

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2025/94

Karar Sayısı : 2026/11

Karar Tarihi : 15/1/2026

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 19. Ceza Dairesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesinin;

A. Üçüncü fıkrasında yer alan "...her türlü teknik altyapıyı kurmaya..." ibaresinin,

B. Üçüncü fıkrasının "...tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye..." bölümünün,

Anayasa'nın 2., 13., 36. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebidir.

OLAY: Sanık hakkında defter ve belgeleri gizleme suçundan 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 107/A maddesi şöyledir:

"Elektronik ortamda tebliğ

Madde 107/A – (Ek: 23/7/2010-6009/7 md.)

Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

(Ek fıkra: 7/4/2015-6637/5 md.) Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Kadir ÖZKAYA, Hasan Tahsin GÖKCAN, Basri BAĞCI, Engin YILDIRIM, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN, Kenan

YAŞAR, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL, Ömer ÇINAR ve Metin KIRATLI'nın katılımlarıyla 27/3/2025 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle uygulanacak kural sorunu görüşülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, bu dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptalleri için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görev alanına giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

3. 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesinin birinci fıkrasında bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullerle bağlı kalmaksızın tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

4. 107/A maddesinin üçüncü fıkrasında ise Hazine ve Maliye Bakanlığının (Bakanlık) elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili olarak her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

5. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme anılan fıkra da yer alan “...her türlü teknik altyapıyı kurmaya...” ibaresinin ve fıkranın “...tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye...” bölümünün iptallerini talep etmiştir.

6. Bakılmakta olan davanın konusu defter ve belgeleri gizleme suçuna ilişkindir. Bu bağlamda davada elektronik ortamda yapılan tebligatın muhatabına ulaşıp ulaşmadığının, başka bir deyişle vergi mükellefinin defter ve belgelerini ibraz etmesi gerektiği hususunda haberdar edilip edilmediğinin ve buna ilişkin usule uyulup uyulmadığının tespiti gerekmektedir. Buna karşılık Bakanlığın elektronik tebligata ilişkin olarak her türlü teknik altyapıyı kurma konusunda yetkilendirilmesinin uyumsuzluğun çözümüne bir etkisi bulunmamaktadır.

7. Bu itibarla itiraz konusu “...her türlü teknik altyapıyı kurmaya...” ibaresinin bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

8. Açıklanan nedenlerle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesinin;

A. Üçüncü fıkrasında yer alan “...her türlü teknik altyapıyı kurmaya...” ibaresinin itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı

bulunmadığından bu ibareye ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

B. Üçüncü fıkrasının “...tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye...” bölümünün esasının incelenmesine,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

9. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Murat ÖZDEN tarafından hazırlanan için esasına ilişkin rapor, iptali istenen kanun hükmü, dayanılan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşüldü:

A. Anlam ve Kapsam

10. 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 213 sayılı Kanun'da özel olarak düzenlenmiştir.

11. 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 durumunda 7201 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

12. 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.

13. Anılan Kanun'un 93. maddesinde -tahakkuk fişi dışında- vergilendirmeye ilgili olup hüküm ifade eden her türlü belge ve yazının, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edileceği belirtilmiştir. Söz konusu madde uyarınca ilgilinin kabul etmesi durumunda tebliğin daire veya komisyonda yapılması da mümkündür.

14. Kanun'un 107/A maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği ve elektronik ortamda tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla idareye Kanun kapsamındaki kişilere 93. maddede sayılan usullerle veya elektronik adres vasıtasıyla tebliğ yapılması hususunda takdir yetkisi tanınmıştır.

15. 107/A maddesinin üçüncü fıkrasında da Bakanlığın elektronik ortamda yapılacak tebliğe ilgili olarak her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları

kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkranın “...tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye...” bölümü itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır. Bu itibarla kural uyarınca idare, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme konusunda yetkili kılınmıştır.

B. İtirazın Gerekçesi

16. Başvuru kararında özetle; vergi dairesi tarafından vergi kaydı resen terk ettirilen tüzel kişi mükelleflerin ticaret sicilinden silinene kadar elektronik tebligat sisteminden itiraz konusu kural nedeniyle çıkamadığı ve her beş günde bir elektronik tebligatı kontrol etmek zorunda kaldığı, elektronik ortamda yapılan tebligata rağmen defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeyenlerin hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırıldığı, bu durumun ilgililere aşırı külfet yüklediği, idari düzenlemelerde elektronik tebligat kapsamındaki mükelleflerin çok geniş tanımlandığı, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereğince bu hususların idarenin düzenleyici işlemleriyle değil kanunla düzenlenmesi gerektiği, ayrıca diğer resmî elektronik tebligatın Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi altyapısında gerçekleştirilmesine karşılık 213 sayılı Kanun kapsamındaki elektronik tebligatlara ilişkin kayıtların vergi idaresi tarafından tutulmasının silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 13., 36. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

17. 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 verilmek suretiyle hak arama özgürlüğü güvence altına alınmıştır.

18. Hak arama özgürlüğünün temel unsurlarından biri mahkemeye erişim hakkıdır. Mahkemeye erişim hakkı, hukuki bir uyumsuzluğun 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 (AYM, E.2020/76, K.2023/172, 11/10/2023, § 18).

19. İdari mercilerin ilgililere tebligat yapmasıyla birlikte tebliğe konu işleme karşı hak düşürücü nitelikte olan dava açma süresi işlemeye başlamakta ve bu süre geçirildikten sonra yargı mercileri nezdinde dava açma hakkı yitirilmektedir (AYM, E.2020/76, K.2023/172, 11/10/2023, § 19).

20. İdarece elektronik tebligat adresi alma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılanlar -213 sayılı Kanun'un 107/A maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen beş günlük sürenin sonundan başlamak üzere- ancak kanunda belirtilen süreler

içinde dava açabilirler. Bu süre vergi mahkemelerinde genel olarak otuz gün olmakla birlikte, ödeme emrine karşı açılan davalarda on beş gündür. Anılan sürelerden sonra açılan davalar süre aşımı nedeniyle reddedilir.

21. Dolayısıyla mükelleflerin elektronik adres kullanmaya ve vergi idaresince yapılacak tebligatları elektronik posta yoluyla kabule zorlanması ve elektronik posta adresine yapılan tebligata hukuki sonuç bağlanması mahkemeye erişim hakkına sınırlama getirmektedir.

22. 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.

23. Anayasa'nın anılan hükmü uyarınca temel hak ve özgürlüklere yönelik sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir.

24. Temel hakları sınırlayan bir kanunun bu niteliklere sahip olması Anayasa'nın 7. maddesiyle güvenceye alınan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin de bir gereğidir. Nitekim türevsel nitelikteki düzenleyici işlemler bakımından yürütmenin düzenleme yetkisi; sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle temel ilkeleri belirlenmeksizin ve çerçevesi çizilmeksizin yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir kanun kuralı ile sınırsız, belirsiz, geniş bir alanın yürütmenin düzenlemesine bırakılması, Anayasa'nın belirtilen maddesine aykırılık oluşturur (AYM, E.2011/42, K.2013/60, 9/5/2013; E.2019/36, K.2021/15, 4/3/2021, § 57; E.2022/81, K.2023/153, 13/9/2023, § 76; E.2024/211, K.2025/123, 3/6/2025, § 12). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 7. maddesinde güvenceye alınan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

25. Kanun koyucunun, mahkemeye erişim hakkına ilişkin güvencelere aykırı olmamak kaydıyla tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme hususunda takdir yetkisinin bulunduğu açıktır. Kuralla vergilendirmeye ilişkin olarak hüküm ifade eden işlemlerin tebliği konusunda kimlerin elektronik adres alma zorunluluğuna tabi olacağını, kimlere elektronik ortamda tebliğ yapılacağını, elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme hususunda Bakanlık yetkili kılınmıştır.

26. Vergilendirme geniş bir düzenleme alanını ilgilendirmektedir. Vergilendirmeye ilişkin olarak hüküm ifade eden işlemlerin elektronik ortamda tebliği konusunda kimlere elektronik ortamda tebligat yapılabileceği, elektronik adres kullanma imkânının geniş olmadığı yer, faaliyet ve sektörlerin durumunun gözetilip gözetilmeyeceği, elektronik adres kullanma zorunluluğunun hangi koşullarda başlayacağı ve sona ereceği gibi hususların Kanun'da açıkça düzenlenmediği görülmektedir. Kanun, tebliğe elverişli elektronik adres

kullanma zorunluluğunu getirme ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme hususlarında Bakanlığın yetkili olduğunu hüküm altına almakta ancak bu yetkinin sınırlarına ilişkin temel ilkeleri ortaya koymamaktadır.

27. Bu itibarla temel ilke ve esaslar kanunda belirlenmeksizin elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme hususlarında idareye yetki tanınmasının mahkemeye erişim hakkının kanunla sınırlanması ilkesiyle bağdaşmadığı sonucuna varılmıştır.

28. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Basri BAĞCI, Rıdvan GÜLEÇ, Muhterem İNCE ve Yılmaz AKÇİL bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine 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. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın 38. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

IV. İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

29. Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.*" denilmekte, 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da bu kural tekrarlanmak suretiyle Anayasa Mahkemesinin gerekli gördüğü hallerde Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi bir yılı geçmemek üzere ayrıca kararlaştırabileceği belirtilmektedir.

30. 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesinin üçüncü fıkrasının "*...tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye...*" bölümünün iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edecek nitelikte görüldüğünden Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ile 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince iptal hükmünün kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

V. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesinin üçüncü fıkrasının "*...tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye...*" bölümünün

Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Basri BAĞCI, Rıdvan GÜLEÇ, Muhterem İNCE ile Yılmaz AKÇİL'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA, iptal hükmünün Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK DOKUZ AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE OYBİRLİĞİYLE 15/1/2026 tarihinde karar verildi.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Başkanvekili
Basri BAĞCI

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
İrfan FIDAN

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE

Üye
Yılmaz AKÇİL

Üye
Ömer ÇINAR

Üye
Metin KIRATLI

KARŞIOY GEREKÇESİ

Mahkememiz çoğunluğu tarafından 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesinin üçüncü fıkrasının "...tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye..." bölümünün Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir. İptal kararının gerekçesinde, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğunu getirme ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına (Bakanlık) verilen yetkinin sınırlarına ilişkin temel ilkelerin kanunla ortaya konulmadığı, bu itibarla temel ilke ve esaslar kanunda belirlenmeksizin elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme hususlarında idareye yetki tanınmasının mahkemeye erişim hakkının kanunla sınırlanması ilkesiyle bağdaşmadığı değerlendirilmelerine yer verilmiştir.

İtiraz konusu kuralda Bakanlığın tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu öngörülmüştür.

213 sayılı Kanun'un 21. maddesinde tebliğ, "*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*" olarak tanımlanmış; 94. maddesinde anılan Kanun kapsamında tebliğ yapılacak kimseler belirlenmiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasında tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı hükmüne yer verilmiştir. Kanun'un 8. maddesinin birinci fıkrasında ise mükellef, "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*" olarak tanımlanmıştır. Kanun'un "*Çeza Hükümleri*" başlıklı Dördüncü Kitabı'nda yer alan 331. maddesinde vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziya cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları belirtilmiş; anılan Kitabın Birinci Kısımında ceza hükümlerine ilişkin genel esaslar, İkinci Kısımında vergi cezaları, Üçüncü Kısımında ise vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkmasına ilişkin kurallar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Öte yandan Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 107/A maddesinde ise elektronik ortamda tebligata ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Başka bir anlatımla vergi hukukumuzda elektronik tebligat uygulamasının yasal dayanağını 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesi oluşturmaktadır (AYM, E.2018/144, K.2019/72, 19/9/2019, § 9).

Anılan maddenin birinci fıkrasında *213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere*, anılan Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği öngörülmüştür. Buna göre itiraz konusu kural uyarınca Bakanlık tarafından belirlenecek olan *kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakların* çerçevesini Kanun kapsamında kendisine tebliğ yapılacak olan vergi mükellefi veya vergi cezası sorumluları oluşturmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında ise elektronik ortamda tebligatın, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı belirtilmek suretiyle

elektronik ortamda yapılacak tebligatın yapılma zamanı açıkça düzenlenmiştir. Üçüncü fıkrayla da Bakanlık, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğle ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Anılan hükümler uyarınca itiraz konusu kuralla idareye verilen düzenleme yapma yetkisi kapsamında kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacaklar belirlenirken esas alınacak olan 213 sayılı Kanun kapsamında kendisine tebliğ yapılacakların kimler olduğunun, bununla bağlantılı olarak mükellef ve ceza sorumlusu kavramlarının, tebliğ elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek kişilerin anılan Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimseler arasından belirleneceği hususunun, elektronik ortamda yapılan tebliğlerde tebligatın yapılmış sayılacağı tarihin kanunda açıkça düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Bu yönüyle Kanun'un itiraz konusu kural ve ilgili diğer kuralların birlikte değerlendirilmesinden kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacak ve bu kapsamda tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilebilecek kişiler ile elektronik tebliğle ilişkin temel ilke ve esasların ve yasal çerçevenin kanunla belirlendiği, belirlenen bu ilke ve esaslar çerçevesinde elektronik tebligata dair ikincil konularda idare tekniği yönünden gelişen ve değişen şartlara göre belirleme yapılması gerekebileceği gözetilerek idareye düzenleme yetkisinin tanındığı görülmektedir.

Bu itibarla, kanun koyucunun vergi hukukunda elektronik tebligat uygulamasıyla ilgili hususlara ilişkin kanuni çerçeveyi çizdikten sonra tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacaklar ile elektronik tebliğle ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisini idareye bırakmasında kanunilik ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkelerine aykırılık bulunmamaktadır.

Öte yandan, mahkemeye erişim hakkına sınırlama getiren kuralın meşru bir amacının bulunması ve sınırlamanın ölçülü olması da gerekir. Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan *ölçülülük* ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen sınırlamanın amaca ulaşmaya elverişli olmasını, *gereklilik* amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

Kanun'un "*Elektronik ortamda tebliğ*" kenar başlıklı 107/A maddesinin gerekçesinde Kanun'a göre tebligatın esas olarak posta yoluyla yapılmakta olduğu, öngörülen düzenlemeyle vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesine imkân sağlandığı, tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle vergi güvenliğinin ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olmasının sağlandığı ifade edilmiştir. Ayrıca gerekçede, Bakanlığa elektronik ortamda tebliğ ile ilgili altyapıyı kurma veya kurulmuş olanları kullanma ve uygulamayı yaygınlaştırma hususunda görevler yüklendiği ve diğer esas ve usulleri belirleme yetkisi verildiği belirtilmiştir.

Vergi hukukunda elektronik tebligat uygulamasının hangi amaçlar kapsamında getirildiği kanun gerekçesinde ifade edilmiştir. Buna göre elektronik tebligat uygulaması vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle, veri güvenliği ve muhatapın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. İtiraz konusu kuralla da Bakanlığa elektronik ortamda tebligat uygulamasının hayata geçirilmesi ve yaygınlaştırma hususundaki görevleriyle bağlantılı olarak esas ve usulleri belirleme yetkisi verilmektedir. Dolayısıyla kuralla, muhataplarının vergi işlemlerinden ve cezalarından daha güvenli ve hızlı bir yolla haberdar edilmelerini amaçlayan elektronik tebligat uygulamasının hayata geçirilmesi ve yaygınlaştırılmasını sağlamak amacıyla idareye düzenleme yapma yetkisi verildiği anlaşıldığından sınırlamanın anayasal açıdan meşru amaç taşıdığı sonucuna varılmıştır.

Söz konusu amaca ulaşma yönünden idarece kanunda belirlenen ilke ve esaslar çerçevesinde tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilebilmesinin ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacaklar ile elektronik tebliğle ilişkin diğer usul ve esasların belirlenmesinin elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez.

Kural uyarınca tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilebilecek ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacak kişilerin kimler arasından belirlenebileceğine ilişkin üst sınırın Kanun'da belirtildiği, bu kişilerin gelişen koşullara göre değişkenlik gösterebileceği açıktır. Kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında kişilere vergi mevzuatı kapsamında yapılacak tebligatın elektronik ortamda gerçekleştirilmesini öngörmesi de mahkemeye erişim hakkı bağlamında kişilere katlanılamayacak bir külfet yüklememektedir (farklılıklarla birlikte benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2018/144, K.2019/72, 19/9/2019). Elektronik tebligat uygulaması kapsamında idarece alınan kararların idari yargı denetimine tâbi olduğu da gözetildiğinde kuralda öngörülen sınırlamada orantılılık ilkesine de aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı olmadığı ve itirazın reddi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, aksi yönde oluşan çoğunluk görüşüne katılmıyoruz.

Başkanvekili
Basri BAĞCI

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Muhterem İNCE

Üye
Yılmaz AKÇİL