

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2021/2****Karar No : 2021/4****BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR****I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ****İSTEMİNDE BULUNAN : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu****II- İSTEMİN ÖZETİ**

II- İSTEMİN ÖZETİ : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 19/10/2020 tarih ve E:2020/787, K:2020/1122 sayılı kararı ile Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 08/04/2020 tarih ve E:2020/33, K:2020/236 sayılı kararı arasındaki aykırılığın, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin 4 numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki istemini uygun gören Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 18/03/2021 tarih ve E:2021/11, K:2021/11 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- ÖN İNCELEME :

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 18/03/2021 tarih ve E:2021/12, K:2021/12 sayılı başvurusunun aynı konuda olduğu ve aynı istem sonucunu içerdiği görüldüğünden usul ekonomisi açısından bu başvuruya ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2021/3 sayılı dosyasının işbu dosya (E:2021/2) ile birleştirilmesine karar verildi.

IV- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:**A- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 19/10/2020 tarih ve E:2020/787, K:2020/1122 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Davacı adına 2014 yılına ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden aynı yıl için re'sen tarh olunan elektrik üretim lisans harcı ile harcın bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasının iptali istemiyle dava açılmıştır.

Malatya Vergi Mahkemesinin 27/04/2020 tarih ve E:2020/206, K:2020/173 sayılı kararı:

Hidroelektrik santralleri üzerinden elektrik enerjisi üretimi faaliyetinde bulunan davacı şirketin 2014 hesap dönemine ait hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden, davacı adına aynı yıl için re'sen elektrik üretim lisans harcı tarh edilmiş ve tarh edilen harcın bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

Dava konusu harç ve cezaya ilişkin olarak düzenlenen 10/12/2019 tarih ve 2019/4 sayılı vergi/ceza ihbarnamesi davacı şirketin e-tebligat sisteminde kayıtlı adresine

17/12/2019 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Davacı tarafından, dava konusu harç ve cezaya ilişkin düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin elektronik ortamda tebliğinin usule aykırı olduğu, tebliğe dair kendilerine SMS ve e-mail yoluyla bilgilendirme yapılmadığı, başka bir konuyu görüşmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına gidildiğinde ihbarnameden haberdar olduğu iddia edildiğinden; söz konusu ihbarnamenin e-tebligat yoluyla usulüne uygun şekilde tebliğ edilip edilmediği, elektronik ortamda tebliğ yapıldığına dair muhatabın SMS veya e-posta aracılığı ile ayrıca bilgilendirilmesi gerekip gerekmediği hususunun açıklığa kavuşturulması zorunlu bulunmaktadır.

Yasa koyucu tarafından günümüzdeki gelişmelere paralel olarak zaman ve emek kaybının önüne geçmek amacıyla, vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden belgelerin elektronik ortamda tebliğ edilebilmesine imkân tanıyacak yasal düzenleme yapılmış ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Genel Tebliğ'de elektronik ortamda yapılacak tebliğlere ilişkin bir kısım düzenlemeler getirilmiş olmakla birlikte, muhataba elektronik ortamda tebligat yapıldığına ilişkin kısa mesaj ve/veya e-posta yolu ile bilgilendirme yapılması hususunda herhangi bir düzenleme getirilmemiştir.

Bu durumda belirtilen şekilde bir bildirim yapılması gerekip gerekmediği konusunda 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi gereği Tebligat Kanunu ve ilgili Yönetmelik hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, davacı şirket 28/12/2015 tarihinde Cumhuriyet Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" formuyla talepte bulunmuş, belirtilen talep formunda kısa mesaj ve e-posta ile bilgilendirilmek istediğini belirtmiş, dava konusu harç ve cezaya dair ihbarname davacının e-tebligat hesabına tebliğ edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51. maddeleri ile Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 10. madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, vergi dairesi müdürlüklerince elektronik ortamda yapılan bir tebligatın geçerliliği açısından muhataba kısa mesaj (SMS) ve/veya e-posta yolu ile bir bilgilendirme yapılmasının gerekli olmadığı, kısa mesaj ve e-postanın asıl tebligat işlemi haber vermek adına sadece muhataba hatırlatmada bulunmak amacıyla sunulan bir hizmet olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, usulüne uygun biçimde belirlenen elektronik tebligat adresine 17/12/2019 tarihinde usulüne uygun olarak tebliğ edilen ihbarname ile bildirilen harç ve cezanın kaldırılması istemiyle dava açma süresinin son günü olan 16/01/2020 tarihine kadar dava açılması gerekirken, bu tarih geçirildikten sonra 05/03/2020 tarihinde açılan işbu davada süre aşımı bulunmaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar vermiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 19/10/2020 tarih ve E:2020/787, K:2020/1122 sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi kaldırılması istenilen mahkeme kararının hukuka uygun bulunduğu gerekçesiyle istinaf başvurusunu kesin olarak reddetmiştir.

B- Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 08/04/2020 tarih ve E:2020/33, K:2020/236 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, asil borçlu şirketin 2013 ilâ 2016 yıllarının muhtelif dönemlerine ait vadesinde ödenmeyen ve tahsili mümkün olmayan vergi borçlarının tahsili amacıyla, kanuni temsilci sıfatıyla adına düzenlenen 15/03/2019 tarih ve 2019/7, 8, 9, 10, 11 ve 12 sayılı ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Ankara 7. Vergi Mahkemesinin 08/10/2019 tarih ve E:2019/507, K:2019/895 sayılı kararı:

Davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen 2019/11 sayılı ödeme emrinin 6 ve 12 sıra numaralı kalemleri ve 2019/8 sayılı ödeme emrinin 12 sıra numaralı kalemi hakkında yapılan inceleme:

Önceikle asil borçlu olan şirket hakkında usulüne uygun olarak tebliğ edilen ödeme emri ile başlatılmış bir takip ve tahsil sürecinin olması gerektiği dikkate alındığında, davacı hakkında ödeme emri düzenlendikten sonra asil borçlu şirket hakkında düzenlenen ödeme emirleriyle usulüne uygun bir takip ve tahsil sürecinin işletildiğinden söz edilemeyeceğinden dava konusu 2019/11 sayılı ödeme emrinin 6 ve 12 sıra numaralı kalemlerinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Dava konusu 2019/8 sayılı ödeme emrinin 12 sıra numaralı kaleminde tahsili talep edilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin olarak, Mahkemece verilen ara karar üzerine, davalı idarece, asil borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emrinin tebliğine ilişkin tebliğ alındısına takip dosyasında rastlanılmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle asil borçlu şirket hakkında usulüne uygun bir takip ve tahsil sürecinin işletildiği davalı idarece ispatlanamadığından, 2019/8 sayılı ödeme emrinin 12 sıra numaralı kaleminde de hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

2019/7 sayılı ödeme emri, 2019/11 ödeme emrinin kalan kısımları ve 2019/8 sayılı ödeme emrinin 1, 2, 3, 19, 20, 31, 32 sıra numaralı kalemleri ve 2019/12 sayılı ödeme emrinin 10, 11, 12, 16, 17 sıra numaralı kalemleri hakkında yapılan inceleme:

Asil borçlu şirket hakkında düzenlenen ödeme emirlerinin bir kısmı bizzat davacıya, bir kısmı ise asil borçlu şirkete elektronik ortamda usulüne uygun olarak tebliğ edilmesine rağmen vergi borçlarının ödenmemesi ve şirketin malvarlığına uygulanan haciz işlemlerine rağmen amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine kesinleşen amme alacağının tahsili için davacı adına düzenlenen dava konusu 2019/7 sayılı ödeme emri, 2019/11 ödeme emrinin kalan kısımları ve 2019/8 sayılı ödeme emrinin 1, 2, 3, 19, 20, 31, 32 sıra numaralı kalemleri ve 2019/12 sayılı ödeme emrinin 10, 11, 12, 16, 17 sıra numaralı

kalemlerinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

2019/9,10 sayılı ödeme emirlerinin tamamı ile 2019/8,12 sayılı ödeme emirlerinin kalan kısımları hakkında yapılan inceleme:

Davalı idarece, asıl borçlu şirket tarafından yapılan ödemeler nedeniyle dava konusu ödeme emirlerinin bu kısımlarının takipten kaldırıldığı belirtildiğinden bu kısımlar bakımından davanın konusuz kaldığı anlaşılmaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle 2019/11 sayılı ödeme emrinin 6 ve 12 sıra numaralı kalemleri ve 2019/8 sayılı ödeme emrinin 12 sıra numaralı kalemi yönünden davanın kabulüne, 2019/7 sayılı ödeme emri, 2019/11 ödeme emrinin kalan kısımları ve 2019/8 sayılı ödeme emrinin 1, 2, 3, 19, 20, 31, 32 sıra numaralı kalemleri ve 2019/12 sayılı ödeme emrinin 10, 11, 12, 16, 17 sıra numaralı kalemleri yönünden davanın reddine; 2019/9,10 sayılı ödeme emirlerinin tamamı ile 2019/8, 12 sayılı ödeme emirlerinin kalan kısımları yönünden ise davanın esas hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermiştir.

Tarafların istinaf istemlerini inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 08/04/2020 tarih ve E:2020/33, K:2020/236 sayılı kararı:

Davalının istinaf istemi yönünden;

2019/11 sayılı ödeme emrinin 6 ve 12 sıra numaralı kalemlerinin tahsili amacıyla asıl borçluya düzenlenen ödeme emri e-tebligat sistemindeki davacı adresine tebliğ edilmişse de konuya ilişkin düzenlemelere uygun olarak bu tebliğin yapıldığına dair kısa mesaj veya e-mail yoluyla bilgilendirmenin yapıp yapılmadığı ara kararla davalı idareden sorulmuştur.

Gönderilen bilgi ve belgelerin incelenmesinden, söz konusu bilgilendirmenin yapıldığı belirtilmesine rağmen bu husus belge üzerinde ispatlanamamıştır. Bu durumda, amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsiline ilişkin işlemler usulüne uygun olarak tamamlanmadan davacının takip edilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından sonucu itibarıyla Mahkeme kararı yerinde görülmüştür.

2009/8 sayılı ödeme emrinin 12 sıra numaralı kalemi yönünden, Mahkemece verilen kararda hukuka aykırılık görülmediğinden istinaf isteminin reddi gerekmektedir.

Davacının istinaf istemine gelince;

2009/7 sayılı ödeme emri, 2009/11 sayılı ödeme emrinin kalan kısımları, 2009/8 sayılı ödeme emrinin 1, 2, 3, 19, 20, 31, 32 sıra numaralı kalemleri ve 2009/12 sayılı ödeme emrinin 10, 11, 12, 16, 17 sıra numaralı kalemlerinin tahsili amacıyla asıl borçluya düzenlenen ve e-tebligat sistemindeki adresine tebliğ edilen ödeme emirlerine ilişkin olarak, bu tebligatların yapıldığının kısa mesaj veya e-mail yoluyla bilgilendirmesinin yapıp yapılmadığı ara kararla sorulmuş, davalı tarafından bilgilendirmenin yapıldığı belirtilmesine rağmen bu husus belge üzerinde ispatlanamamıştır.

Bu itibarla, amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsiline ilişkin işlemler usulüne uygun olarak tamamlanmadan davacının takip edilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından bu ödeme emirlerinin anılan kalemlerine ilişkin Mahkeme kararında da hukuka uygunluk görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davalının istinaf isteminin kısmen reddine, kısmen gerekçeli reddine; davacının istinaf isteminin kısmen reddine, 2009/7 sayılı ödeme emri, 2009/11 sayılı ödeme emrinin kalan kısımları, 2009/8 sayılı ödeme emrinin 1, 2, 3, 19, 20, 31, 32 sıra numaralı kalemleri ve 12 sayılı ödeme emrinin 10, 11, 12, 16, 17 sıra numaralı kalemleri için asıl borçluya düzenlenen 2017/103, 2018/106 ve 2018/907 sayılı ödeme emirlerine karşılık gelen kısımları yönünden kabulüne, kararın bu kısmının kaldırılmasına, bu kısım yönünden davanın kabulü ile ödeme emirlerinin ilgili kısımlarının iptaline kesin olarak karar vermiştir.

V- GAZİANTEP BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

Başkanlar Kurulu, aykırılığın Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 19/10/2020 tarih ve E:2020/787, K:2020/1122 sayılı kararında işaret edilen hukuksal nedenler ve gerekçe doğrultusunda giderilmesine oybirliğiyle karar vermiştir.

VI-İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu uyumsuzluklarda, davalı idarelerce vergilendirmeye ilgili olup tebliği gereken evraklar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca muhatapların elektronik tebligat sisteminde kayıtlı olan e-tebligat adreslerine tebliğ edilmiştir. Ancak yapılan tebligatlarla ilişkin olarak elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemiştir.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu olan husus, Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca muhatabın elektronik tebligat sisteminde kayıtlı olan e-tebligat adresine yapılan tebligata ilişkin olarak elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesinin tebligatın geçerliliğini etkileyen bir unsur olup olmadığına ilişkindir.

İLGİLİ MEVZUAT:

1- 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun "Diğer mali tebligat" başlıklı 51. maddesi:

"Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır."

2- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen ve 23/07/2010 tarihinde yürürlüğe "Elektronik ortamda tebliğ" başlıklı 107/A maddesi:

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

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

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

3- 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na 11/01/2011 tarih ve 6099 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen, 28/02/2018 tarih ve 7101 sayılı Kanun'nun 48. maddesiyle değişik "Elektronik tebligat" başlıklı 7/a maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları :

"Bu Kanun uyarınca yapılan elektronik tebligat işlemleri, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından kurulan ve işletilen Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi üzerinden yürütülür. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, sistemin güvenliğini ve bu sistemde kayıtlı verilerin muhafazasını sağlayacak her türlü tedbiri alır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir."

4- 06/12/2018 tarihinde yayımlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 31. maddesi ile yürürlükten kaldırılan 19/01/2013 tarihli (mülga) Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 10. maddesi:

"Muhatap tarafından hizmet sağlayıcıya iletişim için diğer bir elektronik posta adresi bildirilmişse, elektronik tebligatın ulaştığı anda bu adrese, bilgilendirme mesajı gönderilir.

Muhatap tarafından hizmet sağlayıcıya iletişim için kısa mesaj alma özelliği olan telefon numarası bildirilmişse, talep halinde ve ücreti muhataba ait olmak üzere bu telefon numarasına hizmet sağlayıcı tarafından elektronik tebligat bilgilendirme mesajı gönderilir.

Bu madde kapsamındaki bilgilendirmelerin herhangi bir nedenle yapılamamış olması, tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemez, hizmet sağlayıcının da ikinci fıkra gereğince muhaptan alacağı ücretin iadesi dışında bu madde kapsamında herhangi bir sorumluluğunu gerektirmez.

Muhatabın bu madde kapsamında bilgilendirilmesine ilişkin olay kayıtları hizmet sağlayıcı tarafından tutulur."

5- Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 06/12/2018 tarihli Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 10. maddesi:

"Elektronik tebligat adresine elektronik tebligat mesajı ulaştığı konusunda bilgilendirilmek isteyen muhatap, elektronik posta adresini veya kısa mesaj alma özelliği

olan bir telefon numarasını PTT'ye bildirir.

Elektronik tebligat, muhatabın adresine ulaştığı anda PTT tarafından muhataba bilgilendirme mesajı iletilir. Bu mesaj kısa mesaj alma özelliği olan telefona ücreti mukabilinde, elektronik posta adresine ise ücretsiz olarak iletilir.

Bu madde kapsamındaki bilgilendirmelerin herhangi bir nedenle yapılamamış veya geç yapılmış olması, tebligatın geçerliliğini etkilemez.

Muhatabın bu madde kapsamında bilgilendirilmesine ilişkin işlem kayıtları UETS tarafından tutulur."

6- Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinin 3. fıkrası uyarınca verilen yetkiye dayanılarak 27/08/2015 tarihinde yayımlanan 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinin ç, d, e, g, h, ı bentleri:

"ç) Elektronik Tebligat: 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın Elektronik Tebligat Sistemi ile muhatapların elektronik adreslerine tebliğ edilmesini,

d) Elektronik Tebligat Adresi: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortamı,

e) Elektronik Tebligat Sistemi: Bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistemi,...

...g) İşlem Zaman Bilgisi: Bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zaman bilgisini,...

...h) Muhatap: Elektronik ortamda tebligat yapılacak olanları,

ı) Olay Kaydı: Elektronik tebligat hizmetinin verilmesi esnasında meydana gelen tüm bilişim sistemi işlem kayıtlarını, ifade eder."

7- 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Kodu, Parola ve Şifresi Edinme" başlıklı 5.4. maddesinin birinci fıkrası:

"Elektronik tebligat sistemini kullanmak üzere, Tebliğ ekinde yer alan Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilecek internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf verilecektir."

8- 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi" başlıklı 6. maddesi:

"213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve (Değişik ibare:RG-19/10/2019-30923) tebligatı yapan birim adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacaklardır. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik

tebligat adreslerine erişeceklerdir.

Kanunun 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Olay kayıtları, İşlem Zaman Bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler Başkanlık tarafından alınacak olup talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgisine veya yetkili mercilere sunulacaktır."

(511 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin 3. maddesiyle eklenen ve 19/10/2019 tarihinde yürürlüğe giren fıkra) "Kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap tarafından elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, kendisine gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebilir. Bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olması tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemez."

HUKUKİ DEĞERLENDİRME

Vergilendirmeye ilgili tebligat hükümleri Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda tebligata ilişkin olarak açık hüküm bulunmayan hallerde ise Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Kanun koyucu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi ile elektronik ortamda tebligat yapılabilmesine imkân tanıyacak düzenlemeler yapılmış ve bu madde uyarınca verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Elektronik Tebligat Sistemi kurularak faaliyete geçirilmiştir.

Elektronik tebligat, vergilendirme ile ilgili evrakın Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-imzalı olarak muhatabın elektronik tebligat adresine gönderilmesi işlemidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinin ikinci fıkrası uyarınca tebliğ evrakı muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Bununla birlikte, Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak üzere, mükellefler tarafından edinilen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifre, Genel Tebliğ ekinde yer alan "*Elektronik Tebligat Talep Bildirimi*" ile bildirimde bulunmak suretiyle edinilmekte ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenen bu bildirim formlarında mükelleflere "*Bilgilendirme Tercihleri*" bölümünde yer alan "*Kısa Mesaj Servis*" ve "*E-posta*" tercihleri ile e-posta ve/veya kısa mesaj ile bilgilendirilmek isteyip istemedikleri sorulmaktadır. Böylece idare tarafından muhatabın talebi doğrultusunda, elektronik tebligat adresine yapılan tebligat hakkında ayrıca bildirilen mobil telefon numarasına veya e-posta adresine bilgilendirme

mesajı gönderilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda elektronik ortamda yapılan tebligata ilişkin olarak yukarıda açıklanan unsurlara ilave olarak ayrıca muhatabın elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmesi gerektiğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Kanun'un 107/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen, elektronik ortamda yapılan tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağına ilişkin düzenlemede de, beş günlük sürenin başlangıcı olarak SMS ve/veya e-posta ile bilgilendirilme tarihi değil, tebliğe konu evrakın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarih esas alınmış, ayrıca tebligatın yapılmış sayılması için elektronik adrese ulaştığı tarihten itibaren beş günlük bir süre öngörülmüştür.

Öte yandan; belirtilen hükmün ikinci fıkrasının iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine yapılan başvuru neticesinde Mahkeme, muhatabın elektronik ortamda tarafına iletilen tebligattan haberdar olabilmesinin internet vergi dairesi aracılığıyla kendi elektronik adresine erişim sağlanmasına ve dolayısıyla elektronik adresini kontrol etmesine bağlı olduğunu, bu bakımdan itiraz konusu kuralın, muhataplara öncelikle elektronik posta adreslerini belirli aralıklarla kontrol etme yükümlülüğü yüklediğini, anılan yükümlülüğe beşer günlük aralıklarla uyulduğu takdirde hukuki yollara başvuru süresi yönünden herhangi bir hak kaybının olmayacağını ifade etmiştir. (AYM, E:2018/144, K:2019/72, 19/09/2019).

456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde değişiklik yapan 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ'in yayımlandığı 19/10/2019 tarihine kadar Genel Tebliğ'de, muhatabın elektronik tebligat adresine yapılan tebligata ilişkin olarak ayrıca bildirilen mobil telefon numarası ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmesi gerektiğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bahsi geçen değişiklik ile Genel Tebliğ'in 6. maddesine eklenen beşinci fıkraya ile, kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatabın bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebileceği ancak bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olmasının tebligat süresini ve geçerliliğini etkileyemeyeceği Elektronik Tebligat Yönetmeliği'ne paralel bir şekilde Genel Tebliğ'de de düzenlenmiştir.

Genel Tebliğ'e ekli "*Elektronik Tebligat Talep Bildirimi*" formlarının "*Bilgilendirme Tercihleri*" bölümünde yer alan SMS ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirilme taleplerine ilişkin seçenekleri işaretleyen mükelleflerin elektronik tebligata ilişkin ayrıca SMS veya e-posta ile bilgilendirileceği yönünde haklı beklentisinin oluşacağı yönünde mahkeme kararları bulunmakta ise de; Vergi Usul Kanunu'nda açık hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağını düzenleyen Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi ile Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesine istinaden yayımlanan ve uyumsuzluk konusu dönemde yürürlükte bulunan Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 10. maddesinde elektronik tebligat

adresine yapılan tebligat hakkında bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesinin tebligatın geçerliliğini etkilemeyeceğinin açıkça düzenlenmiş olması karşısında mükelleflerin haklı beklentisinden söz edilemeyecektir.

Bu nedenle; Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca muhatabın elektronik tebligat sisteminde kayıtlı olan e-tebligat adresine yapılan tebligata ilişkin olarak elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesi yapılan tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilemeyecektir.

VII-SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeye, aykırılığın, Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca yapılan elektronik tebligata ilişkin olarak muhatabın elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesinin tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde giderilmesine, 22/09/2021 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2021/2

Karar No : 2021/4

X - KARŞI OY:

213 sayılı Kanun'a 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesinin 3. fıkrası uyarınca verilen yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 27/08/2015 tarihinde yayımlanan 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi Formu"nun muhatapları tarafından doldurulması suretiyle idareye başvuruda bulunulması durumunda internet vergi dairesi bünyesinde tebliğe elverişli elektronik ortam oluşturularak, internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecek olup tebligatın yeni bir türü olan söz konusu uygulamanın nasıl işleyeceği, muhatabın yükümlülükleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından izah edilirken üzerinde durulan bir husus da elektronik ortama tebligat gönderildiği takdirde muhatabın SMS veya e-posta ile bilgilendirileceği durumudur.

"Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" formundaki "Bilgilendirme Tercihleri" bölümünde yer alan "Kısa Mesaj Servisi" ve "E-posta" seçeneklerinden birini veya her ikisini seçen muhatalara elektronik ortamda tebligat yapılması durumunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan açıklamalar doğrultusunda tarafına SMS veya e-posta ile bilgilendirme yapılacağına dair haklı beklentiye girilmesi kaçınılmazdır.

Anayasa Mahkemesinin 17/04/2008 tarih ve E:2005/5, K:2008/93 sayılı kararında belirtildiği üzere; Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvencilerle bağlantılı olup birey, yasadan belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlayabilir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır.

456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde değişiklik yapan 511 Sıra No'lu Genel Tebliğin yayımlandığı ve yürürlüğe girdiği 19/10/2019 tarihine kadar muhatabına elektronik ortamda tebligat yapıldığında mükelleflere SMS veya e-posta ile bilgilendirilip bilgilendirilmeyeceğine dair bir düzenleme bulunmamakta olup bahsi geçen değişiklik ile bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhatabına ulaşmamış olmasının tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği belirtilerek söz konusu durum açıklığa kavuşturulmuştur.

Bu durumda, 19/10/2019 tarihine kadar vergilendirme işlemiyle ilgili tarafına elektronik tebligat yapılan ve "Bilgilendirme Tercihleri" bölümünde yer alan "Kısa Mesaj Servisi" ve "E-posta" seçeneklerinden birini veya her ikisini seçen muhatalara SMS veya e-posta ile bilgilendirme mesajı da gönderilmesi icap ettiğinden, bu tarihe kadar yapılmış olan tebligatlarda, Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca muhatabın elektronik tebligat sisteminde kayıtlı olan e-tebligat adresine yapılan tebligata ilişkin olarak, elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesinin tebligatın geçerliliğini etkileyen bir unsur olarak kabulü zorunlu olup, aykırılığın bu doğrultuda giderilmesinin gerektiği gerekçesiyle kararın 19/10/2019 tarihine kadar yapılan elektronik tebligatlara ilişkin kısmına katılmıyoruz.