

VERGİ İNCELEMESİNDE TEBLİĞ HÜKÜMLERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ELEKTRONİK TEBLİGATIN ÖNEMİ¹

PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE PROVISIONS OF THE COMMUNIQUE
IN TAX REVIEW AND THE IMPORTANCE OF ELECTRONIC NOTIFICATION



Ramazan AYDEMİR*

ÖZ

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Mükellefler açısından hakların kullanılması ve yükümlülüklerin doğması için önemli bir idari işlem olan tebliğ hükümlerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 93 ila 109. maddeleri arasında yer verilmiştir. Defter belge isteme yazıları hali hazırda VUK'un 107/A maddesine göre elektronik ortamda tebliğ edilemeyip adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ya da memur eliyle gerçekleştirilmektedir. Adresi bilinmeyenler için VUK'da yer verilen ilan yoluyla tebliğ ise bu yazıların konusu vergi/ceza tutarı içermediği için idare tarafından ilan yoluyla tebligat yapılamamaktadır. VUK'un 107/A maddesinde ise 93'üncü maddede sayılan usullerle

ABSTRACT

The notification is to give a written notice to somebody by the competent authorities to the taxpayer or the criminal liability in writing of the matters which are related to taxation and which are valid. The provisions of the Communiqué, which is an important administrative process for the exercise of rights and the establishment of obligations for taxpayers, are included in Articles 93 to 109 of the Tax Procedural Law (Law no. 213). The request letters of the legal books and documents can not be communicated electronically according to the Article 107/A of Tax Procedure Law and are realized by mail or by the hand of an officer to the real and legal persons whose addresses are known. As the subject of the notification letter does not contain any tax and/or penalty amount in the notices to those whose address is unknown, the notification

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ramazan.aydemir@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-0993-7791.

Aydemir, R. (Ocak 2020), Vergi İncelemesinde Tebliğ Hükümlerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Elektronik Tebligatın Önemi, *Vergi Raporu*, 244, (164-179).

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

² 10.01.1961 tarih 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu çerçevede, çalışmamızda tebliğ usullerinde karşılaşılan sorunlar ile e-tebligatın önemi ve gerekliliği üzerinde durulacak olup çeşitli önerilere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: E-Tebliğat, Vergi İncelemesi, Tebliğ.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, H20.

GİRİŞ

Tebliğat, yetkili makamlarca birtakım hukuki işlemlerin bu işlemin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kişilere kanuna uygun şekilde bildirimi ve bu bildirimin usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. İşlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi için muhatabına bildirilmesi gerekir. Bu kapsamda mükelleflere ve ilgililere yapılan tebligatların taşınması gereken özellikler bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarının mevcut olmasıdır. Tebliğat, Anayasa’da güvence altına alınmış olan iddia ve savunma hakkının tam olarak kullanılabilmesinin ve bireylere tanınan hak arama hürriyetinin önemli güvencelerinden biridir.

Hukukumuzda tebligata ilişkin temel esasları düzenleyen genel kanun 11.2.1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebliğat Kanunu’dur. Ancak vergi işlemlerinin taşıdığı önem ve özellikler nedeniyle vergilendirmeye ilgili tebliğat hükümleri genel kanun hükümlerinden farklı olarak 213 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Bu özel hükümlere Kanun’un 93 ila 109. maddeleri arasında yer verilmiştir.

213 sayılı VUK’un; 134 ve devamındaki maddelerde, vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 253’üncü maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256’ncı maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiştir.

by publication metod in Tax Procedure Law can not be followed and the notification can not be made by the administration through the announcement. In Article 107/A of the Tax Procedure Law, it is arranged that the notification can be made in electronic media without adhering to the procedures mentioned in Article 93. In this context, the importance and necessity of the e-notification and the problems encountered in the communiqué procedures will be emphasized and various suggestions will be given.

Keywords: E-Notification, Tax Review, Notification

JEL Classification Codes: K34, H20.

leflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256’ncı maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kapsamda mükelleflere vergi incelemesine ilişkin gönderilecek olan yazıda, ibraz edilecek defter ve belgelerin on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir. Defter ve belge isteme yazıları hali hazırda 213 sayılı Kanunun 107/A maddesine göre elektronik ortamda tebliğ edilemeyip adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla yapılmaktadır. Genel kural bu olmakla birlikte tebliğ, ilgilinin kabul etmesi şartıyla dairede yapılabileceği gibi Kanun’un 107. maddesi uyarınca memur vasıtasıyla da gerçekleşmektedir. Ancak adresleri bilinmeyen mükelleflere her ne kadar bu durumlar kanunda ilan yoluyla tebliğ yapılabilecek haller arasında sayılmış olsa da ilanın şekline ilişkin hükümler tetkik edildiğinde görüleceği üzere tebliğin konusu vergi/ceza tutarı içermediği takdirde vergi idaresi tarafından ilan yoluyla yapılamamaktadır. Bu hallerde tebliğin konusu vergi/ceza tutarı içerdiği takdirde (vergi/ceza ihbarnamesi ve ödeme emri tebliğleri gibi) tebligatlar ilan yoluyla yapılmaktadır.

Çalışmamızda defter belge isteme tebligatları kapsamında karşılaşılan sorunlara etraflıca değinilmiş ve elektronik tebligatın önemi ve gerekliliği ele alınmıştır. Konuya ilişkin uygulamaların vergi inceleme sürecinde mükelleflere ve idareye etkileri hakkında bilgi verilmiştir. Aynı şekilde elektronik ortamda yapılan tebligatın doğurabileceği sorunlar üzerinde de durulmuştur. Tebliğ usullerinde karşılaşılan sorunlar üzerine çeşitli öneriler getirilmeye çalışılmıştır. Elektronik tebligat ile ilgili 26.11.2019 tarih ve 30960 sayılı Anayasa Mahkemesi kararına ilişkin bilgiler verilmiştir.

1- TEBLİĞ HÜKÜMLERİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

1.1- Tebliğ Esasları ve Muhataplar

Daha önce de belirttiğimiz üzere 213 sayılı VUK'un 93. maddesinde tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilân yolu ile tebliğ edilir hükmü yer almaktadır. 213 sayılı VUK'un 107. maddesi uyarınca tebliğler posta yerine memur vasıtasıyla da gerçekleştirilmekte olup bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur. 213 sayılı VUK'un 94. maddesinde hüküm altına alınan "Tebliğ Yapılacak Kimseler" ise aşağıda gibidir.

- Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.
- Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.

- Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)

1.2- Bilinen Adresler

(7061 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle değişen madde; Yürürlük 1.1.2018) Bu Kanun'a göre bilinen adresler şunlardır: (VUK madde 101)

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen iş yeri adresleri,
2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen iş yeri adresleri,
3. 25.4.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

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

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

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

³ 17.12.2017 tarih 30273 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 485 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

1.3- Tebliğ Evrakının Teslimi

VUK'un 102. maddesi ve 485³ sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan hükümler çerçevesinde tebliğ evrakının bilinen adreslere tebliğini özetleyecek olursak;

“...Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan iş yeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılımları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda bu Kanunun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır. Bu takdirde tebliğ;

- Gerçek kişilerde kendisinin,
- Tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin,
- Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Bu Kanun'un 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılımları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulasının yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.”

Hakkında vergi incelemesi yapılması söz konusu olan ancak Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesi gereğince işi bırakma bildiriminde bulunması gerekmekte birlikte bildirimde bulunmayanlardan, yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda işi bıraktığı tespit edilen veya bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilemeyen gayri faal mükellefler olabilmektedir. Bu noktada iş yeri adreslerine ulaşılamayan ya da iş yeri olmayan mükellefler açısından gerçek kişilerde kendisinin tüzel kişilerde ise kanuni temsilcisinin adres kayıt sisteminde de kayıtlı yerleşim yeri adresinin bulunmaması halinde posta vasıtasıyla ya da memur eliyle muhatabına fiziki ortamda tebliğ yapılma imkanı bulunmamaktadır.

1.4- İlan Yoluyla Tebliğ Usulü

(7061 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle değişen madde; Yürürlük 1.1.2018) Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır: (VUK madde 103)

1. Muhatabın bu Kanun'un 101'inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,
2. Bu Kanun'un 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılabilmesi hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,
3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa

Söz konusu ilan ise 213 sayılı Kanunun 104. maddesi uyarınca aşağıdaki şekilde yapılır.

1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, bir milyar liradan (504 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren 2.700 -TL) az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan

- yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.
- İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.
 - İlan ile yapılan tebliğin konusu bir milyar ila yüz milyar lira (504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren 2.700 -TL - 270.000 -TL) arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın yüz milyar lirayı (504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 1.1.2019'den itibaren 270.000 -TL ve üzeri) aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

Ancak mükelleflerin adreslerinin bilinmediği, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresinin bulunmadığı hallerde her ne kadar bu durumlar kanunda ilan yoluyla tebliğ yapılabilecek haller arasında sayılmış olsa da ilanın şekline ilişkin hükümler tetkik edildiğinde görüleceği üzere tebliğin konusu vergi/ceza tutarı içermediği takdirde vergi idaresi tarafından ilan yoluyla tebligat yapılamamaktadır. Bu hallerde tebliğin konusu vergi/ceza tutarı içerdiği takdirde (vergi/ceza ihbarnamesi ve ödeme emri tebliğleri gibi) tebligatlar ilan yoluyla yapılmaktadır.

2- ELEKTRONİK TEBLİGATA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Elektronik Tebligat, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 456 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, e-tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. Bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğurmaktadır.

E-Tebligat uygulaması 1 Nisan 2016 (29.12.2015 tarihli ve 29577 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 467 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile söz konusu tarih değiştirilmiştir.) tarihinden itibaren başlamış olup bu tarihten önce e-tebligat sistemini kullanmak için bildirimde bulunan mükelleflere 1 Ekim 2015 tarihinden itibaren elektronik tebligat yapılmaktadır.

213 sayılı VUK'un "Elektronik Ortamda Tebliğ" başlıklı 107/A maddesinde "Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak 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 tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." diye belirtilmiştir.

485 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ise; "213 sayılı Kanunun 107/A maddesi ve 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında tebliğe elverişli elektronik adresi bulunanlara tebligatlar elektronik ortamda yapılmaya devam edilecektir." diye belirtilmiştir. 456 sıra No.lu Tebliğe ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.⁴

Tebliğin amacı; vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemektir.

⁴ 27.8.2015 tarih 29458 sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Kanun'un 107/A maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapı kurulmuş ve tebliğ elverişli elektronik tebligat adresi, Başkanlık tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuştur. Bu Tebliğ ile tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir.

- a) Kurumlar vergisi mükellefleri
- b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)
- c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler

Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır. Bu kapsamda 456 sıra No.lu Tebliğ ekinde yer alan Elektronik Tebligat Talep Bildirimi gerçek kişiler için kendisi, tüzel kişiler içinse kanuni temsilcileri tarafından yapılarak kendilerine elektronik ortamda tebligat yapılmasını talep ederler. Tüzel kişilerde ayrıca bildirim formunu imzalayan kişinin yetkili olduğuna dair belgeler ile imza sirkülerinin forma ek yapılması gerekmektedir.

E-Tebligat sistemine dahil olmak zorunda olan mükelleflerin, süresinde bildirimde bulunmaması hali Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmekle birlikte bu mükelleflere re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi tebliğ edilerek e-tebligat gönderimi başlatılacağı belirtilmiştir.⁵

Tebliğin "6.Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi" başlıklı bölümünde 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir diye belirtilmiştir.

Ancak 511 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; 456 sıra No.lu Tebliğin "6.Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi" başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan "vergi dairesi" ibaresi "tebligatı yapan birim" olarak değiştirilmiş, aynı bölüme aşağıdaki paragraf eklenmiştir.⁶

Kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap tarafından elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, kendisine gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebilir. Bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olması tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemez.

Söz konusu "vergi dairesi" ibaresinin "tebligatı yapan birim" olarak değiştirilmiş olmasının yerinde bir karar olduğunu düşünüyoruz. Çünkü muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın Hazine ve Maliye Bakanlığının diğer birimleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gibi diğer kamu kuruluşları tarafından da gönderilmesi söz konusu olabilmektedir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının bünyesinde yürütülmekte olan "e-tebligat" sisteminin, diğer kamu kuruluşlarına da yarar sağlaması için, kurumlarla yapılacak olan protokoller çerçevesinde, kurumların mükelleflerine gönderecekleri belgelerin elektronik olarak tebliğ edilmesi için Kurumsal Elektronik Tebligat Sistemleri (KET-SİS) projesi geliştirilmiştir.⁷ Bu kapsamda bazı

⁵ (<https://www.gib.gov.tr/e-Tebligat>). Erişim tarihi: 10 Kasım 2019.

⁶ 19.10.2019 tarih 30293 sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan 511 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu, Sf.122

kamu kuruluşları ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında KETSİS Veri Paylaşımı Protokolü imzalanmış olup idari para cezaları ve yazışma türleri olarak 28 farklı belgenin elektronik tebligat yoluyla gönderileceği belirtilmiştir.

456 sıra No.lu Tebliğin “7. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış” başlıklı bölümü uyarınca zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların aşağıdaki durumlar dışında sistemden çıkmaları mümkün değildir.

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

Yine 511 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; 456 sıra No.lu Tebliğin “7. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış” başlıklı bölümüne aşağıdaki paragraf eklenmiştir. “Gerçek kişilerde muhatabın; tüzel kişilerde ise şirketin tek kanuni temsilcisi olması durumunda ilgili kanuni temsilcinin, birden çok kanuni temsilcisi olması durumunda tüm kanuni temsilcilerin görme engelli olduklarının ispat ve tevsik edilmesi durumunda, bu mükelleflere elektronik tebligat sistemi kullanılmadan Kanun’un 93’üncü ve müteakip maddelerinde belirtilen diğer tebliğ usullerine göre tebligat işlemi yapılacaktır.”

Ayrıca 511 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 1.1.2020 tarihinden itibaren elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlayacağı belirtilmiştir.

VUK’un “*Elektronik ortamda tebliğ*” başlıklı 107/A maddesinin gerekçesinde Kanun’a göre tebligatın esas olarak posta yoluyla yapılmakta olduğu, öngörülen düzenlemeyle vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elekt-

ronik ortamda yapılabilmesine imkân sağlandığı, tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle vergi güvenliğinin ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olmasının sağlandığı ifade edilmiştir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ifade ettiğimiz üzere iş yeri adreslerine ulaşılamayan ya da iş yeri olmayan ve adres kayıt sisteminde de kayıtlı yerleşim yeri adresi olmayanlara geleneksel yöntemlerle ve ilan yoluyla tebligat yapılma olanağı bulunmadığından idari işlemlerin aksa-madan sürdürülebilmesi için Kanun’unda öngörüldüğü gerek üzerine bu usullerle bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda tebliğ yapılması oldukça önem arz etmektedir. Konuya ilişkin örneklerle ve açıklamalara izleyen bölümde yer verilecektir.

3- VERGİ İNCELEMELERİNDE ELEKTRONİK TEBLİGATIN ÖNEMİ

Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. İncelemenin tek taraflı yürütülmesi hem mükellefler hem de idare açısından sorunlara yol açabilmektedir. Defter belge üzerinden sıhhatli bir inceleme yapılması ancak mükelleflerle irtibat halinde olunması halinde mümkün olabilecektir. Ancak muhatabın yerleşim yeri adresinde iki kez bulunamaması ve tebliğ imkânsızlığı gibi muhataba fiziki olarak ulaşmanın denendiği ancak gerçekleştirilemediği geleneksel yöntemlerle ve ilan yoluyla da tebligat yapılamaması hallerinde elektronik tebligat (e-tebligat) kavramı azami derecede önem arz etmektedir. Çünkü bu mükelleflere fiziki olarak ya da ilan yoluyla tebliğ imkânsızlığı

dolayısıyla ulaşılamamaktadır. Bu durum idari işlemlerin iptale uğramasına ve vergi incelemesinden istenilen maksatın gerçekleşmemesine yol açmaktadır. Bu yazıların elektronik ortamda tebliğ edilip edilmeme durumları ile tebligatlar sonucu doğabilecek aksaklıkların ve sistemin faydasının iki taraf (mükellef ve idare) açısından değerlendirilmesi ve önerilerimiz çalışmamızın bu bölümünde açıklanmaya çalışılacaktır.

213 sayılı VUK'un; 134 ve devamındaki maddelerin verdiği yetki uyarınca yapılan vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır.⁸ Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde ise mükelleflerin gıyabında incelemeye başlama tutanağı düzenlenebilir. Bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir. İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin amacı ise mükelleflere haklarında yürütülmekte olan bir vergi incelemesinin kapsamı ve incelemeye ilişkin hak ve yükümlülükleri konusunda bilgi vermektir. Hali hazırda incelemeye başlama tutanağının bir örneği vergi dairesi tarafından mükelleflerin 456 sıra No.lu Tebliğe elverişli elektronik adreslerine (e-tebligat vasıtasıyla) elektronik ortamda tebliğ yapılmaktadır.

Böylece bilinen adreslerine posta veya memur eliyle ulaşılamadığından ve gıyabında başlanılan inceleme hakkında bilgi verilemeyen mükellefler elektronik adreslerine gönderilen tebligat üzerine idare ile irtibat kurarak inceleme hakkında bilgi edinmekte ve defter belgelerini de ibraz ederek incelemenin daha sağlıklı

yürütülmesi sağlanmaktadır. Mükellefe ulaşılamadığından gıyabında başlanılan inceleme hakkında e-tebligat ile bilgi gönderilmese ya da gönderilmesine karşın mükellef idare ile irtibat kurmaz ise çalışmamızın tebliğ evrakının teslimi bölümünde yapılan açıklamalar nazarında bilinen adreslerine gönderilen tebliğ evrakı pusulanın kapağına yapıştırılması suretiyle tebliğ yapılmış sayılacaktır. Örneğin; mükellef Bay A'ya iş yeri adresinde ulaşılamadığından (iş yeri terk olduğu için) tebligat adres kayıt sisteminde bulunan adresine gönderilmiş ancak tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması dolayısıyla tebliğ yapılamamıştır. Adres kayıt sisteminde bulunan adresine ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse (geçici ayrılımlar dahil) tebliğ evrakı pusulanın kapağına yapıştırılması suretiyle tebliğ yapılmış sayılacaktır. Kapağına yapıştırmak suretiyle yapılan tebligatlarda mükelleflerin adreslerinden geçici ayrılımları (yurt dışına çıkma, iş için başka bir kente gitme, memlekete gitme, tatil için başka kente gitme, askerlik, hastanede yataklı tedavi vb.) halinde söz konusu pusulanın mükellefin eline geçmemesi de hayatın doğal akışı içinde (başka birinin pusulayı alması-yırtması, rüzgârın pusulayı uçurması vb.) mümkün olan bir durumdur.

Daha önce de belirttiğimiz üzere mükelleflerin defter ve belgeleri incelemeye yetkili olanlar tarafından yazılı olarak istenir. Yazıda ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyideler yer verilir. Bu müeyyideler adli ve idari yaptırımları içermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesi hükmünde "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." denilerek cezaların kapsamını ortaya koymuştur. Mezkûr madde kapsamına giren vergi ziyai, genel usul-

⁸ 31.10.2011 tarih 28101 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

süzlük ve özel usulsüzlük suçları idari yaptırıma bağlanmışken; kaçakçılık, suçlu adli yaptırımlara bağlanmıştır. Aynı Kanun'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359.maddesinin a-2 bendi uyarınca varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı Kanun'un mükerrer 355. maddesi gereğince yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmekle birlikte yine aynı Kanun'un 30. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29, 34 ve 54. maddeleri uyarınca da İndirilecek KDV tutarlarının reddedilebilmesi sonucunu doğurabilmektedir. Görüleceği üzere yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, hem vergi cezası yönünden hem de hürriyeti kısıtlayıcı ceza yönünden mükelleflere ağır yaptırımlar içermektedir. Bu nedenle defter belge isteme yazılarının tebliği hususunda mükelleflerin bilgisinin olması oldukça önemlidir. Buradan hareketle giyabın-

da başlanılan incelemeye başlama tutanağının e-tebligat sistemi ile tebliğ edilmesi sonucu örnekte yer verdiğimiz Bay A ile benzer durumdaki mükellefler idare ile irtibat kurarak inceleme hakkında bilgi edinmekte ve defter belgelerini de ibraz ederek iki taraf açısından da incelemenin daha sağlıklı yürütülmesi sağlanmaktadır. Böylece mükellefler ibraz etmeme fiili ortadan kalkmış olacağından bu fiil dolayısıyla oluşabilecek adli ve idari yaptırımlara maruz kalmayacaktır. İdare açısından ise kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi defter ve belgeler üzerinden inceleme ve araştırma yapılması ile olanağı ile vergi incelemesinden istenilen maksat hasıl olacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu 2017 Faaliyet Raporu'nda Elektronik tebligat vasıtasıyla gönderilen tebligat türlerine yer verilmiştir. 2017 yılında e-tebligat sistemi ile gönderilen tebligat sayıları ve sağlanan tasarruf tutarı aşağıdaki tabloda yer almakta olup, 2017 yılında e-tebligat ile gönderilen belgelerin posta ile gönderim maliyeti 172.959.375 TL olduğu belirtilmiştir.⁹

Belge Türü	Adet	Tasarruf (TL)*
Ödeme Emri	12.806.290	160.078.625
İhbarname	706.824	8.835.300
İki No.lu İhbarname	27.352	341.900
KEYS ile gönderilen belge	188.726	2.359.075
İade mahsup	72.372	904.650
YMM bilgi isteme yazısı	34.617	432.712,50
KDV belge talebi	459	5.737,50
Tenzil bloke	62	775
İade red	48	600
TOPLAM	13.836.750	172.959.375

*2017 yılı için tebligat gönderim ücreti 12.50 TL'dir.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu, Sf.104

Tabloda yer alan verilerden hareketle e-tebligat sistemi kullanılarak tebliğ edilen evrakların yaklaşık %98'i ödeme emri ve vergi/ceza ihbar-namelerini içeren tebligatlardır. Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi (KEYS) ile gönderilen belgelerin önemli bir kısmının ise mükelleflerin giyabında düzenlenen incelemeye başlama tutanakları olduğunu söyleyebiliriz. Söz konusu tutanaklar KEYS ile vergi inceleme elemanları tarafından mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesine, vergi dairesi tarafından ise e-tebligat aktivasyonuna sahip mükelleflere elektronik ortamda gönderilmekte olup beş gün sonra tebliğ yapılmış sayılır ve ayrıca posta yoluyla tebligat yapılmaz. Ancak vergi inceleme sürecinde vergi inceleme elemanları tarafından mükelleflere gönderilmesi gereken defter belge isteme, bilgi isteme, imzaya davet gibi çeşitli yazıların e-tebligat sistemi kullanılarak gönderilmediğini rahatlıkla söyleyebiliriz.

Bu kapsamda 511 sıra No.lu Tebliğde “vergi dairesi” ibaresinin “tebligatı yapan birim” olarak değiştirilmiş olması hususu dikkate alındığında defter belge isteme yazılarının da e-tebligat sistemi kullanılarak gönderilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Öte yandan mezkur tebliğde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 1.1.2020 tarihinden itibaren elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlayacağı belirtilmiş olduğundan defter belge isteme, bilgi isteme, imzaya davet gibi çeşitli yazılar e-tebligat sistemi kullanılarak gönderilebilecektir. Ancak sistem Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından kullanılmaya başlayana kadar defter belge isteme yazılarının da giyabında başlanılan incelemeye başlama tutanaklarında olduğu gibi inceleme elemanları tarafından vergi dairesine gönderilmesi ve Başkanlığın bu yazıyı tebligatı yapan birim adına muhataba e-tebligat

sistemi kullanılarak göndermesi gerektiğini düşünüyoruz.

2018 Faaliyet Raporu’nda yer alan bilgilere göre; e-tebligat sisteminin kullanıma açıldığı günden bu yana (2016,2017 ve 2018 yılları) toplam 482.774.836 TL tasarruf sağlandığı belirtilmiştir.¹⁰ Fiziki ortamda yapılan tebligatlar ücretli iken e-tebligat ile yapılan tebligatlarda herhangi bir masraf bulunmadığından söz konusu Faaliyet Raporu’nda da görüleceği üzere bütçeye katkı sağlar. Bununla birlikte muhatabın iş yerine ve yerleşim yeri adresine iki kez yapılan tebligatlarda postada geçen süreler ve pusulayı kapıya yapıştırma usulü hususları dikkate alındığında evrakın tebliğ süresi 2-3 ayı bulabilmektedir. Yine memur eliyle yapılan tebligatlarda idarenin araçlarının kullanımı dolayısıyla akaryakıt maliyeti de söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan e-tebligat sistemiyle yapılan tebligatlar kâğıt ve akaryakıt tasarrufu sağladığı için de bütçeye katkı sağlar. Ayrıca diğer usuller ile uzun süren tebligat süresi bu sistem ile çok daha hızlı olduğu için zaman açısından da katkı sağlar.

Bunların yanı sıra bilgi güvenliği, hizmet kalitesinin artırılması, belgelerin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilemeyeceğinin garantisi, tebligatın ne zaman yapıldığı, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğunun görüntülenebilmesi hususları sistemin diğer faydalarıdır.¹¹

Vergi incelemelerinde söz konusu yazıların elektronik ortamda tebliğ edilmesinin gerekliliğini ve önemini ortaya koymak adına örnekler verecek olursak;

Örnek-1: Mükellef Bay A sahip olduğu sosyal medya hesabı üzerinden kadın giyim ve çocuk ürünleri satışı yapmak üzere “Radyo, TV, Posta Yoluyla Veya İnternet Üzerinden Yapılan Peraken-

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu, Sf.96

¹¹ (<https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat>). Erişim tarihi: 10 Kasım 2019.

de Ticaret" faaliyeti ile iştigal etmek üzere ilgili vergi dairesine 01.01.2018 tarihinde mükellefiyet tesis ettirmiştir. İşletme Hesabı esasına göre defter tutan Bay A elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak üzere vergi dairesine Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmuştur. Bay A toptancılardan aldığı ürünlere ve iletişim bilgilerine Instagram sayfası üzerinde yer vermekte olup buradan müşterileri ile irtibat kurarak kapıda ödeme sistemi ile kargo yoluyla satışını gerçekleştirmektedir. Bay A'nın faaliyeti ayrıca bir iş yeri açılmasını gerektirmediğinden vergi dairesine bildirdiği iş yeri adresi aynı zamanda ikamet ettiği adres kayıt sistemine kayıtlı bulunan yerleşim yeri adresidir. Bay A 01.10.2018 tarihinde bu adresten taşınmış ancak Nüfus Hizmetleri İdaresine adres değişikliğini bildirmemiştir. 2019 Kasım ayı içerisinde ise mükellef hakkında 2018 yılına ilişkin vergi incelemesi yapılması söz konusudur.

Vergi incelemesi üzerine defter belge isteme yazısı idare tarafından mükellefe fiziki ortamda tebliğ yapılacak olduğu takdirde;

VUK'un 101'inci maddesi uyarınca iş yeri adresine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olan Bay A'nın bu adreste bulunamaması (muhatapın adresten kesin olarak ayrıldığı ve tanınmadığı posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek) dolayısıyla tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilecektir. Öte yandan bu durumda bu Kanun'un 101'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılacağı belirtilmiştir. Ancak adres değişikliği bildirimi yapılmadığı için mükellefin adres kayıt sisteminde adresi olmadığından adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yönelik tebliğ imkânsızlığı nedeniyle fiziki ortamda tebliğ yapılabilmesi söz konusu olmayacaktır. Mükellefe şifahi olarak ulaştırılması durumunda VUK'un 93. maddesi uyarınca ilgilinin kabul etmesi şartıyla, dairede tebligat yapılması mümkün olup hayatın doğal akışı içinde (telefon numarasının geçersiz olması-değişmiş

olması-igilinin daireye gelmemesi gibi) sebeplerle mümkün olamamaktadır. Defter belge isteme yazısı vergi/ceza tutarı içermediği için ilan yoluyla da tebliğ yapılamamaktadır.

Bu durumda mükellef yasal zorunluluk üzerine elektronik tebligat talebinde bulunmuş olduğundan defter belge isteme yazısının e-tebligat adresi vasıtasıyla elektronik ortamda gönderilmesi daha uygun olacaktır. Çünkü mükellefe tebliğ imkânsızlığı nedeniyle diğer usullerle ulaşılmadığından idare açısından sağlıklı bir inceleme yapılma olanağı kalmayacaktır. Ayrıca bu durum idari işlemlerin (vergi incelemesinin) aksamasına ve iptal edilmesine yol açabilecektir.

Örnek-2: Mükellef Bay B "Belirli Bir Mala Tahsis Edilmiş Mağazalarda Kırtasiye Ürünlerinin Perakende Ticareti" üzerine faaliyette bulunduğu işini 01.10.2018 tarihinde terk etmiş ancak vergi dairesine iş bırakma bildiriminde bulunmamıştır. Bilanço Hesabı esasına göre defter tutan Bay B elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak üzere 01.06.2016 tarihinde vergi dairesine Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmuştur. Mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi yoktur. Mükellef hakkında 2017 yılına ilişkin vergi incelemesi yapılması söz konusudur.

VUK'un 101. maddesi uyarınca iş yeri adresi olmayanlara tebliğin, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacağı belirtilmiştir. Vergi incelemesi üzerine defter belge isteme yazısı idare tarafından mükellefe fiziki ortamda tebliğ yapılacak olduğu takdirde; Bay B işini terk etmiş ve iş yeri adresi olmadığından ve adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi de olmadığından tebliğ imkânsızlığı nedeniyle fiziki tebliğ imkanı yoktur. Defter belge isteme yazısı vergi/ceza tutarı içermediği için ilan yoluyla da tebliğ yapılamamaktadır. Bu durumda mükellef yasal zorunluluk üzerine Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmuş olduğundan defter belge isteme yazısının tebliğe elverişli

e-tebligat adresi vasıtasıyla elektronik ortamda yapılması daha uygun olacaktır. Ayrıca mükellefin işini terk etmiş olması e-tebligat adresine elektronik ortamda tebligat yapılmasını da etkilemez. Çünkü gerçek kişilerin ölüm ve gaiplik halinde sistemden çıkabileceği belirtilmiştir.

Her iki örnekte de mükellefler e-tebligat adreslerine kullanıcı adı, parola ve şifre ile giriş yaparak kendilerine yapılan tebliğler hakkında bilgi sahibi olabilecektir. Ayrıca formda bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine gönderilen (bunların değişmiş-geçersiz olması gibi) bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olması tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemez.

Söz konusu örnekler ve açıklamalar ile mükellefler ile birlikte defter belge üzerinden sağlıklı inceleme yapılabilmesi ve vergi incelemesinden istenilen maksatın hasıl olabilmesi açısından faydalı olacağını düşündüğümüz e-tebligatın önemi ve gerekliliği ortaya konmaya çalışılmıştır. Ayrıca diğer usullerde tebliğ imkânsızlığı nedeniyle idari işlemlerin uzun süre iptal tehdidi altında kalması söz konusu olacağından e-tebligat idari faaliyetlerin aksamadan sürdürülebilmesi için oldukça önemli bir yapıya sahiptir.

Peki, her koşulda mükelleflere e-tebligat vasıtasıyla tebligat gönderilebilir mi, e-tebligat sonucu doğabilecek aksaklıklar neler olabilir. Çalışmamızın bu kısmında bu durum üzerine örnek verilecek olup söz konusu sorun üzerine öneriler getirilmeye çalışılacaktır.

Örnek-3: Öteden beri mobilya imalatı faaliyeti ile iştigal eden Nilüfer Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellef kurumu (A) Ltd. Şti'nin kanuni temsilcisi tek ortak Bayan B 31.05.2016 tarihinde elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak üzere vergi dairesine şirketi yetkili olduğuna dair gerekli belgeleri de sunarak Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmuştur. Bayan B 15.02.2019 tarihinde sahip olduğu paylarının tamamını hukuki ve mali yükümlülükleri ile birlikte

Bay E'ye devretmiştir. Bayan B'nin kanuni temsilcilik görevi sona ermiş olup Bay E aksi karar alınıncaya kadar şirkete temsile yetkili olmuş ve bu durum Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ve ilan edilmiştir. Mükellef kurum 2019 Haziran ayında işler kötü gittiği iş yerini kapatmış ancak vergi dairesine iş bırakma bildiriminde bulunmamıştır. Bay E'nin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi yoktur. Mükellef kurum hakkında 2019 Eylül ayında 2016 yılına ilişkin vergi incelemesi yapılması söz konusudur.

Vergi incelemesi üzerine defter belge isteme yazısı idare tarafından mükellef kuruma fiziki ortamda tebliğ yapılacak olduğu takdirde;

VUK'un 101'inci maddesi uyarınca iş yeri adresine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olan muhatabın bu adreste bulunamaması (iş yerinin kapalı olduğu, terk edildiği ya da başka bir mükellefin iş yerinde faaliyette bulunduğu gibi posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek) dolayısıyla tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilecektir. Öte yandan bu durumda bu Kanun'un 101'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kanuni temsilcinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine işlem yapılacağı belirtilmiştir. Ancak Bay E'nin adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri adresi olmadığından yerleşim yeri adresine yönelik tebliğ imkânsızlığı sebebiyle tebliğ yapılabilmesi söz konusu olmayacaktır. Defter belge isteme yazısı vergi/ceza tutarı içermediği için ilan yoluyla da tebliğ yapılamamaktadır

VUK'un 94. maddesinde tebliğin, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı belirtilmiştir. Ancak iş yeri adresinde ulaşılamadığından gayri faal olduğu anlaşılan mükellef kurum temsilcisinin çalışanlarına ya da kayıtlı yerleşim yeri adresi olmadığı için ikametgâh adresinde bulunanlara da fiziki ortamda tebliğ yapılma imkanı yoktur.

Bu durumda fiziki olarak tebliğ yapılma imkanı kalmadığından tebligatın e-tebligat adresi vasıtasıyla elektronik ortamda yapılması daha uygun olacaktır. Ancak vergi dairesi ile Elektronik Tebligat Talep Bildirimini imzalayan ve kullanıcı kodu, şifre ve parola edinen kişi eski kanuni temsilci Bayan B olduğundan tebligatın e-tebligat vasıtasıyla yapılması durumunda mükellef kuruma yapılan tebligat hukuki bir sonuç doğurabilir mi?

VUK'un 94. maddesinde tebliğ yapılacak kimselere yer verilmiş olup tüzel kişilere yapılacak tebliğin bunların kanuni temsilcilerine yapılacağı belirtilmiştir. İnceleme döneminde ise şirketin kanuni temsilcisi Bay E olup kendisi tarafından vergi dairesine Elektronik Tebligat talebinde bulunulmamıştır. Bu bağlamda görevi sona eren ve şirketten ayrılan eski kanuni temsilcinin e-tebligat adresine şirket ile ilgili yapılan/yapılacak olan tebligatların 213 sayılı Kanunun 107/A maddesi usulüne uygun olmayacağı kanaatindeyiz. Dolayısıyla tebligatlar muhatabına (yeni kanuni temsilciye) yapılmadığından idari işlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi mümkün olmayacaktır. Aksi takdirde yapılan tebligatlar yargı çevresinde hukuku uygun bulunmayacaktır. Nitekim 213 sayılı Kanun kapsamında uygulanması öngörülen elektronik tebligat sistemini düzenleyen mevzuat hükümleri incelendiğinde muhatabın elektronik adresine gönderilen tebliğ evrakına internet vergi dairesi ve kendisine ait kullanıcı şifresi aracılığıyla erişebileceği, dolayısıyla hakkındaki idari işlemin içeriğinden yazılı şekilde haberdar olabileceği (tebliğin bilgilendirme fonksiyonu) anlaşılmaktadır. Ancak örnekte yer verilen olayda şirketin eski kanuni temsilcinin kullanıcı adına yapılan tebligatlardan yeni kanuni temsilcisi bihaber olup tebliğin bilgilendirme fonksiyonu gerçekleşmemiş olacaktır.

Hali hazırda defter belge isteme yazıları elektronik ortamda tebliğ edilmediğinden sistemin kullanılmaya başlanması ile birlikte karşıla-

şılacak bir sorun olup (A) Ltd. Şti.'ne yapılan e-tebligat sonucu şirketin yeni temsilcisi Bay E'nin haberi olmadığından defter belge ibrazı gerçekleşemeyecektir. İbraz etmeme fiili ise adli ve idari yaptırımları içeren idari işlemin yapılmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda idare söz konusu fiil nedeniyle idari işlemi tesis ettiği takdirde mükellef tarafından bu durum dava konusu yapılabilecektir. Söz konusu idari işlemin tebliğin usulüne uygun yapılmadığı gerekçesiyle yargı çevresinde hukuka uygun bulunmayacağı kanaatindeyiz. Öte yandan daha önce 2017 Faaliyet Raporu'nda yer alan bilgilere göre hali hazırda yapılan e-tebligatların yaklaşık %98'inin ödeme emri ve vergi/ceza ihbarnamelerini içeren tebligatlar olduğunu belirtmiştik. Bu bağlamda, uygulamada sıkça kullanılan bu tebligatlar ile vergi incelemelerine ilişkin (defter belge-bilgi isteme imzaya davet gibi) kullanılacak olan tebligatların tüzel kişilerde eski temsilcilerin elektronik adreslerine gönderilmesi tebliğin usulüne uygun olmadığı gerekçesiyle asıl muhataplar tarafından dava konusu yapılacaktır. Bu durum idare ile mükellefler arasından ihtilaflı olan işlemlerin sayısını artıracaktır.

Söz konusu örnek üzerinden yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler ışığında konuya ilişkin önerilerimiz ise şu şekildedir. Kanuni temsilcilerin değiştirilmesi durumunda değişikliğin üçüncü kişiler bakımından hüküm ifade edebilmesi için ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin işe başlama bildirimleri 213 sayılı Kanunun 153. maddesi uyarınca ticaret sicili memurlukları tarafından vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirilir. Kanuni temsilcilerin değiştirilmesi durumunda ticaret sicil gazetesinin yeni temsilciyi tescil ve ilan etmesine karşın vergi idaresinin kayıtları eski temsilciyi yetkili gösterebilmektedir. Bu bakımdan ticaret sicili kayıtları ile vergi idaresi kayıtlarının uyumlu olması adına kanuni temsilcilerin değiştirilmesi durumu da tica-

ret sicili memurlukları tarafından vergi dairesine elektronik ortamda intikal ettirilmelidir. Bununla birlikte sistemin otomatik entegre olması sağlanarak değişikliğin gazetede tescil ve ilan edildiği gün vergi idaresinin kayıtlarını da yansımaları gerektiği kanaatindeyiz.

Böylece e-tebligat sistemine dahil olmak zorunda olan tüzel kişilerin sistem üzerinden yapılan araştırmalarda kanuni temsilcilerinin değişmesi halinde yeni kanuni temsilcisinin yetkili olduğu şirket adına erişebileceği elektronik adresinin ve buna ilişkin talebinin olup olmadığı tespiti rahatlıkla yapılabilecektir. Yasal düzenlemeler yapılarak, şirketin temsilcisinin değişmesi durumunda, yeni kanuni temsilcisinin değişiklik tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili olduğu şirket adına Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorunda olduğu hususu getirilebilir. E-Tebligat bildiriminde bulunulmaması halinde ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekeceği belirtilmelidir. Ayrıca başvuruda bulunulmaz ise bu mükelleflere re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi tebliğ edilerek e-tebligat gönderimi başlatılmalıdır. Böylece e-tebligat usulüne göre yapılan tebliğlerin hukuki sonuç doğurması sağlanabilecektir.

Örnek-4: Bir önceki örnekte yer alan ve gayri faal olan (A) Ltd. Şti.'nin mükellef kurum temsilcisi Bayan B'nin şirketteki paylarını devretmemiş olması ve kayıtlı yerleşim yeri adresinin olmaması varsayımına ilişkin açıklamalarımız aşağıdaki gibidir.

Bu durumda önceki açıklamalarımızdan hareketle defter belge isteme yazısının fiziki ortamda ve ilan yoluyla tebliğ yapılma imkanı olmadığından e-tebligat vasıtasıyla tebligat yapılması uygun olacaktır. Ayrıca mükellef kurumun gayri faal olması e-tebligat adresine elektronik ortamda tebligat yapılmasını etkilemez. Çünkü tüzel kişilerin ticaret sicil kaydının silindiği tarih itibarıyla,

elektronik tebligat adresinin kapatılacağı belirtilmiştir. Mükelleflerin borçlarını ödeyeme, alacaklarını tahsil edememe, şirket giderlerini karşılayamama gibi nedenlerle faaliyetlerine son vermesi ticari hayatta olası bir durumdur. Ancak bu durumda tekrar faaliyete dönme ihtimali vb. haller dolayısıyla vergi dairesine iş bırakma bildiriminde bulunmadıklarından gayri faal gözükmemektedirler. Bu durumda temsilcinin elektronik ortamda tarafına iletilen tebligattan haberdar olabilmesi internet vergi dairesi aracılığıyla kendi elektronik adresine erişim sağlanmasına ve dolayısıyla elektronik adresini kontrol etmesine bağlıdır. Ancak faaliyete son verilmiş olduğundan gayri faal olan şirket ile ilgili tebligatların kontrol edilmemesi tüzel kişiliğin ticaret sicil kaydı silinmediğinden tebligatın geçerliliğini etkilemez. Nitekim tebliğin bilgilendirme fonksiyonu ve tebliğ evrakının muhatabın elektronik adresine hangi tarihte ulaştığının sistem üzerinden belgelendirilmesi mümkün olduğundan elektronik tebligatın belgelendirme fonksiyonu da bulunmaktadır.

Gayri faal tüzel kişiler kendilerine elektronik ortamda yapılan tebliğlerin hukuki sonuç doğurmasını istemiyorsa söz konusu tüzel kişiliğin ticaret sicil kaydının silinmesi gerekmektedir. Aksi takdirde idari işlemler tesis edilecektir. Tüzel kişiliğin ticaret sicil kaydının silinmesi halinde ise diğer usullerle tebliğ yapılacağı tabidir.

Çalışmamızın bu bölümünde elektronik tebligatın önemi ve gerekliliği ele alınmışken konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi (AYM) kararından kısaca bahsetmek gerekirse;

“Elektronik ortamda tebligatın, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5'inci günün sonunda yapılmış sayılacağı kuralına yapılan itiraza ilişkin 26.11.2019 tarih ve 30960 sayılı AYM kararı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup AYM söz konusu kurala yapılan itirazı kabul etmemiştir. İlgili kararda Kanun koyucu tarafından diğer geleneksel tebliğ yöntemlerinden farklı dü-

zenlenen elektronik tebligatın, bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonunun mevcut olduğu, bu şekilde idari istikrarın sağlanmasının hedeflendiği, söz konusu amaca ulaşmak için kuralın elverişli ve gerekli olduğu belirtilmiştir. Kuralda tebliğin yapılmış sayılması için geçmesi öngörülen 5 günlük sürenin başlangıcı olarak tebliğe konu evrakın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihin esas alınacağı, Kanun koyucunun bu yöndeki tercihinin Anayasa'ya aykırı olmamak kaydıyla takdir yetkisi kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Yine ilgili karara göre; itiraz konusu kural, muhataplara öncelikle elektronik posta adreslerini belirli aralıklarla kontrol etme yükümlülüğü getirmektedir. Kişi elektronik posta adresini her gün ya da 5 günden daha az aralıklarla kontrol etmesi halinde tebliğin yapılmış sayılacağı tarihten önce tebligattan haberdar olabilecektir.”

Görülebileceği üzere söz konusu AYM kararında da elektronik ortamda yapılan tebligatın, diğer tebliğ usullerindeki gibi bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonunun mevcut olduğuna ve idari işlemlerin sağlıklı yürütülebilmesi adına elverişli ve gerekli olduğuna yer verilmiştir.

SONUÇ

Elektronik tebligat kanun koyucu tarafından 213 sayılı Kanun kapsamında uygulanan diğer geleneksel tebliğ yöntemlerinden ayrı bir yöntem olarak düzenlenmiş olup bunlarla aynı hüküm ve sonuçlara sahiptir. Yine diğer tebliğ yöntemlerinde olduğu gibi bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonu da mevcut olup yalnızca tebligat işleminde kullanılan araçlar yönünden farklılık söz konusudur.

Vergi incelemesine ilişkin defter belge isteme yazılarının tebliğ imkânsızlığı nedeniyle muhataba fiziki olarak ulaşmanın denendiği ancak tebliğin gerçekleştirilemediği geleneksel yöntemlerle ve bu yazıların konusu vergi/ceza tutarı içermediğinden ilan yoluyla da tebligat yapılamaması hallerinde mükelleflerin haberdar

edilebilmeleri ve idarenin işlemlerinin aksama- dan sürdürülebilmesi için elektronik tebligat oldukça önemli bir yapıya sahiptir. Bununla birlikte muhatabın terk etmiş olma ihtimali bulunan bir adresin kapısına yapıştırılan pusuladan ya da ilan yoluyla yapılan bir tebligattan haberdar olabilmek imkân ve ihtimaline kıyasla mevcut bir elektronik posta adresi aracılığıyla gönderilen bir tebligata ulaşılabilirliğinin günümüz teknolojik koşullarında daha kolay olduğu aşikardır.

Elektronik tebligatı kullanma zorunluğu kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar için getirilmiştir. Kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler gibi elektronik tebligatı kullanma zorunluğu bulunmayan mükellefler ile tüzel kişiliğin ticaret sicil kaydının silinmesi sonucu elektronik adresi kapatılan kurumlar vergisi mükelleflerine geleneksel yöntemlerle ve ilan yoluyla da tebligatların yapılamadığı hallerde e-tebligat adresleri de olmadığından ilanın şekline ilişkin hükümlerde yasal düzenlemeler yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Böylece vergi incelemelerinde konusu vergi/ceza tutarı içermeyen tebliğlerinde mükelleflerin bilinen iş yeri ve yerleşim yeri adresleri olmaması halinde ilan yoluyla yapılabilmesi ile idari işlemlerin aksama- dan sürdürülebilmesi sağlanacaktır.

Öte yandan vergi incelemelerinde tebliğ imkânsızlığı nedeniyle geleneksel yöntemlerle ve ilan yoluyla da tebligatların yapılamadığı hallerde elektronik tebligatı kullanma zorunluğu bulunan mükelleflere elektronik ortamda tebligat yapılabilmesi ile söz konusu vergi incelemesi işleminin uzun süre tesis edilememesi ve idari işlemin iptal edilmesi tehlikesi ortadan kalkacaktır.

Elektronik tebligat uygulamasında tüzel kişilerde yoğun olarak kullanımda olan vergi/ceza ihbarnameleri ve ödeme emri tebliğleri ile vergi incelemelerine ilişkin yapılacak olan tebligatların şirketi temsile yetkili olan kanuni temsilcinin erişebileceği elektronik adresine gönderilmesi

gerekmektedir. Aksi takdirde bu temsilcinin tebliğ evrakına internet vergi dairesi ve kendisine ait kullanıcı şifresi aracılığıyla erişebileceği adresi olmaması ve tebliğin görevi sona eren önceki kanuni temsilcilerden birisinin elektronik adresine yapılması halinde şirketi temsile yetkili olan kanuni temsilci idari işlemin içeriğinden haberdar olmayacağından tebligatın bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonu gerçekleşmeyecek olup tebliğin usulüne uygun olmayacağı kanaatindeyiz. Bu kapsamda temsilci değişikliğinin tescil ve ilan edildiği ticaret sicili kayıtları ile vergi idaresi kayıtlarının uyumlu olması sağlanmalıdır. Yasal düzenlemeler ile şirketin yeni temsilcisinin süresinde e-tebligat bildiriminde bulunması gerekmektedir. Ayrıca başvuru bulunmaz ise bu mükelleflere re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi tebliğ edilerek e-tebligat gönderimi başlatılmalıdır.

En nihayetinde elektronik tebligatın hem vergi idareleri ile mükellefler arasındaki ihtilafların bir an önce giderilmesi hem de idari faaliyetlerin uzun süre iptal tehdidi altında kalmadan sürdürülebilmesi ve böylece idari istikrarın sağlanması açısından önemli katkı sağlayacağı ortadadır.

Böylece elektronik tebligat vergi incelemesinden istenilen maksatın hasıl olmasına katkı sağlayacak olup vergi incelemelerinde 01.01.2020 tarihinden itibaren e-tebligat sisteminin kullanılmaya başlanması ile birlikte süreç adımları hızlanacak, işlem maliyetleri azalacak ve belki de en önemlisi incelemeler daha kısa sürede tamamlanacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 485 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 511 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu, Sf.96 ve Sf. 122
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu, Sf.104
- (<https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat>). Erişim tarihi: 10 Kasım 2019.
- 26.11.2019 tarih ve 30960 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı