

# BEYANNAME VE BİLDİRİMLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA GÖNDERİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERDE YAŞANAN KARMAŞA VE ÇELİŞKİLER

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 20.10.2008

Bilindiği üzere Türk vergi sistemi gelişmiş birçok ülke benzerinde olduğu gibi temelde beyan ve bu beyanın yapıldığı beyanname ile gerçekleştirilen vergileme üzerine kuruludur. Yaşanan teknolojik gelişmeler ve ülkemiz alt yapısının da uygun hale gelmesiyle beyanname ve bildirimler de elektronik ortama kaydırılmaya başlanmıştır. Böylece hem bilginin işlenmesi hem saklanması maliyet ve süresi düşürülmeye de başlanmıştır. Bürokrasinin azaltılmış olması, mükellef veya meslek mensuplarının vergi dairesine gitmeden işlemlerini yapabilmeleri de olayın avantajlı yönlerindedir.

Vergi İdaresi’de elektronik beyanname düzenlemesinin amacını, *“mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır.”* şeklinde ifade etmektedir.<sup>1</sup>

Nasıl ki hayatın diğer bölümlerinde teknoloji son hızıyla kendisine yer buluyorsa vergilendirme ile ilgili işlemlerde de gelecekte tam anlamıyla elektronik ortamdan yararlanmak ve tüm işlemleri bu şekilde gerçekleştirmek mümkün olacaktır. Elbette e-devlet<sup>2</sup> proje süreci içinde olaya sıcak bakanlar kadar karşı çıkanlar da olacaktır.

Bu çalışmamızda olay teknolojik gelişmelerin hukukumuzda yansıtılması boyutunda kanuni düzenlemelerin/değişikliklerin yapılmasında ortaya çıkan zaafiyetler ve hukukun bütünlüğü penceresinden ele alınacaktır. Bu nedenle çalışmamız, elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler ile ayrı birer idari işlem olarak ortaya çıkan hususların muhatabına tebliği ve bu konuda Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkilerin hukuki zemini, bu konuda yapılan düzenlemelerin diğer düzenlemeler ile etkileşimi konusu ile sınırlı tutulmuştur.

Buna karşın, başta vergilendirme esasları ile ilgili tarh ve tebliğ olmak üzere vergi cezaları gibi bazı konulara ve temel kavram ve tanımlara sık sık geçişler yapılmak durumunda kalınmıştır. Bu durum, çalışmaya dağınık bir görünüm verse de konu aldığımız düzenlemelerin gerek dağınıklığı ve gerekse diğer düzenlemeler ile etkileşimini ortaya koyma açısından geçişlerin zorunlu olarak yapıldığını okuyucuya hatırlatmakta yarar görmekteyiz. Zaten çalışmanın başlığında bu nedenle *“karmaşa”* ve *“çelişki”* kavramları kullanılmıştır.

<sup>1</sup> Bkz. 340 Seri No.lu V.U.K.Genel Tebliği (RG: 30.09.2004-25599)

<sup>2</sup> E-devlet kavramı ile ilgili ayrıntılı tanım ve açıklamalar için Bkz. Uğur BÜYÜKBALKAN, *“E-Devlet”*, Mali Çözüm, Sayı. 55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001

Vergi Usul Kanunu, kurallaştırdığı konuların niteliği ve doğası gereği, buyurucu, kısıtlayıcı ve sıklıkla düzenli olup, görüşümüze göre bu gün yaşadığımız karmaşa ve çelişkiler esasen Kanunun temel esaslarının “bilindiği” varsayımı ile söylenmemesi ve tekrarlanmaması nedeniyle arka planda kalmasından ve zamanla göz ardı edilmeye başlamasından da kaynaklanmaktadır.

Zorunlu olarak yapılan bu açıklamadan sonra sözünü ettiğimiz temel esaslardan olan “tebliğ” ile konuyu irdelemeye başlarsak: Vergi Usul Kanunu’nda yer alan tanımına göre “tebliğ”, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.<sup>3</sup>

Basit ve açık bir düzenleme içeren bu tanımı analiz ettiğimizde Kanuna uygun bir tebliğ işleminden söz edebilmek için şu unsurların birlikte var olması gerek ve şart olmaktadır:

- İlk olarak tebliğ edilecek hususun, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden bir konuya ilişkin olması gerekmektedir.
- İkinci olarak tebliğ, yetkili bir makamca yapılıyor olmalıdır.
- Üçüncü olarak tebliğ yazılı olarak yapılmak durumundadır.
- Son olarak tebliğe muhatap alınacak gerçek veya tüzel kişi, tebliğe konu vergilendirmeye ilişkin ve hüküm doğuran işlem ile ilgili mükellef veya ceza sorumlusu olmalıdır.

Öncelikle tanımda yer alan ve tebliğ edilecek hususun, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden bir konuya ilişkin olması gerekliliği yolundaki unsur ile idare hukuku öğretisinde “idari işlem” teorisi ve bir işlemin idari işlem olarak kabul edilebilmesi için “nihai” ve “icrai” niteliği olması gerekliliği hususlarının birebir örtüştüğüne dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.

Vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlem (tarh)<sup>4</sup> tebliğ edilmedikçe ödenmesi gereken aşamaya (tahakkuk)<sup>5</sup> gelmemekte dolayısıyla ödeme ile ilgili işlemler de (tahsil)<sup>6</sup> yapılamamaktadır. Bu durumda vergilendirmenin temeli olan idari işlem olan tarhiyatın kural olarak tüm çeşitlerinde tahakkuk aşamasına geçilmesi için tebliğ gerekli olmaktadır.

Tarhiyat konusunda ayrıntıya girilmeyecek olmakla birlikte, vergi hukukumuzda kural olarak beyan sisteminin geçerli olduğunu bu sistemde beyana dayalı tarhiyatın “vergi beyannamesi” üzerinden yapıldığını, beyan edilen vergilerin “tahakkuk fişi”<sup>7</sup> ile tarh ve tahakkuk ettirildiğini özel olarak belirtmekte yarar bulunmaktadır.

Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenmekte ve bunun bir nüshası mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesi ile vergi tahakkuk etmiş olmakta, tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçmektedir.

<sup>3</sup> 213 sayılı V.U.K.md.21

<sup>4</sup> 213 sayılı V.U.K.md.20

<sup>5</sup> 213 sayılı V.U.K.md.22

<sup>6</sup> 213 sayılı V.U.K.md.23

<sup>7</sup> 213 sayılı V.U.K.md.25

Tahakkuk fişinde; mükellefin adı (unvanı) ve adresi; fişin düzenleme tarihi ve sıra numarası; beyannamesinin tarihi; verginin türü, dönemi, matrahı, hesabı, miktarı ile vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme<sup>8</sup> ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi yer almak zorundadır.<sup>9</sup>

Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası posta ile mükellefe gönderilir.<sup>10</sup>

Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.<sup>11</sup>

Nitelikleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine aldığından<sup>12</sup> tebliğin de tahsilâtın içinde olduğu kabul edilmek durumundadır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar ortaya koymaktadır ki beyana dayanan tarhiyatta, tahakkuk fişinin tebliği gerekli olmamaktadır.<sup>13</sup> Zaten sistem “beyan” üzerine kurulu olduğundan tebliğin bir şart olarak aranmıyor olması kendi içinde de tutarlı olup, kural olarak sadece bu yönüyle bir hukuka aykırılıktan söz etmek mümkün değildir. Esasen Kanun zaten bu yüzden kural olarak mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarını öngörmüştür.<sup>14</sup> Söz konusu kuralın başlıca istisnalarını vergilendirme hataları<sup>15</sup>, ihtirazı kayıtlı beyan<sup>16</sup> ve uzlaşma sonucu verilen tahakkuklarda tahakkuk fişinde yer alan gecikme faizleri<sup>17</sup> oluşturmaktadır.

---

<sup>8</sup> Düzeltme ile ilgili hükümler için Bkz. 213 sayılı V.U.K.md.116 vd.

<sup>9</sup> 213 sayılı V.U.K.md.26

<sup>10</sup> 213 sayılı V.U.K.md.27

<sup>11</sup> 213 sayılı V.U.K.md.28

<sup>12</sup> 213 sayılı V.U.K.md.24

<sup>13</sup> Burhan GEZGİN, Vergi Dünyası'nda (2005 Haziran, Sayı : 286) yayımlanan “Beyannamenin Elektronik Ortamda Verilmemesi Halinde Ceza Uygulaması” çalışmasında “...Vergi Usul Kanununun 28 ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan söz konusu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden de anlaşılacağı üzere, beyannameler gerek elektronik ortamda mükellef tarafından doğrudan, gerekse yetki verilmiş aracılara kanalıyla gönderilsin, her iki halde de mükellef tarafından verilmiş addolunacağı ve mükellefin kendi beyanı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Sonuç olarak; elektronik ortamda gönderilen beyanname ile kâğıt ortamında gönderilen beyanname arasında hukuki sonuçları itibariyle hiçbir fark bulunmamaktadır.” görüşünü dile getirmektedir. Ancak bu çalışmada, kâğıt ortamında verilen beyanname için tebliğ gerekli olmayan tahakkuk fişinin, elektronik ortamda beyanname verilmesi durumunda niçin tebliğ edildiği yönünde bir irdelene yapılmamıştır.

<sup>14</sup> 213 sayılı V.U.K.md.378.

<sup>15</sup> Vergi hataları ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. “2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi”, Yalçın KÖKEY, Vergi Dünyası (Aralık 1982 Sayı 16); “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu”, Hasan HACIGÜL - Dr. Veli KARATAŞ (Vergi Dünyası, Kasım 2007, Sayı 315)

<sup>16</sup> İlgili olarak Bkz. “Kaydı İhtirazı İle Beyan”, Mehmet ÖZBUDAK, Vergi Dünyası (Aralık 1995, Sayı 172)

<sup>17</sup> Tahakkuk fişine karşı dava açılacak istisnai durumlar için Bkz. “Vergi Hukukunda Tahakkuk Fişi Dava Konusu Yapılabilir ve Mükellefe Tebliğ Edilebilir.” Dr. Mustafa ALPASLAN, Doç. Dr. Mustafa SAKAL (Vergi Dünyası, Mayıs 2008 Sayı 321) ve ayrıca Bkz. “Uzlaşma Sonuçları Kesin midir ?”, Harun KAYNAK (Vergi Dünyası, Eylül 2007, Sayı 313)

Mükellefin beyanda bulunmaması veya beyanının gerçekliğinin sonradan denetimi ile ortaya çıkan ikmalen<sup>18</sup> ve re'sen<sup>19</sup> tarh edilen vergiler ise "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunmaktadır.<sup>20</sup> Uygulamada en çok karşılaşılan bu tarhiyatlarda verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır.

Güncel uygulamada vergi ve cezalar için tek ihbarname kullanılmakta ise de Kanun vergi ve ceza ihbarnamelerini iki ayrı madde hükmü olarak düzenlenmiştir. Vergi ihbarnamesinde; ihbarnamenin sıra numarası ve düzenleme tarihi, mükellefin adı (unvanı) ve adresi, vergilendirme dönemi; verginin türü, matrahı, hesabı ve miktarı, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını gerektiren nedenler ile vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şekli belirtilmiş olmalı; ayrıca takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenmiş olmalıdır.<sup>21</sup>

Ceza ihbarnamesi ile ilgili düzenlemede yukarıdaki içerikten farklı olarak ayrıca; olayın izahının Kanununun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirmek suretiyle yapılması, varsa tekerrür ve içtima durumunun belirtilmesi ve cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanması gerekmektedir.<sup>22</sup>

Yukarıda ana hatlarıyla anlattığımız sistem, yargı kararları ile de şekillenerek uzun yıllardır uygulanmaktadır. Ancak karmaşa ya da çelişkiler, başlığı "*Vergi Beyannamesinin Posta İle Gönderilmesi*" olan kanun maddesinin "*Vergi Beyannamesinin Postayla Veya Elektronik Ortamda Gönderilmesi*" şeklinde değiştirilmesi suretiyle beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği, mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği, bu iletinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hükmünün getirilmesi ve bu konuyla ilgili usul ve esasların tespitini yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi ile başlamıştır.<sup>23</sup>

Eğer vergilendirmeyi tarh – tebliğ – tahakkuk - tahsil olarak dört aşamalı zeminde ele alırsak ikinci aşamada yer alan tebliğ, vergilendirmenin mükellef hukukuna dâhil olduğu aşama olarak kabul edilebilir. Olayın önemi mükelleflerin hukuki korumaya ancak bu aşamada ihtiyaç duymaya başlamaları ve zaten kendilerine tanınan hakları da bu aşamada kullanabiliyor olmalarından kaynaklanmaktadır.

<sup>18</sup> 213 sayılı V.U.K. md.29 hükmünde yer alan ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

<sup>19</sup> 213 sayılı V.U.K. md.30 hükmünde yer alan re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği haller aynı madde hükmünde belirtilmektedir.

<sup>20</sup> 213 sayılı V.U.K.md.34

<sup>21</sup> 213 sayılı V.U.K.md.35

<sup>22</sup> 213 sayılı V.U.K.md.366

<sup>23</sup> 213 sayılı V.U.K.md.28 (5228 sayılı Kanun ile başlığı değiştirilmiş madde hükmüne iki fıkra eklenmiştir.)

Dolayısıyla kanunda başlı başına tanımı mevcut tebliğ işleminin tanımında, bu işlemde muhatap olarak mükellef veya ceza sorumlusu<sup>24</sup> gösterilirken, tanım değişmediği halde ayrı bir madde hükmüne “elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi” kavramı dâhil edilerek karmaşa ilk çelişkiyle birlikte ortaya çıkmaya başlamaktadır. Bu noktadan itibaren mükellef açısından hukuki korumanın sağlanıp sağlanamayacağı ve mükellef haklarının en üst seviyede temin edilip edilemeyeceği anlamında tereddütler de oluşmaya başlamaktadır.

Özellikle yukarıda belirttiğimiz düzenlemeler ışığında beyana dayanan tarhiyatta tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmesinin bir şart olarak aranmamasına, posta ile gönderilen beyannamelerde dahi tahakkuk fişinin “mükellefin beyannamede gösterdiği adrese” posta ile gönderilmesine karşın elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin yine elektronik ortamda mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği düzenlemesinin yapılmış olması tereddütleri daha da artırmaktadır.

Belki yapılan düzenleme, tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshasının aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçeceği<sup>25</sup> düzenlemesinde olduğu gibi “Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir. Elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.” şeklinde olsa idi bir nebze de olsa tereddütleri önleyebilecekti.

Oysa düzenlemenin bu şekilde yapılmamış olması, elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği düzenlemesinin aslında tahakkuk fişinden daha çok devamında oluşabilecek diğer işlemlerin tebliğine ilişkin bir alt yapı hazırlığı olarak algılanabilir

Kanunun cezalar ile ilgili kısmında yer alan “Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır.” şeklinde düzenlenen<sup>26</sup> özel usulsüzlük cezası hükmü bu görüşümüzü desteklemektedir.

Nitekim tebliğ işlemi ile hiçbir ilgisi bulunmayan ve Kanunun Maliye Bakanlığına verilen yetkileri düzenlediği mük.257. maddesinde yer alan “Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya

<sup>24</sup> 213 sayılı V.U.K.md.21

<sup>25</sup> 213 sayılı V.U.K.md.25

<sup>26</sup> 213 sayılı V.U.K.mük.md.355 (5398 sayılı Kanunun 23.md. ile eklenen fıkra)

*ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye” şeklindeki yetki hükmü de bu amaca yönelik bir düzenleme olarak belirlenmiştir.<sup>27</sup>*

Söz konusu düzenlemenin hemen devamında *“Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur.”* hükmü de<sup>28</sup> getirilmek suretiyle sözünü ettiğimiz hukuki alt yapı tamamlanmış olmaktadır.

Başlangıçta da belirttiğimiz üzere Kanunda yer alan tanımda tebliğ işleminin üçüncü unsuru olarak tebliğin yazılı olarak yapılması şartı bulunmaktadır. Bu durumda elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği yönündeki madde hükmü diğer hüküm ile çelişmektedir.

Kanunda yer alan ve hiçbir değişikliğe uğramamış *“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.”* hükmü var oldukça üstelik tebliğin daire veya komisyonda yapılmasının dahi ancak ilgilinin kabulüne bağlı olması<sup>29</sup> karşısında bu çelişki devam edecektir.

Görüşümüze göre, Kanunun *“Mükellefin Ödevleri”* başlıklı ikinci kitabının, *“Muhafaza ve İbraz Ödevleri”* başlıklı altıncı kısmında yer alan ve Maliye Bakanlığı'na aslında belge düzeni ile ilgili (sınırlı) yetki vermesi gereken madde hükmü<sup>30</sup> ya da *“Ceza Hükümleri”* başlıklı dördüncü kitabının *“Vergi Cezaları”* başlıklı ikinci kısmının, *“Usulsüzlük”* başlıklı ikinci bölümünde yer alan ceza hükmü<sup>31</sup>, içeriği ne olursa olsun Kanunun *“Vergilendirme”* başlıklı birinci kitabının, *“Genel Esaslar”* başlıklı birinci kısmının, *“Vergi Alacağıın Tayini”* başlıklı dördüncü bölümünde yer alan tanıma bir istisna getirmemelidir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin anılan madde hükmü daha bu kadar eklentiler yapılmadan önceki halini ele aldığı bir iptal davasında vermiş olduğu karara ilişkin;

*“İtiraz konusu kuralın Yasa'da öngörülen belgelere ek olarak idareye belge düzenleme zorunluluğunu getirme yetkisini veren hükmü, davada uygulanmayacak olan diğer*

<sup>27</sup> Meltem SAĞLAM tarafından Vergi Dünyası'nda (Temmuz 2006 Sayı: 299) yayımlanan *“Elektronik Ortamda Verilmesi Gereken Beyannamelerin Verilmemesi Halinde Uygulanacak İdari Cezalar”* başlıklı çalışmada yer alan, *“213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257'nci maddesine 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle Maliye Bakanlığı'na, ... yetki verilmiş, ancak bu yetkinin kanuni süresinden sonra verilecek beyannameleri kapsamadığı düşüncesi ve bu beyannameler üzerine düzenlenecek tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamelerin de elektronik ortamda tebliğine ilişkin yetki alınması zorunluluğu nedeniyle 5398 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle Maliye Bakanlığının yetkilerine, 'kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirleme' yapma yetkisi de ilave edilmiştir.”* açıklamaları görüşümüzü desteklemektedir.

<sup>28</sup> 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

<sup>29</sup> 213 sayılı V.U.K.md.93

<sup>30</sup> 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

<sup>31</sup> 213 sayılı V.U.K.mük.md.355

*hükümlerden ayrılarak ele alındığında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bu yetkiyi kullanırken şu hususları gözeteceği anlaşılmaktadır: Vergi Usul Yasası'nı özenle uygulayacak, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ek olarak tutulmasını ya da düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin içerik, biçim ve kapsamını belirleyecek, bunlarda değişiklik yapmak, bunlar için onama, koruma ve gözleme zorunluluğunu koyacak ya da kaldıracaktır.*

*İptali istenen kuralda Vergi Usul Yasası'nın öngördüğü düzenlemeyi değiştirecek biçimde verilmiş, sınırları belirsiz bir yetki yoktur...*

*Ek belge istemek yetkisi, yükümlülerin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmalarını için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi yitlik ve kaçacağını önlemek amacı dışına taşmamaktadır. Belge düzeninin temel amacı da budur. Bu ölçüler ve amacı aşan idari düzenlemeler idari yargı tarafından iptal edilir ...*

*Vergi Usul Yasası'nın yükümlülerin vergilendirmeyle ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk vergi sisteminin zorunlu bir gereğidir. Verginin salınması, yükümlünün beyanına, yükümlünün beyanı, defter kayıtlarına, defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olmalıdır. Öte yandan belgelerin biçimsel koşulları kapsadıktan başka, gerçek durumu yansıtmaları gerekir.*

*Bu nedenle Vergi Usul Yasası'nda yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemler için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgeler kapsamlı ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın ayrıca "Mükerrer 257. madde" ile defter ve belge düzeni alanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na geniş bir düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluluktan kaynaklandığı ve belgelerde düzen ve disiplinin bu biçimde etkinleştirilmek istendiği ortadadır. ..."*

gerekçeleri de Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin belge düzeni ile sınırlı olup vergilendirmenin temel aşamalarına ilişkin Bakanlığa bu yolda yetki verilemeyeceği görüşümüzü desteklemektedir.<sup>32</sup>

Gerek mük.md.257 ve gerekse mük.md. 355 hükümlerinde lafzın açık olduğu bu nedenle bir sorun olmadığı yönünde olası itirazlar da "vergilendirme-vergi alacağının tayini" ile ilgili bir konunun neden "mükellefin ödevleri-muhafaza ve ibraz ödevleri" ile ilgili kısmında düzenlendiğinin cevabının olmaması nedeniyle hukuki zeminden yoksun olacaktır. Aksine bu düşünce tarzı ile son yıllarda alışlageldiği üzere Kanunun sistematığıne uygun düşmeyen düzenlemeler sonucu vergi kanunlarımızın adeta genel tebliğler haline dönüşmesi gibi bir sakıncası da söz konusu olabilecektir.

Vergi Usul Kanununun tek tek maddeler halinde ele alınmak yerine bir bütün halinde Kitap – Kısım – Bölüm sistematığı içinde şöyle bir incelenmesi durumunda yani bir başka ifade ile ağaçlara değil ormana bakıldığında tespitimizin hiç de abartılı olmadığı görülecektir.

<sup>32</sup> 213 sayılı V.U.K. mük.257. maddesinin Anayasa'ya aykırılığı görüşüyle Danıştay 4.Daire tarafından konu Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüş ve Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih E:1990/29 K:1991/37 sayılı kararıyla konuyu karara bağlamıştır. Ancak o tarihte Anayasa Mahkemesi, incelemeyi sadece ek belge düzenleme konusu ile sınırlı tutmuş, madde hükmünün tamamı davada ele alınmamıştır.

Benzeri bir düzenleme zaafiyeti yine tebliğ işleminin tanımının son unsuru olan tebliğe muhatap alınacak gerçek veya tüzel kişinin tebliğe konu vergilendirmeye ilişkin ve hüküm doğuran işlem ile ilgili mükellef veya ceza sorumlusu olması<sup>33</sup> unsurunda yaşanmaktadır.

Tebliğ işleminin tanımında yer verilen muhataplar, “*Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar*”ın düzenlendiği maddede yer alan “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*” hükmü<sup>34</sup> ile de uyumlu olup bu madde hükmünde “*elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi*” kavramı yer almamaktadır. Bir başka ifade ile aktif dava ehliyeti olmayan “*elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi*”ye tebliğ yapılarak çelişki yaratılmaktadır.<sup>35</sup>

Kanunda “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzelkişi*” mükellef, “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” vergi sorumlusu olarak tanımlanmış ve “*kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*” Denilerek konu açıklığa kavuşturulmuştur.<sup>36</sup> Yine Kanunda ceza sorumlusu ise “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler*” olarak tanımlanmıştır.<sup>37</sup>

Tebliğ tanımında yer almayan “*elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi*” kavramı ise Kanunun hiçbir maddesinde tanımlı değildir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere Kanunun ilgisiz bir maddesiyle içi boş bu kavramı doldurma/tanımlama yetkisi Maliye Bakanlığı’na verilmiş durumdadır.<sup>38</sup>

Kaldı ki Bakanlığa yetki veren Kanun maddesinde, ne 3568 sayılı Serbest muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na yapılan bir atıf ve ne de bu Kanuna göre faaliyet gösteren meslek mensuplarından<sup>39</sup> bahseden bir hüküm bulunmamaktadır. Tam aksine “*(mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur.*” hükmünde yeni bir kavram olarak “*gönderme işini yapacak kişiler*”den bahsedilmektedir.<sup>40</sup>

Maliye Bakanlığı’na verilen bu yetkide “*mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla*” ifadesi kullanılarak olay biraz hukukileştirilmek istense de görüşümüze göre kaçınılmaz olarak “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*” hükmü ile<sup>41</sup> çelişki yaşanmaktadır. Sadece Kanunun

<sup>33</sup> 213 sayılı V.U.K.md.21

<sup>34</sup> 213 sayılı V.U.K.md.377

<sup>35</sup> Bekir BAYKARA, Vergi Dünyası’nda (2005 Kasım Sayı: 291) yayımlanan “*Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler*” başlıklı çalışmasında, “*...tebliğ esas itibarıyla, tebligatın konusunu oluşturan hukuki işleme karşı yasal yollara başvuruabilecek kişilere yapılması gerekir. Bunlar, mükellef ve kendisine ceza kesilenler ile bunlar adına dava açma yetki ve görevi bulunan umumi vekil ile kanuni temsilcilerdir....*” açıklamasını getirmektedir.

<sup>36</sup> 213 sayılı V.U.K.md.8

<sup>37</sup> 213 sayılı V.U.K.md.331

<sup>38</sup> 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

<sup>39</sup> 3568 sayılı Kanun md.1

<sup>40</sup> 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

<sup>41</sup> 213 sayılı V.U.K.Md.8



ilgisiz bir maddesinde yer verildi diye bu tür özel sözleşmelerin “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller”den olduğunu söylemek çok da doğru olmasa gerekir.

Üstelik “Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. ...”<sup>42</sup> ve “Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”<sup>43</sup> şeklindeki Kanun maddeleri de aynen yerinde durmaktadır.

Bir meslek mensubu, posta yoluyla vergi dairesinden mükellefi adına gelen bir belgeyi vekâleti olmadığı için tebliğ alamazken çelişik ve bir o kadar da ilginç bir şekilde elektronik ortamda verilen beyanname nedeniyle gerek tahakkuk fişi ve gerekse ihbarname kendisine tebliğ edilmiş olmaktadır.<sup>44</sup>

Beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda verilmesi ile ilgili olarak Kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkinin kullanımı ile ilgili bir diğer ilginç örnek ise kanuni süresinden sonra verilen, düzeltme olarak verilen veya pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde görülmektedir.

Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 23.03.2007 tarihinde yapılan “Düzeltilme Beyannamelerinin E-Beyanname Sistemi Aracılığıyla Gönderilmesi” ile ilgili **duyuruda**;<sup>45</sup>

*“05.03.2007 tarihinden itibaren 368 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında elektronik ortamda verilen beyannamelere ilişkin düzeltme beyannamelerin de elektronik ortamda alınacağı;*

*Daha önce verilen beyanname veya beyannamelerdeki bilgileri kapsayacak ve beyanı artırıcı verilen beyannamelerde bir önce verilen tahakkukun farkı kadar bir tahakkuk fişi düzenleneceği;*

*Elektronik ortamda gönderilecek düzeltme beyannamelerinin daha önce verilen beyanname ve beyannameleri kapsayacak şekilde mevcut Beyanname Düzenleme Programı (BDP) ile düzenlenip, paketlenileceği; Paket gönderilip kontrol edildikten sonra onay aşamasında “ÖZEL” işaretlenip “DZT” seçilerek “ÖZEL ONAY” butonuna tıklanarak işlemin tamamlanacağı; Gönderilen düzeltme beyanamesi süresinden sonra ise “DZT” seçeneği yanı sıra Kanunu Süresinden Sonra (KSS) veya Pişmanlık Talepli (PIS) seçeneklerinden birisi seçilerek “ÖZEL ONAY” butonuna tıklanarak işlem tamamlanacak süresinden sonra olması nedeniyle ihbarname aşamasına geçileceği belirtilmiştir.*

*Sonuç itibarıyla; kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine işlem yapılırken, söz konusu beyannamenin “Kanuni süresinden sonra” ya da “Pişmanlık talepli*

<sup>42</sup> 213 sayılı V.U.K.md.94

<sup>43</sup> 213 sayılı V.U.K.md.10

<sup>44</sup> Konu hakkında ayrıntılar ve yargı kararları için Bkz. “Şirketin Beyannamelerini İmzalayan Serbest Muhasebeciyi Şirketin Çalışanı, Temsilcisi veya Memuru Olarak Kabul Etmem Mümkün Olmadığından Serbest Muhasebeciye Yapılan Tebligat Geçersizdir.”, Akın Gencer ŞENTÜRK, İzmir SMMM Odası Dayanışma Dergisi (Ağustos 2008, Sayı 103)

<sup>45</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-341-2008-MUK-15 -6960 sayılı yazısından alınmıştır.

*beyanname " niteliği taşıyıp taşımadığı değerlendirilerek bu iki durumdan birine göre işlem yapılması gerekmektedir."*

denilmektedir.

Konunun Kanunun verdiği yetki ile bırakınız Tüzük, Yönetmelik bir Genel Tebliğ ile dahi düzenlenmeyip Maliye Bakanlığı **duyurusu** olarak düzenlenmesi bir yana Kanunun mükellefe tanıdığı "*pişmanlık ve ıslah*"<sup>46</sup> hakkının, mükellefin haberi dahi olmadan nasıl kullanılabilirdiği, yine Kanunda ilgili makamlara kendiliğinden "*dilekçe ile haber verme*" şartı bulunmasına ve bu talebin elektronik ortamda yapılabilmesine cevaz veren bir düzenleme olmamasına karşın uygulamanın nasıl yapılabildiği bir muamma olarak karşımızdadır.

Gerçi Vergi İdaresi son zamanlarda pişmanlık ve ıslah ile ilgili Kanun düzenlemesini de Kanundakinden farklı algılamaktadır. Örneğin bir özalgede yer alan "*Aynı Kanunun 371'inci maddesinde ise; pişmanlık müessesesi düzenlenmiş olup, pişmanlık esas itibarıyla temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi idaresinin bilgisine girmemiş bir olayın kendiliğinden haber verilmesi ve maddede belirtilen şartlara uyulması koşuluyla vergi ziyayı cezası kesilmesini önleyen bir müessesedir.*" tanımında dikkat edilirse hiçbir surette "*dilekçe ile haber verme*" kavramına yer verilmemiş, "*kendiliğinden haber verme*" şeklinde konu geçiştirilmiştir.<sup>47</sup>

Bakanlığın bir başka yazısında da "*...Beyannamelerin elektronik ortamda ve kanuni süresinden sonra verilmesi durumunda mükelleflere bu beyannamenin pişmanlık talebiyle mi yoksa kendiliğinden verilen beyanname mi olarak işleme tabi tutulması hususunda bir seçenek sunulmakta ve onların tercihine bırakılmaktadır. Bu nedenle, mükellefler hangisini tercih etmişler ise İdarenin buna müdahale etme hakkı olmadığı gibi tercih sahiplerinin de daha sonra diğer müesseseden yararlanmak istiyorum dediklerinde bu taleplerinin değerlendirilmesi; yapılan ve yapılacak işlemler göz önüne alındığında mümkün bulunmamaktadır.*" denilerek bizzat mükellef tarafından yapılması gereken bir irade beyanının elektronik beyanname adı altında yasal bir dayanak bulunmadan başkalarınca (aracılarca) yapılıyor olması normal bir uygulama gibi açıklanmıştır.<sup>48</sup>

Pişmanlık ile verilen beyannamelere ilişkin talep ile ilgili yaptığımız açıklamalar, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere üzerine kesilen cezalar için indirim taleplerinde de geçerlidir. Kanunda yer alan hükümden, cezada indirim için "*mükellef veya vergi sorumlusu*"nun "*ilgili vergi dairesine başvurarak*" talepte bulunması gerektiği yer almasına rağmen<sup>49</sup>, elektronik ortamda bu işlem hangi hukuk kuralına dayalı olduğu belli olmayan bir şekilde programdaki bir kutucuğa konulan işaretle çözümlenmektedir. Uygulama belki pratiktir, ancak hukuki değildir.

Bir diğer tartışma konusu çelişik düzenlemede, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler nedeniyle önceden beri uygulanan cezalar yanında bu kez "*Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde*

<sup>46</sup> 213 sayılı V.U.K.md.371

<sup>47</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 12.05.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02.VUK-07-71/3281 sayılı yazısı.

<sup>48</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.09.2007 tarih ve 77004 sayılı yazısı.

<sup>49</sup> 213 sayılı V.U.K. md.376

verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır.” şeklindeki Kanun hükmünden hareketle uygulanan özel usulsüzlük cezalarından kaynaklanmaktadır.<sup>50</sup>

Özellikle pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde hem bir kat usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezası uygulanması çeşitli tartışmalara yol açmaktadır.<sup>51</sup>

5398 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, aynı fiil ile mahiyeti itibariyle sadece vergi ziyayı ve usulsüzlük cezasının aynı temelde, birlikte işlenmesi söz konusu olmaktadır. Aynı fiil, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarının kesilmesini gerektirse de, bu cezaların bir tanesi şekli mükellefiyete, diğerinin maddi zarara dayalı cezalar olması nedeniyle, içeriği itibariyle birbirinden farklılık taşıdığından ayrı ayrı cezalar kesilmesi ve bu cezaların birleştirilmemesi şeklindeki uygulama öteden beri mevcut Kanun düzenlemesi yönünde yapılmakta idi.<sup>52</sup>

Bu sistemde aynı temelde suç oluşturacak, her ikisi de şekli veya her ikisi de maddi zarara dayalı bir ceza yani özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir fiil, usulsüzlük cezası kesilmesi de gerekmediğinden herhangi bir hukuka aykırılık bulunmuyordu.

Oysa 5398 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 21.07.2005 tarihinden sonra, beyannamenin verilmemesi fiili, vergi ziyasına neden olunması fiilini göz ardı ettiğimizde, hem özel usulsüzlük, hem de usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır. Bu ise “küçük” bir düzenleme farklılığı gibi görünse de vergi ceza hukukunu temelden sarsıcı bir etkisi bulunmaktadır.

Kanunun mük.355. maddesinin genel kapsamı nedeniyle, elektronik ortamda beyanname verilmesi zorunluluğu bulunan beyannamelerin kanuni süresinde verilmemesine ilişkin suç ve cezaya ait düzenlemenin, Kanunun 352. maddesinde yapılması, belki de sorunların bir başka açıdan çözümünü oluşturacak düzenlemeyi daha sağlam bir zemine oturtabilecektir.<sup>53</sup>

Bu noktaya kadar yaptığımız açıklamalar, beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda gönderilmesi çerçevesinde yapılan düzenlemelerin dağınık, gerek önceki düzenlemeler ile ve gerekse kendi içinde çelişik ve karmaşık olduğunu ortaya koymaktadır.

Çalışmanın konusunu oluşturmadığından ele alınmamış olmakla birlikte, ülkemizde bir Elektronik İmza Kanunu<sup>54</sup> bulunduğu ve Maliye Bakanlığı'nın bu gün yaptığı düzenlemelere dayanak aldığı V.U.K.nun mük.257. maddesinde Bakanlığa verilen yetkinin bu Kanun henüz çıkmadan önce verildiği göz ardı edilmemelidir.<sup>55</sup>

Elektronik ortamda yaratılan belgelere hukuki geçerlik kazandırmak tüm hukuk sisteminin sorunu olup, bu husus yasama organının yetkisi altındadır. Verginin yasallığı ilkesi de bunu

<sup>50</sup> 213 sayılı V.U.K.mük.md.355 (5398 sayılı Kanunun 23.md. ile eklenen fıkra)

<sup>51</sup> Tartışmalar için Bkz. “Elektronik Ortamda Verilmesi Zorunlu Beyannamelerde Ceza Uygulaması”, Seyit ÇİÇEK, Vergi Dünyası (Mayıs 2006 Sayı 297) ve “Beyannamenin Elektronik Ortamda Verilmemesi Halinde Ceza Uygulaması”, Burhan GEZGİN, Vergi Dünyası (Haziran 2005 Sayı 286)

<sup>52</sup> 213 sayılı V.U.K.md.336

<sup>53</sup> Karşı görüşler için Bkz. “Elektronik Ortamda Verilmesi Gereken Beyannamelerin Verilmemesi Halinde Uygulanacak İdari Cezalar”, Meltem SAĞLAM, Vergi Dünyası (Temmuz 2006 Sayı 299)

<sup>54</sup> 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu (RG:23.01.2004-25355)

<sup>55</sup> Ayrıntılar için Bkz. “5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu (Uygulaması ve Hukuki Sonuçları)”, Yrd. Doç. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Vergi Dünyası (Ekim 2005 Sayı 290) ve ayrıca Bkz. “5070 Sayılı Kanunla Yürürlüğe Giren Elektronik İmza Uygulaması”, Selman KOÇ-Neslihan KOÇ, Vergi Dünyası (Ekim 2004 Sayı 278)

gerekli kılmaktadır. Esasen yasallık ilkesi, maddi vergi yükümü yanında, şekli yükümlülükleri de kapsar. Anayasa Mahkemesi, 257/1 ile Maliye Bakanlığı'na ek belge düzenleme yetkisi verilmesini, Anayasa'ya aykırı görmemişse de<sup>56</sup>, karşı oy sahipleri<sup>57</sup>, yasada düzenlenmemiş bir belgenin düzenlenmesi zorunluluğu getirilmesi konusunda Bakanlığın yetkili kılınmasını Anayasa'ya aykırı bulmuştur. Bu nedenle elektronik ortamda verilecek beyanname ve bildirimlerden başlayarak elektronik imza ile güvence altına alınması gerekli olan elektronik ortamda düzenlenen fatura vb. belgeler ile aynı ortamda defter/kayıt tutulması konuları Maliye Bakanlığı'na yetki verilmek suretiyle değil, vergi yasalarında düzenlenmesi gereken konulardır.<sup>58</sup>

Elektronik İmza Kanunundan çok önce çıkan 9132 sayılı Bilgi Edinme Kanunu ve yine Elektronik İmza Kanunu'nun yürürlüğe gireceği tarihten bir gün sonra çıkartılan Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik<sup>59</sup> md. 10'da, "Gerçek ve tüzel kişiler tarafından 5070 sayılı EİK gereğince, elektronik imza kullanılarak yapılan başvurularda, T.C. kimlik numarası aranmaz." hükmüne yer verilerek, e-imza kavramının ciddiyetinin kavrandığı görülmekle birlikte, bunlardan çok sonra çıkartılan Vergi Usul Kanunu'nun 340, 346 ve 347 Sıra No.lu Genel Tebliği'nde e-beyan ve e-bildirimlerin geçerliliği için, e-imza şartına yer verilmemiş oluşunun önemli bir eksiklik olduğu açıktır. Bu konuda bir ilerleme sağlanması için her şeyden önce vergi idaresinin de bu eksikliği tespit ve kabul etmesi gerekmektedir.

Ayrıca, hukukla değil teknoloji ile yarışıldığının bilincine varılarak, kötü niyetli kişilerin bilgisayar şifrelerine ve diğer giriş kodlarına ulaşabildikleri göz önüne alındığında, tüm bu işlemlerin hukuki geçerliliğinin zaten e-imza ile imzalanma şartına bağlanması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>60</sup>

Bu düzenlemelerin yapılması sırasında konu sadece elektronik ortamda beyanname ve bildirim verilmesi ile sınırlı tutulmamalı ve aynı zaman e-dilekçe, başvuru gibi beyanname ve bildirimler için gerekli diğer bağlantılı konularda düzenlenmeli ve 3568 sayılı Kanun ile yetkilendirilmiş

<sup>56</sup> Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih E:1990/29 K:1991/37 sayılı karar.

<sup>57</sup> Anayasa Mahkemesi'nin iptal istemini red kararında, Yekta Güngör ÖZDEN, Servet TÜZÜN, Selçuk TÜZÜN ile Yalçın ACARGÜN' ün karşı oyu bulunmaktadır.

<sup>58</sup> Danıştay 4.Daire'nin 356 seri no.lu VUK GT. ile ilgili, 20.12.2006 tarih ve E:2006/2237 K:2006/3102 sayılı iptal kararında yer alan "Mükerrer 257 nci maddede verilen yetkinin kapsamının maddede sayılmış olan konularla sınırlı olduğu, açıkça yetki verilmemiş bir konuda İdarenin düzenleme yetkisi bulunduğundan söz edilemeyeceği; ayrıca yasada düzenlenmiş olan bir konuda idari düzenleyici işlemle yasadaki düzenlemeye ters düşen farklı bir uygulama getirilemeyeceği bunun verginin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmayacağı açıktır....Diğer yandan, serbest meslek makbuzunun düzenlenişi ve şekli konusunda yasal düzenlemeler arasında yer almayan ve Kanunda belirtildiğinin aksine serbest meslek makbuzunun icra memuru tarafından imzalanması ve buna uyulmaması halinde usulsüzlük cezası yaptırımının öngörülmesi yasa ile idareye tanınan yetkinin aşılması anlamına geldiğinden 356 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin dava konusu bölümünün, makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacaktır, yukarıda belirtilen şekilde yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanununun 352-11/7 maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kısmında yasaya uyarlık görülmemiştir." gerekçesi aslında konuya yeterince ışık tutmaktadır.

<sup>59</sup> 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'na dayanılarak çıkartılan yönetmelik 27.04.2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>60</sup> Ayrıntılar için Bkz. "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", Billur YALTI SOYDAN, Vergi Sorunları (Mayıs 2001) ve "Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları", Doç.Dr. Elif SONSUZÖĞLU, Yaklaşım (Kasım 2005 Sayı: 155)

meslek mensuplar mevcut iken tanımlanmayan aracı kişi/kurum gibi kavramlar kullanılmaktan kaçınılmalı, sınırsız olduğu yönünde tartışmalara yol açacak yetki devirlerinden kaçınılmalıdır.

Her ne kadar Maliye Bakanlığı Genel Tebliğ (ve hatta Sirküler) gibi daha alt normatif düzenlemeleri tercih ediyorsa da, son olarak 340 seri no.lu V.U.K. Genel Tebliğ ile yapılan elektronik ortamda beyanname gönderme ile ilgili “*Talep Formu ve Taahhütname*” düzenlemelerinin iptali örneğinden hareketle birden çok tebliğ yerine (kuralları Kanun’da yer almak kaydıyla) tek bir Yönetmelik ile düzenleme yapmak da bir çözüm olarak görünmektedir.<sup>61</sup>

Önümüzdeki günlerde mevzuatı bilgisayar programlarına uydurmaya çalışmak yerine programları mevzuata uydurmaya çalışmak, yapılan düzenlemelerde programcılardan çok vergici ve hukukçu görüşlerini esas almak; elektronik ortamda beyanname verme adı altında vergi ceza hukukunun temel ilkelerinin alt üst olması gibi konularda hata yapılmasının da önüne geçilmesini sağlayabilecektir.

---

#### **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

---

<sup>61</sup> Elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirilen beyannamelerin gönderilmesi aşamasında aracılık yetkisi almak isteyen meslek mensuplarının bağlı oldukları vergi dairelerine taahhütname verme zorunluluğu getiren 346 seri no.lu VUK GT.nin ilgili bölümleri Danıştay 7.Daire’nin 13.11.2007 tarih ve E:2005/1204, K:2007/4633 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. İptal edilen taahhütnamede diğer bir çok garip madde yanında; “3... *halinde ortaya çıkacak vergi ziyayı ve buna bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olacağı*”, “4..*Mesleki kurallara uyacağı*”, “5..*Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde ilgili vergi dairesi ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Merkezi kayıtlarının esas alınacağı*” gibi gereksiz maddeler de bulunmaktadır. Bakanlık Danıştay iptal kararı üzerine 386 seri no.lu VUK GT.ni yayımlamıştır.