

VERGİ HUKUKUNDA DEFTER ve BELGELERİN İBRAZ EDİLMESİNE İLİŞKİN TALEP YAZISININ İLANEN TEBLİĞ KARŞISINDAKİ DURUMU

STATUS OF LETTER OF PRESENTMENT OF BOOKS AND DOCUMENTS IN VIEW OF SERVING BY PUBLICATION IN TAX LAW



Zübeyir BAKMAZ*



Menduh DURSUN**

ÖZ

Vergi incelemelerinde defter ve belge sisteme yazılarının muhatabına çeşitli nedenlerle tebliğ edilememesi sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Böyle bir durumla karşılaşılması halinde ilgili yazının muhatabına tebliğ edilememesi ve muhatabın bir takım müeyyideyle karşı kaşıya kalmaması düşünülemez. Aksi durumda tüm ödev ve sorumluluklarını yerine getiren ve mevcut adreslerinde ulaşılabilen bir mükellef incelenirken kayıplara karışanın incelenmemesi vergi adaleti zedeleyecektir.

Anahtar Kelimeler: İlanen Tebliğ, Mernis Adresi, Tebligat Kanunu, E-Tebligat, Sms Yolu ile Tebliğ.

ABSTRACT

It is not uncommon that letter of presentment of books and documents in tax examinations are not delivered appropriately to the persons concerned. In such a situation, it is unthinkable that those taxpayers are not notified, and hence, will not face any sanction at all. Otherwise, it would damage the tax justice not to do anything to those who are missed, while reaching and examining some others who fulfil all their tax obligations.

Keywords: Serve by publication, MERNIS address, notification law, e-notification, notification by SMS

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 07.08.2017 / M.K.T.: 16.10.2017

1- GİRİŞ¹

Yetkili makamlarca imza edilmekle tamamlanan işlemlerin ilgilileri ve üçüncü kişiler hakkında hüküm ifade edebilmesi için yazılı bildirim sureti veya yayın yolu ile veya ilgililerine duyurulması gerekmektedir. Özellikle bu gereklilik hukuki sonuçlar doğuran ve yükümlülük yükleyen idari işlemler için mutlaklıdır. Yani idari işlemlerin ilgililere karşı ileri sürülebilmesi ve haklarında uygulanabilmesi için ilan veya yazılı bildirim zorunludur.² Hal böyle olunca henüz yazılı bildirim yapılmayan işlemler tamamlanmamış ve hukuk âleminde doğmamış olacağından ilgili hakkında bir hukuki sonuç doğurmayan, onun hukuki durumunu etkilemeyen böyle bir işleme karşı yargı yoluna gidilmesi de kabul edilmez.

Hukuk alanında sonuç doğuran bir idari işlemin muhataplarını bağlaması tebliğ işlemlerinin hukuka uygun yapılmasıyla sağlanabilir. Usuli bir işlem olan tebliğ işleminde hukuki sakatlık bulunursa bu işleme bağlı nihai işlem de sakat hale gelecektir. Sakat idari işlem sonuç doğurmaması nedeniyle bir yandan idarenin o ana kadar yapmış olduğu tüm çabaların boşa gitmesine sebep olurken diğer yandan vergi borcunun zaman aşımına uğraması tehlikesini de beraberinde içerir.

Kanuna uygun tebligat muhatabın doğru tespit edilmesinden başlayıp usulüne uygun bilgilendirme ile sonuçlanan bir süreçtir. Bu süreç tamamlandığında genel olarak idari işleme karşı hukuksal süreler işlemeye başlar. Bu nedenle tebligat idari ya da yargısal aşamada hak arama özgürlüğünün özünü teşkil etmektedir. Bu önemine binaen kanun koyucu vergi tebligatlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenleme gereği duymuştur.³

Vergi hukukunda tebliğ edilmesi zorunlu olan evraklardan biri de mükelleflerin defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmesine ilişkin talep yazıdır. Uygulamada “defter ve belge isteme yazısı” olarak adlandırılan bu evrakların/yazıların ilan tebliğ edilip edilemeyeceğinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu (TK) çerçevesinde değerlendirilmesi çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

2- VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞİN ESASLARI

Tebliğ sözlük anlamı ile “bildirme” veya “bildirim” demektir. “Tebliğ” teriminin sözlük anlamı vergi hukukunda da aynen benimsenerek “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır. (VUK Md. 21)

Vergilendirmenin karakteristik özellikleri göz önünde tutulmak suretiyle vergisel bildirim nasıl olması gerektiği yani tebliğ usul ve esaslarına vergi usul hukukunun yasal metni olan VUK'un 93 ila 109. maddeleri arasında yer verilmiştir.

Vergiyle ilgili hangi evrakların tebliğ edileceği ise VUK'un 93. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre “*tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar*” tebliğ edilmek zorundadır. Yapılan düzenlemelerde “**tebliğe konu belgelerin vergilendirme ile ilgili olması ve hüküm ifade etmesi hususları**” üzerinde özellikle durulduğu görülmektedir. Bir belgenin “*vergilendirmeye ilgili*” olması ifadesinden “*vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili or-*

¹ Bu çalışmanın hazırlanmasında görüş ve yorumlarıyla katkıda bulunan Sn. Prof. Dr. Doğan Şenyüz'e teşekkür ederiz.

² Cihan Kanlıgöz, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1988, s. 175.

³ Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Bursa, Yaklaşım Yayınları, 1997, s. 159.

taya çıkan belgeler” anlaşılmalıdır. Ancak Kanunda belgenin bu özelliği yanında bir de *“hüküm ifade etmesi”* şartı öngörülmüştür. “Hüküm ifade etmesi” kavramından *“tahakkuk fişinden gayri olup vergi ve cezanın doğuşunu veyahut kesinleşmesini etkileyecek her türlü iş ve işlemin”* anlaşılması gerekir. Bu nedenle hüküm ifade etmeyi kısaca bir işlem sonucunu belirleyen hususlar olarak ortaya koymak mümkündür.⁴ Bu durumda hem vergilendirmeye ilgili olup hem de hüküm ifade eden belgelere (vesika ve yazılara) şu örnekler verilebilir.

- Vergi ve ceza ihbarnameleri,
- Bazı hallerde takdir kararları,
- Vergi yargı organları kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri,
- Ödeme emirleri,
- Defter ve belgelerini ibraz etmesi için takdir komisyonunca mükellefe gönderilen yazılar,
- Veraset ve intikal vergisinde mükellefe verilecek ikinci ek süre ile ilgili yazılar,
- Düzeltme talebinin reddine dair yazılar,
- Mahsup fazlasından doğan alacağın iadesi ile ilgili yazılar,
- İncelemeye yetkili olanlarca çıkarılacak yazılar.

Yukarıda örneklendirilen bu yazıların hüküm ifade etmesi için mükellefe tebliğ edilmesi gerekir.⁵

Tebliğ edilmesi zorunlu evraklar arasında yer alan “incelemeye yetkili olanların çıkardıkları yazılardan” en önemlilerinden biri ise mükellefin defter ve belgelerinin vergi incelemesine ibrazına yönelik defter ve belge isteme yazısıdır. Zira defter ve belge isteme yazısının VUK’un 93. maddesinde yer verilen vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden vesika ve yazılar kapsamında olduğu aşikârdır. Aynı maddede *“...tahakkuk fişinden gayri...”* olarak denilmesi nedeniyle sadece tahakkuk fişinin tebliğ edilmesine münhasır ayrı bir durum oluşturulmuştur. Defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmesine yönelik yazının hukuki bir sonuç veya hüküm ifade etmeyeceği söylenemez. Çünkü bu yazı gereğinin (vergi incelemesi aşamasında) yerine getirilmemesinin vergi suçu teşkil edeceği, mükellefin ilgili dönem indirilecek KDV’lerinin reddedileceği ve cezalı tarhiyat yapılacağı açıktır. Yani defter ve belge isteme yazısının muhatabına tebliğ edilmesine bir takım hukuksal sonuçlar bağlanmış olduğundan bu şekildeki bir tebligatın vergilendirme ile ilgili hüküm ifade ettiği sarihdir.

3- BİLİNER ADRESLERE TEBLİĞ YAPILMA ŞEKLİ

VUK’un 93. maddesine göre vergilendirme ile ilgili evraklar “adresleri bilinen” gerçek ve tüzel kişilere “posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü” olarak, adresleri bilinmeyenlere “ilân yolu” ile tebliğ edilir. Öte yandan 107. madde uyarınca Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine “memur vasıtasıyla” da yaptırmaya yetkilidir. VUK’un 93. maddesinin son fıkrasında ifade edildiği üzere, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması da mümkündür.

Tbligattan beklenen faydanın sağlanabilmesi için evrakın muhatabına en kısa zamanda tebliğ edilmesi esastır. VUK’da tebliğ evrağının gönderileceği “bilinen adreslerin” çok çeşitli tutulmasının temel amaçlarından birisi de budur. VUK’un 101. maddesine göre bilinen adresler şunlardır.

⁴ Doğan Şenyüz, a.g.e, s. 31.

⁵ Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 289.

- 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 gösterilen adresler,
- 7- Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler,
- 8- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrirvarakalarında tespit edilen adresler.

Tebliğat evrakının gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebliğat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanın dikkate alınması gerekmektedir. Bilinen en son adreste tebliğat yapılamamış olması durumunda önceki adreslere tebliğat göndermek konusunda idarenin bir zorunluluğu bulunmamaktadır⁶. Ancak en son bildirilen ya da tespit edilen adres birden fazla ise veya mükellefin aranması gereken adreslerden sadece birinde değişiklik olmuşsa geçerli adreslerin (işyeri ve ikamet adresleri gibi) her ikisinde de muhatabın aranması gerekmektedir.

VUK'un 101. maddesinde sayılmamakla birlikte tebliğattan beklenen fayda göz önüne alındığında gerçek kişilerin Merkezi Nüfus İdare Sistemine (MERNİS) kayıtlı adreslerinin de bilinen adres olarak kabul edilmesi günümüz şartlarında tebliğattan beklenen amaca uygun düşecektir⁷. Bu bağlamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.04.2016 tarih ve E.2016/368-K.2016/402 sayılı kararında "MERNİS sistemiyle Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının ikametgâha dayalı bu sisteme kaydedildiği, getirilen yasal zorunluluk uyarınca tüm vatandaşlara adres değişikliğini bildirme yükümlülüğü getirildiği, ayrıca bu sistemin tüm devlet birimleriyle entegrasyonu sağlanarak tüm idari birimlere vatandaşların güncel ikametgâh adreslerini görme imkânı getirildiği, şirketlerin kanuni temsilcilerinin ikametgâh adresleri MERNİS sistemine kayıtlı olup bu sistemin tüm kamu kurumlarına açık olduğu, yasa koyucu tarafından yapılan son yasal düzenlemeler sonucu idareler tarafından yapılan tebliğlerde MERNİS adresinin tebliğ adresi olarak dikkate alındığı hususu göz önünde bulundurulduğunda idare tarafından şirket adına yapılacak tebliğ işlemlerinde şirketlerin kanuni temsilcilerinin MERNİS adreslerinin de bilinen adres kapsamında değerlendirilmek suretiyle hareket edilmesi, tebliğ yapılamaması halinde ilan tebliğ yoluna gidilmesi gerektiği" vurgulanmıştır. Fark edileceği üzere MERNİS adresine tebliğat gönderilmesi şeklinde cereyan fiili durumun her ne kadar VUK'da yasal dayanağı olmasa da, mali idare ve yüksek yargı tarafından benimsendiği görülmektedir.

4- VUK'DA İLANEN TEBLİĞ MÜESSESİ

VUK'da tebliğin genel olarak posta veya memur vasıtasıyla yapılması öngörülmüş olmakla birlikte bilinen adreslerinde ulaşılamayan muhataba ilan yoluyla tebliğ yapılması da mümkündür. Fark edileceği üzere ilan tebliğ istisnai durumları kavrayan bir vergi güvenlik önlemi niteliğini haizdir. Zira vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden evrakların mutlak suretle usulüne uygun olarak muhatabına tebliğ edilmesi şarttır. Tebliğatın vergi hukukunda bu derece öneme sahip olması vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden evrakların muhatabına tebliği hususunda vergi güvenliğinin sağlanmasını mecburi kılmıştır. Bu güvenliği sağlamak üzere ilan tebliğ müessesesi ihdas edilmiştir. İlan tebliğatın

⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi (Vergi Usul Kanunu), 2016, Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, s. 35.

⁷ Danıştay 4. Dairesinin 12.02.2015 tarih ve E.2012/5609-K.2015/306 sayılı Kararı.

usul ve esasları VUK'un 102 ila 106. maddeleri arasında düzenlenmiş olup başlıklar halinde aşağıdaki durumlara göre ele alınmıştır.

4.1- Muhatabın Adresinin Hiç Bilinemediği Durumlarda İlanen Tebligat

Muhatapların mevcut ve geçerli adreslerini vergi dairelerine bildirme zorunluluğuna (VUK'un 157. madde zorunluluğuna) uymamaları ve tebliğ çıkaracak merciin de mevcut ve geçerli adresi tespit edememesi halinde adrese tebligat yapmak hukuken ve fiilen imkânsız hale gelmiş olur. Böyle bir ortamda ilanen tebligata gitmekten başka çare kalmamaktadır. Dolayısıyla bu tür durumlarda başka bir işleme gerek kalmaksızın doğrudan ilanen tebliğ yoluna gidilebilir.

İlanen tebligata gidebilmek için mükellefin adresinin vergi dairesince hiçbir şekilde bilinmiyor olması gerekir. Adresin bilinmediğinin ya da meçhul olduğunun tespiti mutlak surette VUK'un 102. maddesindeki usul ve esaslara göre yapılmalıdır. Anılan 102. maddedeki usul ve esaslar çerçevesinde yeni adres araştırması yapılmasına rağmen bir sonuca ulaşılamaması halinde idarenin ayrıca savcılık, telefon veya elektrik idaresi vb. nezdinde bir adres araştırması yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Aksi takdirde belirli bir zaman süresiyle sınırlı vergi işlemlerinin yapılması son derece güç hale gelir.⁸

4.2- Muhatabın Bilinen Adresinin Yanlış veya Değişmiş Olması Durumlarında İlanen Tebligat

VUK'un 157. maddesi bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefleri yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecbur tutarken aynı Kanun'un 102. maddesinin ikinci fıkrası da muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde tebliğ evrakının muhataba ilanen tebliğ edilebileceğini düzenlemiştir. Dolayısıyla muhataba posta veya memur vasıtası ile gönderilen tebliğ evrakı adresin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle geri gelirse tebliğ ilanen yapılır. Bunun için adres değişikliği veya yanlışlığının belirlenmesi bakımından VUK'un 102. maddesi kapsamında araştırma ve tespitlerin yapılmış olması gerekir.

Yanlış adresten maksat tebliğ zarfı üzerine adresin yanlış yazılması değildir. Mükellef dosyasındaki adresin yanlış olduğu veya muhatabın adres değişikliğini bildirmedeği durumlarda bu hüküm geçerli olacaktır⁹. Ayrıca muhatabın hem işyeri hem de ikamet adresinin bulunması halinde her iki adrese de tebliğ çıkarılması ve her iki adresten de tebliğ evrakının geri gelmiş olması gerekir. Yoksa sadece işyeri veya sadece ikamet tebliğ çıkarılması durumunda ilanen tebliğ yoluna gidilemez¹⁰. Bu durum tüzel kişiliği haiz mükellefler için de geçerlidir. Tüzel kişiliğe işyeri adresinde ulaşılamaması halinde aynı evrakın kanuni temsilci konumundaki gerçek kişilerin bilinen adreslerine de gönderilmesi şarttır. Tüzel kişiliklerde ancak bu aşamadan sonra ilanen tebliğ yoluna gidilebileceği kanaatindeyiz.

4.3- Adresten Geçici Ayrılma Durumunda İlanen Tebligat

Muhatapların bilinen adreslerinden tatil, iş seyahati, sağlık, tutukluluk¹¹ gibi nedenlerle geçici olarak ayrılmaları adres değişikliği olmadığı gibi adresi terk de sayılmaz. VUK'un 102/3. maddesinde

⁸ Doğan Şenyüz, a.g.e, s. 110.

⁹ Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, s. 117.

¹⁰ Nurettin Eroğlu ve Ali Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu,4. Baskı, Ankara, Sözkesen Matbaası, 2009, s. 187.

¹¹ Tutukluluk, VUK'un 13. maddesi gereği mücbir sebep halidir.

yer verildiği üzere mükellefin geçici olarak başka bir yere gittiği bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilân yolu ile yapılır. Burada dikkate değer bir husus muhatabın adresten geçici olarak ayrılma hali söz konusu olduğunda adreste tebligatı kabule yetkili kişiler bulunsa dahi bunlara tebliğin yapılmasının mümkün olmadığıdır. VUK 102. madde düzenlemesinde dikkati çeken bir diğer husus ise ikinci tebligatın yapıldığı sırada adreste tebligatı kabule yetkili kişiler olsa dahi bunların geçici ayrılmadan bahsederek tebliği almak istemediklerinde bu şahıslara tebliğ yapılamayacağı ve artık ilan tebliğ yoluna gidileceğidir.

Tebliğ çıkaran merci tarafından tayin edilen münasip (uygun) sürenin ne kadarlık bir zaman dilimini kapsaması gerektiği açık değildir. Danıştay bir kararında ikinci adrese bir günlük arayla çıkarılan süreyi uygun bulmamıştır.¹² Münasip süre tayininde bilinmesi halindemuhatabın geçici ayrılma sebebine uygun süresinin ne kadar olduğunun dikkate alınması en uygun yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Ancak geçici ayrılma süresinin uzun zaman dilimi içermesi halinde hele bir de tahakkuk veya tahsil zamanaşımına uğrama tehlikesi varsa derhal ikinci tebligat aşaması tamamlanarak bir an önce ilan tebligatının yolu açılmalıdır.¹³

4.4- Yabancı Memleketlerde Bulunanlara Tebliğ Yapılmasına İmkân Bulunmadığı Durumlarda İlan Tebligat

Yabancı ülkede bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamları vasıtasıyla ya da duruma göre Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla yapılabilir. Yabancı ülkede bulunanlara normal yollarla tebligatın ulaşımadığının anlaşılması üzerine (örneğin tebliği yapacak birimden bu konuda yazının gelmesi gibi) ilan tebliğ yoluna başvurulabilir.

4.5- Diğer Hallerde İlan Tebligat

Yukarıda 4 madde halinde yer verilen ilan tebliğ yapılmasını gerektiren haller VUK'un 102 ve 103. maddelerinde somut olarak örneklendirilen fiili durumlardır. Ancak Kanunda sayılan müşahhas hallerin dışında günlük hayatta posta veya memur eliyle tebliğ yapılmasına imkân bulunmayan pek çok durumla karşılaşılabilir. Bu ihtimali göz önüne alan kanun koyucu "gibi" edatı görevini görmek üzere VUK'un 103. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendine "*Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa*" şeklinde torba bir hüküm ilave etmiştir. Böylece Kanunda somut olarak sayılan hallerin dışında bir tebliğ imkânsızlığı ile karşılaşılması durumunda tebliğin ilan yapılacağı yönünde genel kapsayıcı bir düzenlemeye gidilmiştir. Başkaca sebeplerle posta ve memur eliyle tebliğ imkânsızlığına şu örnekler verilebilir.

- 1- Mükellefin bulunduğu yere posta idaresinin mektup almaması veya posta idaresi personelinin grevde olması nedeniyle mektup kabul edilmemesi halinde tebliğ ilan yapılır.

¹² Danıştay 13. Dairesinin 10.02.1976 tarih ve 1081/430 sayılı Kararı.

¹³ Doğan Şenyüz, a.g.e, s. 105.

- 2- Danıştay 7. Dairesinin 15.10.1973 tarih, E:1972/151-K:1973/3004 sayılı kararında “posta ile bilinen adrese gönderilen tebliğ evrakının muhatabın çalışma saatleri içinde adresinde bulunmaması, bu yüzden mektubunu posta idaresinden alması için ihbar almış olması, buna rağmen 15 günlük bekleme süresi içinde posta idaresine başvurmaması ve bunun üzerine tebliğ evrakının tebliğe çıkararak mercie iade edilmiş olması” 103 maddenin 3 no.lu bendi uyarınca ilan tebliğ sebebi sayılmıştır.
- 3- Danıştay 4. Dairesinin 15.10.1970 tarih, E:1969/3496-K:1970/4995 sayılı kararında “posta memurunca bilinen adresine dört defa gidildiği halde tebliğ yapılamayan bir mükellef hakkında ilan tebliğ yoluna başvurulması” uygun görülmüştür.
- 4- Danıştay 4. Dairesinin 16.05.1973 tarih, E:1972/1002-K:1973/147 sayılı kararında “muhatabın bilinen adresine posta memurunca iki defa ihbar kâğıdı bırakıldığı halde müracaat edip mektubu almaması” ilan tebliğ için yeterli görülmüştür.¹⁴
- 5- Mükellefin MERNİS vb. bilinen son adreslerine gönderilen evrakın “kayıyı hiç kimsenin açmaması ve muhatabın bu adresten geçici veya kalıcı olarak ayrıldığına dair herhangi bir tespitin yapılamaması” nedeniyle posta veya memur eliyle tebligatın imkânsız hale gelmesi tebliğ imkânsızlığı olarak sayılır.

5- İLANEN TEBLİĞİN DEFTER ve BELGE İSTEME YAZILARI BAKIMINDAN GEÇERLİLİĞİ ve UYGULANABİLİRLİĞİ

Vergi inceleme elemanlarınca hazırlanan defter ve belge isteme yazılarının posta vasıtasıyla ilmi haberli taahhütlü olarak veya memur vasıtasıyla muhatabına tebliğ edilmesi esastır. İlgilinin kabul etmesi şartıyla anılan yazılar dairede de tebliğ edilebilir. Bununla birlikte mezkûr yazıların çeşitli nedenlerle muhatabına tebliğ edilemediği durumlara uygulamada sıklıkla rastlanılmakta olup bu hallerde yukarıdaki açıklamalarda yer verilmiştir.

Defter ve belge isteme yazıları bağlamında ifade etmek gerekirse mükellefin MERNİS vb. bilinen son adreslerine gönderilen evrakın bilhassa **“kayıyı hiç kimsenin açmaması ve muhatabın bu adresten geçici veya kalıcı olarak ayrıldığına dair herhangi bir tespitin yapılamaması”** nedeniyle vergi inceleme elemanına iade edildiği (geri geldiği) sıklıkla yaşanan bir vakadır. İşte bu gibi durumlarda defter ve belge isteme yazısının ilan tebliğ yoluna gidilip gidilemeyeceği sorusu akıllara gelmektedir.

Defter ve belge isteme yazılarının vergilendirme ilgili olduğu ve hüküm ifade ettiği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Tereddüt bu evrakların ilan tebliğ kapsamına girip girmediği yani ilan tebliğ edilebilir türden bir evrak olup olmadığı noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu duruma ise VUK’un “İlanın Şekli” kenar başlıklı 104. maddesinin lafzi okuması neden olmaktadır. VUK’un 104. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendi **“İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere (476 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 1.1.2017’den itibaren) 2.000 TL’den az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.”** şeklindedir. 1. bendin

¹⁴ Yılmaz Özbalcı, a.g.e, s.308.

yollama yaptığı 3. bentte ise *“İlan ile yapılan tebliğin konusu (476 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 1.1.2017’den itibaren) 2.000 ila 200.000 TL arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın (476 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 1.1.2017’den itibaren) 200.000 TL ve üzerinde olması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır”* şeklinde miktara dayalı ilan yöntemi öngörülmüştür.

104. maddede bu şekilde vazedilen düzenlemelerden ilk planda **“defter ve belge isteme yazısı gibi evrakların, vergi veya cezalarda olduğu gibi, miktar (parasal tutar) içermemesi dolayısıyla ilana konu edilemeyeceği”** gibi bir kanaate varılmaya müsaittir. Ancak 104. madde metni dikkatli okunduğunda anılan maddedeki düzenlemenin tebliğin parasal olması halinde yani vergi veya vergi cezasının tebliği söz konusu olduğunda yayınlanacak gazetenin sayı ve yerine yönelik istisnai/ayırksı/özel bir hüküm olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla VUK’un 104. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinde öncelikle *“ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır”* şeklinde genel bir kural konmuş ve daha sonra vergi ve cezanın 2.000 TL’den az veya çok olması halindeki ayırksı durumlar düzenlenmiştir. Buna göre parasal değer (miktar/tutar) içermeyen yazılar da *“ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır”* şeklindeki genel kural kapsamında ilanen tebligata konu olabilmelidir. **Bu itibarla vergileme ile ilgili hüküm ifade eder nitelikte bir evrak olması şartıyla tebliğ konusunun parasal olmaması halinde dahi ilan tebligat yapılabileceğini ifade etmek mümkündür.** Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesine ilişkin yazının VUK’un 93. maddesinde ifade edilen *“vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden vesika ve yazılar”* kapsamında olduğu, önceki bölümlerde uzunca bahsettiğimiz üzere tartışma dışıdır.

İlan yolu ile tebliğin esas ve usulleri VUK’un 104. maddesi ve konuya ilişkin yayımlanmış olan 345 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. İlanda asıl olan ilanın vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerinde ilan edilmesi olduğundan ilan yazısı her hâlükârda tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılacak ve bir örneği de muhatabın bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilecektir. İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit edilecektir. Muhatabın iş ve ikamet olmak üzere iki adresi bulunduğu ilan yazısından birer örneğin her iki adresin bağlı olduğu muhtarlığa da gönderilmesi gerekir. İlan yazısının hangi süre içinde muhtarlığa gönderileceği konusunda açıklık bulunmamakla birlikte en geç ilanın vergi dairesine asıldığı gün taahhütlü ve ilmühaberli olarak ilgili muhtarlığa gönderilmesinde yarar vardır.¹⁵

İlan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılmasını izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilecektir. Muhatabailan tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine müracaat etmesi veya adresini bildirme imkânı getirilmiştir. Bu husus ilanda muhataba ihtar olunur. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde bizzat veya bilve kale müracaat edenlere yerinde (daire ve komisyonda ve rızasına bakılmaksızın); açık adresini bildirenlere posta veya memur vasıtası ile tebligat yapılır. Bir aylık süre içinde taahhütlü mektup veya telgrafla bildirilmiş olan adres yanlış veya terkedilmiş olur ve bu yüzden gönderilen evrak tebliğ edilemeyip geri gelirse adresin bildirilmemiş olduğu kabul edilir.

¹⁵ Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 229.

Muhatabın ilan tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine müracaat etmemesi veya adresini bildirmemesi veya müracaat etmekle veya adresini bildirmekle birlikte tebliğ yapılmasının mümkün olmaması durumunda tebliğ evrakı ilan tarihini takip eden bir sonraki ayın aynı gününde tebliğ edilmiş sayılır.

Muhatabın ilan tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine müracaat etmemesi veya adresini bildirmemesi veya müracaat etmekle veya adresini bildirmekle birlikte tebliğ yapılmasının mümkün olmaması durumunda bu bir aylık sürenin bitiminden itibaren, defter ve belgelerin ibraz edilmesi için, 15 gün daha beklenir. 15 gün içerisinde herhangi bir defter ve belgenin ibraz edilmemesi halinde ise vergi kaçakçılığına ve kabahatlerine ilişkin müeyyideler uygulanmaya başlanacaktır.

Çalışmayı bitirmeden önce defter ve belge isteme yazılarının ilan tebliğ edilebilirliği hususunu 7201 sayılı Tebligat Kanunu açısından da kısaca değerlendirmekte fayda bulunmaktadır. TK'nın 51. maddesine göre VUK'da açıklık olmayan hallerde TK'nın genel hükümleri mali nitelikteki tebliğler için de uygulanabilecektir. Ancak yukarıda da uzunca yer verildiği üzere tebligatın muhatabına normal yollarla ulaşılamaması gibi durumlarda VUK'da ilan tebligat müessesesi ile çözüm sağlanmıştır. Dolayısıyla VUK'da bu konuda bir eksiklik ya da boşluk bulunmamaktadır. Bu nedenle defter ve belge isteme yazısının muhatabına Kanunda belirtilen yollarla ulaşılamaması halinde mezkûr yazıların TK'nın 21 ve 35. maddelerinde yer alan "kapiya yapıştırma" yoluyla tebliğ edilmesi mümkün gözükmemektedir.

Öte yandan ilan tebliğinin hüküm ifade etmesi asılma tarihini takip eden 15 günlük sürenin dolmasını takip eden 1 aylık sürenin geçmesine bağlıdır. Dolayısıyla zamanaşımının dolmasına 45 günden daha az bir süre kalmış olan hallerde ilan tebliğ yoluna gidilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bunun pratik plandaki sonucu kendisine normal şekilde tebliğ yapma imkânı olmayanlar bakımından zamanaşımı süresinin diğerlerine nazaran 45 gün önce dolmasıdır. Böyle bir halin kabulünün ise kanun koyucunun amacına uymayacağı ve hukuk ilkeleriyle bağdaştıramayacağı gerekçesiyle bu gibi hallerde kapiya yapıştırma usulüyle tebligatın uygulanabileceği yönünde görüşler bulunmaktadır.¹⁶ Kapiya yapıştırma şeklindeki tebligatın vergilendirme itibarıyla uygulama alanının olmadığı ve bizim de katıldığımız görüşün temel dayanakları ise şöyle ortaya konulabilir.

- Kapiya yapıştırma kaçınılmaz bir yol değildir. Vergi dairesinin elinde kapiya yapıştırma ile benzer sonucu verecek ilan tebligat müessesesi vardır. Bu yola her zaman gidilebilir.
- VUK'da bir boşluk bulunmamaktadır. Çünkü Kanun açık veya kapalı olsun kapiya yapıştırma şeklini benimsememiştir.
- Adreste bulunmama ile geçici ayrılmanın birbirine çok yakın olması nedeniyle-hatta adreste bulunmama geçici ayrılmayı da içerdiğinden-buna göre işlem yapılması daha isabetlidir.¹⁷
- İdarenin elinde zamanaşımı bakımından vergi tarhiyatlarında ve ödeme emirlerinin düzenlenmesinde beş yılı içeren oldukça uzun bir süre vardır. Bu sürenin ilan tebliğ için yeterli süre olduğu açıktır. İdarenin beş yılı sukut içinde geçirip son günlerde tebliğ telaşına düşmesi açıklanamaz.

¹⁶ Yılmaz Özbacı, a.g.e, s. 311.

¹⁷ Doğan Şenyüz, a.g.e, s.102.

6- GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Defter ve belge isteme yazılarının muhatabına iletilmemesi durumunda kapıya yapıştırma yoluna gidilemeyeceği buna mukabil ilanen tebligata konu edilebileceği kanaatinde olduğumuz yazıda gerekçeli olarak izah edilmiştir.

İlanen tebliğe rağmen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle gizleme fiiline bağlı tüm müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir. Aksi durumda tüm ödev ve sorumluluklarını yerine getiren ve mevcut adreslerinde ulaşılabilen bir mükellef incelenip cezaya muhatap olabilirken kasıtlı olarak kapıyı açmayan ve bu şekilde tebellüğden kaçınan bir mükellefin herhangi bir cezaya muhatap olmaması vergi adaletini zedeler.

İlanen tebliğ müessesesi vergi idaresinin elini güçlendirmekle beraber şu hususları da dikkate almak gerekir. Günümüzde ilanen yapılan tebligatlara kaç kişi gazetelerde ve panolarda rastlamış veya bu ihtimal gözetilerek gazete ve panolar dikkatlice incelenmiştir. Dolayısıyla ilanen tebliğ yönteminin, tebliğ müessesesinin ilgili yazının muhatabına duyurulması yönündeki amacına hizmet ettiğini söylemek güçtür. Bu bağlamda elektronik ortamda tebliğ asıl üzerinde durulması gereken konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Elektronik ortamda tebliğ VUK'un 107/A maddesinde düzenlenmiş ve 456 seri no.lu VUK Genel Tebliği'nde açıklamalara yer verilmiştir. Yapılan düzenleme sadece vergi dairelerince düzenlenip VUK'a göre tebliği gereken evrakları kapsamaktadır. Bu nedenle vergi müfettişleri tarafından düzenlenen defter ve belge isteme yazılarının elektronik ortamda tebliği mümkün görünmemektedir. Mevzuatta yapılacak düzenlemeler marifetiyle vergi müfettişleri tarafından çıkarılacak yazıların da e-tebliğe konu edilmesi durumunda yukarıda uzun uzun bahsettiğimiz tereddütler ortadan kalkacak ve tebligattan beklenen fayda da sağlanmış olacaktır.

Günümüzde her ne kadar internet yaygın olarak kullanılıyor olsa da tüm mükelleflerin internete ulaştığını ve bunu kullandığını varsaymak işin kolayına kaçmak olur. Ancak cep telefonu olmayan bir mükellef düşünmek ise imkânsızdır. Tüm gerçek kişilerin telefon bilgilerine ulaşabilen bir idarenin tebliğe konu evrakları muhatabına işlem zaman bilgisi içeren mesaj (SMS) yolu ile ulaştırması mümkündür. Bu yolun e-tebligat gibi alternatif bir yol olarak değerlendirilmesi zaman, fayda ve maliyet açısından faydalı olacaktır. Elektronik ortamda tebliğe ilişkin düzenlemelerden, elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanların faal mükellefler olduğu, daha önce mükellefiyeti sona eren (resen veya iradi olarak) mükelleflerin ise sistem dışında kaldıkları anlaşılmaktadır. Zamanlaşımı süresi içinde bu durumda olan mükelleflerin tebliğe konu işlemleri olacağı düşünüldüğünde SMS yolu ile bildirimlerin daha işlevsel bir yol olacağı ortadadır. Yapılacak bildirimlerin birden azla tekrarlanması, ilk bildirimde vergi dairesine gitmesi, kendisine tebliğ yapılacağına hatırlatılması gitmemesi durumunda ise sonraki bildirimle tebliğe konu evrakın muhatabına mesaj yolu ile ulaştırması gibi düzenlemelerin yapılmasının faydalı olacağı ortadadır.

Son olarak MERNİS adreslerinin de VUK'da sayılan bilinen adresler arasına dâhil edilmesinin günümüz şartlarında bir gereklilik olduğunu ifade etmek yerinde olacaktır. Zira mali idare ve Danıştay VUK'da sayılmayan MERNİS adreslerini bilinen adres olarak kabul etmekte ve uygulama bu anlayış çerçevesinde şekillenmektedir. Dolayısıyla VUK'da yapılacak değişikliklerle yasal durum fiili duruma uygun hale getirilmelidir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 7201 sayılı Tebligat Kanunu.

- 345 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.
- 456 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.
- 476 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.
- Beyanname Düzenleme Rehberi (Vergi Usul Kanunu), 2016, Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları.
- EROĞLU, N., UYSAL, A. Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, 4. Baskı, Ankara, Sözkese Matbaası, 2009.
- KANLIGÖZ, C. "İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1988.
- ÖZBALCI, Y. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010.
- ÖZYER, M. A. Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.
- ŞENYÜZ, D. Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Bursa, Yaklaşım Yayınları, 1997.
- ÜREL, G. Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.