

“... ”

I. Maddi Olay ve Davanın Konusu

Dava; davacıya 213 sayılı VUK'un 102. maddesinin 5. fıkrasına göre tebliğ edilen defter ve belge ibraz yazısının gereklerinin yerine getirilmemesi nedeniyle aynı Kanunun 30/3. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1-a maddesinin delaletiyle 2015 yılı KDV indirimlerinin tümünden reddi ve indirimlerin reddi sonucu oluşan yeni duruma göre fark olarak ortaya çıkan vergilerin, ibraz etmeme hali gizleme kabul edilerek bulunan vergi farkları üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezaları ve ayrıca ibraz yükümlülüğüne uyulmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının iptallerine karar verilmesi istemiyle açılmıştır.

Davacının muhatap olduğu özel usulsüzlük cezası ile cezalı vergilendirme işleminin hukuki temelini, davacının kendisine yapılan tebligata rağmen defter ve belgelerini ibraz etmediği varsayımı oluşturduğundan bu varsayımın yasal zeminini oluşturan söz konusu 213 sayılı VUK'un 102. maddesinin 5. fıkrasının 3, 4. ve 5. cümleleri olayda idarece uygulanan ve Mahkememizce yapılacak hukukilik denetiminde dikkate alınacak Kanun kuralıdır. Dolayısıyla anılan Kanun hükmü Anayasanın 152. maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 40/1. maddesi kapsamında uyuşmazlığın çözümünde olaya uygulanacak Kanun kuralıdır.

II. İtiraza Konu Kanun Kuralı

213 sayılı VUK'un 7061 sayılı Kanununun 17. maddesi ile değişik “Tebliğ Evrakının Teslimi” başlıklı 102. maddesinin 5. fıkrasında yer alan 3., 4. ve 5. cümleler şu şekildedir:

“(...) 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 muhatap tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.”

Söz konusu kural Anayasa'ya aykırılık yönünden incelenerek işin gereği görüşüldü.

III. Anayasaya Aykırılık Sorunu

a) Tebligatın Hukuki Niteliği

Bildirme haber verme anlamına gelen tebliğ kelimesinin çoğulu olan “tebligat”, köken itibarıyla Arapçadır. Her ne kadar çoğul bir kavram ise de uygulamada tekil bir eylem ya da faaliyeti ifade etmek için kullanılmaktadır. Hukukumuzda ciddi öneme haiz tebligat işlemi yasallık alanı içerisinde kabul edilmiş ve münhasıran 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile tebligat işleminin maddi durumun gereklerine göre ne şekilde yapılacağı düzenlenmiştir. Bundan ayrı bazı özel Kanunlarda da tebligata ilişkin hükümler bulunmaktadır. Şüphesiz tebligat işlemlerinin yasallık alanı içerisinde kabul edilip düzenlenmesi tebligata konu hukuki işlemin, hukuki sonuçlarını doğurmaya başladığı tarihi belirlemesi ve tebliğ anından önce olmayan hukuki statünün inşası için elzemdir. Bu bakımdan tebligat, konu ettiği hukuki işleminden bağımsız olmakla birlikte o işlemin hukuki sonuçlarının başlangıcı için bir milattır.

Tebliğatın sahip olduğu yasal zemine karşı yasal düzeyde tanımı ve unsurları belirlenmiş değildir. Buna mukabil tebligat, hukuk literatüründe hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya kanunen muhatap adına kabule yetkili şahıslara yazılı olarak teslimi ve/veya bildirim ve bu teslim ve/veya bildirim yapıldığının, kanunda öngörüldüğü şekilde belgelendirilmesi işlemi olarak ifade edilmektedir. Bu tanımdan hareketle de tebligatın sıhhatli olduğunun kabul edilebilmesi için bildirim ve belgelendirme unsurlarının bulunması gerekmektedir. Yani yalnızca bildirim yeterli olmayıp bu bildirim yapıldığının belgelendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan tebligat hukukunda, tebliğe konu bildirim doğrudan muhataba yapılması asıldır. Ancak bazı durumlarda diğer hukuki süreçlerin işleyebilmesi adına muhataptan başka kişilere de tebliğ yapılabileceği ve hatta tebliğ yapılacak yasalarla belirlenmiş her hangi kimse- nin bulunmaması halinde izlenecek muhtelif usullerle (ilanen tebligat gibi) tebliğin yapıldığı varsayılmaktadır. Ancak tüm bu hallerde tebliğin geçerli kabul edilebilmesi için tebligatla bir- likte bildirim yapıldığının belgelendirilmesi gerekmektedir.

Tebliğatın muhatap ya da muhatap olarak kabul edilen kişilere yapılmasından başka ya- pılan bir dizi işlemle tebliğ yapıldığı varsayımı üzerine kurgulanan tebligatlarda belgelendirme, diğer durumlara göre daha fazla önem arz etmektedir. Özellikle de bu gereklilik kişileri yüküm- lendirici hukuki işlemler ile bir hakkın kullanılmasını belirli bir süreyle kısıtlayan durumlar için geçerlidir. Bu nedenle tebligatın yapıldığı varsayımında, bunun muhatabın dışında tarafsız (ob- jektif) kişi ya da kurumlar aracılığıyla tespit edilmesi önem arz etmektedir. Nitekim 7201 Teb- ligat Kanunu başta olmak üzere 213 sayılı VUK'ta tebliğin tespiti ve belgelendirilmesi yönünde aşağıda değinilecek düzenlemeler söz konusudur.

b) Vergi İşlemlerinde Tebligat

Yukarıda da ifade edildiği üzere hukukumuzda tebligat işlemlerinin büyük bir yekununu oluşturan idari ve yargısal tebligatlar 7201 sayılı Kanuna göre yapılmaktadır. Bu yönüyle anılan Kanun tebligat işlemleri için genel kanun konumundadır. Öte yandan tüm vergisel süreçleri düzenleyen 213 sayılı VUK verginin ve vergisel yükümlülüklerle ilişkin işlemler için daha özel düzenlemeler öngörmüştür. Anılan Kanunun 93. maddesi mucibince vergilendirmeye ilişkin tüm vesikalar 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliğ edilmektedir.

213 sayılı VUK'un genel idari tebligat usulünün dışına çıkarak ayrı bir tebligat usulü benimsemesi şüphesiz tesadüfi değildir. Vergilendirme işlemlerinin mahiyeti gereği verginin tebliği, en az verginin tarhi kadar vergilendirme sürecinin bir parçasıdır. Öyle ki tebliğ, vergi hukukunda "dört T" kuralı olarak ifade edilen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreçlerinden bi- ridir. Bu nedenle vergisel yükümlüğe ilişkin tebligatlar vergi hukuku açısından ayrıca bir öneme sahiptir. Nitekim işbu davaya konu uyumsuzlukta olduğu gibi yapılan defter ve belge ibraz edil- mesine ilişkin tebliğin gereklerinin yerine getirilmemesi KDV indirimlerinin reddi sonucunu doğurmaktadır. Hatta 213 sayılı Kanunun 359/a-2 maddesine göre varlığı noter tasdiki ile sabit olan defter ve belgelerin tebliğ edilen istem yazısına rağmen ibraz edilememesi hürriyeti bağ- layıcı ceza ile yaptırıma bağlanarak suç sayılmaktadır. Diğer bir anlatımla defter belge ibraz etmeyerek gizleme suçunun işlenebilmesinin temel koşulu usulüne uygun bir biçimde defter ve belge ibraz yazısının tebliğine bağlıdır. Dolayısıyla kişilerin hukukunda bu derece ağır sonuçlar doğuran idari işlemlerin usulüne göre tebliği ve bu tebliğin objektif bir biçimde tespit edilmesi önemli bir hukuki güvenlik alanı oluşturmaktadır.

c) İtiraza Konu Kuralın Benzer Kanun Kuralları ile Tartışılması ve Önceki Durum

213 sayılı VUK'un 7061 sayılı Kanununun 17. maddesi ile değişik 102. maddesinin 5. fıkrası şu şekildedir: (Altı çizili kısım söz konusu hükmün itiraza konu edilen kısmıdır)

“Bu Kanununun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğ çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama 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 muhatap tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.”

Görüldüğü üzere Kanunda (altı çizili olarak ifade edilen kısımda), muhatabının bulunmaması halinde tebligat evrakının teslimi, posta memurunun tek yanlı yapacağı pusula yapıştırma işlemi ve bu işlemin yapıldığı yine posta memurunun başka her hangi bir objektif taraf olmaksızın tek başına imzalayacağı alındı belgesinin idareye iade edilmesi suretiyle yapıştırma tarihinden itibaren geçen on beş günlük sürenin sonunda yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir.

Oysa ki söz konusu Kanununun 102. maddesinin 7061 sayılı Kanununun 17. maddesi ile değişmeden önceki ve maddi olayla ilgili olan kısımları şu şekildeydi:

“Tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf posta idaresince muhatabına verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptırarak daireye geri gönderilir.

Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.

Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır.

(...)

Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur.”

Görüldüğü gibi mülga hükümde; muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesi, muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi ve muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumları ayrı ayrı düzenlenmiş ve tebliğ evrakının bu sebeplere dayalı olarak doğrudan muhatabına teslim edilememesi halinde tebligata ilişkin mahallinde yapılacak işlemlerin komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı düzenlenmişti. Böylece muhatabın gıyabında yapılacak tebligat işlemi, muhataptan başka kişilerin imzası karşılığında objektif bir tutanakla tespit olunmakta ve bu tespitten sonra ilanen tebligat işlemlerine geçilmekteydi.

Eski ve yeni kurallar karşılaştırıldığında şu husus özellikle dikkat çekmektedir: Kanun koyucu itiraza konu Kanun kuralı ile ilan yoluyla tebligata konu edilecek işlemlerin sayısını azaltmak ve tebliğ işlemlerinde daha hızlı ve etkili netice almak maksadına matuf olmak üzere anılan değişikliği yapmıştır. Yeni düzenlemeyle artık tebliğ evrakının teslim edilememe halini muhataptan başka hukuken objektif durumda olan kişilere imza ettirilerek tebliğ alındısının tutanak haline getirilmesi yöntemi terk edilmiştir. Buna ek olarak şayet gidilen adres 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi ise ilanen tebliğ süreci kaldırılmıştır.

Ancak bu durum kişinin evrakını teslim aldığını varsayan bir sonuç içerdiğinden gerekçesi aşağıda açıklandığı üzere hukuki güvenlik ve mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmektedir. İlanen tebliğ usulünün tercih edilip edilmeyeceği hususu, şüphesiz Kanun koyucunun iradesindedir. Bununla birlikte tebliğ evrakının teslim edildiği hususunun tebliğ görevlisinden başka objektif taraflar nezdinde tespit edilmesi, muhatap kişilerin haklarının korunması ve güvence altına alınması bakımından anayasal önem arz etmektedir.

Nitekim muhataba tebliğ yapılamaması hallerini düzenleyen benzeri bir hüküm 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21. maddesinde de yer almaktadır. "Tebliğ İmkansızlığı ve Tebellüğden İmtina" başlıklı bu madde hükmü ise şu şekildedir:

"Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbirisi 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 tesellüm 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."

2011 yılında 6099 sayılı Kanunun 5. maddesi ile eklenen 2. fıkrada ise:

"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 tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırır. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır."

Son fıkrada ise;

“Muhtar, ihtiyar heyeti azaları, zabıta amir ve memurları yukarıdaki fıkralar uyarınca kendilerine teslim edilen evrakı kabule mecburdurlar.” hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanun hükmü incelendiğinde; tebliğ evrakının muhatabına doğrudan teslim edilemeyen hallerde 213 sayılı Kanunun 102. maddesinin değişmeden önceki haline benzer bir biçimde “(...) 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.” hükmü ile 2. fıkrada yer alan “(...) 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.” hükmü muhatabın gıyabında yapılan tebligat teslimlerini objektif kişiler nezdinde tespit edilmesini öngörmektedir. Oysa ki itiraza konu Kanun kuralında bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla İtiraza konu VUK 102/5 maddesinin 28.11. 2017 tarihinde yapılan yasal değişiklikte mevcut halini aldığı düşünüldüğünde, 7201 sayılı Kanunun 21. maddesinin 1985 ve 2011 yıllarında değişiklik görmesine karşın; VUK’un itiraza ilişkin kuralının, Tebligat Kanununun sunduğu hukuki güvenenin (ya da korumanın), oldukça gerisine düştüğü, pratik fayda motivasyonu ile hukuki güvenlikten ödün verildiği anlaşılmaktadır.

d) Kuralın Anayasa Aykırı Olduğu Maddeler ve Aykırılık Sebepleri

Söz konusu Kanun kuralı Anayasanın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi ile Anayasanın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına ilişkin hükümlere ve ayrıca Anayasanın 13. maddesine aykırıdır.

i) Anayasanın 2. Maddesine Aykırılık:

Türkiye Cumhuriyeti Anayasanın “Cumhuriyetin Nitelikleri” başlıklı 2. maddesi şu şekildedir:

“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

Hukuk devleti ise Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarına göre eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı tutum ve davranışlardan kaçman, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Hukuk devleti, ilkesel bir zemin üzerine inşa edilmiştir. Hukuk devleti olgusunu meydana getiren ilkeler arasında en fazla ön plana çıkanları şüphesiz “Hukuk Güvenlik” ve “Hukuki Belirlilik” ilkeleridir.

Hukuki güvenlik ilkesi, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Anayasa Mahkemesi 7/4/2016 gün ve

E:2015/97 K:2016/27 sayılı kararında; hukuk güvenliğinin, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kıldığını ifade etmiştir.

Bireyin devlete güven duyması, ancak hukuki güvenliğin sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde mümkün olabilecektir. Anayasada öngörülen temel hak ve hürriyetlerin kullanılması ve insan haklarının insan hayatına egemen olabilmesi için Devlet, bireylerin hukuka olan inançlarını ve güvenlerini korumalı, söz konusu inanç ve güveni sarsabilecek iş ve işlemlerden kaçınmalıdır.

Ayrıca hukuki güvenlik ilkesi, devlet faaliyetlerinin önceden tahmin edilebilir, öngörülebilir olmasını ve takdir yetkisini zorlayan, keyfiliğe yol açacak kurallara yer verilmemesini de gerektirir. Hukuki güvenlik ilkesinin bir uzantısı durumunda olan “Belirlilik ilkesi” ise, maddi hukuk ve usul kurallarının önceden öngörülebilir bir açıklıkta olmasını ve kişilerin haklı beklentilerini bertaraf etmeyecek düzenlemeler yapılmasını içerir. Aksi takdirde, yetkilerin sınırlarının belirsizliği, takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmesine neden olur.

Öte yandan hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarına imkân vermektedir. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku bağlamında devletin tek yanlı işlemleri ile kişinin hukukunda negatif etki doğuracak keyfi uygulamalardan sakınmasını gerektirir.

İtiraz konusu kanun kuralı bu cihetle değerlendirildiğinde, tebligat adresi kişinin Nüfus Kayıt Sistemindeki (NKS) adresi ise ve muhataba veya muhatap yerine tebliğe ehil kişilere erişme imkanı bulunmadığı takdirde, tebliğ memurunun tek taraflı tutacağı bir tutanak ve yine tek taraflı bir pusula yapıştırılma (ki muhatap tebliğ pusulasının yapıştırılıp yapıştırılmadığı hususunda hiç bir zaman emin olamayacaktır) işlemi ile tebliğ evrakının idareye iade edilmesi ve hiç bir şekilde ne adresine ne de kendine ulaştırılması için bir başkasına (örneğin muhtara) bırakılmaksızın idareye iade edilen evrakın 15. günün sonunda ilgisine teslim edilmiş sayılmasının ve bu kapsamda tebliğe konu evrakın içerdiği hukuki sonuçların doğduğunu kabul etmenin hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşır hiç bir yanı bulunmamaktadır. Zira ortada hiç bir şekilde muhataba veya 7201 sayılı Kanunda olduğu gibi muhataba teslim edilmek üzere muhtarlığa bırakılan bir tebliğ zarfı söz konusu değildir. Bu düzenlemeye göre tebliğe konu evrak hâlâ idarenin uhdesindedir. Diğer bir anlatımla tebliğ evrakı idarede olduğu halde kişi hakkında kendisine tebligat yapılmış varsayılmaktadır. Böylece hiç bir zaman kişinin kendisine teslim edilemeyen; ilanen tebliğ yoluyla da (tıpkı Resmi Gazete’de yapılan duyurulma varsayımı gibi) bir tebligat işlemi gerçekleştirilmeksizin kişinin söz konusu evrakı aldığı, okuduğu, içeriğindeki gerekliliklerden haberdar olduğu ve buna rağmen gereklerini yerine getirmediği varsayılmaktadır. Bu varsayım da tebliğ memuru tarafından tebliğe ilişkin pusulanın kapıya yapıştırıldığına ilişkin inançtan başka bir somut veriye dayanmamaktadır. Bu varsayımdan hareketle de dava konusu olayda olduğu gibi yani tebliğe konu evrak defter belge ibrazının istenmesine ilişkin yazı ise; muhatap mükellef, hiç bir şekilde kendisine teslim edilemeyen ve teslim edildiğine ilişkin genel bir objektif duyuru (ilanen tebligat) veya muhtarlık gibi üçüncü bir kişiye emaneten bırakılmayan evraka dayanılarak ilgili mevzuat gereği hazırlanan bir vergi inceleme raporu vasıtasıyla şu işlemler yapılmaktadır:

- Tüm KDV indirimleri reddedilmekte;

- Reddedilen indirimler neticesinde ortaya çıkan matrah farkları üzerinden KDV tarhiyatları yapılmakta;

- Ayrıca bu tebliğe dayalı olarak mükellefin tebliğ evrakının gereklerini yerine getirmediğinden gizleme suçunu işlediği kabul edilerek hakkında vergi suçu raporu tanzim edilip konu cumhuriyet savcılığına intikal ettirilmekte ve belki de adli süreçlerin sonunda kişinin hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılması söz konusu olabilmektedir. Benzer durum 6183 sayılı Kanunun uygulamasında da yaşanmaktadır. Örneğin ödeme emrinin tebliği şayet itiraza konu Kanun kuralının va'z ettiği hükümlere göre yapılmış ise (yani NKS adresinde ikinci kez gidilip adresin kapısına pusula yapıştırılarak yasal on beş günlük sürenin sonunda tebligatın yapıldığı varsayımından hareketle tebliğ edilmişse) ödeme emrine dayalı olarak idarece söz konusu tebliğ baz alınıp ödeme iradesi gösterilmediği kanaatiyle ilgilinin mal varlığına doğrudan müdahale edilerek haciz işlemi tatbik edilmektedir.

VUK 102/5. maddesinin itiraza konu edilen cümlelerinde tebligat ile muhatap arasında kurulan ilişki yalnızca tebliğ memurunun yapıştırmakla yükümlü olduğu pusuladır. Söz konusu pusulanın yapıştırılıp yapıştırılmadığı hususu ise uygulamada ciddi ispat sorunlarına neden olmaktadır. Zira uygulamada mali idare muhataba ulaşılmayan hallerde çoğu kez ilk tebliğin iadesini ve makul süre sonunda çıkılan ikinci tebligatı ispat edebilmekle birlikte muhatabın kapısına 15 gün içinde tebliğ evrakının teslim alınması aksi takdirde bu sürenin sonunda tebliğ işleminin yapılmış kabul edileceğine ilişkin meşruhatlı alındı örneğini dava dosyalarına sunmaktadır. Bununla birlikte, bazı cümleleri itiraz başvurusuna konu edilen Kanunun kuralında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki kapsamında çıkarılan Genel Tebliğ'deki düzenlemelerdir. Nitekim tebliğ evrakının on beş gün içinde idareden alınması, alınmaması halinde tebliğ edilmiş sayılacağına ilişkin detaylar 17.12.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 485 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Söz konusu Tebliğin ekinde tebliğ pusulası örneği de ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, VUK 102/5. maddeye göre yapılan tebliğlerde, tebligat pusulasının biri idarede diğeri muhatap da kalacak şekilde iki kısımdan oluşacağı, tebliğ pusulasının (muhatap) kısmında tebliğ evrakını gönderen idare, tebliğ evrakının pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün içinde alınması halinde alındığı gün, bu süre içinde alınmazsa 15. günde tebliğ edilmiş sayılacağı, tebliğ yapılacak kişinin adreste bulunamama durumuna dair bilgileri içeren şerhlerin yer alacağı; idarede kalan kısmında ise sadece muhatabın adı soyadı, vergi numarası, tebliğ evrakını gönderen idare ve tebliğe çıkaran memurun isim bilgisinin yer alacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla mevcut uygulamada muhatapta kalan nüsha ile idarede kalan nüsha farklı şekillerde tanzim edilmiş olmaktadır. Bu nedenle 102/5. maddesine göre yapılan tebliğin gerçekten de usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı noktasında yaşanan tereddüt ve/veya ihtilaflarda idarece meşruhatlı pusulanın bir örneği dahi gönderilememekte, meşruhatlı pusulanın yapıştırıldığı fiziken kanıtlanamamaktadır. Böylece itiraza konu Kanun kuralıyla getirilen meşruhatlı pusula yapıştırılması suretiyle icra edilen tebligat yönteminde, Kanun'un uygulamasına yön vermek adına çıkarılan ikincil mevzuatla hukuki güvenlik ilkesinden daha da uzaklaşmıştır. Zira anılan Genel Tebliğin dayanağı olan ve genel çerçevesini belirleyen VUK 102. maddesinin itiraza konu kuralı maalesef buna cevaz vermektedir.

Bununla birlikte konu, tebligat işlemlerinin daha süratli ve etkili bir biçimde yapılması noktasında değerlendirildiğinde de yine itiraza konu Kanun kuralının yeterli bir hukuksal güvence sunmadığı, bu amaç için ölçülü ve elverişli bir yöntem öngörmediği sonucuna varılmıştır. Nitekim son zamanlarda teknolojik gelişmelerin de katkısıyla tebligat işlemlerinde etkinliğin artırılması için çeşitli uygulamalar hayata geçirilmektedir. Uygulamada elektronik tebligat ola-

rak adlandırılan yöntem bunlardan en önemlisidir. Elektronik tebligat yöntemi itiraza konu Kanun kuralı ile karşılaştırıldığında, elektronik tebligatın anılan Kuralın sunmadığı hukuki güvenceyi sunduğu anlaşılmaktadır. Zira elektronik tebligata ilişkin elektronik iz ve kayıtlar tebliğe konu evrakın hangi aşamada olduğu, muhatabı tarafından alınıp alınmadığı, okunup okunmadığı noktalarında teknolojik imkanlardan yararlanmak suretiyle somut ve objektif veriler ortaya koyabilmektedir. Bu nedenle muhataba tebliğ edildiği varsayımını içeren itiraza konu Kanun kuralının, elektronik tebligat işlemleri karşısında da yeterli objektiflikte bir teslim süreci öngörmediği açıktır.

Sonuç olarak VUK 102. maddesinde düzenlenen itiraza konu kural, tebliğ evrakı şayet 15 gün içinde muhatabı tarafından gidip idareden alınmazsa yasa gereği tebliğ olunmuş sayılacağı gibi ciddi bir hukuki sonucu içermektedir. Dolayısıyla idari işlemlerin kişilerin hukukunda sonuç doğurmaya başladığı miladı teşkil eden tebligatın, hiçbir somut veri ve/veya objektif taraflar nezdinde yapılmış herhangi bir tespit olmaksızın salt kabuller üzerine inşası kabul edilemez. Bu durum Anayasanın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin ana unsurlarından olan hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Ayrıca itiraza konu Kanun kuralında yer alan muhatabın adresine pusula yapıştırılması dışında tebligatı hukuken öngörülebilir ve belirli kılan başkaca objektif bir uygulama bulunmaması nedeniyle keyfiliğe mahal vermesi, yapıştırma hadisesinin mutlak doğruluğuna emanet edilecek temel hak ve güvencelerin sadece tebliğ memurunun tek başına yapacağı yapıştırma işlemine terk edilemeyecek derecede önemli olması nedeniyle hem hukuki güvenlik hem de hukuki belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

ii) Anayasanın 13. maddesine Aykırılık

Türkiye Cumhuriyeti Anayasanın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması” başlıklı 13. maddesi şu şekildedir:

“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.”

Temel hak ve hürriyetler karşısında devletin negatif yükümlülüklerini düzenleyen söz konusu madde uyarınca bir temel hakka yapılacak müdahale ancak Kanunla ve yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle sınırlı kalması gerekir.

Vergilendirme işlemleri kişilerin ilk olarak mülkiyet haklarında negatif etki doğurmaktadır. Başka bir anlatımla vergilendirmenin, diğer temel hak ve hürriyetlerle olan ilişkisinden söz edilebilmesine karşın; vergilendirme esasen mülkiyet hakkı ile bir denge ilişkisi içindedir. Bu bakımdan vergilendirmeye ilişkin süreçlerin dikkatle ele alındığı ilk hak mülkiyet hakkıdır. Mülkiyet hakkı ise Anayasanın 35. maddesinde ancak kamu yararı maksadıyla sınırlanabilecek bir haktır. Oysa ki itiraza konu Kanun kuralı ile mülkiyet hakkının anayasal hükümle korunan alanına idari maslahat motivasyonu ile ölçsüz bir biçimde yaklaşmaktadır. Diğer bir anlatımla bu kural ile vergilendirme gibi bir kamu yararı hedeflenmemiştir. Kural vergilendirmeyi değil, vergilendirmeye giden süreci merkeze almış ve mülkiyet hakkı hilafına keyfiliğe açık ve şayet usulüne uygun yapılmazsa hak ihlaline sebebiyet verme olasılığı çok yüksek ölçsüz bir düzenleme olmuştur.

İtiraza konu kuralın hedeflediği, vergilendirmenin tebliğine ilişkin süreçleri kısaltmak ve/veya mali idare açısından tebligatla (veya ilan tebligatla) uzayan süreçleri kısaltmak ve daha kolay takip edilecek hale getirmek olduğu anlaşılmaktadır. Ancak güdülen pratik fayda temel hak ve güvenceler aleyhine genişletilemeyeceği gibi temel hak ve güvencelere zarar verebilecek keyfiliğe de neden olmamalıdır. Bu bakımdan tebliğ evrakının teslimini öngören itiraza konu Kanun kuralı devletin düzenleme yaparken hassaten dikkat etmesi gereken bir alana ilişkin olup, tebliğin tesliminde veya bildirim yapıldığı varsayımında objektif ispat vasıtaları kullanılmalıdır. Objektif ispat vasıtası içermeyen itiraza konu Kanun kuralı mevcut haliyle Anayasanın 13. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

iii)Anayasanın 35. Maddesine Aykırılık

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Mülkiyet Hakkı” başlıklı 35. maddesi şu şekildedir:

“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

Negatif statü haklardan olan mülkiyet hakkının münhasır alanında gerçekleşen vergisel süreçlerin tebliğinin özel bir usul yasasında düzenlenmesi, hem genel anlamda hukuki güvenlik ilkesi hem de vergide kanunilik ilkesinin usule ilişkin gereklerinin bir sonucudur. Böylece devletin hakkı olan verginin alınması ve alınmasına ilişkin süreçlerin kişilerin mülkiyet haklarında Anayasa ve Kanunun öngördüğü sınırlarının dışında bir kayba neden olmaması amaçlanır.

Temel hak ve güvenceler, vergisel yükümlülükler için güdülen pratik faydalar mülhazası ile korunmasız hale getirilemez. Aksi takdirde vergilendirme süreçlerinin öne alınması suretiyle kişilerin mülkiyet haklarının korunma alanı daraltılmış olur. Zira itiraza konu Kanun kuralı idareyi eski düzenlemeye göre ilan tebligatın çetin ve karmaşık süreçlerinden kurtarmakla birlikte kişilerin mülkiyet hakkına yapılması muhtemel müdahaleleri daha kolay ve keyfiliğe daha açık bir hale getirmektedir. Nitekim itiraz başvurusuna konu edilen maddi olayda kişinin defter belgelerinin, aslında kendisine hiç bir şekilde teslim edilmeyen ve ayrıca teslim edilmesi için üçüncü objektif bir tarafa da bırakılmayan veyahutta adreste bulunmama halini objektif kişiler nezdinde tespit etmeyen tebliğ evrakı üzerinden kişinin ilgili yıl KDV indirimlerinin tümünün reddedilmesi ve ret sonucu oluşan yeni duruma göre KDV tarhiyatları yapıp ayrıca bu tarhiyatlar üzerinden üç kat para cezası kesilmesine neden olmaktadır. Öyle ki bu tür işlem ve uygulamalarla muhatap olan kişiler, açtıkları davalarda -işbu maddi olayda olduğu gibi- kendilerine fiziken veya elektronik olarak tebliğ edilmiş bir defter ve belge ibraz yazısı olmadığını, defter ve belgelerini gizleme kasıtlarının bulunmadığı ve defter ve belgeleri Mahkemeye ibraz hazırladıklarını ifade etmektedirler.

Tebliğatin muhataba bildirilmesi ve tesliminde itiraza konu Kanun kuralıyla kabul edilen tebliğin yapıldığı varsayımı, dava konusu olayda olduğu gibi mülkiyet hakkına hukuken müdahalenin yanı sıra yukarıda da ifade edildiği üzere 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilen zincir işlemler nedeniyle de fiili müdahaleye dönüşebilmektedir. Nitekim 6183 sayılı Kanun uygulamasında tesis edilen ödeme emri sonraki haciz işleminin yasal zeminini oluşturması nedeniyle ilk işlemin (ödeme emrinin) tebligatında yaşanan hukuk dışı durum kişinin hukuka aykırı bir biçimde mallarının hazineye neden olacaktır. Böylece itiraza konu Kanun kuralı kişilerin

Esas Sayısı : 2021/37

Karar Sayısı: 2021/63

mülkiyet haklarına yeterli ve objektif bir biçimde ispat edilemeyen tebligat işlemlerine dayalı olarak müdahale imkânı doğurmaktadır.

Bu bakımdan itiraza konu Kanun kuralı Anayasanın 35. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

V. Sonuç ve Hüküm

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurusunu düzenleyen hükmü ve 6216 sayılı Kanunun 40. maddesinin 1. fıkrası uyarınca; 213 sayılı VUK'un 7061 sayılı Kanununun 17. maddesi ile değişik "Tebliğ Evrakının Teslimi" başlıklı 102. maddesinin 5. fıkrasının 3., 4. ve 5. cümlelerinde yer alan "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." ifadesinin Anayasanın 2. ve 13. ve 35. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dosyadaki belge örneklerinin onaylanıp dizi pusulasına bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, Yüksek Mahkemece bir karar verilinceye kadar veya dosyanın Mahkemeye gidişinden itibaren beş aylık sürenin dolmasına kadar davanın bekletilmesine karar verildi."