

BİR NORM ÇATIŞMASI ÖRNEĞİ: VERGİ USUL KANUNU VE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU

*A Norm Conflict Example: Tax Procedure Law
and Personal Data Protection Law*

Pınar NUR*
Oytun CANYAŞ**

Özet

Kişisel verilerin korunması, oldukça güncel ve önemli bir kurum olup, pek çok ülke tarafından kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemeler kabul edilmektedir. Ülkemiz tarafından da, 2016 yılında 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Kişisel verilerin korunması, vergiye ilişkin işlemler açısından da oldukça önemlidir. Nitekim vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerde, mükelleflere ilişkin birçok kişisel veri işlenmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve uluslararası vergi anlaşmalarında da, mükellefler ve mükellefler dışındaki kişilerin kişisel verilerinin işlenmesine ilişkin birçok düzenleme yer almaktadır. 6698 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte, bu verilerin korunması daha da önemli hale gelmiş olup, özel norm niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu ve uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan hükümler ile genel norm niteliğindeki Kişisel Verilerin Korunması Kanunu hükümlerinin aynı anda uygulandığı durumlar söz konusu olabilecektir. Çalışma kapsamında, Vergi Usul Kanunu ve uluslararası vergi anlaşmaları ile Kişisel Verilerin Korunması Kanunu arasında norm çatışmasının olup olmadığı ele alınarak, norm çatışması olduğu tespit edilen alanlarda hangi normun uygulanacağı hususu incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Kişisel veriler, Kişisel verilerin korunması, Vergi Usul Kanunu, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Norm çatışması.

Abstract

Protection of personal data is a very current and important institution, and many countries accept regulations on the protection of personal data. In 2016, the Protection of Personal Data Law No. 6698 was adopted and entered into force by our country. The protection of personal data is also very important in terms of tax-related transactions. Hence, in the transactions carried out by the tax administration, many personal data regarding taxpayers are processed. In the Tax Procedure Law No. 213 and in international tax

➤ *Bu makale Etik Kurul İznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee Permission.*

➤ *Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 3.11.2022*

➤ *Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 22.03.2023*

* Dr., Bilimsel Programlar Kıdemli Uzmanı, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, nur.pnr@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-2659-4436>

** Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, oytuncanyas@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-1991-5641>



treaties, there are many regulations regarding the processing of personal data of taxpayers and non-taxpayers. With the entry into force of Law No. 6698, the protection of this data has become even more crucial, and there might be cases where the provisions of the Tax Procedure Law and international tax treaties, which are special norms, and the provisions of the Personal Data Protection Law, which is a general norm, shall be applied simultaneously. Within the scope of the study, whether there is a norm conflict between the Tax Procedure Law, international tax treaties and the Personal Data Protection Law, and which norm will be applied in the areas where there is a norm conflict will be examined.

Key Words: Personal data, Protection of personal data, Tax Procedure Law, Personal Data Protection Law, Conflict of norms.

GİRİŞ

İdari teşkilat içerisinde en çok kişisel veri işleyen idarelerden biri vergi idaresidir. Bu nedenle kişisel verilerin işlemesi sırasında, vergi idaresine karşı vergi ödevlilerinin başta Anayasa m.20/son hükmünde düzenlenen kişisel verilerinin korunması hakkı olmak üzere temel hak ve hürriyetlerinin¹ korunması büyük önem arz etmektedir. Vergi hukukunda sınırlı da olsa bazı yasalarda kişisel verilerin korunması, -en azından işlenmesiyle ilgili- düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yasaların başında özünde özel bir idari usul kodu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu² gelmektedir. Uluslararası vergi andlaşmalarında da ödevlilerin kişisel verilerinin işlenmesiyle ilgili hükümler yer almaktadır. Hatta münhasıran kişisel veri aktarımını konu edinen vergi andlaşmaları dahi vardır³. Belirtilen yasaların dışında 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m.134 vd. hükümlerinde yer alan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluş ve örgütlemesine ilişkin hükümlerde de vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin işlenmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Türk Hukuku'nda gerçek kişilerin verileri, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun⁴ yürürlüğe girmesiyle ile yasa düzeyinde güçlü bir koruma mekanizmasına kavuşmuştur. Dolayısıyla vergi hukuku alanında ki-

¹ Söz konusu temel hak ve hürriyetlere Anayasa m.35'de düzenlenen "mülkiyet hakkı" ve Anayasa m.36 hükmünde düzenlenen "hak arama hürriyeti" örnek olarak verilebilir.

² Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10705. Kısaca VUK olarak anılacaktır.

³ Bkz. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Guernsey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Cebelitarık Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Man Adası Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması.

⁴ Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Kabul Tarihi: 24.03.2016, RG 07.04.2016/29677. Bundan sonra "KVKK" olarak anılacaktır.

şisel verilerin işlenmesini düzenleyen “genel norm” nitelikli KVKK ile özel norm nitelikli VUK ve vergi andlaşması hükümlerinin aynı anda uygulanması ihtimal dâhilindedir. Diğer taraftan KVKK m.28/2-ç⁵ hükmünde vergi alanında belirli koşullarda KVKK’da düzenlenen bazı hak ve yükümlülüklerin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Özetle, vergi hukukunda kişisel verilerin korunması/işlenmesi hususunda bir norm karmaşası olduğu söylenebilir.

Bu çalışmanın konusu VUK ve VUK’un atıf yaptığı vergi andlaşması hükümleriyle KVKK hükümleri arasında “norm çatışması” olup olmadığı, çatışma olan alanlarda hangi normun uygulanacağını belirlemektedir. Başka bir anlatımla, çalışmada vergi hukukunda kişisel verilerin korunması hukukunda yer alan hak ve yükümlülüklerin kapsamı irdelenmemekte; bunun yerine söz konusu hak ve yükümlülüklerle ilişkin anılan hukuk normlarından hangisinin uygulama alanı bulacağı sorununa odaklanılmaktadır. KVKK m.28/2-ç hükmünün vergi hukukuna etkisi ise çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Zira kanaatimizce burada norm çatışması değil, VUK’da yer almayan ancak KVKK’da yer alan bazı hak ve yükümlülüklerin vergi hukukunda uygulanmasının sınırlandırılması söz konusudur. Diğer bir anlatımla KVKK’nın kapsadığı alan vergi normları aleyhine daraltılmıştır⁶.

Bu çerçevede aşağıda ilk olarak, hukuk normları arasında çatışma kavramının genel çerçevesi çizilmiş, KVKK ve VUK normlarının birbiriyle ilişkisi irdelenmiştir. Bu belirlemelerden sonra VUK’un KVKK ile çatıştığı sonucuna varılan kişisel verilerin elde edilmesi, açıklanması, yurt içinde ve yurt dışında aktarılması ve veri güvenliği konularında çatışma sorunu irdelenmiştir.

I. KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KANUNU İLE VERGİ HUKUKU NORMLARI ARASINDA ÇATIŞMA

A. Hukuk Teorisinde Norm Çatışması Kavramının Genel Çerçevesi

Hukuk kaynaklarının uygulanmasında sıklıkla karşılaşılan sorunlardan biri de hukuk normları arasındaki çatışmalar ve bu çatışmaların çözümlenmesi sorunudur. Genel bir tanım vermek gerekirse, belirli bir hukuk sisteminde yer alan iki normdan birinin uygulanması diğer normu ihlal ettiği takdirde uyumsuzluktan, -çatışmadan- bahsedilebilir⁷.

⁵ KVKK m.28/2-ç: “Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması”.

⁶ KVKK m.28/2-ç hükmü VUK hükümleriyle çatışmamakla birlikte, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun bazı hükümleriyle çatışmaktadır. Ancak bu konu da kapsamı dışından olduğundan incelenmemiştir.

⁷ Oytun Canyaş, ‘Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması’ (2013) 3(2) Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 127, 140.



Hukuk normları arasındaki çatışmalar, mantıksal çatışmalar ve gerçek çatışmalar olmak üzere ikiye ayrılabilir⁸. Davranış koşulları aynı olan iki hukuk normunun çatışması “mantıksal çatışmalar” olarak adlandırılırken; davranış koşullarının farklılaşan hukuk normları arasındaki uyumsuzluk “gerçek çatışmalar”dır. Bu ayrımın önemi norm çatışmalarını çözümleyen yöntemler bakımındandır. Hiyerarşik olarak aynı katmanda yer alan normlar arasındaki mantıki çatışmalar lex posterior ve lex specialis gibi klasik yöntemlerle veya çatışma normlarıyla çözümlenebilirken; gerçek çatışmaların çözümünde başka yöntemler devreye girmektedir⁹.

Bu türlerden konumuzu ilgilendireni “mantıksal çatışmalar”dır. Zira aşağıda açıklandığı gibi VUK ve vergi andlaşmaları uyarınca tesis edilen işlemler ile KVKK uyarınca tesis edilen işlemler arasındaki çatışmalarda “davranış koşulu” -sebeup unsuru” aynı olmaktadır. Söz konusu çatışmalar normların uygulanma sürecinde “diğer unsurlar” olarak adlandırdığımız kısımlara ilişkindir¹⁰. Dolayısıyla söz konusu çatışmaların çözümü ya ilkeler yoluyla ya da çatışma normları yoluyla olmalıdır.

B. Çatışan Normların Birbirlerine Göre Konumu

Kişisel verilerin işlenmesinde özel hayatın gizliliği ve kişilerin ilgili diğer temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemek amacıyla 6698 sayılı KVKK ihdas edilmiştir¹¹. Anılan Kanun’un 2.maddesinde Kanun’un, 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 uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla KVKK, özel ve kamu hukuku içerisinde verisi işlenen tüm gerçek kişilere ilişkin düzenlemeler içeren ve bunların kişisel verilerinin korunmasının hukuki rejimini belirlemeye çalışan “genel norm” niteliği taşımaktadır.

VUK ise bünyesinde az da olsa ceza ve yargılama normları barındırmakla birlikte özünde bir idari usul kodudur VUK, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin salt vergilendirme alanında sınırlı düzenlemeler öngörmekte ve bu özelliği nedeniyle de KVKK’ya göre “özel norm” niteliği taşımaktadır.

⁸ Norm çatışmalarının türleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Canyaş, ‘Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması’ (n 7) 131 vd.

⁹ Canyaş, ‘Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması’ (n 7) 140.

¹⁰ “Diğer koşullar” için bkz. Canyaş, ‘Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması’ (n 7) 141 vd.

¹¹ Bkz. KVKK m.1

Bu çerçevede aşağıda öncelikle KVKK ile VUK ve VUK'un atf yaptığı vergi andlaşmalarındaki çatışan alanlar belirlenmiştir. Kanaatimizce VUK, vergi andlaşmaları ve KVKK kişisel verilerin elde edilmesi, açıklanması, aktarılması ve veri güvenliği konularında çatışmaktadır.

C. Kişisel Verilerin Elde Edilmesi ve Açıklanması Konusunda Norm Çatışması

1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda Verilerin Elde Edilmesi ve Açıklanması

Kişisel veri işlenmesi sürecinin başında verinin elde edilmesi gelir. Nitekim KVKK m.3/1-e hükmünde “*Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla, elde edilmesi,...*”nin kişisel verilerin işlenmesi” kavramının kapsamında olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla kişisel verilerin işlenmesiyle ilgili başta genel ilkeler (KVKK m. 4) ve kişisel verilerin işleme koşulları (KVKK m. 5) olmak üzere anılan Kanun'un ilgili hükümleri “kişisel verilerin elde edilmesine ilişkin idari işlem ve eylemler” bakımından da geçerlidir.

Bu çerçevede Kişisel Verileri Korunması Kanunu'nda kişisel verilerin korunması açısından oldukça önemli unsur ve araçlar düzenleme altına alınmıştır. Öncelikle ilgili Kanun'a göre, Kanun'da öngörülen istisnai durumlar dışında, kişisel veriler, ilgili kişinin¹² açık rızası olmaksızın işlenemez¹³. Kanun'da bu istisnalar¹⁴,

a) Kanunlarda açıkça öngörülmesi.

b) Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması.

c) Bir sözleşmenin kurulması veya ifasıyla doğrudan doğruya ilgili olması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması.

ç) Veri sorumlusunun¹⁵ hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması.

d) İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olması.

e) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlemenin zorunlu olması.

f) İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması”.

şeklinde belirlenmiştir.

¹² Kanun'a göre ilgili kişi, kişisel verisi işlenen gerçek kişiyi ifade etmektedir (KVKK madde 3/1-ç).

¹³ KVKK m. 5/1.

¹⁴ KVKK m. 5/2.

¹⁵ Kanun'a göre, veri sorumlusu, “*kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişiyi*” ifade etmektedir (Madde 3/1-1).



Kişisel verilerin işlenmesine ilişkin öngörülen bu düzenlemelere ek olarak, Kanun'un 4/2 maddesinde, kişisel verilerin işlenmesine hâkim ilkeler öngörülmüştür. Söz konusu ilkeler kişisel verileri işlenen kişilere tanınan haklarla birlikte kişisel verilerin korunmasının temelini teşkil etmektedir¹⁶. Bu 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 ve ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme şeklindedir. Dolayısıyla KVKK uyarınca kişisel verilerin işlenebilmesi için kişisel verilerin işlenme şartlarına uyulması yeterli olmayıp, kişisel verilerin, Kanun'da öngörülen ilkelere de uygun olmasının sağlanması gerekmektedir¹⁷. Daha önce belirtildiği üzere anılan ilkeler kişisel verilerin elde edilmesi bakımından da geçerlidir.

Öte yandan KVKK'da kişilerin verileri nedeniyle ayrımcılığa uğramasının önüne geçmek amacıyla, özel nitelikli kişisel verilerin işlenme ve dolayısıyla açıklanma şartları da ayrıca düzenlenmiştir. Özel nitelikli veriler, 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 şeklinde tahdidi olarak sayılmıştır¹⁸. Özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesi açısından da açık rıza kuralı getirilmekle birlikte, bu verilerden sağlık ve cinsel hayata ilişkin olanlar dışındakilerin, kanunlarda öngörülen hâllerde ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın işlenebileceği düzenlenmiştir. Sağlık ve cinsel hayata ilişkin kişisel veriler ise, ancak kamu sağlığının korunması, koruyucu hekimlik, tıbbî teşhis, tedavi ve bakım hizmetlerinin yürütülmesi, sağlık hizmetleri ile finansmanının planlanması ve yönetimi ama-

¹⁶ Elif Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması* (On İki Levha 2020) 129.

¹⁷ Söz konusu ilkelere benzer ilke ve düzenlemeler, kişisel verilerin korunmasının ilk defa 1980 yılında uluslararası alana taşınmasını sağlayan ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı tarafından geliştirilen Özel Hayatın Gizliliğinin ve Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Dolaşımının Korunmasına İlişkin Rehber İlkeler'de (OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data <<https://www.oecd.org/internet/ieconomy/oecdguidelinesontheProtectionofPrivacyandtransborderflowsofpersonaldata.htm>> accessed 26 January 2022. Kısaca OECD Rehber İlkeler olarak anılacaktır) ve hemen akabinde 1981 yılında Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen ve ülkemizin de taraf olduğu 108 Sayılı Kişisel Verilerin Otomatik Olarak İşlenmesi Sırasında Gerçek Kişilerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'de (Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, European Treaty Series No. 108 <<https://rm.coe.int/1680078b37>> accessed 26 January 2022. Kısaca 108 sayılı Sözleşme olarak anılacaktır) de yer almaktadır. Bu doğrultuda, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda, ilgili kişilere oldukça önemli haklar tanınmış olup, Anayasa'da da bu haklara yer verilmiştir. Nitekim Anayasa'nın 20. maddesinin 3. fıkrasına 2010 yılında eklenen hüküm ile kişisel verilerin korunması hakkı ayrı bir hak olarak ele alınmış olup, bu hakkın asgari gereklilikleri de açıkça düzenlenmiştir. (Pınar Nur, *Vergi Hukuku Açısından Kişisel Verilerin Korunması* (On İki Levha 2022) 3.

¹⁸ KVKK m. 6/1.

cıyla, sır saklama yükümlülüğü altında bulunan kişiler veya yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından ilgilinin açık rızası aranmaksızın işlenebilecektir¹⁹. Özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesi açısından, bu düzenlemelerle de yetinilmemiş ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından belirlenen yeterli önlemlerin alınmasının da şart olduğu öngörülmüştür²⁰.

Yukarıda belirtildiği üzere, KVKK'da kişisel verilerin işlenmesi kavramı oldukça geniş tanımlanmıştır. Anılan Kanun m.3/1-e hükmüne göre “*Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla... açıklanması*” işlemleri de “kişisel verilerin işlenmesi” kapsamına girmektedir. Bu bağlamda, kişisel verilerin elde edilmesi ve kaydedilmesinin hukuki rejimiyle ilgili yapılan açıklamalar kişisel verilerin açıklanması bakımından da geçerlidir.

2. Vergi Usul Kanunu'nda Kişisel Verilerin Elde Edilmesi ve Açıklanması

2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Kişisel Verilerin Elde Edilmesi

Bilindiği üzere vergilerin yasallığı ilkesinin bir yönü de vergilendirme işlem ve eylemlerinin yasaya uygun tesis edilmesidir. Vergi idaresi vergilendirme işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak üzere vergi ödevlilerinin pek çok kişisel verisini elde etmektedir. Vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin elde edilmesine ilişkin Kanunların başında özel bir idari usul kodu olması nedeniyle “Vergi Usul Kanunu” gelmektedir²¹.

Vergi idaresinin vergi ödevlilerinin kişisel verilerini elde etmesiyle ilgili ilk olarak VUK'da düzenlenen bildirim ve bilgi verme ödevlerine değinmek gerekir. Zira VUK'da işe başlama, işi bırakma, iş ve adres değişiklikleri, bina ve arazi ile bunlarda meydana gelen değişikliklerin, tasfiye ve iflasın bildirilmesi, ekim ve sayım beyanı, ölüm ve intikallerin bildirilmesi ve noterlerin bildirim yükümlülüğü gibi birçok bildirim ve bilgi verme ödevi dolayısıyla kişisel verilerin elde edilmesini konu edinen düzenleme yer almaktadır²². Bunun dışında, vergi matrahının bildirilmesi ve beyanname verilmesi de, vergi idaresine birtakım kişisel verilerin bildirilmesini gerektirmektedir. Ayrıca, vergi karnesinin doldurulması ve ibrazı ile muhafaza edilen defter, belge, karne ve bilgilere ilişkin kayıt ve bu kayıtlara erişim açısından gerekli bilgilerin ibrazı²³ yoluyla da kapsamlı bildirimlerde bulunmaktadır²⁴.

¹⁹ KVKK m. 6/2.

²⁰ KVKK m. 6/3.

²¹ Hiç şüphesiz Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu gibi özel vergi kanunlarında yer alan beyanname verme, bildirimde bulunma gibi mükelleflerin şekli vergi ödevleri de kişisel verilerin elde edilmesini düzenlemektedir. Ancak çalışma konumuz VUK'la sınırlı olduğundan söz konusu Kanunlar kapsam dışında bırakılmıştır.

²² Bkz. VUK madde 150 vd.

²³ VUK m. 256.

²⁴ VUK m. 248.



VUK'un 371. maddesine göre, vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Bu düzenleme yoluyla da mükellefler vergi idaresine bildirimde bulunmaya yönlendirilmekte olup, bu bildirimlerde de mükelleflere ait kişisel verilerin yer alacağı kuşkusuzdur²⁵.

VUK'da ayrıca, mükelleflerden, kurum kuruluşlarından, mükelleflerle muamelede bulunan kişilerden ve 3. kişilerden bilgi elde edilmesine yönelik oldukça kapsamlı hükümler yer almaktadır. Bu anlamda, Kanun'un 148. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Benzer şekilde, 149. maddeye göre, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi dairesi tarafından kendilerinden talep edilecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur kılınmıştır. Görüldüğü üzere, bu hükümlerde, bilgi verme ödevinin sınırlarına ilişkin bir düzenleme de öngörülmemiştir. Bunun dışında, zirai kazanç il ve merkez komisyonları da bilgi talep edebilecektir²⁶.

Öte yandan VUK mük.m.257/4 hükmünde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, defter ve belgelerin ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme ve bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkisi verilmiştir²⁷. Ayrıca, bu kanuna göre tutulan ve 3. kişilerle olan ilişki ve işlemlerle ilgili kayıtların tevsiki ödevi çerçevesinde de Bakanlık, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirleyebilmektedir. Böylelikle, bildirim ve ibraz ödevine konu bilgi ve kayıtların içeriği de dolayısıyla elde edilecek kişisel verilerin kapsamı Bakanlık tarafından belirlenmiş olmaktadır.

Benzer bir norm çatışması, verginin tarhında söz konusu olan birtakım ön işlemler kapsamında da bulunmaktadır. Bu anlamda, vergi incelemesi, yoklama ve arama kurumları çerçevesinde, birçok kişisel veri elde edilmektedir. Dahası, yoklamaya yetkili memurlar, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden ve içerisinde kişisel verilerin yer alma ihtimalinin oldukça yüksek olduğu defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya yetkili kılınmıştır²⁸. Benzer şekilde, arama kapsamında da, defter ve belgeler muhafaza altına alınabilecektir.

²⁵ Nur (n 17) 171.

²⁶ VUK m. 86.

²⁷ VUK mükerrer madde 257.

²⁸ VUK m. 127/1-c.

Son olarak belirtmelidir ki vergi incelemesi, yoklama ve arama kurumları kapsamında muhafaza edilmek zorunda olunan defter, belge ve kayıtların ibraz ve inceleme için arz edilmesi zorunlu olup, vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve deliller muhafaza altına alınabilecektir.²⁹

2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Kişisel Verilerin Açıklanması

VUK'da mükellef ve sorumluların kişisel verilerinin açıklanması dolayısıyla da işlenmesiyle ilgili sınırlı da olsa düzenleme bulunmaktadır. Bu çerçevede VUK'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5.maddesinin 1.fıkrasında; anılan hükümde yazılı kimselerin³⁰, mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin şahıs, muamele ve hesap durumlarına, iş ve işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendiği sır veya gizli kalması gereken hususları ifşa etmesi, kendilerinin veya 3. kişilerin nef'ine kullanması yasaklanmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali halinde, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun³¹ 239. maddesi hükümlerine göre ceza verilmesi öngörülmüştür³². "Vergi mahremiyetinin ihlal suçu" olarak adlandırılan ve özgü suç olan bu suçun maddi unsurunun oluşabilmesi, yukarıda yer verilen verilerin maddede yazılı kişilerin görevleri dolayısıyla öğrenilmesiyle mümkündür.³³

Hemen belirtmek gerekir ki, VUK'da düzenlenen vergi mahremiyeti, vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin korunmasında oldukça yetersiz bir düzenleme getirmektedir. Zira vergi mükelleflerinin, maddede belirtilen muamele ve hesap durumları, iş ve işletmeleri, servet ve meslekleri gibi hususların dışında, kişisel veri teşkil eden ve korunması gereken çok daha fazla verisi bulunmaktadır. Bunun dışında vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması için verilerin sır ya da gizli kalması gereken husus teşkil etmesine de gerek bulunmamaktadır. Zira KVKK 3/1-d hükmünde, kişisel veriler, oldukça geniş kapsamlı bir biçimde tanımlanmıştır. Buna ek olarak, vergi mahremiyeti kapsamında mükelleflere ait bilgiler, yalnızca maddede belirtilen kişiler tarafından ve yine yalnızca, ifşa edilme ve kendisinin veya 3. kişilerin yararına kullanılmaya karşı korunmaktadır. Mükelleflere ait bilgilerin, çok daha fazla

²⁹ VUK m. 256.

³⁰ VUK m.5/1'e göre bu kimseler, vergisel işlemler ve incelemeyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir.

³¹ Türk Ceza Kanunu, Kanun numarası: 5237, Kabul Tarihi: 26.09.2004, RG 12.10.2004/25611.

³² "Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır".

³³ İnci Solak Akman, 'Vergi Mahremiyetini İhlal' (Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi 2012) 116.



sayıda kişi/ kurum tarafından ve çok daha çeşitli yöntemlerle işlenebileceğini de belirtmek gerekir.

Tüm bunlara ek olarak, vergi mahremiyetinin kapsamının bu denli dar tutulması ile de yetinilmemiş ve VUK da dâhil olmak üzere birçok kanun ile vergi mahremiyetine istisnalar getirilmiştir³⁴. Söz konusu istisnalardan ilki, VUK m. 5/2’de yer almaktadır. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi ile mükelleflerin ad ve unvanlarının, vergi daireleri tarafından cetvellerle ilan olunmasıdır. Bu çerçevede, söz konusu cetvellerin vergi dairelerinde ilanı, vergi güvenliği sebebiyle vergi mahremiyetinden istisna edilmiştir. Ne var ki, maddede vergi güvenliği ile ne kastedildiğine ilişkin herhangi bir ifade yer almamaktadır.

Diğer bir istisna ise, Kanun’un 5/3 maddesinde yer alan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanmasına yönelik düzenlemedir. Bu hükmün vergi mahremiyetinin istisnası olmaktan ziyade, bir tür yaptırım öngördüğü söylenebilir. Nitekim özellikle vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanabilmesinin önü açılarak söz konusu vergi ve cezaların bir an önce ödenmesi hedeflenmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın suç teşkil eden filleri duyurmasına ilişkin yaptırım niteliğinde bir düzenleme de, VUK 153/A maddesinde yer almaktadır. Bu anlamda, ilgili maddenin 11. fıkrasına göre, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak üzere, vergi kaçakçılığını düzenleyen 359. maddede sayılan filleri işleyenler ile ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından duyurulmaktadır. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulacaktır. Bu madde kapsamında suç teşkil eden filleri işleyenlerin duyurulması açısından, vergi inceleme raporlarında yapılan tespitler yeterli olmayacaktır. Bu anlamda, vergi mahremiyetinin istisnası olabilmesi bakımından, yalnızca suç işledikleri mahkeme kararı ile sabit olanların duyurulması gerekmektedir. Aksi yönde bir uygulama suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, suçsuzluk karinesi ve de vergi mahremiyeti açısından çok ciddi ihlallere yol açacaktır.

Son olarak vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin açıklanmasıyla ilgili bir diğer istisna vergi levhaları açısından öngörülmüştür. VUK m.5/4 hükmüne göre gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden

³⁴ Bkz. 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun m. 7; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 100/1; 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu m. 8.

vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadır. Dolayısıyla anılan mükellefler “vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarları” olarak belirlenmiş kişisel verilerini Kanun’un hükmü gereği açıklamaktadır.

D. Kişisel Verilerin Aktarımı Konusunda Norm Çatışması

Kişisel verilerin yurt içinde ve yurt dışına aktarımı hem KVKK hem de VUK ve bu Kanun’un atıf yaptığı uluslararası vergi andlaşmalarında düzenlenmiştir. Bu nedenle her iki norm (normlar) arasında çatışma ortaya çıkabilmektedir.

1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nda Verilerin Aktarılması

Kişisel verilerin işlenmesinin bir yolu da söz konusu verilerin aktarılmasıdır³⁵. Kişisel verilerin aktarılmasının söz konusu olabilmesi için, veri sorumlusunun hâkimiyeti altındaki verinin üçüncü kişilere aktarılması gerekmektedir. Dolayısıyla aktarım için bir veri sorumlusundan başka bir veri sorumlusuna ya da veri işleyene yönelik veri paylaşımı gerekmektedir³⁶.

Veri aktarımının kişisel verilerin işlenmesi yöntemlerinden birisini teşkil etmesiyle birlikte, KVKK’da kişisel verilerin aktarılması hususu, öneminden dolayı diğer işleme yöntemlerinden ayrı şekilde hüküm altına alınmıştır. Dahası, kişisel verilerin yurt içinde aktarılması ile yurt dışına aktarılması da farklı düzenlemelere tabi tutulmuştur³⁷. Nitekim diğer veri işleme şekilleriyle kıyaslandığında, verilerin aktarılmasıyla birlikte ilgili kişinin kişisel verileri üzerindeki kontrol ve belirleme yetisi daha da azalmakta ve verilerin korunmasına olan ihtiyaç daha da artmaktadır. Buna ek olarak, verilerin yurt dışına aktarımı halinde, söz konusu kişisel verilerin eş değer ya da yeterli olmayan koruma önlemlerine tabi tutulması gibi durumlar da söz konusu olabilecektir.

Bu doğrultuda, 21. yüzyılın ekonomik, sosyal ve siyasal yapısının getirisi olarak, bilginin hızlı ve sürekli olarak akması karşısında, bu akışın temel hak ve hürriyetleri koruyarak gerçekleşmesinin sağlanması hedeflenmektedir³⁸. Bu anlamda hem yurt içinde hem de yurt dışına kişisel verilerin aktarılması açısından kural, açık rıza alınmasıdır³⁹.

Açık rıza kuralı, kişisel veri aktarımlarına ilişkin olarak da açıkça öngörülmele birlikte, yurt içinde veri aktarımı bakımından, Kanun’un 5. maddesinin 2. fıkrasında yer verilen açık rıza kuralının istisnaları veri aktarımı açısından

³⁵ Bkz. KVKK m. 3/1-e.

³⁶ Murat Volkan Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku* (Hukuk Akademisi 2020) 432.

³⁷ Bkz. KVKK madde 8 ve 9.

³⁸ Küzeci (n 16) 414.

³⁹ Bkz. KVKK madde 8/1 ve 9/1.



da geçerli olacaktır. Ayrıca, yeterli önlemlerin alınması şartıyla özel nitelikli kişisel verilerden, sağlık ve cinsel hayat dışındaki kişisel veriler, kanunlarda öngörülen hâllerde ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın aktarılabilir. Sağlık ve cinsel hayata ilişkin kişisel veriler ise 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 yurt içinde aktarılacaktır. Bununla birlikte, kişisel verilerin aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır⁴⁰.

Bu çerçevede, kişisel verilerin yurt içinde aktarılmasına ilişkin olarak ayrı bir düzenleme öngörülmüş olmakla birlikte, bu düzenleme, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin koşullar ile neredeyse aynıdır. Buradaki tek farklılık, özel nitelikli kişisel verilerin aktarımında yeterli önlemlerin alınması şartının öngörülmesidir⁴¹. Bu şekilde genel veri işleme koşulları çerçevesinde veri aktarımı yapılması için aktarım yapılan üçüncü kişilerin yurt içinde olması gerekmektedir. Ayrıca, aktarım faaliyetinin de tümüyle yurt içinde gerçekleşmesi önemlidir⁴².

KVKK'da kişisel verilerin yurt dışına aktarılması bakımından ise ayrı bir hukuki rejim öngörülmüştür. KVKK 9. maddesine göre, kişisel veriler kural olarak açık rıza olmaksızın yurt dışına aktarılamayacak olmakla birlikte, Kanun'un 5/2 ve 6/3 maddelerinde belirtilen şartların varlığı ve verinin aktarılacağı ülkede yeterli korumanın bulunması ya da yeterli korumanın yazılı olarak taahhüt edilerek Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun izninin alınması halinde aktarılabilir. Dolayısıyla, Kanun'a göre, yurt içinde veri aktarımında olduğu gibi, yalnızca Kanun'un 5/2 ve 6/3 maddelerinde belirtilen şartların varlığı halinde açık rıza olmaksızın yurt dışına veri aktarımı yapılamayacaktır. Buna ek olarak, yeterli korumanın bulunması ya da taahhüt edilmesi gerekmektedir. Yeterli korumanın bulunduğu ülkeler ise, Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından belirlenerek ilan edilecektir⁴³.

Ne var ki 1981 yılında Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen ve ülkemizin de taraf olduğu 108 Sayılı Kişisel Verilerin Otomatik Olarak İşlenmesi Sırasında Gerçek Kişilerin Korunmasına İlişkin Sözleşme kapsamında kural, kişisel verilerin sınır ötesi akışının, yalnızca özel hayatın korunması amacıyla yasaklanamamasıdır. Buna ek olarak, her iki düzenleme incelendiğinde, Kurul

⁴⁰ Madde KVKK 8/2 ve 8/3.

⁴¹ Küzenci (n 16) 410. Özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesine ilişkin olarak KVKK m. 6/4'te de Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından belirlenen yeterli önlemlerin alınmasının şart olduğu düzenlenmiştir.

⁴² Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku* (n 36) 433.

⁴³ KVKK m. 9/3.

tarafından eş değer bir korumaya sahip olmadığı belirtilmemiş olan bir ülkenin kişisel verilerin korunması hakkını özel bir düzenleme aracılığıyla koruma altına alması ve Sözleşme'ye taraf olması halinde yine de Kurul tarafından güvenli ülke olarak açıklanmasına ihtiyaç olup olmadığı gibi sorular da gündeme gelebilmektedir⁴⁴.

108 sayılı Sözleşme'ye Ek Protokol'ün⁴⁵ 2/1 maddesine göre, Sözleşme tarafı olmayan bir ülke veya kurumun yetki alanındaki bir alıcıya, veri transferi açısından yeterli seviyede korumanın sağlanması halinde ancak kişisel veri aktarımı yapılabilecektir. Buradan, taraf olanlara yönelik yeterli koruma değerlendirilmesinin yapılamayacağı gibi bir anlam çıkarılması da mümkün olabilir⁴⁶. Bununla birlikte, 108 sayılı Sözleşme'nin Açıklayıcı Raporu'na⁴⁷ göre, Sözleşme'nin 12/2 hükmünde yer alan düzenleme, tarafların kendi ulusal veri koruma kanunlarında, aktarımların kendi sınırları içinde veya başka bir ülkede gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, belirli kişisel veri aktarımlarını engelleyen hükümler koyma olasılığını etkilemeyecektir. Bu halde, KVKK kapsamında, yurt dışına kişisel veri aktarımı yapılırken, Kurul tarafından ilan edilen güvenli ülkelerin hangileri olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

Nitekim Kişisel Verileri Koruma Kurulu da, 22/07/2020 tarihinde verdiği kararda, bu hususa ilişkin birtakım açıklamalarda bulunmuştur. Kararda Kurul, KVKK 9/2 maddesinde yer alan düzenleme kapsamında, Kurul tarafından güvenli ülke olarak ilan edilmemiş ülkelere açık rıza olmaksızın yapılacak kişisel veri aktarımlarının ancak Kanun'un 5/2 veya 6/3 maddesinde belirtilen şartlardan birinin varlığı ve buna ek olarak, tarafların yeterli korumayı yazılı olarak taahhüt etmeleri ve Kurul tarafından aktarıma izin verilmesi halinde gerçekleşmesine imkân tanındığını vurgulamıştır. Kurul ayrıca, Kanun'un 9/4-a maddesinde yer alan, Kurul'un yabancı ülkede yeterli koruma bulunup bulunmadığı

⁴⁴ Murat Volkan Dülger, 'Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 108 Sayılı Sözleşme Hakkındaki Kararı ve Yurt Dışına Veri Aktarımı Sorunu' <https://www.researchgate.net/publication/349553349_Kisisel_Verileri_Koruma_Kurulu_nun_108_Sayili_Sozlesme_Hakkındaki_Karari_ve_Yurt_Disina_Veri_Aktarimi_Sorunu_GIRIS_A_Kisisel_Verilerin_Yurt_Disina_Aktarilmasi> accessed 02 February 2022.

⁴⁵ Additional Protocol to the Convention for the Protection of Individuals with Regard to Automatic Processing of Personal Data Regarding Supervisory Authorities and Transborder Data Flows, European Treaty Series No. 181 <<https://rm.coe.int/1680080626>> accessed 01 February 2022.

⁴⁶ Bilgi Information Technology Institute, 'Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Düzenlemeler Çerçevesinde Uluslararası Veri Aktarımı Yeni Gelişmeler ve Uygulamaya İlişkin Hukuki Değerlendirmeler' <https://itlaw.bilgi.edu.tr/media/2020/3/30/Final%20Veri_Aktarimi_Raporu_30.03.2020.pdf> accessed 01 February 2022.

⁴⁷ Explanatory Report to the Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, European Treaty Series No. 108, § 67 <<https://rm.coe.int/16800ca434>> accessed 01 February 2022.



hususunu değerlendirirken göz önünde bulundurulması gereken hususlardan birisinin de Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmeler olması gerektiğine yönelik düzenleme kapsamında, kişisel verilerin aktarılacağı ülkenin 108 sayılı Sözleşme'ye taraf olmasının Kurul değerlendirmesine esas teşkil edecek unsurlardan sadece bir tanesini oluşturduğunu belirtmiştir. Bu anlamda, 108 sayılı Sözleşmeye İlişkin Açıklayıcı Rapor'da yer alan açıklamalar da değerlendirildiğinde, Kurul tarafından KVKK ile öngörülen kişisel veri aktarım rejiminin, 108 sayılı Sözleşme ile uyumlu olduğu değerlendirilmiştir⁴⁸.

KVKK'da kişisel verilerin aktarılması açısından önemli bir diğer düzenleme de, veri güvenliğiyle ilgili KVKK m.12/4 hükmüdür. KVKK m.12/4'e göre veri sorumluları ile veri işleyen kişiler, öğrendikleri kişisel verileri bu Kanun hükümlerine aykırı olarak başkasına açıklayamaz ve işleme amacı dışında kullanamaz. İlgili düzenlemeye göre, veri sorumlularının bu yükümlülüğü görevden ayrılmalarından sonra da devam etmektedir.

2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Kişisel Verilerin Aktarılması

2.1. Yurt İçinde Aktarılması

Sınırlı bir alanda da olsa KVKK'nın yürürlüğe girmesinden çok daha önce vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin yurt içinde aktarılması konusu vergi hukukunda düzenlenmiştir. Bu çerçevede ilk olarak kamu görevlilerinin adli ve idari soruşturmalara ilgili talep ettikleri bilgi ve belgelerin aktarılması gelmektedir. VUK m.5/3'e göre, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi vergi mahremiyetinin istisnası olarak düzenlenmiştir. Anılan hükümde ayrıca vergi idaresinin bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgileri aktarması da vergi mahremiyetinin istisnası olarak öngörülmüştür. Hemen belirtmek gerekir ki bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Bu hüküm çerçevesinde verilecek bilgilerin, adli ve idari soruşturmanın yürütülmesi ve vergi tahsilinin yapılması açısından zorunluluk içeren bilgiler olması gerekmektedir.

Yine VUK m.5/3 hükmüne göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların, mesleki kuruluşlarına ve birlik ve meslek odalarına bildirilmesi de vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmeyecektir. Anılan hüküm haklarında henüz kesinleşmiş bir yargı kararı bulunmamasına rağmen VUK m.359'da öngörülen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullandığı yönünde idarenin -vergi incelemesi raporuyla- tespit ettiği kişilerin verilerinin TURMOB⁴⁹ gibi meslek kuruluşlarına aktarılmasına olanak sağlamaktadır. Daha önce be-

⁴⁸ 22/07/2020 tarih ve 2020/559 sayılı Karar Özeti, <<https://kvkk.gov.tr/Icerik/6790/2020-559>> accessed 02 February 2022.

⁴⁹ Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.

lirttiğimiz üzere, vergi inceleme raporunda yapılan tespitler ile kişilerin suç işledikleri sabit olmamaktadır. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren ve bir suç niteliğindeki bu fillerin gerçekleştiğinin, idarenin bireysel işlemlerine dayanılarak çeşitli kurumlara bildirilmesi, suçsuzluk karinesine aykırıdır⁵⁰. Zira Anayasa'nın 38. maddesine göre, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Öte yandan VUK 5/3 maddesi çerçevesinde yapılan tüm açıklamalar açısından usulleri belirleme yetkisi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Ayrıca, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumların da bu maddede yazılı yasalara uymak zorunluluğu bulunmaktadır⁵¹. Bu noktada Bakanlığın verilecek bilgilerin neler olması gerektiği ya da bilgilerin kapsamı ile ilgili hususlarda düzenleme yetkisine sahip olmasının Anayasa 20/son'da düzenlenen kişisel verilerin korunması hakkına aykırı olduğu söylenebilir.

Bunun dışında, VUK m.5/6 hükmü uyarınca kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara aktarılması da vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamıştır. Bu bilgilerin talep edilebilmesi için ilgili kanunda açıkça bu hususta yetki verilmesi de yeterli olmayıp, talep konusu bilgilerin, ilgili kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgiler olması zorunludur. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu hüküm kapsamında verilecek bilgilerin kapsamını belirleyebilecektir⁵². Bu durumda, ilgili hüküm kapsamında, Bakanlığa yalnızca bilgi verilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yetkisi verilmemiştir. Nitekim hükmün lafzından anlaşıldığı üzere, Bakanlık, talep edilecek bilgilerin neler olacağına ilişkin düzenlemeleri de yapabilecektir. Bununla birlikte, talep edilecek bilgilerin kapsamı hükümde ilgili kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgiler şeklinde zaten tespit edilmiştir. Bu halde, Bakanlığın bu kapsamın dışına çıkacak uygulamalarda bulunması, vergi mahremiyetine aykırı olacaktır.

VUK m. 5 dışında vergi idaresine yurt içinde veri aktarma yetkisi veren hükümler de bulunmaktadır. Bu çerçevede VUK'un mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasına göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında özel hukuk tüzel kişisi bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. Anılan hüküm ile de Bakanlığa veri aktarımına ilişkin önemli bir yetki verilmiş olup, bu tür aktarımlar da vergi mahremiyetinin ihlali sayılamayacaktır.

⁵⁰ Solak Akman (n 33) 88.

⁵¹ VUK m. 5/3.

⁵² VUK m. 5/6.

2.2. Yurt Dışına Aktarılması

VUK'da, yurt dışına veri aktarılmasını düzenleyen hükümler de bulunmaktadır. Bu anlamda, VUK'un "*Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi*" başlıklı 152/A maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde bilgi toplayabilecektir. Dikkat edilecek olursa her ne kadar söz konusu hükmün başlığı uluslararası anlaşmalar uyarınca bilgi değişimiye de anılan hükümde vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin anlaşmaların bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde toplanarak işlenmesinden bahsedilmektedir.

Bu çerçevede ülkemizin taraf olduğu bilgi değişim hükümleri içeren dolaşısıyla vergi ödevlilerinin kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasını konu edinen iki taraflı ve çok taraflı vergi anlaşmalarının⁵³ irdelenmesi gerekmektedir. Bilgi değişim hükümleri içeren vergi anlaşmalarının başında "çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları"⁵⁴ gelmektedir. Söz konusu anlaşmalar vergilendirme yetkisinin çakışmasından doğan uluslararası çifte vergilendirme sorunun çözümüyle vergi kaçakçılığının önlenmesini konu edindiğinden vergi ödevlilerinin pek çok kişisel verisinin işlenmesini konu edinmektedir⁵⁵. Ülkemizin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine OECD Model Anlaşması'nda⁵⁶ yer alan bilgi değişimine ilişkin düzenlemeleri esas aldığı söylenebilir⁵⁷. OECD Model Anlaşması'nın bilgi değişimine ilişkin 26. maddesine göre, akit devletlerin yetkili makamları, Anlaşma hükümlerinin uygulanmasına ilişkin olarak öngörülebilir şekilde ilgili olması ve Anlaşma'ya aykırı olmaması kaydıyla akit devlet, siyasi alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili ulusal mevzuat hükümlerinin uygulanması veya yü-

⁵³ Vergi anlaşmaları için bkz. Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (Beta 1995) 30 vd.; Oytun Canyaş, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu* (Adalet 2016) 63 vd.

⁵⁴ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için bkz. Yaltı Soydan (n 53) 30; Canyaş, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu* (n 53) 65.

⁵⁵ Vito Tanzi and Howell H. Zee, 'Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange' (2000) 28(2) *Intertax* 58, 58.

⁵⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital/condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47> accessed 02 February 2022. Kısaca "Model Anlaşma" olarak anılacaktır.

⁵⁷ Funda Başaran Yavaşlar, 'Türk Vergi Hukuku'nda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi' (2015) 401 *Vergi Dünyası Dergisi* 25, 28. Türkiye'nin sonuçlandırdığı ÇVÖA'lar için bkz. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuçlandırdığı_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf> accessed 20 December 2021.

rütülmesi ile ilgili olması halinde bilgileri değişime tabi tutacaklardır⁵⁸. Model Anlaşma Şerhi'ne göre, Anlaşma hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili öngörülebilir şekilde ilgili olma, olabildiğince geniş bilgi alışverişinin sağlanmasına yönelik olarak öngörülen bir düzenlemedir. Bununla birlikte, akit devletlerin rastgele inceleme ve bilgi talebinde bulunmamaları da amaçlanmaktadır. Şerh'te ayrıca, bilgi değişimini Anlaşma çerçevesinde tutmak amacıyla, bilgi değişimine sınır getirilerek, yalnızca ulusal vergi kanunlarına göre vergilendirme Anlaşma'ya aykırı olmadıkça bilgi verilmesinin öngörüldüğü belirtilmiştir⁵⁹.

OECD Model Anlaşması'na göre, elde edilen bilgiler, devletin kendi iç mevzuatında elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca 26/1'de belirtilen vergilerin tahakkuk, tahsil, cebri icra ya da kovuşturması ve buna yönelik itirazların karara bağlanmasıyla bunların denetimiyle görevli kişi ya da makamlara açıklanabilecektir. Söz konusu kişi ya da makamlar, bilgileri sadece bu amaçlar kapsamında kullanabilecektir. Bununla birlikte, akit devlet tarafından elde edilen bilginin, her iki akit devlet kanunlarına göre başka amaçlar için kullanılabilir olması ve bilgi sağlayan devletin yetkili makamlarının izin vermesi halinde, bilgilerin başka amaçlar için kullanılması da mümkündür⁶⁰.

OECD Model Anlaşması'nda, gizliliğin sağlanmasına yönelik bir diğer hüküm de, 26. maddenin 3. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, 1. ve 2. fıkrada yer alan düzenlemeler, akit devletleri ticari, sınai, mesleki bir sırrı ya da ticari bir işlemi aleni hale getiren bilgileri ya da açıklanması kamu düzenine aykırı olacak bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamayacaktır. Ayrıca, akit devletler, hiçbir surette, kendisi ya da diğer akit devletin mevzuatı ya da idari işlemleri kapsamında elde edilemeyen bilgileri sunma yükümlülüğü altına da sokamayacaktır.

Görüldüğü üzere, ülkemiz tarafından da esas alınan OECD Model Anlaşması çerçevesinde oldukça geniş bir bilgi değişimi öngörülmekle birlikte, bilgilerin gizli kalmasına ilişkin düzenlemeler de öngörülmüştür. Şerhe göre de, vergi idareleri arasındaki karşılıklı yardım, ancak her idarenin, diğer idarenin, işbirliği sırasında elde edeceği bilgileri uygun bir gizlilik çerçevesinde ele alacağından emin olması halinde mümkündür. Bu noktada gizlilikten ne anlaşılması gerektiği sorusu gündeme gelmektedir. Şerhe göre, bu da aslında akit devletlerin iç hukukunda yer alan düzenlemelere göre değişmektedir. Nitekim OECD Model Anlaşması'nda da, iletilen bilgilerin, kabul eden devlette, o devletin iç yasaları uyarınca elde edilen bilgilerle aynı şekilde gizli tutulacağı öngörülmektedir. Bu çerçevede, gizliliğin ihlali halinde uygulanacak olan yaptırımlar da ilgili akit devletin idari ve cezai kanunlarına göre tatbik edilecektir⁶¹.

⁵⁸ Madde 26/1.

⁵⁹ OECD Commentaries on the Articles of Model Tax Convention <<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>> accessed 02 February 2022.

⁶⁰ OECD Model Anlaşması m. 26/2.

⁶¹ OECD Commentaries on the Articles of Model Tax Convention.



Çifte vergilendirme anlaşmaları dışında münhasıran bilgi değişimine ilişkin uluslararası anlaşmalar da bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi ödevlilerinin kişisel verileri bu anlaşmalar dâhilinde de yurt dışına aktarılabilir. Hâlihazırda, ülkemizin taraf olduğu 5 bilgi değişimi anlaşması vardır⁶². Bu anlaşmalar, OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nı esas alınmaktadır⁶³. Hemen belirtmek gerekir ki, ülkemiz tarafından akdedilen anlaşmalarda, kapsanan vergiler değişiklik göstermektedir. Örneğin Bermuda ile yapılan anlaşmada⁶⁴, akit devletlerin iç hukukunda yer alan dolaysız vergiler kapsama alınmışken, Jersey ile yapılan anlaşmada⁶⁵ tanımdaki vergilerle birlikte akit devletlerin iç hukukunda yer alan her tür vergi bilgi değişimin kapsamına alınmıştır.

OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nda, gizliliğe ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Buna göre, akit devletler tarafından alınan tüm bilgiler gizli tutulacaktır. Bu bilgiler, Anlaşma'da kapsam altına alınan vergilerin tahakkuk ya da tahsili ya da cebri icra ve kovuşturması veya bu konuda itirazlara bakmak ile görevli tarafın yetki alanındaki kişi ya da makamlara verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar, bu bilgileri yalnızca bu amaçlar için kullanacak olup, bilgiler talepte bulunulan tarafın yetkili makamının açık yazılı izni olmaksızın başka herhangi bir kişi, kurum, makam veya idareye açıklanamayacaktır⁶⁶. Ülkemiz tarafından akdedilen bilgi değişimi anlaşmalarında da bu yönde gizlilik hükümleri yer almaktadır⁶⁷. Bununla birlikte, bazı anlaşmalarda, bilgilerin, yalnızca anlaşmanın amaç ve kapsam maddelerinde⁶⁸

⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Listesi <https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat> accessed 02 February 2022.

⁶³ Agreement On Exchange of Information On Tax Matters <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>> accessed 02 February 2022. Bu anlaşmalar, OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nı esas aldığından her bir iki tarafı anlaşmayı incelemek yerine genel olarak OECD Model Anlaşması hükümleri ana hatlarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

⁶⁴ Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması m. 3 <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/BERMUDA.pdf> accessed 02 February 2022.

⁶⁵ Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması m. 3 <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/JERSEY.pdf> accessed 02 February 2022.

⁶⁶ Madde 8.

⁶⁷ Örneğin Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması m. 8. Benzer şekilde bkz. Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Man Adası Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması m. 8 <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/Manadası.pdf> accessed 02 February 2022.

⁶⁸ Bkz. Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Man Adası Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması m. 1 <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_

yer alan amaçlarla ilgili bulunan kişi ya da makamlara verileceği ve bu kişi ve makamlar tarafından yalnızca bu amaçlarla kullanılacağı gibi kayıtlara da yer verilebilmektedir⁶⁹.

Görüldüğü üzere münhasıran bilgi değişimine ilişkin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde de oldukça geniş kapsamlı bilgilerin yurt dışına aktarılması öngörülmektedir. Bu kapsamda, söz konusu anlaşmalarda da OECD Model Anlaşması'na benzer gizlilik kuralları öngörülmekle birlikte, burada da verilerin aktarıldığı ülkede yeterli korumanın sağlanması ya da yeterli korumanın taahhüt edilerek Kurul izninin alınması gibi kişisel verilerin korunması hakkı açısından güvence getiren düzenlemelerin öngörülmediği görülmektedir.

Uluslararası bilgi değişimine ilişkin olarak ele alınması gereken hukuk normlarından birisi de Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA)⁷⁰'dir. FATCA'nın birincil amacı, vergi kaçakçılığı ve terörizmin finansmanı ile mücadele olup, bu Kanun 2010 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu çerçevede, söz konusu Kanun ile "ABD'liler" olarak tanımlananların finansal bilgilerinin Amerikan Gelir İdaresi'ne bildirilmesine yönelik yükümlülükler getirilmektedir⁷¹. Bu doğrultuda, ABD'lilerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin tespit edilmesi amacıyla ABD mukimi olmayan finansal kuruluşlara çeşitli yükümlülükler getirilmiştir⁷². Yabancı finans kuruluşlarının müşterilerinin de kimlik ve ikamet durumunu doğrulaması ve bu bilgileri, ABD faiz ödemelerinde uygun tevkifatı sağlamak için kullanması öngörülmektedir. Kanun ile ayrıca yeni bir otomatik bilgi raporlama rejimi de kurulmaktadır. FATCA'nın, kimlik doğrulama ve raporlama gibi yükümlülüklerle uyulmaması durumunda ise, cezai bir stopaj uygulaması söz konusu olmaktadır⁷³.

Amerika Birleşik Devletleri, FATCA'nın iç hukuk normu olması ve birçok ülkenin, finansal bilgilerin toplanarak ABD hükümetine bildirilmesine izin vermeyen kanun ve düzenlemelerinin bulunmasından dolayı, devletleri model anlaşmalar akdetmeye teşvik etmiştir⁷⁴. Bu anlaşmalar, taraf devletler arasında otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören "Hükümetlerarası Anlaşma"

mevzuat/Manadasi.pdf> accessed 02 February 2022.

⁶⁹ Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Man Adası Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması, m. 8.

⁷⁰ Foreign Account Tax Compliance Act.

⁷¹ John S. Wisiackas, 'Foreign Account Tax Compliance Act: What It Could Mean for the Future of Financial Privacy and International Law' (2017) 31(4) Emory International Law Review 584, 585.

⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular <https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular> accessed 03 February 2022.

⁷³ Peter Nelson, 'Conflicts of Interest: Resolving Legal Barriers to the Implementation of the Foreign Account Tax Compliance Act' (2012) 32(2) Virginia Tax Review 387, 392.

⁷⁴ Wisiackas (n 71) 585.



(Model I) ile anlaşmaya taraf ülkelerin finansal kuruluşlarının otomatik bilgi değişimi için doğrudan Amerikan Gelir İdaresi ile anlaşma yapmalarını, yetkili makamlarının ise ABD ile talep üzerine bilgi değişimini öngören “İşbirliği Anlaşması”dır (Model II). Ülkemiz tarafından, Model I kapsamında karşılıklılık esasına dayalı bir anlaşma yapılmasına yönelik politika oluşturulmuştur⁷⁵.

Bu çerçevede, 29 Temmuz 2015 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Arttırılması Anlaşması imzalanmıştır. Söz konusu Anlaşma uyarınca, hesap numarası, finansal kuruluşun adı, kimlik numarası, hesap bakiyesi ve takvim yılı ya da diğer uygun bildirim dönemi boyunca hesaba ödenen ya da alacak kaydedilen faizin toplan brüt tutarı gibi bilgiler değişime tabi tutulmaktadır⁷⁶. Anlaşmaya göre, değiştirilen tüm bilgiler, bilgilerin kullanımını kısıtlayan hükümler de dâhil olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nda⁷⁷ öngörülen gizlilik ve diğer koruma hükümlerine tabi olacaktır. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nda da, diğer çifte vergilendirme anlaşmalarında olduğu gibi, OECD Model Anlaşması ve burada yer alan gizliliğe ilişkin düzenlemeler esas alınmıştır⁷⁸.

Vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin yurt dışına aktarılmasıyla ilgili değişilmesi gereken bir diğer uluslararası andlaşma, 03.11.2011’de ülkemiz tarafından imzalanan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’dir. Bu andlaşma ile bir yandan uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi bir yandan da vergi mükelleflerinin haklarına saygı gösterilerek ulusal vergi kanunlarının daha iyi uygulanmasını sağlamak hedeflenmiştir. Bu çerçevede, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın önlenmesi için karşılıklı yardımlaşma suretiyle uluslararası işbirliğinin kolaylaştırılması için yasal çerçeve oluşturulmuştur⁷⁹.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin uygulanmasının düzenlendiği Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması 1965 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular.

⁷⁶ Madde 2.

⁷⁷ <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ABD.pdf> accessed 03 February 2022.

⁷⁸ Bkz. madde 26.

⁷⁹ Vesna Pendovska and Elena Neshovska, ‘Mutual Legal Assistance in Tax Matters’ (2013) 4(2) *Iustinianus Primus Law Review* 1, 9.

ile yürürlüğe girmiştir⁸⁰. Söz konusu Anlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, otomatik bilgi değişimini öngörmektedir. Anlaşma isim, adres, vergi kimlik numarası, doğum yeri ve tarihi, hesap numarası, finansal kuruluş unvanı ve hesap bakiyesi ya da değeri gibi birçok bilgi otomatik bilgi değişimine tabi tutulmaktadır⁸¹. Anlaşmanın 5. maddesine göre, bilgi değişimine tabi tutulan bilgiler, iç mevzuatın gerektirdiği ve bilgiyi temin eden yetkili makamca belirlenebilen koruma önlemlerine uygun olarak ve kişisel verilerin gerekli düzeyde korunmasını sağlayacak ölçüde, Anlaşma ile öngörülen gizlilik kuralları ve diğer koruma önlemlerine tabidir. Yetkili makam, gizlilik ihlali ya da koruma önlemlerinin başarısız olması ve bunun sonucunda yaptırım ve düzeltici eylemin uygulanması durumunda Eşgüdüm Organı Sekreteryası'na bildirimde bulunacak ve Sekreteryaya da durumu Anlaşma'nın uygulamada olduğu tüm yetkili makamlara bildirecektir. Gizlilik ve veri koruma önlemlerine ilişkin bu hüküm kapsamında da, gizlilik önlemleri açısından esas olarak iç mevzuatın gerektirdiği ve yetkili makam tarafından belirlenen koruma önlemleri esas alınmaktadır. Gizlilik ihlal bildiriminin öngörülmüş olması önemli olmakla birlikte, veri aktarımının, KVKK ile öngörüldüğü üzere, yeterli korumayı sağlayan ülkelere aktarılması oldukça önemlidir. Bu anlamda, taraf ülkelerin yeterli korumayı sağlayan ülkelere olması ya da bu korumayı taahhüt etmesinin sağlanması daha uygun olacaktır.

Bir diğer uluslararası vergi anlaşması ise, ülkemiz tarafından da imzalanan Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkında Çok Taraflı Anlaşma (MLI)⁸²'dir⁸³. MLI, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmalara olanak sağlayan durumların azaltılması ve bir dizi vergi anlaşması önleminin uygulanmasına ilişkin olarak hazırlanmıştır. Bu doğrultuda MLI, hükümetlere OECD/G20 BEPS Projesi'nden elde edilen sonuçları dünya çapında ikili vergi anlaşmalarına aktararak mevcut uluslararası vergi kurallarındaki boşlukları kapatmaları için çözümler sunmakta ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için akdedilen ikili vergi anlaşmalarının uygulamasını değiştirmektedir⁸⁴. Bu çerçevede, MLI ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yönelik değişiklikler

⁸⁰ Arzu Kalyon, *Türk Vergi Hukuku'nda Kişisel Verilerin Korunması* (Seçkin 2021) 205.

⁸¹ Bkz. madde 2.

⁸² "MLI", İngilizce kaynaklarda "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting" in kısaltması olarak kullanılmaktadır.

⁸³ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>> accessed 02 February 2022.

⁸⁴ OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>> accessed 02 February 2022.



öngörülmektedir⁸⁵. Bu anlaşma ile de gizliliğe ilişkin birtakım hususlar kabul edilmiştir. Buna göre, akit devletlerin bilgi alışverişi, gizlilik ve idari yardıma ilişkin iç mevzuat hükümlerinin uygulanması amacıyla, tahkim heyeti üyeleri ve üye başına en fazla üç personel, bilgilerin açıklanabileceği kişi veya makamlar olarak kabul edilecektir. Ayrıca, tahkim heyeti tarafından alınan bilgiler ile yetkili makamların tahkim heyetinden aldığı bilgiler, bilgi alışverişi ve idari yardıma ilişkin vergi anlaşması hükümleri uyarınca değiş tokuş edilen bilgiler olarak kabul edilecektir⁸⁶.

E. Veri Güvenliği Hükümleri Arasında Norm Çatışması

1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda Veri Güvenliği

Kişisel verilerin korunması hukukunun esasını verilerin güvenli şekilde tutulması ve işlenmesi oluşturmaktadır. Veri güvenliği, veri işlemenin tek bir aşamasında söz konusu olmayıp, işleme faaliyetinin tüm aşamalarında güvenlik önlemlerinin dikkate alınmasını ve gelişen teknoloji ile güncel güvenlik uygulamalarının göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir⁸⁷. Nitekim veri kayıt sistemlerinde veri güvenliğine ilişkin riskler ortaya çıkabilmekte olup, bu risklerin önüne geçilebilmesi amacıyla gerekli zaman, kaynak ve uzmanlığın sağlanarak uygun teknik ve idari tedbirlerin alınması gerekmektedir⁸⁸.

KVKK'da da bu durum, veri sorumlusunun, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini ve bu 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 almakla ödevli olduğu şeklinde açıkça düzenlenmiştir⁸⁹. Ayrıca veri sorumlusu, kendi kurum veya kuruluşunda, Kanun hükümlerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla gerekli denetimleri yapmak veya yaptırmak zorundadır⁹⁰. Bu anlamda, veri güvenliğine ilişkin tedbirler, siber saldırılara karşı önlem alınması, çalışanların bilgilendirilmesi, güncel ve değişken şifrelerin kullanılması, gerekli denetimlerin yapılması ve şirket içi veri kullanım politikalarının belirlenmesi şeklinde olabilecektir⁹¹. Veri güvenliğinin sağlanması, bireylerin hak ve özgürlükleri-

⁸⁵ Abdülkadir Demirci, 'ÇVÖA'ların Kapsadığı Kişiler: OECD Model Vergi Anlaşması ve MLI Açısından Değerlendirme' (2019) 38(454) Vergi Dünyası Dergisi 147, 147.

⁸⁶ Bkz. MLI madde 21.

⁸⁷ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku* (n 36) 537.

⁸⁸ Kişisel Verileri Koruma Kurumu Veri Güvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler) <https://www.kvkk.gov.tr/yayinlar/veri_guvenligi_rehberi.pdf> accessed 02 February 2022.

⁸⁹ KVKK madde 12/1.

⁹⁰ KVKK m. 12/3.

⁹¹ Mesut Serdar Çekin, *Avrupa Birliği Hukukuyla Mukayeseli Olarak 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu* (On İki Levha 2018) 105-106.

nin ve insan onurunun korunması ile doğrudan ilişkili olduğundan, güvenliği sağlayan teknolojilerin tasarımının⁹² insan haklarına ve hukuk devletine uygun olarak şekillendirilmesi ve ayrımcılık yasağı ve düşünce özgürlüğüne zarar vermemesi de oldukça önemlidir⁹³.

Veri güvenliğinin sağlanması açısından, verilerin korunmasına ilişkin temel ilkelere riayet edilmesi ve şeffaflığın sağlanması da gereklidir. Bu anlamda, veri güvenliğinin ihlali halinde, kişilerin hak ve özgürlükleri açısından oluşan tehlike göz önünde bulundurulmalı ve ilgili kişiler ile yetkili kuruluşların bilgilendirilmesi sağlanarak önlem alınması ve zararın asgari düzeyde tutulması temin edilmelidir⁹⁴. KVKK'ya göre de, işlenen kişisel verilerin kanuni olmayan yollarla başkaları tarafından elde edilmesi hâlinde, veri sorumlusu bu durumu en kısa sürede ilgisine ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu'na bildirir. Kurul, bu durumu kendi internet sitesinde ya da uygun göreceği başka bir yöntemle ilan edebilecektir⁹⁵. Bu bildirim açısından, veri sorumlusunun kusurunun hiçbir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bildirim yükümlülüğü, kusur ve özenden bağımsızdır⁹⁶.

Veri güvenliğinin sağlanmasına yönelik olarak KVKK ile getirilen bir diğer güvence ise, veri sorumluları ile veri işleyen kişilerin, öğrendikleri kişisel verileri bu Kanun hükümlerine aykırı olarak başkasına açıklayamayacağı ve işleme amacı dışında kullanamayacağının öngörülmesidir⁹⁷. Ayrıca, veri sorumlusu, kişisel verilerin kendi adına başka bir gerçek veya tüzel kişi tarafından işlenmesi hâlinde, tedbirlerin alınması hususunda bu kişilerle birlikte müştereken sorumlu olacaktır⁹⁸. Müştereken sorumluluğun öngörülmesi de veri güvenliğine ilişkin önemli düzenlemelerden birisini oluşturmaktadır. Nitekim böylelikle, kişisel veriler veri sorumlusu dışında bir kişi tarafından da işlense, veri sorumlusu, sorumluluktan kurtulabilmek amacıyla veri işleyen kişisel verileri hukuka uygun surette işlenmesini temin etmeye yönlendirilmiş olmaktadır⁹⁹. Son olarak, veri güvenliğine uyulmaması halinde, Kanun'un 18/1-b maddesi gereğince idari para cezası verilecektir.

⁹² Bkz. tasarım gereği gizlilik (privacy by design).

⁹³ Sabire Sanem Yılmaz, 'Mahremiyet Arttırıcı Teknolojiler ve Veri Güvenliğine Hukuksal Yaklaşım' (2021) 16(176) Terazi Hukuk Dergisi 792, 797.

⁹⁴ Küzeci (n 16) 416.

⁹⁵ KVKK madde 12/5.

⁹⁶ Çekin (n 91) 112.

⁹⁷ KVKK m. 12/4.

⁹⁸ KVKK m. 12/2.

⁹⁹ Çekin (n 91) 110.



2. Vergi Usul Kanunu'nda Kişisel Verilerin Güvenliği

VUK'da vergi idaresinin kişisel veri güvenliğini sağlamasıyla ilgili düzenlemeler vardır. Kanun'un 152. maddesine göre, yukarıda da bahsi geçen 148. ve 149. madde çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve vergi dairesi tarafından toplanacak bilgiler, istihbarat arşivlerinde saklanacak olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu arşivlerden kimlerin nasıl faydalanacağını belirleyecektir. Görüldüğü üzere, bu hüküm ile verilerin ne kadar süre ile saklanacağına ilişkin herhangi bir kayda yer verilmemiştir. Bununla birlikte, izah edildiği üzere, KVKK'ya göre, kişisel verilerin süresiz değil; ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilmesi ve işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olması esastır¹⁰⁰. Bu çerçevede, kişisel verilerin, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde, silinmesi, yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesi¹⁰¹ gerekmektedir. Kişisel veriler ayrıca, unutulma hakkına¹⁰² da konu edilebilecektir. Dolayısıyla, KVKK çerçevesinde, elde edilen kişisel verilerin sürekli surette kaydedilmesi ya da muhafaza altına alınmasının önüne geçilmek istenirken, VUK'da yalnızca vergi idaresinin menfaatlerini gözeterek vergi alacağının takibinin kolaylaştırması, kayıtlı ekonominin güçlendirilmesi ve kayıt dışı gelirin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu durum da beraberinde norm çatışması sorununu doğurmuştur.

Benzer bir norm çatışması, belge düzenine ilişkin hükümler açısından da karşımıza çıkmaktadır. E-fatura uygulamasının Kanun'daki dayanağı olan VUK mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasına göre, bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü, elektronik belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Hemen belirtmek gerekir ki bu konuda da idareye düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. VUK mük. m.242/3'e göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların muhafazasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na muhafaza açısından verilen bir geniş yetki de, Kanun'un mükerrer 257. maddesinin 3. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, Bakanlık, defter ve kayıtların kopyalarının Bakanlık ya da muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye ve usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu hükümde de elde edilen bilgilerin ne kadar süre saklanacağına ilişkin herhangi bir kayıt yer almamakta olup, söz konusu

¹⁰⁰ Bkz. m. 4/2-d.

¹⁰¹ Kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi ve anonim hale getirilmesi arasındaki farklar için bkz. Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, RG 28.10.2017/ 30224).

¹⁰² Unutulma hakkı için bkz. Oytun Canyaş and Aslı Bayata Canyaş, 'Approach towards the right to be forgotten under Turkish law in comparison with EU and US laws. A need for a reform?' (2021) 11(2) Juridical Tribune 174.

bilgilerin herhangi bir süreyle kayıtlı olmaksızın Bakanlık ya da görevlendirileceği kurum nezdinde saklanabileceği gibi KVKK ile çelişen düzenlemelere yer verilmektedir.

II. KVKK VE VUK HÜKÜMLERİ ARASINDAKİ NORM ÇATIŞMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıdaki VUK hükümlerinde yer alan vergisel ödevler uyarınca vergi ödevlilerinin kişisel verilerin işlenmesi söz konusudur. Nitekim böylelikle kişisel veriler elde edilmekte, kaydedilmekte, muhafaza edilmekte, aktarılmakta ve sair şekillerde işlenmektedir. Vergi hukuku perspektifinden söz konusu faaliyetler, VUK’da vergi idaresine verilen görevlerin yerine getirilmesini sağlamak üzere tesis edilen bazı idari işlem ve eylemlerin yapılması anlamına gelmektedir.

Kanaatimizce VUK hükümleri ile bu konudaki KVKK hükümleri aşağıdaki üç noktada çatışmaktadır. Her iki norm arasındaki ilk çatışma kişisel verilerin öznesine ilişkindir. Zira KVKK’nın sağladığı koruma mekanizması gerçek kişilerle sınırlıdır (KVKK m.3/ç¹⁰³). Buna karşılık VUK hükümleri vergi mükellefleri ve sorumluları ile üçüncü kişi ödevlileri kısaca “vergi ödevlileri”ni kapsamaktadır. Bu bağlamda gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişiler ve hatta 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.2/7’de yer alan “iş ortaklığı” örneğinden de anlaşılabilir üzere tüzel kişiliği olmayan hukuk öznelerinin verileri dahi VUK’un veri işlenmesi hükümlerine tabidir.

KVKK ve VUK’un kişisel verilerinin işlenmesine ilişkin ikinci çatışma kişisel verilerin içeriğine ilişkindir. Anımsanacağı üzere KVKK m.3/d doğrultusunda “kişisel veri”; “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” biçiminde geniş tanımlanmıştır. VUK uyarınca işlenecek veriler ise VUK’un düzenleme alanı gereği daha sınırlıdır.

Her iki norm grubu arasındaki asıl çatışma ise kişisel verilerin işleme koşullarına ilişkindir. Bir kere her iki Kanun da kişisel verilerin elde edilmesi, açıklanması, yurt içi ve yurt dışına aktarımları konusunda “açık rıza koşulu” bakımından çatışmaktadır. Daha önce belirtildiği üzere genel olarak verilerin işlenmesi ile özel nitelikli verilerin işlenmesi ve yurt içine ve yurt dışına veri aktarımlarında KVKK’nın 5/1, 6/2, 8/1 ve 9/1 maddelerinde açık rıza kuralı kabul edilmiştir. Buna karşılık VUK’da herhangi bir rıza koşuluna *-anılan Kanun kamu gücü kullanılan, tek yanlı işlemleri düzenlediğinden-* yer verilmemiştir. Dahası bildirim ve bilgi verme ödevlerinin ihlalinde olduğu gibi verinin vergi idaresine sunulmaması yaptırımlara tabi tutulmuştur¹⁰⁴. Yine kişisel

¹⁰³ Zira KVKK m.3/ç hükmünde ilgili kişinin, “Kişisel verisi işlenen gerçek kişi” ifade edeceği düzenlenmiştir.

¹⁰⁴ Örneğin bkz. VUK m.352 vd.



verinin elde edilmesini güvence altına almak üzere birtakım istisnalar haricinde, bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan imtina edemeyecektir¹⁰⁵.

Kişisel verilerin işleme koşullarıyla ilgili bir başka farklılık KVKK m.4'de öngörülen ilkelere benzer bir düzenlemenin VUK'da yer almamasıdır. Yukarıda belirtildiği üzere bu ilkeler kişisel verilerin işlenmesine hâkim olan ilkelere dir. Hiç şüphesiz KVKK m.4/2'de yer alan ilkelerin bir kısmının VUK'da açıkça düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Zira vergi idaresinin VUK uyarınca tesis ettiği idari işlem ve eylemlerin "hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olması" ve "doğru ve gerektiğinde güncel olması" vergilerin yasallığı ilkesinin ve idarenin yasallığı ilkesinin gereğidir. Bununla birlikte "*ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme*"¹⁰⁶ gibi bazı ilkeler bakımından VUK hükümlerinin eksikliğinden bahsedilebilir. Örneğin VUK m.5'de öngörülen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların, mesleki kuruluşlarına ve birlik ve meslek odalarına bildirilmesine ilişkin düzenleme, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak üzere, vergi kaçakçılığını düzenleyen 359. maddede sayılan fiilleri işleyenler ile ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından duyurulacağına ilişkin düzenleme ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanmasına yönelik düzenleme ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme normu ile çatışmaktadır. Bunun yanı sıra hatırlanacağı üzere, KVKK'da özel nitelikli kişisel veriler açısından özel veri işleme koşulları kabul edilmiştir. Bu verilerden biri de ceza mahkûmiyetidir. Ceza mahkûmiyeti, ülkemizin de tarafı olduğu 108 sayılı Sözleşme ile de özel veri kategorileri içerisinde değerlendirilmiştir¹⁰⁷. Bu nedenle, vergi kaçakçılığını düzenleyen 359. maddede sayılan fiilleri işleyenlerin duyurulması, ceza mahkûmiyetine ilişkin verilerin de işlenmesi sonucunu doğuracağından, açık rıza kuralı ile açıkça çatışmaktadır.

Kişisel verilerin elde edilmesi, açıklanması ve aktarılması konusunda; kişisel verilerin öznesi, içeriği ve koşullarına ilişkin olarak ortaya çıkan çatışmanın analizi yapıldığında şu sonuçlara varmak mümkündür. Öncelikle hukuk normları yapısal olarak "davranış koşulu", "diğer koşullar" ve "hukuki sonuç" olarak üç unsura ayrılmaktadır. Bu bağlamda bu konularda KVKK ile VUK

¹⁰⁵ VUK m. 151.

¹⁰⁶ Bkz. KVKK m.4/2-d

¹⁰⁷ Bkz. madde 6.

arasında çıkan çatışmalar “mantıksal çatışmalar”dır. Zira bu normların “davranış koşulları” aynıdır. Örneğin VUK uyarınca mükelleflerin kişisel verisini bildirmesi -vergi idaresinin söz konusu kişisel veriyi elde etmesi- VUK m.153 hükmündeki koşulun “mükellefin işe başlamasının” gerçekleşmesi gerekir. Mükellefin işe başlaması bu normun davranış koşulu, işe başlanıldığının bildirilmesi hukuki sonucudur. İşte VUK’da kişisel veri işlenmesini konu edinen bütün normlar bu tür bir yapısal analize tabi kılınabilir. KVKK’nın bunlarla çatışan yönü “diğer koşullar”da kendini göstermektedir. Kişisel verinin öznesi, kapsamı, açık rıza koşulu ve kişisel verilerin işlenmesine hâkim ilkeler gibi unsurlar ilgili normların uygulanmasının “diğer koşulları”dır. Dolayısıyla kişisel verilerin elde edilmesi, açıklanması ve aktarılması konularında KVKK ile VUK çatışması mantıksal çatışmadır ve her iki norm grubunun “diğer koşulları” çatışmaktadır.

Bu genel çerçevenin dışında vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin yurt dışına aktarımıyla ilgili daha detaylı bir irdeleme yapmak faydalı olacaktır. KVKK çerçevesinde kişisel verilerin yurt dışına aktarılması açısından, açık rıza kuralının istisnası olarak Kanun ile öngörülmenin sayılması ve kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümlerin saklı olduğunu belirtilmesi¹⁰⁸ gereğince, -usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olmakla birlikte¹⁰⁹, açık rıza alınmasa dahi, yeterli korumanın bulunması kişisel verilerin korunması hakkı açısından oldukça önemlidir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ise, verilerin aktarılacağı akit devletin yeterli korumayı sağlayıp sağlamadığı değerlendirilmeksizin yurt dışına veri aktarılması öngörülmektedir. Bu durumda, çifte vergilendirme anlaşmaları çerçevesinde aktarılan veriler, KVKK’nın getirdiği korumadan yararlandırılmayacaktır. Nitekim verilerin aktarılacağı akit devletin iç hukukuna göre, KVKK ile getirilen koruma ile eş değer ya da yeterli korumanın sağlanmadığı durumlar ortaya çıkabilecektir.

Bu noktada, Kanun’un 9/4-a ve 9/4-b maddeleri uyarınca, Kişisel Verileri Koruma Kurulu’nun yabancı ülkede yeterli koruma bulunup bulunmadığına karar verirken göz önünde bulunduracağı hususlar arasında Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmeleri ve kişisel veri talep eden ülke ile Türkiye arasında veri aktarımına ilişkin karşılıklılık durumunun da bulunduğu ileri sürülebilir de, Kurul bunlar dışında pek çok hususu da değerlendirmek durumundadır. Nitekim belirtilenler dışında Kanun’un 9/4 maddesine göre Kurul, yabancı ülkede yeterli koruma bulunup bulunmadığını, kişisel verinin niteliği, işleme amaç ve süresi, kişisel verinin aktarılacağı ülkenin konuyla ilgili mevzuatı ve uygulaması, kişisel verinin aktarılacağı ülkede bulunan veri sorumlusu tara-

¹⁰⁸ Madde 9/6.

¹⁰⁹ Bkz. Anayasa madde 90/5.



findan taahhüt edilen önlemler ve ihtiyaç duyulması hâlinde, ilgili kurum ve kuruluşların görüşü çerçevesinde karara bağlamaktadır.

Bu değerlendirmelerin yapılmaması ve yeterli korumanın aranmaması çerçevesinde, kişisel verileri yurt dışına aktarılan mükelleflere KVKK 11. maddesinde yer alan haklarının tanınması daha da önemli hale gelmektedir. Bununla birlikte, burada da karşımıza KVKK 28/2-ç maddesinde yer alan istisna çıkmaktadır.

Son olarak daha önce belirtildiği üzere KVKK ve VUK'un veri güvenliği ile ilişkin hükümleri de çatışmaktadır. İstihbarat arşivinde saklanacak verileri düzenleyen VUK m.152 hükmünde, arşiv verilerinden kimlerin hangi usulle yararlanacağı belirlenmesi hususlarında vergi idaresine geniş bir düzenleme yetkisi verilmiş, yasa koyucu bu konuda temel hak ve hürriyetleri koruyan bir düzenleme yapmaktan kaçınmıştır. KVKK'da da kişisel verilere hukuka aykırı olarak erişilmesinin önlenmesi, kişisel verilerin muhafazasının sağlanması, amacıyla uygun güvenlik düzeyini temin etmeye yönelik gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri almak ve veri sorumlusunun, kendi kurum veya kuruluşunda, KVKK hükümlerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla gerekli denetimleri yapmak veya yaptırmak zorunda olması gibi veri güvenliğiyle ilgili hükümler yer almaktadır. Ancak kanaatimizce yasa düzeyinde veri güvenliğiyle ilgili çatışan normlar bu hükümler değildir. Bize göre burada norm çatışması veri güvenliğinin ihlalinde kusuru bulunan veri sorumlusunun tabi olduğu yaptırımlara ilişkindir. Bu bağlamda KVKK'nın m.18/b gibi yaptırım içeren hüküm ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun tam yargı davasını düzenleyen hükümlerinin çatışması söz konusu olabilir. Ayrıca veri sorumlusunun disiplin hukuku ve ceza hukuku yönünden de sorumluluğu doğabilir. Görüldüğü üzere veri sorumlusuna uygulanacak yaptırımlar VUK'da düzenlenmemiştir. Bu nedenle söz konusu çatışma konumuz dışındadır.

III. ÇATIŞMALARIN ÇÖZÜMÜ

Yukarıda belirtildiği üzere KVKK hükümleri genel norm, VUK hükümleri ise "özel norm" niteliğindedir. Bu hükümlerden KVKK hükümleri sonraki tarihli olduğundan "sonraki tarihli genel norm"dur. VUK hükümleri ise kural olarak "önceki tarihli özel norm" niteliğindedir. VUK m.5/7¹¹⁰ örneğinde olduğu gibi bazı VUK normları, ilgili KVKK hükümlerinden sonra yürürlüğe girmiştir. Ancak bu durum varılacak sonucu değiştirmemektedir. Şöyle ki, kanaatimizce

¹¹⁰ "Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasalara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir"

timizce sonraki tarihli genel norm ile önceki tarihli özel norm çatıştığında lex specialis ilkesi gereği önceki tarihli özel norm uygulanmalıdır¹¹¹. Dolayısıyla söz konusu klasik çatışma çözme ilkelerine göre VUK ile KVKK normları arasındaki çatışmalarda VUK hükümleri uygulanır.

Ne var ki, KVKK, çoğu norm çatışmasını “çatışma normları” ihdas ederek ve dolayısıyla -klasik çatışma çözme ilkelerinin uygulaması gerekmeksizin- çözümlenmiştir. Bu bağlamda, KVKK m.5/2’de yer alan “Kanunlarda açıkça öngörülmesi”, KVKK m.6/3’de yer alan “... kanunlarda öngörülen hâllerde ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın işlenebilir” hükmü, KVKK m.8/3 hükmünde yer alan “Kişisel verilerin aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır” hükmü, KVKK m.9/6’da yer alan “Kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır” hükmü, norm çatışması çözme fonksiyonu üstlendiklerinden “çatışma normu”dur. Görüldüğü üzere anılan çatışma normları uyarınca da KVKK-VUK çatışmasında, VUK’un uygulanacağı sonucu çıkmaktadır.

VUK m.152/A’nın yaptığı atıf nedeniyle tartıştığımız uluslararası vergi andlaşmaları bakımından ise ayrı bir parantez açmak gerekir. Vergi konusunda uluslararası bilgi değişimini düzenleyen bu normlar, özel norm olmaları, AY m.90/5’in birinci cümlesi¹¹², KVKK m.9/6’da yer alan “*Kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır*” hükmü ve son olarak başka bir çatışma normu olan AY m.90/5’in son cümlesinde yer alan “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*” hükmü gereği uygulanacak; çatışılan konularda KVKK hükümlerine başvurulamayacaktır. Bu durum hiç şüphesiz ilgili kişilerin, KVKK’nın öngördüğü pek çok güvence mekanizmasından yoksun kalmasına yol açacaktır.

Sonuç olarak, KVKK ile VUK normları arasındaki çatışmalarda VUK hükümleri uygulanmaktadır.

SONUÇ

Teknolojinin de ilerlemesiyle birlikte, vergi idaresi tarafından çok sayıda ve çeşitli şekillerde kişisel veri işlenmektedir. Mükellef verileri, bazı hallerde mükelleflerin bilgileri dahi olmaksızın işlenebilmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin kişisel verilerinin korunması hakkı ve bu hakka ilişkin düzenlemeleri daha da önemli hale getirmektedir.

¹¹¹ Canyaş, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu (n 53) 205 vd.

¹¹² Anayasa m. 90/5: “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir...*”.



Vergi hukukunda, başta 213 sayılı VUK olmak üzere, birçok norm ile vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin işlenmesine ilişkin düzenlemeler getirildiği görülmektedir. Buna ek olarak, uluslararası vergi anlaşmalarında da mükelleflerin kişisel verilerinin işlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. VUK ve uluslararası vergi anlaşmalarında, mükellef verilerinin korunmasına ilişkin olarak da hükümler sevk edilmiştir. Bu düzenlemelerden en kapsamlı olanı, VUK'da öngörülen vergi mahremiyetidir. Bununla birlikte, vergi mahremiyeti, oldukça kısıtlı bir alanda öngörülmektedir. Nitekim vergi mükelleflerinin, muamele ve hesap durumları, iş ve işletmeleri, servet ve meslekleri gibi hususların dışında, kişisel veri teşkil eden ve korunması gereken çok daha fazla verisi bulunmaktadır. Ayrıca, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması için, verilerin sır ya da gizli kalması gereken husus teşkil etmesine de gerek bulunmamaktadır. Buna ek olarak, vergi mahremiyeti kapsamında mükelleflere ait bilgiler, yalnızca belirli ve kısıtlı sayıda kişi tarafından ve yine yalnızca, ifşa edilme ve kendi/ 3. kişilerin yararına kullanılmaya karşı korunmaktadır. Bununla birlikte, mükelleflere ait bilgiler, çok daha fazla sayıda kişi/ kurum tarafından ve çok daha çeşitli yöntemlerle kullanılabilir ve işlenebilecektir. Vergi mahremiyeti açısından öngörülen istisnalar da değerlendirildiğinde, mükelleflerin kişisel verilerinin korunmasına ilişkin düzenlemelere olan ihtiyaç daha da belirginleşmektedir.

Bu açıdan, gerçek kişilerin kişisel verilerinin korunmasına ilişkin önemli düzenlemeler öngören ve kişisel verilerin korunması alanında genel kanun niteliği ihtiva eden KVKK ile VUK ve uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan hükümlerin birlikte ele alınması ve bu düzenlemeler arasındaki norm çatışmalarının tespit edilerek çözümler getirilmesi daha da önemli hale gelmektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde, VUK hükümleri ile KVKK hükümleri esasen üç noktada çatışmakta olup, ilk çatışma, KVKK'nın gerçek kişileri koruma altına almasına rağmen VUK kapsamında gerçek kişiler ile birlikte tüzel kişi ve hatta tüzel kişiliği olmayan hukuk özneleri açısından hükümler getirilmesi hususunda kişisel verilerin öznesine ilişkindir. Diğer çatışma ise, KVKK kapsamında kişisel veri kavramının oldukça geniş ele alınması nedeniyle kişisel verilerin içeriğine ilişkindir.

İki kanun arasındaki esas önemli çatışma ise, kişisel verilerin işlenme koşullarına ilişkindir. Nitekim KVKK ile kişisel verilerin işlenmesi açısından açık rıza kuralı getirilmektedir¹¹³. VUK ise kişisel verilerin işlenmesi açısından herhangi bir rıza koşuluna yer vermemektedir. Buna ek olarak, bilgi/ belge verme ödevlerinin yerine getirilmemesi durumunda yaptırım uygulanması gündeme gelmekte olup, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerinin ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edilmesi de kural olarak mümkün olmamaktadır.

¹¹³ KVKK madde 5/1, 6/2, 8/1 ve 9/1.

Kişisel verilerin işlenmesi koşullarına ait başka bir çatışma da, KVKK'da kişisel verilerin işlenmesine ilişkin olarak düzenlenen temel ilkelerle ilgili bir düzenlemeye VUK kapsamında yer verilmemesidir. Nitekim temel ilkelere uygunluk da bir kişisel veri işleme koşulu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kişisel verilerin elde edilmesi, açıklanması ve aktarılması konusunda ortaya çıkan bu norm çatışmaları ele alındığında, bu çatışmaların mantıksal çatışmalar olduğu değerlendirilmektedir. Burada her iki norm grubunun davranış koşulu aynı olmakla birlikte, diğer koşulları çatışmaktadır.

Benzer bir çatışma, KVKK ve VUK'un veri güvenliğine ilişkin hükümleri arasında da söz konusu olmaktadır. Nitekim KVKK ile veri güvenliğine ilişkin olarak kapsamlı hükümler sevk edilmiş olmakla birlikte, VUK'un, verilerin muhafazası ve istihbarat arşivine ilişkin hükümlerinde, vergi idaresine geniş bir düzenleme yetkisi verilmiş olup, temel hak ve hürriyetleri koruyan bir düzenleme öngörülmemiştir.

Tüm bu çatışan normlar değerlendirildiğinde belirtilmelidir ki, VUK normları, KVKK normları karşısında, önceki tarihli özel norm niteliğindedir. Bu nedenle, *lex specialis* ilkesi gereği önceki tarihli özel norm uygulanacağından, klasik çatışma çözme yöntemleri doğrultusunda VUK ile KVKK normları arasındaki çatışmalarda VUK hükümleri uygulanacaktır. Bununla birlikte, KVKK'da yer alan çatışma normları, birçok norm çatışmasını halihazırda çözüme kavuşturmuştur. Nitekim KVKK m.5/2'de yer alan "Kanunlarda açıkça öngörülmesi", KVKK m.6/3'de yer alan "... kanunlarda öngörülen hâllerde ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın işlenebilir" hükmü, KVKK m.8/3'de yer alan "Kişisel verilerin aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır" hükmü, KVKK m.9/6'da yer alan "Kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır" hükmü çatışma normu teşkil etmektedir. Bu çatışma normları doğrultusunda da, KVKK ile VUK arasındaki çatışmalarda, VUK'un uygulanacağı sonucu çıkmaktadır.

Son olarak, bilgi değişimini öngören uluslararası vergi anlaşmaları açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse, öncelikle belirtilmelidir ki, kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin olarak, KVKK ile açık rıza kuralı getirilmiş olup bu kuralın istisnalarından birisi de, Kanun ile öngörülmüştür. Buna ek olarak, kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümlerin saklı olduğu öngörülmüştür. Bu doğrultuda, usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olması, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların farklı hükümler içermesi halinde milletlerarası anlaşma hükümlerinin esas alınması ve vergi konusunda uluslararası bilgi değişimini düzenleyen anlaşma normlarının özel norm olması nedeniyle çatışılan konularda KVKK hükümlerine başvurulamayacaktır. KVKK ile yurt dışına veri



aktarılması açısından, verinin aktarılacağı ülkede yeterli korumanın bulunmasının aranması; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ise, verilerin aktarılacağı devletin yeterli korumayı sağlayıp sağlamadığı değerlendirilmeksizin yurt dışına veri aktarılmasının öngörülmesi karşısında, çifte vergilendirme anlaşmaları çerçevesinde aktarılan verilerin, KVKK'nın sağladığı korumadan yararlandırılmayacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Additional Protocol to the Convention for the Protection of Individuals with Regard to Automatic Processing of Personal Data Regarding Supervisory Authorities and Transborder Data Flows, European Treaty Series No. 181 <<https://rm.coe.int/1680080626>> accessed 01 February 2022.

Agreement On Exchange of Information On Tax Matters <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>> accessed 02 February 2022.

Başaran Yavaşlar F, 'Türk Vergi Hukuku'nda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi' (2015) 401 Vergi Dünyası Dergisi 25-37.

Bilgi Information Technology Institute, 'Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Düzenlemeler Çerçevesinde Uluslararası Veri Aktarımı Yeni Gelişmeler ve Uygulamaya İlişkin Hukuki Değerlendirmeler' <https://itlaw.bilgi.edu.tr/media/2020/3/30/Final%20Veri_Aktarimi_Raporu_30.03.2020.pdf> accessed 01 February 2022.

Canyaş O, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu (Adalet 2016).

Canyaş O, 'Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması' (2013) 3(2) Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 127-151.

Canyaş O ve Bayata Canyaş A, 'Approach towards the right to be forgotten under Turkish law in comparison with EU and US laws. A need for a reform?' (2021) 11(2) Juridical Tribune 174-202.

Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, European Treaty Series No. 108 <<https://rm.coe.int/1680078b37>> accessed 26 January 2022.

Çekin M. S, *Avrupa Birliği Hukukuyla Mukayeseli Olarak 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu* (On İki Levha 2018).

Demirci A, 'ÇVÖA'ların Kapsadığı Kişiler: OECD Model Vergi Anlaşması ve MLI Açısından Değerlendirme' (2019) 38(454) Vergi Dünyası Dergisi 147-157.

Dülger M. V, 'Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 108 Sayılı Sözleşme Hakkındaki Kararı ve Yurt Dışına Veri Aktarımı Sorunu' <https://www.researchgate.net/publication/349553349_Kisisel_Verileri_Koruma_Kurulu'nun_108_Sayili_Sozlesme_Hakkındaki_Karari_ve_Yurt_Disina_Veri_Aktarimi_Sorunu_GIRIS_A_Kisisel_Verilerin_Yurt_Disina_Aktarilmasi> accessed 02 February 2022.

Dülger M.V, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku* (Hukuk Akademisi 2020).

Explanatory Report to the Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, European Treaty Series No. 108 <<https://rm.coe.int/16800ca434>> accessed 01 February 2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular <https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular> accessed 03 February 2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Listesi <https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat> accessed 02 February 2022.

Kalyon A, *Türk Vergi Hukuku'nda Kişisel Verilerin Korunması* (Seçkin 2021).

Kişisel Verileri Koruma Kurumu Veri Güvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler) <https://www.kvkk.gov.tr/yayinlar/veri_guvenligi_rehberi.pdf> accessed 02 February 2022.

Küzeci E, *Kişisel Verilerin Korunması* (On İki Levha 2020).

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capitalcondensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47> accessed 02 February 2022.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>> accessed 02 February 2022.

Nelson P, 'Conflicts of Interest: Resolving Legal Barriers to the Implementation of the Foreign Account Tax Compliance Act' (2012) 32(2) Virginia Tax Review 387-424.

Nur P, *Vergi Hukuku Açısından Kişisel Verilerin Korunması* (On İki Levha 2022).

OECD Commentaries on the Articles of Model Tax Convention <<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>> accessed 02 February 2022.



OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data <<https://www.oecd.org/internet/ieconomy/oecdguidelinesont-heprotectionofprivacyandtransborderflowsofpersonaldata.htm>> accessed 26 January 2022.

Pendovska V ve Neshovska E, 'Mutual Legal Assistance in Tax Matters' (2013) 4(2) Iustinianus Primus Law Review 1-18.

Solak Akman İ, 'Vergi Mahremiyetini İhlal' (Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi 2012).

Tanzi V ve Zee H. H, 'Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange' (2000) 28(2) Intertax 58-63.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ABD.pdf> accessed 03 February 2022.

Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/BERMUDA.pdf> accessed 02 February 2022.

Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/JERSEY.pdf> accessed 02 February 2022.

Türkiye Cumhuriyet Hükümeti ile Man Adası Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/Manadası.pdf> accessed 02 February 2022.

Wisiackas J. S, 'Foreign Account Tax Compliance Act: What It Could Mean for the Future of Financial Privacy and International Law' (2017) 31(4) Emory International Law Review 585-619.

Yaltı Soydan B, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (Beta 1995).

Yılmaz S. S, 'Mahremiyet Arttırıcı Teknolojiler ve Veri Güvenliğine Hukuksal Yaklaşım' (2021) 16(176) Terazi Hukuk Dergisi 792-797.

Kişisel Verileri Koruma Kurulu Kararları

22/07/2020 tarih ve 2020/559 sayılı Karar Özeti, <<https://kvkk.gov.tr/Ice-rik/6790/2020-559>> accessed 02 February 2022.