

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEBLİGAT VE ELEKTRONİK TEBLİGAT

Prof. Dr. Mehmet ARSLAN*

Yrd. Doç. Dr. Mine BİNİŞ**

ÖZ

Bilişim sistemlerinin gittikçe hız kazandığı günümüz koşullarında neredeyse her alanda artan bir düzeyde dijital dünyanın olanaklarından yararlanılmaktadır. Kamu kurumları da bu dönüşüme ayak uydurmakta ve bilgi sistemlerinden yararlanmak için gayret göstermektedirler. Bu bağlamda, başvuru aşamasından beyanname verme, tahsil ve diğer işlemleri de kapsayan sürecin büyük bir kısmı elektronik ortamda yürütülmektedir. Vergi idaresi de her geçen gün daha aktif bir şekilde elektronik bilgi sistemlerinden yararlanma cihetine gitmekte ve elektronik beyanname, elektronik defter, elektronik fatura, elektronik yoklama, elektronik tebligat gibi işlemleri yürürlüğe koymaktadır. Dolayısıyla, konumuzla ilgili olan ve vergi süreçleri içerisinde önemli bir yere sahip olan tebliğ işleminin de elektronik ortamda kullanımı gündeme gelmiş ve elektronik tebligat da uygulamaya dâhil edilmiştir. Sistemin uygulamaya girmesiyle idare ile mükellef arasındaki iletişimin daha şeffaf, hızlı ve sağlıklı hale gelmesi amaçlanmaktadır. 01.04.2016 tarihinde uygulanmaya başlanacak olan elektronik tebligat konusu ile yapılan düzenlemeler çalışmanın konusu olarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi tebliği, e-tebligat, e-devlet

JEL Sınıflandırması: H20, K34, K40

TAX NOTIFICATION IN TURKISH TAX SYSTEM AND ELECTRONIC NOTIFICATION

ABSTRACT

Nowadays, information systems are fairly widespread and has been used almost in every field. Public institutions also have been making an effort to take advantage of this developing information systems. In this context, it engages almost all of the transactions through information systems; public works and transactions such as, application, filing, payment, transaction tracking are carried out electronically. Tax administration is also trying to benefit more actively from electronic information systems, and has initiated operations such as e-filing, e-book, e-Invoice, e-polling (e-audit), e-notification. Therefore, having an important place in the notification process and tax processes related to our subject, which has brought the use of electronic environment, and also electronic notification has began to apply. With the implementation of the system, the communication between the taxpayer and the administration will become more transparent, faster, and healthier. Electronic notification which will be implemented on 01.04.2016 is the subject of this study which includes the

* Bandırma 17 Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, marslan04@gmail.com

** Balıkesir Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, mbinis@balikesir.edu.tr

arrangements have been made.

Keywords: *Tax notification, e-notification, e-government*

JEL Classification: *H20, K34, K40*

1. GİRİŞ

Bir ülkenin vergi kapasitesini tam olarak kullanılmasında pek çok engel olmasına rağmen kuşkusuz en önemli engellerden biri devletin denetimi dışına çıkarılan faaliyetlerin büyüklüğüdür. Elektronik devlet uygulamalarının işlerlik kazanması ile kayıt dışı ekonomi ve kayıtlı ekonomide kayıt dışına çıkarılan faaliyetlerin tespit olanağı artış gösterecek, böylelikle devletin vergi gelirlerinin artmasına paralel olarak birçok makroekonomik unsurda iyileşme gözlenecektir. E-devlet uygulamaları ile bilişim ve teknoloji imkânlarından yararlanarak, devlet hem vergi kapasitesini etkin kullanma olanağına hem de mükellef odaklı yaklaşımın bir gereği olarak kamu hizmetlerini daha hızlı, kolay ve daha az maliyetli gerçekleştirme amacına ulaşabilecektir. Vergi idaresi her geçen gün daha aktif bir şekilde e-devlet uygulamalarından yararlanma cihetine gitmekte ve bu motive ile elektronik beyanname, elektronik defter, elektronik fatura, elektronik yoklama ve son olarak elektronik tebligat gibi işlemleri başlatmış durumdadır.

Gelişen teknoloji ile birlikte kâğıt ortamında yapılan birçok işlem elektronik olarak çok kolay ve hızlı bir şekilde yapılmaya başlanmıştır. Gerek teknolojik yeniliklere ayak uydurmak gerekse de yapılacak tebligat işlemlerinin daha etkin ve verimli olmasını sağlamak amacıyla tebligata ilişkin de yeni usul ve esasların belirlenmesi ve uygulamaya dâhil edilmesi bir zorunluluk olarak gün yüzüne çıkmıştır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 107/a maddesi ile elektronik tebligat sistemi getirilmiş ve uygulanmasına 01.01.2016¹ tarihi itibarıyla başlanılmıştır. Bu çalışmada, uygulanmaya başlanılan elektronik tebligat sisteminin incelenmesi ve tebligat müessesesinin etkinliğini artırma konusunda birtakım değerlendirmeler yapılması amaçlanmıştır.

2. VERGİNİN TEBLİĞİ

Vergilendirme süreci içinde tarh ile tahakkuk aşamasında yer alan verginin tebliği, gerek tarh edilmiş bir verginin mükellefe bildirilerek hukuki sonuç doğurması gerekse de tebliğ aşaması ile birlikte mükelleflerin çeşitli başvuru haklarına ilişkin sürecin işlemeye başlamasını temin etmesi açısından önemli bir idari işlemdir.

2.1. Tebliğin Tanımı ve Önemi

Genel anlamda tebliğ, bir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir yazının o kimseye önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre nakledilmesidir. Türk Dil Kurumu'na (2015) göre tebliğin kelime

¹ 01.01.2016 tarihinde uygulanmaya başlanacak olan e-tebligat, 467 sıra numaralı Genel *tebliğ ile 01.04.2016 tarihi şeklinde değiştirilmiştir.*

anlamı “bildirme, haber verme ve bildiri” şeklinde yer almaktadır.

Verginin tebliği, “*vergilelendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir*” (VUK md.21). Genel bir ifade ile vergi hukukunda tebliğ, “*mükellef veya sorumlu hakkında hukuki sonuç doğuracak vergilelendirme ile ilgili belgelerin ve yazıların belli usul ve esaslara göre iletilmesi*” (Karakoç, 2007: 262) olarak tanımlanmaktadır. Böylelikle mükelleflerin haklarında yapılan vergilelendirme ile ilgili ve etkili tüm hususlardan haberdar olmaları sağlanır.

Tüm hukuk dallarında ayrı bir ehemmiyete sahip tebliğ konusu yargı organları tarafından da yargılama sürecinde ele alınan bir konudur. Yargıtay Başkanlığı Hukuk Genel Kurulu’nun bir kararında tebligat kavramına “yetkili makamlar tarafından bir takım hukuki işlemlerin, bunların hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kimselere kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirim de usulüne uygun şekilde yapıldığının belgelenmesi” şeklinde yer verildiği görülmektedir. (Yargıtay Başkanlığı, Hukuk Genel Kurulu’nun 23.11.2011 tarihli 2011/11-554 esas numaralı ve 2011/684 karar numaralı kararı) Bireylere bildirilmemiş hiçbir işlemin tek başına hukuki bir sonuç doğurması beklenemez.

Tebliğ, vergi hukukunun önemli konularından birisidir. Tebliğ tahakkuk aşamasının başlamasına yol açar. Verginin tarihi ile tahakkuku arasında adeta bir köprü vazifesini üstlenir. Vergi borcunun ödenebilir hale gelmesi ve belli sürelerin hesaplanmasında zaman aralığının başlangıcı tebliğe bağlıdır (Şenyüz, 1997). Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’na tebliğe ilişkin özel ve ayrıntılı hükümler yerleştirilmiştir. Bahsi geçen kanunda hüküm olduğu sürece vergiye ilişkin tebliğ işlemlerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun hükümleri değil, VUK hükümleri tatbik edilecektir.

Vergi hukuku açısından tebliğ iki açıdan önem arz etmektedir. İlk olarak mükellef hakkı alanında değerlendirildiğinde, her mükellefin vergileme ile ilgili haklarında yapılan işlemlerden haberdar edilmeleri lazımdır. İkinci olarak, bir idari işlem olan tebliğin mükellefe bildirilerek o konu hakkında mükellefin onayına sunulmalıdır (Akdoğan, 2006: 65). Tebliğ işlemi ile birlikte vergilelendirme işlemi hukuki sonuç doğurmaya başlamaktadır. Tebligatı alan birey için hukuki yollara başvurunun ön şartı sağlanmış olacaktır (Dalkılıç, 2014; Kırbaş, 2002: 22). İdare tarafından yapılan her türlü idari eylem ve işleme karşı yargı yolunun açık olmasını ifade eden yargısal denetim belli bir süre içinde müracaat edilebilecek bir yoldur. Haklarında yapılan tarhiyat ile ilgili tebligat yapılmasını izleyen tarihten itibaren 30 günlük dava açma hakkı başlamaktadır. Bahsi geçen süre içinde bireyler, yapılan tarhiyat işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek, yapılan işlemin hukuka uygunluğunu sağlayabilirler. İşte bu açıdan tebliğ işleminin mükelleflerin onayına sunulmasıyla birlikte idari işlemlerin yargısal denetime tabi tutulması sağlanarak, hukuka uygunluğu da denetlenebilmektedir.

2.2. Tebliğin Kapsamında Yer Alan Belgeler

Vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bütün belge ve yazılar, kural olarak mükellefe, sorumluya ya da ilgiliye tebliğ edilmesi gerekir (VUK md.93). Kural kapsamında tüm belge ve yazılar yer almakla birlikte tahakkuk fişleri tebliğ kapsamında yer almayan bir belgedir. Tahakkuk fişi beyannameyi getirene elden verilir, almazsa posta ile mükellefe gönderilir (VUK md.27). Vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini ispatlama yükümlülüğü bulunmamaktadır².

Tebliğ edilecek belgelerin neler olduğu VUK’nda ayrı ayrı açıklanmamıştır. Ancak bu konuda genel kabul gören görüş, hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefe bildirilmesi gereken tüm işlemlerin ve kararların tebliğ edilmesi gerektiği yönündedir (Özbalcı, 2008: 144). Bu açıklama ile birlikte, uygulamada tebliğ edilmesi gereken belgeler genel olarak şöyle sıralanabilir:

- Vergi/ceza ihbarnameleri,
- Düzeltme fişleri,
- Yoklama fişleri,
- Vergi inceleme raporu ve tutanakları,
- Takdir komisyonu kararları,
- İncelemeye yetkili olanların çıkaracakları yazılar,
- Ödeme emirleri,
- Vergi mahkemesi kararları,
- Uzlaşma gün ve yerinin tayini ile ilgili yazılardır.

2.3. Tebliğ Kapsamında Yer Alan Kişiler

Tebliğ yapılacak kişilere ilişkin bir sınıflandırma yapılması mümkündür. Bunlar başlıca;

- Gerçek kişilere yapılacak tebliğler,
- Tüzel kişilere yapılacak tebliğler,
- Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğler,
- Vasıtalı tebliğler
- Yabancı ülkelerde bulunanlara yapılacak tebliğler şeklinde incelenebilir.

Tebliğ yapılacak kişiler gerçek ve tüzel kişiler ayrımında bulunarak ele alınması gereken bir durumdur. Gelir vergisine tabi gerçek kişilere yapılacak tebligatlar VUK 93, 94 ve 95. madde hükümlerinde düzenlendiği görülmektedir. Gerçek kişilere yapılacak tebliğ asıl olarak mükellefin kendisine yapılması gerekmele birlikte başka kişilere de tebligat verilmesi mümkündür. Gerçek kişilere tebliğ, mükellef, sorumlu ya da ilgilinin kendisine yapılır. Tebligat yapılacak kişi velayet ya da vesayet altında ise, ya da kendisine kayyım tayin edilmişse, tebligat, veli, vasi ya da kayyım yapılır

² Danıştay, 4. Daire, 30.09.1980 tarih ve 1803/2685 sayılı karar (Danıştay, 1981: 120–121).

(VUK md. 95). Kişinin kendisi tarafından görevlendirilmiş genel bir vekili varsa, tebliğ ona da yapılabilir (VUK md. 94/1).

Tebliğat yapılacak kişi tebliğat adresinde bulunması durumunda tebliğ ona yapılır. Ancak bu kişi ikametgâh adresinde bulunamamışsa tebliğat adresinde bulunanlara, iş yerlerinde bulunamaması halinde memur veya müstahdemlerinden birine de tebliğ yapılabilir (VUK md. 94/3). Ancak tebliğatı alacak kişinin, görünüşüne göre, 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir biçimde ehliyetsiz bulunmaması gerekir³.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğlerde tam mükellef ve dar mükellef ayrımından yola çıkarak dar mükellefiyetle ilgili KVK hükümlerinden de yararlanıldığı anlaşılmaktadır. Temel olarak tüzel kişilere yapılacak tebliğ; tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. İlgili kişilerin sayısının birden fazla olması durumunda bunlardan birine tebliğ yapılması yeterlidir⁴. Dar mükellefiyete tabi tüzel kişilerle ilgili işlemler, bunların Türkiye'deki daimi temsilcilerine, daimi temsilcileri yoksa kendilerine kazanç ve iradı sağlayanlara tebliğ edilir (KVK md.28). Tüzel kişiliği olmayan cemaat ve topluluklarda tebliğ, bu toplulukları yönetenlere yapılır (VUK md.94/2).

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine yapılır. Varsa, en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır (VUK md.98).

Diğer bir grup olan vasıtalı tebliğde; kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı veya en yakın üst vasıtası ile yapılır. Evrakın, derhal ilgisine verilmemesi halinde tebliğ evrakında bu hususun yazılı olması koşulu ile üst, tazminle mükellef olur.

Tebliğ kapsamında yer alan son grup ise; yabancı ülkelerde bulunanlara yapılacak tebliğdir. Bu kişilere yapılacak tebliğ, o ülkenin yetkili makamı aracılığıyla gerçekleştirilir. Kendisine tebliğat yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğat Türk siyasi memuru ya da konsolosu vasıtasıyla; yabancı ülkelerdeki resmi görevli Türk memurlarına tebliğat Dışişleri Bakanlığı yoluyla yapılır. Yabancı ülkelerdeki askeri şahıslara tebliğat ise, bağlı buldukları komutanlar kanalıyla gerçekleştirilir (VUK md. 97).

2.4. Tebliğ Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ edilecek belgenin ilgisine bildirilmesinde başlıca beş yöntemin düzenlendiği görülmektedir. Bunlar; posta ile tebliğ, elektronik ortamda tebliğ, memur vasıtası ile tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ ve son olarak ilan yolu ile tebliğdir.

³ “Vergi Usul Kanunu’nda, tebliğat memuruna, mükellef dışında kalan muhatabın kimliği ve yaşını araştırma yetki ve görevi verilmemiştir. Bu nedenle, görünüşte 18 yaşında olan, aslında 17 yaşında bulunan mükellefin oğluna yapılan tebligatta hata yoktur.” Danıştay, 4. Daire, 09.01.1984 tarih ve 2990/1107 sayılı karar (KIZILOL, 1991: 729).

⁴ “Şirketi temsile yetkili olmayan ortağa yapılan tebliğatın hiçbir hukuki sonucu yoktur.” Danıştay, 4. Daire, E: 1990/2787, K: 1993/1340 sayılı karar (Danıştay, 2015).

Gınalı (2011) çalışmasında tebliğ yöntemlerini açıklarken kapıya asmak suretiyle tebliği⁵ de bir başka tebliğ yöntemi olarak sınıflandırmıştır. Bu yöntemler aşağıda ana hatları ile ele alınmıştır.

2.4.1. Posta ile Tebliğ

Vergilendirme işlemlerinde esas olan posta yolu ile tebliğdir. Tebliğe konu belge veya yazı kapalı özel zarf içinde posta idaresine verilir (VUK md.99) ve muhatabının bilinen adresine ilmühaberli taahhütlü olarak gönderilir. Bilinen adres ise aşağıda sıralandığı şekillerde meydana gelmektedir:

- Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler,
- Adres değişikliğinde bildirilen adresler,
- İş bırakmada bildirilen adresler,
- Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,⁶
- Yoklama fişinde tespit edilen adresler,
- Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (ilgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla).

Posta tebliğ memuru, muhatabının bilinen adresine giderek tebliğ zarfını ilgili kişiye verir; durum tebliği alan şahıs ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit edilir. Düzenlenen tebliğ ilmühaberi, tebliği çıkaran idareye geri gönderilir. Böylece idare muhataba tebligatın ulaştığına ilişkin bilgi sahibi olur. Olağan şartlarda tebliğ işlemi bu yoldan gerçekleştirilir. Ancak tebliğin yapılamaması, tebliği almaktan kaçınması veya tebliğ belgesini imzalamak istememesi hallerinde, tebliğ evrakı önüne bırakılmak suretiyle tebligat yapılır. Tebliğin bu şekilde yapılırken; komşulardan biri, ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya bir zabıta memuru önünde gerçekleştirilmesi ve durumun taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih, imza konulmak ve hazır bulunanlara imzalatılmak suretiyle tespit edilmesi gereklidir (VUK md.102).

2.4.2. Elektronik Ortamda Tebliğ

Bilgi teknolojilerinde yaşanan dönüşümlerin devlete bir yansıması olarak e-devlet uygulamaları her geçen gün artış göstermekte ve uygulama alanı çoğalmaktadır. Maliye Bakanlığı 2015 yılı performans programında da ifade edildiği üzere mükellef odaklı yaklaşımın bir gereği olarak mükelleflerin bilgi teknolojilerinin gerekliliklerden vergilendirme işlemlerinde de yararlanılmasına yönelik çalışmalara ağırlık vereceği ve bu şekilde hizmet kalitesini artırma, zaman ve kaynak

⁵ VUK hükümlerine göre tebliğ yapılamadığı zamanlarda Tebligat Kanunu'ndan yararlanma hakkı mümkün olduğundan belirtilen adreste mükellefin bulunamaması durumunda veya tebligatı almak istememesi halinde tutanak hazırlanarak muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veya zabıta amir ve memurlarına imza karşılığında verilip, bir nüshasının da kapıya asılması şeklinde gerçekleştirilen bir yöntemdir. İlgili tutanağın kapıya asıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır (Gınalı, 2011: 220).

⁶ "Mükellefin pişmanlık dilekçesiyle verdiği beyannamedeki adresleri bilinen adres ve son adres kavramlarının kapsamındadır." Danıştay, 13. Daire, 12.10.1976 tarih ve 146/2747 sayılı karar (Danıştay, 1977: 561).

maliyetlerini azaltmayı hedeflediği anlaşılmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2015: 77). E- devlet⁷ uygulamalarından biri olarak uygulamaya 2016 yılından itibaren dâhil edilen elektronik tebliğ, e-devlet uygulamalarının önemli bir ayağını teşkil etmektedir.

Elektronik ortamda tebliğ uygulamasının yasal dayanağı 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanunu'nun yedinci maddesi ile eklenen düzenlemedir. Bu düzenleme ile 213 sayılı VUK 107/a maddesinde; *"bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir"*⁸. İlgili maddeden anlaşıldığı üzere tebligat işleminin elektronik ortamda yapılmasında kanunen bir sakınca bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle⁹ ilgili her türlü teknik altyapıyı oluşturmaya veya mevcut olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, 456 sıra numaralı VUK Genel Tebliği¹⁰ ile elektronik tebliğe ilişkin düzenlemeleri oluşturmuş ve e- tebligata ilişkin 2015/84 numaralı sirkülerde yayımlanmıştır. AATUHK 77¹¹ ve 88.¹² maddeleri kapsamında da e- tebligata ilişkin açıklamalara yer verildiği ve Maliye Bakanlığı'na usul ve esasları tespit etmeye yönelik yetki verildiği görülmektedir.

2.4.2.1. Elektronik Tebligat Uygulamasına Tabi Kişiler

01.04.2016 tarihinden itibaren bazı mükellefler e-tebligat uygulaması kapsamına alınmış ve bu mükelleflerin e-tebligat alma yükümlülükleri nedeniyle tebliğe elverişli elektronik adres kullanma

⁷ Geleneksel devlet yapılanması yerine devletin hizmet verdiği alanlarda bilgi ve iletişim teknolojileri aracılığıyla kamu hizmetlerinin elektronik ortamda daha hızlı, etkin ve verimli şekilde kullanılmasına yönelik bir dönüşümdür (Öz ve Bozdoğan, 2012).

⁸ 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren ve 6009 sayılı Kanunun 7. maddesiyle eklenen madde.

⁹ Elektronik tebligat yapabilecek idareler aşağıda sayılmakta olup bunlar Posta ve Telgraf Teşkilatı aracılığıyla elektronik tebligat yapabileceklerdir:

- Yargı organları,
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli
 - ✓ Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri (I sayılı cetvel),
 - ✓ Özel bütçeli idareler (II sayılı cetvel),
 - ✓ Düzenleyici ve denetleyici kurumlar (III sayılı cetvel)
 - ✓ Sosyal güvenlik kurumları (IV sayılı cetvel)
- İl özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişileri,
- Barolar,
- Noterler

¹⁰ 27.8.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ *"Resmi sicile kayıtlı olan menkul malların haczi, sicillerine işlenmek üzere sicilin tutulduğu daireye tebliğ edilmek suretiyle de yapılır. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligata elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"* (AAATUHK, ek fıkra: 16.06.2009-5904/24 md).

¹² *"Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"*.

zorunluluğu doğmuştur. Kendilerine bu şekilde tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir:

- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar,
- İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler

E-tebligat yapılacak mükelleflerden isteklerine bağlı kalmaksızın bu uygulama içinde yer alan ve gerekli yükümlülükleri yerine getirilmekle sorumlu tutulanlar olmakla birlikte, kendi isteklerine bağlı olarak bu uygulamaya geçme olanağı tanınan mükellefler olduğu da anlaşılmaktadır. Ancak her iki şekilde de kendisine e-tebligat gönderilecek olanlar, e- tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak mecburiyetindedirler. Bunun yanı sıra bazı mükellef grupları ise ticari, zirai ve mesleki kazanç elde etmemeleri ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep etmemeleri şartıyla elektronik ortamda tebligat yapılmayacağı belirtilmiştir. Bunlar:

- Kurumlar Vergisi mükellefi olmayan tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller,
- Kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Vergiden muaf esnaf,
- Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- Ücret geliri elde edenler,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri,
- Menkul sermaye iradı sahipleri,
- Diğer kazanç ve irat sahipleri

2.4.2.2. Elektronik Tebligata İlişkin Yükümlülükler

Elektronik tebligata ilişkin mükelleflerin bildirimde bulunma ve e-tebligat adresi edinme yükümlülükleri vardır. Yasal düzenleme incelendiğinde mükellef gruplarına göre farklı gerekliliklerin olduğu anlaşılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Yükümlülükleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilk yükümlülükleri, 01.04.2016 tarihine kadar “*Elektronik Tebligat Talep Bildirimini (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin)*” kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleridir. Bu yükümlülük, mükelleflerin kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameye sahip kişiler aracılığıyla gerçekleştirilebilir.

01.04.2016 tarihinden sonra yeni mükellefiyete giren kurumlar vergisi mükellefleri ise işe başlama tarihini takip eden *15 gün* içinde elektronik tebligat talep bildiriminde bulunmak zorundadırlar. Mükelleflerin bu başvuruları incelenmekte ve gerekli şartları taşıyanlara verilen internet

vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi ile e-tebligat adresi edinmiş olmaktadır (VUK 456 sıra numaralı Genel Tebliğ).

Gelir Vergisi Mükelleflerinin Yükümlülükleri

Gelir vergisi mükelleflerinin e-tebligat kapsamındaki yükümlülükleri, 01.04.2016 tarihine kadar “*Elektronik Tebligat Talep Bildirimini (Gerçek Kişiler İçin)*” internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamalarıdır. Kurumlar vergisi mükelleflerinden ayrı olarak bildirimde bulunma şekline bağlı olarak e- tebligat sistemini kullanmaları farklılık gösterecektir. Vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığıyla başvuran mükellefler ile internet vergi dairesini kullanarak bildirim de bulunanların e-tebligat sistemine girişleri aynı şekilde olamamaktadır. Gelir vergisi mükellefleri bildirimleri gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine gelerek kendileri yerine getirebileceği gibi, elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla da getirebilir. Bu şekilde başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilecek ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir.

Gelir vergisi mükelleflerinden internet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunanlara; internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecek olup, e- tebligat sistemini kullanabilmeleri için sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılacaktır (VUK 456 sıra numaralı Genel Tebliğ).

01.04.2016 tarihinden sonra yeni mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri bildirim yükümlülüklerini mükellef tesisi sırasında kendileri yerine getirebileceği gibi, elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla da ifa edebilirler. E- tebligata ilişkin bildirim gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermek zorundadır (VUK 456 sıra numaralı Genel Tebliğ).

İsteğe Bağlı Olarak Elektronik Tebligat Kapsamında Olanların Yükümlülükleri

İlk iki gruptan farklı olarak e-tebligat kapsamına zorunlu olarak girmeyen ancak isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını isteyen tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak sistemi kullanabilirler. Gerçek kişi muhataplar ise, internet vergi dairesi aracılığıyla müracaat etmesi veya ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunması halinde sistemden yararlanabilirler (VUK 456 sıra numaralı Genel Tebliğ).

İnternet Vergi Dairesi Üzerinden Gerekli Bilgileri Edinme

E- tebligat sistemini kullanmak üzere, e-tebligat talep bildirimini ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, başvuru anında sistemden üretilen internet vergi dairesi kullanıcı

kodu, parola ve şifreyi içeren kapalı bir zarf verilecektir. Teslim edilen bu zarfa ilişkin teslim tutanağı düzenlenecek ve ilgili tutanak, mükellef veya noterde verilmiş vekâletnameyle yetki verdiği kişi, müdür/vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanacaktır. Mükellefin dosyasına birer örnekleri konulan teslim tutanağı ile e- tebligat talep bildirimini muhafaza edilecektir (VUK 456 sıra numaralı Genel Tebliğ).

2.4.2.3. Muhataplarına Elektronik Tebligatın Gönderilmesine İlişkin İşleyiş

VUK hükümlerine göre tebliğ edilecek belge ve yazılar içerisinde sayılan tüm evraklar, elektronik ortamda muhataplarına gönderilmektedir. Tebliğe konu belge ve yazılar, elektronik imzalı şekilde ve muhatapların elektronik tebligat adresine ulaştırılacaktır. Gerek e-tebligata ilişkin başvurularda gerekse de e-tebligat gönderildiğinde muhatap, e-tebligat talep bildiriminde belirttiği telefon numarasına mesaj yoluyla veya e-posta adresine iletilen mail yoluyla bilgilendirilecektir. Muhataplar sisteme internet vergi dairesi üzerinden giriş yapacaklar. Gerçek ve tüzel kişiler internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle sisteme giriş yaparak e- tebligat adreslerine ulaşacaklardır. Gerçek kişilerden internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayanlar sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir (VUK 456 sıra numaralı Genel Tebliğ). Elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatapın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen *beşinci günün* sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır. Bu kayıtların ayrıca *otuz yıl* süresince işlem zaman bilgileri de ekli bir şekilde arşivlerde muhafaza edilmesi yükümlülüğü bulunmaktadır.

2.4.2.4. Elektronik Tebligat Yükümlülüğünün Sona Ermesi

Elektronik tebligat yükümlülüğü içinde zorunlu veya isteğe bağlı şekilde yer alan muhatapların belli durumların varlığı haricinde sistemden çıkmaları mümkün değildir. Bununla birlikte tüzel kişilerin ticaret sicil kayıtlarının silindiği tarih itibarıyla (nevi değişikliği ve birleşme halleri dâhil), elektronik tebligat adresi kapatılmakta ve yükümlülükleri sona ermektedir. Gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü veya gaipliğine karar verildiğinin idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresi re'sen kapatılır ve yükümlülükleri sona ermiş olur. Aynı zamanda mirasçılarının bağlı olunan vergi dairesine başvurması halinde ölen kişinin e-tebligat adresi kapatılır.

2.4.2.5. Elektronik Tebligat Alan Muhatapın Sorumluluğu ve Cezai Hükümler

Elektronik tebligat alma yükümlülüğünde olan muhatapların e- tebligat kullanımına ilişkin çeşitli sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklara aykırı hareket edilmesi cezai hükümler tatbik edilmesine yol açacaktır. 456 sıra numaralı genel tebliğde söz konusu hususlara ilişkin açıklama getirilmiştir. Bunlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- Muhatapların e-tebligat bildirimini süresinde, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmeleri,
- Beyan edilen bilgilerde meydana gelecek değişiklikleri öncesinde veya en geç değişiklik tarihinde vergi dairesine bildirmeleri,
- Talep Bildiriminde belirtilen tüm şartlara riayet etmeleri,
- Kendilerine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerini korumaları, üçüncü kişilerle paylaşmamaları ve başkasına kullandırmamaları,
- Kendilerine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerin istenmeyen şekilde üçüncü kişilerin eline geçtiğini tespit ettiğinde derhal vergi dairesine bilgi vermeleri, gereklidir.

Bahsi geçen sorumlulukların yerine getirilmemesinden doğacak tüm hukuki sonuçlar muhatabın sorumluluğunda olacaktır.

Elektronik tebligat sistemine dâhil olması zorunlu olanlardan getirilen yükümlülüklerle uymayanlar için VUK 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca, VUK mükerrer 355. maddesindeki cezai müeyyide uygulanır. Özel usulsüzlük cezası kapsamında uygulanacak cezai hükümler her yıl yeniden değerlendirilince tayin edilir. E-tebligata ilişkin bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemesi gerekçesiyle muhatabına ceza uygulanmakla birlikte, re'sen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi oluşturulur ve e-tebligat gönderimine başlanılır. Söz konusu durum gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir.

2.4.3. Memur Vasıtası ile Tebliğ

Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine kendi memurları vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir (VUK md.107). Tebliğ esasları konusunda getirilen hükümler bu yöntem için de geçerlidir. Bu tebliğ yöntemine özellikle tespiti idarenin takdirine bırakılmış acele hallerde ve özel durumlarda başvurulmaktadır.

2.4.4. Dairede ya da Komisyonunda Tebliğ

Tebliğ yöntemleri içerisinde istisnai bir niteliğe sahip bu tebliğde; mükellef, sorumlu ya da ilgiliye, maliye dairesi veya komisyonunda bulunduğu sırada, kendisine tebliğ evrakı verilerek imzası alınarak tebliğ işlemi gerçekleştirilir (VUK md. 93). Diğer tebliğ yöntemlerinden farklı olarak bu tür tebliğin yapılabilmesi için tebligat alacak olanın bunu kabul etmesi şarttır.

2.4.5. İlan Yolu ile Tebliğ

İlan yolu ile tebliğ, idarenin ancak bazı hallerin varlığı halinde uygulayabileceği bir yöntemdir. VUK'nun 103'ncü maddesinde sayılan durumların varlığı halinde ilan yoluyla tebliğ yapılabilir. Buna

göre, ilan yolu ile tebliğat yapılabilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekir:

- Tebliği alacak olanın bilinen adresinin¹³ hiç bilinmemesi,
- Tebliği alacak olanın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan tebliğ evrakının geri gelmesi,
- Başkaca nedenlerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması,
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunamaması,
- Adresten geçici olarak ayrılma nedeniyle iki defa tebliğe çıkarılmasına rağmen tebliğ yapılamaması.

İlan yolu ile tebliğin şartları oluşmadan ilan yolu ile yapılacak tebliğatların hiçbir hukuki sonucu olamaz.¹⁴ İlan yoluyla yapılacak tebliğ, mükellefin adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ yöntemi olduğundan, adresinde bulunmadığı kanunda belirtilen usulle belirlenmedikçe, mükellefe ilan yoluyla yapılacak tebliğ hüküm ifade etmez. Danıştay 9. daire tarafından verilen 09.03.2005 tarih 2003/2571 esas numaralı ve 2005/494 karar numaralı karar, gerekli şartlar oluşmadan yapılacak ilan tebliğinin hüküm ifade etmeyeceğine örnek gösterilebilir. Bahsi geçen kararda; “*bilinen adrese posta ile tebliğ yoluna gidilmediği tespit edildiğinden, daha önce terk edildiği bilinen adreste düzenlenen adres tespit tutanağına dayanılarak ilan tebliğ şartlarının oluşmayacağı*” şeklinde bir karar verilmiştir (Danıştay, 2015).

İlan yolu ile tebliğ VUK 104. maddesinde açıklanan belli şekli kurallara¹⁵ bağlı olarak yapılmalıdır. Yabancı memlekette bulunan mükellef için ilan yolu ile tebliğ yapılırsa, bilinen adresine tebliğ evrakının örnekleri ayrıca posta ile gönderilir (VUK md.104/2). Ayrıca, ilanlarda, tebliğ ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (Tüzel kilerde unvanları) yazılı muhataplara belli hususlar¹⁶ ihtar edilir (VUK md.105).

¹³ “*Vergi/Ceza ihbarnameleri bilinen tüm adreslere tebliğ edilmeden ilan tebliğat yapılamayacağı*” Danıştay 4. Daire, 07.06.2001 tarih ve 2432/2525 sayılı karar (Danıştay Başkanlığı, 2015).

¹⁴ “*Posta veya memur eliyle yapılmak istenen tebliğden önce, ilan tebliğat yapılması için gerekli şartların oluşması gerekir.*” Danıştay, 9. Daire, 23.09.1987 tarih ve 2915/2579 sayılı karar (KIZILOTLU, 1991: 737).

¹⁵ Söz konusu şekli şartları aşağıda sıralanmıştır:

- İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.
- Tebliğ konusu, her biri ayrı ayrı olmak üzere, **2.000 TL** az vergi veya vergi cezasına ilişkin olması halinde, ilan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılması yeterlidir.
- İlan ile yapılan tebliğ konusu, **2.000 TL** ile **200.000 TL** arasındaki vergi veya vergi cezasına ilişkin olması halinde, ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır.
- İlan ile yapılan tebliğ konusu, **200.000 TL** aşması halinde, ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yayımlanır.¹⁵
- İlan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen **on beşinci** gün ilan tarihi olarak kabul edilir.
- İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresine bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

¹⁶ Muhataplara iletilecek hususlar şunlardan oluşmaktadır:

- İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya vekili aracılığıyla başvurmaları,
- Taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri,
- Kendilerine süre ile kayıtlı tebliğ yapılacağı.

İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde daireye müracaat eden ya da adresini bildirmiş olan kimseye artık normal yoldan tebligat yapılır. İlan yolu ile tebliğin bu kişi hakkında bir hükmü kalmaz. Bir ay içinde başvurmayan ya da adresini bildirmeyen kimseye, ilan tarihinden başlayan *bir aylık* sürenin sonunda tebligat yapılmış sayılır (VUK md.106). Tebligatın zamanaşımı süresi içinde yapılmış olup olmadığı da bu tarihe göre belirlenir.

2.5. Hatalı Tebliğler ve Sonuçları

Tebliğ işlemi bir idari işlem niteliğine haiz olduğu için idari işlemlerin geçerliliğini sağlayan şekle ve esasa ilişkin şartların varlığı aranmaktadır. Aksi halde yapılan tebliğ işlemi hukuki bir sonuç ortaya çıkaramayacaktır. VUK 108. maddesinde düzenlenen hatalı tebliğe ilişkin hükümler doğrultusunda yapılan tebligat işleminin geçersiz sayılmasına yol açabilen hataların varlığı o tebligatı geçersiz kılar. Dolayısıyla bu tebligatlara bağlı vergi alacağı da doğmamış sayılır (Ürel, 2007: 199). Tebligat yapılmadan ya da geçersiz veya usulsüz yapılan tebligata dayanan vergilendirme işlemi mahkemece iptal edilir. Tebliğ hatalarını, belgelerde yapılan hata ve usulde yapılan hata olmak üzere iki başlık halinde incelemek mümkündür.

2.5.1. Tebliğ Edilen Belgede Hata

Tebliğ usulüne uygun olmakla birlikte, tebliğ edilen belgelerde bazı şekil hataları bulunabilir. Bu şekil hataları esası etkilemiyorsa tebliğ geçerlidir. *Mesela*, ihbarnamede sıra numarasının yazılmaması bu türden bir hatadır. Ancak bunun aksine esası etkileyen hatalar mevcutsa, belgeler ve tebliğ hukuki sonuç doğurmaz. *Örneğin*, mükellefin adının, verginin türünün, miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmaması ya da belgenin yetkili makamca düzenlenmemesi gibi durumlar esasa müessir olduğundan tebligatı hükümsüz kılar (VUK md.108). Böyle bir belgenin yeniden düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekir. Danıştay kararlarına göre, esasa etkili şekil noksanlıkları ihbarnameyi hükümsüz kılar ve tarhiyatın terkinini gerekir¹⁷.

2.5.2. Tebliğ Usulünde Hata

Tebliğin kanunda belli edilen usule uygun olarak yapılması lazımdır. Tebliğ usulüne göre yapılmamışsa, tebliğe konu belge değil, yapılan tebligat geçersiz olur. *Örneğin*, bilinen adreste postayla veya memur eliyle tebliğ yoluna gidilmeden, ilan tebliğ yapılamaz¹⁸. Usulüne uygun olmadan yapılan tebliğler de esas itibarıyla geçersiz olur.¹⁹ Aynı şekilde, tebliğ zarfında tebliğ ve tebellüğ edenin imzaları ve tebliğ tarihi bulunmadıkça, yapılan işlemin kanunen geçerli kabul edilmeyeceği belirlenmiştir.

¹⁷ Danıştay, 3. Daire, 15.01.1991 tarih ve E:1989/2359, K:1991/8 sayılı karar (Danıştay Başkanlığı, 2015).

¹⁸ “Ölmüş olan mükellef adına yapılan ilan keskinleştiği ileri sürülerek mirasçılar adına ödeme emri düzenlenemez” Danıştay, 9. Daire 28.11.1986 tarih ve E:1985/826, K:1986/3237 sayılı karar (Danıştay, 1987: 391).

¹⁹ “Dava konusu ödeme emrinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanun’unda yazılı kurallar yerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nda belirtilen hükümlere göre tebliğ edilmesi nedeniyle usulüne uygun olarak tebliğ edilip keskinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı” Danıştay 9. Daire, 02.11.2011 tarih ve E: 2008/5363, K:2011/7553 sayılı karar (Danıştay Başkanlığı, 2015).

1. UYGULAMADA KARIŞIKLIĞA NEDEN OLABİLECEK DURUMLAR VE ELEKTRONİK TEBLİGAT UYGULAMASININ GÜÇLÜ YANLARI

Elektronik tebligat uygulamasından önce uygulamaya başlanan “*Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi (KEP)*”²⁰ ile elektronik tebligat uygulamasının kapsamındaki mükellefler farklıdır. Ancak KEP sistemi ile yeni uygulamaya dâhil edilen e-tebligat bireyler arasında yanılığa yol açabilmektedir. Öncelikle KEP Sistemi vergi kanunlarına yönelik işlemlere değil, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 18/3’üncü²¹ maddesi uyarınca ve Tebligat Kanunu (7/a mad.)²² kapsamındaki uygulamalara yöneliktir²³. Elektronik tebligat ise bir vergisel işlem olarak VUK hükümlerine tabi tutulmakta, dolayısıyla KEP sisteminden farklı bir yer edinmektedir. Mevcut düzenlemeye göre KEP adresine sahip olan mükelleflerin bu adresleri elektronik tebligatta kullanılamayacaktır. Bu nedenle KEP sistem kapsamındaki kişilerin elektronik tebligat uygulamasından yararlanabilmesi için ayrıca elektronik tebligata ilişkin bilgileri (kullanıcı adı, şifre) temin etmeleri gereklidir.

TÜRMOB tarafından 27.08.2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’na elektronik tebligatın uygulanmasına ilişkin gönderilen görüş ve önerilerinde dikkat çekici bir durum; “*tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükelleflerinin büyük kısmının uygulamaya dâhil edilmekle birlikte, internet altyapısının yeterince yaygınlaşmamış olması, internet ve bilgisayar kullanım düzeyinin yeterince gelişmemiş olması hususları dikkate alındığında tüm mükelleflerin sisteme dâhil edilmesinin zorunlu kılınmasının, uygulamada karışıklıklara ve mağduriyetlere yol açacağı ve yargısal ihtilaflara yol açacağına*” (TÜRMOB, 2015) ilişkin ifadedir. Ancak görüşümüze göre söz konusu mükelleflerin ilgili düzenlemelere uyum sağlayabilmesi için gerekli süre tanınmış ve bununla birlikte elektronik tebligata ilişkin yapılan başvuruların değerlendirmeye tabi tutulacağına ilişkin hükümden de yola çıkarak gerekli koşulları sağlamayan mükelleflerin fiziki yoldan tebligat işlemi gönderileceği anlaşılabilir. TÜRMOB’un ilgili yazısında katıldığımız bir görüş ise elektronik tebligat sisteminden çıkışa ilişkindir. Söz konusu yazıda “*tüzel kişilerin e-tebligat sisteminden çıkmaları ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesine bağlanmıştır. Ancak; ticaret sicil kaydı silinmese dahi vergi daireleri, gerekli koşulların oluşması durumunda gayri faal olanların mükellefiyet kayıtlarını yapılan yoklamalara istinaden re’sen terkin edebilmektedir. Bu durum ise mükellefiyeti olmayan bir işletmenin, e-tebligat sistemine dâhil olması sonucunu doğuracaktır*”. Bahsedilen görüş uygulamada karışıklığa yol açması muhtemel bir konuyu teşkil etmekte olup, çeşitli ek tedbirlerin ve düzenlemelerin uygulamaya

²⁰ Kayıtlı elektronik posta sistemi ile sadece bireye elektronik ortamda tebligat yapılmasını içeren bir düzenleme olmadığı, bunu da kapsayan ancak bununla birlikte söz konusu postanın hukuken geçerli olabilmesi için ilgili kullanıcıya ulaşıp ulaşmadığına, ne zaman ulaştığına ilişkin bir geri bildirim de saplayan bir sistemdir (Tanrıku, 2009: 317).

²¹ “*Tacirler arasında, diğer tarafı temeerüde düşürmeye, sözleşmeyi feshetme, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır*”.

²² “*Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur. Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması halinde diğer usullerle tebligat yapılır. Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır*” (Tebligat Kanunu, madde 7/a).

²³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Özbay, 2012.

geçirilmesine gerek duyulan bir alandır. Özellikle elektronik yoklama uygulaması ile elektronik tebligat uygulamaları birbirine bütünleştirilmelidir. Aksi takdirde vergi dairesince fiziki ortamda gerçekleştirilen yoklama işlemi sonucunda mükellefiyetten çıkan bir mükellefe tebligat yapılmasına neden olacak bir hata meydana gelecektir. Böyle bir hatanın yapılması ise zaman ve emek kaybını ortaya çıkaracaktır.

Tanırkulu (2009) tarafından e-adalet kapsamında elektronik ortamda yapılan elektronik tebliğlere ilişkin çalışmada, elektronik ortamda yapılacak tebligatların zaman bakımından tasarruf sağlayacağı üzerinde durulmuştur. Konuya özellikle usul ekonomisi ilkesi açısından da bakıldığında vergisel bir işlem olan tebliğ işleminin mükelleflere en hızlı şekilde ulaşması vergilemede etkinliğin sağlanmasına hizmet edebilecek bir uygulama olacaktır.

Elektronik Tebligat Kanunu gerekçesinde (2005) de ifade edildiği üzere fiziki tebligat işlemi sırasında yapılan maliyetler, kırtasiye masraflarına yol açmaktadır. Elektronik tebligatın önemli bir tasarruf sağlayacağı söylenebilir. Varol ve Baştürk'ün (2015) "*adli merciler de yaklaşık 32,5 milyon tebligat çıkarıldığı ve bunların birim başına 14 TL'ye mal olduğu, oysa e-tebligatlarda bu maliyetin 1 TL'ye indiğini*" ifade ettikleri çalışmalarında vurguladıkları rakam, her ne kadar vergi ile ilgili yapılan tebligatların sayısı ile ilgili net bir bilgiye sahip olmasak da, tasarrufa katkıda bulunacağı görülmektedir. Bahsi geçen gerekçe de memurların tebligat aşamasında kullanılması kimi zaman tebligatların bazı kurumlarda kaybolmasına yol açtığına ve böylece tebligat işleminin güvenliğinin azalması riskine neden olduğu ifade edilmiştir. E-tebligat uygulamasında böyle bir sorunla karşılaşılması mümkün görünmemektedir.

Bu gerekçenin yansıması, bazen tebligatın muhatabı olan kişiye ulaşmakta zor olmakta, hatta ulaşılamaması nedeniyle ilan yoluyla tebliğ yoluna başvurulmakta bu da idarenin işlem maliyetlerinin artmasına yol açmaktadır. Tebliğ yapılacak kişiler de açıklandığı üzere tebliğin muhatabı kişi bulunmadığı zaman başkasına tebligat verilebilir. Bundan sonraki süreçte o tebligatın kaybolması halinde mükellef tebligattan habersiz kalacak ve hak düşürücü süre kapsamında dava açma ve diğer haklardan yararlanma hakkını kaybedecektir. E- tebligat uygulamasında ise mükellefler haklarında yapılan bir tebliğ işlemini elektronik adreslerinden görebilmekte, ayrıca cep telefonu numaralarına konuya ilişkin mesaj da gelmektedir.

Tebliğatın zamanında yapılması adil yargılanma hakkının da bir gereğidir (Varol ve Baştürk, 2015). Tebligatların mükelleflere ulaştırılması ne kadar hızlı olursa, bireylerin tebligata konu işlemlerini yargıya intikali de o nispette önce gerçekleşebilecektir. Böylece hukuka aykırılık nedeni ile iptali istenen işlemin hukuka aykırı bulunması halinde, aykırılık içeren bu işlem de en kısa zamanda hukuk âleminden terkin edilecektir.

Tebliğat işleminin hem doğru ve güvenilir hem de en az maliyetle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Diğer e-devlet uygulamaları ile bütünleşme sağlanması ile birlikte e-tebligat yöntemi

kendisinden beklenen bu amaçları gerçekleştirme özelliğine sahip olan bir uygulama olduğu söylenebilir.

4. SONUÇ

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de bu dönüşüme uyum sağlama çalışmalarını beraberinde getirmiştir. Bu dönüşüm VEDOP projeleri ile işlerlik kazanmış, beraberinde sırasıyla elektronik diğer uygulamalar yerini almıştır. E-beyanname, e- defter, e- fatura uygulamalarından sonra en son gelişme e-tebligat konusunda meydana gelmiştir. Vergi Usul Kanunu 107/a maddesi ile idari işlemlerin önemli bir parçası olan tebliğ işlemlerinin de elektronik ortamda yapılmasına imkân tanınmıştır. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanılarak 456 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlere yapılacak tebligatlar elektronik ortamda hayata geçirilecektir. Elektronik ortamda e-imzalı olarak gönderilen tebliğ evrakı, ilgilinin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Elektronik tebliğ işlemi sonucunda; tebliğ işlemlerinin diğer tebliğ yöntemleri, özellikle posta veya ilan yoluyla tebliğ işlemleri, sırasında yapılabilecek hataların önüne geçilecek ayrıca tebligat için yapılan maliyetlerde avantaj sağlanacaktır. Bununla birlikte kırtasiye masraflarının azalmasına katkıda bulunacak, usul ekonomisi ilkesi gereğince işlemlerin daha hızlı ve etkin gerçekleşmesi olanağına kavuşulacaktır. Ek olarak, işçilik, veri güvenliği ve arşivleme konusunda ciddi kolaylıklar elde edilecektir. Sadece vergileme alanında değil yargılama sürecinde de önemli avantajlar temin edilecektir. Yargı süreci işlerlik kazanacak, davaların daha kısa sürede tamamlanması ile hak kayıpları minimum düzeye indirilebilecektir.

Elektronik tebligat sisteminin uygulamaya girmesiyle idare ile mükellef arasındaki iletişim daha şeffaf, hızlı ve sağlıklı hale gelecektir. Vergi mükellefleri açısından büyük önem taşıyan tebliğlere ilişkin bilgilendirmelerin mail adresi, cep telefonu gibi araçlarla yapılması mükellef ile idare arasında tebligatın ulaşımadığına ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesinde kayda değer bir rol oynayacaktır.

Elektronik ortamda yapılacak tebligat bilgi güvenliğini ve kişisel verilerin korunmasını temin etmekte olup, belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilmesi mümkün değildir. Elektronik ortamdaki tebliğ saniyelerle ifade edilecek kadar kısa bir zaman aralığında gerçekleştirilebilecek iken; fiziki ortamda bu zaman haftalara yayılabilmektedir. Elektronik tebligat sisteminde, muhatap ile idare arasında tebligatın ulaşımadığına ilişkin ortaya çıkabilecek sorunlar da asgari düzeye inmektedir. Çünkü e-tebligatta muhatapına tebligatın hangi vakitte ulaştığı, tebligata konu olan belge ve ekleri

otuz yıl gibi bir süre arşivlendiği için her zaman için görüntülenmesi mümkündür. Oysaki fiziki ortamda bazı durumlarda muhatabına ulaşmadan veya muhatap dışında kişilere tebligatın verildiği hallerde tebligat kaybolabilmekte veya muhatapı böyle bir iddiada bulunabilmektedir. Ayrıca e-tebligat gönderildikten sonra muhataplarının SMS veya mail yoluyla bilgilendiriliyor olması da mükellef hakları çerçevesinde önemli bir avantajdır. Tüm bu özellikleri nedeniyle e-tebligat güçlü yanlarından da hareketle vergi idaresinin tebliğ işlemlerinde etkinliğinin artırılmasına yönelik önemli bir e-devlet uygulaması olduğu sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2006) “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş altıncı baskı, Gazi Kitapevi.
- Dalkılıç, E. E. (2014) “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, Hacettepe HFD, 4(1): 107-124.
- Danıştay Başkanlığı (2015), “UYAP-Bilgi Bankası”, Danıştay Kararları, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (08.10.2015).
- Danıştay Başkanlığı (1987) “Danıştay Kararları”, Danıştay Dergisi, Sayı: 66–67: 391.
- Danıştay Başkanlığı (1981) “Danıştay Kararları”, Danıştay Dergisi, Sayı: 42-43: 120-121.
- Danıştay Başkanlığı (1977) “Danıştay Kararları”, Danıştay Dergisi, Sayı: 26/27: 561.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2015) “456 numaralı VUK Genel Tebliği” <http://www.gib.gov.tr/456-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği> (05.10.2015)
- Gımalı, A. (2011) “Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar”, Mali Çözüm Dergisi, Mart- Nisan: 215-224.
- Karakoç, Y. “Genel Vergi Hukuku”, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Ş. (1991) “Vergi Usul Kanunu Uygulaması” Ankara: Savaş Yayınları.
- Kırbaş, S. (2002) “Vergi Hukuku”, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Maliye Bakanlığı (2015), “2015 yılı Performans Programı”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyanname_rehberi/GIB_2015_Performans_Programi.pdf (09.10.2015).
- Şenyüz, D. (1997) “Vergi Usul Hukukunda Tebligat”, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012), “Türk Vergi Sisteminde E-maliye Uygulamaları”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2): 67-92.
- Özbalcı, Y. (2008) “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Ankara: Oluş Yayıncılık.

- Özbay, İ. (2012) “6099 sayılı Kanun ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik Çerçevesinde Tebligat Hukukundaki Son Değişiklikler”, EÜHFD, 16 (1-2): 115-157.
- Tanrıkulu, C. (2009) “Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat, TBB Dergisi, 85: 315-331.
- TBMM (2005) “Elektronik Tebligat Kanunu ve Gerekeşi”, www.tbmm.gov.tr (10.10.2015).
- Türk Dil Kurumu (2015) “Güncel Türkçe Sözlük”, http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.567b11996670a4.86174952 (10.10.2015).
- TÜRMOB (2015) “Elektronik Tebligat Sistemi ile İlgili 456 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Tebliği Hakkındaki Görüş ve Önerilerimiz”, <http://www.turmob.org.tr/DBContent.aspx?param=Ilpt73FpfZ8eNYSdim5gFkS3fw8+GHpfcwFSAt+BMG1+SZ2gfi2wJ8q7WGIKhgvUyeyH2znsdlKMxwxMmAkUafq+4cyJ5bEn> (10.10.2015).
- Ürel, G. (1997) “Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- Varol, A. ve BAŞTÜRK, İ. (2015) “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, Ankara Barosu Dergisi, 2015 (1): 263-278.
- Yargıtay Başkanlığı (2015), “ UYAP- Bilgi Bankası” Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 23.11.2011 ve 2011/11-554 Esas- 2011/684 sayılı kararı <https://emsal.yargitay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> (08.10.2015).