

“Yürütme Organının Sınırları Kanunla Belirlenmiş Bir Yetkiye Dayanmaksızın, Düzenleyici İşlemleri ile Dolaylı Olarak Suç ve Ceza İhdas Etmesi Halinin Varlığı; Anayasa'nın 38. maddesinde Güvence Altına Alınan "Suç ve Cezaların Kanuniliği" Prensibine ve Anayasa'nın 2. maddesinde Düzenlenen "Hukuk Devleti" İlkesine Aykırılık Bulunması

Genel Açıklamalar

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez" denilerek suçun kanuniliği; üçüncü fıkrasında da "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" denilerek ve yine on birinci fıkrasında "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz" hükmüne yer verilerek cezanın kanuniliği ilkesi güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın anılan maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca hangi fiillerin yasaklandığının ve bu yasak fiillere verilecek cezaların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak açıklıkta, anlaşılır ve sınırları belirli olarak kanunda gösterilmesi gerekmektedir. Kişilerin yasak fiilleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır (AYM, E.2020/16, K.2020/33, 25/6/2020, § 15).

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin somutlaştırıldığı uluslararası sözleşmelerde de yer almaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (Sözleşme) “Kanunsuz ceza olmaz” başlıklı 7. maddesinin birinci paragrafında “Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı biçimde, suçun işlendiği sırada uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”; Medenî ve Siyasî Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin 15. maddesinin birinci paragrafında ise “Hiç kimse, işlendiği zamanda ulusal ya da uluslararası hukuk bakımından suç sayılmayan bir fiil ya da ihmal yüzünden suçlu sayılamaz. Suç sayılan bir fiile, işlendiği zaman yürürlükte olan bir cezadan daha ağır ceza verilemez. Fiilin işlenmesinden sonra yasalarda bu fiile karşılık daha hafif bir ceza öngörülecek olursa, fiili işleyene bu ikinci ceza uygulanır.” denilmek suretiyle bu ilkeye yer verilmiştir.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceğine ilişkin kuralın suç ve cezalar yönünden özel düzenlemesi olarak değerlendirilebilir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, cezalandırmanın temel haklara etkisinden kaynaklanan önemi nedeniyle zaman içinde bir ceza hukuku kavramı olarak alt ilkeler de içerecek şekilde gelişmiştir (AYM, E.2019/9, K.2019/27, 11/4/2019, § 15).

Ceza yaptırımına bağlanan fiilin kanunun açıkça suç sayması şartına bağlanmış olmasıyla suç ve cezalara ilişkin düzenlemelerin şekli bakımından kanun biçiminde çıkarılması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir. Bu açıdan kanunun metni, bireylerin hangi somut fiil ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belirli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Bu nedenle, belirli bir kesinlik içinde kanunda hangi fiile hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerekir (AYM, E.2013/28, K.2013/106, 3/10/2013).

Ceza yaptırımına ilişkin düzenlemelerin öngörülebilirliği ve erişilebilirliği hususundaki öncelikli ölçüt, mahkemelerin yorumunu ve hangi eylemlerin ne tür bir cezayla karşılık bulduğunu, gerektiğinde hukuki bir yardımla kişilerin bilebilmelerini sağlamasıdır. Bu bağlamda tüm ayrıntıların düzenleme içinde yer alması şart olmayıp bazı muhtemel belirsizliklerin yargısal yorumla zamanla açıklanıp aydınlatılması imkân dâhilindedir. Bu konuda önemli olan yorumla ulaşılan sonucun, eylemin özü açısından tutarlı ve makul şekilde kabul edilebilir olmasıdır (Efendi Yıldız, B. No: 2013/1202, 25/3/2015, § 34).

Bununla birlikte bir kanuni düzenleme temel haklara ne oranda sınırlama getiriyorsa anılan düzenlemede aranacak belirlilik oranının da aynı doğrultuda yükseleceği kabul edilmelidir (Hamit Yakut [GK], B. No: 2014/6548, 10/6/2021, § 112). Bir kuralın belirli olduğunun söylenebilmesi için uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların da öngörülebilir olması gerekir. Bu itibarla kuralın kamu otoritelerinin Anayasa ile korunan temel haklara yönelik keyfi müdahalelerine karşı koruyucu önlem içerip içermediğinin belirlenmesi önem taşımaktadır (AYM, E.2023/132, K.2023/183, 26/10/2023, § 27).

Diğer taraftan Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuki güvenliği sağlayan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir (AYM, E.2019/47, K.2021/16, 04/03/2021, § 29).

Hukuk devletinin ön koşulları arasında hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri bulunmaktadır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2019/47, K.2021/16, 04/03/2021, § 30).

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

Başvuruya Konu Kuralın İncelenmesi

Vergi Usul Kanununda tebligatlara ilişkin olarak 7201 sayılı Tebligat Kanunundan farklı olarak özel düzenleme yoluna gidilmiştir. Buna göre ; VUK 93. vd maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenen tebliğ hükümlerinde, posta yoluyla tebliğ 99 vd., ilan tebliğ 103 vd., maddelerinde düzenlenmiştir.

İptal talebimize konu, 23/7/2010 tarihli 6009 sayılı yasanın 7. maddesi ile 107. maddeye eklenen, "Elektronik ortamda tebliğ" madde başlıklı VUK 107/A maddesi ile yeni bir tebligat usulü getirilmiştir. Söz konusu bu yeni düzenlemede elektronik ortamda tebligat esasları ile

ilgili olarak hiç bir ayrıntıya yer vermemiş, bu konuda Maliye Bakanlığı'na ikincil düzenleme yapma yetki ve görevi verilmiştir. Konuya ilişkin kanun hükmü şöyledir:

" 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. (VUK 107/A- 3 fıkra).

Maliye Bakanlığınca, bu yetki kapsamında, 27.08.2015 Tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 456 sıra sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu Tebliğ'de elektronik tebligat ile ilgili geniş kapsamlı bir düzenleme yapılmıştır. Tebliğ'de, kimlerin zorunlu olarak elektronik adres edineceği, bu sisteme kayıt ve sistemden çıkış şartları, sistemi kullanma usulü belirlenmiştir.

Tebliğ'in 4. maddesinde elektronik tebligat edinmesi zorunlu olanları saymış olup buna göre; gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerini yani beyan usulüne göre vergisini ödeyen vergi mükelleflerinin çok büyük bir kısmına elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları, kollektif ve adi komandit şirketler, şahıs işletmeleri, doktorlar, emlakçılar, manavlar, kasaplar, bakkallar ve benzerlerine elektronik tebligat sistemini kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca söz konusu maddede isteğe bağlı olarak elektronik adres edinileceği düzenlenmiştir.

Söz konusu 456 sayılı Tebliğ'in 6. maddesinde, mükelleflerin internet vergi dairesi üzerinden sisteme erişerek posta kutularını kontrol edecekleri, bu şekilde tebliğ işleminin tamamlanmış olacağı ifade edilmiştir. Yani elektronik tebligat sahibi kişi belirli aralıklarla (ki sürelerin kısalığı nazara alındığında ortalama haftada bir) kurumun "internet vergi dairesi " sayfasına kullanıcı kodu, parola ve şifresi ile girip, tebligat kutusunu kontrol etmesi gerekmektedir. Bu şekilde bir kontrol yapmasa da VUK 107/A maddesi gereğince tebliğin muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir.

456 sayılı Tebliğ'in 7. maddesinde, gerek zorunlu gerekse ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine girilmesi halinde, bu sistemden çıkış yasaklanmıştır. Şöyle ki; tüzel kişilerde, ticaret sicil kaydının silindiği, gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü veya gaipliğine karar verildiğinde re'sen silineceği düzenlenmiştir. Yani somut davada olduğu gibi şirket Maliye'deki vergi kaydını terkin ettirse dahi Ticaret Sicil'den kaydı silinmediği sürece elektronik tebligat sisteminden çıkamamaktadır. Vergi mükellefi ticari faaliyetini sonlandıran ve vergi kaydını terkin ettiren bir kişi gerçek kişi istese ile elektronik tebligat sisteminden çıkamamakta, kişi ömrünün sonuna kadar elektronik tebligat adresini ortalama her hafta kontrol etmek zorunda bırakılmaktadır.

Asıl önemli sonuç ise; defter ve belgeleri VUK 253. maddesi gereğince 5 yıl boyunca saklama yükümlülüğü bulunan, artık ticari faaliyet yapmayan gerçek veya tüzel kişinin elektronik adresine Vergi Dairesi tarafından defter ve belgeleri 15 gün içinde ibraz etmesi için gönderilen yazının gereklerini belirtilen süre içinde yerine getirmemesi halinde, şekli bir suç olan, defter ve belgeleri ibraz etmememe suçundan VUK 359/a-2 maddesi uyarınca on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına çarptırılacak olmasıdır.

Kanun koyucu, elektronik tebligat ile ilgili olarak, bu sistemin kurulması, kimlere zorunlu olacağı, sisteme giriş ve çıkış gibi temel esasları kanun ile belirlemeyip; bu hususları ikincil mevzuat olarak idarenin düzenleyici işlemi ile belirlenmesini öngörmüştür. Bunun sonucunda İdarenin düzenleyici işlemi ile belirlenen bu esaslar sebebiyle kişiler hürriyetlerini kısıtlayan ciddi cezai yaptırımlara maruz kalmaktadır.

Bu husustaki en önemli mağduriyet, elektronik tebligatın kimlere zorunlu olacağı hususunun idari işlem ile çok geniş tutulması; işi bırakma (terkin) ile vergi kaydı silinmesine rağmen sistemden çıkma olanağının tanınmamasıdır. Kişilerin aksi durumda hapis cezası ile cezalandırılmaları sonucunu doğuran bir yükümlülüğün (tebliğden itibaren belirli süre içinde defter belgeleri ibraz etme yükümlülüğü) söz konusu olduğu durumlarda bu yükümlülüğün kapsamına ve usulüne dair temel esasların kanunla düzenlenmesi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin bir gereğidir.

Burada esas sorun, Kanun'un belirgin olmayan, sınırları belirlenmemiş düzenlemesi sebebiyle, idarenin idari işlem niteliğindeki düzenlemesi ile dolaylı olarak ceza ihdas etmesidir. İdare kendisinin alt yapısını kurduğu elektronik tebligat sistemine, idari bir düzenleme ile zorunluluk getirmiş, çıkışı yasaklamış, kişileri ömür boyu kontrol etmesi gereken bir tebligat sistemine zorlamıştır. Sonucunda yapılan ve kişinin haberi olmadığı elektronik tebligat sebebiyle kişiler, tebligatta verilen süre içinde bir takım yükümlülükleri yerine getirmediği için hapis cezasına muhatap olmaktadır.

Nitekim Anayasa Mahkemesine göre "... Suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir (Mustafa Karakuş [GK], B. No: 2020/34781, 17/01/2023, § 68).

Mahkeme ayrıca "Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda, kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin, bu ilkeye saygılı hareket etmeleri; suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir" değerlendirmesinde bulunmuştur.(Karlis A.Ş., B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 33).

Dolayısıyla iptal talebine kural sebebiyle; İdare tarafından usul ve esasları düzenlenmiş ve kapsamı tayin edilmiş bir tebligat sistemi uyarınca yapıldığı varsayılan elektronik ortamdaki bir bildirim sonucunda, kişilerin bu bildirimle rağmen belirli bir süre içinde defter ve belgelerini ibraz etmediklerinden bahisle hapis cezası ile cezalandırılmaları, İdarenin düzenleyici işlemleri ile suça konu olan bir durumun oluşturulması anlamına gelmektedir. Bu durumun Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan "suç ve cezaların kanuniliği" ile 2. maddesinde düzenlenen "hukuk devleti" ilkeleriyle bağdaşmadığı değerlendirilmektedir.

B-) Vergi Uyuşmazlıklarında, Müşteki İdare Tarafından Alt Yapısı Kurulan ve İşletilen Elektronik Tebligat Sistemine Dayanılarak Delil Üretilmesi ve Bu Delilin Mahkumiyet

Gereçesi Yapılmasının Anayasa'nın 36. maddesinde Güvence Altına Alınan Adil Yargılanma Hakkına (Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkelerine) Aykırılığı

Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca herkes iddiada bulunma, savunma ve adil yargılanma hakkına sahiptir. Anayasa'nın anılan maddesinde adil yargılanma hakkından ayrı olarak iddia ve savunma hakkına birlikte yer verilmesi, taraflara iddia ve savunmalarını mahkeme önünde dile getirme fırsatı tanınması gerektiği anlamını da içermektedir (Mehmet Fidan, B. No: 2014/14673, 20/9/2017, § 37).

Taraflar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanmasını amaçlayan silahların eşitliği ilkesi, mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında eşitliğin sağlanması ve bu dengenin yargılamanın her aşamasında korunmasını ifade etmekte olup bu usul güvencesi gereğince uyuşmazlığın her iki tarafına da savunmasının temel dayanağı olan delilleri sunma imkânı tanınmalıdır (Yüksel Hançer, B. No: 2013/2116, 23/1/2014, § 18).

Adil yargılanma hakkının unsurlarından olan çelişmeli yargılama ilkesi ise taraflara dava malzemesi hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınmasını, bu nedenle tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda mahkemece tarafların dinlenilmemesi, onlara delillere karşı çıkma imkânı verilmemesi yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hâle gelmesine neden olabilecektir (Ahmet Türko, B. No: 2013/5949, 12/3/2015, § 33). Çelişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ile yakından ilişkili olup bu iki ilke birbirini tamamlar niteliktedir. Zira çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi durumunda davasını savunabilmesi açısından taraflar arasındaki denge bozulacaktır (Tahir Gökatalay, B. No: 2013/1780, 20/3/2014, § 25).

Çelişmeli yargılamanın bir amacı da dosyaya bir görüşün/talebin girmesini sağlamakla sınırlı olmayıp onun mahkemece dikkate alınarak bir sonuca ulaşılmasını sağlamaktır. Çelişmeli yargılama ilkesi, sanığın aleyhindeki delillerin çelişmeli bir usul ile mahkemeye sunulmasını ve sadece tanık beyanlarının değil diğer delillerin de tartışılmasını gerektirir. Böylelikle sanıklar delilin davayla ilgisini ve ağırlığını değerlendirerek güvenilirliği hususundaki iddialarını ve itirazlarını dile getirebilecektir (Cezair Akgül, B. No: 2014/10634, 26/10/2016, § 28).

Taraflar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanmasını amaçlayan silahların eşitliği ilkesi ise davanın taraflarının usule ilişkin haklar bakımından aynı şartlara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir (Yaşasın Aslan, B. No: 2013/1134, 16/5/2013, § 32).

Silahların eşitliği ilkesi, ceza yargılamasında asgari olarak iddia makamı tarafından gösterilen ve edinilen maddi bilgilerin açıklanmasını, dava dosyasının incelenmesi konusunda iddia makamıyla savunma arasında bir farkın gözetilmemesini gerekli kılar. Silahların eşitliği ilkesi kapsamında mahkeme önünde cereyan eden yargılama sürecinde davanın tarafları arasında sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından tam bir eşitlik sağlanmış olmalı ve bu eşitlik, yargılama süresince de devam etmelidir. Yargılama sürecinde yapılan her türlü usule ilişkin işlem, delil ve karşı delil sunma, iddia ve karşı iddiada bulunma gibi hususlar da silahların eşitliği ilkesine uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Silahların eşitliği prensibi, ceza yargılamasında sanığın aleyhine bir hukuki durumun yaratılmamasını da kapsamaktadır (Yankı Bağcıoğlu ve diğerleri [GK], B. No: 2014/253, 9/1/2015, §§ 63, 64).

Bu kapsamda 213 sayılı VUK 'nın 107/A maddesi ile Elektronik Tebligat Sisteminin Maliye Bakanlığı tarafından kurulacağı ve sisteme dair usul ve esasları belirleyeceği belirtilmiştir. 7201 sayılı Tebligat Kanunundaki elektronik tebligat sistemi ise PTT tarafından kurulmuş ve işletilmektedir. Yargı işlemlerinin en önemli usuli işlemi olan tebligat işlemleri ve e- tebliğ UETS ile yapılmakta, UYAP ile entegre olarak çalışan bu sistemde tebligat ile yapılan işlemin tüm safahatları yargılama organı tarafından görülmekte, böylece işlemin doğruluğu kontrol edilmektedir.

Oysa Maliye Bakanlığı tarafından vergi işleri için kurulan elektronik tebligat sistemi, vergi işleminin bizzat tarafı olana İdare tarafından işletilmekte, elektronik tebligatın yapılıp yapılmadığı, geçerli olup olmadığı işlemin tarafın olan, vergi ceza yargılamasında da müşteki sıfatı bulunan İdare tarafından bildirilmekte, bu bildirim esas alınarak kişi hakkında mahkemelerce ceza tesis edilmektedir. Yani bir nevi somut davada olduğu gibi, kişinin elektronik tebligata rağmen yükümlülüğü yerine getirmediği iddiası ile ilgili suçun temel delili olan " geçerli tebligat" delilinin bizzat müşteki taraf belirlemektedir. Bunun yargı makamlarınca kontrolü veya denetimi de mümkün olamamaktadır.

Bu durumun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleriyle de bağdaşmadığı değerlendirilmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de taraflardan biri lehine olan karinelere dayanılarak karar verilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği sonucuna ulaşmıştır. Mahkemeye göre idare tarafından tanzim edilen belgelerin içeriğinin gerçekliği karinesinin yargılamanın sonucu yönünden belirleyici olması bireyi devlete karşı dezavantajlı bir konuma sokacağından silahların eşitliği ilkesini zedeleyebileceği gibi suç isnadıyla ilgili yargılama söz konusu olduğunda masumiyet karinesini de ihlal edebilir (Gurbet Çoban, B. No: 2019/38857, 17/11/2021, § 44).

Suç isnadını içeren karinenin aksinin başvuru tarafından yargılama sırasında ispat edilebilmesinin mümkün olması, hâkimin de bu yönde ileri sürülen iddiaları inceleyip kararını buna göre verebilmesi, bir başka ifadeyle karinelerin kişiyi otomatik olarak suçlu hâline getirmemesi gerekir. Karineler, masumiyet karinesini ihlal eder boyuta ulaşmamalı ve suç isnadı altındaki kişi savunma imkânlarından yararlandırılmalıdır (Fatih Ertan, B. No: 2020/23006, 15/3/2023, § 21).

Kamu görevlilerince düzenlenen tutanakla delillendirilen suç isnadı söz konusu olduğunda yargı mercilerinden beklenen tutanağın içeriğinin güvenilirliği ve özgünlüğüyle ilgili olarak sanık tarafından ileri sürülen argümanları tarafsız ve nesnel bir değerlendirmeye tabi tutmalarıdır. Maddi gerçekliğin ortaya çıkarılmasını hedefleyen ceza yargılamasında kamu görevlilerinin düzenlediği tutanakların içeriğinin aksinin ispatında herhangi bir delil sınırlamasının söz konusu olması düşünülemez. Delil sınırlaması, suçun oluştuğunun kabulü için tam vicdani kanaatin arandığı, dolayısıyla her türlü şüphenin izalesinin gerektiği ceza yargılamasının amacıyla bağdaşmaz. Bu itibarla sanığın delil sunma konusunda tam bir serbestiye sahip olması gerekir. Aksi durumda sanığın masum sayılmasının bir anlamı kalmaz (Gurbet Çoban, § 45).

Diğer taraftan başvuru konusu kuralla getirilen elektronik tebligat sistemiyle İdarenin düzenleyici işlemi ile çok geniş bir kesime zorunluluk getirildiği, sistemden çıkışın yasak olduğu, bunun internet kullanımında zorluk yaşayan kesim açısından önemli külfetler getirdiği

gözüde edilmemelidir. Bu kapsamda ölkemizde internet ulaşımı olmayan veya elektronik haberleşme sistemlerini kullanma becerisine ya da imkanına sahip bulunmayan vatandaşların olduğu ve söz konusu vatandaşların bir kısmı hakkında ticari, zirai ve mesleki kazançlar yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olduğu bilinmektedir. Dava konusu düzenleme ile ticari, zirai ve mesleki kazançlar yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) şahıslara tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Esasında bu tebliğatin içeriğinden haberdar olmama ve dolayısıyla itiraz veya dava hakkı açısından süreyi geçirmesi sonucunu doğuracağı, bunun da anayasal haklardan olan Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında "Mahkemeye Erişim Hakkı" kapsamında ihlale yol açacağıdır. Eldeki somut davamız açısından bu husus söz konusu değil ise de, 213 sayılı VUK 'nın 107/A maddesinin bu şekilde hak ihlaline de sebep olduğu, maddenin ilgili kısmının bu sebeple de iptali gerektiği düşünölmektedir.

V- Sonuç ve İstem

Yukarıda arz edilen sebeplerle;

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinin; "... her türlü teknik altyapıyı kurmaya ... tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye..." ibarelerinin, Anayasa'nın 2., 13., 36., ve 38. maddelerine aykırılık teşkil ettiğinden; Anayasanın 152. maddesi uyarınca İPTALİNE karar verilmesi,

Saygılarımızla arz olunur.”