

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2023/9

Karar No : 2024/3

ÖZET: Mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere mükellefiyetinin sona erdiği tarihten sonra yapılacak tebligatın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüldü:

I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II- İSTEMİN ÖZETİ

: Gerçek kişi olan davacılar adına mükellefiyetleri sona erdikten sonra düzenlenen ihbarnamelerin elektronik ortamda tebliğ edilmesinin hukuka uygunluğunun incelenmesi sonucunda verilen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 25/05/2023 tarih ve E:2023/2190, K:2023/1526 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 11/05/2023 tarih ve E:2023/1370, K:2023/2259 sayılı kararı ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 19/04/2023 tarih ve E:2023/1153, K:2023/2115 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) işaretli bendi uyarınca, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanının bu yöndeki talebini uygun gören İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 14/11/2023 tarih ve E:2023/79, K:2023/79 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

KARARLARI:

A- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2023/2190 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından adına kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 10. Vergi Mahkemesinin 13/01/2023 tarih ve E:2022/2825, K:2023/59 sayılı kararının özeti:

Dava konusu edilen vergi ziyaı cezaları 24/09/2022 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edilmiştir. Anılan cezalara karşı 06/12/2022 tarihinde dava açılmıştır.

Davacı tarafından mükellefiyet kaydının kapatılmasından sonra vergi dairesi tarafından elektronik tebligat adresinin de kapatılması gerektiği ve sonraki tarihlerde yapılacak tebligatların ikametgâh adresinde yapılması gerektiği iddia edilmiştir.

456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'inin "7. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış" başlıklı kısmında belirttiği üzere elektronik tebligat sistemine dahil olan gerçek kişilerin ölümü ve gaipliğine karar verilmesi dışında bu sistemden çıkmaları mümkün değildir.

Bu durumda, 24/09/2022 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edilen vergi ziyaı cezalarına karşı en son 24/10/2022 tarihinde dava açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 06/12/2022 tarihinde kayıtlara giren dilekçeyle açılan davanın süresinde açılmadığı görüldüğünden davanın esasının incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

Mahkeme bu gerekçeyle davayı süre aşımı nedeniyle reddetmiştir.

Davacının İstinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 25/05/2023 tarih ve E:2023/2190, K:2023/1526 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

B- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2023/1370 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından adına tarh edilen vergi ve kesilen cezaların kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 22/11/2022 tarih ve E:2022/2298, K:2022/2906 sayılı kararının özeti:

01/08/2022 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edilen cezalı tarhiyata karşı en son 07/09/2022 tarihine kadar (31/08/2022 tarihinin adli tatile rastlaması sebebiyle) dava açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 09/10/2022 tarihinde kayıtlara giren dilekçeyle açılan davanın süresinde açılmadığı görüldüğünden davanın esasının incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

Mahkeme bu gerekçeyle davayı süre aşımı nedeniyle reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 11/05/2023 tarih ve E:2023/1370, K:2023/2259 sayılı kararının özeti:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesinin üçüncü fıkrasında, işin bırakılması halinde tebliğin, gerçek kişilerin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Olayda, dava konusu vergi ve cezalar davacıya 01/08/2022 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edilmiştir.

Ara kararına istinaden davalı idarece dava dosyasına ibraz edilen yazıya göre davacının mükellefiyetinin 25/03/2016 tarihi itibarıyla sona erdirildiği anlaşılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, işin bırakılması halinde tebligatın, gerçek kişilerin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacağına ilişkin kural dikkate alındığında faaliyeti 25/03/2016 tarihinde sona eren davacıya elektronik tebligat yapılmasında hukuki isabet; davanın süre aşımı yönünden reddine dair verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle, mahkeme kararını kaldırmış ve yeniden karar verilmek üzere dava dosyasının Vergi Mahkemesine gönderilmesine kesin olarak karar vermiştir.

C- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin E:2023/1153 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 27/10/2022 tarih ve E:2021/1956, K:2022/2743 sayılı kararının özeti:

Vergi Mahkemesi davanın esasını inceleyerek dava konusu ödeme emri içeriği bir kısım alacaklar yönünden, bu alacakların dayanağı ihbarnamelere karşı dava açılması nedeniyle tahsil işlemlerinin durduğu, dolayısıyla ortada tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmemiş ve ödeme emri ile tahsil edilebilecek bir alacağın bulunmadığı gerekçesiyle davayı kısmen kabul ederek dava konusu ödeme emrinin bu alacaklara ilişkin kısmını iptal etmiş; dava konusu ödeme emri içeriğinde yer alan diğer alacaklar yönünden ise bu alacakların dayanağı ihbarnamelerin davacıya elektronik ortamda tebliğ edilmesine rağmen içeriği vergi ve cezalar dava konusu edilmediğinden ve anılan vergi ve cezalar bu şekilde tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmediğinden ödeme emri ile takip ve tahsilinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emrinin bu alacaklara isabet eden kısmı yönünden davayı reddetmiştir.

Tarafların istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 19/04/2023 tarih ve E:2023/1153, K:2023/2115 sayılı kararının özeti:

Tarafların istinaf isteminin kabulüyle, Vergi Mahkemesi tarafından ödeme emri

içeriği alacakların dayanağı cezalı tarhiyatların hatalı olarak belirlenmesi nedeniyle Mahkeme kararının davanın kabulüne ilişkin hüküm fıkrasının; dayanak ihbammelerin elektronik ortamda tebliğ edildiği ve içeriği vergi ve cezaların dava konusu edilmeksizin tahakkuk ettiği bu nedenle anılan alacakların ödeme emriyle takip ve tahsilinde hukuka aykırılık bulunmadığı yönündeki gerekçede isabet bulunmadığından Mahkeme kararının davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının kaldırılması gerekmiştir.

Ödeme emri içeriğinde yer alan geçici vergi asılları yönünden inceleme:

Mahsup süresinin geçmesi nedeniyle terkin edilmesi gerekirken takip ve tahsiline çalışılan geçici vergilerden kaynaklı kamu alacaklarında hukuka uygunluk bulunmamıştır.

Ödeme emri içeriğinde yer alan diğer kamu alacakları yönünden inceleme:

Vergi Usul Kanunu'nun 93 ve 101. maddeleri ile 107/A maddelerinde yer alan kuralların birlikte değerlendirilmesinden, kanun koyucunun, faaliyetine devam eden mükellefler ile faaliyetine devam etmeyen mükellefler yönünden uygulanacak tebligat yöntemi bakımından farklı kurallar öngördüğü görülmüştür.

Buna göre faaliyetine devam eden mükelleflere tebligatın posta yoluyla veya elektronik adres vasıtasıyla yapılması gerekirken işin bırakılması/bırakılmış addolunması hallerinde gerçek kişilere tebligatın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde posta yoluyla yapılması icap etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde yer alan düzenleme ile kanun koyucu posta yoluyla tebligatın yanı sıra teknolojik imkanlardan faydalanarak daha kolay ve etkili bir şekilde elektronik tebligat yapılmasına olanak getirmiştir. Elektronik tebligat yönteminin işi terk eden ya da işi terk etmiş addolunan kişiler açısından Kanun'un 101. maddesinde öngörülen "bilinen adres" tanımını daraltacak şekilde uygulanması mümkün değildir.

Nitekim, Kanun'un 107/A maddesinde elektronik tebligat adresinin tek bilinen adres olacağı ya da bilinen adreslerin elektronik tebligat halinde dikkate alınmayacağı yolunda bir hükme yer verilmemiştir.

456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, elektronik tebligat adresi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortam olarak tanımlanmıştır. Tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler hariç, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefiyetine hasredilmiştir. Dolayısıyla elektronik tebligat usulünde ve muhatabının belirlenmesinde vergi mükellefiyeti esas alınmıştır.

Anılan Tebliğ'in 7. maddesiyle işini terk eden ve artık mükellef olmayan bir kişiye de elektronik tebligat yapılmasının zorunlu kılınmasının hukuka uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Ayrıca anılan Tebliğ'de yer alan, tüzel kişilerin ticaret sicilinden silindiği tarih itibarıyla, gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü veya gaipliğine karar verildiğinin idare tarafından

tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresinin kapatılacağı yönündeki düzenleme dikkate alındığında anılan düzenlemenin, mükellefiyeti devam eden gerçek/tüzel kişilere ilişkin olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde diğer bir deyişle mükellefiyetin kapatıldığı veya re'sen terk ettirildiği durumlarda tebligatın, elektronik ortamda değil, ilgisine göre kişinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılması gerekmektedir.

Olayda, davacı tarafından elektronik tebligatın 17/06/2020 tarihinde okunduğu görülmüştür. Dolayısıyla anılan elektronik tebligat usulüne aykırı olarak yapılmış ise de davacı tebliğe muttali olduğundan, ihbarname içeriği vergi ve cezaların dava konusu edilmeksizin tahakkuk ettiği ve vadesinde ödenmediği ve davacı iddialarının 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde sayılan iddialardan olmadığı anlaşıldığından dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi yukarıda yer verilen hukuksal nedenler ve gerekçeyle tarafların istinaf istemlerini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararının aleyhlerine olan hüküm fıkralarını kaldırmış, kesin nitelikteki kararıyla dava konusu ödeme emrini geçici vergilerden kaynaklanan alacaklar yönünden iptal etmiş, diğer alacaklar yönünden ise davayı reddetmiştir.

IV- İNCELEME VE GEREKÇE:

A- İLGİLİ MEVZUAT:

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tebliğ esasları" başlıklı 93. maddesi şu şekildedir:

"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 ilan yolu ile tebliğ edilir.

Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir."

2- Aynı Kanun'un "Bilinen adresler" başlıklı 101. maddesinin 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle değişik hâli şu şekildedir:

"Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

Birinci fıkranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır."

3- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen ve 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe giren "Elektronik ortamda tebliğ" başlıklı 107/A maddesinin 6637 sayılı Kanun ile değiştirilen hâli ise şu şekildedir:

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

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."

4- Vergi Usul Kanunu'nun "İşi bırakmanın tarifi" başlıklı 161. maddesinin birinci fıkrası şu şekildedir:

"Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder."

5- Vergi Usul Kanunu'nun "Ölüm" başlıklı 164. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesi şu şekildedir:

"Ölüm işi bırakma hükmündedir."

6- 27/08/2015 tarih ve 29458 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "4. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler" başlıklı bölümü şu şekildedir:

"Kanunun 107/A maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapı kurulmuş ve tebliğe elverişli elektronik tebligat adresi, Başkanlık tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuştur.

Kanun hükümlerine göre tebliği gereken elektronik imzalı evrak, elektronik tebligat sistemi kullanılmak suretiyle muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edilebilecektir.

Bu Tebliğ ile tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve

kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir.

a) Kurumlar vergisi mükellefleri

b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)

c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler

Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır.

Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabileceklerdir."

7- 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "7. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış" başlıklı bölümünün birinci ve ikinci paragrafları ise şu şekildedir:

"Zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların aşağıdaki durumlar dışında sistemden çıkmaları mümkün değildir.

Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dahil) tarih itibarıyla, elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü veya gayıplığına karar verildiğinin idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresi re'sen kapatılır. Mirasçıların bağlı olunan vergi dairesine başvurması halinde de müteveffanın elektronik tebligat adresi kullanıma kapatılır."

B- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki ayırıklık, mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilerin mükellefiyetinin sona erdiği tarihten sonra adlarına düzenlenecek ihbarnamelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda mı yoksa aynı Kanun'un 101. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde posta yoluyla mı tebliğ edileceğine ilişkindir.

Tebliğ, hukuki bir işlemde ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın yazı veya ilan ile yapacağı bir işlemdir. Tebliğ işleminin bilgilendirme ve belgelendirme olmak üzere iki önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Tebliğin usulüne uygun olduğunun kabulü, tebliğin bilgilendirme ve belgelendirme işlevlerinin gerçekleşmesini sağlayacak biçimde ve mevzuatta öngörülen kurallara uygun şekilde yapılmasına bağlıdır.

İdari işlemlerin ilgiliye tebliğ edilmesinde amaç, işlemin muhatabı açısından yasal haklarını kullanabilmesine imkan tanımak; işlemi tesis eden idare açısından da idari işlemin yürütülmesini sağlayarak kamu yararı amacını gerçekleştirmektir.

İdare hukuku alanında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemin, hukuka uygunluk karinesinden yararlanabilmesi için hukuka uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden vesikaların muhataplarına hangi yöntemlerle tebliğ edileceği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde belirlenmiştir. Bu yöntemlerden biri de 213 sayılı Kanun'a 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesinde düzenlenen elektronik ortamda tebliğ yöntemidir.

Elektronik tebligat, Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın vergilendirme ile ilgili evrakın yetkili makam tarafından muhatabın elektronik tebligat adresine gönderilmesi işlemi olarak tanımlanabilmektedir.

Elektronik tebligat, geleneksel tebligat yöntemlerinden farklı olarak iletişim teknolojisi kullanılarak tebligat işlemlerinde etkinliğin ve verimliliğin artırılması ve bu işlemlerin dinamik ve organize bir yapıda yürütülmesi amacıyla muhataba hızlı ve güvenli bir bildirim gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda, elektronik tebligatın hangi usul ve esaslara göre yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre elektronik tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığının kabul edilmesi, "bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak bir kimsenin bulunması" ve "ilginin tebliğe elverişli elektronik bir adresinin var olması" şartlarının gerçekleşmesine bağlıdır.

Diğer taraftan, Kanun'un 107/A maddesinde kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak kişilerin ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Anılan yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik ortamda tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilenler ve kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacaklar belirlenmiş, bu kişilerin elektronik tebligat sisteminden hangi hâllerde çıkabileceği düzenlenmiştir.

Anılan Tebliğ'de elektronik tebligat sistemine dahil olan gerçek kişilerin bu sistemden çıkabilmesi için öngörülen hâller, kişilerin hak ehliyetinin sona erdiği durumlara özgülenmiş ve gerçek kişilerin mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdirmesi veya mükellefiyeti re'sen terkin edilmesi, elektronik tebligat sisteminden çıkış için öngörülen hâller arasında sayılmamıştır.

Bu durumda vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki vergilendirme sürecinden doğan ilişki mükellefiyet sona erdikten sonra da devam edeceğinden, elektronik tebligat sistemine dahil olan gerçek kişilerin, ölüm veya gaipliğine karar verilmesi dışındaki bir hâl ile mükellefiyetinin sona ermesi durumunda ilgili elektronik tebligat yapılabilmesinin mümkün olduğu sonucuna varılmıştır.

Diğer taraftan, elektronik ortamda yapılacak tebligat ile posta yoluyla, memur eliyle veya ilan yoluyla yapılacak tebligat için öngörülen usul ve esaslar birbirinden farklıdır. Elektronik ortamda tebligat yapılmasına imkan bulunan hâllerde, diğer tebliğ yöntemleri için öngörülen prosedürlere başvurulmaksızın, vergilendirmeye ilişkin vesika elektronik ortamda tebliğ edilebilecektir.

Bu durumda, Kanun'un 107/A maddesinde, "Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullere bağılı kalınmayacağına" dair kurala yer verilmek suretiyle elektronik tebligat ile diğere tebligat yöntemlerinin birbirinden farklı usul ve esaslara tabi olduğu kabul edildiğinden, 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesi ile aynı Kanun'un 101. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kuralların arasında herhangi bir çatışmanın bulunup bulunmadığı yönünde kıyaslama yapılmasına hukuken imkan bulunmamaktadır. Dolayısıyla Kanun'da elektronik ortamda tebligat yapılabilmesi için öngörülen şartların oluştuğu hâllerde, işi bırakan veya işi bıraktığı addolunan gerçek kişilere vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden vesikalarnn, 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen prosedüre göre değil, 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda tebliğ edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Ayrıca Kanun'un 107/A maddesinde "*elektronik ortamda tebliğ yapılabilir*" ifadesine yer verildiğinden elektronik tebligat yönteminin uygulanması bakımından İdari makam bağılı yetki içinde değildir. Dolayısıyla yetkili makamca vergilendirmeye ilişkin vesikanın elektronik ortamda mı yoksa diğere geleneksel yöntemlerle mi tebliğ edileceği hususu yetkili makamın takdir yetkisi içinde bulunduğundan tebligatın elektronik ortamda yapılması zorunlu değildir.

Bu durumda, Kanun'un 107/A maddesinde "Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullere bağılı kalınmayacağına" dair kurala yer verilmek suretiyle elektronik tebligat ile diğere tebliğ yöntemlerinin birbirinden farklı usul ve esaslara tabi olduğu kabul edildiğinden ve verilen yetkiye istinaden çıkarılan Tebliğ'de mükellefiyetin iradi veya re'sen terkin edilmesi hâli elektronik tebligat sisteminden çıkılmasına yönelik hâller arasında sayılmadığından mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere mükellefiyetinin sona erdiği tarihten sonra yapılacak tebligatın, Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

V- SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere mükellefiyetinin sona erdiği tarihten sonra yapılacak tebligatın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde giderilmesine, 06/03/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2023/9

Karar No : 2024/3

X - KARŞI OY:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 ila 109. maddelerinde tebliğ esasları, tebliğin muhatapları, posta ve ilan yoluyla tebliğler, memur eliyle tebliğ, elektronik ortamda tebliğ ve tebliğ yerine geçen işlemler düzenlenmiş, tebliğatin nerede, nasıl ve kimlere yapılacağı belirlenmiştir.

213 sayılı Kanun'un 93. maddesinde, tahakkuk fişinden gayri vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilimühaberli taahhütlü olarak tebliğ edileceği, şu kadar ki ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebliğin daire veya komisyonda yapılmasının mümkün olduğu kurala bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un "Bilinen adresler" başlıklı 101. maddesinin 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle değişik hâlinin üçüncü fıkrası şu şekildedir:

"İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır."

Vergi Usul Kanunu'na 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen ve 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe giren "Elektronik ortamda tebliğ" başlıklı 107/A maddesinin 6637 sayılı Kanun ile değiştirilen hali ise şu şekildedir:

"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."

Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesi ile 107/A maddesindeki düzenlemeler arasında bir çatışma bulunmaktadır. Kanun'un söz konusu 107/A maddesinde tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılması öngörülmesine rağmen, 101. maddesinde işin bırakılması veya bırakılmış addolunması hallerinde elektronik tebligat yerine ikametgâh adresinde tebligat yapılması öngörülmektedir.

Kanun'un 107/A maddesi 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 213 sayılı Kanun'un 101. maddesini değiştiren 7061 sayılı Kanun ise 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Hukuk kurallarının birbiriyle çatışması durumunda sonraki özel kanun hükümlerinin önceki genel kanun hükümlerine göre öncelikle uygulanması gerekir.

Mali tebligat genel tebligat usulüne göre daha özel nitelikte olduğundan, mali tebligatlarda Vergi Usul Kanunu hükümlerinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre öncelikle uygulanması gerekir.

Bir özel nitelikteki kanun içinde de genel ve özel nitelikli hükümlerin bulunması mümkündür.

Kanun'un önceki tarihli 107/A maddesi 93. maddede öngörülen usullere bağlı kalmaksızın elektronik tebligat hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir ve bu yönden genel niteliktedir.

Kanun'un sonraki tarihli 101. maddesinin üçüncü fıkrası ise "işin bırakılması veya bırakılmış addolunması" hali yönünden özel niteliktedir.

Bu iki madde kıyaslandığında önceki tarihli genel kural, "bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak bir kimsenin bulunması" ve "ilginin tebliğe elverişli elektronik bir adresinin var olması" şartları gerçekleştiğinde her halde tebligatın elektronik ortamda yapılmasını öngörürken, sonraki tarihli özel kural ise "işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması" halinde tebliğin maddede öngörülen yerleşim yeri adreslerinde yapılmasını öngörmektedir.

Buna göre işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması halinde vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden vesikaların tebliğinde 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinin üçüncü fıkrasının uygulanması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle aykırılığın, mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere mükellefiyetinin sona erdiği tarihten ve Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesini değiştiren 7061 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 01/01/2018 tarihinden sonra yapılacak tebligatın, Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda değil Kanun'un 101. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde posta yoluyla yapılması gerektiği yönünde giderilmesi oyuyla karara katılmıyoruz.