

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Vergi Dava Daireleri Kurulu**

Esas No : 2017/618

Karar No : 2017/521

**Anahtar Kelimeler :** -Vergi Usul Kanunu 107/A,  
-Elektronik Tebliğ,  
-Özel Usulsüzlük Cezası

**Özeti :** 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107/A maddesine dayanılarak, elektronik ortamda tebligata ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla yayımlanan 456 sıra no'lu Genel Tebliğin, ceza hükümlerine ilişkin bölümünün, "suç ve cezada kanunilik ilkesi"ne aykırı olduğu hakkında.

**Temyiz Eden :** Türkiye Barolar Birliği Başkanlığı

**Vekili :** Av. ...

**Karşı Taraf :** Maliye Bakanlığı

**Vekili :** Av. ...

**İstemin Özeti:** Dava; 27.8.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 456 Sıra No.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin iptali istemiyle açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, 23.5.2017 gün ve E:2015/9443, K:2017/4748 sayılı kararıyla; Anayasaya aykırılık iddiasının ciddi görülmemekle işin esasına geçildiği, Tebliğin dayanağı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107/A maddesi ile Maliye Bakanlığına, vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına anılan Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evraklara ilişkin olarak elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurma veya kurulmuş olanları kullanma, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi verildiği, dava konusu Tebliğ ile elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapının kurulduğu, tebliğe elverişli elektronik tebligat adresinin Başkanlık tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulduğu, elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanların; a) Kurumlar vergisi mükellefleri, b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi

mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç), c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler olduğu, kurumlar vergisi ile gelir vergisi mükelleflerinin ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlerin bildirim ve elektronik tebligat adresi edinmesine ilişkin esaslara yer verildiği, internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi edinme ile ilgili Tebliğ ekinde yer alan Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf verileceği, şifre zarfının mükellef veya yetkili kişiye tesliminde tutanak düzenleneceği, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, elektronik imza ile imzalanacağı ve vergi dairesi adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muhatabın elektronik tebligat adresine iletileceği, elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişileceği, internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişilerin şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacakları, internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişilerin ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişecekleri, Kanunun 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakının muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacağı, olay kayıtlarının, işlem zaman bilgisi eklenerek erişebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacağı, hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirlerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından alınacağı, talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtlarının ilgisine veya yetkili mercilere sunulacağı, zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların; tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dahil) tarih itibarıyla, elektronik tebligat adresinin kapatılacağı, gerçek kişilerde ise, ilgilinin ölümü veya gayıplığına karar verildiğinin idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresinin re'sen kapatılacağı, bunun dışında sistemden çıkılmasının mümkün olmadığı, muhatabın Elektronik Tebligat Talep Bildirimini süresinde, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmekle, bildirimde belirtilen tüm şartlara riayet etmekle, beyan edilen bilgilerde meydana gelecek değişiklikleri öncesinde veya en geç değişiklik tarihinde vergi dairesine bildirmekle, sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgileri korumakla, üçüncü kişilerle paylaşmamakla ve başkasına kullanırmamakla,

sözü edilen bu bilgilerin istenmeyen şekilde üçüncü kişilerin eline geçtiğinin tespit edilmesi halinde derhal vergi dairesine bilgi vermekle yükümlü oldukları, elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanununun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı, Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın muhataplara elektronik tebligat sistemi ile tebliğ edilebileceği gibi Kanunda yer verilen diğer tebligat hükümlerine göre de tebliğ edilebileceği, bağlı vergi dairesi müdürlüklerinde (mal müdürlükleri) elektronik tebligat sistemine teknolojik uyum çalışmaları devam etmekte olduğundan, bağlı vergi dairesi müdürlükleri mükelleflerinin Tebliğ kapsamında bulunmadığı düzenlemelerinin getirildiği, söz konusu düzenlemeler ile davalı idarenin, 213 sayılı Kanunun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak hızla ilerleyen teknolojik gelişmelere kamu kurumlarının da uyum sağlayabilmesi ve bilgi teknolojilerinin kullanımının yaygınlaştırılarak vergi idaresinin daha etkin bir biçimde görev yapmasını amaçladığı, elektronik tebligat ile hizmet kalitesinin arttığı, tebliğ edilen belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilemeyeceğinin garanti edildiği, böylece bilgi güvenliği sağlanarak kişisel verilerin korunduğu, güvenilir olduğu, fiziki ortamda haftalarca süren tebligat işleminin, elektronik tebligat sistemi ile saniyeler içinde gerçekleştirilebildiği, elektronik tebligat sisteminde tebligatın ne zaman yapıldığı, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğu hususlarının görüntülenebildiği, dolayısıyla bu konularda ihtilafa yer bırakılmadığı, fiziki ortamda yapılan tebligatlar ücretli iken elektronik tebligat ile yapılan tebligatlarda herhangi bir masraf bulunmadığından bütçeye katkısı olduğu, elektronik tebligat sistemiyle yapılan tebligatların kâğıt, zaman ve enerji tasarrufu sağladığı, elektronik tebligat uygulaması ile vergi mükelleflerinin vergi işlemlerinden daha hızlı haberdar olacağı, sistem ile tebliğ işlemlerinde karşılaşılan bir takım sorunlar ortadan kaldırılarak, usule ilişkin hatalar nedeniyle vergi alacağının tahsil edilmesinde yaşanabilecek problemlerin giderilmeye çalışıldığı, elektronik ortamda yapılacak tebligatın, fiziksel tebligat yöntemlerine göre daha güvenli ve hızlı olacağı, Tebliğde, elektronik verilere ulaşma kolaylığı ve elektronik ortamın delil oluşturmadaki etkisi gözetilerek elektronik verilerin otuz yıl süre ile saklanacağı düzenlemesi ile idarenin denetimi ve tebliğe ilişkin belgelerin ispatının kolaylaştırıldığı, kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın muhataplarına elektronik tebligat sistemi ile tebliğ edilebileceği gibi diğer tebligat hükümlerine göre de tebliğ edilebileceği düzenlemesi ile elektronik

tebligat sisteminde karşılaşılabilecek aksaklıkların giderilmesi ve yaşanabilecek hak kayıplarının önlenmesinin sağlandığı, öte yandan, ilgililer hakkında Tebliğin uygulanması dolayısıyla tesis edilecek tüm işlemlerin yargı denetimine tabi olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, Tebliğde yer alan genel nitelikli düzenlemelerin üst hukuk normlarına aykırı bir yönünün bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacı tarafından; dava konusu Tebliğle getirilen düzenlemelerin mahkemeye erişim hakkı ve dolayısıyla adil yargılanma hakkına yönelik bir müdahale olduğu, hakkında tesis edilen işlemi öğrenme imkanı bulunmayan muhatabın idareye başvurma ya da dava açma hakkını kullanamayacağı, elektronik ortamda yapılan tebligata bağlanan sonuçlar nedeniyle anılan kuralların kanun yoluna başvurmayı önemli ölçüde engellediği, 213 sayılı Kanunun 107/A maddesinin Anayasaya aykırı olduğu, isteğe bağlı olarak sisteme girenlerin de sistemden ayrılamamalarının, verilen yetkinin aşılması anlamına geldiği, Tebliğle, Kanunun açıkça düzenlemediği bir fiil için ceza ihdas edilemeyeceği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti :** Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

**Danıştay Tetkik Hakimi :** Selim GÜNDOĞDU

**Düşüncesi :** Kanuni dayanağı bulunmadığından dava konusu Tebliğin, "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu maddesi bakımından temyiz isteminin kabulü ile kararın anılan hüküm fıkrasının bozulması; diğer bölümlere ilişkin hüküm fıkrası yönünden ise istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

27.8.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Daire kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Anayasaya aykırılık iddiası ciddi görülmemeyerek işin esasına geçildi.

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay Dördüncü Dairesi kararının, davaya konu Tebliğin "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu maddesi dışında kalan bölümleri yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın anılan hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun dava konusu Tebliğ dayanak alınan 107/A maddesinde, bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğ elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği; elektronik ortamda tebligatın, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı; Maliye Bakanlığının, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğ ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun 148'inci maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları; 149'uncu maddesinde kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur oldukları belirtilmiş; mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, bu Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 355'inci maddesinde ise bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi

uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil) özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Dava konusu Tebliğin "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu maddesinde, elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı; ceza uygulaması sonrasında re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresinin gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edileceği ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.

Anayasanın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse, ... kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz" ifadesiyle "suçta kanunilik"; üçüncü fıkrasında da "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri, ancak kanunla konulur" ifadesiyle de "cezada kanunilik" ilkeleri güvence altına alınmıştır. Anayasada öngörülen "suçta ve cezada kanunilik ilkesi", insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir anlayışın öne çıktığı günümüzde, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Anayasaya paralel şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanununun "Kanunilik İlkesi" başlıklı 4'üncü maddesinde hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceği; kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının, ancak kanunla belirlenebileceği kurala bağlanmıştır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin kurucu unsurlarındandır. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanı sıra, suç ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahip olup, bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte, buna ek olarak, suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır. (AYM, B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32).

Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda, kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin, bu ilkeye

saygılı hareket etmeleri; suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir. (B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32)

Vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla getirilen davaya konu Tebliğin ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanununun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında Tebliğin söz konusu düzenlemelerinin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiği açıktır. Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa uymayanlara ne tür ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiği yolunda düşülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyettedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 23.5.2017 gün ve E:2015/9443, K:2017/4748 sayılı kararının, dava konusu Tebliğin, "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu maddesi yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; 9'uncu maddesi dışında kalan bölümler yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasına karşı yapılan temyiz isteminin reddine, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 8.11.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

### KARŞI OY

27.8.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesince verilen davanın reddi yolundaki karar, davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Anılan tebliğ, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 6009 Sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile eklenen ve 1.8.2010 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren “Elektronik Ortamda Tebliğ” başlıklı 107/A maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğ ilişkin diğer usul ve esasları belirleme, yetkisi uyarınca yayımlanmıştır.

Kanunun söz konusu maddesinde ayrıca, Vergi Usul Kanunu uyarınca tebliğ yapılacak kimselere, kanunun 93'üncü maddesinde sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebliğ elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği ve elektronik ortamda tebligatın, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı hususları düzenlenmiştir.

Davacı, Tebliğ ile, hukukun üstünlüğü ilkesi gözetilmeden işlem tesis edildiği, kamu yararının ihlal edildiği, avukatların da dahil olduğu büyük bir toplum kesimine (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları, kollektif ve adi komandit şirketler, şahıs işletmeleri, doktorlar, emlakçılar, manavlar, kasaplar, bakkallar ve benzerleri) elektronik tebligat sistemini kullanma zorunluluğu getirildiğini açıklamış ve gerek dava ve gerekse temyiz dilekçesinde, Davalı idareye, dayanak alınan Vergi Usul Kanununun 107/A maddesi ile sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisi verildiği, bu durumun, yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurduğu belirtildikten sonra, gerekçeleri de gösterilmek suretiyle, anılan maddenin Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Dava dilekçesinde, Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarında egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet olduğunu, hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan “Hukuk Güvenliği” ilkesinin, normların öngörülebilir olmasını,



bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devlet tarafından yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınılmasını gerekli kıldığını, Anayasa'nın hak arama hürriyetini düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." denilerek yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma niteliği taşımasının ötesinde, Anayasa'nın 40. maddesi uyarınca diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biri, kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin etkili yolunun, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesi olduğunu, Anayasa'nın 36. maddesinde, hak arama özgürlüğü için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiş olmakla birlikte, bunun hiçbir şekilde sınırlandırılması mümkün olmayan mutlak bir hak olduğu söylenemeyeceğini, özel sınırlama nedeni öngörülmemiş hakların da hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırları bulunduğu kabul edildiğini, ayrıca, hakkı düzenleyen maddede herhangi bir sınırlama nedenine yer verilmemiş olsa da, Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan kurallara dayanarak bu hakların sınırlandırılmasının da mümkün olabileceği, dava açma hakkının kapsamına ve kullanımına ilişkin düzenlemelerin hak arama özgürlüğünün doğasından kaynaklanan sınırları ortaya koyan ve hakkın norm alanını belirleyen kurallar olduğu, ancak, bu sınırlamaların Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan güvencelere aykırı olamayacağı, Anayasa'nın 13. maddesine göre ise temel hak ve özgürlüklere yönelik sınırlamalar, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı gibi, hak ve özgürlüklerin özlerine de dokunamayacağı, belirtmiştir.

Davacı temyiz dilekçesinde ise aynen; Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." denilerek yargı mercilerine başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 125. maddesinde ise "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır..." denilmektedir. Her iki maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının

ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması adil yargılamanın ön koşulunu oluşturur.

Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması adil bir yargılamanın ön koşulunu oluşturmakla birlikte, hak arama özgürlüğü bakımından tek başına yeterli bulunmamaktadır. Mahkemeye erişimi etkisiz kılacak ya da yargı yoluna başvurmayı caydırıcı nitelikteki düzenlemelerin, hak arama özgürlüğüne uygun olduğundan söz edilemez. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre de mahkeme önünde hak arama yolunun fiilen ya da hukuken, geçici de olsa kapatılması, kullanımını olanaksız kılan koşullara bağlanması ya da kullanılmasını zorlaştırma adil yargılama hakkının ihlali anlamına gelmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre, ulusal yasalarda mahkemeye erişim hakkının sağlanma derecesi, demokratik bir toplumdaki hukuk devleti ilkesi çerçevesinde, kişilerin mahkemeye erişim hakkını güvence altına almaya yetecek ölçüde olmalıdır. Mahkemeye erişim hakkı mutlak olmayıp bazı sınırlamalara tâbi olabilir. Bununla birlikte uygulanan sınırlamalar, mahkemeye erişim hakkının özünü zedeleyecek ölçüde veya şekilde olmamalıdır (Ashingdane/Birleşik Krallık, B.No: 8225/78, 28/05/1985). Ayrıca mahkemeye erişim hakkının etkili olabilmesi, haklarına müdahale teşkil eden bir eyleme karşı koymak için kişinin açık ve pratik bir imkâna sahip olmasını gerektirir (Bellet/Fransa, B.No: 23805/94, 04/12/1995).

Ülkemizde internet ulaşımı olmayan veya elektronik haberleşme sistemlerini kullanma becerisine ya da imkanına sahip bulunmayan vatandaşların olduğu ve söz konusu vatandaşların bir kısmı hakkında ticari, zirai ve mesleki kazançlar yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olduğu bilinmektedir. Dava konusu düzenleme ile ticari, zirai ve mesleki kazançlar yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) şahıslara tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilmiş, söz konusu şahıslara elektronik ortamda yapılan tebligatın, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla dava açılmasına ilişkin sürelerin hesaplanmasında da tebliğin yapılmış sayıldığı tarih dikkate alınacaktır. Hakkında tesis edilen işlemde haberdar olmayan muhatabın dava açma hakkını kullanmayacağı açık olup, Kanun'un vermiş olduğu

sürenin, elektronik ortamda tebliği izleyen beşinci günün sonundan başlatılması hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırmaktadır.

Söz konusu düzenlemeler incelendiğinde, düzenlemenin adil yargılanma hakkının bir unsuru olan “mahkemeye erişim hakkı”na ve dolayısıyla da adil yargılanma hakkına yönelik bir müdahale olduğu açıktır. Kuralın yer aldığı maddenin gerekçesinde, tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle veri güvenliği ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olmasının sağlandığı ifade edilmektedir. Kanun koyucunun, kuralla, muhatapların haklarında vergi dairelerince tesis edilen işlemlerden haberdar olması, muhataplar hakkında tesis edilen işlemlere karşı idari başvuru ya da dava açma hakkına ilişkin sürelerin işlemeye başlamasını sağlamayı amaçladığı anlaşılmaktadır. Bu durumda getirilen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin bulunup bulunmadığına bakılmalıdır.

Ölçülülük ilkesi gereğince, getirilen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin bulunması gerekmektedir. Orantılılık olarak da ifade edilen ölçülülüğün bu alt ilkesi, amaca ulaşmak için gerekli olan önlemin alınmasına imkân tanımakta, ancak amaca ulaşmak için gerekli olmayan önlemlere başvurulmasına ve ilgili hakkın ölçüsüz bir şekilde sınırlandırılmasına müsaade etmemektedir. Demokratik bir toplumda, temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın, bu sınırlamayla güdülen amacın gerektirdiğinden fazla olmaması gerekir. Orantılılık ilkesi, meşru bir amaca ulaşmak için gerekli olan sınırlayıcı araçlardan daha hafif olanı tercih edilebilecekken daha ağır olanına başvurulmasına izin vermemektedir.

Hakkında tesis edilen işlemi öğrenme imkânı olmayan muhatabın, idareye başvurma ya da dava açma hakkını kullanma imkânı da bulunmayacaktır. Bu durumda ise muhatabın idareye başvurma ya da dava açma hakkından yararlanamayacağı dolayısıyla usul hukuku anlamında hak kayıpları yaşayacağı kuşkusuzdur. Bu bağlamda söz konusu düzenlemelerin ortaya çıkardığı hukuki sonuçlar itibarıyla hak arama özgürlüğünü amacını aşacak şekilde sınırlandırmaktadır.

Buna göre elektronik ortamda yapılan tebligata bağlanan sonuçlar nedeniyle anılan kuralların yargı yoluna başvurmayı önemli ölçüde olanaksız kıldığı açıktır. Hak arama hürriyetine getirilen bu sınırlamanın, ulaşılmak istenen amaç ile orantılı olduğu söylenemeyeceğinden kural, hukuk devleti ilkesi ile hak arama özgürlüğüne aykırıdır. Dolayısıyla düzenlemeyle mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlama, hak arama özgürlüğüne ilişkin hakkın Anayasa'da ifade edilen sınırlarını aşmakta ve bu hakkın kullanılmasına önemli ölçüde engel olmaktadır. Bu durumda, 213 sayılı

Kanun'un 107/A maddesindeki “tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları” ibaresinin Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.” denilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 6009 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile eklenen 107/A maddesinde yer alan, “tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları” ibaresinin, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, bu alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kuralları ile kendisini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet olarak tanımlanan ve Anayasa'nın 2'nci maddesinde hükümlenen Hukuk Devleti ilkesi ile, herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılama hakkına sahip olduğunu düzenleyen Anayasa'nın 36'ncı maddesine aykırı olduğu yönünde, davacı tarafından basit bir şüphenin ötesinde, hukuki temele dayanan, hukuki bakımdan tartışılabilir ciddi iddialar ileri sürüldüğü açıktır. Anılan yasal düzenleme ile, hukuk devleti ilkesine aykırı olarak, idareye yasama yetkisini aşan düzeyde ve hukuk güvenliğini zedeleyen yetkiler verildiği gibi, mahkemeye erişimi hakkı da sınırlandırılmıştır. Açıklanan nedenlerle, 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 40'inci maddesi uyarınca, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 6009 sayılı kanunun 7'nci maddesi ile eklenen 107/A maddesinde yer alan “tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları” hükmünün, Anayasa'nın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırılığı nedeniyle, iptali için Anayasa Mahkemesine gönderilmesi gerektiği oyu ile, bu yönden Kurul kararına katılmıyoruz.