

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2018/144

Karar Sayısı : 2019/72

Karar Tarihi: 19/9/2019

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 9. Vergi Mahkemesi

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 maddesine 7/4/2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen ikinci fıkranın Anayasa'nın 10., 13. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Davacı adına tarh edilen ve elektronik ortamda tebliğ edilen vergi ziyai cezalı stopaj gelir vergisi ile özel usulsüzlük cezalarının iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 107/A maddesi şöyledir:

"Elektronik ortamda tebliğ

Madde 107/A – (23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen madde)

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

(7/4/2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen fıkra) 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 Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Recep KÖMÜRCÜ, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 8/11/2018 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Elif KARAKAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşülmüştür:

A. Genel Açıklama

3. Hukukumuzda tebligata ilişkin temel esasları düzenleyen genel kanun 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Ancak vergi işlemlerinin taşıdığı önem ve özellikler nedeniyle vergilendirmeyle 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, bu Kanun'da hüküm bulunmaması hâlinde ise 7201 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gerekir.

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. Kanun'un 93. maddesine göre tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar 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 yapılabilir. Kanun'un 107/A maddesinde ise 93. maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği düzenlenmiştir.

7. Kanun'un 102. maddesinde genel tebliğ yöntemi olan posta yoluyla tebliğe ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Anılan maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarına göre işyeri adresi olmayan ya da işyeri adresinde bulunamayanların adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adreslerine tebliğe çıkılır. Tebliğ yapılacak kişinin anılan adreste bulunmaması (adresten geçici ayrılmalar da dâhil) durumunda posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine durum şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından belirli 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 kاپی yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştirildiği tarihten itibaren on beş gün içinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

8. Posta ile tebliğ yapılamaması ya da yapılmasına imkân bulunmaması durumunda başvuru ilanı yoluyla tebliğde ise ilan yazısı Kanun'un 104. maddesi uyarınca tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve usulüne göre ilana çıkarılır. İlan

yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine müracaat edilmez veya adres bildirilmezse ilgililere 106. madde uyarınca bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. İlanla yapılan tebliğ konusunun Kanun'da belirtilen para miktarını geçip geçmemesine göre gazetede ilanı gerekebileceği gibi tebliğ konusunun değerine göre bu ilanın yerel gazetesinin yanı sıra ulusal yayın yapan günlük gazetede de yapılması söz konusu olabilir.

9. Vergi hukukumuzda elektronik tebligat uygulamasının yasal dayanağını 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesi oluşturmaktadır.

10. Anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

11. Söz konusu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından 27/8/2015 tarihli ve 29458 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 456 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılmış olup bu Tebliğ'le vergi dairelerince düzenlenen ve Kanun hükümlerine göre muhataplarına tebliği gereken belgelerin elektronik ortamda tebliğ edilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

12. Tebliğ'in 3. maddesinde elektronik tebligat sistemi "*Bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistem*" olarak; elektronik tebligat ise "*213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın Elektronik Tebligat Sistemi ile muhatapların elektronik adreslerine tebliğ edilmesi*" şeklinde tanımlanmıştır.

13. Tebliğ'in "*Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler*" başlıklı 4. maddesine göre tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar *kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlerdir.*

14. Bu kişilerden isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler dışında kalanların Tebliğ ile belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi alma ve elektronik tebligat sistemini kullanma zorunlulukları bulunmaktadır. İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler de bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak bu sistemden yararlanabileceklerdir.

15. Tebliğ'in "*Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi*" başlıklı 6. maddesinde 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 belirtilmiş; olay kayıtlarının işlem zaman bilgisi (bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zaman bilgisi) eklenerek erişilebilir 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 olması

hâlinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtlarının ilgisine veya yetkili mercilere sunulacağı ifade edilmiştir.

B. İtirazın Gerekçesi

16. Başvuru kararında özetle; kural ile elektronik ortamda tebligatın gerçekleşmiş sayılması için tebliğe konu evrakın muhatap tarafından elektronik ortamda açılıp açılmadığı dikkate alınmaksızın muhatabın elektronik adresine ulaşmasının yeterli görüldüğü ve ulaşma tarihini izleyen beşinci günün sonunda tebligatın yapılmış sayılacağına hükme bağlandığı ancak beş günlük sürenin muhatabın haklarını kullanmasını sağlayacak yeterli ve makul bir süre olarak kabul edilemeyeceği, posta yoluyla ve ilan tebliğ usulünde tebliğin yapılmış sayılması için öngörülen sürelerle karşılaştırıldığında beş günlük sürenin kısa olduğu, elektronik tebligatın gönderildiğine dair bilgilendirmeyi sağlayan kısa mesaj servisi (SMS) hizmetinin zorunlu olmaması ve mükelleflerin tamamı tarafından talep edilmemesi karşısında amaca hizmet etmediği, elektronik tebligat sistemine geçilmesiyle birlikte sistemden önce ve sonra mükellefiyet tesis ettirenler arasında uygulanacak tebligat yöntemleri yönünden farklılıklar meydana geldiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10., 13. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

17. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 125. maddesi yönünden de incelenmiştir.

18. Kural, elektronik ortamda tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağını öngörmektedir.

19. Anayasa'nın 125. maddesinin üçüncü fıkrasında, idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmüştür. Anılan düzenleme ile ilgilinin hakkında tesis edilen işlemin içeriğinden haberdar edilmesi ve bu yolla işleme karşı kullanılabileceği dava açma hakkının korunması amaçlanmıştır.

20. Tebligat, yetkili makamlarca birtakım hukuki işlemlerin bu işlemin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kişilere kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirim usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. İşlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi için muhatabına bildirilmesi gerekir. Tebligat, Anayasa'da güvence altına alınmış olan iddia ve savunma hakkının tam olarak kullanılabilmesinin ve bireylere tanınan hak arama hürriyetinin önemli güvencelerinden biridir.

21. Anayasa'nın 125. maddesinin üçüncü fıkrasında idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmek suretiyle idari işlemlere karşı dava açma süresinin başlangıcı yönünden farklı bir yasal düzenleme getirilmesine imkân tanınmamıştır. İdarenin vergi hukukuna dayalı olarak tesis ettiği işlemlere karşı açılacak davalarda dava açma süresinin başlangıcına ilişkin olarak getirilen yasal düzenlemeler de Anayasa'nın anılan maddesi kapsamında yer almaktadır.

22. Yönetimde açıklık ilkesinin de bir sonucu olan yazılı bildirim amacı, ilgilinin hakkında tesis edilen işlem konusunda bilgilendirilmesi ve söz konusu bilgilendirmenin hangi tarihte yapıldığının belgelendirilebilir olmasıdır. Anayasa'nın 125. maddesinin üçüncü fıkrasında dava açma süresinin yazılı bildirim tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmekle birlikte yazılı bildirim yapılaş usulüne ilişkin herhangi bir sınırlayıcı hükme yer verilmemiştir.

23. 213 sayılı Kanun kapsamında uygulanması öngörülen elektronik tebligat sistemini düzenleyen mevzuat hükümleri incelendiğinde muhatabın vergi dairesine elektronik adresine gönderilen tebliğ evrakına internet vergi dairesi ve kendisine ait kullanıcı şifresi aracılığıyla erişebileceği, dolayısıyla hakkındaki idari işlemin içeriğinden yazılı şekilde haberdar olabileceği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan elektronik ortamda yapılan tebligatın yazılı bilgilendirme fonksiyonunun mevcut olduğu görülmektedir. Öte yandan tebliğ evrakının muhatabın elektronik adresine hangi tarihte ulaştığının sistem üzerinden belgelendirilmesi mümkün olduğundan elektronik tebligatın belgelendirme fonksiyonu da bulunmaktadır.

24. Bu itibarla elektronik tebligatın kanun koyucu tarafından 213 sayılı Kanun kapsamında uygulanan diğer geleneksel tebliğ yöntemlerinden ayrı bir yöntem olarak düzenlendiği ve bunlarla aynı hüküm ve sonuçlara sahip olduğu, diğer tebliğ yöntemlerinde olduğu gibi bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonunun mevcut olduğu, yalnızca tebligat işleminde kullanılan araçlar yönünden farklılık arz ettiği gözetildiğinde elektronik ortamda yapılan tebliğin Anayasa'nın 125. maddesi kapsamında yazılı bildirim niteliği taşıdığı sonucuna varılmıştır.

25. 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 hürriyeti güvence altına alınmıştır.

26. Hak arama hürriyetinin 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. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkının tanınması, hak arama hürriyetinin ön koşulunu oluşturur.

27. Dava açma süresinin başlangıcına esas alınması nedeniyle tebliğin hangi tarihte yapılmış sayılacağı hususunu düzenleyen kuralın mahkemeye erişim hakkını etkilediği tartışmasızdır.

28. 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. İdareye başvuru ve dava açma süresini elektronik tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonu itibarıyla başlatan itiraz konusu kuralla tebligatın yapılmış sayılması ve dolayısıyla dava açma süresinin başlaması için belirli bir zaman

kısıtlaması öngörüldüğü dikkate alındığında mahkemeye erişim hakkına yönelik bir sınırlama yapıldığı açıktır.

29. 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 hak arama hürriyetine sınırlama getiren kanuni düzenlemelerin Anayasa’da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması ve ölçülü olması gerekir.

30. Ölçülülük ilkesi ise 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.

31. Anayasa'nın 36. maddesinde, hak arama hürriyeti 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.

32. Mevzuatta öngörülen itiraz ve dava açma süreleri aynı zamanda hukuk devletinin gereklerinden olan hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan ilgili olup kuralların belirli ve öngörülebilir olmasının yanı sıra idarenin söz konusu kurallara yönelik uygulamalarındaki sürekliliğin idare ve tüm bireyler açısından önemi açıktır. Bu bağlamda kamu yararı düşüncesinin de bir yansıması olan hukuki güvenlik ilkesinin hak arama hürriyetinin sınırını oluşturabilmesi mümkün olmakla birlikte bu sınırlamanın Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen güvencelere aykırı olmaması gerekir.

33. 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. Anılan maddeye 6637 sayılı Kanun’la eklenen itiraz konusu kuralın gerekçesinde de elektronik ortamda yapılacak tebligatın yapılma zamanının 7201 sayılı Kanun’a koşut bir şekilde açıklığa kavuşturulduğu belirtilmiştir.

34. Kuralla, haklarında vergi dairelerince düzenlenen işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmelerinin ve anılan işlemlere karşı idari ya da yargısal yollara başvurmaları için öngörülen sürelerin gecikmeksizin işlemeye başlamasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu şekilde hem vergi idareleri ile mükellef ya da ilgililer arasındaki ihtilafların bir an önce giderilmesi hem de idari faaliyetlerin uzun süre iptal tehdidi altında kalmadan sürdürülebilmesi ve böylece idari istikrarın sağlanmasının hedeflendiği görülmektedir. Söz konusu amaca ulaşma yönünden tebliğe konu evrakın muhatabın elektronik adresine gönderilmesinden makul bir süre sonra tebliğin yapılmış sayılmasının elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez.

35. Kuralda tebliğin yapılmış sayılması için geçmesi öngörülen beş günlük sürenin başlangıcı olarak tebliğe konu evrakin muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarih esas alınmıştır. Kanun koyucunun bu yöndeki tercihi Anayasa'ya aykırı olmamak kaydıyla takdir yetkisi kapsamındadır.

36. Kanun koyucu tarafından, mükellefin elektronik adresine giriş yaptığı veya elektronik tebligatı açtığı tarihte tebliğin gerçekleşmiş sayılması yerine tebligatın elektronik adrese ulaştığı tarih esas alınmış olmakla birlikte muhatabın fiziki ortamda gerçekleşmeyen tebligattan haberdar olabilmesinin belirli bir süreyi gerektireceği gözetilerek tebliğin yapılmış sayılması için elektronik adrese ulaştığı tarihten itibaren ayrıca beş günlük bir sürenin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Zira muhatabın elektronik ortamda tarafına iletilen tebligattan haberdar olabilmesi internet vergi dairesi aracılığıyla kendi elektronik adresine erişim sağlamasına ve dolayısıyla elektronik adresini kontrol etmesine bağlıdır.

37. Bu bakımdan itiraz konusu kural, muhataplara öncelikle elektronik posta adreslerini belirli aralıklarla kontrol etme yükümlülüğü yüklemektedir. Anılan yükümlülüğe beşer günlük aralıklarla uyulduğu takdirde hukuki yollara başvuru süresi yönünden herhangi bir hak kaybı olmayacaktır. Muhatabın elektronik posta adresini her gün ya da beş günden daha az aralıklarla kontrol etmesi hâlinde ise tebliğin yapılmış sayılacağı tarihten de önce tebligattan haberdar olunacağı için dava açma süresi yönünden bir hak kaybı yaşanmayacağı gibi bu sürenin birkaç gün daha uzaması söz konusu olacaktır.

38. Öte yandan Kanun'da düzenlenen diğer tebligat yöntemlerinde de tebliğin yapılmış sayılması, kuraldakine benzer şekilde belirli sürelerin geçmiş olması şartına bağlanmıştır. Posta yoluyla tebliğde bu süre on beş gün, ilan yoluyla tebliğde ise bir ay olarak düzenlenmiştir.

39. Söz konusu sürelerin itiraz konusu kuralda öngörülen beş günlük süreden daha fazla olduğu, bu yönüyle muhatabın tebliğe konu evraki tebliğ etmiş sayılması için diğer tebliğ yöntemlerinde daha geniş bir zaman dilimi öngörüldüğü görülmektedir. Bununla birlikte bu sürelerin muhatabın yerleşim yeri adresinde iki kez bulunamaması ve tebliğ imkânsızlığı gibi muhataba fiziki olarak ulaşmanın denendiği ancak gerçekleştirilemediği durumlara özgü olduğunun gözönünde bulundurulması gerekir. Dolayısıyla anılan sürelerin belirlenmesinde muhataba fiziki yollarla ulaşabilme imkân ve ihtimalinin belirleyici olduğu anlaşılmaktadır.

40. Buna göre muhatabın geçici ya da kalıcı olarak terk etmiş olma ihtimali bulunan bir adresin kapısına yapıştırılan pusuladan ya da ilan yoluyla yapılan bir tebligattan haberdar olabilme imkân ve ihtimaline kıyasla mevcut bir elektronik posta adresi aracılığıyla gönderilen bir tebligata ulaşılabilirliğinin günümüz teknolojik koşullarında aynı ölçüde zorluğa sahip olduğundan söz edilemeyeceği açıktır.

41. Diğer taraftan Kanun'un "*Mücbir sebeplerle gecikme:*" kenar başlıklı 15. maddesinde 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 vesikalarının 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 kanuni ve idari sürelerin işlemeyeceği

hüküm altına alınmıştır. Anılan hükmün mücbir sebep hâllerinden birinin varlığı durumunda kural ile getirilen beş günlük kanuni süre yönünden de uygulanacağı açıktır.

42. Bu durumda günümüz teknolojik imkân ve koşullarında elektronik posta adresini beşer günlük aralarla kontrol etme yükümlülüğünün mücbir sebep hâllerinde beş günlük kanuni sürenin işlemeyeceği hususu da gözetildiğinde makul olmayan bir külfet getirmediği, kuralda birey ile kamu yararı arasındaki dengenin korunduğu, mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlamanın ölçülü olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

43. Anayasa'nın 10. maddesinde *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./ Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz./ Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz./ Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz./ Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”* denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

44. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişiler arasında ayırım yapılmasını ve kişilere ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

45. Kanun koyucu tarafından itiraz konusu kuralda kendilerine elektronik tebligat yapılacak kişiler arasında herhangi bir ayırım öngörülmemiştir. İtiraz yoluna başvuran Mahkemenin elektronik tebligat sistemine dâhil edilen mükellefler arasında eşitsizliğe yol açıldığı yönündeki itirazının yukarıda sözü edilen Tebliğ'in uygulanmasına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

46. Bu itibarla elektronik tebligat sistemine geçilmeden önce mükellef olanlar ile sisteme geçildikten sonra mükellef olanlar arasında farklı muameleye yol açacak herhangi bir ayırım öngörmeyen kuralda eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilemez.

47. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 10., 13., 36. ve 125. maddelerine aykırın değildir. İtirazın reddi gerekir.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/7/2010 tarihli 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesine, 7/4/2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen ikinci fıkranın, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE

Zühtü ARSLAN, Engin YILDIRIM ile Serdar ÖZGÜLDÜR'ün karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA, 19/9/2019 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesine, 7/4/2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen ikinci fıkranın, Anayasa'ya aykırı olduğu iddiası Mahkememiz çoğunluğu tarafından reddedilmiştir.

2. İptali istenen kural "*Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır*" şeklindedir. Buna göre, vergilendirme işlemlerinde elektronik ortamda yapılacak olan tebligat, mükellefin veya ceza sorumlusunun elektronik adresine *ulaştığı* tarihi izleyen beşinci günün sonunda ilgisine yapılmış sayılacaktır.

3. Diğer idari işlemlerde olduğu gibi, vergi hukukunda da tebligat tarihi vergi mükelleflerinin yapılan işleme karşı itiraz ve dava açma haklarını kullanabilmeleri için hayati derecede önemlidir. Bu haliyle kural, dava açma süresini elektronik bildirim muhatabın adresine ulaşmasını izleyen beşinci günden itibaren başlatmakta, dolayısıyla bireylerin hak arama hürriyetine yönelik bir sınırlama getirmektedir.

4. Kuralın tarh edilen vergi ve kesilen cezaların sürüncemede kalmadan bir an önce kesinleşmesini amaçladığı söylenebilir. Ancak hak arama hürriyetine yönelik sınırlamanın meşru amacının olması yeterli olmayıp ölçülü olması da gerekir.

5. Bilindiği üzere tebligatın amacı kişilerin yapılan işlemde haberdar olmasını, dolayısıyla buna karşı itiraz veya dava haklarını kullanabilmelerini sağlamaktır. Bu nedenle kural olarak tebligatın yapılmış sayılabilmesi için muhatabın bundan haberdar olması gerekir.

6. 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'nın 2., 13. ve 36. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. İptal gerekçesinde kişilerin kendilerinden kaynaklanmayan ve kendilerine kusur izafe edilmesi mümkün olmayan nedenlerle tebligatın yapılmaması ya da gecikmesi yüzünden hak arama hürriyetlerini kullanamayabilecekleri, 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).

7. İtiraz konusu kural, elektronik tebligat usulünde elektronik bildirim muhatabın adresine ulaşmasını yeterli görmekte, ayrıca ilgilinin bunu öğrenip öğrenmediğine herhangi bir değer atfetmemektedir. Kişiler şu ya da bu nedenle vergi idaresi tarafından elektronik adreslerine ulaştırılan bildirimleri görmediklerinde ya da açamadıklarında dava açma süresini kaçırabileceklerdir. Tam da bu nedenle uygulamada bu sorunu gidermek için idare tarafından ilgili kişiyi haberdar etmeye yönelik sms ve e-mail gönderme yoluna gidilmektedir. Dahası kuralın uygulanması sonucu verilen süre yönünden davanın reddi kararlarına karşı istinaf aşamasında "*mükellefin elektronik ortama giriş yapıp yapmadığı ile bilgilendirme yapıp yapılmadığının idarece ortaya konulmaması*" gerekçesiyle bozma kararları verildiği görülmektedir (İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dairesi, E. 2018/585, K.

2018/881, 10/4/2018. Aynı yönde bkz. İzmir Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dairesi, E. 2018/431, K. 2018/699, 18/6/2018).

8. İptali istenen kural, itiraz yoluna başvuran mahkemenin başvuru kararında belirtildiği gibi, vergi idaresine ilgili mükellefin sisteme giriş yapıp yapmadığını dolayısıyla yapılan elektronik tebliğe muttali olup olmadığını teyit etme ya da ayrıca bu yönde bildirimde bulunma şeklinde bir yükümlülük getirmemektedir. Hâlbuki hak arama hürriyetinin etkili şekilde kullanılması, kişinin kendisiyle ilgili bir idari işlem hakkında haberdar olması şartına bağlıdır.

9. Hiç kuşkusuz içinde bulunduğumuz teknolojik çağın gereklerinden biri olarak ortaya çıkan elektronik tebligat kurumuna özgü bazı farklı düzenlemelerin yapılması mümkündür. Bu kapsamda elektronik adrese gönderilen bildirimleri bilerek açmama gibi kötüye kullanmaları önlemeye yönelik olarak tebligat için bildirim ulaştığı tarih esas alınabilir. Ancak bu durumda da muhataba aşırı bir külfet yüklenmemesi, bildirim ulaştığı tarihten itibaren makul bir süre içinde tebligatın yapılmış sayılması gerekir.

10. İptali istenen kural kişinin sisteme giriş yapıp elektronik tebliğden haberdar olması şartını aramadığı gibi, haberdar olmasını sağlamaya yönelik başkaca bir tedbir de öngörmemektedir. Diğer yandan kural elektronik bildirim ulaştığı tarihten itibaren *beş gün* gibi makul olmayan bir sürenin sonunda tebligatın yapılmış sayılacağını belirtmektedir. Bu nedenle bir anlamda mükellefe en geç beş günde bir elektronik adresini kontrol etme yükümlülüğü getiren düzenlemenin hak arama hürriyetine ölçülü olmayan bir sınırlama getirdiği açıktır.

11. Açıklanan gerekçelerle kuralın Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı olduğunu düşündüğümden çoğunluğun red yönündeki görüşüne katılmıyorum.

Başkan
Zühtü ARSLAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. İtiraz konusu yasal düzenleme, elektronik ortamda tebligata konu evrakın ilgilinin sistemdeki elektronik adresine ulaşmasını yeterli göyerek muhatabın söz konusu elektronik tebligatı açıp, açmadığını dikkate almaksızın tebligatın ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapıldığını kabul etmektedir.

2. Kural, tebligatın muhatabının mutlak surette gönderilen evrakı açtığı varsayıma dayanmaktadır. Bununla birlikte elektronik tebligatın gönderildiğine dair bilgilendirmeyi sağlayan kısa mesaj hizmeti zorunlu değildir ve mükelleflerin tamamı tarafından talep edilmemektedir.

3. Kural, elektronik tebliğe konu işlemlere karşı dava açma hakkını ortadan kaldırmamakla beraber tebligatın yapılmış sayılması ve dolayısıyla dava açma süresinin başlaması için belirli bir zaman sınırlaması öngörmesi mahkemeye erişim hakkına müdahale anlamına gelmektedir.

4. Mükellefin elektronik ortama giriş yaptığı ve tebligatı açtığı tarihin esas alınması yerine tebligatın ulaştığı tarihin esas alınmasının bazı mükelleflerin vergi işlemlerine özel tebligat adreslerine kasten erişim sağlamayabilecekleri endişesinden kaynaklandığını söyleyebiliriz. Kötü niyetli mükelleflerin olacağı varsayımından hareketle iyi niyetli olan ama bir takım nedenlerle kendilerine gönderilen elektronik tebligatı aç(a)mayan mükellefler de itiraz konusu kural nedeniyle bir çeşit yaptırıma uğramaktadır. Zira mahkemeye erişim hakkı yönünden beş gün gibi kısa sayılabilecek bir sürenin sonunda hak düşürücü süre başlamaktadır.

5. İlgili kişinin hayatın olağan akışı içerisinde çeşitli nedenlerle tebligatı açmaması göz önüne alınmadan kanunen tebligatın tamamlanması için öngörülen beş günlük süre Anayasa'nın 36. maddesi bağlamında hak arama özgürlüğüne ve dolayısıyla mahkemeye erişim hakkına orantısız bir müdahaleye neden olmaktadır.

6. Sonuç olarak, itiraza konu kuralın Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı olduğu düşüncesiyle çoğunluk kararına katılmadım.

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. İtiraz konusu kural (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinin ikinci fıkrası) "*Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.*" hükmünü taşımaktadır. 213 sayılı Kanunun 107/A maddesinin üçüncü fıkrasında ise Elektronik tebligatın kapsamı ile bu konuda gerekli alt yapıyı kurma ve diğer usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini 27/8/2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kullanmış ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tâbi olmayan çiftçiler hariç) ve ayrıca isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler bakımından elektronik tebligat usulü yürürlüğe konulmuştur.

2. Vergi, vatandaşların büyük bir bölümünü doğrudan ilgilendirmesi ve kapsamı itibariyle Anayasal önemi haiz bir kamu külfetidir. Bu külfetle ilgili olarak Vergi İdaresince tesis edilen işlemlerin ilgililere (mükelleflere) tebliği bu nedenle büyük önem taşımaktadır. Tebligat Kanunu hükümlerine göre geleneksel yollardan yapılan tebliğ usulünde mükellefe tanınan idari ve yargısal süreler tebliğ tarihinden başlamaktadır. Bu usulde tebliğ tarihi, normal şartlarda evrakın muhatabına teslim edildiği gün, yani muhatabın tebliğden haberdar olduğu gün olarak kabul edilir. İtiraz konusu elektronik tebliğ (e-tebligat) usulünde ise tebliğ tarihi, ilgili evrakın muhatabın elektronik ortamdaki adresine gönderilmesini izleyen beşinci günün sonunda yapılmış kabul edilmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 100. ve 102. maddelerine göre, posta ile yapılacak tebligat işlemlerinde, bilinen adrese gönderilen evrakın muhataba teslim edildiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Tebliğ yapılacak kişi adresinde bulunmazsa ya da adresten geçici olarak ayrılmışsa, iade edilen evrakın muhatabınca alınmaması halinde on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır. İlanen yapılacak tebligatlarda ise ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılmaktadır. Tebligatın mahkemeye erişim hakkı ile doğrudan ilgili olması itibariyle, beşinci günün sonunda elektronik tebligatın yapılmış sayılacağına ilişkin kuralın, bu hakkı esaslı biçimde sınırlandırdığı açıktır.

3. Herşeyden önce, itiraz konusu kuralın esaslı bir çerçeveye sahip olmadığı, yasada bu yetkinin ne şekilde kullanılacağına dair temel usul ve esasların belirtilmediği ve toplumun büyük bir kesimini ilgilendiren bir konuda Maliye Bakanlığı'nın tek yetkili merci olarak belirlendiği görülmektedir. Bu yönü itibariyle kuralın Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine aykırılığı açıktır. Öte yandan, Anayasa'nın 125. maddesinin açıklığı (yazılı bildirim şartı) karşısında, mükellefler yönünden getirilen zorunlu elektronik tebligatın Anayasa'nın bu hükmüyle de çeliştiği görülmektedir.

4. Vergi Usul Kanunu'ndaki klasik tebliğ usulleriyle öngörülen tebliğ süreleri ile elektronik tebligatla öngörülen beş günlük tebliğ süresi arasındaki bariz farkların kimi mükellefler yönünden bir eşitsizliğe yol açtığı açık olduğu gibi, Anayasal temeli olmayan bu tebliğ farklılığı nedeniyle uygulamada birçok mağduriyetin çıkması yüksek ihtimal dahilindedir. Bu yönü itibariyle de kuralın Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesini ihlâl ettiği anlaşılmaktadır.

5. İletişim çağında kişilerin bilgisayar, internet, e-posta vb. kolaylıklardan istifade etmeleri Devletçe teşvik edilebilirse de, bu konuda bir zorunluluk öngörülmesi Hukuk Devleti İlkesi ile bağdaşmaz. Gönüllülük esası dışında böylesine bir icbar, öncelikle mükelleflerin bir bölümünde karşılık bulmaması itibariyle hukuk dışı bir külfete dönüşme riskini beraberinde taşıyacaktır. Dolayısıyla kural, bu yönü itibariyle de Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.

6. 4/1/2002 tarih ve 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."* hükmünün iptali istemiyle yapılan itiraz başvurusunda Anayasa Mahkemesi 27/9/2012 tarih ve E.2012/20, K.2012/132 sayılı kararıyla, kuralı şu gerekçeyle Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir:

"... Tebligat, yetkili makamlarca birtakım hukuki işlemlerin, bu işlemin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kişilere Kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirim usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. Usulüne uygun işlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi için muhatabına bildirilmesi gerekir. Usulüne uygun olarak yapılan tebligat, Anayasa'da güvence altına alınmış olan iddia ve savunma hakkının tam olarak kullanılabilmesinin ve bireylere tanınan hak arama hürriyetinin önemli güvencelerinden biridir. İtiraz konusu kuralda, kamu idareleri ve Kamu İhale Kurumu tarafından alınan kararlara ilişkin tebligat, iadeli taahhütlü mektupla yapılması halinde mektubun postaya verilmesini takip eden yedinci gün, kararın istekliye tebliğ tarihi sayılmaktadır. Kendilerinden kaynaklanmayan ve kendilerine kusur izafe edilmesi mümkün olmayan sebeplerle posta hizmetlerinde yaşanan bir gecikme sonucunda, kendilerine fiilen herhangi bir bildirim ve tebligat yapılmaksızın, haklarında alınan kararlara ilişkin tebliğ edilmiş sayılmasının, ilgilerin kazandıkları ihaleye ilişkin sözleşme yapmaları, Kanun'un 56. maddesi uyarınca ihaleye karşı itirazın şikâyetle bulunabilmeleri veya ihaleye karşı adli ya da idare makamlar nezdinde dava açabilmeleri gibi bazı hakların kullanılmasına neden olacağı açıktır. Bir başka ifadeyle, ulaşılmayan bir tebligat nedeniyle muhatabının Kamu İhale Kurumu'na süresinde başvuru yapamaması, başvuru yapmış olsa dahi bu başvurunun süresinde yapılmadığı gerekçesiyle reddedilecek olması ve bu konuda açılacak bir davanın da ya da yargı mercileri tarafından reddedilecek olması sonucunu doğuracaktır. Bu durum tebligatın muhatabının, kendisine izafe edilemeyen nedenlerle posta hizmetlerinde yaşanan gecikme sonucunda, tebligatın içeriğini ilgilendiren konuların esasına ilişkin iddialarını adli veya idari makamlar önünde hiç bir şekilde ortaya koyamamasına neden olacaktır. Dolayısıyla, itiraz konusu kural, kendilerinden kaynaklanmayan gecikmelere karşı kişilere yeterince koruma sağlamadığı için hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu gibi, kişilerin hak arama özgürlüğünün özünü de zedelemektedir. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 2., 36. ve 13. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir..."

Başvurunun somutunda da, mükellefin bilgisayarının arızalı olması, kendisinin çalışma ofisinden bir süreliğine uzakta bulunması vb. nedenlerle elektronik tebligattan haberdar olamaması mümkün olduğu gibi; e-posta bildiriminden beş gün sonra tebliğin yapılmış sayılacağı düzenlemesi, işaret edilen karardaki gerekçelerle mükelleflerin hukuki güvenliklerini ihlâl etmesi ve hak kaybına yol açıcı mahiyeti itibariyle ölçsüz bulunması nedenleriyle, aynı zamanda Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine de aykırıdır.

7. Açıklanan nedenlerle, kuralın Anayasa'nın 2., 10.,13., 36. ve 125. maddelerine aykırı olup iptali gerektiği kanaatine vardığımdan; çoğunluğun aksı yöndeki kararına katılmıyorum.