

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

İKİNCİ BÖLÜM
KARAR

USLU METAL İTHALAT İHRACAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ. BAŞVURUSU

Başvuru Numarası : 2021/30974

Karar Tarihi : 30/10/2024

Başkan : Basri BAĞCI
Üyeler : Engin YILDIRIM
Rıdvan GÜLEÇ
Kenan YAŞAR
Ömer ÇINAR

Raportör : Şahap KAYMAK

Başvurucu : Uslu Metal İthalat İhracat San. ve Tic. Ltd. Şti.

Vekili : Av. Mesut KAYACI

I. BAŞVURUNUN ÖZETİ

1. Başvuru, kesinleşen ceza ihbarnameleri uyarınca düzenlenen ödeme emrinin iptali talebiyle açılan davada istinaf mahkemesince kararın sonucunu değiştirebilecek nitelikteki esaslı iddianın karşılanmaması nedeniyle gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

2. Başvurucu, adına düzenlenen ödeme emrinin iptali talebiyle İstanbul 3. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) dava açmıştır.

3. Mahkeme davanın reddine karar vermiş; karar gerekçesinde başvurusunun ilgili dönemlere ait beyannameleri kanuni süresi geçtikten sonra elektronik ortamda verdiği ve bu beyannameler üzerine düzenlenen ceza ihbarnamelerinin başvurusuna 3/10/2019 ve 9/10/2019 tarihlerinde usulüne uygun olarak elektronik tebligat (e-tebligat) yoluyla tebliğ edildiğini belirtmiştir. Buna göre dava açılmayarak kesinleşen ceza ihbarnamelerine dayalı olarak tesis edilen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı kanaatine varmıştır.

4. Başvurucu tarafından bu karara karşı istinaf kanun yoluna başvurulması üzerine İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi (Bölge İdare Mahkemesi) istinaf başvurusunun reddine kesin olarak karar vermiştir.

5. Başvurucu, nihai hükmü 24/3/2021 tarihinde öğrendikten sonra 6/4/2021 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

6. Başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

II. DEĞERLENDİRME

7. Başvurucu; ceza ihbarnamelerinin 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesi gereğince e-tebligat yöntemi ile tebliğ edilmesi gerektiğini, bu yöndeki iddialarının istinaf mahkemesi kararında karşılanmadığını belirterek gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

8. Başvuru belgelerinin bir örneği, bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilmiştir.

9. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

10. Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı gerekçeli karar hakkı güvencesini de kapsamaktadır (daha geniş değerlendirme için bkz. *Abdullah Topçu*, B. No: 2014/8868, 19/4/2017, § 75). Nitekim Anayasa'nın 141. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır.*" denilerek mahkemelere kararlarını gerekçeli yazma yükümlülüğü yüklenmiştir. Mahkemelerin anılan yükümlülüğü, yargılamada ileri sürülen her türlü iddia ve savunmaya karar gerekçesinde ayrıntılı yanıt vermesi gerektiği şeklinde anlaşılamaz. Ancak mahkemeler, kendilerine sunulan tüm iddialara yanıt vermek zorunda değilse de (*Yasemin Ekşi*, B. No: 2013/5486, 4/12/2013, § 56) mahkemelerin davanın esas sorunlarını inceledikleri gerekçeli karardan anlaşılmalıdır. Bir kararda tam olarak hangi unsurların bulunması gerektiği davanın niteliğine ve şartlarına bağlıdır. Muhakeme sırasında açık ve somut bir biçimde öne sürülen iddia ve savunmaların davanın sonucuna etkili, başka bir deyişle davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikte olması hâlinde davayla doğrudan ilgili olan bu hususlara mahkemelerce makul bir gerekçe ile yanıt verilmesi gerekir (*Sencer Başat ve diğerleri* [GK], B. No: 2013/7800, 18/6/2014, § 35). Aksi bir tutumla mahkemenin davanın sonucuna etkili olduğunu kabul ettiği bir husus hakkında ilgili ve yeterli bir yanıt vermemesi veya yanıt vermeyi gerektiren usul veya esasa dair iddiaları cevapsız bırakması hak ihlaline neden olabilecektir (*Sencer Başat ve diğerleri*, § 39).

11. Anayasa Mahkemesinin gerekçeli karar hakkı bağlamındaki görevi uyusmazlığın esası yönünden önem taşıyan meselelere ilişkin olarak yargı mercilerinin ilgili ve yeterli bir gerekçe ortaya koyup koymadıklarını incelemekten ibarettir. Anayasa Mahkemesinin açıkça keyfi olmadığı veya bariz bir takdir hatası içermediği sürece yargı mercilerinin gerekçelerini denetleme gibi bir görevi olmadığı gibi söz konusu kararlardaki hukuka aykırılıkları gidermek de Anayasa Mahkemesinin görevi değildir (*Halit Kabadağ*, B. No: 2019/3589, 23/11/2021, § 30).

12. Uyuşmazlık, başvurunun istinaf kanun yolunda ileri sürüldüğü ve esasa etkili olduğunu belirttiği ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmediği hususunun istinaf mahkemesi kararında değerlendirilmediğine ilişkindir.

13. Mahkeme 11/9/2020 tarihli ara kararı ile davalı idareden ceza ihbarnamelerinin başvurucuya tebliğ edilip edilmediğini, edilmiş ise buna ilişkin bilgi ve belgelerin

gönderilmesini istemiştir. Davalı idarenin bilatarihli ara kararı cevabında, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler nedeniyle ödeme emrinin dayanağı olan cezalı tarhiyatlara ait ihbarnamelerin elektronik ortamda kesildiği ve bu tarhiyatlara karşı dava açılmadığı bildirilmiştir. Resen tarhiyat neticesinde yirmi bir adet özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamenin sistem tarafından 3/10/2019 ve 9/10/2019 tarihlerinde otomatik olarak düzenlenerek aynı tarihlerde internet üzerinden başvuruca iletildiği görölmüştür.

14. Ara kararı cevabına istinaden Mahkeme, başvuruca ın kanuni süresi dolduktan sonra beyanname vermesi nedeniyle düzenlenen ceza ihbarnamelerinin e-tebligat yoluyla usulüne uygun olarak başvuruca ıya tebliğ edildiği, başvuruca ın yargı yoluna başvurmuyarak ihbarnamelerin kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emrini hukuka uygun bulmuştur. Bölge İdare Mahkemesi de Mahkemenin bu gerekçesini aynen kabul etmiştir.

15. Başvuru konusu olayla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi tarafından 17/2/2022 tarihli müzekkere ile Gelir İdaresi Başkanlığından ödeme emrine esas alınan ceza ihbarnamelerinin başvuruca ıya tebliğ edilip edilmediği hususunda bilgi verilmesi, tebliğ edilmiş ise buna ilişkin bilgi ve belgelerin gönderilmesi ve tebliğ usulü hakkında açıklama yapılması istenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı ın 30/3/2022 tarihli cevabi yazısında 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinin ikinci fıkrası ile aynı Kanun'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) nolu bendi ve beşinci fıkrası gereğince başvuruca ıya tebligat yapıldığı belirtilmiş ancak tebligata ilişkin bilgi ve belgelerin gönderilmediği anlaşılmıştır.

16. Bunun üzerine Anayasa Mahkemesi 1/2/2023 tarihli müzekkere ile Gelir İdaresi Başkanlığından bu defa ödeme emrinin dayanağı olan ceza ihbarnamelerinin başvuruca ıya internet üzerinden tebliğ edildiğine ilişkin log kayıtlarının ekran görüntüsünü istemiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı ın 7/3/2023 tarihli cevabi yazısında, elektronik ortamda kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere istinaden sistem tarafından otomatik olarak düzenlenen 3/10/2019 ve 9/10/2019 tarihli ceza ihbarnamelerine ilişkin log kayıtlarının sunulduğu bildirilmiştir.

17. 7201 sayılı Kanun'un 7/a maddesinin birinci fıkrasında kanunla kurulanlar da dâhil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişilerine tebligatın elektronik yolla yapılmasının zorunlu olduğu, ikinci fıkrasında birinci fıkra kapsamı dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere talepleri hâlinde elektronik tebligat adresi verileceği, bu durumda bu kişilere tebligatın elektronik yolla yapılmasının zorunluluk arz ettiği üçüncü fıkrasında birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde söz konusu Kanun'da belirtilen diğer usullerle tebligat yapılacağı kurala bağlanmıştır. E-tebligata ilişkin bu düzenleme 1/1/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

18. 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun'a elektronik ortamda tebliğe ilişkin 107/A maddesi eklenmiştir. Kuralda, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere Kanun'un 93. maddesinde düzenlenen tebliğ esasları ile ilgili usullerle bağı kalınmaksızın tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği düzenlenmiştir. Kanun koyucu tarafından bu düzenleme ile vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesine imkân sağlandığı, tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle veri güvenliği ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. 213 sayılı Kanun kapsamındaki e-tebligat sistemi teknik altyapı oluşturulması neticesinde 2015 yılında kurulmuş, 1/4/2016 tarihinde uygulamaya başlanmıştır.

19. Somut olayda ceza ihbarnameleri kanuni süresi dolduktan sonra 3/10/2019 ve 9/10/2019 tarihlerinde verilen katma değer vergisi beyannameleri ve muhtasar beyannameler nedeniyle sistem üzerinden otomatik olarak oluşturulmuş ve yine sistem tarafından otomatik olarak başvurucuya gönderilmiştir. Başvurucu istinaf dilekçesinde, ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmediğini ve internet üzerinden yapılan bir tebliğ usulünün bulunmadığını ileri sürmüştür. Ancak Bölge İdare Mahkemesi internet üzerinden ihbarnamelerin başvurucuya iletilmesini tebliğ işleminin yapılması için yeterli görmüştür. Oysa Gelir İdaresi Başkanlığının 7/3/2023 tarihli yazısı ve eklerinin incelenmesi neticesinde başvurunun 28/12/2015 tarihinde e-tebligat uygulamasına dâhil olduğu ve sistemden çıkmadığı anlaşılmıştır.

20. 7201 sayılı Kanun'un 51. maddesinde, mali tebliğlerin kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan hâllerde anılan kanun hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda vergilendirme işlemlerine ilişkin belgelerin tebliğinde 213 sayılı Kanun, bu Kanun'da hüküm bulunmaması hâlinde ise 7201 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gerekir (AYM, E.2018/144, K.2019/72, 19/9/2019, § 4). Bölge İdare Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi kararında da işaret edildiği üzere vergilendirme ile ilgili tebliğ işleminde 213 ve 7201 sayılı Kanunların tebligat usulleri ile ilgili hükümlerini değerlendirmemiş; hangi kanunun uygulanması gerektiğine yönelik herhangi bir açıklama yapmamıştır.

21. Öte yandan 213 sayılı Kanun'un 21. maddesinde tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi hukukunda tebliğ, vergi mükelleflerinin haklarında yapılan vergilendirme ile ilgili tüm hususlardan haberdar olmalarını sağlar. Tebliğ işlemi mükellef hakkında vergilendirmenin hukuki sonuç doğurmasının aracı olduğundan önem arz etmektedir. Zira ilgilie hiç tebligat yapılmaması veya usulsüz tebligat yapılması vergilendirme işleminin hukukiliğini etkilemektedir.

22. Başvuruya konu olayda ödeme emrinin düzenlenebilmesinin ön şartı ceza ihbarnamelerinin kesinleşmesidir. Kesinleşme ise tebliğ işleminin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesinin sonucudur. Mahkeme ve Bölge İdare Mahkemesi ihbarnamelerin internet üzerinden tebliğ işleminin usulüne uygun olduğunu kabul etmiş, bu şekilde bir tebliğ işlemi ile itiraz ve idari yargıda dava açma süresi başlamıştır. Fakat Gelir İdaresi Başkanlığının 7/3/2023 tarihli yazısı ekinde sunulduğu belirtilen başvurucuya internet üzerinden tebliğ işleminin yapıldığına yönelik log kayıtları bulunmamaktadır. Bunun yerine şirket aktivasyon kaydı, şirket temsilci kaydı, gönderilen ödeme emri kaydı, gönderilen ödeme emri SMS kaydı ve ihbarnameler ile tahakkuk bilgilerini içeren bir tablonun bulunduğu görülmüştür.

23. Başvurucu ise formda ceza ihbarnamelerinden haberdar olmadığı için bu ihbarnamelere karşı yargı yoluna başvuramadığını iddia etmiştir. Söz konusu iddianın ihbarnamelerin kesinleşmesini, dolayısıyla ödeme emrinin hukuka uygunluğunu etkileyeceği ve başvurunun vergi borcunu ödenebilir hâle getireceği dikkate alındığında Bölge İdare Mahkemesinin anılan iddiayı makul bir gerekçe ile cevaplandırma yükümlülüğü altında olduğu kabul edilmelidir.

24. Bununla birlikte mahkeme kararında ceza ihbarnamelerinin 3/10/2019 ve 9/10/2019 tarihlerinde *e-tebligat* yoluyla usulüne uygun olarak başvurucuya tebliğ edildiği belirtilmiş ancak idare gerek ara kararı cevabında gerekse de müzekkere cevabında ihbarnamelerin *internet* üzerinden başvurucuya iletildiğini ifade etmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise kararında bu çelişkinin giderilmesine yönelik araştırma yapmadan neticeye varmıştır.

25. Anayasa'nın 125. maddesinin üçüncü fıkrasında idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmek suretiyle idari işlemlere karşı dava açma süresinin başlangıcı yönünden farklı bir yasal düzenleme getirilmesine imkân tanınmamıştır. İdarenin vergi hukukuna dayalı olarak tesis ettiği işlemlere karşı açılacak davalarda dava açma süresinin başlangıcına ilişkin olarak getirilen yasal düzenlemeler de Anayasa'nın anılan maddesi kapsamında yer almaktadır (AYM, E.2018/144, K.2019/72, 19/9/2019, § 21).

26. Yönetimde açıklık ilkesinin de bir sonucu olan yazılı bildirimin amacı, ilgilinin hakkında tesis edilen işlem konusunda bilgilendirilmesi ve söz konusu bilgilendirmenin hangi tarihte yapıldığının belgelendirilebilir olmasıdır. Anayasa'nın 125. maddesinin üçüncü fıkrasında dava açma süresinin yazılı bildirim tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmekle birlikte yazılı bildirimin yapılış usulüne ilişkin herhangi bir sınırlayıcı hükme yer verilmemiştir (AYM, E.2018/144, K.2019/72, 19/9/2019, § 22).

27. Başvurucunun ceza ihbarnamelerinin içeriğinden haberdar olması ve ihbarnameleri tebellüğ ettiği tarihin idare tarafından belgelendirilmesi sırasıyla tebligatın bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarının gereğidir. Bu fonksiyonlar gereğince internet üzerinden ceza ihbarnamesi iletiminin Anayasa'nın 125. maddesinin (3) numaralı fıkrası bağlamında bildirim niteliği mi taşıdığının, internet üzerinden iletim ile e-tebligat yönteminin aynı hüküm ve sonuçları mı doğurduğunun yoksa bunların sadece tebligat işleminde kullanılan araçlar yönünden mi farklılık arz ettiğinin Bölge İdare Mahkemesince tartışılmadığını vurgulamak gerekir. Başvurucunun ceza ihbarnamelerine karşı itiraz ve dava açabilme imkânı Anayasa'nın 125. maddesi kapsamında yazılı bildirim niteliği taşıyan bir tebliğ yöntemi ile ancak mümkün olabilir.

28. Yukarıdaki değerlendirmeler çerçevesinde başvurunun davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikteki iddiasının Bölge İdare Mahkemesi tarafından konu ile ilgili makul ve yeterli bir gerekçe ile karşılanmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

29. Diğer yandan bu ihlal kararının davanın esasıyla ilgili herhangi bir değerlendirme içermediği vurgulanmalıdır. Zira gerekçeli karar hakkı, taraflara yargılama sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun biçimde incelenip incelenmediğini bilmelerine imkân sağlayan bir hak olup yargılama sonucuna yönelik bir teminat sağlamaz. Bu itibarla Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirttiği ihlal gerekçelerini gözeterek ve söz konusu iddiayla ilgili olarak yeniden bir değerlendirme yaparak gereken kararı vermek yine yargılama mercilerinin takdirindedir.

30. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

31. Başvurucunun ceza ihbarnameleri tebliğ edilmediğinden söz konusu ihbarnamelere karşı dava açmadığını belirterek mahkemeye erişim hakkının da ihlal edildiğini ileri sürdüğü görülmekle birlikte gerekçeli karar hakkı yönünden ulaşılan sonuç gözetildiğinde bu aşamada anılan ihlal iddiası yönünden inceleme yapılmasına gerek olmadığına karar verilmesi gerekir.

III. GİDERİM

32. Başvurucu, ihlalin tespiti ile yeniden yargılama yapılması talebinde bulunmuştur.

33. Başvuruda tespit edilen hak ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda kararın gönderildiği yargı mercilerince yapılması gereken iş, yeniden yargılama işlemlerini başlatmak ve Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar vermektir (*Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, §§ 54-60; *Aligül Alkaya ve diğerleri* (2), B. No: 2016/12506, 7/11/2019, §§ 53-60, 66; *Kadri Enis Berberoğlu* (3) [GK], B. No: 2020/32949, 21/1/2021, §§ 93-100).

IV. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki gerekçeli karar hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

C. Diğer ihlal iddialarının İNCELENMESİNE GEREK OLMADIĞINA,

D. Kararın bir örneğinin gerekçeli karar hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesine (E.2020/3286, K.2021/819) iletilmek üzere İstanbul 3. Vergi Mahkemesine (E.2020/318, K.2020/1833) GÖNDERİLMESİNE,

E. 487,60 TL harç ve 30.000 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 30.487,60 TL yargılama giderinin başvurucuya ÖDENMESİNE,

F. Ödemenin kararın tebliğini takiben başvurucunun Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 30/10/2024 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.