

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
NORM KOYMA VE NORMUN
UYGULANMASINDA
KRONİKLEŞMİŞ “YETKİLENDİRME”
SORUNUNA YENİ BİR ÖRNEK:
ELEKTRONİK ORTAMDA
TEBLİĞ USULÜNE İLİŞKİN
DÜZENLEMELER*

Yrd. Doç. Dr. İnci SOLAK AKMAN**

Makalenin Geldiği Tarih: 25.05.2016 Kabul Tarihi: 06.06.2016

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

ÖZ

Vergilendirme sürecinde vergi idaresince tesis edilen işlemlerin tebliği Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan düzenlemelere göre yapılmaktadır. VUK'ta düzenlenen tebliğ usullerine, 23.7.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle "elektronik ortamda tebliğ usulü" eklenmiştir. VUK'un 107/A maddesinde öngörülen bu tebliğ usulüne ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiş, Bakanlık da bu hususları 456 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenlemiştir. Bu çalışmanın amacı, VUK'un 107/A maddesi ile sözü edilen Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemelerin Anayasada öngörülen belli ilke ve kurallar bakımından incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Tebliğ, elektronik tebliğ, vergi ödevi, yazılı bildirim usulü, vergilerin yasallığı ilkesi, adil yargılanma hakkı.

A NEW EXAMPLE OF TURKISH TAX LAW'S CHRONIC
"AUTHORIZATION" PROBLEM IN LEGISLATING AND
ADMINISTERING LAWS AND REGULATIONS: ELECTRONIC
NOTIFICATION PROCEDURE REGULATIONS

ABSTRACT

Notification of administrative acts in the taxation process is carried out according to the provisions of the Tax Procedural Code. With Article 7 of the law numbered 6009, dated 23.7.2010, "electronic notification procedure" has been added to the existing notification procedures regulated under the Code. This new procedure is included in Article 107/A of the Code, and with this new article, the Ministry of Finance has been authorized to determine the procedures and principles relating to the electronic notification procedure provided in the article. The Ministry has issued the Tax Procedures Code General Communiqué numbered 456 to regulate these matters. The aim of this study is to examine the provisions under Article 107/A and the General Communiqué numbered 456 in terms of certain principles and rules of the Constitution.

Keywords: Notification, electronic notification, tax liability, written notification procedure, legality of tax, right to a fair trial.

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere vergilendirme sürecinde^[1] bu sürecin tahsil aşamasının düzenlendiği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki (AATUHK) yollama^[2] da dikkate alındığında tebliğ, kural olarak Vergi Usul Kanunu (VUK)'ndaki düzenlemelere göre yapılmaktadır. Tebliğ, "yasallık denetiminin yapılabilmesi için kullanılacak dava açma süresinden başlayarak işlemin etkinliğini gösterme anının saptanmasına değin pek çok konuda önemli bir yeri ve işlevi olan bir işlemdir"^[3]. Dolayısıyla vergilendirme sürecinde, vergi idaresinin tek yanlı iradesiyle tesis ettiği, pek çoğu da yükümlendirici nitelik taşıyan işlemlerin tebliği, muhatabın tesis edilen işlemde haberdar olması bakımından büyük bir öneme sahiptir. Nitekim kanun koyucu, vergi ödevlilerinin vergi idaresi karşısında korunmasını sağlamak amacıyla vergilendirme sürecindeki tebliğe ilişkin esas ve usulleri VUK'ta sıkı şekil kuralları öngörerek ayrıntılı bir biçimde düzenlemiştir^[4]. VUK'ta öngörülen dört tebliğ usulüne 6009 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile elektronik ortamda tebliğ usulü eklenmiştir. Bu çalışma, VUK'a 107/A madde numarasıyla eklenen "Elektronik ortamda tebliğ" başlıklı düzenleme ve anılan maddenin 3'üncü fıkrasında Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde çıkarılan 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni Anayasa'da öngörülen belli ilke ve kurallar^[5] bakımından incelemeyi amaçlamaktadır^[6].

-
- [1] Vergilendirme sürecinde tesis edilen idari işlemlerin tümü vergilendirme işlemi olarak nitelendirilemeyeceğinden bu kavramın kullanılması tercih edilmiştir.
- [2] AATUHK md.8.
- [3] Zabunoğlu, Yahya, **İdare Hukuku**, C.1, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 305.
- [4] Özay, vergilendirme sürecinde izlenen usul kadar işlemlerin iletiliş şeklinin de önemli olduğunu, idari işlemlerin yazılı olmasına ilişkin Anayasal ve yasal ilkelerle yetinmeyen VUK'un bu hususu da içeriğini gösteren bir biçimde düzenlediğini ifade etmektedir. Yazara göre "Türk hukukunda Tebliğ Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu gibi yasal düzenlemeler yazılı bildirimle ilişkin genel düzenlemeleri içerdiği halde vergilendirme sürecinin bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile yakın ilişkisini gören yasa koyucu bu konuyu da özel olarak bu kanunda (VUK) yeniden anma ve düzenlemeyi uygun görmüştür". Özay, İl Han, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004, s. 643.
- [5] Elektronik tebligata ilişkin düzenlemelerin Anayasa'nın özel hayatın gizliliği ve korunmasına ilişkin hükümleri açısından incelenmesi ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturabilecek nitelikte olup, kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti ile birlikte ele alınması gerektiğinden bu çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Bununla birlikte, elektronik ortamda tebliğ usulü konusunda Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin vergi ödevlilerinin sahip olduğu söz konusu anayasal haklar bakımından da ciddi sorunları beraberinde getireceğine işaret etmek isteriz.
- [6] AATUHK'un 77'nci maddesinde menkul malların; 79'uncu maddesinde üçüncü şahıslardaki menkul mallar, alacak ve hakların; 88'inci maddesinde gayrimenkul mallar ve gemilerin haczine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu üç maddede de elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin "Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil

II. VERGİ USUL HUKUKU^[7] AÇISINDAN TEBLİĞ KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde tebliğ, “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*” biçiminde tanımlanmakta, Kanun'un 93'üncü maddesi uyarınca da “*vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar*” tebliğin konusunu oluşturmaktadır^[8]. Doktrinde, tebliğin, yazılı bir bildirim olmanın yanı sıra, bu bildirim yapıldığının kanunda öngörülen şekilde belgelendirilmesi işlemi olduğu ifade edilmektedir^[9]. Nitekim VUK'ta tebliğ evrakının teslimi ve bu teslimin belgelendirilmesi hususu ayrıca düzenlenmiş, adresleri bilinmeyenler bakımından veya posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmayan durumlarda uygulanacak ilan tebliğ usulüne ilişkin kapsamlı düzenlemelere yer verilmiştir. VUK'un 93'üncü maddesinde posta yoluyla tebliğin ilmuhaberli taahhütlü olarak yapılacağına hüküm altına alınmasının altında yatan neden de vergilendirmeyi ilgilendiren hususlarda yazılı bildirim yoluyla muhatapların tesis edilen işlemde haberdar edilmesi ve bilgilendirilmesinin garanti altına alınması ile tebliğin yapıldığı hususunun belgeye bağlanması olsa gerektir.

VUK'un 21 ve 93'üncü maddelerinde yer alan “hüküm ifade etme” unsuru, tebliğin muhatabı üzerinde yalnızca doğrudan hukuki sonuç doğuran^[10], bir başka ifadeyle kesin ve yürütülmesi gerekli işlemleri değil, bu nitelikte olmayan

dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlarla elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” biçiminde ortak bir hüküm yer almaktadır. Çalışma, VUK'ta ve 456 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelerle sınırlandırıldığından, bu hüküm ayrıca incelenmeyecek olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin kapsamı konusunda VUK'ta yer alan düzenlemeye ilişkin tespitlerin AATUHK bakımından da geçerli olduğunu düşündüğümüzü ifade etmek isteriz.

- [7] Vergi yargısında tebliğ, Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca gerçekleştirildiğinden ve çalışma vergilendirme sürecindeki tebliğ usullerinden birinin incelenmesine özgülendiğinden vergi usul hukuku kavramının kullanılması tercih edilmiştir.
- [8] Vergi hukuku açısından tebligatın hukuki niteliği hakkında bkz. Şenyüz, Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa 1997, s. 29 – 31.
- [9] Muşul, Timuçin, **Tebligat Hukuku**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s. 41; Deliduman, Seyithan, **Tebligat Hukuku Bilgisi**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 23. Yılmaz/Çağlar da tebliği “*hukuksal bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın yasa ve yöntemine uygun bir biçimde yazı ile veya ilân yoluyla yaptığı belgeleme işlemi*” olarak tanımlamaktadır. Yılmaz, Ejder / Çağlar, Tacar, **Tebligat Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1999, s. 37.
- [10] Kaneti, vergi hukukunda tebliği “*yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuksal sonuç yaratacak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere VUK. 93 v.d.'da belirlenen esaslara uygun olarak iletilmesi*” biçiminde ifade etmekte, dolayısıyla vergilendirme ile ilgili

işlemleri de kapsamaktadır^[11]. Nitekim vergi idaresi vergi/ceza ihbarnamesi, ödeme emri gibi icrai işlemlerin yanı sıra yalnızca bilgilendirme amacıyla düzenlediği belgeleri de muhatabına VUK hükümleri çerçevesinde tebliğ etmektedir^[12]. Çalışma, vergilendirme sürecinde uygulanacak tebliğ usullerinden biri olarak öngörülen elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin düzenlemelerin incelenmesine hasredilmiş olmakla birlikte, vergilendirme sürecinde gerçekleştirilecek tebliğin usulüne uygun yapılıp yapılmamasının hak arama özgürlüğünün kullanılması başta olmak üzere yasal idare ve hukuki güvenlik ilkelerine uygunluk gibi idarenin hukukla bağlılığının ölçülmesi noktasında pek çok açıdan önem taşıdığına da işaret edilmelidir.

III. ANAYASAL İLKE ve KURALLAR KARŞISINDA ELEKTRONİK TEBLİĞ USULÜ

Vergi Usul Kanunu'na 23.7.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile eklenen "Elektronik ortamda tebliğ" başlıklı 107/A madde numaralı düzenlemeyle Kanun'da öngörülen tebliğ usullerine bir yenisi ilave edilmiştir. Söz konusu düzenlemenin 1'inci fıkrasında VUK hükümlerine göre tebligat yapılacak olanlara Kanun'un 93'üncü maddesinde sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği; 2'nci fıkrasında ise Maliye Bakanlığı'nın elektronik ortamda yapılacak tebliğe 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 ortamda tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. VUK'un 107/A maddesine 7.4.2015 tarih ve 6637 sayılı Kanunun 5'inci maddesi ile bir fıkra eklenerek elektronik ortamda yapılan tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği^[13] ile

olmakla birlikte hukuksal sonuç doğurmayan işlemleri bu kapsamda değerlendirmemektedir. Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 130.

- [11] Şenyüz, VUK'un 93'üncü maddesi kapsamı dışında kalan dolayısıyla vergilendirme ile ilgisi bulunsa bile hüküm doğurmayan belgeleri tebliğ edilmesi zorunlu olmayan belgeler arasında saymaktadır. Şenyüz, Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s. 39. Yukarıda yer alan kapsama ilişkin belirlemenin "zorunluluk" unsuru yönünden değil, vergilendirme ile ilgili olup vergi idaresince tebliğ edilecek belgenin tabii olacağı hukuki rejim dikkate alınarak yapıldığını ifade etmek isteriz.
- [12] Çalışmada elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin düzenlemeler vergilendirme sürecinde dava konusu edilebilecek işlemler bakımından ele alınacak ve Anayasa hükümleri açısından yalnızca bu işlemler üzerinde durulacaktır.
- [13] 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı RG.

elektronik ortamda tebliğe ilişkin usul ve esasları belirlemiş ve elektronik tebligat uygulamasına 01.01.2016 tarihi itibarıyla başlanılacağını, Genel Tebliğ uyarınca bu tarihten önce bildirimde bulunanlara 01.10.2015 tarihinden itibaren elektronik ortamda tebligat yapılabileceğini düzenlemiş ancak 467 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği^[14] ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin elektronik tebligat talep bildirimlerini yapmaları gereken süreyi 01.04.2016 olarak değiştirmiş ve elektronik tebligat uygulamasına başlanılacak tarihi de bu değişikliğe paralel bir biçimde yeniden belirlemiştir.

Elektronik ortamda tebliğ usulü, VUK'ta öngörülen diğer tebliğ usullerinin aksine Kanun'da ayrıntılı biçimde düzenlenmemiş, Kanun'un 107/A maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden bu usulün içerik ve kapsamı Genel Tebliğ ile belirlenmiştir. Bu noktada ilgili yasal düzenlemenin, elektronik ortamda tebliği diğer tebliğ usullerinin yanı sıra uygulanacak "ek" bir tebliğ usulü ya da ilan tebliğde olduğu üzere ikinci aşamada başvurulabilecek tamamlayıcı bir usul olarak değil, başlı başına ayrı bir tebliğ usulü olarak öngördüğünün de vurgulanarak belirtilmesi gerekmektedir. Nitekim bu husus, söz konusu Kanun hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten uzunca bir zaman sonra Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 456 Seri No'lu Genel Tebliğ'den de net bir biçimde saptanabilmektedir. Anılan kanun hükmü bakımından inceleme konusu yapılacak ikinci husus, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin kapsamıdır. Aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere Maliye Bakanlığı'na Kanun'la verilen yetki elektronik ortamda tebliğ ilişkili usul ve esasları belirlemekle sınırlı olmayıp, Bakanlığın tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları belirlemeye yetkili olduğu da Kanun'da düzenlenmektedir.

1. Yazılı Bildirim Usulü Açısından

Anayasa'nın "Yargı Yolu" başlıklı 125'inci maddesinin 3'üncü fıkrası idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim^[15] tarihinden başlaya-

[14] Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:456)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliğ (Sıra No:467), 29.12.2015 tarih ve 29577 sayılı RG.

[15] Zabunoğlu'na göre, "1982 Anayasasında "tebliğ" yerine "yazılı bildirim" tamlaması (terimi) kullanılmıştır. (Anayasa m.125/3). 2577 sayılı İYUK'un 7/2-a maddesinde de yine "yazılı bildirim" terimi yer almaktadır. Gerek Anayasa'da ve gerekse İYUK'ta yer alan "yazılı bildirim" terimleri, "tebliğ"den başka bir şey değildir. Anayasa koyucunun tebliğ yerine "yazılı bildirim"i yeğlediği, yasa koyucunun da Anayasadaki terime bağlı kalmak düşüncesi ile, 2577 sayılı yasa da aynı terimi kullandığı anlaşılmaktadır. Yasa koyucunun "yazılı bildirim" yerine "tebliğ" terimini kullandığını gösteren pek çok yasal düzenleme örneği bulunmaktadır. Bu nedenlerle, (Kemal) Gözler'in "tebliğ" yerine sadece "bildirim" denebileceği, yazılı olan şeyin maddi ameliye değil, bu ameliyeye konu olan işlem idari işlem olduğu yolundaki eleştirisine

çağını öngörmektedir^[16]. Bu düzenlemeyle idari işlemler bakımından yazılılık ilkesinin dolaylı biçimde de olsa kabul edildiği ifade edilmektedir^[17]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) dava açma süresinin 7'nci maddenin 2(a) bendinde idari uyumsuzluklar bakımından Anayasa'da yer alan düzenlemeye koşut bir biçimde yazılı bildirim yapıldığı, 2(b) bendinde ise vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklar bakımından tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden başlayacağı hüküm altına alınmaktadır. Anayasa'da ve İYUK'ta yer alan düzenlemeler çerçevesinde "tebliğ", idari işlemlerin ilgilileri hakkında hangi andan itibaren hüküm ve sonuç doğuracağı saptanması bakımından önem taşımaktadır^[18]. Gerek idari uyumsuzluklar gerekse vergi uyumsuzluklarında bildirim yazılı, biçim ve yöntem koşullarına uygun ve tam olarak yapılması yeterli olmayıp, belgelendirilmesi gerekir ve bu noktada yazılı bildirim tarihinin saptanmasında ispat yükü de idareye düşmektedir^[19]. VUK'ta düzenlenen elektronik ortamda tebliğ usulü bakımından sorgulanması gereken ilk husus bu usulün "yazılı" bir bildirim usulü olup olmadığıdır. Daha önce de ifade edildiği üzere tebliğ işlemi ile amaçlanan hakkında hüküm ifade

katılma olanağı yoktur. Kaldı ki, "tebliğ" in de bir işlem olduğu, bir imza karşılığında ya da tutanakla (tebellüğden imtina edilmiş ise buna dair bir tutanağın tanzimi suretiyle) idari işlemin iletildiği, örneğinin verildiği, bunun da belgelendirme işlemi olduğu açıktır; bu belgelendirmenin, bir idari işlem olup olmadığı ise tartışılabilir; ancak türü ne olursa olsun, hukuki bir işlem olduğu açıktır." Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 393 – 394. Gözler'in konu hakkındaki görüşü için bkz. Gözler, Kemal, **İdare Hukuku**, C.I, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009, s. 1050, dn. 20.

- [16] Erkut, ancak yazılı işlemlerin dava konusu edilebileceği izlenimi yaratmaktaysa da, bu hükmün asıl amacının sadece idari işlemlerde yazılılık kuralını vurgulamak olduğunu ifade etmektedir. Erkut, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, No:51, Ankara 2015, s. 37.
- [17] Tan, Turgut, **İdare Hukuku**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 253; Gözler, **a.g.e.**, 830.
- [18] Tebliğ, idari işlemlerin tamamlanma ve yürürlüğe girme anlarının saptanması bakımından önem taşımakta, doktrinde, idarenin yararlandırıcı ve yükümlendirici işlemlerinin tamamlanma ve yürürlüğe girme anları bakımından farklı görüşler bulunmaktadır. Vergilendirme sürecinde tesis edilen işlemlerin pek çoğu yükümlendirici nitelikte olup, bazı yazarlar yükümlendirici işlemlerin imzalanmakla tamamlandığı ve yürürlüğe girdiğini kabul etmekte, bazılarıysa bu nitelikteki işlemlerin ancak tebliğ edilmekle tamamlandığı ve yürürlüğe girdiği görüşünü benimsemektedirler. Bu konuda farklı görüşler için bkz. Onar, Siddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, III.C., 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, s. 1963; Duran, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 411 – 412; Kanlıgöz, Cihan, "İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.1-4, C.40, s. 174 – 176; Gözler, **a.g.e.**, s. 1049 – 1052; Gözübüyük, Şeref / Tan, Turgut, **İdare Hukuku C.1. Genel Esaslar**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 495 – 501; Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 393 – 395.
- [19] Tan, **a.g.e.**, s. 1026.

eden hususların muhatabına ulaştırılması, böylelikle muhatabın, hakkında tesis edilen idari işlemin içeriğine dair bilgilendirilmesi ve bu durumun belgelendirilmesidir. Bu çerçevede tebliğin “teslim”, “bilgilendirme” ve “belgelendirme” olmak üzere üç fonksiyonu bulunmaktadır^[20]. VUK'ta öngörülen elektronik ortamda tebliğ usulünün, bu fonksiyonları bünyesinde barındırıp barındırmadığı hususu da yukarıda açıklandığı üzere 456 Seri No'lu Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemelerin incelenmesiyle saptanabilecektir.

Söz konusu Genel Tebliğ'de Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilen internet vergi dairesi kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarfın verileceği; bu tebligat adresine yukarıda sözü edilen kod, parola ve şifre ile erişileceği; VUK hükümlerine göre tebliği gereken evrakın elektronik imzayla imzalanarak vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletileceği; olay kayıtlarının işlem zaman bilgisi eklenerek erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl saklanacağı ve talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtlarının ilgisine veya yetkili mercilere sunulması öngörülmektedir.

“Teslim” fonksiyonu açısından bakıldığında, tebliği gereken evrakın elektronik tebligat adresi edinme zorunluluğu getirilen mükelleflerin vergi idaresi tarafından kendilerine verilecek şifre ile ulaşacakları bir elektronik tebligat adresine iletilmesinin bir teslim sayılıp sayılmayacağı tartışılabilir. Genel Tebliğ'in “Tanımlar” başlıklı 3'üncü bölümünde Elektronik Tebligat Sistemi “(b)ilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistem”; İşlem Zaman Bilgisi “(b)ir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zaman bilgisi” olarak tanımlanmaktaysa da, VUK hükümlerine göre tebliği gereken evrakın muhatabına teslim edildiğinin nasıl saptanacağına ve muhatabın bilgilendirilmesinin ne şekilde sağlanacağına ilişkin bir açıklık bulunmamaktadır^[21]. Bu saptama, VUK'un 107/A maddesinin 2'nci fıkrasında öngörülen ve Genel Tebliğ'de aynen tekrarlanan elektronik imzalı tebliğ evrakının muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağına ilişkin düzenlemeyle birlikte değerlendirildiğinde kanun koyucunun ve idarenin “teslim” fonksiyonunu “iletme” veya “ulaştırma” ile sınırlandırdığı söylenebilir. Doktrinde, elektronik tebligatın muhatabın e-posta adresine ulaşmasını takip eden beşinci günün

[20] Tüzüner, Özlem, “Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.2011/4, s.142.

[21] E-tebligatta teslim fonksiyonunun kesin ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmiş olacağı yönünde görüş için bkz. Kaya, Fatih, “E-Tebligat ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.329, Şubat 2016, s. 27 – 28.

sonunda yapılmış sayılmasının muhataba uzun bir bilgilenme zamanı tanıdığı ifade edilmekteyse^[22] de, Genel Tebliğ uyarınca elektronik tebligat adresi alınmanın büyük bir mükellef grubu bakımından zorunlu tutulduğu ve tüzel kişilerde ticaret kaydının silindiği, gerçek kişilerdeyse ilgilinin ölüm veya gaipliğinin idare tarafından tespit edildiği veya ölümün mirasçılar tarafından idareye bildirildiği haller dışında elektronik tebligat sisteminden çıkışın mümkün olmadığı, elektronik tebligat hizmetinin geçici olarak askıya alınmasına ilişkin herhangi bir düzenlemenin de yer olmadığı bir tebliğ usulünde özellikle "bilgilendirme" fonksiyonunun gerçekleşip gerçekleşmeyeceği şüphelidir.

Genel Tebliğ'de, elektronik ortamda tebliğin belgelendirilmesi açısından tebliği gereken işlemlere ilişkin kayıtların ne şekilde tutulacağı ve saklanacağına ilişkin düzenlemeler açık(sarih) olup, bu süreçteki tüm bilişim sistemi işlemlerinin belgelendirileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda ifade edilen çekincelere rağmen, elektronik ortamda tebliğ usulünün yazılı bir bildirim usulü olmadığını iddia etmek oldukça güçtür. Tebliği gerekli bir işlemin somut olayın koşullarına göre VUK'ta öngörülen tebliğ usulleri çerçevesinde fiziki ortamda bildirilmek yerine elektronik ortamda muhatabına bildirilmesi, bildirim usulünün yazılı olmadığı sonucuna ulaşılması için yeterli bir ölçüt olmasa gerektir^[23]. Bu nedenle Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemeler muhatabının tebliğin içeriğinden haberdar olması noktasında öngörülebilir olmamakla birlikte^[24], niteliği itibarıyla VUK

[22] Tüzüner, Özlem, **a.g.m.**, s.152 – 153. Yazar, bu saptamayı Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği Taslağı'nda yer alan aynı nitelikteki hüküm bakımından yapmaktadır.

[23] Gözler'e göre "(...) idari işlem, şekil olarak yetkili makamın imzasını taşıyan bir metindir (...) Metin, idarenin iradesinin yazılı olarak açıklandığı belgeye denir. Metin, kağıt üzerinde yazılı olmalıdır. Yazı, kalemle, daktiloyla, bilgisayar yazıcısıyla yazılmış olabilir veya matbaada basılmış olabilir. Ancak hangi teknik ile yazılmış veya basılmış olursa olsun kağıt üzerinde olmalıdır (...) kağıt üzerinde bir nüshası bulunmayan sadece bilgisayar ortamında mevcut bir işlem yazılılık şartını yerine getirmiş olmaz. Keza idare işlemlerini e-mail yoluyla tebliğ edemez. Bu şekilde ilgililere duyurulma 'yazılı bildirim' niteliğinde değildir.", Gözler, **a.g.e.**, s. 830. Gözler'in, yazılı bildirim ve e-posta yoluyla tebliğ konusundaki tespitleri, Tebligat Kanunu ve VUK'a elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin düzenlemelerin ilave edilmesinden önceki bir tarihe dayanmaktaysa da, idari işlemlerde yazılılık kuralının yazılı bildirim de kapsayan daha geniş bir kavram olduğunu, idarenin tesis ettiği bir işlemin yazılılık şartını karşılaması için mutlak surette kağıt üzerinde yazılı olması gerektiğini düşündüğümüzü belirtmek isteriz.

[24] 456 Seri No'lu Genel Tebliğ uyarınca vergi idaresi "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi"nde bulunan mükelleflerden, bu bildirim formlarının sonunda yer alan "Bilgilendirme Tercihleri" başlığı altında elektronik ortamda tebligat gönderildiğini haber vermek üzere farklı bir e-posta adresi ve cep telefonu numarası bildirmelerini istemektedir. Yapılan açıklamaya göre "cep telefonu ve mail adreslerine gönderilecek olan bilgilendirme mesajları konusuna göre farklılık arz etmekte olup, cep telefonuna 'aktivasyonun gerçekleştirildiği' ve 'tebligat gönderildiği' konusunda bilgilendirme SMS gönderilmekte, mail adreslerine ise 'okunmamış tebligat' bilgisi gönderilmektedir.", <http://www.gib.gov.tr/e-Tebligat/sorular>.

hükümleri uyarınca gerekli hususları bünyesinde barındıran tebliği gerekli bir işlemin posta yoluyla tebliği ile elektronik ortamda tebliği arasında yazınlık unsuru bakımından sadece muhatabı haberdar etmede kullanılan aracın değişmesi^[25] yönünden bir fark bulunduğu düşünülmektedir.

2. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından

Elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin düzenlemeler Anayasa'nın 73'üncü maddesinde öngörülen vergilerin kanuniliği ilkesi açısından da irdelenmeye muhtaçtır. Bu bağlamda özellikle VUK'un 107/A maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisinin tartışılması kaçınılmazdır. Anılan maddede elektronik ortamda tebliğ usulü öngörülmekle birlikte, VUK'ta düzenlenen diğer tebliğ usulleri ile karşılaştırıldığında onlardan farklı olarak, elektronik ortamda tebliğe ilişkin bütün usul ve esasları belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verildiği görülmektedir^[26].

Bilindiği üzere genel tebliğler, vergi hukuku bakımından tali kaynak niteliğindedirler ve kural olarak vergi kanunlarındaki düzenlemeleri "açıklayıcı" bir mahiyete sahiptirler^[27]. Bu açıdan, elektronik ortamda tebliğ usulünün VUK'ta

(E.T.01.05.2016). Bu uygulama muhatabın tebliğin içeriği hakkında değil, kendisine elektronik ortamda tebligat yapıldığı konusunda bilgilendirilmesini sağlamaktadır.

- [25] Dalkılıç, Elvin Evrim, "Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.4(1) 2014, s. 112.
- [26] Yaltı, e-belge ve e-imzanın hukukileştirilmesi sürecine ilişkin analizinde VUK mükerrer md. 257/3'te yer alan düzenlemenin e-belge ve e-imzanın vergi hukuku bakımından hukuki sonuç doğuracak biçimde kabul edilebilmesi için Maliye Bakanlığı'nyetkili kıldığına, bu yetkinin sistem açısından değerlendirmeye tabi tutulması ve hukuken yerindeliğinin tartışılması gerektiğine işaret ettikten sonra, "elektronik ortamın getirdiği sistemin hukuk düzenine katılması idari düzenlemelerle değil, yasa ile gerçekleştirilmek durumundadır. E-imza ve bu ortamda yaratılan belgeye hukukilik tanınması meselesi, sadece vergi hukukunun değil bütün hukuk düzeninin sorunudur. Dolayısıyla bir sistem sorunudur ve haklar, borçlar, hukuki işlemlerin geçerliliği ve ispat konularını kapsayan bir konuyu düzenleme altına almak anayasal açıdan yasama yetkisinin kapsamına girer. Vergi hukuku bakımından verginin yasallığı ilkesi de bunu ayrıca zorunlu kılar, çünkü söz konusu ilke sadece maddi anlamda vergi yükümlünü değil, şekli yükümlülükleri de kapsar." biçiminde tespitlere yer vermektedir. Yaltı, Billur, "E-imza ve E-belge:Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk- II", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.152, Mayıs 2001, s. 163. Yazarın e-imza ve e-belgenin vergi hukuku bakımından değerlendirilmesi noktasında yaptığı tespitlerin, günümüzde elektronik ortamda tebliğ usulü açısından geçerli olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim Tebligat Kanunu ve VUK'a eklenen elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin düzenlemeler ile bu tebliğ usulünün hukukileştirilmesi ancak içeriğinin belirlenmesinin neredeyse tamamen idarenin düzenleme alanına terk edilmesi doktrinde de eleştirilmektedir.
- [27] Öncel, Muallâ / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 16.

ismen ve şeklen düzenlenmiş olması ancak bu usulün içerik ve kapsamının belirlenmesinin münhasıran Maliye Bakanlığı'na bırakılmasının vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşıp bağdaşmayacağını sorgulanması gerekir.

Vergi ödevi, maddi ve şekli ödevleri içeren bir ödevler bütünüdür ve vergilendirme sürecinde maddi ödevin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi ancak öngörülen şekli ödevlerin gereklerinin yerine getirilmesi halinde mümkündür. Vergilendirme yetkisinin kullanımının özünde temel hak ve hürriyetlere müdahale niteliği taşıdığı göz önüne alındığında, bu alanda yalnızca maddi ödevlerin değil şekli ödevlerin de kanunla düzenlenmesi zorunluluk arz eder. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi yalnızca verginin temel unsurlarının^[28] kanunla belirlenmesiyle sınırlı bir ilke olmayıp^[29], vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andan tahsiline kadar olan süreçte mükelleflerin/sorumluların yerine getirmekle yükümlü olduğu şekli ödevlerin de kanunla düzenlenmesini gerektirir^[30]. "Aksi takdirde kurucu temel öğelerin hiçbir anlam ve etkinliği kalmayabilecektir"^[31]. Türkiye'de idari usulden farklı olarak, vergilendirme sürecine ilişkin usul kurallarının ayrıntılı bir biçimde kanunla düzenlenmesinin altında yatan temel neden de budur^[32].

[28] Başaran Yavaşlar'a göre vergilendirme alanında "temel hak ve hürriyetlere kuvvetli bir koruma sağlayabilmek için, vergilendirmeye ilişkin temel unsurların çerçevesinin geniş tutulması", *AY md. 73, f.4 ve md. 167, f.2'deki istisnanın dar yorumlanması* ve böylece 'müdahalenin kanunla yapılması emrinin sert şekilde uygulanması şarttır." Başaran Yavaşlar, Funda, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Ed. Ulsan, İlhan / Öztürk, Bahri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 158. Tespitin sonucuna katılmakla birlikte, bireyin temel hak ve özgürlüklerinin vergilendirme alanında korunmasının verginin temel unsurlarının çerçevesinin genişletilmesi yoluyla değil, yükümlendirici nitelikteki şekil ve usul hükümlerinin de kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesiyle sağlanabileceğini düşünmekteyiz.

[29] Kumrulu, vergilerin kanuniliği ilkesinin yalnızca verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesini değil, bu hususun yanısıra kanunla saptanan bu unsurlara göre verginin tarh ve tahsilinin kanunlara uygun olarak yapılmasını, yürütülmesini de kapsadığını ve bu bağlamda vergilerin kanuniliği ilkesinin 'vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasını' da içerdiğini ifade etmektedir. Kumrulu, Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.36, S.1-4, s. 150 – 151. Aynı yönde bkz. Aliefendioğlu, Yılmaz, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", **Danıştay Dergisi (Atatürk'ün Doğumunun 100.Yılı Özel Sayısı)**, Ankara, 1981, s. 81– 82.

[30] Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 100 – 101; Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2008, s. 126.

[31] Güneş, **a.g.e.**, s. 126.

[32] İdari usul konusunun bireylerin idare karşısında korunması bakımından arz ettiği önem hakkında bkz. Tan, **a.g.e.**, s. 249 – 251.

Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinin 3'üncü fıkrasında Maliye Bakanlığı diğer hususların yanı sıra, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmış, Bakanlık tarafından çıkarılan 456 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde kurumlar vergisi mükellefleri ile kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanların elektronik tebligat almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda oldukları düzenlenmiştir. Söz konusu vergi mükellefleri bakımından yerine getirilmesi zorunlu bu şekli ödevle ilişkin hiçbir belirleme kanunda yer almamaktadır. Kanun koyucu, bu şekli ödev bakımından bir zorunluluk öngörmemiş, zorunluluk getirme yetkisini münhasıran idareye bırakmıştır. Vergilendirme sürecinde genel çerçevesi kanun ile belirlenmemiş bir şekli ödevin kapsam ve sınırlarının idarece belirlenmesinin hukuki güvenlik ve vergilendirmede belirlilik ilkelerini zedelediği, dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği açıktır. 456 Seri No'lu Genel Tebliğ'de, bu Tebliğ'de yer alan düzenlemelerin VUK'un 148 ve 149'uncu maddeleri ile mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü bendinde Bakanlığa verilen yetkiye dayanılarak gerçekleştirildiği ifade edilmiştir. VUK'un "Bilgi Toplama" başlıklı dördüncü bölümünde yer alan "Bilgi verme" başlıklı 148 ve "Devamlı bilgi verme" başlıklı 149'uncu maddeleri anılan Tebliğ'in yasal dayanağını oluşturamaz çünkü şekli bir ödevi yerine getirme zorunluluğunun, "bilgi verme yükümlülüğü" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir^[33]. Bilgi toplama, mahiyeti itibarıyla vergi denetimini sağlamaya yönelik araçlardan biridir ve bu denetimin amacı vergi idaresinin vergi ödevlilerinin bu ödevlerini yasaların öngördüğü biçimde, daha açık bir ifadeyle hukuka uygun ve doğru olarak yerine getirip getirmediğini saptamaktır. Beyana dayalı bir vergi sisteminde bilgi toplamanın vergi güvenliği açısından önleyici ve bastırıcı olmak üzere iki fonksiyonunun bulunduğu söylenebilir^[34]. Dolayısıyla, özünde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla idareye verilen denetim yetkisinin kullanılmasına

[33] VUK'un 149'uncu maddesinde 3239 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle devamlı bilgi verme mecburiyeti bulunanların kapsamı genişletilmiş ve bu Kanun tasarısına ilişkin gerekçede devamlı bilgi verme müessesesi "*Son yıllardaki ekonomik gelişmeye paralel olarak hızlanmış bulunan mal akımından doğan kazançların, mükellef beyanlarına yansıtıp yansımadağının diğer bir kontrol aracı*" olarak tanımlanmıştır. T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, C.3, 1988, s. 744. Kanun koyucunun vergi güvenliğini sağlamak amacıyla öngördüğü bir önlemin, şekli ödev getirme zorunluluğunu içermesi teorik olarak da mümkün değildir.

[34] Özbacı, beyana dayalı bir vergi sisteminde bilgi toplamanın, birincisi mükellefiyetleri ile ilgili olaylar hakkında gerektiğinde veya devamlı surette bilgi alınacağını bilen mükellefleri beyan sürecinde daha dikkatli davranmaya sevk etmek, diğeri ise vergi yasalarına uygun beyanda bulunmayan mükelleflerin ziyaa uğrattıkları verginin tespitini sağlamak bakımından ikili bir fonksiyonu bulunduğunu ifade etmektedir. Özbacı, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008, s. 449.

yönelik bir mekanizmaya ilişkin düzenlemelerin, elektronik tebliğ adresi alma zorunluluğu getirmek biçiminde, bu amaçla açıklanması mümkün olmayan bir konuda dayanak gösterilmesi düzenleyici işlemlerin yasaya dayanması gerekliliği prensibiyle, kısacası yasal idare ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere vergi hukukunda şekli bir ödev ancak ve yalnızca kanunla konulabilecekken, Anayasa'ya uygunluğu tartışmalı olan VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü bendinde Kanun'un 149'uncu maddesine işaret edilerek Maliye Bakanlığı'na şekli ödevler bakımından zorunluluk getirme yetkisi verilmekte ve Bakanlık da bu kapsamda verilen yetkiye dayanarak düzenleyici işlemlerle VUK'ta öngörülme-yen şekli ödevler ihdas etmektedir^[35]. VUK'ta yer alan ilgili hükümlerde idareye düzenleme yapamayacağı bir alanda düzenleme yetkisi tanınması ve idarenin de 456 Seri No'lu Genel Tebliğ'i yetkilendirmeye ilişkin söz konusu hükümlere dayandırması kuşkusuz ki anılan düzenlemeleri hukuka uygun kılmaz.

Yukarıda açıklanan nedenlerle VUK'un 107/A maddesinin 3'üncü fıkrasında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin kullanımı, kanun ile düzenlenmesi gereken şekli ödevlerin idari işlemle düzenlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Böyle bir yetki devri kuşkusuz ki yalnızca vergilerin kanuniliği ilkesine değil, Anayasa'nın 2'nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti, 7'nci maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ve 11'nci maddesinde düzenlenen Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğüne ilişkin hükümlere de aykırılık teşkil etmektedir^[36].

[35] 456 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nin yasal dayanağını oluşturan VUK'un "Yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesi özünde Maliye Bakanlığı'na "devredilen" yetkileri düzenlemektedir. Anılan maddenin 1'inci fıkrası (4369 Sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki hali) Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde temelde yukarıda tartıştığımız hususlardan hareketle itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiş ve Maliye Bakanlığı'nı "Vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgeler ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya" yetkili kılan hükmü ile sınırlı olarak yapılan inceleme sonucunda Mahkeme bu düzenlemenin Anayasaya aykırı olmadığına oyçokluğu ile karar vermiştir (AYMK, E. 1990/29, K. 1991/37, RG T.05.02.1002, S. 21133). Karşıoy gerekçesinde "Bakanlığa yetkinin bir yasayla verilmesi onun hukuka Anayasa'ya uygun olduğunun, Yasa'ya dayandığına göre yasal bulunduğu kanıtı sayılamaz. Yasada öngörülen yetki 'Yasa'nın istediği düzenleme, belirlediği zorunluluk değildir. Yasa'nın saptayıp saydığı, sıralayıp istediği, tanımlayıp nitelediği bir yükümlülük değil, yasa yerine geçen Bakanlığın yaptığı ve yaptırdığı işlemlerdir (...) Yasa ile gerçekleştirilenler düzeyinde iş Tebliğ ile yapılamaz. Yasadan söz edilmesi yasallık için yeterli değildir." biçiminde tespitlere yer verilerek bir yasayı değiştirip düzeltme niteliğindeki bir yetkinin Maliye Bakanlığı'na verilmesinin Anayasa'ya aykırı olduğu ifade edilmiştir.

[36] 456 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nin "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu bölümünde yer alan "elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca, Kanununun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanır" biçimindeki

3. Hak Arama Özgürlüğü Açısından

VUK'un 107/A maddesi'nde yer alan ve ilgili Genel Tebliğ'de aynen tekrarlanan, “(e)lektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır” biçimindeki hükmün Anayasa'nın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama özgürlüğü –mahkemeye erişim hakkı- bakımından tartışılması gerektiği düşünülmektedir. Elektronik ortamda tebliğ usulünün başlı başına, bağımsız bir tebliğ usulü olarak öngörüldüğü, dolayısıyla vergi idaresince tesis edilen işlemlere karşı dava açma süresinin anılan hüküm uyarınca tebligatın yapılmış sayılacağı andan itibaren işlemeye başlayacağı ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bu süreyi durduran ya da

düzenlemeyle, Tebliğ'de öngörülen yükümlülükler uymayanlar bakımından idari yaptırım öngörülmektedir.

Doktrinde suç ve cezaların yalnızca kanunla düzenlenebileceğine ilişkin anayasal ilkenin idari yaptırımlar bakımından geçerli olup olmadığı hususunda farklı görüşler bulunmakla birlikte, bu ilkenin idare hukuku ve idari yaptırımlar alanında ceza hukukundaki kadar kesin çizgilerle belirlenmemiş bir kural olduğu, özellikle idari yaptırım uygulanacak fiillerin ayrıntılarının idari düzenlemelerle belirlenmesindeki esnekliğin ceza hukukuna göre çok daha fazla olduğu ifade edilmektedir. Özay, İl Han, **İdari Yaptırımlar Kuramsal Bir Deneme**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:3326, İstanbul 1985, s. 60 – 61; Karabulut, Mustafa, **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s. 115 – 116; Ulusoy, Ali, **İdari Yaptırımlar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 85 – 86; Özkaya Özlüer, Iğın, “*İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu*”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.2005/1, s. 136 – 140. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinde kabahatin karşılığı olan yaptırımların kanunla belirleneceği öngörülmekteyken, hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi, kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabileceği de hüküm altına alınmıştır. Meseleye çalışmanın kapsamıyla sınırlı olarak VUK'ta öngörülen kabahatler ve bunlara uygulanacak idari yaptırımlar açısından bakıldığında, suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin, özellikle kabahat oluşturan fiillerin belirlenmesinde ceza hukukundaki anlamı içkin olup olmadığı noktasında doktrinde farklı görüşlerin bulunduğunu, Danıştay uygulamasındaki baskın görüşün gerek kabahat gerekse idari yaptırım bakımından kanunilik ilkesinin aranması yönünde olduğunu belirtmek gerekir. Bu bağlamda, 456 Seri No'lu Genel Tebliğ'in yasal dayanağını oluşturduğu savlanan VUK'un 148 ve 149'uncu maddeleri ile Anayasa'ya uygunluğu son derece tartışmalı olan Kanun'un mükerrer 257'nci maddesi işaret edilerek elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımın VUK'un 355'nci maddesine gönderme yoluyla belirlenmesinin eleştiriye açık olduğunu ve vergi kabahatleriyle bunlara uygulanacak yaptırımlar bakımından suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin katı bir biçimde uygulanması gerektiği doğrultusundaki görüşe katıldığımızı ifade etmek isteriz. Bu konuda bkz. Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul 2015, s. 470 – 477; Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 12 – 15; 246; Karakoç, Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 76 – 77; Candan, Turgut, “*Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler*”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. Ulsan, İhsan / Başaran Yavaşlar, Funda, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2009, s. 254 – 259.

kesen nedenlere ilişkin bir düzenleme bulunmadığı da dikkate alındığında, söz konusu düzenlemeyle hak arama özgürlüğünün, bu bağlamda da mahkemeye erişim hakkının ölçüsüz biçimde ve ciddi anlamda kısıtlandığı açıktır^[37]. Zira kanun koyucu yukarıda da ifade edildiği üzere, bir tebligatın elektronik ortamda yapılmış sayılabilmesi için muhatabın tebligattan haberdar olması ve bilgilendirilmesini^[38] değil, tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaşmasını esas almaktadır^[39]. Anayasa'nın 36 ve 125'inci maddeleri ile tebliğin fonksiyonları açısından incelendiğinde, bu düzenlemenin hak arama özgürlüğüne müdahale niteliği taşıdığı ve müdahalenin içeriği ve sınırları, örneğin tebligatın "ulaştığı tarih" ifadesinden ne anlaşılacağı noktasında idareye düzenleme yetkisi verildiği görülmektedir ki, bu hususların söz konusu Anayasa hükümleri esas alınarak

[37] Türkiye Barolar Birliği, 456 Seri No'lu Genel Tebliğ'in yürütmesinin durdurulması ve iptali talebiyle açtığı davada Tebliğ'in dayanağını oluşturan VUK 107/A maddesinin bireyler yeterince koruma sağlamadığı için hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu ve bireylerin hak arama özgürlüklerinin özünü zedelediği, dolayısıyla Anayasa'nın 2 ve 36'ncı maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasını da talep etmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.barobirlik.org.tr/dosyalar/duyurular/2015/20151209_duyuru2.pdf, (E.T. 31.04.2016)

[38] Bu noktada muhatabın haberdar olması ya da bilgilendirilmesinin VUK'ta yer alan ilan yoluyla tebliğe ilişkin düzenlemeler bakımından da gerçekleşmeyebileceği, dolayısıyla hak arama özgürlüğü konusunda yapılan saptamanın "zorlama" olduğu söylenebilir. Ancak ilanen tebligatın kural olarak vergi mükellef veya sorumlularının VUK uyarınca adres bildirmeye veya adres değişikliğine ilişkin ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda başvurulacak bir tebliğ yöntemi olduğunu, dolayısıyla idarenin muhatabı bilgilendirmek konusunda görevini yerine getirmesine rağmen ilgiliye ulaşılamadığını, bu bakımdan elektronik ortamda tebliğ usulü ile ilanen tebliğ usulü arasında temel ve önemli bir fark bulunduğunu ifade etmek gerekir.

[39] Tebligat Kanunu'nun "Elektronik Tebligat" başlıklı 7/a maddesinin 4'üncü fıkrasında da elektronik tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı düzenlenmektedir. Bu hüküm, tebliğ konusunun muhatabı tarafından öğrenilmesinin esas olduğu ifade edilerek eleştirilmekte ve Alman Tebligat Reform Kanunu'nda yer alan "*elektronik tebligatın alındı bilgisinin teyit edilmesi halinde geçerli olacağı*" biçimindeki düzenlemeye işaret edilerek tebliğin bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarına vurgu yapılmaktadır. Koca, Geylani, "*Tebligatın Esası, Gecikmesi Sorunu ve Elektronik Tebligatın Yaygınlaştırılmasının Önemi*", **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, S.2008/6, s. 2991; Akil, Cenk "*11.1.2011 Gün ve 6099 Sayılı Kanun ile 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler*", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y.2012, S.101, s. 254. Sözü edilen düzenlemeyi yerinde bulan görüşler için bkz. Kurt Konca, Nesibe, "*Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri*", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y.2014, S.114, s. 263; Varol, Asaf / Baştürk, İhsan, "*Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi*", **Ankara Barosu Dergisi**, S.2015/1, s. 271; Tüzüner, **a.g.e.**, s. 152 – 153. Tüzüner, Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesinin anılan hükmünde yer alan "ulaştığı tarih" ifadesine rağmen, elektronik tebligata tebliğ tarihini "*alındı bilgisinin teyit edilmesi üzerine, e-tebligat teşkil eden e-postanın muhatabın elektronik adresine ulaştığı günden itibaren beşinci gün*" biçiminde yorumlamaktadır. Tüzüner, **a.g.e.**, s. 145.

kanunda düzenlenmesi gerektiği temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılma rejimi bakımından tartışmasıdır^[40].

VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri incelendiğinde, yurtdışında bulunanlara, kara, deniz, hava ve jandarma eratı ile kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğlere ilişkin özel düzenlemeler getirildiği; ilan tebliğe ancak kanunun öngördüğü hallerle sınırlı olmak üzere muhataba tebligatın yapılmadığı durumlarda başvurulabilen kademeli bir sistem öngörüldüğü net bir biçimde saptanabilmesine karşın, elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin gerek esaslı gerek tali unsurların idarenin düzenleyici işlemleriyle öngörülmesini bu bütün içinde konumlandırmak olanaklı değildir. Bu çerçevede, vergi idaresince yapılan elektronik tebliğden haberdar olmayan veya öngörülen süre zarfında elektronik ortamdaki adresine ulaşma imkanından ağır hastalık, kaza gibi nedenlerle yoksun bulunan muhatapların, anılan yasa hükmü nedeniyle süresinde dava açamamaları halinde, dava açma hakkını kaybedip kaybetmeyecekleri, bu düzenlemenin aksi ispat edilebilir bir karine olup olmadığı tartışmasını beraberinde getirecektir^[41].

IV. SONUÇ

Doktrinde gerek Tebligat Kanunu gerekse Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan tebligatlar bakımından elektronik ortamda tebliğ usulünün yasalaşmasından önce uygulamada yaşanan sorunlara dikkat çekilmekte, elektronik ortamda tebliğ usulünün kabulüyle zaman, işgücü ve masraf bakımından tasarruf sağlanacağı ve bu durumun hem usul ekonomisi hem de yargılamanın makul sürede tamamlanması yönünden önemine sıklıkla işaret edilmektedir.

Bilgi teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşması, bu teknoloji kullanılarak sunulan hizmetlerin teknik ve hukuki altyapısının oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda klasik tebliğ usullerinin yanı sıra, elektronik ortamda tebliğ usulünün teknik altyapısının da oluşturularak hukuk sistemine dahil edilmesi gereği yadsınamaz. Çalışma, Vergi Usul Kanunu ve 456 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde öngörülen elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin

[40] Bu konuda AATUHK'da yer alan elektronik tebligata ilişkin düzenlemeler bakımından yapılan tespit ve eleştiriler için bkz. Tanrıkulu, Cengiz, "Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y.2009, S.85, s. 322 – 323.

[41] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın elektronik ortamda tebliğ usulüne ilişkin açıklamalarında VUK'ta yer alan mücbir sebeplerin e-tebligat bakımından da geçerli olacağı ifade edilmektedir. <http://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat/sorular>, (E.T. 02. 05.2016). VUK'un 13 ve 15'inci maddelerindeki düzenlemelerin vergilendirme sürecindeki ödevlerle sınırlı bir uygulama alanı olduğu, yargılama süreci bakımından etki ve sonuç doğuramayacağı dikkate alındığında böyle bir tartışmanın irdelenen sorun, daha açık bir ifadeyle yargılama aşaması bakımından önem taşımadığı açıktır.

düzenlemelerin Anayasal ilke ve hükümler açısından incelenmesine özgülendiği olup, sergilenmeye çalışılan sorunlar ve yapılan eleştiriler bizatihi elektronik tebligat usulünün kullanılması ve yaygınlaştırılmasına ilişkin bir itiraz niteliği taşımamaktadır. Yukarıda da işaret edildiği üzere, VUK'ta yer alan tebliğ usulleri ayrıntılı bir biçimde ve sıkı şekil kurallarına bağlanarak düzenlenmiş olmasına rağmen, elektronik ortamda tebliğ usulünün içerik ve kapsamının belirlenmesi noktasında Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi, vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti ilkeleri başta olmak üzere, temel birtakım anayasal ilke ve kurallara aykırılık oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra, VUK'un 107/A maddesinde yer alan elektronik ortamda tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağına ilişkin hüküm hak arama özgürlüğünü ölçsüz bir biçimde sınırlandırmaktadır. Elektronik ortamda tebliğ usulünün sağlayacağı kolaylıklar, sözü edilen anayasal ilkelerin, vergilendirme sürecinde bu ilişkinin taraflarının sahip olduğu hak ve yetkilerle bu alandaki icrai işlemlerin pek çoğunun yükümlendirici işlem niteliği taşıması ve dolayısıyla da ilgililerin haklarında tesis edilen işlemler konusunda bilgi sahibi olmasının arz ettiği zorunluluğun alternatif maliyeti olamayacağından, önceliğin uygulamadaki hız ve tasarruf değil, hukukun üstünlüğü ilkesi olduğunu bir kez daha hatırlatmak isteriz.

KAYNAKÇA

Akil, Cenk “11.1.2011 Gün ve 6099 Sayılı Kanun ile 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y.2012, S.101, s. 247 – 266.

Aliefendioğlu, Yılmaz, “*Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları*”, **Danıştay Dergisi (Atatürk’ün Doğumunun 100.Yılı Özel Sayısı)**, Ankara, 1981, s. 67 – 87.

Başaran Yavaşlar, Funda, “*Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır*”, (içinde) **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Ed. Ulsan, İlhan / Öztürk, Bahri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 147 – 202.

Candan, Turgut, “*Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler*”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. Ulsan, İhsan / Başaran Yavaşlar, Funda, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2009, s. 245 – 284.

Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

Dalkılıç, Elvin Evrim, “*Elektronik Tebliğatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi*”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, S.4(1) 2014, s. 107 – 123.

Deliduman, Seyithan, **Tebliğat Hukuku Bilgisi**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.

Duran, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.

Ercüt, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, No:51, Ankara 2015.

Gözler, Kemal, **İdare Hukuku, C.I**, 2. Baskı, Ekin BasımYayın Dağıtım, Bursa 2009.

Gözübüyük, Şeref / Tan, Turgut, **İdare Hukuku C.1. Genel Esaslar**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2008.

Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Kanlıgöz, Cihan, “*İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.1-4, C.40, s. 173 – 192.

Karabulut, Mustafa, **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.

Karakoç, Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

Kaya, Fatih, “*E-Tebliğat ve Hukuki Güvenlik İlkesi*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.329, Şubat 2016, s. 23 – 28.

Koca, Geylani, “*Tebliğatın Esası, Gecikmesi Sorunu ve Elektronik Tebliğatın Yaygınlaştırılmasının Önemi*”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, S. 2008/6, s. 2985 – 2994; Kumrulu, Ahmet, “*Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.36, S.1-4, s. 147 – 162.

Kurt Konca, Nesibe, “*Türk Hukukunda Tebliğata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y.2014, S.114, s. 239 – 274.

Muşul, Timuçin, **Tebliğat Hukuku**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2013.

Onar, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, III.C., 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.

Öncel, Muallâ / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.

Özay, İl Han, **Günüşiğinde Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004.

Özay, İl Han, **İdari Yaptırımlar Kuramsal Bir Deneme**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:3326, İstanbul 1985.

Özbalcı, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008.

Özkaya Özlüer, Ilgın, “*İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu*”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.2005-1, s. 123 – 186.

Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul 2015.

Şenyüz, Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa 1997.

Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015.

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, C.3, 1988.

Tan, Turgut, **İdare Hukuku**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

Tanrıkulu, Cengiz, “*Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y.2009, S.85, s. 315 – 331.

Tüzüner, Özlem, “*Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi*”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.2011/4, s.139 – 159.

Ulusoy, Ali, **İdari Yaptırımlar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013.

Varol, Asaf / Baştürk, İhsan, “*Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi*”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2015/1, s. 263 – 278.

Yaltı, Billur, “*E-imza ve E-belge:Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.152, Mayıs 2001, s. 156 – 165.

Yılmaz, Ejder / Çağlar, Tacar, **Tebligat Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1999.

Zabunoğlu, Yahya, **İdare Hukuku**, C.1, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.

