

## E- TEBLİGAT UYGULAMASINA YÖNELİK YÜKÜMLÜLÜKLERE UYMAYANLARA VUK KAPSAMINDA UYGULANAN MÜEYYİDENİN YASAL BOYUTU

Özkan AYKAR\*

### ÖZ

Bilindiği üzere, elektronik Tebligat uygulaması kapsamında belirlenen yükümlülüklerle uymayanlara, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 355'inci maddesine göre *özel* usulsüzlük cezası kesilmesi sıkça rastlanan bir durum olmuştur.

213 sayılı VUK'un 107/A maddesinde, elektronik ortamda tebliğe ilişkin hükümler bulunmaktadır. Konu ile ilgili usul ve esaslar, 456 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmış olup, elektronik tebligat uygulamasına yönelik getirilen yükümlülüklerle uymayanlara, VUK'un mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı bahse konu Genel Tebliğ'de düzenlenmiştir. Genel Tebliğe dayalı olarak cezai müeyyide getirilmesi, Kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmadan suç ve ceza ihdas edilmesi gerekçesiyle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından "Suçta ve Cezada Kanunilik" ilkesine aykırı bulunmuştur.

Bu yazımızda, söz konusu yargı kararı ve 7103 Sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde yapılan değişiklik dikkate alınarak, elektronik ortamda tebliğe ilişkin getirilen yükümlülüklerle uymayanlara uygulanacak müeyyidenin yasal boyutu hakkında bilgilere yer verilmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Elektronik Ortamda Tebligat, E-Tebliğ, *Özel* Usulsüzlük Cezaları,

### 1. GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 107/A maddesinde; elektronik ortamda tebligata dair hükümler bulunmaktadır. Elektronik tebligat, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93 üncü maddesinde sayılan (kağıt ortamında el ile yapılan) usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğ yapılacak kimselere aynı kanun hükümleri uyarınca tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda yapılabilmesidir.

\* Gelir Uzmanı

Söz konusu hükümler kapsamında; vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına tebliği gereken evrakların elektronik ortamda tebliğ edilmesine yönelik usul ve esaslar, 27.08.2015 tarihli ve 29458 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 456 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, bahse konu Genel Tebliği ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı belirtilmiştir.

Elektronik Tebligat uygulamasına yönelik belirlenen yükümlülükler uymayanlara 213 sayılı VUK'un mükerrer 355'inci maddesine göre *özel* usulsüzlük cezası kesilmesi uygulamada *sıkça* rastlanan bir durum olmuştur. Cezai müeyyide uygulamasının Genel Tebliğe dayalı olarak yerine getirilmesi, mükellefler tarafından eleştiri konusu yapılmak suretiyle yargıda birçok dava açılmıştır.

Genel Tebliğe göre cezai müeyyide uygulamanın yasal olmadığı yönünde açılan bir davada; Kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmadan suç ve ceza ihdas edilmesi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından "Suçta ve Cezada Kanunilik" ilkesine aykırı bulunmuştur.

Daha sonra 7103 Sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle, mevcut cezai müeyyidenin dayanağı yasal hale getirilmiştir.

Bu yazıda, söz konusu değişiklik ve bahse konu yargı kararı dikkate alınarak, elektronik ortamda tebliğe ilişkin getirilen yükümlülükler uymayanlara uygulanacak müeyyidenin yasal boyutu irdelenmeye *çalışılacaktır*.

## 2. VUK KAPSAMINDA ELEKTRONİK TEBLİGAT SİSTEMİ

Söz konusu tebliğ ile bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda doğruluğunun tesbit edilerek tesliminin sağlandığı sistem üzerinden mükelleflere ulaşılması hedeflenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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 tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmüne yer verilmiştir.*

VUK’un 107/A maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapı kurulmuş ve tebliğe elverişli elektronik tebligat adresi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi (<https://intvd.gib.gov.tr>) bünyesinde oluşturulmuştur. Söz konusu hükümlerine göre tebliği gereken elektronik imzalı evrak elektronik tebligat sistemi kullanılmak suretiyle muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edilebilmektedir.

Konu ile ilgili olarak 27/08/2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 456 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’de elektronik tebliğe ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

01.01.2016 tarihi itibarıyla başlayan e-tebligat uygulamasında, e-tebligat sistemine başvuru süresi 29/12/2015 tarihli ve 29577 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 467 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01/04/2016 tarihine kadar uzatılmıştır.

456 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’de tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar;

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

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

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

456 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (5.) bölümünde Kurumlar Vergisi Mükellefleri, Gelir Vergisi Mükellefleri ve bunların dışında İsteğe Bağlı Olarak Elektronik tebligat sistemini kullanacaklar için açıklamalara yer verilmiş olup, söz konusu açıklamalara göre;

- Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan kurumlar vergisi mükellefleri, 456 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin)”ni (EK:1) kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim edeceklerdir.
- Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, 01.01.2016 tarihine kadar örneği 456 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Gerçek Kişiler İçin)”ni (EK:2) internet vergi dairesinde ([intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp](http://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp)) elektronik ortamda doldurmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamaları gerekmektedir. İşlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine bizzat vermeleri de mümkündür.
- 456 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen ancak isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabileceklerdir.

Söz konusu Tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen gerçek kişi muhataplar ise internet vergi dairesi aracılığıyla başvurarak veya ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunarak sistemi kullanmaları mümkündür.

- Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak üzere, Tebliğ ekinde yer alan Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilecek İnternet Vergi Dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf verilir. Şifre zarfının mükellefe veya yetki verilen kişiye tesliminde, “... Vergi Dairesi Başkanlığı/Müdürlüğünün... vergi kimlik numaralı mükellefi .....’ya Elektronik Tebligat Sistemi ve İnternet Vergi Dairesi işlemlerinde kullanmak için kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarf, kapalı olarak teslim edilmiştir.” şeklinde bir “Teslim Tutanağı” tanzim edilecek ve söz konusu tutanak mükellef veya noterde verilmiş vekaletnameyle yetki verdiği kişi ile, müdür/vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanır. Tanzim edilen Teslim Tutanağı ile Elektronik Tebligat Talep Bildiriminin birer örneği Vergi Dairesinde mükellefin dosyasında muhafaza edilir.

Diğer taraftan, VUK’un mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, vergisel yükümlülüklerin mükelleflerce kolay ve hızlı bir şekilde yerine getirilebilmesi, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin elektronik ortamda verilebilmesi ve bu belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarının ilgililerine elektronik ortamda sunulması amacıyla İnteraktif Vergi Dairesi uygulamasına geçilmiştir.

İnteraktif Vergi Dairesi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 28/02/2018 tarihli ve 30346 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 492 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden kişiler; elektronik tebligat sistemi kapsamında tebliğ edilen elektronik imzalı tebliğ evraklarını elektronik ortamda görüntüleyebilecektir. İnteraktif Vergi Dairesine, <https://ivd.gib.gov.tr> adresi üzerinden veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan mobil uygulama üzerinden kullanıcı kodu ve şifre bilgileri kullanılarak giriş yapılabilmektedir.

#### **A. Elektronik Tebligat Adresi**

6009 sayılı kanunun 7’nci maddesiyle 213 sayılı Kanununa eklenen 107/A maddede; elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği hüküm altına alınmış olup, söz konusu hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza

ile imzalanarak vergi dairesi adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmektedir.

Bahse konu maddeye göre; elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilmektedir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşabilirler. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişebileceklerdir.

Olay kayıtları, İşlem Zaman Bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır. Olay Kaydı: elektronik tebligat hizmetinin verilmesi esnasında meydana gelen tüm bilişim sistemi işlem kayıtlarını, İşlem Zaman Bilgisi ise: bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zaman bilgisini, ifade etmektedir. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından alınacak olup talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgilisine veya yetkili mercilere de sunulabilecektir.

### **B. Elektronik Ortamda Tebligat Yapılacak Muhatapların Sorumluluğu**

Elektronik tebligat sistemine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 456 sıra No'lu VUK Genel Tebliğine göre, elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap;

- Elektronik Tebligat Talep Bildirimini süresinde, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmekle,
- Beyan edilen bilgilerde meydana gelecek değişiklikleri öncesinde veya en geç değişiklik tarihinde vergi dairesine bildirmekle,
- Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen tüm şartlara riayet etmekle,
- Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerini korumakla, üçüncü kişilerle paylaşmamakla ve başkasına kullandırmamakla,
- Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerin istenmeyen şekilde üçüncü kişilerin eline geçtiğini tespit ettiğinde derhal vergi dairesine bilgi vermekle, yükümlüdür.

Yukarıda yer verilen sorumlulukların yerine getirilmemesinden doğacak hukuki sonuçlar muhatabın sorumluluğunda olup tüm bildirimler vergi dairesine ulaştığı anda sonuç doğurmaktadır.

### C. Elektronik Tebligat Adresinin Kapatılması

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

- Tüzel kişiliğin ticaret sicil kaydının silindiği tarih itibarıyla elektronik tebligat adresi kullanıma kapatılır.
- Tüzel kişilerin nevi değişikliği ve birleşme hallerinde, tescil tarihini takip eden 15 gün içerisinde yazımızın 3'üncü bölümünde belirtilen şekilde (456 sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin 5.1 bölümü) Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunulması zorunludur. Muhatapların, Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmaları üzerine yeniden internet vergi dairesi kullanıcı kodu, şifre ve parolası verilir.
- Elektronik tebligat sistemine dâhil gerçek kişilerin 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.

## 3. TEBLİGAT KANUNU KAPSAMINDA ELEKTRONİK TEBLİGAT

7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre mahkemeler; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kapsamına giren genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmî şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak tebligatların Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılması gerekmektedir.

Anılan Kanuna, 11/1/2011 tarihli ve 6099 sayılı Kanunla, şirketleri yakından ilgilendiren, 7/a maddesi eklenmiştir. Eklenen bu maddeye göre; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere 19 Ocak 2013 tarihinden itibaren elektronik yolla tebligat yapılması zorunlu hale getirilmiştir.

Daha sonra 28 Şubat 2018 tarihinde kabul edilen 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile elektronik yolla tebligat yükümlülüğünün kapsamı genişletilmiş ve Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesi yeniden değiştirilerek aşağıda belirtilen gerçek ve tüzel kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu hale getirilmiştir:

- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar.
- 5018 sayılı Kanunda tanımlanan mahallî idareler.
- Özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları.
- Kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeleri.
- Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar.
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları.
- Kanunla kurulanlar da dahil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri.
- Noterler.
- Baro levhasına yazılı avukatlar.
- Sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler.
- İdareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birim.

Yukarıda sayılan gerçek ve tüzel kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur. Ayrıca, yukarıda sayılanlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişiler de, talepleri hâlinde elektronik tebligat adresi edinebilirler.

Sermayesinin yarısından fazlası kamuya ait olan ortaklıklar, meslek odaları gibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, özel hukuk tüzel kişileri denildiği için vakıf, dernek, kooperatif, şirket vs. tüm özel hukuk tüzel kişileri düzenlemenin kapsamına giriyor. Elektronik tebligat zorunluluğunun başladığı tarih yasa ile 1 Ocak 2019 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu Yasa, elektronik tebligat işlemlerinin, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından kurulan ve işletilen Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi üzerinden yürütülmesini öngörmektedir.

Görüldüğü üzere, Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesinde yer alan bir düzenlemeye göre oluşturulan Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi (UETS),



Tebliğat Kanununda yer alan bir sistem olduğu için olduğu için, genel bir tebliğat aracıdır.

Vergi Usul Kanununun 107/A maddesinde belirtilen ve <https://ivd.gib.gov.tr> adresi üzerinden veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükelleflere tebliği gereken belgelerin tebliğ edilmesine yönelik oluşturulan sistem ise, UETS'den farklı bir sistemdir.

Bu itibarla, VUK hükümlerine göre tebliğatı gereken evraklar, UETS'ye kayıtlı E-Posta adresine sahip olan mükelleflerin E-Posta adreslerine tebliğ edilmediğinden, <https://ivd.gib.gov.tr> adresi üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan e-tebliğat sistemi aracılığıyla mükelleflere tebliğ edilmektedir.

#### 4. VUK KAPSAMINDA UYGULANAN MÜEYYİDENİN YASAL BOYUTU

Elektronik Tebliğat uygulamasına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 01.01.2016 tarihi itibarıyla başlanılmıştır. Tebliği gereken evrak, muhataplara elektronik tebliğat sistemi ile tebliğ edilebileceği gibi Kanunda yer verilen diğer tebliğat hükümlerine göre de yapılabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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 tebliğat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.*

*Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”* hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu sisteme ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 456 sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin *“Ceza Hükümleri”* başlıklı 9'uncu maddesinde ise;

*“Elektronik tebliğat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklerle uymayanlar için Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanır.*

*Ceza uygulaması sonrasında re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılır.”*

şeklinde düzenlemelere yer verilmiştir.

Elektronik Tebligat uygulamasına yönelik belirlenen yükümlülüklere uymayanlara 213 sayılı VUK'un mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygulamada sıkça rastlanan bir durum olmuştur. Cezai müeyyide uygulamasının Genel Tebliğe dayalı olarak yerine getirilmesi, mükellefler tarafından eleştiri konusu yapılmak suretiyle yargıda birçok dava açılmıştır.

Genel Tebliğ ile getirilen cezai müeyyide uygulamasının yasal olmadığı yönünde, Türkiye Barolar Birliği tarafından, 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin yürürlüğünün durdurulması ve iptali istemiyle Danıştay nezdinde dava açılmıştır.

Açılan davada; Danıştay 4. Dairesi tarafından, davacının istemi reddedilmiş ve bahse konu kararın davacı tarafından temyizi sonucunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 08/11/2017 günlü E:2017/618 K:2017/521 sayılı “dava konusu tebliğin ‘Ceza hükümleri’ başlıklı 9’uncu maddesi yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına” karar verilmiş olup, söz konusu Kurul kararının gerekçesinde;

*“...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 belirlemek amacıyla getirilen davaya konu Tebliğin ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, **davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında Tebliğin söz konusu düzenlemelerinin “Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi”ne aykırılık teşkil ettiği açıktır.** Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun*

*Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa uymayanlara ne tür ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiği yolunda düşünülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyettedir.*

*Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 23.5.2017 gün ve E:2015/9443, K:2017/4748 sayılı kararının, dava konusu Tebliğin, "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu maddesi yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; 9'uncu maddesi dışında kalan bölümler yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasına karşı yapılan temyiz isteminin reddine, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına..."*

Oy **çokluğuyla** karar verilmiştir. Genel Tebliğe göre cezai müeyyide uygulamasının yasal olmadığı yönünde açılan bu davada; Kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmadan suç ve ceza ihdas edilmesi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından "Suçta ve Cezada Kanunilik" ilkesine aykırı bulunmuştur.

Diğer taraftan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bahse konu kararını emsal gösterilmek suretiyle benzer davalarda vergi mahkemeleri tarafından, kesilen *özel* usulsüzlük cezalarının iptallerine yönelik kararlar verilmektedir.

Ancak yasada yer almadığı halde, düzenleyici işlemlerle (Genel Tebliğle) e- tebligat uygulamasındaki zorunluluklara uymayanlar için öngörülen cezai müeyyidenin eksiklik, 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile giderilmiştir.

7103 Sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle, 213 sayılı VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle e-tebligat için belirlenen zorunluluklara uymayanlara cezai müeyyide getirilmiştir.

213 sayılı VUK'un mükerrer 355'inci maddesinin başlığı "*Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257'nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza:*" şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasına,

*“Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.”*

şeklinde hüküm eklenmiştir.

213 sayılı VUK’un 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 Türk lirası, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 Türk lirası, bunlar dışında kalanlar hakkında ise 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK Mükerrer 355 inci maddesinde yapılan söz konusu değişiklik 27/03/2018 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten sonra söz konusu maddeye göre kesilen özel usulsüzlük cezalarının yasal dayanağı mevcuttur.

Ancak 456 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile getirilen elektronik tebligat adresi edinme ve benzeri zorunluluklara uymayanlara 27/03/2018 tarihi öncesinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının yasal bir dayanağı bulunmamaktadır.

## 5. SONUÇ

Bilindiği üzere, elektronik Tebligat uygulaması kapsamında belirlenen yükümlülüklerle uymayanlara, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 355’inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi sıkça rastlanan bir durum olmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 107/A maddesinde, elektronik ortamda tebliğe ilişkin hükümler bulunmaktadır. Konu ile ilgili usul ve esaslar, 456 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde açıklanmış olup, elektronik tebligat uygulamasına yönelik getirilen yükümlülüklerle uymayanlara, VUK’un mükerrer 355’inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı bahse konu Genel Tebliğ’de düzenlenmiştir.

Genel Tebliğe dayalı olarak cezai müeyyide getirilmesi, Kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmadan suç ve ceza ihdas edilmesi gerekçesiyle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından “Suçta ve Cezada Kanunilik” ilkesine aykırı bulunmuştur.

Daha sonra 7103 Sayılı Kanunun 13’üncü maddesiyle, 213 sayılı VUK’un mükerrer 355’inci maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle e-tebligat için belirlenen zorunluluklara uymayanlara cezai müeyyide getirilmiştir.

VUK Mükerrer 355 inci maddesinde yapılan söz konusu değişiklik 27/03/2018 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten sonra söz konusu maddeye göre kesilen özel usulsüzlük cezalarının yasal dayanağı mevcuttur. Ancak 456 sıra no.lu VUK Genel Tebliğı ile getirilen elektronik tebligat adresi edinme ve benzeri zorunluluklara uymayanlara 27/03/2018 tarihi öncesinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının yasal bir dayanağı bulunmamaktadır.

### KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı (06.12.2018). *Elektronik Tebligat Yönetmeliğı*. Ankara: Resmi Gazete (30617 Sayılı)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (08/11/2017). *E:2017/618 K:2017/521 Karar*. Ankara: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

Maliye Bakanlığı (27.08.2015). *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı (Sıra No 456)*. Ankara: Resmi Gazete (29458 Sayılı)

Maliye Bakanlığı (28/02/2018) *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı (Sıra No 492)*. Ankara: Resmi Gazete (30346 Sayılı)

Maliye Bakanlığı (29/12/2015) *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı(Sıra No 467)*. Ankara: Resmi Gazete (29577 Sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10705 Sayılı)

T.C. Yasalar (19/02/1959). *7201 sayılı Tebligat Kanunu* Ankara: Resmi Gazete (10139 Sayılı)

T.C. Yasalar (27/03/2018). *7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (30373- Sayılı 2. Mükerrer).