

# SANAL OFİSLERİN VERGİ MEVZUATI ve VERGİ İDARESİ UYGULAMALARI KARŞISINDAKİ DURUMU<sup>1</sup>

THE STATUS OF VIRTUAL OFFICES AGAINST TAX  
LEGISLATION AND TAX ADMINISTRATION



Erdem EREY\*



Gül EREY\*\*

## öz

Sanal ofis hizmetlerinin başlamasıyla bazı sektörlerde bu uygulamaya yönelim olmaktadır. Ancak sanal ofislerde yer kiralayan mükelleflerin vergi mevzuatı ve uygulamaları karşısındaki durumları (tebliğ, yoklama, mükellefiyet tesisi gibi) değerlendirilmelidir. Yapılan uygulamaları hukuksuz kılacak veya uygulamaların yapılmasına engel olabilecek durumların hem mükellef hem de idare açısından önemi yüksektir. Sanal ofis hizmetinden faydalanmak isteyen mükellefler herhangi bir şekilde vergi idaresi ile problem yaşamamak, vergi idaresi de yapacağı işlemlerin mevzuata uygunluğunu sağlamak isteyecektir. Bu çalışmada sanal ofislerin mükellefiyet tesisinden başlayarak vergisel işlemler açısından mevzuata uygunluğu, yaşanabilecek yanlış uygulamalar ve tesis dileyebilecek işlemlerin sonuçları irdelenecektir. Ayrıca bu konuda mükellefler

## ABSTRACT

With the start of virtual office services, some sectors are turning to this practice. However, the taxpayers who rent space in virtual offices should be evaluated in terms of tax legislation and practices (notification, polling, taxpayer facility). Situations that may make the practices unlawful or prevent the implementation of the applications are of high importance for both the taxpayer and the administration. Taxpayers who want to benefit from virtual office service will not want to have any problems with tax administration and tax administration will want to ensure compliance with the legislation. In this study, starting from the taxpayer facility of virtual offices, the compliance with the legislation in terms of tax transactions, the misapplications that may be experienced and the results of the operations that can be mentioned in the facility will be examined. In

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erdemerey@gmail.com , ORC-ID: 0000-0003-1726-9930

\*\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ereygul@gmail.com , ORC-ID: 0000-0001-9990-885X

Erey, E., Erey,G. (Şubat 2019). Sanal Ofislerin Vergi Mevzuatı ve Vergi İdaresi Uygulamaları Karşısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 233, (118-129).

<sup>1</sup> Bu yazıda yapılan açıklamalar tamamıyla yazarına ait şahsi görüşler olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

ve idare açısından yapılması gerekenler değerlendirilecek olup ortaya çıkan yeni uygulamanın vergi idaresi uygulamaları karşısındaki durumu ortaya konacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Sanal Ofis, İşyeri, Yoklama, Tebliğ

**JEL Sınıflandırması Kodları:** K34, K40

## GİRİŞ

Gelişen teknoloji bazı iş kollarında faaliyetlerin sürdürülmesi için sabit işyeri veya ofise gerekliliği ortadan kaldırmaya başlamaktadır. Ayrıca bazı iş kolları ise doğası gereği işyerine ihtiyaç duymamaktadır. Bu doğrultuda sabit işyerleri için yapılan masraflar gereksiz harcamalar olarak görülmektedir. İşyeri kirası, döşemesi, genel giderleri ve ofis personeli için yapılan masraflar faaliyetin devamlılığı ve karlılık için önem arz etmediği takdirde mükellefler bu masraftan kurtulmak isteyeceklerdir.

Sanal ofis, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı ile desteklenen ve belirli bir fiziksel mekana bağlı olmayı gerekli kılmayan ofis anlamına gelmektedir.<sup>1</sup> Ancak uygulamada karşımıza çıkan sanal ofis farklı iş sahiplerinin ofis ihtiyaçlarını gidermek üzere tasarlanmış kapsamlı bir işyeri olarak görülmekte ve talebe bağlı olarak kullanılmakta ve ticari anlamda bu hizmet satılmaktadır. Son zamanlarda yaygın kullanıma başlanan ve yeni bir iş kolu olarak popüler olan sanal ofisler, faaliyetlerini yürütürken işyeri ve ofise çokça ihtiyaç duymayan mükellefler için cazip bir seçenek oluşturdu. Sanal ofisler faaliyetin yürütülmesi için doğrudan etkisi olmayan, işletmelerin karlılığına etki etmeyen ancak vazgeçilemeyen genel yönetim ihtiyaçlarını giderek mükellefleri doğrudan işyeri için yapılacak yüksek harcamalardan kurtarmayı hedeflemek-

addition to this, the requirements of the taxpayers and the administration will be evaluated and the situation of the new application against the tax administration applications will be revealed.

**Keywords:** Virtual Office, Workplace, Polling, Notification

**JEL Classification Codes:** K34, K40

tedir. Yazışma veya kargo adresi, yasal tebligat adresi, sabit telefon, kırtasiye işlemleri ile nadir ihtiyaç duyulan toplantı ve müşteri ağırlama gibi fonksiyonları yerine getiren bu ofisler işyeri açma maliyetlerine nazaran düşük fiyatlarla hizmet vermektedirler.

Piyasadan sipariş üzerine mal temin edip depolamadan satanlar, danışmanlık hizmeti verenler, sürekli surette sahada iş görenler, iş gereği çok fazla seyahat edenler v.b. için sanal ofisler yüksek maliyetlerden kurtularak saygın yerlerde saygın şartlarda istedikleri hizmetleri alabilmelerini sağlamaktadır. Ancak bu ofisler kanuni adres veya işyeri hükmünde olacaklarından vergisel işlemler için ispat vasıtası olacak, idari işlemler yapabilmek için zorunluluk bulunan durumlarda tebligat adresi olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere vergi kanunlarında işyerleri mevzuatta çeşitli yerlerde zikredilmiştir. Bu doğrultuda sadece sanal ofisleri ile faaliyet yürütenler açısından vergi kanunlarının uygulanması ve uygulamada karşılaşılabilecek problemler bu çalışmada ele alınmıştır.

## 1- VERGİ USUL KANUNU UYARINCA İŞ YERİ ve MÜKELLEFİYET AÇISINDAN SANAL OFİS

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 156. maddesinde işyeri "*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayene-*

<sup>1</sup> İbrahim Alpay Yılmaz, Aykut PAJO, Elçin GÜNGÖR GÜZELER, Sanal Ofis Ve Sanal Ofiste Kullanılan Bilgi Ve İletişim Teknolojileri, Electronic Journal of Vocational Colleges, BÜROKON Özel Sayısı, 2014, s427-s438

*hane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*"<sup>2</sup> şeklinde tanımlanmış ve işyeri hükmünde olan yerler sayılmıştır. Madde hükmünden anlaşılacağı gibi ticari veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilmiş ya da bu faaliyetlerde kullanılan yerler işyeri hükmünde olacaktır. Yazihane veya idarehane gibi faaliyetin doğrudan icra edilmediği veya faaliyetlerde doğrudan kullanılmayan yerler de işyeri tanımı içinde yer almaktadır. Buradan hareketle sanal ofislerin işyeri sayılmasında herhangi bir sakınca yoktur. Doğrudan kazançla ilişkisi olmasa da ofis ihtiyaçları için kullanılan bu yerler faaliyette kullanılan yer sayılacaktır.

Bununla birlikte işe başlamada farklı kazanç türleri için işyerinin durumu 154 ve 155. maddelerde hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu 154. maddesinde;

*"Tüccarlar için aşağıdaki hallerden her hangi biri "İşe başlama" yı gösterir:*

- 1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez),*
- 2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak,*
- 3. Kazançları (4369 sayılı Kanununun 81/A-4 üncü maddesiyle değiştirilen ibare) basit usulde tesbit edilen tüccarlar için işle*

*bilfiil uğraşmaya başlamak.*"<sup>3</sup> hükmü yer almaktadır. Bu maddeden anlaşılacağı üzere ticari kazançta işe başlama çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Parantez içi hükmünde işe başlanmış olması için işyerinin açmanın yanında bilfiil ticaret yapmak veya üretim yapmak gerekmektedir. Ayrıca işyeri olmasa da ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak işe başlamayı ve mükellefiyet kaydı yaptırmayı gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanunu 155. Maddesinde; *"Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri "İşe başlama" yı gösterir:*

- 1. Muayenehane, yazihane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;*
- 2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;*
- 3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;*
- 4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.*

*Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar.*"<sup>4</sup> hükmü yer almaktadır. Bu maddeden serbest meslek erbabı için özel işyerinin olması veya çalışılan yere tabela asmak mükellefiyet başlangıcı için yeterlidir. Ancak 3. Fıkra hükmünden hareketle mesleki faaliyetin devamlı surette yapıldığına dair ilan işyeri olmaksızın mükellefiyet tesisini gerektirir.

İşe başlama ve işyeri ile ilgili olarak kanun hükümlerinden anlaşılacağı gibi işyeri olmaksızın ticari ve serbest meslek faaliyetinin yapılabilece-

<sup>2</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 156 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

<sup>3</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 154 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

<sup>4</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 155 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

ğidir. Yani ticaret ve serbest meslek faaliyeti için işyeri zorunluluğu vergi mevzuatı açısından yoktur. Bu doğrultuda sanal ofis satışı yapan kişilerden alınan hizmetlerle bir sanal ofis kiralarak yapılan faaliyetler hukuksuz sayılmaz. Kaldı ki uygulamada bir işyerini birden fazla mükellefin ortaklaşa kullanması veyahut kiraladığı işyerinin bir kısmını başka bir mükellefe kiralayan mükellefler ve kiracıları için de faaliyetin yürütülmesi Vergi Usul Kanunu yönünden mümkündür.

Burada asıl değinilmesi gereken yer işyerinin olması veya sanal ofis kiralanması faaliyetin yapıldığına dair ispat değildir. Vergi kaçakçılığında çokça karşılaşılan durumlardan olan sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlemesi için göstermelik işyerlerinin kiralanması ve mükellefiyet tesisi için bu adreslerin gösterilmesi her ne kadar başlangıçta mükellefiyet tesisi için yoklama yoluyla araştırılsa da nihayetinde gerçek bir faaliyetin olmadığı tespit edilmesi durumunda mükellefiyet hiç tesis ettirilmemekte veya re'sen terkin edilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 19.04.2001 tarih ve E.2000/6449, K.2001/1618 sayılı karar; *"Düzenlediği faturalarda belirtilen hacimde ticaret yapacak organizasyona sahip olmama, işyeri, depo, nakil vasıtası, sermaye durumu, çalıştırdıkları işçi sayısı, bankaçılık işlemleri gibi ticari aktiviteyi sağlayan unsurlara ya hiç sahip olmadıkları ya da küçük ölçekte iş yapacak düzeyde buldukları, bilinen iş yeri ve ortakların ikametgah adreslerinde bilinip tanınmadıkları, ilgili firmalara ve ortaklara ulaşamadığı, firmaların sık sık el değiştirdiği ortaklarının da genelde aynı kişilerin olduğu, yüksek miktarlarda katma değer matrahı vergisi beyan etmelerine karşılık, bazı firmaların bazı firmaların beyannamelerinde hiçbir dönem ödenecek katma değer vergisi*

*çıkması, bazı firmaların kurumların kurumlar vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerini vermedikleri ve benzeri hususların sabit olması, o firmaların düzenledikleri belgelerin muhteviyatı itibarıyla sahte ve yanıltıcı olduğunun göstergesidir.*"<sup>5</sup> şeklindedir.

Danıştay kararından da anlaşıldığı üzere bazı faaliyetler için işyerlerindeki unsurların faaliyet hacmine ulaşmaya yetecek olmaması faaliyetin olmadığına delil olarak kullanılabilir. Bu doğrultuda sanal ofis olarak kullanılan işyerinin faaliyet varlığı için ispat vasıtası olamayacağı tabidir. Ancak faaliyet için müstakil bir işyerinin olmasına gerek duyulmayan sektörlerde sanal ofis olması sebebiyle faaliyete de şüpheli yaklaşılmaması düşünülemez. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas alındığından işyeri şartı Vergi Usul Kanununda getirilmediği için sanal ofislerde faaliyet gösterilmesinin (faaliyeti işyerine ve işyeri imkânlarına dayanan sektörler hariç) sakıncası yoktur.

Faaliyetin sürdürülmesi için ticari ve teknik icaplara göre işyerine ihtiyaç olan sektörlerde sanal ofis kullanılması idare için haklı gerekçelere sahip olunması şartıyla idarece şüpheli faaliyet olarak görülebilecektir. Örneğin bir lokanta işletmesi için sanal ofis işyeri gösterilerek mükellefiyet tesis ettirilmeye çalışılması durumunda bu faaliyete şüphe ile bakılabileceği tabidir. Ancak faaliyet sahiplerinin kurdukları internet sitesinden kurye teslimi yoluyla yemek satışı yapmaları ve bu yemekleri piyasada faaliyet gösteren anlaşmalı lokantalardan temin ederek karlı satmaları durumunda faaliyetin yürütülmesi için işyerine teknik açıdan ihtiyaç olmaması ve anlaşıldığı şekilde faaliyetin yürütülmesi durumunda faaliyet ile ilgili olarak mevzuata aykırı bir durum ortaya çıkmayacaktır.

<sup>5</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 19.04.2001 tarih ve E.2000/6449, K.2001/1618 sayılı karar

Başka bir örnek olarak serbest meslek faaliyeti açısından özel işyerinin olması gerektiğinden; bir doktorun sanal ofiste faaliyet yapacağını bildirmesi mümkün olmayacakken, doktorun devamlı surette gezerek sünnetçilik yapması durumunda sanal ofisin kiralanıp işyeri olarak gösterilmesinde bir sakınca yoktur.

Dolayısıyla sanal ofis kiralanarak işyeri olarak gösterilmesi durumunda faaliyete bağlı olarak durum değerlendirilecektir. Sanal ofisin olması veya olmaması gibi bir işyerinin olması veya olmaması da faaliyetin gerçekliği açısından faaliyetin kendi özelliklerine bağlı olarak değerlendirilebilir. Faaliyetin mahiyetine göre sadece sanal ofislerin kiralanmasıyla faaliyet yürütülecekse sadece sanal ofisin kiralanması mükellefiyet tesisine etki etmeyecektir.

Ancak yapılacak faaliyet hakkında kendi mevzuatlarında bu gibi yerlerde faaliyet yürütülmesi yasaklanmışsa vergi mevzuatı açısından aykırılık olmasa da kendi mevzuatlarına riayet edilmesi gerekir. Örneğin 3568 sayılı kanununa istinaden çıkarılan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in Büro Edinme Zorunluluğu başlıklı 14. maddesinde "Büro standartları ve buna ilişkin usul ve esaslar Birlik Genel Kurulu'nda belirlenir. Açılan işyerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile içiçe olamaz. Meslekî faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgâhlarda yürütülemez. Bir meslek mensubunun birden fazla bürosu olmaz. Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler."<sup>6</sup> denmektedir. Bu yönüyle de faaliyete başlanmadan önce faaliyetin kendine has şartları araştırılmalıdır.

## 2- TEBLİĞ, YOKLAMA ve VERGİ İNCELEMESİ KARŞISINDA İŞYERİ OLAN SANAL OFİS

### 2.1- Sanal Ofislerde Tebliğ

Vergi Usul Kanunu 93. maddesi uyarınca tebliğ "*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilûmum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilân yolu ile tebliğ edilir.*"<sup>7</sup> hükmü ile bilimum vesikaların ve yazıların tebliğ edilmesi gerektiği hüküm altına almıştır. Ayrıca Tebliğ Yapılacak Kimseler başlıklı 94. maddede "*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 olmıyan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.*

*(Ek: 30/12/1980 - 2365/18 md.) Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müsdahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)"<sup>8</sup> hükmü yer almaktadır.*

İdarenin yapacağı işlemleri tebliğ etmesi için hangi adresleri kullanacağı 101. maddede sayılmıştır. İlgili madde hükmü "*(7061 sayılı kanunun 16 ncı maddesiyle değişen madde; Yürürlük 1/1/2018) Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:*

<sup>6</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md. 14 (Resmi Gazete Tarihi: 03.01.1990 Resmi Gazete Sayısı: 20391)

<sup>7</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.93 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

<sup>8</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.94 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri 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.*

İşyeri 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.

İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.”<sup>7</sup> şeklindedir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Elektronik Ortamda Tebliğ başlıklı 107/A maddesi “(Ek: 23/7/2010-6009/7 md.) Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

(Ek fıkra: 27/3/2015-6637/5 md.) Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.”<sup>8</sup> şeklinde hüküm getirmiştir.

Ayrıca 456 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>9</sup> bu konuda ayrıntılı açıklamalara yer vermiştir. Anılan tebliğ uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, ticari kazanç sahipleri (basit usul hariç), zirai kazanç sahipleri (gerçek usulde vergilendirilenler), meslek kazancı sahipleri ve isteğe bağlı elektronik tebliğ almak isteyenlere elektronik ortamda tebligat yapılabilecektir. Elektronik ortamda tebliğ alma zorunluluğu getirilenler bu konuda verilen sürede başvuruda bulunmaz ise idarece ceza kesilecek ve kanunda tarif edilen diğer usullerle mükelleflere elektronik ortamda tebliğ almalarına ilişkin kullanıcı kodu, parola ve şifreleri oluşturularak kendilerine tebliğ edilecektir. Ancak elektronik ortamda tebliğ yapmak için mükellefler adına kullanıcı adı, şifre ve parola oluşturulana kadar yapılacak tebliğler kanunda tarif edilen usuller ile yapılacaktır. Ayrıca bağlı vergi daireleri mükelleflerine yapılacak tebliğler için bağlı vergi dairesi altyapısı müsait olmadığı durumlarda 456 No.lu tebliğ uyarınca kanunda yer alan diğer usullerle tebliğ yapılabilecektir. Ek olarak vergi incelemelerinde sıkça karşılaşıldığı üzere inceleme elemanlarınca posta yoluyla tebliğ yapılmakta veya daire vasıtasıyla yapılan tebliğlerde memur eliyle tebliğ işlemi yapılabilmektedir. Bu gibi elektronik ortamda tebliğ yapılamayan hallerde, yapılacak tebliğlerin sadece sanal ofisleri olan mükelleflere yapılması durumu önem arz etmektedir. Dolayısıyla işyeri olarak sadece sanal ofislerdeki işyerleri olan mükelleflere işyerinde yapılacak tebliğler (elektronik ortamda yapılamayan) bu bölümde değerlendirilmiştir.

Tebliğ ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerinde işyeri çeşitli yerlerde yer almaktadır. İdarece tebliğ edilecek evraklar öncelikle mükellefin işyerinde tebliğ edilmelidir. İşyeri olarak

<sup>7</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.101 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

<sup>8</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.107/A (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

<sup>9</sup> 456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği



sadece sanal ofisi olan mükelleflere tebliğ sanal ofislerde yapılabilir. Sanal ofis olması nedeniyle bu adreste tebliğ yapılamayacağına dair herhangi bir hüküm yoktur. Mükelleflerin sanal ofis adresleri bilinen adres hükmüne geçecek şekilde idari kayıtlara girdiyse bu adresler tebliğ yapılması için uygun adreslerdir. Bu adreslerde tebliğ olunan evrakların hukuki geçerliliği vardır.

Ancak sanal ofislerin devamlı surette kullanılmadığı yani mükelleflerin fiilen ve devamlı surette durmadığı, sadece ihtiyaç duyulması halinde ofisi kullandığı göz önünde bulundurulduğunda; Vergi Usul Kanunu 94. maddesine göre sanal ofis kiralama, yönetim ve sekretarya işini yapan kişilerin personellerince sanal ofislerde mükellef memuru veya müstahdemi olduğundan kasıtlı tebellüğ edilen evraklar kanun amir hükmüncü hükümsüzdür.

Örneğin sanal ofis hizmet sunucusu A Ltd. Şti. mükellef Bay B' ya sanal ofis hizmeti sunmuş ve bu kapsamda belirli hizmetleri vermektedir. Bay B' nin müşterileri aradıklarında sanal ofis sekretaryasınca telefonlar cevaplanmakta, Bay B' ye gelen postalar ve kargolar sanal ofis personeline teslim alınmaktadır. Bay B sanal ofis adresini işyeri olarak göstermiştir. Bay B sanal ofiste devamlı surette olamayacağından idarece yapılan tebligatın gelmesi durumunda sanal ofis çalışanlarının imza edilip alınan tebligat mükellefe veya çalışanına tebliğ edilmiş sayılmayacaktır. Tebliği alan sanal ofis çalışanı işçi-işveren bağı ile A Ltd. Şti' ye bağlılık gösterdiğinden sanal ofis çalışanı Bay B' ye gelen tebligat için tebliğ edilebilecek kimse kapsamında değildir.

Bahsi geçen örnek mükellef ve idare açısından istenmeyen durumları ortaya çıkarabilir. Tebliği alan sanal ofis çalışanı mükellefe tebliği haber vermekte gecikebilir veya gelen tebliği öneminden bağımsız posta şeklinde iletebilir. İdari tebligatlar idari süreler verilerek belirli hakların kullanılmasını sağlayabilir (itiraz, dava açma süresi gibi) veya bu sürelerde yapılması gerekenleri

bildirebilir (defter belge isteme, bilgi isteme gibi). Bu sebeple mükellefçe bu tebliğlerden geç haberdar olunması, hiç haberdar olunmaması veya önemini kavramadan gelen tebliğin sanal ofisçe tebellüğ edildiğinin bilinmesi hak kayıplarına veya cezai uygulamalara neden olabilir.

Yapılan bu tebligatların kanuni olmadığından kasıtlı mükellef dava yoluna başvurabilir. Aslında idarece yapılan tebligattan mükellefin haberi olması durumunda mükellefçe kolaylıkla görülecek bir işin çok uzun bir sürece dönüşmesi ve hem idareyi hem mükellefi gereksiz zaman ve kaynak harcanmasına götürecektir.

İdari açıdan sanal ofislerde yapılacak bu tebliğlerde dikkatli olunmazsa sanal ofis çalışanları işlerinin gereği olarak müşterileri olan mükellefler adına kendini tanıtacaklarından müstahdemi veya memuru olduğundan kasıtlı sanal ofis çalışanlarına mükellef adına tebliğ yapılabilir. Yapılan tebligata mükellefin itiraz etmesi sonucunda ise idare işlem tesis etmekte gecikebilir veya tesis etmek istediği işlemi (zamanaşımı gibi sebeplerle) tesis edemeyebilir.

Bu konuya çözüm getirmek isteyen mükellef sanal ofislerden idari tebliğleri alamamasını veya bekletmesini isteyebilir. Ya da sanal ofisin tebellüğ edecek çalışanlarına bu konuda vergi ile ilgili tebliğleri almaya vekalet verilebilir. İdari açıdan ise kanuna göre tebliğ alabilecek kişi olup olmadığının araştırılması ve tebliğ alabilecek kişilere tebliğ edilmesi alınacak en önemli tedbirdir. Ancak sanal ofislerde tebliğ hakkında yetkili mercilerce mevzuatta yapılacak eklemeler/düzenlemelerle duruma açıklık getirilmesi durumunda tebligatlar hukuki temel kazanarak bu adreslerde tebellüğ edilebilecektir. Örneğin sanal ofis çalışanlarının sanal ofis hizmeti verenlerin çalışanı olmaları yanında hizmet alanların da hizmet alım süreçlerinde çalışanları gibi davrandığından kasıtlı bu çalışanların tebellüğ açısından hizmet alanların müstahdemleri sayılacağına dair bir düzenleme yapılabilir. Aslında elektronik

ortamda tebliğ bu konuda oluşacak problemlere çözüm olsa da uygulamada tüm tebliğler elektronik ortamda yapılmadığından bu hususta dikkatli olunmalıdır. Ancak zamanla elektronik ortamda tebliğ, yapılacak tüm tebliğlerde uygulanabilir olduğunda bu sorun ortadan kalkacaktır. Bunun yanında zamanla tüm mükellefler açısından elektronik ortamda tebliğ yapılabilir olsa da sistemde oluşabilecek aksaklıklar sebebiyle kandanaki diğer usullere (posta veya memur eliyle tebliğ) başvurulabilir. Bu sebeple sanal ofislerde tebliğ tedbir alınması ve dikkatli olunması gereken konu özelliğini koruyacaktır.

## 2.2- Sanal Ofislerde Yoklama

Yoklama Vergi Usul Kanunu 127. maddesinde *"(Değişik: 4/12/1985 - 3239/12 md.) Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili madî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir."*<sup>10</sup> şeklinde tanımlanmıştır. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere yoklama mükellefin işyeri ile ilgili olarak her türlü durumu tespit amacıyla yapılabilir. Müteakip maddelerde yer alan tebliğ zamanına ilişkin hükümde yoklamanın ne zaman yapılacağına ilişkin mükellefçe bilinmemesi esastır. Dolayısıyla sanal ofisleri işyeri olan mükelleflerin yoklama zamanından haberi olamayacağından yoklama sırasında sanal ofiste bulunması düşük bir ihtimaldir. Bu sebeple mükellefin olmadığı sanal ofis yoklamaları önem arz etmektedir.

Yapılan yoklama idarece mükellefin gerçek bir işyerinin olup olmadığını veya işyerinde bulunan demirbaş, emtia, çalışan sayısı, işyerinin konumu veya işyerinin durumunu tespit için yapılmaktadır. Bu tespitler vergilendirme ile ilgili olayların doğruluğunun tespiti açısından önem arz etmektedir. Mükellefin yaptığı iş kolunun gerektirdiği demirbaş makine veya alet gibi un-

surların bulunup bulunmadığı veya yaptığını beyan ettiği işi yapabileceğine dair diğer unsurları barındırıp barındırmadığı bu yolla kontrol edilir.

Örneğin; verdiği beyanlarında yüksek tutarlı emtiayı stoklarında bulundurduğunu beyan eden mükellefin işyerine yoklama yapılması durumunda idarece bu emtiaların işyerinde görülmesi beklenmektedir. Eğer işyerinde yapılan yoklamada emtialar görülemez veya beyanları ile tutarlı emtia bulunamaz ise idare bu hususta idari işlem tesis edebilir. Bu durumun nedenleri emtiaların satılmış olabileceği veya idareye bildirilmemiş deposunun bulunduğu veya bu faaliyetin ve emtiaların hiç olmadığı olabilir. Bu sebeple idare gerçeği araştırarak emtiaların işyerinde bulunmama sebebine göre işlem tesis edecektir.

Sadece sanal ofis kullanan mükellefler hakkında yapılan yoklamalar bu sebeple önemlidir. İdare sanal ofiste yaptığı yoklamada sanal ofisin tamamını veya bir kısmını mükellefin işyeri olarak tespit ederse yoklama kanuni amacı dışına çıkarak gerçeği saptıracaktır. Çünkü sanal ofisin barındırdığı her türlü imkân ve değer aslında mükellefin sahipliğinde değildir. Bu doğrultuda sanal ofise gelen yoklama memuruna sanal ofisin mükellefin işyeri olduğunun söylenmesi yoklamayı yanıltacaktır. Sanal ofislerde bu anlamda mükellef adına yoklama yapılması fiziki şartların ve imkânların tetkiki hususunda yanlış olacaktır.

Yoklamaya gelen memura sanal ofis çalışanlarınca yoklama yapılacak işyerinin sanal ofis olduğunun mutlaka söylenmesi ve yoklamanın da bu doğrultuda yapılması gerekmektedir. Örneğin; mükellef yasal defter ve belgelerini sanal ofisin arşivinde muhafaza ediyorsa bunların tespit edilmesi yoklama açısından doğru ve kanuni olacaktır. Bu doğrultuda sanal ofislerde yapılacak yoklamalarda sadece yoklaması yapılan mükellef hakkında tespit edilecek hususlar tespit edilmeli

<sup>10</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.127 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)



ve tutanakta işyerinin sanal ofis olduğu hususuna mutlaka değinilmelidir. Yoklama ile görevlendirilenler ve yoklama yapmaya yetkili olanlar yapacakları yoklamada böyle bir durumun varlığını sorgulamalı ve sanal ofis olduğunun tespiti durumunda mutlaka yoklama tutanaklarını buna göre tanzim etmelidir.

Bu hususta dikkatli olunmadığı takdirde idare yanlış tespitler sonucu idari işlemleri yanlış, eksik veya geç yapabilir. Örneğin beyanlarında matrahları ve satışları çok düşük olan bir mükellefin sadece sanal ofisinin olması durumunda yoklama memuru sanal ofisin tamamını baz alarak saygın ve geniş imkanlara sahip bir ofis olduğuna ve çokça çalışanın olduğuna dair yoklama tutanağı tutarsa mükellefin yüksek işlem hacmine sahip olabileceğine dair kanaat oluşacak ve bu konuda gereksiz yere vergi incelemesine tabi tutulabilecektir. Bu durum zaman ve kaynak açısından hem idareyi hem de mükellefi gereksiz harcamalar yapmaya itecektir.

Ayrıca vergi kaçakçılığında çokça rastlanan sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesinde sanal ofis kiralanarak iş yeri gösterilmesi durumunda yapılan yoklamaların önemi ortaya çıkacaktır. Yapılan yoklamada işyerinin sanal ofis olduğu tespit edilirse mükellefiyet tesis ettirilmeden öncesi dâhil yapılacak vergi incelemelerine kadar idare bu yoklamayı kaçakçılığı tespitinde delil olarak kullanabilecektir.

Örneğin; sahte belge düzenleme yönünden yapılan incelemede mükellefin çalışanlarından alınan ifadelerde bir çalışanın sekretarya işini yaptığı başka bir çalışanın çay servisi ve temizlik yaptığını beyan ettiğini varsayalım. Çalışanlara işyerlerinin adresi sorulduğunda sanal ofis olarak kullanılan yerin adresini söylemesi durumunda inceleme elemanı çalışanların ifadelerinin gerçeği yansıtmadığını yoklama tutanağındaki

işyerinin sanal ofis olduğunun tespitinden anlayabilecektir. Böylece mükellefin çalışanı olduğunu iddia eden kişilerin bu işleri sanal ofislerde yapmalarının mümkün olamayacağından gerçek çalışanı olmadıklarına kanaat getirilebilir.

Başka bir örnek olarak; mükellefin işyeri adresi olarak gidilen sanal ofiste sanal ofis olduğu hususuna değinilmeden sanal ofisin fiziki şartları ve çalışanları tutanağa tespit olarak geçirilmiştir. Ancak sanal ofisi kullanan mükellefin hiç çalışanı olmaması durumunda vergi idaresi Gelir Vergisi yönünden ücret stopajı arayacak, Sosyal Güvenlik Kurumu ise sigorta primlerini arayacaktır. Her ne kadar idarelerin işlem tesisinden önce bu durumlar açığa çıkabilecek olsa da yanlış yapılan tespitler idare ve mükellef için zaman ve kaynak israfıdır.

### 2.3- Vergi İncelemesi Açısından Sanal Ofisler

Vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu 134. maddesinde “(Değişik birinci fıkra: 30/12/1980 - 2365/22 md.) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.”<sup>11</sup> şeklinde tanımlanmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesi vergilendirme işlemi denetimi demektir. Kanun vergi incelemesi ile ilgili olarak müteakip maddelerde inceleme yerine ilişkin hükümler getirmiştir. Aynı kanunun 139. maddesinde “Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

*İş yerinin **müsaıt olmaması**, ölüm, işin terk edilmesi **gibi zaruri sebeplerle** incelemenin yerinde yapılması **imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse** inceleme dairede yapılabilir.*

*Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.*

<sup>11</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.134 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak *getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.*<sup>12</sup> şeklinde hüküm getirilmiş ve incelemenin nerede yapılacağı açıklanmıştır.

Sanal ofisler, mükelleflerce ihtiyaç duyulması halinde kullanılabilse de devamlı surette sahiplik veya kullanma hakkından bahsedilemez. Sanal ofislerin kiralanmasından önce kullanım şartları hususunda taraflarca mutabakat sağlanır. Örneğin posta ve tebligat adresi, sabit telefon numarası sekreteryaya hizmeti, aylık birkaç toplantı veya müşteri ağırlanması, verilen hizmetler esnasında sıcak içecek servisi, kırtasiye ihtiyaçları hizmeti gibi hizmetler belirlenebilir. Bu hizmetler çeşitlendirilebileceği gibi verilen sınırların üzerinde hizmet alımları mükellefler için ek maliyet oluşturacaktır. Mükelleflerin sanal ofislerde sınırlı kullanım hakkı olduğundan ve devamlı surette kullanımları mümkün olmadığından kanuni süreleri bir buçuk yıla kadar çıkabilen vergi incelemelerinin mükellefin işyerinde yapılması mükellef açısından ek maliyetler yaratacaktır.

Kaldı ki işyerinde inceleme esası mükellefin iş ve işlemlerini değerlendirme açısından daha doğru inceleme yapabilmek ve işlemlerin mahiyetini daha iyi anlayabilmek açısından önemlidir. Mükellefin doğrudan faaliyeti yürüttüğü işyeri olmayan ve belirli yönetim ihtiyaçlarının karşılanması için kullanılan yerlerde vergi incelemesi yapmak yerinde incelemenin sağladığı imkanları ve etkiyi sağlamayacaktır. Ayrıca sanal ofiste inceleme yürütülürken de dairede inceleme yürütülürken de mükellef ve faaliyeti ile oluşan bağ aynı seviyede kalacaktır. Mükellef faaliyeti sanal ofiste yürüt-

mediğinden genel olarak bu yerlerde bulunamayacak inceleme için gerekli olması durumunda sanal ofislere gelecektir. Dairede yapılacak inceleme sırasında oluşan durumlar (tutanak için randevu verilmesi, bilgi istenmesi gibi durumlar) sanal ofislerde yapılan incelemelerde de oluşacaktır. Bu doğrultuda sadece işyeri olarak sanal ofisi olan mükelleflerin işyerinde Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesindeki iş yerinin müsait olmamasından dolayı yerinde inceleme yapılmasının imkansız veya yersiz olduğu düşünülebilir.

Vergi Usul Kanunu 140. maddesinde "*Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır)*"<sup>12</sup> hükmü yer almaktadır. Anlaşılacağı üzere bu bendin son cümlesinde işyerinde yapılan vergi incelemesinin faaliyeti sekteye uğratabileceğidir. Bu konuda kanun koyucu vergi incelemesi ile faaliyetin sekteye uğratılmaması gerektiğini ortaya koymuştur. Ancak sanal ofislerde yapılabilecek vergi incelemelerinde faaliyetin sekteye uğratılma ihtimali söz konusu değildir.

Hakkında vergi incelemesi yapılan mükellef işyeri olan sanal ofisinde inceleme yapılmasının imkansız olduğu haller haricinde mükellefin talebi olmadan dairede inceleme yapılamaz. Dolayısıyla başkaca bir durum tespit edilmemiş ise inceleme işyerinde yapılmalıdır. Bu durumda mükellef açısından ek mali yükler oluşacaktır. Mükellef açısından oluşacak ek mali yük sınırlı zamanda kullanım hakkı olan sanal ofiste vergi incelemesi için daha fazla kullanım hakkı temin etmesi sureti ile oluşabilir. Bu doğrultuda işyeri

<sup>12</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.139 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

<sup>13</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.140 (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)

maliyetlerini kısmak için tercih edilen sanal ofislerin daha çok maliyet yaratması istenmeyen bir durum olarak ortaya çıkacaktır. Oluşacak mali külfete katlanan mükelleflerin aksi talepleri olmadığı sürece sanal ofislerde vergi incelemesine müsait ortam oluşması durumunda vergi incelemesi buralarda yapılabilir.

Tüm yönleriyle değerlendirildiğinde doğrudan sanal ofislerde vergi incelemesi yürütülemeyeceğine dair doğrudan hüküm yoktur. Ancak Vergi Usul Kanunu 139. Maddesindeki “işyerinin müsait olmaması” bu konuda yorumlanarak yerinde incelemenin imkansız olduğu iddia edilebilir ve dairede inceleme yapılmasına dayanak gösterilebilir. Karşı görüş olarak sanal ofislerde vergi incelemesi yapılmasına uygun bir ortam oluşturulması ve mükellef veya sorumlunun da dairede inceleme yapılması yönünde talebi olmadığı düşünüldüğünde sanal ofislerde yerinde inceleme yapılabilir.

İnceleme yeri incelemeye başlama tutanağında kararlaştırılarak belirlenmektedir. (İncelemeye Başlama Tutanağından Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ in 9. maddesinde “Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılmaya teslim edilir.”<sup>14</sup> şeklinde bahsedilmektedir.) Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere inceleme yerine ilişkin karar aşamasında mükellef ve inceleme elemanı karşıt görüşlere sahip olabilir. Oluşan bu durumlar karşısında yapılacak idari işlemlerin hukuki kalması idare ve mükellef açısından önemlidir.

Örneğin; incelemenin işyeri olan sanal ofiste yapılmasını imkansız gören (mükellefin talebi olmadan) inceleme elemanı incelemeyi dairede yü-

rütebilir. İnceleme sonucunda yapılacak tarhiyatlara ve kesilen cezalar dava konusu edilirse usul yönünden yapılan inceleme hukuksuz sayılabilir ve dava mükellef lehine sonuçlanabilir. Böyle bir durumda idare zaman ve kaynak açısından zarara uğramış olur.

Bu bölümde değerlendirildiği üzere vergi incelemesinin sanal ofislerde yapılıp yapılamayacağı hususunda açıklama yapılması gerekir. Mevcut mevzuata istinaden yapılan yorumlarla mükellef ve inceleme elemanları arasında (mutabık kalınan haller hariç) inceleme yerinin belirlenmesine ilişkin problemler oluşabilir. Sanal ofislerin gelecekte daha yaygın tercih edileceği düşünüldüğünde yapılacak incelemelerde inceleme yerine ilişkin oluşabilecek çekişmelerin önüne geçilmelidir. Yapılacak incelemelerde sanal işyerinde inceleme yapmanın dairede inceleme yapmaktan hemen hemen hiç farkı olmayacağından mevzuatta yapılacak bir düzenleme ile işyeri olarak sadece sanal ofisi olan mükelleflerin incelemelerinin dairede yapılması gerektiğine dair bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

## SONUÇ

Yapılan mevzuat araştırması ve sanal ofislerin vergi uygulaması karşısındaki durumu araştırıldığına bu yerleri işyeri olarak göstermek ve buralarda genel yönetim hizmetleri almak vergisel açıdan doğrudan olumsuz bir sonuç yaratmayacaktır.

Sanal ofislerin kiralanması ve işyeri olarak gösterilmesi ile faaliyete başlanabilir, bu adresler işyeri hükmünde geçerlilik kazanabilir. Bu açıdan herhangi bir sıkıntı olmasa da sanal ofislerin işyeri hükmünde sayılmasından dolayı diğer idari işlemlerin özellikli olacağı açıktır. Bu sebeple diğer idari işlemler için mevzuatta işyerine bağlı veya ilgili hükümler bu yönde değerlendirilmelidir.

<sup>14</sup> Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Md. 9 (Resmi Gazete Tarihi: 31.10.2011 Resmi Gazete Sayısı: 28101)

Tebliğ yapılacak durumlarda her ne kadar sanal ofisler işyeri hükmünde olsa da doğası gereği tebliğ yapılacak sanal ofiste mükellef veya memuru veya müstahdemi genel olarak bulunmayacaktır. Bu sebeple tebliğ evrakını götüren posta memuru veya tebliğ memuru sanal ofis çalışanlarına tebliğ yapmamalıdır. Sanal ofis çalışanlarına yapılan tebliğler hükümsüz sayılabileceğinden tebliğ yapacak kişi veya memurların bu hususta dikkatli olmaları gerekmektedir.

Sanal ofisleri kiralayan mükelleflerin bu yerlerde resmi yazıları tebliğ almak istemeleri durumunda kendileri veya çalışanlarınca tebellüğ edemeyecekleri zamanlar için sanal ofis çalışanlarına tebellüğe dair vekalet verilmesi durumunda bu sanal ofis çalışanlarına yapılan tebliğler hukuki olacaktır. Ayrıca yazı tebliği ile ilgili sanal ofislerin yaygınlaşması göz önünde bulundurulurken mevzuatta yapılacak düzenlemelerle idare karşılaşılabilecek problemlerin önüne geçebilir. Her ne kadar elektronik ortamda tebliğ bu durumların önüne geçse de elektronik ortamda yapılamayan tebliğler için dikkatli olunması ve ek önlemler alınması gerekmektedir.

Aynı zamanda sanal ofislerde yapılan yoklamalarda işyerinin sanal ofis olduğu ortaya konmalıdır. Ayrıca sanal ofislerde mükelleflerin olmayan hiçbir şey tutanaklara alınmamalıdır. Sanal ofis çalışanlarının da yoklama veya tebliğ amacıyla gelen memurlara ofisin sanal ofis olarak kullanıldığını bildirmeleri gerekmektedir.

Sanal ofisleri işyeri olarak gösteren mükellefler hakkında yapılacak vergi incelemelerinde inceleme yerine ilişkin oluşabilecek çekişmelerin önüne mevzuatta yapılacak düzenlemelerle geçilmelidir. Sanal ofislerde yapılacak incelemelerin, dairede yapılacak incelemelerden farklı olmayacağından yapılacak düzenleme ile sanal ofislerde inceleme yapılamaması ve işyeri olarak sadece sanal ofisi olanların incelemelerinin dairede yapılması gerektiği mevzuatta yer almalıdır.

Tüm bu değerlendirmelerin ışığında sanal ofislerle ilgili olarak hem idarenin hem de iş sahiplerinin hem de sanal ofis hizmeti verenlerin dikkatli olmasında ve ortaya çıkabilecek problemlere karşı tedbirler alınmasında fayda vardır. İdare bu konuda memurlarına sanal ofislerde yoklama, tebliğ ve inceleme ile ilgili bilgilendirme yapmalı, mümkün olması durumunda mevzuat düzenlemeleri ile oluşabilecek durumların önüne geçmelidir. Sanal ofis hizmeti verenler ve hizmet satın alanlar bu hizmet ifasından önce mevzuat yönünden iş sahibinin karşılaşılabileceği problemleri konuşarak tedbirler almalıdır. Bu konuda mevzuatta herhangi bir değişiklik olması durumunda sanal ofis hizmetinin tarafı olanlarca bu değişiklikler takip edilmelidir.

#### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703) (Değişikliklere ilişkin bilgi alıntı yapılan madde metni içinde yer almaktadır.)
- 456 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 19.04.2001 tarih ve E.2000/6449, K.2001/1618 sayılı karar
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (Resmi Gazete Tarihi: 03.01.1990 Resmi Gazete Sayısı: 20391)
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Resmi Gazete Tarihi: 31.10.2011 Resmi Gazete Sayısı: 28101)
- YILMAZ İ. A., PAJO A., GÜNGÖR GÜZELER E. (2014). Sanal Ofis Ve Sanal Ofiste Kullanılan Bilgi Ve İletişim Teknolojileri, Electronic Journal of Vocational Colleges, BÜROKON Özel Sayısı (Ağustos), s427-s438