

İNSAN HAKLARI AVRUPA MAHKEMESİ'NİN HALET V. LÜKSEMBURG KARARI: VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ SIZDIRMA (WHISTLEBLOWING)^(*)

Arş. Gör. Gizem KAPUCU^(**)
Arş. Gör. Metin KOCATEPE^(***)

Öz

Bilgi sızdırma, hukuka aykırılıkları veya kamu yararıyla çelişen nitelikteki durumları ifşa eden eylemlerdir. 2014 yılında, Lüksemburg vergi idaresi ile PricewaterhouseCoopers (PwC) isimli bağımsız denetim şirketi arasında, bazı çok uluslu şirketler adına gerçekleştirilen ve vergilendirme işlemlerine ilişkin bilgiler içeren özel vergi anlaşmaları, PwC'nin iki çalışanı tarafından basına sızdırılmıştır. Bunun üzerine PwC, sızıntıları gerçekleştiren çalışanlar hakkında suç duyurusunda bulunmuş ve ayrıca tazminat davası açmıştır. İkinci dalga sızıntıyı gerçekleştiren Raphael Halet, ulusal yargı organları tarafından "bilgi sızdıran (whistleblower)" olarak nitelendirilmediğinden konuya özgü korumadan faydalandırılmamış ve hem adli para cezası hem de tazminat ödeme yükümlülüğüyle karşılaşmıştır. Halet, bu durumun ifade özgürlüğünü ihlal ettiği iddiasıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne (İHAM) başvurmuştur. 11 Mayıs 2021 tarihinde İHAM 3. Dairesi tarafından verilen kararda ifade özgürlüğünün ihlal edilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Halet kararı, vardığı sonuç itibarıyla bilgi sızdıran statüsünü "temel, yeni ve önceden bilinmeyen" bilgilerin sızdırılmasıyla sınırlayarak, bilgi sızdırma eylemleri üzerinde caydırıcı etki yaratabilecek tartışmalı bir karar olarak değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler

Vergi, Bilgi Sızdırma, İfade Özgürlüğü, Lüksemburg Sızıntıları.

^(*) Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 14.09.2022 - Kabul Edildiği Tarih: 16.11.2022.

Atıf Şekli: Gizem Kapucu - Metin Kocatepe, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Halet v. Lüksemburg Kararı: Vergi Hukukunda Bilgi Sızdırma (Whistleblowing)", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XII, S. 2, 2022, s. 1451-1487.

^(**) Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye.

E-posta: gizem.kapucu@marmara.edu.tr.

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9650-5692>.

^(***) Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye.

E-posta: metin.kocatepe@marmara.edu.tr.

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-1440-7683>.

HALET V. LUXEMBOURG CASE OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS: WHISTLEBLOWING IN TAX LAW

Abstract

Whistleblowing is the act of reveal illegality or situations that conflict with the general/public interest. In 2014, tax agreements between the Luxembourg tax administration and PricewaterhouseCoopers (PwC) on behalf of multinational companies were leaked to the press by two employees of PwC. Thereupon, PwC had a criminal complaint against its employees filed a lawsuit for compensation against these employees. Raphael Halet, who was second leaker, was not described as a “whistle-blower” by the national judicial authorities and faced a fine and a compensation. Halet applied to the European Court of Human Rights (ECHR) alleging for violation of his freedom of expression. 3rd Chamber of the ECHR on 11 May 2021 holds that there has been no violation of Article 10 of the Convention. This decision is controversial judgment that could have chilling effects on whistleblowing acts, by creating the “essential, new and previously unknown information” criteria.

Keywords

Tax, Whistleblowing, Freedom of Expression, LuxLeaks.

GİRİŞ

11 Mayıs 2021 tarihinde İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) 3. Dairesi tarafından verilen “Halet v. Lüksemburg” kararı,¹ Lüksemburg vergi idaresi ile PricewaterhouseCoopers (PwC) isimli bağımsız denetim şirketi arasında bazı çok uluslu şirketler² adına gerçekleştirilen “özel vergi anlaşmalarını”³, PwC çalışanı olan başvuranın basına sızdırması⁴ sonucu karşılaştığı hukuki ve cezai sonuçların ifade özgürlüğünü (İHAS m.10)⁵ ihlal edip etmediğine ilişkindir.⁶

¹ İHAM, Halet/Lüksemburg Kararı, B. No: 21884/18, 11.5.2021, (HUDOC Database). Karar 6 Eylül 2021 tarihinde Büyük Daire’ye sevk edilmiş olup, Ekim 2022 itibarıyla henüz nihai karar yayımlanmamıştır.

² Çok uluslu şirket (*multinational companies*) ya da çok uluslu işletme (*multinational enterprises*), birden fazla ülkede kurulan ve faaliyetleri çeşitli biçimlerde koordineli olan bağlantılı şirket veya iştiraklerden oluşan yapıları ifade eder. Bkz. OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paris, 2011, s.17; OECD, *Glossary of Tax Terms*, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (12.06.2022).

³ “Advanced tax agreements” ya da “advanced tax rulings” olarak adlandırılan bu belgeler, vergi idareleri tarafından belli bir mükellefe özel olarak verilen ve vergi normlarını yorumlayan/açıklayan idarenin görüş açıklayıcı işlemlerini ifade etmektedir. Bkz. OECD, *Glossary of Tax Terms*, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (12.06.2022). Bu kapsamda terim, Türk Vergi Hukuku’nda özgelgeye benzer bir hukuk kaynağına karşılık gelmektedir.

⁴ Sızıntıların yayımlandığı platform için bkz. <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/> (25.07.2022). Sürece ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Michael Hudson vd., “Big 4 Audit Firms Play Big Role in Offshore Murk”, 5 Kasım 2016, <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk/> (12.06.2022).

⁵ İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Madde 10- İfade özgürlüğü:

“1. Herkes ifade özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak, kamu makamlarının müdahalesi olmaksızın ve ülke sınırları gözetilmeksizin, kanaat özgürlüğünü ve haber ve görüş alma ve de verme özgürlüğünü de kapsar. Bu madde, Devletlerin radyo, televizyon ve sinema işletmelerini bir izin rejimine tabi tutmalarına engel değildir.

2. Görev ve sorumluluklar da yükleyen bu özgürlüklerin kullanılması, yasayla öngörülen ve demokratik bir toplumda ulusal güvenliğin, toprak bütünlüğünün veya kamu güvenliğinin korunması, kamu düzeninin sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın, başkalarının şöhret ve haklarının korunması, gizli bilgilerin yayılmasının önlenmesi veya yargı erkinin yetki ve tarafsızlığının güvence altına alınması için gerekli olan bazı formaliteler, koşullar, sınırlamalar veya yaptırımlara tabi tutulabilir.” https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf (02.08.2022).

⁶ Halet kararı, bilgi sızdırma faaliyetinin tamamen özel hukuka dayalı istihdam ilişkisi üzerinden tartışıldığı ilk İHAM kararıdır. Bu husus karşı oyda şu şekilde vurgulanmıştır; “...in the present case - the first whistle-blower case, to our knowledge, to involve a **purely** private employer...”. Bkz. Halet/Lüksemburg, Karşı oy, § 11.

İHAS m.10'da düzenlenen ifade özgürlüğü, görüş sahibi olma özgürlüğünü - *kanaat özgürlüğü*-, bilgi ve düşünce edinme özgürlüğünü ve bilgi ve düşünceyi yayma özgürlüğünü -*açıklama özgürlüğü*- kapsamaktadır.⁷ İfade özgürlüğünün varlığı için temel şart, bir görüşe sahip olma özgürlüğüdür.⁸ Diğer bir ifadeyle, görüş sahibi olma özgürlüğü, İHAS m.10'da teminat altına alınan diğer özgürlüklerin bir ön koşulunu oluşturmaktadır.⁹ Bilgi ve düşünce edinme özgürlüğü ise fikir ve bilgilerin araştırılması, elde edilmesi ve serbestçe öğrenilmesi konularında sahip olunan hakkı ifade eder.¹⁰ Haber, fikir ve bilgiler düşüncenin oluşum sürecinde hammadde işlevi gördüğünden, bunlara erişimin engellendiği durumlarda ifade özgürlüğünün etkin bir şekilde kullanılmayacağı söylenebilir.¹¹ Bilgi ve düşünceyi yayma özgürlüğü ise, kişinin edindiği bilgiler arasında yapmış olduğu tercihleri dış dünyaya yansıtabilmesi özgürlüğünü ifade etmektedir.¹²

İHAM ve AYM kararlarında ifade özgürlüğünün demokratik bir toplumun ilerlemesi ve bireylerin gelişmesi için temel koşullardan biri olduğu vurgulanmaktadır.¹³ Bu özgürlük, toplumda bütün düşüncelerin serbestçe tartışılmasını

⁷ Mehmet Semih Gemalmaz - Haydar Burak Gemalmaz, *Ulusalüstü İnsan Hakları Standartları İşığında Türkiye'de Bilgi Edinme, Düşünce-İfade ve İletişim Mevzuatı*, Yazıhane Yayınları, İstanbul, 2004, s.195. Mehmet Semih Gemalmaz, "İnsan Hakları Hukuku Açısından İfade Özgürlüğü", *Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayını No.8, İstanbul, 1999, s.297; Reyhan Sunay, *İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları*, Liberal Düşünce Topluluğu, Ankara, 2001, ss.49-72; Tarlach Mcgonagle - Onur Andreotti, *Freedom of Expression and Defamation*, Council of Europe, 2016, s.11; Anıl Çeçen, *İnsan Hakları*, 5. Baskı, Astana Yayınları, Ankara, 2020, s.284; Bülent Tanör - Necmi Yüzbaşıoğlu, *Türk Anayasa Hukuku*, 16. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s.177; Halil Kalabalık, *İnsan Hakları Hukuku*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.494.

⁸ Osman Can, "Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü: Anayasal Sınırlar Açısından Neler Değişti", *Liberal Düşünce*, S. 24, Güz/2001, s.90; Sunay, İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları, s.56.

⁹ Monica Macovei, *İfade Özgürlüğü (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 10. Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz)*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü: İnsan Hakları El Kitapları No.2, 2001, s.8.

¹⁰ Sunay, İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları, s.49; Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, s.505.

¹¹ Sunay, İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları, s.49, 52; Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, s.505.

¹² Sunay, İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları, s.63.

¹³ İHAM, Handyside/Birleşik Krallık, B. No: 5493/72, 07/12/1976, § 49; İHAM, Sunday Times/Birleşik Krallık (No.1), B. No: 6538/74, 26/4/1979, § 65 (HUDOC Database). Aynı yönde AYM kararları için bkz. AYM, Emin Aydın, B. No: 2013/2602, 23/1/2014, §41; AYM, Bekir Coşkun, B. No: 2014/12151, 4/6/2015, §35; AYM, Erdem Gül ve Can Dünder, B. No: 2015/18567, 25/2/2016, § 86 (AYM Kararlar Bilgi Bankası). İfade özgürlüğünün demokratik bir toplumun vazgeçilmez koşulu olduğu doktrinde de vurgulanmaktadır. Bkz. Sulhi Dönmezer, "Demokra-

sağlayarak sorunların çözümünde en doğru olanın uygulanması ve bu yolla halkın yönetime katılmasını hedeflemekte; diğer bir ifadeyle demokrasiyi sağlama amacı gütmektedir.¹⁴ Yeni düşünce ve taleplerin dile getirilmesi mevcut sistemin kusurlarını ortaya çıkarmakta, yanlış uygulamalara son verilmesini sağlayarak toplumsal gelişmeye katkıda bulunmaktadır.¹⁵

Demokratik toplumda, ifade özgürlüğü sınırlamalardan muaf değildir.¹⁶ İfadeci davranışın yasaklanması ya da cezalandırılması durumunda ifade özgürlüğüne bir müdahale gündeme gelir.¹⁷ İHAS m.10/2'de ifade özgürlüğünün sınırlandırılma rejimine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre sınırlama; *yasaya dayanmalı, meşru bir amaca yönelmiş olmalı/sebebe bağlı olmalı ve demokratik bir toplum için gerekli olmalıdır*. Sınırlama sebepleri ise anılan maddede; *ulusal güvenliğin, toprak bütünlüğünün veya kamu güvenliğinin korunması, kamu düzeninin sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın, başkalarının şöhret ve haklarının korunması, gizli bilgilerin yayılmasının önlenmesi veya yargı erkinin yetki ve tarafsızlığının güvence altına alınması* olarak belirlenmiştir.

tik ve Uygur Toplumlarında İfade Özgürlüğü ve İşlevi”, *İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku*, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No.1, İstanbul, 2003, s.11; “[...] ifade özgürlüğü çoğulcu bir demokrasinin (olmazsa olmaz) koşulunu oluşturmaktadır.” Aynı yönde bkz. Mustafa Erdoğan, “Demokratik Toplumda İfade Özgürlüğü: Özgürlükçü Bir Perspektif”, *Liberal Düşünce*, S. 24, Güz/2001, s.9; Rick Lawson, “İfade Hürriyetini Güvenceye Almak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Üç Eğilim”, *Liberal Düşünce*, S. 24, Güz/2001, s.87.

¹⁴ Hakan Hakeri, “Alman Federal Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Işığında Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü ve Kollektif Hakaret”, *Prof. Dr. Sahir Erman’a Armağan*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayını No. 8, İstanbul, 1999, s.408. İfade özgürlüğü hakkına ihtiyaç duyulmasının gerekçeleri; gerçeği aramak, bireysel özerkliği sağlamak, demokrasi kültürü ve kendi kendini yönetme yetkisini güçlendirmek ve hoşgörülü bir toplum yaratmak şeklinde özetlenmektedir. Bkz. Durmuş Tezcan vd., *İnsan Hakları El Kitabı*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s.518.

¹⁵ Vahit Bıçak, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İfade Özgürlüğü”, *Liberal Düşünce*, S. 24, Güz/2001, s.74; Özcan Özbey, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında İfade Özgürlüğü Kısıtlamaları”, *TBB Dergisi*, S. 106, 2013, s.45; Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, s.504.

¹⁶ Bıçak, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İfade Özgürlüğü”, s.56.

¹⁷ Benzer şekilde, ifadeyi iletmeye niyetlenen davranışın yasaklanması/cezalandırılması, bir dinleyicinin bir ifadeyi almasının engellenmesi durumları ifade özgürlüğünü gündeme getirir. Larry Alexander, *İfade Özgürlüğü Hakkı Var mı?*, (Çev: Hüsamettin Çetinkaya-Ali Çakıroğlu), ARA-lık Yayınları, İzmir, 2006 ss.25-26. Yazar ilkesel olarak, yasak/ceza gibi düzenleme odaklı bir anlayıştan ziyade, o düzenlemenin arkasında yatan niyete odaklanılması gerektiğini savunmaktadır, Alexander, İfade Özgürlüğü Hakkı Var mı?, ss.26-28.

İfade özgürlüğünün bireylerin gelişmesi ve demokratik toplumun ilerlemesi için taşıdığı önem ve sahip olduğu ayrıcalıklı konum inkâr edilmemekle birlikte, bu özgürlüğün kullanımı esnasında tıpkı diğer özgürlüklerde olduğu gibi farklı değer ve menfaatlerin çatışma haline girmesi söz konusu olabilir.¹⁸ Böyle bir durumda, ifade özgürlüğü ile diğer hak ve özgürlüklerin kullanımı arasında bir *dengeleşme* -denge kurma- mecburiyeti gündeme gelecektir.¹⁹ Dengeleşmeden kasıt çatışan menfaatlerden birinin diğerine tercih edilmesi yerine, karşılıklı sınırlama ile her ikisinin birlikte yaşamasının temin edilmesidir.²⁰ Ancak kurulan dengenin ifade özgürlüğü aleyhine işleyen ve onu işlevsiz hale getiren bir denge olmaması gerektiğini vurgulamak gerekir.²¹ İncelenen karara konu olayda da PwC'nin ticari itibarı ile Halet'nin ifade özgürlüğü çatışma halindedir. İHAM bu çatışmada dengenin nasıl kurulacağı sorununu, bilgi sızdırma faaliyetlerine yönelik önceki içtihatlarında²² benimsediği kriterlerle çözümlenmeye çalışmıştır. Guja içtihadında²³ ortaya konulan bu kriterler,²⁴ "bilgi sızdırma" faaliyetine ve "bilgi sızdıran" statüsüne odaklanmaktadır. Bu nedenle çalışmanın ilk bölümünde söz konusu kavramlar açıklanmaya çalışılacak, sonrasında Halet kararı irdelenecek ve nihayet kararda varılan sonuç Guja içtihadında ortaya konulan kriterler çerçevesinde değerlendirilecektir.

¹⁸ Sunay, İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları, s.73.

¹⁹ Dönmezer, "Demokratik ve Uygar Topumlarda İfade Özgürlüğü ve İşlevi", s.11.

²⁰ Sunay, İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları, s.73.

²¹ Sunay, İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları, s.74.

²² Mahkeme, Halet kararında önceki içtihatlarından yararlanarak uyumsuzluğu çözmeye çalışsa da vardığı sonucun önceki içtihatlarıyla çeliştiği ifade edilmekte ve karar, İHAS m.10 kapsamındaki bilgi sızdırma eylemlerinin korunmasını zayıflatan "tehlikeli bir emsal" olarak değerlendirilmektedir. Bkz. Hava Yurttagül, "LuxLeaks Whistleblower not Protected by Article 10 ECHR: Case Analysis of "Halet v. Luxembourg" (ECtHR, Appl. no. 21884/18)", in *Saar Briefs*, 2021, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022).

²³ İHAM, Guja/Moldova, B. No: 14277/04, 12/02/2008 (HUDOC Database).

²⁴ İHAM, Guja içtihadında belirlenen kriterler şu şekildedir:

- i) birinci kriter: bilginin kamuya açıklanması yönteminden başka ihbarcının başka etkin araçlara sahip olmaması,
- ii) ikinci kriter: açıklanan bilginin kamu yararı açısından önem taşıması,
- iii) üçüncü kriter: açıklanan bilginin gerçek olması,
- iv) dördüncü kriter: bilgiyi sızdıran kişinin iyi niyetle (*good faith*) hareket etmesi,
- v) beşinci kriter: açıklanan bilginin amaçladığı kamu yararı ile bu açıklamanın verdiği zarar arasında bir dengenin olması (yarar-zarar testi),
- vi) altıncı kriter: bilgi sızdırana verilen cezanın orantılı olması (ağırlık/severity ölçümlemesi)

I. KAVRAM: BİLGİ SIZDIRMA

Sızdırmak kelimesi diğer anlamlarının yanı sıra “haber, sır vb.ni duyurmak, yaymak” anlamına gelmektedir.²⁵ Bu çalışmada kullanılan kavram olarak bilgi sızdırma,²⁶ geniş anlamıyla hukuki normları ihlal eden veya kamu yararı (*general/public interest*) ile çelişen nitelikteki gerçek durumları bildiren veya ifşa eden herhangi bir eylemi ifade etmektedir.²⁷ Dar anlamıyla ise, ister kamuda ister özel sektörde olsun, “iş temelli ilişkileri” bağlamında öğrenilen hukuka, ahlaka ya da kamu yararına yönelik bir tehdit veya zarara ilişkin bilgileri rapor

²⁵ Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/> (12.06.2022).

²⁶ Benzer bir kavram olarak hukukumuzda ihbar, bir vergi yükümlüsünün vergi mevzuatına aykırı fiillerinin muhbir (ihbarcı) tarafından vergi idaresine yazılı veya sözlü olarak bildirilmesini ifade etmektedir. Bu tanımın dayanağı, hem VUK’un ilgili hükümlerinde ihbara dayalı sonuçlar (örneğin VUK m.142, VUK m.371) hem de ihbar ikramiyesine ilişkin “*Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun (R.G. Tarih-Sayı: 31.12.1931-1990)*”dur. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri / Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan*, 2009, s.45. Bu çalışmada incelenecek olan kararda, ilk olarak ihbarın konusu vergi yükümlüsünün vergi mevzuatına aykırı fiilleri değil; vergi idaresi ile çok uluslu şirketler arasında gerçekleşen ve danışmanlık hizmeti veren şirketin aracılık ettiği “özel vergi anlaşmaları” yahut “özelgeler”dir. İkinci olarak ise ihbarın yöneldiği kurum vergi idaresi değildir; aksine vergi idaresinin işlemleri basın yoluyla halka duyurulmaktadır. Dolayısıyla hem ihbarın konusu hem de ihbarın aktarıldığı kanal yönünden teknik anlamda vergi hukukunda ihbar kurumundan farklı bir durum karşımıza çıkmaktadır. Bir devlet kurumu olarak vergi idaresi, çok uluslu şirketlere vergisel avantajlar sağlayan vergi anlaşmaları imzalamakta ve bu belgeler ifşa edilmektedir. Bu nedenle çalışmada ihbar ve muhbir kavramlarının kullanımını tercih edilmemiştir. Benzer kullanım için bkz. Berrak Deniz Çetinkaya, “Bireysel Etik Değerlerin Örgütsel Bağlılık Kapsamında Whistleblowing (Bilgi Sızdırma) Davranışı Üzerindeki Etkisi”, *Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 2017.

Bununla birlikte ulusal yazında kavramın karşılığı olarak, “bilgi uçurma” (bkz. Ufuk Aydın, “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 2, 2002-2003, ss.79-100), “ifşa ve ihbar” (bkz. Mustafa Alp, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Heinisch/Almanya Kararı Işığında Whistleblowing [İşçinin İfşa ve İhbarı] ve İş İlişkisinde İfade Özgürlüğü”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, Özel Sayı, 2013, ss.385-422), “ihbarcılık” (bkz. Gökçe Konyalı, “Uluslararası Hukukta İhbarcılık Kavramı ve İhbarcılarının Korunması”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 1, 2021, ss.412-428); “bilgi ifşası” (bkz. Süleyman Uyar - Esin Yelgen, “Bilgi İfşası (Whistleblowing) ve Denetim”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C. 13, S. 1 (Ocak 2015), ss.85-106) kavramlarının kullanıldığı görülmektedir.

²⁷ Yves Gounin, “L’individu face à l’État: statut et rôle du lanceur d’alerte”, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, S. 1/131, Y. 56 (2019), s.23 (ss.23-34); Alain Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?” in *Tax Transparency* (Ed. Funda Başaran Yavaşlar-Johanna Hey), IBFD, EATLP International Tax Series, Volume 17, 2019, s.186.

etme veya açıklama anlamına gelir.²⁸ Bilgi sızdırma eylemi, bir “sivil uyarı (*civic alert/alerte civile*)” şeklinde algılanmaktadır; çünkü “bilgi sızdırıcı” aynı zamanda, belki de her şeyden önce, hukuka saygı ve kamu yararı ile ilgilenmekte ve sorumlu bir birey olarak hareket etmektedir.²⁹

Bilgi sızdırma, İngilizce’de “*whistleblowing*”,³⁰ Fransızca’da “*dénonciation*”; bilgi sızdırıcı ise İngilizce’de “*whistleblower*”, Fransızca’da “*lanceur d’alerte*” terimlerine karşılık gelmektedir.

Bilgi sızdırma, ifadelerin “genel” veya “hedefli (*targeted*)” olmasına göre bir ayrıma tabi tutulabilmektedir. Genel bilgi sızdırma, hangi bilgilerin kamu yararına olduğunu vurgulamadan, bir dizi bilgiyi kamuoyuna sunma faaliyetidir. “Hedefli” sızdırmalar ise eleştiri altındaki tüm bozuklukları değil, belirli, belirlenmiş gerçekleri kamuoyunun dikkatine sunmayı amaçlar.³¹

İkinci bir ayrım türü, kullanılan “aktarım kanallarıyla” ilgilidir. Bazı durumlarda, bilgi ve belgeler vergi makamları ve/veya diğer devlet kurumlarına aktarılmaktadır. Diğer durumlarda ise, veriler gazetelere veya medyaya aktarılmaktadır (*çalışmaya konu LuxLeaks sızıntıları gibi*).³² Bu farklı aktarım kanalları, halk tarafından farklı derecelerde erişilebilirliğe yol açmaktadır.³³

²⁸ Council of Europe, Recommendation CM/Rec(2014) - Protection of Whistleblowers, 30 April 2014, s.6 (Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, Bilgi Sızdırıcıların Korunması başlıklı, CM/Rec(2014)7 sayılı, 30 Nisan 2014 tarihli Tavsiye Kararı). Benzer tanımlar için bkz. Alp, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Heinisch/Almanya Kararı Işığında Whistleblowing [İşçinin İfşa ve İhbarı] ve İş İlişkisinde İfade Özgürlüğü”, s.387. Coşkun Can Aktan, “Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vicdani Red Davranışı: WHISTLEBLOWING”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 7, S. 2, 2015, s.20.

²⁹ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.187.

³⁰ Whistleblowing teriminin kökeni “*to blow the whistle on*”, bir faul olduğunda çalınan bir düdükle oyunun durdurulması; ya da, bir suç işlendiğinde polisün düdük çalarak halkın dikkatini çekmeye çalışmasıdır”, bkz. Aydın, “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)”, s.81. Benzer yönde bkz. Alp, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Heinisch/Almanya Kararı Işığında Whistleblowing [İşçinin İfşa ve İhbarı] ve İş İlişkisinde İfade Özgürlüğü”, s.386; Sezgi Öktem Songu, “Anayasal Bir Temel Hak Olarak İfade Özgürlüğünün İşçi Açısından İşyerindeki Yansımaları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, 2013, s.642.

³¹ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.157.

³² Bu hallerde dışsal bilgi sızdırmanın varlığından söz edilir. İçsel bilgi sızdırmada ise bilgi sızdırıcı, aynı kurum/organizasyon içerisinde bulunduğu kendi yöneticisi ya da üst yönetim kademesinde yer alanlarla bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Bkz. Aktan, “Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vicdani Red Davranışı: WHISTLEBLOWING”, s.24.

³³ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.158.

Bilgi sızdıran kişilerin sahip olduğu özellikler değişken olabilir. Bazı durumlarda sızdıran, bu tür bilgilerin uzmanı olabilir bazı durumlarda ise alelade kişiler ya da doğrudan basın mensupları tarafından sızdırılmış olabilir. Benzer şekilde, bilgiyi edinim süreçleri de farklılıklar gösterebilir. Sızdırılan bilgi kişinin yaptığı işin bir parçası olarak ya da bazı durumlarda kazara ya da hukuka aykırı bir yolla (hacker gibi) öğrenilmiş olabilir.³⁴ Bir kişi, öğrendiği bilgiden sonra etik olarak “hiçbir şey olmamış gibi” davranmaya devam edemediği durumlarda, bu bilgiyi açıklayarak “bilgi sızdıran” sıfatını kazanır.³⁵ Bir kişinin bilgi sızdıran olarak nitelendirilmesi ise, bilgi sızdıranlara ilişkin özel koruma hükümlerinden³⁶ faydalanmasını sonuçlar. İHAM da Halet kararında başvuranın “bilgi sızdıran” statüsüne sahip olup olmadığı sorusuna cevap aramıştır.

II. HALET V. LÜKSEMBURG KARARI

A. Olgular ve Arka Plan

Denetim, vergi danışmanlığı ve yönetim danışmanlığı hizmetleri sunan PwC şirketinde, idari görevli olarak çalışmakta olan Halet, o dönemde PwC müşterilerinin vergi beyannamelerini hazırlamak amacıyla kullandığı güvenli bir bilgi teknolojileri ağına erişimi olan küçük bir grubun üyesi olarak, vergi beyannamelerini merkezileştirmek, taramak ve kaydetmekten sorumluydu. PwC'nin faaliyetlerinden biri de mükellef şirketleri adına vergi dairelerinden geçici vergi muafiyetleri talep etmektir. Vergi mevzuatındaki hükümlerin gelecekteki işlemlere uygulanmasına ilişkin bu türden vergi avantajlarını içeren hukuk kaynakları, “gelişmiş vergi anlaşmaları” (*advanced tax agreements*), “vergi kararları” (*tax rulings*) veya “vergi özeldesesi” (*tax rescript*) şeklinde olmaktadır.³⁷

2012 ve 2014 yılları arasında PwC tarafından hazırlanan yüzlerce vergi beyannamesi (*tax declarations*) ve vergi idarelerinden alınan vergi özeldeseleri (*tax*

³⁴ Hukuka aykırı yolla elde edilmiş vergisel bilgilerin sızdırılması sonucu vergi idarelerinin bu bilgilere dayalı olarak vergisel işlemler (tarh vb.) yapip yapamayacağı sorunu bu çalışmanın sınırlarını aştığından, soruna yalnızca dikkat çekmekle ve uluslararası alanda tartışıldığını belirtmekle yetiniyoruz.

³⁵ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.159.

³⁶ Örnek olarak bkz. Avrupa Birliği Hukuku ihlallerini bildiren kişilerin korunmasına ilişkin 2019/1937 sayılı AB Direktifi (Official Journal of the European Union, L 305/17, EUR-Lex Database).

³⁷ Halet/Lüksemburg, §§ 4-5.

rescript), çeşitli medya organlarında yayımlanmıştır. Süreç, Uluslararası Araştırmacı Gazeteciler Konsorsiyumu'nun (*International Consortium of Investigative Journalists*), 5 Kasım 2014 tarihinde farklı ülkelerden kırka yakın gazeteyle ortaklaşa yürüttükleri bir soruşturma çıktılarını kamuoyuna Lüksemburg sızıntısı (*Luxembourg Leaks - Luxleaks*) şeklinde açıklamasıyla başlamıştır.³⁸ Bu yayınlar, 2002'den 2012'ye kadar, çok uluslu şirketler adına PwC ile Lüksemburg vergi makamları arasında akdedilen oldukça avantajlı vergi anlaşmalarını (*tax agreements*) içermektedir.³⁹

Basında çıkan haberlerden sonra PwC tarafından başlatılan iç soruşturmada, 13 Ekim 2010'da istifa ederek PwC'den ayrılan denetçi A.D.'nin⁴⁰ ayrılma- dan bir gün önce, 538 klasör vergi özelgesine tekabül eden 20.000 sayfa belge dahil olmak üzere 45.000 sayfa gizli belgeyi (*confidential documents*) kopyaladığı ortaya çıkarılmıştır. A.D. bu belgeleri, 2011 yazında, gazeteci E.P.'nin isteği üzerine ona teslim etmiştir.⁴¹

PwC tarafından devam ettirilen iç soruşturmada, başvuran Halet'nin de gazeteci E.P. ile temasa geçtiği anlaşılmıştır. Mayıs 2012'de gerçekleşen bu görüşmede başvuran Halet, A.D.'nin sızdırdığı belgelere benzer nitelikteki diğer belgeleri gazeteciye teslim etmeyi teklif etmiştir. Gazeteci bu teklifi kabul etmiş ve on dört vergi beyannamesi ile iki ek mektup (*covering letters / courriers d'accompagnement*) olmak üzere toplam on altı belgeyi Ekim ve Aralık 2012 arasında başvurandan teslim almıştır. Bu belgelerden bazıları gazeteci tarafından, ilk yayından bir yıl sonra, 10 Haziran 2013'te yayımlanan ikinci yayın olarak Cash Investigation adlı televizyon programında kamuoyuna duyurulmuştur. 5-6 Kasım 2014'te ise başvuran tarafından sızdırılan on altı belge, "Uluslararası

³⁸ Bu sızıntıların yayımlandığı platform için bkz. <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/> (25.07.2022). Sürece ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Hudson vd., <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk/> (12.06.2022).

³⁹ Halet/Lüksemburg, § 6.

⁴⁰ İHAM her ne kadar bu kişiyi isim ve soyisim kısaltması ile anonimleştirmeye çalışsa da bahsi geçen muhbir, Antoine Deltour'dur. Nitekim Deltour kendini "Luxleaks muhbiri" olarak tanıtmakta ve bu unvan ile yazılar yayınlamaktadır, bkz. Antoine Deltour, "Whistleblowing on Luxembourg's Tax Practices", *Making Transparency Possible* (Ed. Roy Krøvel - Mona Thowsen), s.81 vd (Bölüm 8). Antoine Deltour, Luxleaks sızıntılarının muhbiri olarak, 2015 yılı Avrupa Parlamentosu'nun Vatandaş Ödülü'nü kazanmıştır, <https://www.europarl.europa.eu/resources/library/media/20150604RES62602/20150604RES62602.pdf> (27.07.2022)

⁴¹ Halet/Lüksemburg, § 7.

Araştırmacı Gazeteciler Konsorsiyumu” tarafından çevrimiçi olarak herkese açık hale getirilmiştir.⁴²

Basında yer alan haberler, Luxleaks olayının PwC için “zor bir yıl” a yol açtığı, ancak bu dönem geçtikten sonra şirketin iş hacminde önemli bir artışla birlikte ciro artışlarının yaşandığını ortaya koymuştur.⁴³

PwC; Başvuran Halet, ilk muhbir A.D. ve gazeteci E.P. ile ilgili suç duyurusunda bulunmuştur. 29 Haziran 2016 tarihinde Lüksemburg Bölge Mahkemesi (*Luxembourg District Court / le Tribunal d’arrondissement*), Halet ve A.D. ile ilgili olarak işverene karşı hırsızlık suçu (*vol domestique*), otomatik bir veri işleme sistemine hileli erişim, mesleki sırların ifşası, kara parayı bulundurma ve aklamaya (*blanchiment-détention*) suçlarından hüküm kurmuştur. Bu hükmeye göre, başvuran, ertelemeye tabi olarak dokuz aylık hapis cezasına ve 1.000 (bin) Euro adli para cezasına çarptırılmıştır. Ayrıca, manevi tazminat olarak PwC’ye sembolik bir meblağ olan 1 (bir) Euro’luk manevi tazminat ödenmesine karar verilmiştir. Gazeteci E.P. ise ilgili suçlar bakımından fail sıfatını haiz olmadığından beraat etmiştir.⁴⁴

Bölge Mahkemesi kararının istinaf edilmesi üzerine İstinaf Mahkemesi (*Court of Appeal / Cour d’appel*), İHAM’ın Guja kriterlerini uygulayarak⁴⁵ başvuran Halet’nin muhbir sıfatını haiz olmadığı tespitinde bulunmuş ancak “eylemlerinin çıkarılsız doğasını” ve “eylemlerinin ardındaki saiki” dikkate alınarak hapis

⁴² Bu belgeler ilgili Konsorsiyumun sayfasında Ağustos 2022 itibarıyla okuyuculara açık halde-dir: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/#:~:text=ICIJ's%20Luxembourg%20Leaks%20investigation%20is,deals%20are%20legal%20in%20Luxembourg.> (12.06.2022)

⁴³ Halet/Lüksemburg, § 8.

⁴⁴ Halet/Lüksemburg, §§ 9-12.

⁴⁵ İstinaf Mahkemesi (*Court of Appeal / Cour d’appel*) verdiği kararda; birinci Guja kriteri kapsamında, sızıntının “Avrupa ve Lüksemburg’da vergilendirme konusunda kamuoyu tartışmasının yolunu açtığı” için kamu yararını ihtiva ettiğine; ikinci Guja kriteri kapsamında bilgilerin gerçek olduğuna; üçüncü Guja kriteri kapsamında kamuoyunu medya aracılığıyla bilgilendirmenin, “tek gerçekçi alternatif” olduğuna; dördüncü Guja kriteri kapsamında iyi niyet unsurunun başvuranın davasında karşılandığına; beşinci Guja kriteri kapsamında başvuranın sızıntılarının vergi beyannamelerinden ibaret olduğuna ve vergi kaçakçılığına ilişkin tartışmayı yeniden başlatabilecek veya bu tartışmaya katkıda bulunabilecek önceden bilinmeyen önemli bilgiler içermediğine; altıncı Guja kriteri kapsamında ise hafifletici bir sebep olarak, “kendisine göre onurlu olan ve onu harekete geçmeye sevk eden saiki” in dikkate alınmasına karar vermiştir. Halet/Lüksemburg, §§ 13-34. Kararın orijinal tam metni için bkz. *Cour d’appel*, 15.05.2017 <https://justice.public.lu/fr/actualites/2017/03/arret-luxleaks-cour-appel.html> (28.07.2022).

cezasını kaldırmış, 1.000 (bin) Euro değerinde adli para cezasını ve 1 (bir) Euro değerinde manevi tazminatı onamıştır.⁴⁶

Temyiz Mahkemesi (*Court of Cassation / Cour de cassation*) ise, İstinaf Mahkemesinin çelişki içermeyen ve yeterli nedenlere dayalı olarak bir karar verdiğini belirterek, temyiz başvurusunu reddetmiştir.⁴⁷

B. İlgili Hukuk

1. İç Hukuk

Başvuranın cezaya tabi olduğu suçlar Lüksemburg Ceza Kanunu'nun ilgili maddelerinde şu şekilde yer almaktadır⁴⁸:

Hırsızlık suçu, Lüksemburg Ceza Kanunu m.461/1 düzenlenmiştir: "*Kendisine ait olmayan bir nesneyi veya elektronik anahtarı hileli olarak alan kişi, hırsızlık suçunun faili olur.*" Bu suçun işverene karşı işlenmesi hali ise Lüksemburg Ceza Kanunu m.464'te (*vol domestique*) şu şekilde yer almaktadır: "*Kişinin... işverenine karşı hırsızlık suçu işlemesi durumunda, verilecek olan hapis cezası üç aydan az olamaz.*"

Otomatik bir veri işleme sistemine hileli erişim suçu, Lüksemburg Ceza Kanunu m.509/1-1'de düzenlenmiştir: "*Bir otomatik veri işleme veya iletim sisteminin tamamına veya bir kısmına hileli olarak erişen kişi, iki aydan iki yıla kadar hapis cezası ve 500 ila 25.000 Euro arasında adli para cezası veya bu iki cezadan biri ile cezalandırılır.*"

Mesleki sırların ifşası suçu, Lüksemburg Ceza Kanunu m.458'de düzenlenmiştir: "*Statüleri veya meslekleri gereği sır saklamakla yükümlü olan ve Kanunla kendilerine tanınan istisnai haller saklı kalmak üzere, bu sırları ifşa eden ... kişiler sekiz günden altı aya kadar hapis ve 500 ila 5.000 Euro arasında adli para cezası ile cezalandırılır.*"

Kara para bulundurma ve aklama (*blanchiment-détention*) suçu ise Lüksemburg Ceza Kanunu m.506/1'de düzenlenmiştir: "*Madde 32-1, alt paragraf 1*

⁴⁶ Halet/Lüksemburg, §§ 35-36.

⁴⁷ Halet/Lüksemburg, § 38-40. Kararın orijinal tam metni için bkz. Cour de cassation, 11.01.2018 <https://justice.public.lu/fr/actualites/2018/01/arret-3912-cassation-deltour.html> (28.07.2022).

⁴⁸ Halet/Lüksemburg, § 45-49. Lüksemburg Ceza Kanunu tam metni için bkz. Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/code/penal/20200320> (23.08.2022)

(i)'de⁴⁹ yer alan varlıkların niteliği, kaynağı, yeri, varlığı veya mülkiyetinin kime ait olduğu hakkında herhangi bir şekilde yanlış açıklamalar yapılmasını bilerek kolaylaştıran kişiler... bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve 1.250 Euro ila 1.250.000 Euro arasında adli para cezası veya bu iki cezadan biri ile cezalandırılır”.

2. Avrupa Birliği Hukuku

Ticari sırların korunmasına ilişkin 2016/943 sayılı AB Direktif'i⁵⁰ 8 Haziran 2016 tarihinde kabul edilmiştir.⁵¹ Bu Direktifin 6. maddesi uyarınca, Devletler, ticari sırların hukuka aykırı olarak elde edilmesi, kullanılması ve ifşa edilmesini önlemek için mevzuatlarına “yasal önlemler, prosedürler ve başvuru yolları” eklemelidir. Aynı Direktifin başlangıç bölümünün 20. paragrafı ise, bu önlemlerin, prosedürlerin ve çözüm yollarının “bilgi sızdırma faaliyetini kısıtlamaması gerektiğini” belirtmektedir. Görevi kötüye kullanma, görevi suistimal ya da yasa dışı faaliyetlerin ortaya çıkarılması durumlarının kamu yararına hizmet ettiği ölçüde, ticari sırların koruma kapsamı daralacaktır.⁵²

Avrupa Birliği Hukuku ihlallerini bildiren kişilerin korunmasına ilişkin 2019/1937 sayılı AB Direktifi ise, 23 Ekim 2019'da kabul edilmiştir.⁵³ Kamu alımları, finansal hizmetler, kara para aklamanın önlenmesi ve halk sağlığı gibi bir dizi alanda Avrupa Birliği düzenlemelerinin ihlallerini bildiren kişileri korumayı amaçlayan bu Direktifin, en geç 17 Aralık 2021 tarihine kadar üye Devletler tarafından iç hukuka aktarılması gerekmektedir.⁵⁴

Bu gelişmelere ek olarak, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından 30 Nisan 2014'te “Bilgi Sızdırıcıların Korunması” başlıklı, CM/Rec(2014)7 sayılı Tavsiye Kararı⁵⁵ üzerinde anlaşılmıştır.⁵⁶ Akabinde 23 Haziran 2015'te Avrupa

⁴⁹ Bu düzenleme ise ilgili Kanun'da suçtan elde edilen gelirleri ve varlıkları düzenlemektedir: “suç teşkil eden veya suçtan elde edilen, maddi veya gayrimaddi, taşınır veya taşınmaz her türlü malvarlığı değeri...”

⁵⁰ AB ikincil hukuk kaynaklarından olan Direktif, Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Sözleşme (Treaty on the Functioning of the European Union) m.228/3'e göre ulaşılacak sonuç bakımından, bağlayıcıdır; ancak biçim ve yöntemlerin seçimi bakımından ulusal makamlara takdir alanı bırakmaktadır.

⁵¹ Official Journal of the European Union, L 157/1, EUR-Lex Database

⁵² Halet/Lüksemburg, § 50.

⁵³ Official Journal of the European Union, L 305/17, EUR-Lex Database.

⁵⁴ Halet/Lüksemburg, § 50.

⁵⁵ AB ikincil hukuk kaynaklarından olan Tavsiye Kararları, Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Sözleşme (Treaty on the Functioning of the European Union) m.228/5'e göre bağlayıcı olmayan hukuk kaynaklarındandır.

Konseyi Parlamenterler Meclisi tarafından “Bilgi Sızdırırların Korunmasının İyileştirilmesi”ne ilişkin 2060(2015) sayılı İlke Kararı⁵⁷ ve 2073(2015) sayılı Tavsiye Kararı kabul edilmiştir. Bu kararlarda AB Hukuku içinde bağlayıcı bir hukuk kaynağı yaratma (Sözleşme yapma) çağrısı yer almaktaydı. 1 Ekim 2019’da konu ile ilgili kabul edilen Avrupa Konseyi Parlamenter Meclisi, “Avrupa’nın her yerinde bilgi sızdırırların korunmasının iyileştirilmesi” konulu 2300(2019) sayılı İlke Kararı ve 2162(2019) sayılı Tavsiye Kararında ise “konunun karmaşıklığı nedeniyle sözleşme yapmanın zorluğu karşısında, Birlik organları tarafından kabul edilen tavsiyeleri tam olarak uygulama konusunda üye ülkeleri teşvik etmenin daha uygun bir yol olarak” belirlendiği görülmektedir.⁵⁸

C. Tarafların İddiaları

1. Başvuranın İddiaları

Başvuran, başvurusuna konu olan uyuşmazlıkta ifade özgürlüğüne yapılan müdahalenin orantısız olduğu iddiasındadır.⁵⁹ Başvuran Halet’nin iddiaları kategorik bir değerlendirmeye tabi tutulursa:

- i) İfadenin/sızdırılan bilginin nitelemesine ilişkin iddialar: Başvuran, Hükümetin sızdırılan bilgileri “mükellefin beyanlarından ibaret”, “vergi beyannameleri (*tax return/déclarations fiscales*)” olarak nitelendirmesine karşı çıkarak, “bu bilgilerin, Lüksemburg vergi idaresi tarafından düzenlenen vergi özelgesinde (*tax rescript/rescrit fiscal*) yer alan (offshore şirketlerin kurulması, sermayenin grup içinde hareketi, temettü ödemesi vb.) vergisel düzenlemelerin somut varlığını gösteren yasal belgeler” olduğunu ileri sürmektedir.
- ii) Denge testinin uygulamasına ilişkin iddialar: Başvuran, ulusal yargı organlarının basına sızdırılan bilgilerin öğrenilmesindeki kamu yararının PwC’ye verilen zarara kıyasla daha zayıf (*weaker/moins forte*) olduğuna hükmettiğini ve bu zararın tazmini için sembolik bir değer olan 1 (bir) Euroluk ödeme göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu olayda kamu yararının ne-

⁵⁶ Council of Europe, Recommendation CM/Rec(2014)7.

⁵⁷ AB ikincil hukuk kaynaklarından olan Konsey İlke Kararları (resolutions), Avrupa Birliği’nin İşleyişine Dair Sözleşme’de (Treaty on the Functioning of the European Union) adı geçmeyen hukuk düzenlemeleridir. Genellikle belirli bir politika alanında geleceğe yönelik öngörülen çalışmalarını belirler. Hukuki bağlayıcılıkları yoktur, ancak Komisyonu bir önerge oluşturmaya davet edebilirler.

⁵⁸ Halet/Lüksemburg, §§ 55-58.

⁵⁹ Halet/Lüksemburg, §§ 64-74.

redeyse sıfıra yakın bir değer olarak kabul edildiğini, ileri sürmektedir. Bu değerlendirmeden yola çıkarak, başvuran ulusal yargı organlarının göstermelik bir test uygulaması yaptığını (“... *only pretended to balance the interests*”) iddia etmektedir.

- iii) Farklı muamele için haklı nedene ilişkin iddialar: Ayrıca Halet, kendisi gibi bir PwC çalışanı olan ve bilgi sızıntıları konusunda kendisi ile aynı konumda bulunan A.D.’ye uygulanan muamelenin kendisinden farklı olması için nesnel bir neden bulunmadığını iddia etmektedir.
- iv) Guja kriterlerine ilişkin iddialar: Başvuran, ulusal yargı organlarının “temel, yeni ve önceden bilinmeyen bilgilerin” koruma kapsamında olduğuna yönelik yorumuyla bilgi sızdırımların korunması konusunda üç yeni kriteri kabul ederek, Guja kriterlerini genişlettiğini iddia etmektedir. Bu durumun hem daha önceden olmayan bir kriter getirmek suretiyle hem de “temel” ve “yeni” gibi kavramların belirsizliği nedeniyle hukuki öngörülemezlik yarattığını ileri sürmektedir. Başvuran son olarak bu türden yeni kriterlerin kabulünün, bilgi sızdırma faaliyetleri ve özellikle gazetecilik mesleği üzerinde caydırıcı bir etki yaratacağı endişesini dile getirmektedir.

2. Lüksemburg Hükümeti İddiaları

Hükümet, Halet’ye uygulanan para cezasının orantısız olmadığını ve sınır-lamanın başvuranın ifade özgürlüğünün kullanımı üzerinde caydırıcı bir etkisinin olmadığını iddia etmektedir.⁶⁰

- i) İfadenin/sızdırılan bilginin nitelmesi: Hükümet, başvuranın “Luxleaks vakasının merkezinde” bulunduğu yönündeki iddiasına itiraz etmiştir. Hükümete göre hem kronolojik açıdan hem de açıklanan belgelerin sayısı ve niteliği bakımından, açıklamaların kaynağı A.D.’dir. A.D.’nin sızdırdığı bilgiler, vergi idaresinin ilgili şirketlerle nasıl muhatap olduğunu gösterirken; bunun aksine, başvuranın sızdırdığı bilgiler ise yalnızca basit tek taraflı vergi beyannameleriydi ve vergi özelgelerinin uygulanmasına yönelik bilgiler içermemekteydi. A.D. tarafından basına sızdırılan belgeler ile başvuran tarafından iletilen belgeler arasındaki nitelik farkı, A.D.’nin beraat kararının gerekçesini oluştururken, Halet için yalnızca cezada hafifletici sebep olarak dikkate alınmıştır. Sonuç olarak Guja kriterleri doğrultusunda A.D. “bilgi sızdırıcı” olarak değerlendirilirken, Halet sızdırdığı bilgilerin nitelik farklılığından dolayı bu statüde değerlendirilmemiştir.

⁶⁰ Halet/Lüksemburg, §§ 75-81.

- ii) Denge testi uygulaması: Hükümet, ulusal yargı organlarının cezayı uygularken, başvuranın saiklerini ve hafifletici sebepleri göz önünde bulundurduğunu iddia ederek, 1 Euroluk tazminat kararının “taleple sınırlılık” ilkesi gereği PwC'nin talebi doğrultusunda verildiğini, bu tazminatın orantılılık değerlendirmesinde zararlar kurulan bağı temsil etmediğini belirtmiştir.
- iii) Koruma kapsamının belirlenmesi: Hükümet, ulusal yargı organları tarafından İHAM m.10 kapsamında bir değerlendirme yapıldığını; ancak yargı organlarının ayrıntılı gerekçelerle başvuranın bilgi sızdıran statüsüne sahip olmadığı yönünde verdiği karar nedeniyle, bilgi sızdıranın korunmasına ilişkin hüküm ve içtihatlarından yararlanamayacağı yönünde bir savunma yapmıştır.
- iv) Guja kriterleri: Hükümet, ulusal yargı organlarının yorumu doğrultusunda İHAM'ın ortaya koyduğu Guja kriterlerinden beşinci kriterin sağlanmadığını iddia etmiş ve bu nedenle altıncı kriterin değerlendirilmesine gerek görülmediğini belirtmiştir.

3. Üçüncü Taraf: “Maison des lanceurs d’alerte” Derneği

Başvuru, İHAM'ın bilgi sızdıranların ifade özgürlüğüne yapılan müdahalenin orantılılığı hakkında karar vermesini gerektirdiğinden, bilgi sızdıranları koruma amacıyla kurulan ve kâr amacı gütmeyen bir dernek olan Maison des lanceurs d’alerte,⁶¹ üçüncü kişi müdahil sıfatıyla, davaya katılmıştır.

Dernek, bilgi sızdıranların korunmasına ilişkin mevzuat hükümlerindeki tanımlara ve İHAM'ın ilgili içtihat kriterlerine vurgu yaparak, “temel, yeni ve önceden bilinmeyen bilgi” kriterinin bu kapsamda olmadığını belirtmiştir.⁶²

D. Müdahale

Başvuran tarafından gizli nitelikteki belgelerin bir gazeteciye iletilmesi ve daha sonra bunların yayımlanması nedeniyle cezaya mahkûm edilmesinin, başvuranın ifade özgürlüğüne müdahale teşkil ettiği hususu taraflar arasında ihtilafli değildir. İHAM da işveren ve çalışan arasındaki özel hukuk ilişkileri de dahil olmak üzere, İHAS m.10'un genel olarak özel hukuka dayalı istihdam ilişkilerinde çalışanları da içeren profesyonel alanı da kapsadığını yineleyerek (İHAM,

⁶¹ Dernek web-sitesi: <https://mlalerte.org/> (14.06.2022).

⁶² Halet/Lüksemburg, §§ 82-83.

Heinisch v. Germany (B. No: 28274/08, 2011, § 44), başvurana verilen cezanın İHAM m.10/1 kapsamında bir müdahale olduğunu kabul etmektedir.⁶³

E. Yasal ve Meşru Temel

Başvuranın aldığı cezanın yasal temeline ve meşru amacına ilişkin olarak da taraflar arasında bir ihtilaf bulunmamaktadır. Halet'nin işlediği suçlar ve aldığı cezalar Lüksemburg Ceza Kanunu'nda yasal temellerini bulmaktadır. Bu suçların kovuşturulmasının ve cezalandırılmasının amacı da gizli kalması gereken ticari sırların ifşasını önlemek ve işvereni PwC'nin itibarını korumak şeklinde meşru bir amaç izlemektedir.

F. Ölçülülük

1. Bilgi Sızdıran (Whistleblower) Nitelendirmesi

İHAM müdahalenin gerekli olup olmadığını analiz etmeden önce, Guja içti-hadında belirlenen kriterlere göre başvuranın "bilgi sızdıran" olarak tanımlanıp tanımlanamayacağını araştırmıştır.

İHAM bu noktada ilk olarak, başvuran ile işvereni PwC arasında sadakat, ihtiyat ve sır saklama yükümlülüğü gerektiren hiyerarşik bir ilişki olduğuna işaret etmektedir. Bu durum bilgi sızdıran statüsünün belirlenmesinde özel bir öneme sahiptir. İkinci olarak, İHAM başvuranın iş ilişkisi bağlamında elde ettiği gizli bilgileri ifşa etmek için bir gazeteciyle temasa geçtiğini belirtmiştir. Guja ve Heinisch davalarındaki eylemler ile başvuran Halet'nin eylemleri arasında paralellikler kurulabileceği görüşünü dikkate alan İHAM, kural olarak başvuranın bilgi sızdıran olarak dikkate alınması ve Guja kriterlerinin uygulanmasına karar vermiştir.⁶⁴

2. Guja Kriterlerine Uygunluk

İHAM, Guja kriterlerine uygunluk değerlendirmesi yaparken, ulusal mahkemelerin dengeleme uygulamasını bu kriterlere uygun olarak gerçekleştirmiş olması halinde, ulaşacağı sonucu ulusal mahkemelerin yerine ikame etmek için güçlü nedenlere ihtiyaç duyacağını vurgulamıştır.⁶⁵

⁶³ Halet/Lüksemburg, § 86.

⁶⁴ Halet/Lüksemburg, §§ 89-91.

⁶⁵ İHAM'ın, Halet kararında ulusal mahkemelerin gerekçeli bir karar vermiş olmasını ve Guja kriterlerini bu kararın bir parçası yapmış olmasını, bilgi sızdıranın ifade özgürlüğü hakkına ya-

İHAM, Guja içtihadında belirlenen ilk dört kriterle ilgili [i) birinci kriter: bilginin kamuya açıklanması yönteminden başka ihbarcının başka etkin araçlara sahip olup olmadığının incelenmesi; ii) ikinci kriter: açıklanan bilginin kamu yararı açısından taşıdığı önem, iii) üçüncü kriter: açıklanan bilginin gerçek olması, iv) dördüncü kriter: bilgiyi sızdıran kişinin iyi niyetle (*good faith*) hareket etmesi] olarak taraflar arasında herhangi bir ihtilaf olmadığını kaydederek, beşinci ve altıncı kriterlerle ilgili inceleme yapmıştır.

Beşinci kriter gereğince, açıklanan bilginin amaçladığı kamu yararı ile bu açıklamanın verdiği zarar arasında bir denge olmalıdır (yarar-zarar dengesi).

Altıncı kriter gereğince ise, bilgi sızdırana verilen cezanın orantılılık değerlendirmesi (ağırlık/severity ölçümü) yapılmalıdır.

Beşinci kriter bakımından İHAM'ın somut olaydaki ilk tespiti, başvuranın ifade özgürlüğünün korunması hakkının, işvereni olan PwC'nin itibarının korunması hakkı ile çatıştığına yöneliktir. Bu iki çatışan/yarışan hak arasında adil bir denge kurulması gerekmektedir. Adil denge arayışında İHAM, PwC'nin itibarının niteliğine ilişkin iki tespit yapmaktadır; bunlardan ilki itibarın hem hissedarlar hem de çalışanlar bakımından olduğu kadar, genel ekonomik menfaat için de önemli olduğuna yöneliktir. İkinci tespit ise, gerçek bir kişinin itibarına yönelik, onurunu etkileyebilecek zarar ile bir şirketin ticari itibarına verilen ve ahlaki bir sonucu olmayan zarar arasında bir ayırım yapılması gerektiğine yöneliktir.⁶⁶

Mevcut davada, ulusal mahkemeler, başvuru sahibinin mesleki gizliliğe tabi olan belgeleri ifşa etmesinin PwC'ye zarar vermesi nedeniyle Guja içtihadının beşinci kriterinin yerine getirilmediğine karar vermiştir. İşverenin uğradığı zararın, çalışanın sızdırdığı bilgilerin öğrenilmesindeki kamu yararı ile dengelenmesi gerektiğinden, İHAM, ulusal mahkemeler tarafından bu dengeleme için dikkate alınan unsurları değerlendirmiştir. İHAM, ulusal mahkemelerin zararın oluşumu ve taleple sınırlılık ilkesi gereği hükmedilen 1 Euro değerindeki tazminatın ge-

pılan müdahalenin hukuka uygunluğu için yeterli görmesi eleştirilmektedir. Bkz. Yurttagül, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022); "Yerleşik içtihatlar göre, AİHM'nin denetleyici rolü, ulusal makamların takdirlerini makul, dikkatli ve iyi niyetle kullanıp kullanmadıklarını tespit etmekle sınırlı değildir. Bunun yerine AİHM, müdahalenin "izlenen meşru amaçla orantılı" olup olmadığını ve ulusal makamlar tarafından bunu haklı çıkarmak için öne sürülen gerekçelerin "ilgili ve yeterli" olup olmadığını belirlemek için davanın bütünü ışığında müdahaleyi incelemeliydi."

⁶⁶ Halet/Lüksemburg, §§ 94-97.

rekçesini ayrıntılı bir şekilde ortaya koyduğunu belirterek, başvuranın “ulusal mahkemenin menfaatleri tartıyor-muş gibi” yaptığına yönelik itirazını kabul etmemiştir.⁶⁷

İHAM, PwC’nin sızdırılan bilgiler nedeniyle zor bir yıl geçirmiş olduğunu kabul etse de ilk zor dönem geçtikten sonra, PwC’nin hem personel sayısında hem de ciroda önemli bir artış yaşadığının altını çizmiştir. İHAM, bu durumun mevcut dava bağlamında, göz ardı edilemez bir gerçek olduğunu, belirtmiştir. Bu nedenle, şirketin itibarına verilen zararın nihai olarak “gerçek ve somut” olup olmadığı tespit edilmelidir. İHAM özellikle cirosundaki artış göz önüne alındığında, en azından ilk “zor yıl” geçtikten sonra, PwC’nin mali durumunda kalıcı bir zarar gerçekleşmediği ve itibarının kesin olarak tehlikeye atılmadığına dair işaretler olduğu tespitini yapmıştır.⁶⁸

İHAM, ulusal yargı organlarının başvuranın sızdırdığı bilgilerin “temel, yeni ve önceden bilinmeyen” bilgi olup olmadığına yönelik incelemesini Guja içtihadının beşinci kriteri kapsamında kamu yararı değerlendirmesinin detaylı bir incelemesi olarak kabul etmiştir. Başvurucunun açıklamalarının yeterli kamuoyu ilgisinden yoksun olduğu sonucuna varmanın, mevcut davada (başvuranın açıklamalarıyla oluşan kamuoyu ilgisi-PwC’nin zararı arasındaki) denge testinde göz önünde bulundurulabilecek bir unsur olduğunu belirtmiştir. A.D.’nin aynı kriterlerin uygulanması sonucu beraat etmiş olması, ulusal mahkemelerin ilgili menfaatleri tartmak için ayrıntılı bir inceleme yaptığının teyidi olarak görülmüştür.⁶⁹

Guja içtihadının altıncı kriteri uygulaması bakımından ise İHAM, ifade özgürlüğüne yönelik bir müdahalenin orantılılığını değerlendirirken, verilen cezaların niteliği ve ağırlığının dikkate alınması gereken faktörler olduğunu belirtmiştir. Mevcut davada ulusal mahkemelerin, “hafifletici bir neden” olarak, “başvuranın eylemlerinin çıkar gözetmeyen niteliğini” dikkate aldıklarını ve para cezasının belirlenmesinde bu niteliğin göz önünde bulundurulduğunu kaydederek, böyle bir cezanın, başvuranın veya diğer çalışanların özgürlüğünün kullanılması üzerinde gerçekten caydırıcı bir etkisi olmayan, ancak ilgilileri eylemin meşruiyeti üzerinde düşünmeye teşvik eden nispeten hafif bir ceza olarak kabul edilebileceği sonucuna varmıştır.⁷⁰

⁶⁷ Halet/Lüksemburg, §§ 98-99.

⁶⁸ Halet/Lüksemburg, §§ 100-101.

⁶⁹ Halet/Lüksemburg, §§ 109-110.

⁷⁰ Halet/Lüksemburg, § 111.

G. Sonuç ve Karşı Oy

İHAM söz konusu başvuruda İHAS m.10 kapsamında bir ihlal oluşmadığına karar vermiştir. Ancak bu karar oy çokluğu (beşe iki) ile alınmış olup, iki yargıcın ortak kaleme aldıkları bir karşı oy bulunmaktadır.

Ayrıca karar, İHAM 3. Dairesi tarafından verilmiş olup, 6 Eylül 2021 tarihinde Büyük Daire'ye sevk edilmiştir. Ağustos 2022 itibariyle nihai karar verilmiştir.

Karar ile karşı oy arasındaki görüş farklılığı, ilk olarak sızdırılan bilginin öğrenilmesindeki kamu yararına karşı işverenin hakları arasındaki denge testinde benimsenen genel yaklaşıma yöneliktir. Karşı oy yazısı, ulusal mahkemelerin uyguladığı ve İHAM'ın da dolaylı yoldan kabul ettiği "temel, yeni ve önceden bilinmeyen" bilgi koşulunu eleştirmektedir. Yargıçların kategorileştirerek yaptıkları eleştirileri ve gerekçeleri şu şekildedir:

Başvuranın açıklamalarının niteliği: Karşı oy kullanan Yargıç Lemmens ve Yargıç Pavli, dava dosyasından, başvuranın sızdırdığı vergi beyannamelerinin ve özellikle eklerinin, ilk sızdırılan bilgileri doğrulayan belgeler olarak neden önemli olduğuna dair argümanların olduğunu belirtmiştir. Başvuran tarafından sızdırılan bilgilerin, ilk bilgi sızdırma faaliyetinde açıklanan belgeleri doğrulamakta ve geliştirmekte olduğunu savunan yargıçlar, bu argümanların, ilgili gazeteci tarafından da desteklendiğini⁷¹ belirterek, iki bilgi sızdırma faaliyetinin yakından bağlantılı olduğu görüşündedir.⁷²

Bilgi sızdırma vakalarında işverenin çıkarlarına verilecek ağırlık: Karşı oyda, Guja içtihadının beşinci kriteri değerlendirilirken kamuoyunu ilgilendiren konuların açık bir şekilde tartışılmasının demokratik toplumun esasını oluşturduğu belirtilmektedir. Bu görüşe göre, somut uyuşmazlıkta olduğu gibi, çalışan tarafından sızdırılan bilgilerin öğrenilmesinde kamu yararı olduğu tespit edildikten sonra, söz konusu sızdırmanın kural olarak İHAM m.10 uyarınca korunması kabul edil-

⁷¹ <https://lequotidien.lu/politique-societe/proces-luxleaks-perrin-les-voleurs-nont-pas-ete-condamnes/> (23.8.2022).

⁷² "Başvuranın açıklamalarının, çok uluslu şirketlere ait on dört vergi beyannamesi ve bazıları 10 Haziran 2013'te yayınlanan televizyon programı "Cash Investigation"ın bir bölümünü hazırlamak için kullanılan iki ek mektup dahil olmak üzere on altı belgeden oluştuğunu hatırlıyoruz. Bu programdan sorumlu araştırmacı gazeteciye göre, başvuranın sızdırdığı bu bilgiler, olayın temel dayanağı olmuştur. Gazeteci ayrıca, bu olay sırasında yapılan bazı açıklamaların, başvuranın sızdırdığı bilgilere erişim olmaksızın imkânsız olacağını da kaydetmiştir." Halet/Lüksemburg, Karşı oy, §§ 3-4.

melidir. Bu karinenin “Guja içtihadı beşinci kriteri” kapsamında çürütülebilmesi için, işverenin (ceza yargılaması sırasında ise soruşturma ve kovuşturma makamlarının), sızdırılan bilgiler nedeniyle somut ve önemli zararlara maruz kaldığını ve işverenin çıkarlarının, sızdırılan bilgideki kamu yararından açıkça daha ağır bastığını kanıtlaması gerektiği belirtilmektedir. Daha az koruyucu bir yaklaşımın, önemli ölçüde yasal belirsizliğe neden olacağı ve çalışanları bu tür bilgi sızdırma faaliyetlerinden caydıracağı ve bu sonuçların da Guja kriterlerinin uygulanmasına rehberlik eden temel ilkelere aykırı olacağı belirtilmiştir.

Karşı oyda ayrıca, Guja kriterlerinin her birinin tek başına değil, İHAS m.10 ışığında birlikte değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁷³ Bu türden bir yaklaşımın bilgi sızdırılanların korunmasına ilişkin uluslararası⁷⁴ son gelişmeler tarafından da desteklendiği ifade edilmektedir. Karşı oy yazısı, AB Hukuku ihlallerini bildiren kişilerin korunmasına ilişkin 2019/1937 sayılı AB Direktifi m.6’ya göre genel koruma koşullarının karşılanması kaydıyla, bilgi sızdırılanların korunmasının “işverene verilen zararlar” ilgili herhangi bir değerlendirmeye tabi tutulmadığına işaret etmektedir. Bu açıklamalar ışığında karşı oy kullanan yargıçlar, Mahkemenin İHAS m.10’un temel ilkelerini dikkate almadan yalnızca Guja içtihadının beşinci kriteri kapsamında yapılan sınırlı değerlendirmeye katılmadıklarını belirtmiştir.⁷⁵

“Temel, yeni ve önceden bilinmeyen bilgilerin” gerekliliği: Halkın, kamuyu ilgilendiren konulara yönelik tutumlarının sürekli olarak değişebileceğini, bazı durumlarda, kamusal veya özel davranışta herhangi bir anlamlı değişiklik elde edilmeden önce, onlarca yıllık tartışma ve karşı-argüman gerekebileceğini belirtmek gerekir. Özellikle başvuran tarafından sızdırılan bilgilerin konusunun, kurumlar vergisi politikaları olduğu göz önünde bulundurulduğunda, sorunun genel hatları geniş çapta biliniyor olsa bile, konunun ulaştırılması ve anlaşılması zor hususlar içermesi nedeniyle kesin olarak ulaştırıldığı boyutları ortaya koymanın

⁷³ “Guja kriterleri tik atılması gereken kutucuklar (boxes to be checked) olarak görülmemeli, ulusal mahkemeler tarafından kapsamlı bir incelemeye rehberlik eden ilkeler olarak algılanmalıdır.” Bkz. Halet/Lüksemburg, Karşı oy, § 9.

⁷⁴ Uluslararası hukuk kapsamındaki bu korumanın meşru dayanağı, vergisel bilgilerin sızdırılmasındaki kamu yararının, bilginin elde edildiği ülkenin ulusal çerçevesinin ötesine geçmesi ve çoğu zaman diğer ülkelerin, hatta genel olarak tüm ülkelerin kamu çıkarlarına hizmet etmesidir. Bu nedenle, uluslararası çıkara hizmet eden bir eylem uluslararası bir koruma sağlamak rasyonel bir yöntemdir, bkz. Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, ss.176-177.

⁷⁵ Halet/Lüksemburg, Karşı oy, §§ 9-11.

büyük bir değeri olduğu ifade edilmektedir.⁷⁶ Karşı oyda ayrıca, ulusal mahkemeler tarafından benimsenen ve çoğunluk tarafından onaylanan yaklaşımın, özel sektörde gelecekteki bilgi sızdırma faaliyetleri için önemli ölçüde caydırıcı etkiler yaratabileceği endişesi dile getirilmektedir. Bunun nedeni, kamu yararına olduğuna inandığı bilgileri açıklamayı düşünen bir kişinin, bu bilgilerin çok daha yüksek “temel, yeni ve önceden bilinmeyen” veri standardını karşılayıp karşılamayacağını değerlendirirken büyük bir belirsizlikle karşılaşacak olmasıdır. Bu bağlamda, “koruma kapsamının potansiyel bilgi sızdırıcıları tarafından kolayca anlaşılabilir olması gerektiği” ve korumanın “öznel ve öngörülemez koşullara tabi olmaması” gerektiği belirtilerek, “temel, yeni ve önceden bilinmeyen bilgi” koşulu eleştirilmektedir.⁷⁷

III. DEĞERLENDİRME

A. Guja 5. Kriterinin⁷⁸ Uygulanması

Çalışmanın bu bölümünde İHAM'ın Halet kararı, ilk olarak Guja kriterlerinin yorumu ve “yeni, temel ve önceden bilinmeyen bilgi” kriterlerinin uygulanması bakımından değerlendirilecektir. Halet kararı, Guja içtihadının özellikle beşinci ve altıncı kriterlerindeki zarar ve yaptırım kavramlarının yorumuna ışık tutması açısından önemli görülmektedir.⁷⁹ Bu kriterler sırasıyla, i) açıklanan bilginin amaçladığı “kamu yararı” ile bu açıklamanın verdiği “zarar” arasında bir “denge” olması gerekliliğini arayan 5. kriter, ii) bilgi sızdırana verilen cezanın orantılılık değerlendirmesi (ağırlık/*severity* ölçümü) yapılmasını gerektiren 6. kriterdir.

İHAM, Halet kararında “temel, yeni ve önceden bilinmeyen” bilgilerin sızdırılmasına yönelik incelemeyi, beşinci kriter kapsamında kamu yararı değerlendirmesinin detaylı bir incelemesi olarak kabul etmiştir.⁸⁰

⁷⁶ Karşı oy, § 14.

⁷⁷ Karşı oy, §§ 15-17.

⁷⁸ Guja/Moldova kararında, beşinci kriter iyi niyet kriteridir, kamu yararı ile zarar dengesinin incelendiği kriter ise Guja kararında dördüncü kriter olarak adlandırılmıştır, ancak Halet kararında (ve öncesinde Heinisch kararında) İHAM kamu yararı-zarar dengesinin incelendiği kriteri beşinci kriter, iyi niyet kriterini ise dördüncü kriter olarak nitelendirmiştir. Bu çalışmada Halet kararı incelendiği için, bu karardaki nitelermeler esas alınmıştır.

⁷⁹ Dimitrios Kaferanis, “Analysis: A new perspective on the protection of whistleblowers under the ECHR: Halet v. Luxembourg”, *EU Law Live*, 13.05.2021, s.3.

⁸⁰ Halet/Lüksemburg, § 109. “Temel, yeni, önceden bilinmeyen bilgi” kriteri, bilgi sızdırıcı statüsünün belirlenmesinde daha önceki kararlarda göz önünde bulundurulmadığından öngörüle-

Bu kriterlere göre, bilgi sızdıran kişinin paylaştığı bilginin “temel bir bilgi” olması gerekir. Ancak çoğu durumda bilgi sızdıran kişi, bilgi paylaşımında bulunduğu kişinin elinde başka hangi bilgiler olduğunu bilebilecek konumda değildir. Bilgi sızdıran ayrıca bu bilgilerin nasıl kullanılacağı konusunda da bir kontrole sahip değildir. Sunulan bilgilerin bir veya daha fazla hususa konu olup olmayacağını veya varsa başka hangi bilgilerle kullanılacağını ve bu kapsamda sızdırdığı bilginin “temel bir bilgi” oluşturup oluşturmayacağını belirlemesi zor olacaktır.⁸¹ Sızdırılan bilginin “yeni” olması gerekliliği ise, her biri birbirleriyle bağlantılı ve kamu yararına katkı sunan bilgilerin sızdırıldığı bir bilgi sızdırma zincirinde, ilk halkadan sonraki bilgileri sızdıran kişilerin koruma kapsamından çıkarılması anlamına gelebilecektir.⁸² Bu nedenle Mahkeme tarafından kabul edilen “temel, yeni ve önceden bilinmeyen” bilgi koşulunun, bir belirsizlik yarattığı ve özellikle gelecekte olması muhtemel bilgi sızdırma eylemleri üzerinde olumsuz etkileri olabileceği belirtilmektedir.⁸³

Bu kriterler kişinin bir bilgi sızdırma zincirinde, sızdıracağı bilgilerin kamu yararına katkısının ne olduğunu önceden belirlemek zorunda olmasını gerektirir. Bu gereklilik, sızdırmak istediği bilgilerin temel, yeni ve önceden bilinmeyen bir bilgi olup olmadığını belirlemek için gerekli olan uzmanlığa sahip olmayan çalışanlara önemli bir engel olarak değerlendirilmektedir.⁸⁴ Gerçekten yasadışı ve zararlı davranışların bazı biçimleri o kadar karmaşık ve gizli bir hal almıştır ki bu davranışların etkili bir biçimde engellenmesi ve yargı önüne getirilmesi için çoğu za-

bilirliği zedelediği hususunda eleştirilmektedir. Bilgi sızdıranlar için hukuki bir statü oluşturulmaya çalışılması ve İHAM’ın da bu konuda kriterler belirlemesinin, öngörülebilirliğin sağlanması açısından oldukça önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bkz. Valérie Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, *Revue trimestrielle des droits de l’Homme*, 2022/1, N° 129, ss.119-120. Bununla birlikte, bir hukuki statü yaratılması, yalnızca bu kriterlere uyulduğu takdirde koruma sağlanması sonucunu doğuracağından, bilgi sızdırma eylemleri üzerinde kısıtlayıcı bir etkisi de söz konusu olabilecektir. Bkz. Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.188. Eski içtihatlarla ortaya konulan kriterlerin, Halet kararında olduğu gibi yeni kriterler üzerinden yorumlanması ise koruma kapsamını daraltmakta ve öngörülebilirliği tamamen kaldırmaktadır. Bkz. Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, ss.119-120.

⁸¹ Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, s.119.

⁸² Yazar verdiği örnek üzerinden, “on ikinci bilgi sızdırmanın”, ilkinden daha az iyi korunmasını eleştirmektedir, bkz. Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, s.120.

⁸³ Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, ss.119-120.

⁸⁴ Yurttagül, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022). Yazar, özellikle somut olaydaki gibi vergiden kaçınma ve vergi kaçırma planları gibi bilgilerin teknik ve karmaşık olduğu konularda bu kriterin daha da ağırlaştığına dikkat çekmektedir. Benzer eleştiri Karşı oy yazısında da yer almaktadır, bkz. Karşı oy, §§ 15-17.

man tek seçenek, bu tür bilgilere erişen kişilerin, bunları sızdırması olmaktadır. Bu nedenle önemli riskler olarak karmaşık bilgileri sızdıran kişilerin İHAM'ın sağladığı korumadan kural olarak yararlanması gerekmektedir.⁸⁵ Dolayısıyla İHAM, Guja'nın beşinci kriteri kapsamında değerlendirme yaparken, "temel, yeni ve önceden bilinmeyen" bilgi kriterinden ziyade, Guja ve Heinisch kararlarında yaptığı gibi⁸⁶ bilgi sızdırmanın ihtiva ettiği kamu yararı ile bilgileri ifşa edilen kişilerin/kurumların uğradıkları zararın belirlenmesine odaklanmalıdır.

Sızdırılan bilgilerin öğrenilmesindeki kamu yararı, sızdırılan bilginin hukuka aykırı bir davranışı, iş veya işlemi ifşa etmesi durumunda çok daha yoğundur. Bu nedenle kamu yararının tespiti için, öncelikle açıklanan bilginin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Açıklanan bilginin niteliksel analizinin gerekliliği, 2016/943 sayılı AB Direktifi'nde de görülmektedir. Buna göre, bir ticari sırrın açıklanmasının doğrudan ilgili yasa dışı faaliyeti ifşasının kamu yararına hizmet ettiği ölçüde ticari sırrların korunmasının kapsamı daralmalı ve bilgi sızdıran korunmalıdır.⁸⁷

İfade özgürlüğünün koruma kapsamı hukuka aykırı eylemlerin ifşası ile sınırlı değildir. Öğrenilmesinde kamu yararı bulunan "etik dışı faaliyetlerin" ifşaları da bu kapsamdadır.⁸⁸ Vergi hukuku söz konusu olduğunda bilgi sızdırma, yalnızca bireysel vergi mükellefleri tarafından vergi kanunu ihlalleri konusunda kamuyu uyarma meselesi değildir. Aynı zamanda, hükümetin ve vergi makamlarının keyfi uygulamalarının kamuya ifşası durumu da gündeme gelebilir; bu durumda bilgi sızdırma, demokratik bir gereklilik halini alır.⁸⁹ Dolayısıyla somut olayda sızdırılan bilgi (gizli vergi anlaşmaları), *bir hukuka aykırılık durumu taşıyorsa* korunmaya değer bir ticari sırrın varlığından söz edilemeyeceği⁹⁰ gibi sızdırılan bilgi bir *huku-*

⁸⁵ Anna Austin, "'Bilgi Uçuranlar' (Whistleblowers) Toplumun Yeni Bekçileri mi?" *İfade Özgürlüğü* içinde, Türk Yargısının İfade Özgürlüğü Konusunda Kapasitesinin Güçlendirilmesi AB-AK Ortak Projesi, 201, s.396, <https://rm.coe.int/16807005e1> (17.08.2022).

⁸⁶ Guja/Moldova ve Heinisch/Almanya karar metinlerinin hiçbir yerinde, "temel, yeni ve önceden bilinmeyen" bilgiye dair bir kriter yer almamaktadır.

⁸⁷ 2016/943 sayılı AB Direktifi, Başlangıç bölümü, § 20.

⁸⁸ "Etik, çoğu zaman bir meslek alanında benimsenen düzgün ve uygun davranma standardı anlamına gelmektedir.", bkz. Yusuf Karakoç, "Hukuk-Etik ilişkisi", Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar - V Sempozyumu, 13-17 Eylül 2010 İstanbul, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, S. 24, *İstanbul Barosu Yayınları*, İstanbul 2012, s.91.

⁸⁹ Steichen, "Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?", s.165.

⁹⁰ Gemalmaz - Gemalmaz, Ulusalüstü İnsan Hakları Standartları Işığında Türkiye'de Bilgi Edinme, Düşünce-İfade ve İletişim Mevzuatı, s.249.

*ka aykırılık durumu taşımamasına rağmen vergi adaleti ve demokrasi tartışmalarına sunacağı katkı dolayısıyla bilgi sızdırmanın kamu yararına hizmet eden bir durum olarak nitelendirildiği*⁹¹ hallerde ise bu bilginin korunmaya değer bir ticari sır olup olmadığı denge testi neticesinde tespit edilecektir.

Bilgi sızdırma, bir insan hakkı olarak i) kendini ifade etmenin, ii) gerçekliğe ulaşmanın ve özellikle iii) demokrasinin bir aracı olarak kabul edildiğinden⁹², vergiye ilişkin bilgi ve belgeleri ortaya çıkaran somut olaydaki gibi bir sızdırmanın vergi-demokrasi ilişkisi üzerinden düşünülmesi gerekmektedir. Gerçekten bilgi sızdırıcılar, demokratik şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılmasına katkıda bulunurlar.⁹³ Her ne kadar vergi yükü dağılımı bir maliye politikası sorunu olsa da çok uluslu şirketlere tanınan vergi avantajları vergi eşitliği ve adaleti üzerindeki tartışmaları gündeme getirmektedir. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma⁹⁴ ile ilgili konular sosyal dayanışma ve vergi uyumu meselesidir ve bu

⁹¹ Steichen, "Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?", ss.166-167: "*Vergi konularında şeffaflığın olmaması (veya olumlu bir ifadeyle vergi konularında gizliliğin varlığı), doğası gereği, vergi makamları tarafından belirli vergi mükelleflerine verilebilecek imtiyazlı vergi indirim risklerini beraberinde getirir. Bu durumda, vergi mükellefleri, o ülkeye taşınma, şirket kurma, yatırım yapma gibi amaçlar için "müşteri" olarak görülür. Vergi kararları (tax rulings) halk tarafından farklı şekillerde algılanabilir. Doğru kullanıldıklarında, bu durum eleştirilmelidir, çünkü vergi mükelleflerine vergi muamelelerinin sorun yaratabilecek bazı unsurları konusunda bir dereceye kadar belirlilik sağlamayı amaçlamaktadırlar. Mükellef, bu sorunları vergi makamları ile önceden ele alarak, karşılaşılabileceği bir vergi denetiminde olası vergi belirsizliklerini ortadan kaldıracaktır. Vergi makamları da denetim maliyetlerini azaltacağı ve faaliyetlerinin verimliliğini artıracacağı için böyle bir uygulamadan faydalar elde etmektedir. Bununla birlikte, vergi kararları, bir ülke tarafından, belirli vergi mükelleflerine o ülke kanunlarında yer almayan vergi avantajları sağlamak için de kullanılabilir.... Bu tür uygulamaları ifşa eden kişi, bilgi sızdırıcı olarak hareket eder. **LuxLeaks dosyalarında olduğu gibi**, çok uluslu şirketlerin muhtemelen **etik olmayan vergi stratejileri, yürürlükteki yasaların ihlali yerine yalnızca agresif vergi planlama stratejilerini yansıttıkları sürece bu şartı sağlamamaktadır.**" (Vurgular bize aittir.) Yazar devamında, "aksine, 'bilgi sızdırıcı' statüsünün hukuka aykırılıkları ifşa eden eylemlerle sınırlı kalmaması, aynı zamanda vergi mükellefleri ve vergi makamlarının **etik dışı eylemlerini yansıtan verileri de** kapsamaması gerekip gerekmediği" sorusu üzerinde durarak, bu soruya olumlu yanıt vermekte, "hatta böyle bir durumda **elde edilen bilgi hukuka aykırı yolla elde edilmiş olsa bile**" koruma sağlanması gerektiği görüşündedir.*

⁹² Tom Campbell, *Workplace Free Speech as a Human Right*, Centre for Applied Philosophy and Public Ethics, 2002, s.7-11; Wim Vandekerckhove, "Freedom of expression as the 'broken promise' of whistleblower protection", *La Revue des droits de l'homme* (27.07.2022), 10 | 2016, § 28.

⁹³ Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından 30 Nisan 2014'te "Muhbirlerin Korunması" başlıklı, CM/Rec(2014)7 sayılı Tavsiye Kararı (Council of Europe, Recommendation CM/Rec(2014)7, s.16, § 18.

⁹⁴ "*Vergiden kaçınma, şekli görünüş açısından hukuka uygun, fakat maddi gerçek bakımından hukuka aykırı biçimde, vergi yasalarından doğan hak ve olanakların veya vergi yasalarında*

nedenle Luxleaks gibi belgeler üzerinden ilerleyen vergisel tartışmalardaki kamu yararının vergi adaleti üzerindeki etkileri göz önünde bulundurulmalıdır.⁹⁵ Doğrudan bir vergi kanuna aykırı olmayan ancak kanuna karşı hile kategorisinde kabul edilen⁹⁶ durumların sızdırılmasında da ifadenin korunması gündeme gelecektir.⁹⁷ Ancak hukuka aykırı olmayan vergisel iş ve işlemlere dair bilgiler söz konusu olduğunda, bu bilgilerin ancak vergi sistemlerinin “temellerini” sarsacak nitelikte olması durumunda ifşaları meşru kabul edilmektedir.⁹⁸

bulunan boşlukların, suni, doğal olmayan, ekonomik akışa uymayan, ekonomik hiçbir anlam ve içeriği bulunmayan ve sırf vergisel amaçlarla başvuru işlem ve tertiplerle kötüye kullanılmasını ifade eden bir kavramdır.” Bkz. Billur Yaltı, “Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s.457. Vergiden kaçınmanın iktisadi sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusu ile ilişkiye girmemek anlamına geldiği ve vergi hukuku bakımından reddedilmeyen bir davranış biçimi olduğu; özel hukuk biçimlerinin vergisel avantajlara ulaşmak için, vergi normlarının konuluşundaki amaçlarla bağdaştırılamayacak biçimde kötüye kullanılmasının ise verginin dolanılması/peçeleme olarak adlandırıldığı ve tüm vergi sistemlerince reddedildiği yönünde görüş için bkz. Mustafa Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s.38. Vergiden kaçınma kavramı hakkında detaylı bir değerlendirme için bkz. Daniel Gutmann, “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması” (Çev. A. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss.1-12. Türk hukukunda vergiden kaçınmayı önleme amaçlı özel düzenlemelere ilişkin bkz. Nurettin Bilici, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss.197-216. Buna karşın “... vergiden kaçınma ve vergi planlaması kavramlarını hukuka uygun bir durumu ifade eden eş anlamlı kavramlar; buna karşılık vergiyi dolanma, agresif vergi planlaması ve kötüye kullanılan vergi planlaması kavramlarını ise “hukuka aykırı bir durumu ifade eden - farklı bilim dallarına ait- eş anlamlı kavramlar olarak” kabul eden görüş için bkz. Funda Başaran Yavaşlar-Abdulkadir Kahraman, “Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji”, **Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri** (Ed. Funda Başaran Yavaşlar vd.), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.204, dp.3.

⁹⁵ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.164.

⁹⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2021, s.482.

⁹⁷ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.179.

⁹⁸ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.172. Benzer yönde, bkz. Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, s.120: Junod, Halet kararını incelediği bu makalesinde, polis şiddeti ile çok uluslu şirketlere yasal danışmanlık yapan tröst şirketlerin fahiş fiyatlandırmasının sızdırıldığı iki farazi örnek üzerinden bu durumu açıklamaktadır: polis şiddeti gibi hukuka aykırı durumlarda ilk sızdırılan bilgiden sonra sızdırılan her bilginin koruma bulması gerektiğini belirtirken, tamamen hukuka uygun bir bilginin sızdırılması durumunda bununla benzer nitelikteki sonraki bilgilerin sızdırma kapsamında koruma bulmayacağını, kamusal tartışmanın ilk ortaya çıkan gerçekler üzerinden ilerleyeceğini belirtmektedir, çünkü ilk durumdan farklı olarak hem hukuka aykırı bir davranış yoktur hem de fahiş fiyatlandırmanın hukuken bir mağduru yoktur, bu nedenle de sızdırılan bilgideki kamu yararı ağırlığı farklılaşmaktadır.

Lüksemburg, Luxleaks skandalı⁹⁹ sonrası agresif vergi planlaması ile mücadele de dahil olmak üzere, hukuk sistemini yenilemiştir.¹⁰⁰ Ayrıca kamuoyunda yaşanan tartışmalar sonrası Lüksemburg'un artık vergiden kaçınmanın önlenmesi konusunda uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere adımlar attığı bilinmektedir.¹⁰¹ Bu durum denge testi değerlendirmesinde iki önemli veri sağlamaktadır: i) ilk olarak her ne kadar bilgilerin sızdırıldığı dönemde hukuka aykırı/suç olarak nitelendirilmeseler de, agresif vergi planlaması/vergiden kaçınma durumlarının hukuk düzeni tarafından "kınanabilir" nitelikte olması: Lüksemburg'un hukuk düzenini bu yönde revize etmesi; ii) sızdırılan bilgilerin kamu yararına sundukları katkı: Lüksemburg kamuoyunda yaşanan tartışmaların hukuki değişikliklere sebep olacak kadar önemli nitelikte olması.

Kamu yararına ilişkin bu tartışmaların ardından, bilgi sızdırmanın ortaya çıkardığı zarara değinmek gerekir. Halet kararında ortaya çıkan zarar, PwC'nin "ticari itibar kaybı" üzerinden tartışılmıştır. İHAM'ın somut olaydaki ilk tespiti, başvuranın ifade özgürlüğünün korunması hakkının, işvereni olan "PwC'nin itibarının" korunması hakkı¹⁰² ile çatıştığına yöneliktir. Bu iki

⁹⁹ Bkz. Uluslararası Araştırmacı Gazeteciler Konsorsiyumu (*International Consortium of Investigative Journalists*) web sayfası: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/> (25.07.2022). Hudson vd., <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk/> (12.06.2022).

¹⁰⁰ İlgili gelişmeler Lüksemburg Hükümeti resmi internet sayfasından takip edilebilmektedir, bkz. Tax transparency and the fight against aggressive tax planning, <https://gouvernement.lu/en/dossiers/2018/transparence-fiscale.html> (28.07.2022)

¹⁰¹ Jan Neugebauer - Thierry Lesage, "Implementation in Luxembourg of the EU Anti-Tax Avoidance Directive", *International Tax Journal*, Vol. 44, Issue 6 (November-December 2018), ss. 29-32; Fatima Chaouche - Katerina Pantazatos, "Luxembourg National Report", in *Tax Transparency* (Ed. Funda Başaran Yavaşlar-Johanna Hey), IBFD, EATLP International Tax Series, Volume 17, 2019, ss.724-725.

¹⁰² Her ne kadar kararda ticari itibarın özel hayatın korunması kapsamında güvence altına alındığı açıkça belirtilmemiş olsa da burada çatışan hakların ifade özgürlüğü ile özel hayata saygı hakkı olduğunu tespit etmekteyiz. Şahsi sırların yanı sıra ticari sırlar ve mesleki sırların gizliliğini de güvence altına alan özel hayata saygı hakkına ifade özgürlüğünün kullanımı yoluyla gerçekleşen müdahalede dengeleşmenin nasıl sağlanacağı sorusuna cevap verilmesi gerekmektedir. (Doktrinde bu denge şu şekilde kurulmuştur: "Bir tarafta bireyin, onu kişi yapan en doğal dokunulmaz ve mahrem olmak niteliklerini taşıyan özel yaşam hakkı; diğer tarafta da bütün hürriyetlerin kesişme noktası mevkiindeki ifade özgürlüğünde duyarlı dengenin nasıl kurulacağı ile ilgili bir ölçü norm geliştirmek istediğimizde; kişinin özel yaşam hakkının bir parçası olan meslek sırrı/vergi sırlarının sadece "kamuya ilişkin veya kamuyu ilgilendiren" hususlarda "kamuyu bilgilendirmek" "yarar" ve "kapsamı" çerçevesinde olması gerektiğini söyleyebiliriz." Bkz. Gülşen Gedik, "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması", *Vergi Dünyası*, Sayı: 317, Ocak/2008, s.137.) Bu soruya verilecek cevapta üç hususun vurgulanması gerekir:

çatışan/yarışan hak arasında adil bir denge kurulması gerekmektedir. Adil denge arayışında İHAM, PwC'nin itibarının niteliğine ilişkin iki tespit yapmaktadır; bunlardan ilki itibarın hem hissedarlar hem de çalışanlar bakımından olduğu kadar, genel ekonomik menfaat için de önemli olduğuna yöneliktir. İkinci tespit ise, gerçek bir kişinin itibarına yönelik, onurunu etkileyebilecek zarar ile bir şirketin ticari itibarına verilen ve ahlaki bir sonucu olmayan zarar arasında bir ayırım yapılması gerektiğine yöneliktir.¹⁰³ İHAM, ardından PwC'nin sızdırılan bilgiler nedeniyle zor bir yıl geçirmiş olduğunu

İlk olarak ifadede, ifade özgürlüğünün işlevine uygun ve bu özgürlüğün koruma alanına giren bir fikir, bilgi, mesaj, düşünce, eleştiri ve benzeri bir "içerik" bulunmalıdır. Diğer bir deyişle ifade özgürlüğü, gerçek/tüzel veya resmi/özel kişilere hakaret, küfür, sövme, yalan beyan, aşağılama veya onların beden ve kişilik bütünlüğüne saldırı veya saldırıyı kışkırtma veya ticari amaçlı bir araç yapılamayacaktır. Yapılan açıklamanın eleştiri boyutunda kalması ve iktisadi varlığı yok etmeye yönelmemesi gerekmektedir.

İkinci olarak, ifade bir içeriğe sahip olsa dahi açıklamanın işlevi ancak "kamuya ilişkin veya kamuya ilgilendiren" hususlarda "kamuyu bilgilendirmek" -ve bu yolla etkilemek- olacağına göre, özel hayat kapsamına korunan bilgiler bu "yarar" ve "kapsam" ölçüsünde açıklamaya konu yapılabilir. Kamuoyunu ilgilendiren önemli konularda, olumsuz olayların açıklanmasında işçinin sadakat yükümlülüğü gerekçesiyle susması beklenmemekte, sızdırdığı bilgiler, ifade özgürlüğü kapsamında değerlendirilmektedir.

Üçüncü olarak, bireyin özel hayatın gizliliği konusunda sahip olduğu hakkın ihlali sonucunu doğuracak ifade özgürlüğü kullanımlarına karşı maddi-manevi tazminat olanakları ile etkin yanıtlama-düzeltilme olanağına sahip olması ve sistem içerisinde bunları işletecek mekanizmaların mevcudiyeti gerekir. Bunlara ek olarak, cezalandırıcı nitelikte tazminatın da bu tür ihlallerin gerçekleşmesinde caydırıcı bir işleve sahip olacağı vurgulanmakta ancak bu tarz caydırıcı işleve sahip düzenlemelerde fiili ve zorunlu sansür sonucu doğuracak ve ifade özgürlüğünün kullanımını önemli ölçüde zorlaştıracak formülasyonlardan kaçınılması gerektiğine dikkat çekilmektedir. Konuya ilişkin değerlendirmeler için bkz. Bkz. Sait Güran, "Özel Yaşam ve İfade Özgürlüğü", *Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayını No.8, İstanbul, 1999, s.404; Songu, "Anayasal Bir Temel Hak Olarak İfade Özgürlüğünün İşçi Açısından İşyerindeki Yansımaları", s.636, 643; Aydın, "İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)", s.96; Zeki Okur, "İş Hukukunda İşçinin Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü", *Kamu-İş*, C. 8, S. 4/2006, ss.67-68.

Karara konu olayda Halet'nin açıklamalarının ifade özgürlüğü kapsamında koruma bulacak bir "içerik" taşıdığı ve açıklamaların "kamuyu ilgilendiren ve bilgilendiren" bir yönü olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Gerçekten de Halet bilgi sızdırma faaliyeti neticesinde vergi adaleti tartışmalarına katkı sunacak bir dizi belgeyi kamuoyunun bilgisine sunmuştur. Bununla birlikte Halet'nin yaptığı açıklamalar sonucunda karşılaştığı hukuki ve cezai sonuçların olası bilgi sızdırma faaliyetleri üzerinde caydırıcı bir işleve sahip olacağını da not etmek gerekir.

Aydın, "İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)", s.96; Zeki Okur, "İş Hukukunda İşçinin Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü", *Kamu-İş*, C. 8, S. 4/2006, ss.67-68; Songu, "Anayasal Bir Temel Hak Olarak İfade Özgürlüğünün İşçi Açısından İşyerindeki Yansımaları", s.643.

Güran, "Özel Yaşam ve İfade Özgürlüğü", s.404.

¹⁰³ Halet/Lüksemburg, §§ 94-97.

kabul etse de ilk zor dönem geçtikten sonra, PwC'nin hem personel sayısında hem de ciroda önemli bir artış yaşadığının altını çizmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, İHAM'ın dengeleme testinde "ticari itibara yönelik zararı" dikkate alıyor olmasıdır. PwC'nin ciro artışının dikkate alınması gerektiğine yönelik yaklaşım, bu nedenle önemlidir.¹⁰⁴

Bir diğer önemli husus ise, bir bilginin "temel" olmasındaki ölçütün işletmeye zarar verme potansiyeli ile doğrudan ilgili olmasıdır.¹⁰⁵ Gerçekten "kamu yararı ağırlığı ile ortaya çıkan zararın ağırlığı" çoğu durumda bir korelasyon içindedir. Şöyle ki, ifşa edilen bilginin "kamuyu ilgilendirmeyen, basit ve önemsiz bir hususu içermesi" halinde ortaya çıkan zarar daha az, "kamuyu ilgilendiren, temel ve önemli bir hususta" ise ortaya çıkan zarar daha fazla olacaktır. Bu denge Mahkemenin aradığı "temel" bilgi koşulu çerçevesinde değerlendirildiğinde ise Mahkemenin yaklaşımının bir çelişki taşıdığı görülmektedir. Gerçekten ortaya bir zarar çıkması, sızdırılan bilginin "temel" bir bilgi olduğunun da kanıtıdır. Çünkü "temel olmayan", "etkisiz" bir bilgi, bir zarar da ortaya çıkarmayacaktır. Karşı oy yazısında da belirtildiği gibi, "mevcut davada işverenin çıkarlarına verilen zarar, çoğunluk tarafından açıkça kabul edildiği üzere uzun vadede ihmal edilebilir düzeydedir (bkz. kararın 102. paragrafı). Bu itibarla, başvuranın açıklamaları, terazinin diğer tarafında önemli ölçüden daha az zarara yol açacak kadar düşük değerli bir ifade olarak düşülmüş olmalıdır."

B. Guja 6. Kriteri ve Bağlantılı Olarak 4. Kriterinin Uygulanması

Guja 6. kriteri gereği bilgi sızdırana verilen cezanın orantılılık değerlendirmesi (ağırlık/severity ölçümülemesi) yapılmalıdır.

İHAM bilgi sızdırmanın ortaya çıkış kanalları üzerinden yaptığı orantılılık değerlendirmesinde, ifadenin aktarımında i) çalışılan yer (iç kanallar/*internal channel*), ii) idari makamlar (dış kanallar/*external channel*), iii) medya gibi bir silsile izlenmesi gerektiğini belirtmektedir.¹⁰⁶ Buna göre, ilk olarak bilgi sızdırmanın kurum içinde mevcut olan iç kanalları kullanması gerekmektedir. Bu ilk

¹⁰⁴ Aynı yönde bkz. Yurttagül, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022).

¹⁰⁵ Aydın, "İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)", s.86.

¹⁰⁶ Guja/Moldova, § 67; Heinisch/Almanya, B. No: 28274/08, 21/10/2011, § 86. Heinisch kararının ayrıntılı bir incelemesi için bkz. Alp, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Heinisch/Almanya Kararı Işığında Whistleblowing [İşçinin ifşa ve ihbarı] ve İş İlişkisinde İfade Özgürlüğü", ss.385-422.

adım başarılı olmazsa, ikinci adım olarak kişi bu amaçlar için oluşturulmuş hari-ci idari/adli makamlara başvurabilir. Son olarak, üçüncü adım, birinci ve ikinci adımların işe yaramadığı durumlarda, medya aracılığıyla ifşanın gerçekleşmesidir. Ancak birinci ve ikinci adım için gereken iç ve dış kanalların olmadığı ya da bu kanalların etkili olmadığı durumların olabileceği de akılda tutulmalıdır.¹⁰⁷ Böyle bir durumda bilgi sızdıran doğrudan medya organlarına aktarım yapılabilecektir. Sözün özü, her durum kendi özel koşullarında değerlendirilmeli ve en uygun kanal bu değerlendirme neticesinde belirlenmelidir.¹⁰⁸

Luxleaks davasında da aktarım kanallarının ne şekilde işletildiğine dair bilgilere İHAM karar metninden ulaşılamamaktadır. Sızdırılan vergisel bilgi ve belgeler *“Cash Investigation’ programına gönderilmeden önce işveren (PwC) nezdinde iç kanallar tüketilmiş midir? Vergi makamlarıyla temasa geçilmiş midir? Bilgi sızdıran hukuka aykırılık taşıdığına inandığı durumlar için soruşturma makamlarına bilgi vermiş midir?”* gibi sorular üzerinden bir değerlendirme yapılabilirdi.¹⁰⁹ İHAM’ın Guja ve Heinisch içtihatlarıyla karşılaştırıldığında, Halet kararında, “aktarım kanallarına” ve bunların “sirasına” yönelik olarak bir değerlendirme eksikliği olduğunu söylemek mümkündür.

Bu bilgiler ışığında, bir kişinin bilgi sızdıran olarak nitelendirilebilmesi için, kuruluşun (olayda PwC’nin) çıkarlarının ve kamu yararının uygun bir şekilde tartılması¹¹⁰ ve ayrıca şeffaflık hedeflerine ulaşmak için kuruluşa en az zarar veren araçların belirlenmesi gerekir.¹¹¹ Bu belirleme yapılırken, zararın ortaya çıkışından önce, “sızdırmanın gerçekleştiği dönemdeki koşulların” göz önünde bulundurulması gerekir. Bu yönde bir değerlendirme, bilgi sızdıranın iyi niyetinin incelendiği 4. kriterle yakından bağlantılıdır.

¹⁰⁷ Aydın, “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)”, ss.86-87; Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.173.

¹⁰⁸ Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından 30 Nisan 2014’te “Muhbirlerin Korunması” başlıklı, CM/Rec(2014)7 sayılı Tavsiye Kararı (Council of Europe, Recommendation CM/Rec(2014)7, s.8.

¹⁰⁹ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.175.

¹¹⁰ “Kamu yararı” Guja içtihadında ortaya konulan altı kriterden biri olarak ifade edilmekle birlikte, aslen bilgi uçurmanın “var oluş nedeni” olarak değerlendirilmesi gerektiği ve kamu yararının yeterince güçlü olduğu durumlarda diğer bazı kriterlerin önemlerini büyük ölçüde yitireceği ifade edilmektedir. Bkz. Austin, “Bilgi Uçuranlar’ (Whistleblowers) Toplumun Yeni Bekçileri mi?”, s.391.

¹¹¹ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.175.

İyi niyet şartı, kişinin sızdırdığı bilgilerin kamu yararına hizmet edeceği inancıyla hareket etmesi gerektiği anlamına gelmektedir.¹¹² Kişinin edindiği bilgileri sızdırırken kişisel bir düşmanlıkla hareket etmemesi, kişisel bir kazanç elde etme amacı taşımaması gerekir.¹¹³ İyi niyet, bilgi sızdırmanın gerçekleştiği andaki koşullar üzerinden değerlendirilmelidir. Kamuya açık hale getirilecek bilgilerin gerçekten doğru ve konuyla ilgili olduğuna inanmak için makul gerekçeleri olması koşuluyla, daha sonra durumun böyle olmadığı ortaya çıksa bile bilgi sızdıran kişinin iyi niyetle hareket ettiği kabul edilmelidir.¹¹⁴ İyi niyetin varlığı konusunda şüphe olması durumunda, şüphe bilgi sızdıran lehine uygulanmalı ve kişi, İHAS m.10 korumasından yararlanmalıdır.¹¹⁵

Bu kriter kapsamında göz önünde bulundurulması gereken bir diğer husus ise, başvuranın karşılaştığı hukuki ve cezai sonuçların ağırlığıdır. Başvuran, ulusal makamlarca yapılan yargılamalar sonucu 1.000 (bin) Euro değerinde adli para cezasına mahkûm edilmiş ve 1 (bir) Euro değerinde manevi tazminatla karşı karşıya kalmıştır. Bunlara ek olarak, başvuran işten çıkarılmıştır. İHAM kararında, yalnızca 1 Euroluk tazminat üzerinde durulmuş, adli para cezası ve işten çıkarma sonuçlarına ölçülülük kapsamındaki değerlendirmelerde yer verilmemiştir.¹¹⁶ İşten çıkarmanın yalnızca ekonomik değil, aynı zamanda sosyal olarak çalışan için ciddi sonuçlar doğurabileceği göz önünde bulundurulduğunda ağır bir sonuç olarak değerlendirilmesi mümkündür.¹¹⁷ Bunun yanı sıra, işten çıkarma sonucunun bilgi sızdırma faaliyeti üzerinde caydırıcı etkisinin de göz önünde bulundurulması gerekir.¹¹⁸ Bu açıklamalar doğrultusunda, İHAM kararında ölçülülük kapsamında başvuranın karşılaştığı bir diğer hukuki sonuç olan işten çıkarmanın “öncelikli” olarak değerlendirilmesi gerektiği neticesine ulaşılabılır.

¹¹² Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.175; Yurttagül, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022); Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, s.121.

¹¹³ Aydın, “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)”, s.87.

¹¹⁴ Steichen, “Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?”, s.175.

¹¹⁵ Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, s.114.

¹¹⁶ İHAM’ın Başvuranın işten çıkarılmasına değinmemesine yönelik eleştiri için bkz. Yurttagül, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022); Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, s.122.

¹¹⁷ Junod, “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, s.122.

¹¹⁸ Yurttagül, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022).

SONUÇ

Halet kararı bilgi sızdırma faaliyetinin tamamen özel hukuka dayalı istihdam ilişkisi üzerinden tartışıldığı ilk İHAM kararı olup, İHAS m.10 kapsamındaki bilgi sızdırma eylemlerinin korunmasını zayıflatan “tehlikeli bir emsal” olarak değerlendirilmekte ve AB hukukundaki son gelişmelerle ve İHAM’ın önceki içtihatlarıyla çelişkili olarak nitelendirilmektedir.¹¹⁹

İHAM’ın, Halet kararında ulusal mahkemelerin gerekçeli bir karar vermiş olmasını ve Guja kriterlerini bu kararın bir parçası yapmış olmasını, bilgi sızdırmanın ifade özgürlüğü hakkına yapılan müdahalenin hukuka uygunluğu için yeterli görmesi eleştirilmektedir. Kamu yararının tespiti konusunda ulusal yargı makamlarının geniş bir takdir yetkisine sahip olması İHAM’ın ulusal makamlarca bu konuda yapılan değerlendirmeyi eleştiri konusu yapması hususunda çekingen davranmasının gerekçesini oluşturmaktadır. İHAM, Lüksemburg yargı makamlarının temel, yeni, önceden bilinmeyen bilgi kriterini kamu yararının bir yorumu olarak ve takdir marjının sınırları dahilinde görmektedir. Ancak bu kriterler bilgi sızdırıcı statüsünün belirlenmesinde daha önceki kararlarda göz önünde bulundurulmadığından öngörülebilirliğe ilişkin bir tartışma yaratmaktadır. Bilgi sızdırıcı için hukuki bir statü oluşturulmaya çalışılması ve İHAM’ın da bu konuda kriterler belirlemesi, öngörülebilirliğin sağlanması açısından önemlidir. Öte yandan bilgi sızdırıcı için hukuki bir statü yaratılması, yalnızca buna ilişkin kriterlere uyulduğu takdirde koruma sağlayacağından, bilgi sızdırma eylemlerini zorunlu olarak kısıtlayacaktır. Halihazırda böyle bir kısıtlama sağlayan kriterlerin İHAM tarafından Halet kararındaki gibi yeni kriterler üzerinden yorumlanması ise bilgi sızdırmanın koruma kapsamını daha da daraltacak ve öngörülebilirliği de ortadan kaldıracaktır.

Bilgi sızdırıcılar, kendilerinin de bir parçası olduğu kurum veya kuruluşların gerçekleştirdiği hukuka ya da etik değerlere aykırı davranışların ortaya çıkarılmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Birçok riski ve maruz kalacakları olası suçlama veya ithamları göze alan bilgi sızdırıcılar, hukuk ve etik dışı davranış ve eylemlere sessiz/duyarsız kalmamakta, kamu yararını düşünerek olumsuz davranış ve eylemlerin ortadan kaldırılması için ifşa yolunu seçmektedir. Vergi gibi kamusal ilginin yoğun olduğu konularda, vergisel tartışmalardaki kamu yararının etkilerinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Dolayısıyla kamu yararını önceleyen ve incelemeye konu karardaki gibi vergi adaleti tartışmalarına katkı

¹¹⁹ Yurttagül, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022).

sunan bilgi sızdırma eylemleri belirli ve öngörülebilir hukuk kaynaklarıyla (içtihatlar da dahil olmak üzere) korunmalıdır.

Çalışanın ifade özgürlüğü ile kurumların itibarının ve/veya bilgisi sızdırılan kişilerin özel hayatlarının çatışma haline girdiği bilgi sızdırma faaliyetlerinde, ifşa ettiği bilgilerin gerçek olduğuna inanan, iyiniyetli olan *-kişisel bir menfaat (maddi kazanç ya da intikam gibi) gözetmeyen-* ve bilgilerin ifşasında kamunun üstün yararının olduğuna inanan bilgi sızdırıcıların ifade özgürlüğünü güvence altına almak gerekir. İHAM da verdiği kararlarla bu güvencenin oluşmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Ancak Guja/Moldova ve Heinisch/Almanya kararlarına kıyasla bilgi sızdırıcıların korunması hususunda, bir geriye gidiş anlamı taşıyan Halet kararı, daha fazla şeffaflık ve hesap verilebilirliğin talep edildiği günümüzde, bilgi sızdırma faaliyetleri üzerinde olumsuz bir etki yaratma potansiyeline sahiptir.

KAYNAKÇA

- AKKAYA, Mustafa, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi* (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss.25-44.
- AKTAN, Coşkun Can, "Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vicdani Red Davranışı: Whistleblowing", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 7, S. 2, 2015, ss.19-36.
- ALEXANDER, Larry, *İfade Özgürlüğü Hakkı Var mı?*, (Çev: Hüsamettin Çetinkaya-Ali Çakıroğlu), İzmir: ARA-lık Yayınları, 2006.
- ALP, Mustafa, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Heinisch/Almanya Kararı Işığında Whistleblowing [İşçinin İfşa ve İhbarı] ve İş İlişkisinde İfade Özgürlüğü", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, Özel Sayı, 2013, ss.385-422.
- AUSTİN Anna, "'Bilgi Uçuranlar' (Whistleblowers) Toplumun Yeni Bekçileri mi?" *İfade Özgürlüğü* içinde, Türk Yargısının İfade Özgürlüğü Konusunda Kapasitesinin Güçlendirilmesi AB-AK Ortak Projesi, 2012, <https://rm.coe.int/16807005e1> (17.08.2022).
- AYDIN, Ufuk, "İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 2, 2002-2003, ss.79-100.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda - KAHRAMAN, Abdulkadir. "Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji", *Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri* (Ed. Funda Başaran Yavaşlar vd.), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, ss.203-236.
- BIÇAK, Vahit, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İfade Özgürlüğü", *Liberal Düşünce*, S. 24, Güz/2001, ss.55-77.
- BİLİCİ, Nurettin, "Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi* (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss.197-216.
- BUDAK, Tamer, "Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri / Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan*, 2009, ss.42-62.
- CAMPBELL, Tom, *Workplace Free Speech as a Human Right*, Centre for Applied Philosophy and Public Ethics, 2002.
- CAN, Osman, "Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü: Anayasal Sınırlar Açısından Neler Değişti?", *Liberal Düşünce*, S. 24, Güz/2001, ss.89-116.
- CHAOUCHE, Fatima - PANTAZATOUS, Katerina "Luxembourg National Report", in *Tax Transparency* (Ed. Funda Başaran Yavaşlar-Johanna Hey), IBFD, EATLP International Tax Series, Volume 17, 2019.
- ÇEÇEN, Anıl, *İnsan Hakları*, 5. Baskı, Astana Yayınları, Ankara, 2020.

- ÇETİNKAYA, Berrak Deniz. “Bireysel Etik Değerlerin Örgütsel Bağlılık Kapsamında Whistleblowing (Bilgi Sızdırma) Davranışı Üzerindeki Etkisi”, **Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 2017.
- DELTOUR, Antoine, “Whistleblowing on Luxembourg’s Tax Practices”, **Making Transparency Possible** (Ed. Roy Krøvel-Mona Thowsen), ss.81-85.
- DÖNMEZER, Sulhi, “Demokratik ve Uygar Topumlarda İfade Özgürlüğü ve İşlevi”, **İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku**, İstanbul: Ceza Hukuku Derneği Yayınları No.1, 2003, ss.7-14.
- ERDOĞAN, Mustafa, “Demokratik Toplumda İfade Özgürlüğü: Özgürlükçü Bir Perspektif”, **Liberal Düşünce**, S. 24, Güz/2001, ss.8-13.
- GEDİK, Gülşen, “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, **Vergi Dünyası**, S. 317, Ocak/2008, ss.125-139.
- GEMALMAZ, Mehmet Semih, “İnsan Hakları Hukuku Açısından İfade Özgürlüğü”, **Prof. Dr. Sahir Erman’a Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayını No.8, İstanbul, 1999, ss.287-342.
- GEMALMAZ, Mehmet Semih - GEMALMAZ, Haydar Burak, **Ulusalüstü İnsan Hakları Standartları Işığında Türkiye’de Bilgi Edinme, Düşünce-İfade ve İletişim Mevzuatı**, Yazihane Yayınları, İstanbul, 2004.
- GOUNIN, Yves, “L’individu face à l’État: statut et rôle du lanceur d’alerte”, **Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu**, S. 1/131, Y. 56 (2019), ss.23-34.
- GUTMANN, Daniel, “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması” (Çev. A. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss.1-12.
- GÜLGÜN, Sabahettin, **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022.
- GÜRAN, Sait, “Özel Yaşam ve İfade Özgürlüğü”, **Prof. Dr. Sahir Erman’a Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayını No.8, İstanbul, 1999, ss.401-404.
- HAKERİ, Hakan, “Alman Federal Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Işığında Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü ve Kollektif Hakaret”, **Prof. Dr. Sahir Erman’a Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayını No. 8, İstanbul, 1999, ss.405-451.
- HUDSON, Michael vd., “Big 4 Audit Firms Play Big Role in Offshore Murk”, 5 Kasım 2016, <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk/> (12.06.2014).
- JUNOD, Valérie “Whistleblowing: des Frontières Fluctuantes”, **Revue trimestrielle des droits de l’Homme**, 2022/1, N° 129, ss.113-122.

- KAFTERANİS, Dimitrios, "Analysis: A new perspective on the protection of whistleblowers under the ECHR: *Halet v. Luxembourg*", *EU Law Live*, 13.05.2021, ss.1-3.
- KALABALIK, Halil, *İnsan Hakları Hukuku*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- KARAKOÇ, Yusuf. "Hukuk-Etik İlişkisi", Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar - V Sempozyumu, 13-17 Eylül 2010 İstanbul, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, S. 24, *İstanbul Barosu Yayınları*, İstanbul 2012, s.91-95.
- KONYALI, Gökçe, "Uluslararası Hukukta İhbarcılık Kavramı ve İhbarcıların Korunması", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 1, 2021, ss.412-428.
- LAWSON, Rick, "İfade Hürriyetini Güvenceye Almak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Üç Eğilim", *Liberal Düşünce*, S. 24, Güz/2001, ss.78-88.
- MACOVEI, Monica, *İfade Özgürlüğü (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 10. Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz)*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü: İnsan Hakları El Kitapları No.2, 2001.
- MCGONAGLE, Tarlach - ANDREOTTİ, Onur, *Freedom of Expression and Defamation*, Council of Europe, 2016.
- NEUGEBAUER, Jan- LESAGE, Thierry, "Implementation in Luxembourg of the EU Anti-Tax Avoidance Directive", *International Tax Journal*, Vol. 44, Issue 6 (November-December 2018), ss. 29-32.
- OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paris, 2011.
- OKUR, Zeki, "İş Hukukunda İşçinin Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü", *Kamu-İş*, C. 8, S. 4, 2006, ss.41-88.
- ÖKTEM SONGU, Sezgi, "Anayasal Bir Temel Hak Olarak İfade Özgürlüğünün İşçi Açısından İşyerindeki Yansımaları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, 2013, ss.609-650.
- ÖZBEY, Özcan, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında İfade Özgürlüğü Kısıtlamaları", *TBB Dergisi*, S. 106, 2013, ss.41-92.
- SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2021.
- STÉICHEN, Alain, "Tax Whistle-Blowers - An Emerging Status?" in *Tax Transparency* (Ed. Funda Başaran Yavaşlar-Johanna Hey), IBFD, EATLP International Tax Series, Volume 17, 2019, ss.155-188.
- SUNAY, Reyhan, *İfade Hürriyetinin Muhtevası ve Sınırları*, Liberal Düşünce Topluluğu, Ankara, 2001.
- TEZCAN, Durmuş vd., *İnsan Hakları El Kitabı*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- TANÖR, Bülent - YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, *Türk Anayasa Hukuku*, 16. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2016.
- TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/> (12.06.2022).

UYAR, Süleyman - YELGEN Esin, "Bilgi İfşası (Whistleblowing) ve Denetim", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, C. 13, S. 1 (Ocak 2015), ss.85-106

VANDEKERCKHOVE, Wim, "Freedom of expression as the 'broken promise' of whistleblower protection", **La Revue des droits de l'homme**, No. 10, 2016 <https://journals.openedition.org/revdh/2680> (24.08.2022).

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı) içinde, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss.455-480.

YURTTAGÜL, Hava, "LuxLeaks Whistleblower not Protected by Article 10 ECHR: Case Analysis of "Halet v. Luxembourg" (ECtHR, Appl. no. 21884/18)", in **Saar Briefs**, 2021, https://jean-monnet-saar.eu/?page_id=61634 (22.07.2022).

İnternet Kaynakları

<https://rm.coe.int/16807096c7> (22.08.2022).

<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/> (25.07.2022).

<https://www.europarl.europa.eu/resources/library/media/20150604RES62602/20150604RES62602.pdf> (27.07.2022)

<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/#:~:text=ICIJ's%20Luxembourg%20Leaks%20investigation%20is,deals%20are%20legal%20in%20Luxembourg.> (12.06.2022).

<https://mlalerte.org/> (14.06.2022)

<https://lequotidien.lu/politique-societe/proces-luxleaks-perrin-les-voleurs-nont-pas-ete-condamnes/> (23.08.2022).

<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (12.06.2022).

<https://gouvernement.lu/en/dossiers/2018/transparence-fiscale.html> (28.07.2022).

Mahkeme Kararları

AYM, Erdem Gül ve Can DüNDAR, B. No: 2015/18567, 25/02/2016.

AYM, Bekir Coşkun, B. No: 2014/12151, 04/06/2015.

AYM, Emin Aydın, B. No: 2013/2602, 23/01/2014.

İHAM, Heinisch/Almanya, B. No: 28274/08, 21/10/2011.

İHAM, Guja/Moldova, B. No: 14277/04, 12/02/2008.

İHAM, Sunday Times v. Birleşik Krallık (No.I), B. No: 6538/74, 26/04/1979.

İHAM, Handyside v. Birleşik Krallık, B. No: 5493/72, 07/12/1976.