

# SON DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE VERGİ İNCELEMESİNDE TEBLİĞ HÜKÜMLERİ ve ELEKTRONİK ORTAMDA TEBLİĞİN ÖNEMİ<sup>1</sup>

RULES OF NOTICE DURING TAX EXAMINATIONS IN THE LIGHT OF THE RECENT REGULATIONS AND IMPORTANCE OF E-NOTICE



Abdullah YEKELER\*



Seda ERKAN\*\*

## ÖZ

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.<sup>2</sup> Vergi hukukumuzda bir takım hakların kullanılması ve yükümlülüklerin doğması, önemli bir idari işlem olan tebliğin yapılmasına bağlanmıştır. Hukuk sistemimizde tebliğ ile ilgili hükümler 7201 sayılı Tebliğat Kanununda<sup>3</sup> düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra vergi hukuk sisteminde tebliğin, mükellefin hak ve hukukunu etkileyebileceği, kendine has ve özellikli durumlarla karşılaşılabilmesi, idare aleyhine vergi alacağını etkileyebileceği durumları göz önüne alınarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 93 ila 109. maddeleri arasında özel düzenlemelere yer verilmiştir. Bu çalışmamızda 213 sayılı VUK'da yer alan tebliğ hükümlerindeki son deği-

## ABSTRACT

Notice is the process in which taxpayers or people responsible for tax fines are informed as to taxation and other issues in a written manner by competent authorities. The occurrence and use of certain legal rights are dependent on a notice properly made by tax administration. In our legal system, rules regarding notice exist under Notice Law, no. 7201. On the other hand, Articles 93-109 of Tax Procedure Law, no. 213, provide specific rules as to notices on tax issues, since notices deeply affect taxpayers' legal rights and. This study deals with rules of notice during tax examinations in the light of the recent regulatory changes under Tax Procedure Law, no. 213, and the importance of e-notice, by giving examples and making suggestions.

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, abduallah.yekeler@vdk.gov.tr, ORC-ID:000-0002-5122-0551

\*\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, seda.erkana@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-0113-2369

Yekeler, A., Erkan, S. (Şubat 2019). Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemesinde Tebliğ Hükümleri ve Elektronik Ortamda Tebliğin Önemi, *Vergi Raporu*, 233, (152-161).

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

<sup>2</sup> 10/01/2016 tarih 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) Madde 21

<sup>3</sup> 19/02/1959 tarih 10139 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

şiklikler detaylıca ele alınacak olup yapılan değişiklikler çerçevesinde vergi incelemesinde tebliğ hükümlerinin ve elektronik tebligatın önemi üzerinde durularak çeşitli önerilerde bulunulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Tebliğ, Tebligat, Vergi İncelemesinde Tebliğ, e-tebligat, Pusula

**JEL Sınıflandırması Kodları:** K34, K10

## GİRİŞ

Tebliğ; duyurma, bildirme ve haber verme anlamlarına gelmektedir. Tebligat kelimesi ise tebliğ kelimesinin çoğuludur ve resmi kurumlar tarafından gönderilen kâğıt anlamına gelmektedir.

Çalışmamızın önceki bölümünde de değinildiği üzere tebliğ ile ilgili hükümler 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile düzenlenmiştir. 213 sayılı VUK'da ise özel düzenlemelere yer verilmiştir. Dolayısıyla Tebligat Kanunu'ndan ayrı olarak vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükelleflere ve ceza sorumlularına yazı ile bildirilmelerinde VUK öncelikli uygulama alanı bulacaktır.

Bilindiği üzere Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi birçok vergi beyan esasına dayalıdır. Mükelleflerin beyanları üzerine vergi idaresi tarafından tahakkuk fişi düzenlenerek vergi tarh ve tahakkuk ettirilir. Tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef adına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.<sup>4</sup>

Diğer taraftan, VUK'un 5228 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değiştirilen 28. maddesinin ikinci fıkrasında; beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme

**Keywords:** Notice, notice during tax examinations, e-notice, note

**JEL Classification Codes:** K34, K10

yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği; bu iletinin, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Tahakkuk fişinden gayrı, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların tebliğ esasları ise 213 sayılı VUK'un 93 ila 109. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yine mezkûr kanuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7.maddesi ile eklenen Elektronik Ortamda Tebliğ başlıklı 107/A maddesi ile 93.maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla idareye elektronik ortamda tebliğ yapabilmesi imkânı sağlanmıştır.

Mükelleflerin hak ve hukukunu etkilemesi, verginin zamanasına uğraması, mükelleflerin hukuk boşluklarından faydalanarak vergi alacağını geciktirebilmesi veya verginin hiç alınmaması gibi hallerin tebliğ müessesesine bağlanması tebligatın ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Günümüze kadar tebliğ hükümleri ile ilgili birçok konu tartışla gelmiş ve maliye idaresi, yargı mercileri ve mükellefler arasında görüş ayrılıkları oluşmuştur. Dolayısıyla söz konusu boşlukların giderilmesi ve 213 sayılı VUK'daki tebliğ esaslarının değişmesi elzem hale gelmiş ve nihayetinde mezkûr kanunun resmi gazetesinde yayımlandığı 10.01.1961 tarihinden (*yürürlük tarihi 01.01.1961*) itibaren yürürlükte bulunduğu

<sup>4</sup> (VUK), Madde 25

101, 102, 103 ve 157. maddelerinde düzenlemelere gidilmiş ve esaslı değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan değişiklikler ile değişikliklerin uygulamalarına çalışmamızın izleyen bölümlerinde detaylıca değinilmiştir. Uygulamaların sonucunda özellikle vergi inceleme sürecinde mükellefler ve mükelleflerle muhatap olan üçüncü şahısların karşılaşılabileceği sorunlar hakkında bilgi verilmiş ve sorunların çözülebilmesi için öneriler sunulmuştur.

### 1- BİLİLEN ADRESLER

Daha önce de belirttiğimiz üzere 213 sayılı VUK'un 93. maddesinde tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilân yolu ile tebliğ edilir hükmü yer almaktadır. 213 sayılı VUK'un 101. maddesinde hüküm altına alınan "Bilinen Adresler" 7061 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce aşağıda belirtildiği şekilde düzenlenmiştir.

#### "Bilinen Adresler

**MADDE 101 – Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:**

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İş bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);
8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

*Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır."*

7061 sayılı kanunla mezkûr kanun maddesinde değişikliğe gidilmiş ve belirtilen adreslerden bazıları kanun maddesinden çıkartıldığı gibi kanun maddesinde olmayan "Adres Kayıt Sisteminde Bulunan Yerleşim Yeri Adresi" eklenmiştir. 213 sayılı VUK'un yeniden düzenlenen 101. maddesi aşağıdaki gibidir.

#### "Bilinen Adresler

**"MADDE 101- Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:**

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."*

Yapılan değişiklik sonrası bilinen işyeri adresleri; mükellef tarafından işe başlamada bildirilen, adres değişikliğinde bildirilen, yoklama fişinde yer alan, ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adres-

ler olarak hüküm altına alınmış dolayısıyla düzenlemenin yürürlük tarihi olan 1/1/2018 tarihinden itibaren yapılacak tebliğlerde yukarıda yer alan işyeri adreslerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Öte yandan yapılan düzenlemeyle 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa<sup>5</sup> göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri yani ikametgâh adresi bilinen adresler arasına dâhil edilmiştir. Bilinen yerleşim yeri adresi olarak sadece 5490 sayılı Kanuna göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi kabul edildiğinden, mükellef tarafından vergi idaresine yerleşim yeri adresi bildirim yapılmayacak, şayet yapılmış ise bu bildirimde yer alan adres yerleşim yeri adresine yapılacak tebliğatlarda dikkate alınmayacaktır.<sup>6</sup>

Mükellefin bilinen birden çok işyeri adresinin olması durumunda maddede yazılı bilinen işyeri adreslerinden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu maddede tespit edilmiş olanı dikkate alınacak ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılacaktır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların geçici veya daimi ayrılma gibi nedenlerle bu adresinde bulunamaması, VUK'un 160. maddesinin birinci fıkrası ve ilgili mevzuatı kapsamında işini bırakması veya VUK'un 160. maddesinin ikinci fıkrası ve ilgili mevzuatı kapsamında işini bırakmış 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 yapılacaktır. Bilinen işyeri adresi olmayanlara tebliğ ise doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacaktır.

## 2- KAPIYA YAPIŞTIRMA USULÜ

Kapıya Yapıştırma Usulü vergi hukukunda yeni olsa da aslında hukuk sistemimizde var olan bir uygulamadır. Şöyle ki Tebligat Kanunu'nun 21.maddesi "*Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabita amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.*" şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme tebliğin imkânsızlığı ve tebellüğden imtina hallerinde uygulama alanı bulmaktadır.

VUK'un 102. maddesi ise 7061 sayılı kanunla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir; "*Tebliğ Evrakının Teslimi*

*MADDE 102- Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatapına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.*

*Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.*

*Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran*

<sup>5</sup> 29/04/2006 tarih 26153 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 17/12/2017 tarih 30273 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 485 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapağına yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

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

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

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Değişiklikleri VUK'un 102. maddesi ve 485 sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yer alan hükümler çerçevesinde özetleyecek olursak tebliğ öncelikle muhatabın işyeri adresine yapılır. Muhatabın işyeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmaları dâhil), işyeri adresinin olmaması durumlarında tebliğ adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Zarfın, posta memuru tarafından muhatabına verildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılır.

213 sayılı Kanunun 94. maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların yerleşim yeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmaları dâhil) halinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bu durumda kapağı pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından olayın özelliğine göre (zamanaşımı vs.) tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakına, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine ikinci defa çıkıldığına ilişkin ibare konulur. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren ve bu tebliğ ekinde yer alan tebligat pusulası (pusula) kapağına yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise pusulanın kapağına yapıştırıldığı tarihi izleyen on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Bilinen işyeri veya yerleşim yeri adresinde bulunmasına karşın muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda, posta memuru tarafından tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren pusula kapağına yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapağına yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Görüldüğü üzere kapağına yapıştırma usulü iki durumda söz konusu olabilmektedir. Birincisi muhatabın adres kayıt sisteminde yer alan adre-

sinde iki defa tebliğe çıkılmasına rağmen kendisine ulaşılamaması durumu; ikincisi ise muhatabın tebellüğden imtina etmesi yani tebliğ evrakını almak istememesi durumudur.

### 3- ADRES DEĞİŞİKLİKLERİNİN BİLDİRİLMESİ ve İLAN YOLUYLA TEBLİĞ

7061 sayılı kanunla yine VUK'un "Tebliğin İlanla Yapılacağı Haller" başlıklı 103. maddesi ile "Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi" başlıklı 157. maddelerinde değişikliklere gidilmiştir.

- Mezkûr kanunun 103. maddesinde muhatabın;
- Kanunun 101. maddesinde belirtilen bilinen adresi yoksa
  - Kanunun 101. maddesinin (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan adreslerine tebliğ yapılamaması halinde adres kayıt sistemindeki adresi yoksa
  - Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ imkânı bulunmazsa
  - Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ imkânı bulunmazsa ilan yolu ile tebliğ yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan değişiklik ile adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine tebliğ yapılacak durumlarda bu adresin de bulunmaması halinde ilan tebliğ yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine mezkûr kanunun 157. maddesi "101 inci maddede yazılı bilinen iş yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar" şeklinde değiştirilmiş ve yapılan değişiklik ile mükelleflerin yerleşim yeri adresi değişikliklerini vergi dairesine bildirme zorunluluğu kaldırılmıştır.

### 4- SON DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE VERGİ İNCELEMELERİNDE TEBLİĞİN ÖNEMİ, KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

"Vergi İncelemesi" kavramının ne olduğu ile ilgili olarak vergi kanunlarımızda bir tanımlama yapılmamıştır fakat VUK'un 134. maddesinde

vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olarak belirtilmiştir.

Bilindiği üzere ülkemizde vergi incelemesi ağırlıklı olarak Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılmakla birlikte İlin En Büyük Mal Memuru, Vergi Dairesi Müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlarında vergi inceleme yetkisine haiz oldukları VUK'un 135. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Vergi inceleme elemanlarınca yürütülen vergi incelemeleri bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç İncelemeye Başlama Tutanağının düzenlenmesi ile başlar ve Vergi İnceleme Raporunun düzenlenmesi sonucu gerekli idari işlemlerin yapılması ile sona erer.

Vergi inceleme elemanları vergi inceleme sürecinde mükelleflerden bilgi almak, defter belge istemek, mükelleflere kendisi hakkında incelemeye başladığını haberdar etmek, tutanak imzalamaya davet etmek gibi durumlarda muhatabını bilgilendirmek amacıyla usul esasları da göz önüne alarak çeşitli yazılar düzenlemektedirler. Düzenlenen bu tür yazıların mükellefler ve idare açısından bir hüküm ifade edebilmesi için gerekli şartlarına uygun olması ve tebliğin mevzuata uygun bir şekilde muhatabına yapılması gerekmektedir. Bu yazıların tebliğ edilip edilmeme durumları ile tebliğlerin usul yönünden hatalı yapılması sonucu doğabilecek aksaklıkların iki taraf (mükellef ve idare) açısından değerlendirilmesi çalışmamızın izleyen bölümlerinde yapılacaktır.

Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılabilecek şekilde teslim edilir. İncelemeye başlama tarihi ise mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin amacı mükelleflere haklarında yürütülmekte olan bir vergi incelemesinin olduğu ve bu incelemenin kapsamı ve ko-

nusu hakkında bilgi vermektir. Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde ise mükelleflerin gıyabında incelemeye başlama tutanağı düzenlenebilir. Bu suretle incelemeye başlama tarihi incelemeye başlama tutanağının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihtir ve incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükelleflerin bilinen adreslerine ilgili vergi dairesince gönderilir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi inceleme sürecinde mükellefler, haklarında yapılan tüm işlemlerden haberdar edilmelidir ki inceleme, amacına uygun bir şekilde, kamu-mükellef hakları gözetilerek eksiksiz tamamlanmış olsun. Dolayısıyla mükellef hakkında yürütülmekte olan vergi incelemesinin incelemeye başlama tutanağı ile mükellefe bildirilmemesi veya usulüne uygun tutulan incelemeye başlama tutanağının mükellefe usulüne uygun olmayan araç ve şekillerle tebliğ edilmesi veya hiç tebliğ edilmemesi halinde yürütülmekte olan inceleme ne kadar sağlıklı olabilir?

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin<sup>7</sup> 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan *“Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır.”* hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi inceleme elemanlarınca mükelleflerden yasal defter ve belgelerinin istenmesi yazılı usule bağlanmıştır. Bu da mükelleflerin bilinen adreslerine yapılacak tebliğ ile sağlanmaktadır. VUK'un tebliğ hükümlerinde yapılan son değişikliklerle birlikte mükelleflerden yasal defter ve

belgelerinin istenmesi hususu maliye idaresi ile mahkemeler arasında ileride görüş ayrılıklarına sebep olabilir. Bu konuya çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde değinilecek ve çözüm yolları sunulacaktır.

VUK'un *“Muhafaza ve İbraz Ödevleri”* başlıklı altıncı kısmında mükelleflere bazı ödevler yüklenmiştir. Mezkûr kanununun 253. maddesinde mükelleflerin bu kanuna göre tutmak zorunda oldukları defterlerle vesikaları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları, 256. maddesinde muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları ve yine mezkûr kanununun *“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”* başlıklı 359. maddesinin a-2 bendi uyarınca varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına çarptırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca mezkûr kanununun mükerrer 355. maddesi gereğince yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmekle birlikte yine aynı kanununun 30. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29, 34 ve 54. maddeleri uyarınca da İndirilecek KDV tutarlarının reddedilebilmesi sonucunu doğurabilmektedir. Görüleceği üzere yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin, hem vergi cezası yönünden hem de hürriyeti bağlayıcı ceza yönünden mükelleflere ağır yaptırımları olabilmektedir. Bu nedenle *“Defter Belge İsteme”* yazılarının tebliği hususu oldukça önemlidir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde tebliğin nereye, ne zaman ve ne şekilde yapılması gerektiği konusuyla ilgili bilgi verilmiş olup kapıya pu-

<sup>7</sup> 31/10/2018 tarih 28101 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

sula yapıştırma şeklinde yapılan tebliğ de ayrıntılı ele alınmıştır. Tekrar hatırlatmak gerekirse tebliğ evrakının pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihi izleyen on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılacaktır. Muhatabın tebellüğden imtina etmesi halinde ise durum tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir ve ayrıca kapiya pusula yapıştırılır ve tebliğ evrakı pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihte muhatabına tebliğ edilmiş sayılır. Muhatabın, tebellüğden imtina etmesi ile bilinen adresinden geçici ayrılması hallerinde tebliğ evrakının varlığından haberdar olduğu/olabileceği söylenebilir fakat iki defa tebliğe çıkılmasına rağmen muhatabın adreste bulunamaması durumunda daimi ayrılmalarda ciddi sıkıntılar yaşanacağı kanaatindeyiz.

Geçici ayrılmalarda (hastaneye yatma, yurt dışına çıkma ya da çalışmak için başka bir kente gitme, markete, pazara, komşuya, akrabaya gitme vb.) muhatabın dolaylı yollarla veya araçlar vasıtasıyla, bir şekilde haberdar olması ihtimal dâhilinde iken, daimi ayrılmalarda (adres değişikliği, gerçek dışı beyan) bu mümkün olamayacaktır.<sup>8</sup>

Yine pusulanın mükellefin eline geçmemesi de günlük hayatın akışında olağan bir durumdur. Komşunun afacan çocuğunun pusulayı yok etmesi, rüzgârın pusulayı uçurması, posta memurunun kendi dairesinde, "gittim adreste yoktu, pusula yapıştırdım" diye yazarak tebligatı iade etmesi halinde de yapacak hiçbir şey yoktur ve tebliğ 15. gün yapılmış sayılmaktadır.<sup>9</sup> Dolayısıyla mükellefin haberi olmadan yürütülen vergi

incelemesi kapsamında mükellef, yasal defter ve belgelerini ibraz etmemiş sayılacak ve yukarıda bahsedilen ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalabilecektir.

Yine vergi incelemesinin yürütülmesi sırasında vergi inceleme elemanlarınca VUK'un 148. maddesine istinaden mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenebilmektedir. Bilgi veremeyenler veya eksik ya da yanıltıcı bilgi verenler için ise VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Yukarıda Defter ve Belge İsteme yazılarının tebliği ile ilgili olarak söylediklerimizi burada da aynen tekrarlayabiliriz. Çünkü bilgi isteme yazısının tebliğ edilmiş sayılması (muhatabın haberinin olamayacağı durumlar için) mükellefleri veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişileri VUK'un mükerrer 355. maddesi gereği bilgi vermekten imtina edilmesinden bahisle özel usulsüzlük cezasına muhatap tutabilmekte ayrıca bilgi vermekten imtina eden mükellefler incelemeye sevk edilebilmektedir. Aynı şekilde söz konusu bilgi isteme yazılarının mükelleflere veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilere ivedi bir şekilde tebliğ edilmesi yürütülen vergi incelemesinin de zamanında bitirilmesi için önem arz etmektedir.

Mükelleflere tebliğ edilen önemli evraklardan bir tanesi yine vergi/ceza ihbarnamesidir. Vergi/ Ceza İhbarnamesi, ihbarname esasının söz konusu olduğu durumlarda düzenlenen bir bildirim belgesidir. Vergi Usul Kanununun 34. maddesine göre ihbarname esası, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "İhbarname" ile ilgililere tebliğidir. Dolayısıyla, ikmalen, re'sen tarh edilen vergiler

<sup>7</sup> COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, İNNECİ, A. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapiya Yapıştırma Usulü". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 26, Sayı 3, 2017, Sayfa 92-108

<sup>8</sup> Bumin Doğrusöz, (12.10.2017). <https://www.dunya.com/kose-yazisi/torba-kanunla-degisecek-vergi-tebligat-hukuku/385794>, Erişim Tarihi: 08 Kasım 2018



ve bunlara ilişkin cezalar vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmek zorundadır. Söz konusu ihbarnamenin tebliğ edilmesi ile birlikte mükelleflerin bazı hak ve yükümlülükleri doğmaktadır. Mükellefler ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla ihbarnamelerin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma haklarını kullanabilmektedir. Bu hususlar yine vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe eksiksiz ve kanunun emrettiği usul ve şekilde tebliğ edilmesine bağlanmıştır.

Maliye idaresinin son zamanlarda yapmış olduğu mevzuat değişiklikleri ve mevzuata yeni eklenen hükümlerle veya çıkarılan genelgelerle mükellef haklarına ne kadar önem verdiği aşıkardır. Hatta Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı sosyal medya hesaplarından mükelleflere haklarını yeterince bilmeleri ve öğrenmeleri amacıyla sürekli olarak bilgilendirme videoları paylaşmaktadır. Her ne kadar söz konusu hükümlerin (tebliğ hükümlerinde yapılan değişiklikler) en geniş anlamıyla mükellefler tarafından idarenin işleyişini engellemek amacıyla kullanılmayacağı vurgulanmış olsa da idarenin mükellefler karşısındaki kollayıcı tutumunu devam ettirmesi amacıyla VUK'un 102. maddesinde yer alan tebliğ evrakının teslimi ve kapiya yapııştırma usulü hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Bu duruma uzun vadeli çözüm önerimiz ise teknolojinin ileri seviyede kullanıldığı çağımızda hali hazırda var olan Elektronik Tebligat (e-tebligat) uygulamasının geliştirilip yaygın bir şekilde kullanılmasının genel uygulama biçimi olmasıdır.

2017 yılında 13.836.750 adet evrak e-tebligat sistemi kullanılarak muhataplarına tebliğ edilmiştir. Söz konusu tebligatların 12.806.290

adedi "Ödeme Emri", 734.176 adeti ise "Vergi/ceza İhbarnamesi" (1 ve 2 no'lu ihbarnameler toplu olarak verilmiştir) evraklarından oluşmaktadır.<sup>10</sup> Görüleceği üzere e-tebligat sistemi kullanılarak tebliğ edilen evrakların %98 i ödeme emri ve vergi/ceza ihbarnameleridir. Bu bilgilerden hareketle vergi inceleme sürecinde vergi inceleme elemanları tarafından mükelleflere gönderilmesi gereken defter belge isteme, bilgi isteme, incelemeye başlama tutanağı, imzaya davet gibi çeşitli yazıların e-tebligat sistemi kullanılarak gönderilmediğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Dolayısıyla önerimiz dikkate alındığında çalışmamızın önceki bölümlerinde eleştiri konusu yaptığımız hususların doğuracağı sorunların asgari seviyeye indirileceğini düşünüyoruz.

Elektronik Tebligat 213 sayılı VUK ve 456 sıra No.lu VUK Genel Tebliği<sup>11</sup> hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, e-tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. E-Tebligat sistemi ile gönderilen belgeler, mükellefin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

Bilgi güvenliği, hizmet kalitesinin artırılması, belgelerin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilemeyeceğinin garantisini, tebligatın ne zaman yapıldığı, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğunun görüntülenebilmesi hususlarının yanında kâğıt, zaman ve enerji tasarrufu sağlaması e-tebligatın en büyük artılarıdır. E-tebligat sistemi ile mükellefe tebliğ edilmesi gereken evrak en kısa sürede ve güvenilirliği konusunda herhangi bir tereddüt yaşatmayacak şekilde muhatabına ulaşmaktadır.

Bunların yanında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu 2017 Faaliyet Raporu'nda

<sup>10</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu, Sf.104

<sup>11</sup> 27/08/2015 tarih 29458 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

2017 yılında e-tebligat ile gönderilen belgelerin posta ile gönderim maliyetinin 172.959.375 TL olduğu belirtilmiştir. Fiziki ortamda yapılan tebliğlerin çalışmamızda bahsedilen aksaklıklarının yanında maliyetinin de bu kadar yüksek olması e-tebligat sisteminin en iyi yöntem olduğunun göstergesidir.

## SONUÇ

Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemenin tek taraflı yürütülmesi hem mükellefler hem de idare açısından sorunlara yol açabilmektedir. Sağlıklı bir inceleme yapılması ancak mükellefle irtibat halinde olunması ile mümkün olmaktadır.

Defter belge isteme yazıları, incelemeye başlama tutanakları, bilgi isteme yazıları gibi vergi incelemesi ile ilgili olan evrakların ya da inceleme sonucu ortaya çıkabilecek vergi cezalarının vergi/ceza ihbarnamesi ile muhatabına en kısa sürede, masrafsız, sağlıklı ve kolay bir şekilde ulaştırılması gerek yürütülmekte olan vergi incelemesi gerekse mükelleflerin hak ve hukukunu etkileyebilecek olması ve kanun hükümlerinin yerine getirilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Çalışmamızda tebliğ hükümlerindeki son değişikliklere etraflıca değinilmiş ve vergi incelemelerinde tebliğ hükümlerinin ne kadar önemli olduğu ve mükelleflerin hak ve hukukunu ne şekilde etkileyebileceği hakkında bilgi verilmiştir. Aynı şekilde tebliğin nereye, ne zaman ve ne şekilde yapılması gerektiği ile vergi hukukumuzda yeni bir müessese olarak karşımıza çıkan kapiya pusula yapıştırılması şeklinde yapılan tebligatın doğurabileceği sorunlar üzerinde durulmuştur.

Daha önce de ayrıntılı bir şekilde belirttiğimiz üzere pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde

de alınmaması hâlinde ise pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihi izleyen on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılacaktır. Söz konusu uygulamanın ileride yol açabileceği sorunların ön görülerek erken önlem alınmasının hem mükellefler hem de idare açısından faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Tüm bu sorunlara çözüm önerimiz ise hâlihazırda uygulamada yer alan Elektronik Tebligat (e-tebligat) uygulamasının geliştirilip yaygın bir şekilde kullanılmasının genel uygulama biçimi olmasıdır.

## KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 456 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 485 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu
- 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7201 sayılı Tebligat Kanunu
- COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, İNNECİ, A. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapiya Yapıştırma Usulü". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 26, Sayı 3, 2017, Sayfa 92-108
- DOĞRUSÖZ, B. (12.10.2017). <https://www.dunya.com/kose-yazisi/torba-kanunla-degisecek-vergi-tebligat-hukuku/385794>, Erişim Tarihi: 08 Kasım 2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu, Sf. 104
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik