

Anayasa Mahkemesi Kararı E: 2021/37 – Vergi Ziyatı Cezalı KDV İle Kesilen Özel Usulsüzlük Cezasının Terkini



01 Aralık 2021 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 31676 Anayasa Mahkemesi Başkanlığından: Esas Sayısı : 2021/37 Karar Sayısı: 2021/63 Karar Tarihi: 22/9/2021...

Anayasa Mahkemesi Kararı E: 2021/37 – Vergi Ziyatı Cezalı KDV İle Kesilen Özel Usulsüzlük Cezasının Terkini

01 Aralık 2021 Tarihli Resmi Gazete

Sayı: 31676

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2021/37

Karar Sayısı: 2021/63

Karar Tarihi: 22/9/2021

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 6. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve [213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun](#) 28/11/2017 tarihli ve [7061 sayılı Kanun'un](#) 17.

maddesiyle değiştirilen 102. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü, dördüncü ve beşinci cümlelerinin Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebidir.

OLAY: Davacı adına resen tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinin talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ

Kanun'un itiraz konusu kuralların da yer aldığı 102. maddesi şöyledir:

“Tebliğ evrakının teslimi:

Madde 102- (Değişik: 28/11/2017-7061/17 md.)

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.

Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Bu Kanununun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulmamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ

alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda bu Kanununun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır.

*Bu Kanununun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulmamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula **kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.***

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. "

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI ve İrfan FİDAN'ın katılımlarıyla 29/4/2021 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Fatih TORUN tarafından

hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükümleri, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. Hukukumuzda tebligata ilişkin esasları düzenleyen genel kanun 11/2/1959 tarihli ve [7201 sayılı Tebligat Kanunu](#)'dur. Ancak vergi işlemlerinin taşıdığı önem ve özellikler nedeniyle vergilendirmeye ilgili tebligat hükümleri genel kanun hükümlerinden farklı olarak 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir.

4. Öte yandan 7201 sayılı Kanun'un 51. maddesinde, mali tebliğlerin kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan hâllerde anılan Kanun hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle vergilendirme işlemlerine ilişkin belgelerin tebliğinde 213 sayılı Kanun hükümleri, bu Kanun'da hüküm bulunmaması hâlinde ise 7201 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

5. 213 sayılı Kanun'un 21. maddesine göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

6. Anılan Kanun'da farklı tebliğ usulleri düzenlenmiştir. Kanun'un 93. maddesine göre tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden belge ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilir. Genel kural bu olmakla birlikte tebliğ, ilgilinin kabul etmesi şartıyla vergi dairesinde veya komisyonda yapılabileceği gibi Kanun'un 107. maddesi uyarınca memur vasıtasıyla da yaptırılabilir. Kanun'un 107/A maddesinde ise 93. maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği düzenlenmiştir.

7. Söz konusu hükümler uyarınca 213 sayılı Kanun'da tebligata ilişkin genel kural, vergilendirme ile ilgili yazı ve belgelerin adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla tebliğ edilmesidir. Vergilendirme sürecinde posta ile yapılacak tebligat işlemleri; mükelleflerin, mükelleflerin kanuni temsilcilerinin ya da umumi vekillerinin ve adlarına vergi cezası kesilenlerin bilinen adreslerine yapılacaktır.

8. Vergi usul hukukumuzda uygulanan posta yoluyla tebliğ usulü, Kanun'un 99. ila 102. maddelerinde düzenlenmiş olup 7061 sayılı Kanun'la bu tebligat usulüne ilişkin olarak bazı değişiklikler yapılmıştır.

9. 7061 sayılı Kanun'la öncelikle 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinde sayılan bilinen adreslerden biri olarak kabul edilmiştir. Ayrıca anılan Kanun'un 102. maddesinin dördüncü fıkrasında mükelleflerin diğer bilinen adresleri olan işyeri adreslerinde bulunamaması hâlinde tebligatın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacağı düzenlenmiştir. Böylece 7201 sayılı Kanun'da yer alan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğ usulü, 213 sayılı Kanun'da 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin ardından vergi usul hukukumuzda da uygulama alanı bulmuştur.

10. Adres kayıt sistemi, 5490 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca çıkarılan ve 15/12/2006 tarihli ve 26377 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliği'ne göre oluşturulan, Türk vatandaşları ve Türkiye'de yaşayan yerleşik yabancıların yerleşim yeri ve diğer adres bilgilerinin elektronik ortamda merkezî bir yapı içinde güncel olarak tutulmasını amaçlayan bir uygulamadır. Adres kayıt sisteminde kişinin Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası ile eşleştirilen tek bir yerleşim yeri adresi mevcuttur. Yerleşim yeri ve diğer adreslerin tutulmasında kişilerin yazılı beyanı esas alınır. Bildirim; nüfus müdürlüklerine, kurumlara ve dış

temsilciliklere şahsen yapılır. Kişiler tarafından yapılan bildirimler aksi sabit oluncaya kadar geçerli kabul edilir. Ayrıca adrese ilişkin değişikliklerin adres beyanı ile yükümlü kişiler ve kurumlar tarafından yirmi iş günü içinde nüfus müdürlüklerine veya Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğüne bildirilmesi gerekmektedir. Adres bildirimlerinin süresi içinde yapılmaması hâlinde idari para cezasının uygulanması öngörülmüştür.

11. Adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğ usulü, 213 sayılı Kanun'un 102. maddesinde düzenlenmiş olup anılan maddenin dördüncü fıkrasına göre işyeri adresinde sürekli veya geçici surette bulunamayanlara adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adreslerinde tebligat yapılır.

12. Anılan maddenin beşinci fıkrasının birinci ve ikinci cümlesinde, tebliğ yapılacak kişinin anılan adreste sürekli veya geçici surette bulunamaması durumunda posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine durum şerh ve imza edilerek tebliğ evrakının, gönderildiği idareye iade edileceği, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından belirlenecek uygun bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılacağı düzenlenmiştir.

13. İtiraz konusu üçüncü cümlede, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusulanın kapıya yapıştırılacağı, itiraz konusu dördüncü cümlede, bu durumun posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakının, gönderildiği idareye iade edileceği düzenlenmiştir. İtiraz konusu beşinci cümlede ise tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılacağı kurala bağlanmıştır.

B. İtirazın Gerekçesi

14. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kurallarla muhatabın adreste bulunmaması hâlinde posta memurunun tek taraflı yapacağı kapıya pusula yapıştırma işlemi ile bu işlemin yapıldığına dair posta memurunun yine tek başına imzalayacağı alındı belgesinin idareye iade edilmesi suretiyle tebligatın tamamlanmasının öngörüldüğü, muhataba veya muhataba teslim edilmek üzere muhtarlığa bırakılan bir tebliğ zarfının bulunmadığı, tebligatın en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya bildirilmesi zorunluluğunun da öngörülmediği, tebliğ pusulasının kapıya yapıştırılmasıyla birlikte muhatabın kendisine teslim edilemeyen söz konusu tebliğ evrakından haberdar olduğunun varsayıldığı, ayrıca pusulanın kapıya yapıştırılıp yapıştırılmadığı hususunun uygulamada ciddi ispat sorunlarına neden olduğu, bu hâliyle kuralların tebliğ işleminin muhatapları açısından yeterli hukuksal güvence sağlamadığı, bu durumun hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle bağdaşmadığı, mülkiyet hakkının ölçüsüz bir şekilde sınırlandırıldığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

15. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kurallar, ilgileri nedeniyle Anayasa'nın 36. maddesi yönünden de incelenmiştir.

16. Anayasa'nın 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" hükmüne yer verilmiştir.

17. Anayasa'nın anılan maddesinde güvence altına alınan hak arama özgürlüğünün temel unsurlarından biri mahkemeye erişim hakkıdır. Mahkemeye erişim hakkı, hukuki bir uyuşmazlığın bu konuda karar verme yetkisine sahip bir mahkeme önüne götürülmesi hakkını da kapsar. 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 en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir.

18. İdari mercilerin ilgililere tebligat yapmasıyla birlikte tebliğe konu işleme karşı idareye başvuru süresi ve hak düşürücü nitelikte olan dava açma süresi işlemeye başlamakta ve bu süreler geçirildikten sonra yargı mercileri nezdinde dava açma hakkı yitirilmektedir. Bu durumda mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine iki kez tebligat yapılamaması hâlinde tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusulanın kapıya yapıştırılması, bu durumun, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakının tebligatı gönderen idareye iade edilmesi ve tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içinde alınmaması durumunda ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılmasını öngören itiraz konusu kuralların dava açma süresinin başlamasına neden olmak suretiyle mahkemeye erişim hakkına yönelik bir sınırlama öngördüğü açıktır.

19. Anayasa'nın 13, maddesinde "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar; Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz " denilmektedir. Buna göre mahkemeye erişim hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

20. Anayasa'nın anılan maddesi hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceğini temel bir kural olarak benimsemiştir. Buna göre mahkemeye erişim hakkına yapılan sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın

kanunla yapılmasıdır. Ancak Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfîliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

21. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

22. İtiraz konusu kurallarda kişinin adres kayıt sisteminde bulunan adresine iki kez tebligat yapılamaması hâlinde ikinci kez yapılan tebligat işleminin tamamlanması için izlenecek yöntemin herhangi bir tereddütte yer bırakmayacak biçimde açık ve net olarak düzenlendiği görüldüğünden kuralların belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu anlaşılmaktadır. Bu yönüyle kuralların kanunilik şartını taşımadığı söylenemez.

23. Öte yandan Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması gerekir. Anayasa'nın 36. maddesinde, hak arama özgürlüğü için herhangi bir sınırlama

nedeni öngörülmemiş olmakla birlikte Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan hak ve özgürlükler ile devlete yüklenen ödevler özel sınırlama sebebi gösterilmemiş hak ve özgürlüklere sınır teşkil edebilir.

24. Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak üzere vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi bakımından vergi idaresince yapılacak tebliğ işlemlerinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve muhatabına en kısa sürede ulaşacak şekilde sonuçlandırılması gerekir. Kurallarla 5490 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile oluşturulan merkezî ve kapsamlı bir adres kayıt sisteminden yararlanılmak suretiyle vergilendirme sürecinin bir parçası olan tebligat işlemlerinin bir an önce tamamlanması, vergi dairelerince düzenlenen işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmesi ve anılan işlemlere karşı idari ya da yargısal yollara başvurmaları için öngörülen sürelerin gecikmeksizin işlemeye başlaması amaçlanmaktadır. Buna göre itiraz konusu kuralların anayasal bakımdan meşru bir amaca dayandığı anlaşılmaktadır.

25. Bununla birlikte söz konusu hak bağlamında getirilen sınırlamanın kanunilik ve meşru amaç şartlarını taşıması yeterli olmayıp aynı zamanda ölçülü olması da gerekir. Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan *ölçülülük* ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

26. Kurallarla, vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak

üzere haklarında vergi dairesince tesis edilen işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmelerinin ve anılan işlemlere karşı idari ya da yargısal yollara başvurmaları için öngörülen sürelerin gecikmeksizin işlemeye başlamasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Buna göre itiraz konusu kuralların söz konusu amaca ulaşma yönünden elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez.

27. Kanun koyucunun, muhatabın bilinen adreslerine gönderilen tebliğ evrakının tebliğ edilememesi durumunda tebliğ işlemlerinin tamamlanabilmesi için Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla farklı yöntemler belirleyebilmesi mümkündür. Bununla birlikte tebligat, hukuki işlemlerin yetkili makamlarca kanuna uygun şekilde muhatabına ya da muhatap adına kabule kanunen yetkili kılınanlara yazılı olarak bildirim ve bu bildirim usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. Bir başka deyişle tebligat işleminin iki unsurunu belgelendirme ve bilgilendirme oluşturmaktadır. Bu bağlamda tebliğ işleminin belgelendirilmesinin yanı sıra tebligata konu işlemlerin muhatabına bildirilmesi, bir başka deyişle tebligatın bilgilendirme unsurunun yerine getirilmesi ve bu sayede kişilere hak arama özgürlüklerini kullanabilme imkânının tanınması amacıyla gerekli tedbirlerin alınması gerekir.
28. 213 sayılı Kanun'un 102. maddesinin ilk hâlinde, muhatabın bilinen adresine iki kez tebligat çıkarılmasına rağmen ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakının da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunması durumunda tebliğin ilan yolu ile yapılacağı düzenlenmiş, ayrıca tebligata ilişkin yazılı işlemlerin komşulardan biri veya muhtar ya da ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra edileceği ve keyfiyetin taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza konulmak ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı hükme bağlanmıştı. Anılan maddede yapılan değişiklik sonrasında bu uygulamanın yerine itiraz konusu

kurallarda belirtilen usul kabul edilmiştir.

29. Buna göre kurallara konu adrese dayalı kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine tebligat yapılabilmesi için öncelikle muhatabın en son bilinen adresine (mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresi veya yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresinden birisine) tebligatın çıkarılması gerekmektedir. Zira 213 sayılı 101. maddesinin ikinci fıkrasında bu husus açıkça belirtilmekte olup öncelikle muhatabın en son işyeri adresine tebligat yapılması zarureti bulunmaktadır.
30. Bu tebligatın yapılamaması durumunda ise 5490 Sayılı Kanun'a göre adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebligatın yapılması gerekmektedir. Kanun koyucu adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacak tebligata ilişkin olarak iki aşamalı bir usul öngörmüştür. Buna göre muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adreslerine ilk kez tebliğe çıkıldığında, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilecektir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından aynı adrese ikinci kez tebliğe çıkılabilmesi için münasip bir süre beklenilmesi gerekmektedir. Kanun koyucunun bu tedbirle adresten geçici ayrılmalar nedeniyle tebligatın yapılamaması ihtimalini bertaraf etmeyi amaçladığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla münasip bir süre beklenilmeksizin aynı adrese ikinci kez tebligat yapılması mümkün değildir.
31. Münasip bir süre beklenildikten sonra muhataba yeniden tebliğ çıkartılacaktır. İkinci defa çıkartılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusulanın kapıya yapıştırılması; bu durumun, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve

imza edilerek, tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edilmesi gerekmektedir. Bu işlemler tebligata ilişkin işlemleri yerine getirmekle görevli ve yetkili posta memurları tarafından yürütülmekte olup posta memuru tarafından tebligat işleminin her aşamasında şerh ve imza yoluyla itiraz konusu kurallarda belirtilen usule uygun hareket edildiğinin kayıt altına alınması zorunluluğu bulunmaktadır.

32. Bunun yanı sıra Kanun koyucunun, tebliğ tarihi olarak pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihi değil, tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğin yapılmış sayılacağını kurala bağlamak suretiyle tebligatın bilgilendirme unsurunu gerçekleştirmek amacıyla başka bir tedbir aldığı anlaşılmaktadır.
33. Belirtildiği üzere adres kayıt sistemi, Türk vatandaşları ve Türkiye’de yaşayan yerleşik yabancıların yerleşim yeri ve diğer adres bilgilerinin elektronik ortamda merkezî bir yapı içinde güncel olarak tutulmasını amaçlayan bir uygulamadır. Bu sistem sayesinde günümüzde merkezî ve kapsamlı bir adres kayıt sistemi oluşturulmuş, böylece gerek Türkiye’de bulunan Türk vatandaşları ve yabancılar, gerekse yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının yerleşim yerleri kayıt altına alınmış bulunmaktadır. Bu yerleşim yeri ve diğer adreslerin tutulmasında kişilerin yazılı beyanı esas alınmakta olup kişiler tarafından yapılan bildirimler aksi sabit oluncaya kadar geçerli kabul edilmektedir. Ayrıca adrese ilişkin değişikliklerin adres beyanı ile yükümlü kişiler ve kurumlar tarafından bildirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Esasen itiraz konusu kurallarda önceki uygulamadan farklı bir uygulama öngörülmesinin nedeninin de adrese dayalı kayıt sistemine geçilmesi olduğu anlaşılmaktadır.
34. Nitekim adrese dayalı kayıt sisteminde bulunan yerleşim

yeri adresine tebligat yapılması usulünün, sadece 213 sayılı Kanun uyarınca vergisel işlemlerin tebliği için değil, tebligata ilişkin temel kanun olan 7201 sayılı Kanun'un bazı hükümlerinde de kabul edildiği görülmektedir. Bu bağlamda 7201 sayılı Kanun'un 21. maddesine 6099 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile eklenen ikinci fıkrasında, gösterilen adresin, adres kayıt sistemindeki adres olması hâlinde, ihbarnamenin gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırması suretiyle tebliğ işlemlerinin tamamlanacağına kurala bağlandığı ve düzenlemede komşulardan birine, varsa yönetici veya kapıcıya haber verme zorunluluğunun öngörülmediği anlaşılmaktadır.

35. Bu durumda kendilerinin bildirmiş olduğu yerleşim yeri adresine yukarıda belirtilen şartlarda tebligat yapılmasını öngören kuralların muhatapların vergi dairelerince düzenlenen işlemlerden haberdar olmalarına imkân sağlayacak güvenceleri taşımadığı söylenemez.
36. Öte yandan kuralların uygulanmasından doğacak uyuşmazlıklara karşı yargı yolu açıktır. Vergi dairesince tesis edilen işlemlere ilişkin olarak çıkan uyuşmazlıklarda, yargı makamları tarafından dava konusu edilen işlemin tebliğinin usulüne uygun olup olmadığı hususu da incelenebilecektir. Bu kapsamda idare tarafından 213 sayılı Kanun'un 102. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca yapıldığı belirtilen tebligatın çıkarıldığı adresin, muhatabın 5490 sayılı Kanun'a göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi olup olmadığı, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebligat yapılmadan önce en son bilinen adresine tebligat çıkarılıp çıkarılmadığı, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine iki kez tebligat çıkarılıp çıkarılmadığı, iki tebligat arasında idare tarafından belirlenen sürenin somut durumun şartlarına göre kişilerin işlemden haberdar olmalarına imkân tanıyacak nitelikte olup olmadığı, ikinci defa çıkarılan tebligatı gönderen idareden alınabileceği

şerhini içeren bir pusulanın kapıya yapıştırılıp yapıştırılmadığı, kapıya yapıştırma işleminin ardından bu durumun posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edilip edilmediği hususlarının da yargı mercileri tarafından denetlenebileceği açıktır.

37. Ayrıca Kanun'un "*Mücbir sebeplerle gecikme:*" başlıklı 15. maddesi ile bu maddenin atıfta bulunduğu 13. maddede vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında meydana gelen zorunlu kayıplar, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerinin elinden çıkmış bulunması gibi hâllerden birinin varlığı ve bu durumun herkesçe biliniyor olması ya da ilgilisi tarafından belgelenmesi veya ispat edilmesi durumunda bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Anılan hüküm mücbir sebep hâllerinden birinin varlığı durumunda adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacak tebligatlara ilişkin kanuni süreler yönünden de uygulanabilecektir.

38. Bu durumda kurallarla mahkemeye erişim hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bunun kişilere makul olmayan bir külfet yüklememesi için Kanun'da gerekli güvencelerin öngörüldüğü, bu çerçevede kurallarla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mahkemeye erişim hakkına ilişkin kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralların orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı, dolayısıyla mahkemeye erişim hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirmediği sonucuna ulaşılmıştır.

39. Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Engin YILDIRIM, Celal

Mümtaz AKINCI, Selahaddin MENTEŞ ve İrfan FİDAN bu görüşe katılmamıştır.

Kuralların Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13. ve 36. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. ve 35. maddeleri yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen 102. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü, dördüncü ve beşinci cümlelerinin Anayasa'ya aykırı olmadıklarına ve itirazın REDDİNE, Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Engin YILDIRIM, Celal Mümtaz AKINCI, Selahaddin MENTEŞ ile İrfan FİDAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA 22/9/2021 tarihinde karar verildi.

Başkan Zühtü ARSLAN	Başkanvekili Hasan Tahsin GÖKCAN	Başkanvekili Kadir ÖZKAYA
Üye Engin YILDIRIM	Üye Hicabi DURSUN	Üye Celal Mümtaz AKINCI
Üye Muammer TOPAL	Üye M. Emin KUZ	Üye Rıdvan GÜLEÇ
Üye Recai AKYEL	Üye Yusuf Şevki HAKYEMEZ	Üye Yıldız SEFERİNOĞLU
Üye Selahaddin MENTEŞ	Üye Basri BAĞCI	Üye İrfan FİDAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'un 17.

maddesiyle değiştirilen 102. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü, dördüncü ve beşinci cümlelerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiası çoğunluk tarafından reddedilmiştir. Aşağıda açıklanan gerekçelerle bu görüşe katılma imkânı olmamıştır.

2. İptali istenen kurallar kişinin adres kayıt sisteminde bulunan adresine ikinci kez tebligat yapılamaması durumunda yapılması gereken işlemler ile tebligatın yapıldığı veya yapılmış sayılacağı süreleri düzenlemektedir. Buna göre *"İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır."*
3. Bilindiği üzere tebligat ile hak arama hürriyeti arasında yakın bir bağ bulunmaktadır. Hak arama hürriyetinin etkili şekilde kullanılması, öncelikle kişinin kendisiyle ilgili bir idari işlemden haberdar olmasına bağlıdır. Esasen tebligatın amacı da kişilerin yapılan işlemden haberdar olmasını, dolayısıyla buna karşı itiraz veya dava haklarını kullanabilmelerini sağlamaktır. Bu nedenle kural olarak tebligatın yapılmış sayılabilmesi için muhatabın bundan *haberdar olması* gerekir.
4. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 65. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan *"İadeli taahhütlü mektupla yapılan tebligatlarda mektubun postaya verilmesini takip eden yedinci gün, ... kararın istekliye tebliğ tarihi sayılır"* hükmünü Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. İptal gerekçesinde kuralın *"kendilerinden kaynaklanmayan*

gecikmelere karşı kişilere yeterince koruma sağlamadığı için hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu gibi kişilerin hak arama özgürlüğünün özünü de zedelediği” vurgulanmıştır (AYM, E.2012/20, K.2012/132, 27/9/2012).

5. İtiraz konusu kuralların hak arama hürriyetine ya da çoğunluğun ifadesiyle mahkemeye erişim hakkına yönelik bir sınırlama getirdiği konusunda tereddüt bulunmamaktadır. Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca bu sınırlamanın meşru bir amacının bulunması ve ölçülü olması gerekmektedir. Kuralların vergilendirme sürecinin bir parçası olan tebligat işlemlerinin süratle tamamlanması, işlemlerden mükelleflerin bir an önce haberdar edilmesi ve bu işlemlere karşı idari ya da yargısal yollara başvurmaları için öngörülen sürelerin gecikmeksizin işlemeye başlatılması amaçlarına yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla sınırlamanın anayasal bakımdan meşru bir amaca dayandığı konusunda çoğunluk görüşüne katılmaktayım. Aynı şekilde bu amaca ulaşmak bakımından söz konusu kuralların *elverişli* olduğu da söylenebilir.
6. Bununla birlikte kuralların *gereklilik* ve *orantılılık* ilkelerine uygun olduğunu söylemek zordur. *Gereklilik* ilkesi ulaşılacak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını ifade eder. Mükelleflerin vergi dairesinin işlemlerinden bir an önce haberdar edilmesinin mahkemeye erişim hakkına yönelik daha hafif sınırlama teşkil edecek yollarla sağlanması mümkündür.
7. Esasen iptali istenen kurallardan önce uygulama tam da bu yöndeydi. Çoğunluk kararında da belirtildiği üzere, 213 sayılı Kanun'un 102. maddenin ilk hâlinde muhatabın bilinen adresine ikinci kez çıkarılan tebligat evrakının da aynı sebeple tebliğ edilememesi durumunda tebliğin *ilan yoluyla yapılacağı*, ayrıca tebligata ilişkin yazılı *işlemlerin komşulardan biri veya muhtar*

ya da ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra edileceği ve keyfiyetin haziruna imzalatılarak tespit edileceği öngörülmüştü (§ 28).

8. Görüldüğü üzere, önceki düzenlemede vergi mükellefinin adreste bulunamaması durumunda tebligattan haberdar olmasını sağlamaya yönelik ilan tebliğ ve komşulardan birine veya muhtara bildirilmesi gibi gerekli kanuni tedbirler alınmış durumdaydı. Buna karşılık itiraz konusu kurallar tebligatın muhatabına ulaşması konusunda posta memurunun kapıya bir pusula yapıştırmasının dışında hiçbir tedbir almış değildir. Tek taraflı bu işlemin de pusulanın yapıştırılmasının unutulması veya herhangi bir nedenle kaybolması gibi nedenlerle tebligatın muhatabına ulaşamaması durumunda alınan en ağır tedbir olduğu söylenebilir.
9. Diğer yandan, bir an için, sınırlamanın vergi borçlarının daha hızlı tahsili için "gerekli" olduğu varsayılsa bile, ölçülülüğün nihai ilkesi olan *orantılılık* testini geçemediği anlaşılmaktadır. İtiraz konusu kurallar, tebliğ evrakından gerçekten haberdar olamayan vergi mükelleflerinin işlemlere karşı idari veya yargısal yollara başvurmaları için öngörülen süreleri kaçırma, dolayısıyla son derece ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalma sonucunu doğurabilecek niteliktedir. En önemlisi bu ağır sonuçları doğuran kurallar, mükelleflerin vergi işlemlerinden haberdar edilmesini sağlayacak, üçüncü kişilere bildirilme gibi, neredeyse hiçbir objektif tedbire yer vermemektedir.
10. Kuşkusuz kanun koyucu vergi alacaklarının bir an önce tahsili için gerekli tedbirleri alabilir. Ancak bunu yaparken mükelleflerin yapılan işlemlerden haberdar olmasını, idari ve yargısal yollara başvurabilmesini mümkün kılacak güvenceleri de alması gerekmektedir. İtiraz konusu kuralların da içinde bulunduğu Kanun'un kişilere makul olmayan bir külfet yüklenmemesi için gerekli güvencelere yer vermediği anlaşılmaktadır.
11. Çoğunluk kararında kişilere makul olmayan bir külfet

yüklenmemesi için “*gerekli güvencelerin öngörüldüğü*” (§ 38) belirtilmesine karşın bu güvencelerin neler olduğu tam olarak ortaya konabilmiş değildir. Bu kapsamda, iptali istenen kurallara benzer hükümlerin 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nda da bulunması, kuralların uygulanmasından doğacak uyuşmazlıklara karşı yargı yolunun açık olması ve “*mücbir sebepler*” söz konusu olduğunda sürelerin işlemeyeceğine dair hükümlerin bulunması (§§ 34-36) gerekli ve yeterli güvenceler olarak değerlendirilemez.

12. Evvela bir kanuni düzenlemenin başka kanunlarda da bulunması onun Anayasa’ya uygunluk denetiminde ölçü olamaz. Kuralın bir başka kanuna değil Anayasa’ya uygun olması gerekir. Kaldı ki, diğer kanunlarda itiraz konusu kurallara benzer hükümler bulunduğu gibi, önceki hükümlere benzer kurallar da bulunmaktadır. Nitekim 7201 sayılı Kanun’un 21. maddesinde kendisine tebligat yapılacak kişi adresinde bulunamadığında tebliğ memurunun evrakı o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza mukabilinde teslim ederek, ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştıracağı, keyfiyetin muhataba bildirilmesi için mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirileceği öngörülmektedir.
13. Diğer yandan kuralların uygulanmasından doğacak uyuşmazlıklara karşı yargı yolunun açık olması da tebligatın muhatabına ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak sağlanmış bir güvence değil, bu güvencenin sağlanmamasından doğacak zararların telafi edilmesini sağlayabilecek bir güvence olarak kabul edilebilir. Kaldı ki, tebligatın kapıya yapıştırılan veya yapıştırıldığı varsayılan bir pusulayla yapıldığı durumlarda muhatabın tebligattan haberdar olmadığını, dolayısıyla tebligatın usulüne göre yapılmadığını ispatlaması da imkansız gibidir.
14. Aynı şekilde 213 sayılı Kanun’un 15. maddesi ve onun

atıf yaptığı 13. maddede öngörülen mücbir sebepler, ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, deprem, sel gibi afetler ile kişinin iradesi dışında meydana gelen zorunlu kayıplar gibi durumlar şeklinde sayma yoluyla belirlenmiştir. Halbuki, itiraz konusu kurallarda mücbir sebeplerle değil, vergi mükellefinin adresinde bulunamaması ve sonrasında kapısına yapıştırılan pusuladan haberdar olamaması söz konusudur. Dolayısıyla bir süreliğine tatile giden veya adresinde bulunmayan bir kişinin kapısına yapıştırılan ya da yapıştırıldığı varsayılan pusuladan haberdar olamaması mücbir sebep kapsamında değildir.

15. Kısacası kurallardaki sakınca gerekli ve yeterli kanuni güvenceler sağlanmadan kapıya yapıştırılan pusuladan on beş gün içinde muhatabının haberdar olduğu varsayılarak evrakın tebliğ edilmiş sayılmasıdır. Bunun da muhataplara ağır ve orantısız bir külfet yüklediği izahtan varestedir.
16. Açıklanan gerekçelerle kuralların Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı olduğunu düşündüğümden çoğunluğun red yönündeki kararına katılmıyorum.

Başkan
Zühtü ARSLAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. İncelenen kuralda; adres kayıt sisteminde belirtilen adrese yapılan ilk tebligatın geçici olarak adreste bulunamama nedeniyle iade edilmesi sonrasında gerçekleştirilen ikinci tebliğ sırasında da muhatap adreste bulunmuyorsa bu durumun tebliğ görevlisi tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh edilip imza edildikten ve adresteki kapıya tebliğ evrakının idareden alınabileceğine ilişkin bir pusula yapıştırıldıktan sonra tebliğ evrakının idareye iade edileceği belirtilmektedir. Bu durumda kurala göre pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren evrakın idareden

alındığı tarihin veya alınmamışsa en geç 15. günün tebliğ tarihi kabul edilmesi gerekmektedir.

2. İtiraz başvurusuna konu olayda, belge ibrazı amacıyla yapılan tebligat üzerine muhatabın gereğini yerine getirmemesinin Kanunda bir yaptırımını da bulunmaktadır. Nitekim somut olayda belge ibraz yazısının tebliğine karşın gereğinin yerine getirilmemesi nedeniyle; 213 sayılı Kanunun 30/3. maddesiyle 3065 sayılı KDVK'nun 29/1-a maddesinin delaletiyle 2015 yılı KDV indiriminin tümünden reddi ve oluşan yeni duruma göre fark olarak ortaya çıkan vergileri ibraz etmeme hali *gizleme* kabul edilerek, bulunan vergi farkları üzerinden kesilen üç kat vergi ziyayı cezaları ve ayrıca ibraz yükümlülüğüne uyulmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının uygulanması söz konusu olmuştur.
3. Adil yargılanma hakkının bir gereği olan hukuki dinlenilme, meramını anlatma ve savunma hakkının gerçekleşmesi, kişinin kendisi hakkındaki iddiayı ve delilleri öğrenebilmesine bağlıdır. Bu nedenle tebligata ilişkin usul kuralları yargılama hukukunun bir parçası ve adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak değerlendirilir. Gerek adil yargılanma hakkı, gerekse hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkesi yönünden tebligata ilişkin kuralların belirli, öngörülebilir ve usulsüz tebligat yapıldığına yönelik iddiaların denetlenmesi bakımından *kontrol edilebilir* ve *ispat edilebilir* olması gerekir.
4. Nüfus adres kayıt sistemine bildirilen adres doğru olmasına karşın tebliğ anında adreste geçici olarak bulunulamama halinin birden fazla kez gerçekleşmesi hayatın olağan akışına aykırı değildir. Herhangi bir nedenle tebliğ pusulasının kapıda bulunamaması, düşmesi, hatta görevli tarafından yapılandırılmamış olması da mümkündür. Nitekim ceza mahkemelerinde görevini kötüye kullanma fiiliyle yargılanan tebliğ görevlilerine ilişkin az sayılamayacak örneklere rastlanılabilir. Bu tür olasılıklar karşısında muhatabın tebligatın usule

uygun yapılmadığına yönelik olarak yargı önünde itirazda bulunabileceği söylenebilir. Bununla birlikte incelemeye konu kurala göre usulsüz tebliğ yapıldığı iddiasında bulunan muhatabın bu iddiasını ispat etme şansı neredeyse yoktur. İtiraz halinde, işlemi tesis eden tebliğ görevlisinin düzenlediği belgedeki açıklamanın doğru olmadığı yalnızca o görevlinin beyanıyla ortaya çıkarılabilir. Bunun uygulamada ne derecede vaki olacağı izaha muhtaç değildir. Halbuki tebligat hukukuna ilişkin mevzuatımızda daha güvenceli kural örnekleri de bulunmaktadır. Örneğin 7201 sayılı Kanunun 21. maddesinde komşuya bildirme gibi bir ek güvence öngörülmüştür. Uygulamada bu güvencenin de kimi olaylarda yetersiz kalacağı söylenebilir. Fakat önemli olan husus hak arama hürriyeti bakımından hukuk normlarının kişilere yeterli güvence sunacak kalitede olmasıdır. Gerek hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri gerekse adil yargılanma hakkı gereğince tebliğ kurallarının kişiler bakımından asgari güvenceleri taşıması zorunludur. İncelenen kuralın Anayasanın 2. ve 36. maddeleri yönünden bu güvenceleri içermediği düşüncesiyle karşıoy kullandım.

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. Dava konusu kurallar, muhatabının bulunmaması halinde tebligat evrakının teslimini ve bu durumda tebligatın nasıl yapılmış sayılacağını düzenlemektedir. Buna göre, posta memurunun yapacağı pusula yapıştırma işlemi ve bu işlemin yapıldığına dair ilgili posta memurunun tek başına imzalayacağı alındı belgesinin idareye iade edilmesi suretiyle yapıştırma tarihinden itibaren geçen on beş günlük sürenin sonunda tebligat ilgilisine yapılmış sayılacaktır. Kurallar, tebliğ evrakını başka bir tarafa ihtiyaç duymadan posta memurunun veya tebliğ

görevlisinin tek taraflı bir işlemiyle muhatabına teslim edilmiş saymaktadır.

2. İtiraz konusu kurallarla getirilen düzenlemeler tebligatın muhatabına yapıldığını kabul etmektedir. Tebligat hukuki sonuçlar yaratmasından dolayı sıradan bir bildirim aracı değildir ve usulüne uygun olarak yapılan bir tebligatın adil yargılanma hakkının korunmasında önemli bir işlevi söz konusudur. Olayımızdaki düzenlemeler dava açma süresini başlattığından tebligat yapılacak kişilerin Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkına bir sınırlama da getirmektedir. Bu sınırlamanın Anayasa'nın 13. maddesine uygun olması gerekmektedir.
3. Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, 154).
4. Hak arama özgürlüğünün temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkı, "bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına gelmektedir" (Özkan Şen, B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52). Anayasa Mahkemesine göre "kişinin mahkemeye başvurmasını engelleyen...mahkeme kararını önemli ölçüde etkisizleştiren sınırlamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir" (Özkan Şen, § 52).
5. Dava konusu kuralların getirdiği tebligat usulünde (kapıya yapıştırma) tebligatın muhatabına ulaşım, ulaşmayacağı konusunda belirsizlik mevcuttur, zira tebligatı ilgilisi doğrudan elden teslim almamaktadır. Gündelik hayatın olağan akışı içerisinde kapıya yapıştırılan bir tebligatın başına kaybolma, koparılma,

yırtılma gibi istenmeyen şeyler gelebilir. Bu da ilgilisinin tebligattan haberdar olamaması sonucunu doğurabilir. Bu nedenle, kapıya yapıştırma işlemine hukuki bir çıktı atfedilmesinin hukuk güvenliği ve belirliliği ilkesinden hareketle adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim yönünden muhatapları açısından ciddi sorunlara yol açması hiç de küçümsenmemesi gereken bir olasılıktır.

6. Anayasa'nın 13. maddesinde, temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaksızın ölçülülük ilkesine uygun şekilde, yasayla sınırlandırılabilmesi belirtilmektedir. Ölçülülük ilkesi sınırlamada başvurulan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye *elverişli* olmasını; bu aracın sınırlama amacı açısından *gerekli* olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir *oran* içinde bulunmamasını ifade eder. Burada kısıtlama için kullanılan araçla amaç arasında hak ve özgürlüğü en az sınırlayacak dengeli bir orantı aranmaktadır.
7. Ölçülülük ilkesinin alt unsurlarını itiraz konusu kurallara uyguladığımızda getirilen tebligat usulünün amacı gerçekleştirmeye elverişli olduğunu görmekteyiz, çünkü elverişlilik ölçütüne göre bir yasal düzenlemenin sınırlama amacı bakımından elverişli sayılması için bu düzenlemenin arzulanan amaca katkı yapması gerekmektedir. Tebligatın kapıya yapıştırılmasının tebligat yapılması amacına katkı yapmadığı söylenemez.
8. Sınırlama amacı yönünden bir temel hakkı en az sınırlayan aracın seçilmesini içeren gereklilik ölçütü bakımından itiraz konusu kuralların, gerekli olduğunu söylemek mümkün değildir, zira getirilen tebligat yöntemi tebligatın yapılmış sayılması için olmazsa olmaz anlamında özellikler taşımamaktadır. Dava konusu kurallar sınırlama ile ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmede gerekli değildir.
9. Belirtilen gerekçelerle itiraz konusu kuralların Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırılık taşıdığı

düşüncesiyle çoğunluk kararına katılmak mümkün olmamıştır.

Üye

Engin YILDIRIM

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. Başvuru kararında; itiraz konusu kurallarla muhatabın adreste bulunmaması hâlinde posta memurunun tek taraflı yapacağı kapıya pusula yapıştırma işlemi ile bu işlemin yapıldığına dair posta memurunun yine tek başına imzalayacağı alındı belgesinin idareye iade edilmesi suretiyle tebligatın tamamlanmasının öngörüldüğü, muhataba veya muhataba teslim edilmek üzere muhtarlığa bırakılan bir tebliğ zarfının bulunmadığı, tebligatın en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya bildirilmesi zorunluluğunun da öngörülmediği, tebliğ pusulasının kapıya yapıştırılmasıyla birlikte muhatabın kendisine teslim edilemeyen söz konusu tebliğ evrakından haberdar olduğunun varsayıldığı, ayrıca pusulanın kapıya yapıştırılıp yapıştırılmadığı hususunun uygulamada ciddi ispat sorunlarına neden olduğu, bu hâliyle kuralların tebliğ işleminin muhatapları açısından yeterli hukuksal güvence sağlamadığı, bu durumun hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle bağdaşmadığı, mülkiyet hakkının ölçüsüz bir şekilde sınırlandırıldığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.
2. Tebliğ imkansızlığı halinde uygulanacak yol ve yöntem Tebligat Kanunu'nun 21. Maddesinde şöyle gösterilmiştir, "*Tebliğ imkansızlığı ve tebellüğden imtina:*

(Değişik: 6/6/1985 – 3220/7 md.) *Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza mukabilinde teslim*

eder ve teslim edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.

(Ek fıkra: 11/1/2011-6099/5 md.) Gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatap o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve teslim edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırır. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.

(Ek: 19/3/2003-4829/5 md.) Muhtar, ihtiyar heyeti azaları, zabıta amir ve memurları yukarıdaki fıkralar uyarınca kendilerine teslim edilen evrakı kabule mecburdurlar.

3. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 2017 yılında yapılan değişiklikle 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan ayrılınarak mükelleflere yapılacak tebligatta farklı bir yöntem belirlenmesi ve **"İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır."** denilerek tebligatın bürokratik bir formalite olarak görülmesi sonucunu doğuracak şekilde 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda

muhatap lehine olan teminatların ortadan kaldırılıp, tebligat işlemlerinde Vergi ve Maliye açısından sıra dışı farklı bir yöntem belirlenmesi "Hak arama özgürlüğü ile Mahkemeye ve adalete erişim bakımından sorun doğurmuştur.

4. Kanunlarımızda ve uluslararası mevzuatta "**Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz**" ilkesi kabul görmüş ve tereddütsüz uygulanan ilkelere dendir. Dolayısıyla kanunlara uymakla mükellef kılınmış vatandaşların, kişilerin kanunları öğrenmesi, bilmesi önem arz etmektedir. Kanunlara uyulmasının sağlanmasının en önemli unsurlarından birisinin de kanunların bilime, örf ve adete uygun, basit, herkesçe kolayca bilinip anlaşılabilir, akla mantığa aykırı olmayan, öteden beri uygulanan yerleşmiş kabullenilmiş ya da kabul edilebilecek, yadırganmayacak hükümler taşıyor olmasıdır.
5. Kişilere yapılacak tebligatlarda uygulanmak üzere 7201 sayılı Tebligat Kanunu çıkarılmış iken vergi tahsilatını kolaylaştırmak adı altında maliye bürokrasinin işini kolaylaştırmak için, ya da Devletin başka birim ve organları tarafından kendi işlerini kolaylaştırmak adı altında farklı farklı tebligat, tahakkuk, takip, icra, infaz vb. yol ve yöntemler belirlenecek olunması halinde tüm bu mevzuatın vatandaşlar tarafından da bilinmesinin ve mevzuata uyulmasının istenilmesi iş ve işlemlerin kişilerce bilinmesini oldukça zorlaştırıp, durumun içinden çıkılmaz bir hale gelmesine sebep olabilecektir. Halbuki kanunların basit, kolay anlaşılır ve herkesçe bilinerek uygulanması esastır. Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkeleri bunu gerektirir. Öte yandan Devlete "Ali", "Baba" sıfatları verilmiştir. Devlet bu niteliğiyle vatandaşına kolaylık gösteren, vatandaşına farklı farklı kanunlarda farklı uygulamalarla tuzak kurmayan ve zorlaştırmayan aksine kolaylaştıran bir tavır sergilemelidir. Yani devlet içinde farklı kurum ve organların benzer konularda farklı farklı yol yöntem ve

esaslar belirlememesi “Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik” ilkelerinin önemli bir şartıdır.

6. Devlet içindeki her kurum ve kuruluşun kendi işlerini kolaylaştırmak, hızlandırmak adına özel usul ve yöntemler belirlemesi ve bunları uygulaması, bu kuralların vatandaşlar tarafından bilinip gereğinin yapılmasının istenilmesi açısından belirsizliklere kaosa sebep olması söz konusu olacak, bu durum da Hukuki Güvenilirlik ve İstikrar ile öngörülebilirlik yönlerinden sorun teşkil edecektir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21. Maddesinde itiraza konu durumda tebligatın nasıl yapılacağı tafsilatlı ve güvenceli bir şekilde düzenlenmişken vergi tahsilatının hızlandırılması ve kolaylaştırılması adı altında itiraza konu kuralla genel tebligat usulünden ayrılınıp, muhatap açısından bilinmesi, öğrenilmesi, mahkemeler açısından da uygulanması zor ve sorunlu özel bir yöntem ve usulün benimsenmiş olması hukuk alanında, bilinme, uygulanma, ispat gibi mahzurları nedeniyle güvencesiz, ölçsüz ve Anayasa'ya uygun olmamıştır.
7. İtiraza konu kuralın uygulanmasında Hukuki Güvenlik ve Öngörülebilirlik, Hak Arama Özgürlüğü, Mahkemeye ve Adalete Erişim yönlerinden sakıncaların doğması söz konusu olduğundan kanunun, Anayasa'nın 2., 13. ve 36. maddelerine aykırılık teşkil etmesi nedenleriyle iptali gerektiğini düşündüğümden çoğunluğun aksi yöndeki görüşüne katılmadım.

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

KARŞI OY

İstanbul 6. Vergi mahkemesince Vergi Usul Kanunu'nun 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen 102. maddesinin beşinci fıkrasının; üçüncü, dördüncü ve beşinci cümlelerinin

Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptalleri talep edilmiştir.

İptali talep edilen kanun hükmü ve ilk incelemeye ilişkin işlemler mahkememizin yukarıdaki gerekçeli kararında ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Tebliğat, tebligata yetkili organın hukuki işlemlerden muhatabı haberdar etmek için o işlemin muhatabına belli usuller çerçevesinde bildirim yapılmasıdır. Tebligatın asıl amacı hukuki işlemde etkilenecek kimseye bu durumun bildirilmesidir. Tebligata çoğu zaman hukuki sonuçlar bağlandığı için bu bildirim basit bir bildirim değildir. Bu nedenle bildirim yürürlükteki düzenlemelere uygun olarak yapılması ve bildirim yapıldığının belgelendirilmesi gerekmektedir. Tebligatın muhatap açısından sonuç doğurması hukuk düzeni açısından sonuç doğurabilmesi için hem bilgilendirme hem de belgelendirilme amacı güdülür.

Tebliğat yargısal bir faaliyete ilişkin olabileceği gibi idari ve mali de olabilir. Tebligat hukuki dinlenilme hakkı adil yargılanma hakları açısından doğrudan ilişkili olduğu için tebligatın usulüne uygun olarak yapılması önemlidir.

Tebliğatın usulüne uygun yapılmamış olması anayasada korunmuş temel hakların ihlali anlamına da gelebilecektir. Bir kimse söz konusu işlemde uygun şekilde bilgilendirilmezse bu bilgilendirilmeye bağlı olarak kanunun bağladığı sonuçlar da gerçekleşmeyecektir.

Tebliğat ile ilgili düzenlemelerin açık, anlaşılır, yerine getirilebilir, belgelenebilir nitelikte olması gerekmektedir.

Tebliğat müessesesinin vergi hukuku bakımından da önemi büyüktür. Vergi hukukunda idare ile mükellef veya sorumlu arasında vergilendirilmeden doğan hukuki bir ilişki vardır. Bu ilişki ile karşılıklı bazı hak ve ödevler doğmaktadır. Mükellef bu hak ve ödevlerin gereğini yapabilmesi için yapılan işlemlerden haberdar olmalıdır.

213 sayılı Kanunda birden fazla tebliğ yöntemi öngör÷lmüştür. Posta yolu veya memur ile tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, ilanen tebliğ, elektronik ortamda tebliğ, mernis adresine tebliğ, bu tebligat usullerinden bir kaçıdır.

28/11/2017 tarihli düzenleme ile tebliğde yeni bir usul ihdas edilmiştir. Buna göre "İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilmezse tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır bu durum posta memuru tarafından tebliğ alınması üzerine şerh ve imza üzerine tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması halinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması halinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır."

Anayasanın 36. maddesinde birinci fıkrasında "Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

Anayasa'nın bu maddesinin de hak arama özgürlüğü güvence altına alınmıştır. Hak arama özgürlüğünü ana unsurlarından birisi mahkeme erişim hakkıdır. Hukuki bir uyuşmazlığın karar verme yetkisine sahip mahkeme önüne götürülmesi kişinin uğradığı haksızlığa veya zarara karşı kendini savunabilmesi zararın giderilmesini istemenin en güvenceli yolu yargı mercileri önünde haklarını kullanabilmesidir.

Anayasa'nın 2. maddesinde devletin nitelikleri sayılırken en belirgin niteliklerinden birisi de hukuk devleti olarak belirlenmiştir. Hukuk devletinin temel unsurlarından birisi de hukuki belirlilik ilkesidir. Hukuki belirlilik ilkesine göre kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya veya şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılabilir uygulanabilir ve nesnel olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının

öngörülebilir olmasını bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, 153,154).

Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukuku tarafından da özel bir anlamı vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarına imkân vermektedir. Hukuki güvenlik ilkesi vergi hukuku açısından devletin tek yanlı işlemleri ile negatif etki doğuracak keyfi uygulamalardan sakınmasını gerektirmektedir.

Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı düzenlenmiştir. Buna göre "Herkes mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

Kanuni düzenlemeler ile vergilendirme süreçlerinin öne alınması suretiyle kişilerin mülkiyet haklarının korunma alanlarının daraltılacağı açıktır. Davaya konu somut düzenlemede idare ilan edilen tebligatın çetin karmaşık süreçlerden kurtulmaktadır. Ancak vergilendirme süreçlerini öne alarak mülkiyet hakkına yapılması muhtemel müdahaleleri daha kolay ve keyfiliğe açık hale getirilebilecektir.

Düzenleme ile kapıya yapıştırılma usulü benimsenmiştir. Bu usul ile muhatabın tebligatı alıp almadığı net değildir tebligat evrakının kaybolabileceği, başkası tarafından alınabileceği, kişiye yapılan tebligatın belgelendirilmesi eksik kaldığı açıktır. Sadece tebligat memurunun tek başına yaptığı yapıştırma işlemine hukuki sonuç bağlamak hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırıdır.

Tebliğatın muhataba bildirilmesi ve tesliminde itiraza konu kural nedeniyle tebliğin yapıldığı varsayımı mülkiyet hakkına hukuken müdahale sonucunu doğurmakta 6183 sayılı Kanun uyarınca haciz işlemlerine izin vermektedir. Bu haliyle de

mülkiyet hakkına korumaya yönelik yeterli objektif güvenceler getirmediği açıktır.

Davaya konu kanuni metin, kişiler yönünden herhangi bir duraksamaya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel bir düzenleme değildir. Kamu otoritesinin keyfi uygulamalarına karşı yeterli önlemler içermemektedir. Bu haliyle hukuki güvenlik ilkesini sağlamamıştır.

Açıkladığımız bu nedenlerle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen 102. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü, dördüncü ve beşinci cümlelerinin Anayasa'nın 2., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğundan iptallerine karar verilmesi gerektiği düşüncesiyle sayın çoğunluğun görüşüne katılmadık.

Üye Selahaddin MENTEŞ	Üye İrfan FİDAN
--------------------------	--------------------