

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE TEBLİĞİN MUHATABI

Rıza ÇUBUKÇU*

1. GİRİŞ

Tebliğ, kısaca bildirim anlamına gelir. Tebliğ kelimesinin çoğunluğu olan ancak günümüzde tebliğ kelimesi ile özdeş olarak kullanılan tebligat, hukuksal bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın yasa ve yöntemine uygun bir biçimde yazı ile veya ilan yoluyla yaptığı belgeleme işlemidir.

213 sayılı VUK'nda ise tebliğ "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellef veya sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. (VUK mad. 21)

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin tebliğinin yapılacağı kişilere tebliğin muhatabı denilmektedir. Tebliğin muhatabı esas olarak Vergi Usul Kanununun 94. maddesinde açık olarak belirlenmiştir.

Vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden belge ve yazıların geçerlilik taşıyabilmesi ve hüküm ifade edebilmesi için VUK'nda muhatap olarak gösterilen kişilere ve kurumlara tebliğ edilmesi gereklidir. Söz konusu kişi ve kurumlar anılan kanunun 94 ve onu izleyen maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde bu konu açıklanmaya çalışılacaktır.

II. GERÇEK KİŞİLERE YAPILACAK TEBLİGAT

A- Mükellef ve Sorumlunun Bizzat Kendisine Tebliğ

Gerçek kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu sayılacağı haller vergi kanunları ile belli edilir. Tebliğ işlemi esas itibarıyla mükellef veya vergi sorumlusunun bizzat şahsına yapılır.

Ancak tebliğ mükellefin kendisine yapılamıyorsa umumi vekiline, kanuni

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

temsilcisine, ikametgahında bulunan bir kişi veya iş yerindeki bir personeline yapılması da mümkündür.

B- Dar Mükellef Gerçek Kişilere Tebliğ

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere yapılacak tebliğlerin muhatabı bu mükelleflerin Türkiye'de bulunan daimi temsilcileridir. Daimi temsilci yoksa bunlara kazanç ve irada sağlayanlar daimi temsilci sayılırlar (GVK. mad. 107/4).

VUK'nun 10. maddesi uyarınca daimi temsilcilere kanuni temsilci statü ve sorumluluğu verildiğinden daimi temsilciler de kanuni temsilci sayılırlar.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi mükelleflerin daimi temsilcisi birden fazla ise tebliğin muhatabı mükellef tarafından tayin ve tespit edilen kişidir. Böyle bir tayin ve tespit yapılmamışsa tebliğ herhangi bir temsilciye yapılabilir.

Daimi temsilci, bir hizmet veya yetki sözleşmesi ile temsil edilene bağlı olup onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile ticari işlemlerin yapılmasına memur kılınan kişilerdir. Yetkili olmayan kişiye yapılan tebliğ geçersiz tebliğ sayıldığından yapılacak tebligatlarda

daimi temsilcinin belirlenerek tebliğin bizzat bu kişiye yapılması gerekir.

193 sayılı GVK'nun 8. maddesi ile ticari mümessiller, ticari vekiller ve memurları ile TTK hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

Mağaza ve depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı mal bulunduranlar, başka bir şart aranmadan daimi temsilci sayılmışlardır.

C- Mükellefin Umumi Vekiline Tebliğ

Gerçek kişiler medeni hakları kullanma ehliyetlerinden bizzat yararlanabilecekleri gibi bu ehliyetlerini kısmen veya tamamen başkalarına yetki vererek bunlar aracılığı ile de kullanabilir.

BK.nun 386. maddesi ile vekalet akdinin tanımı "vekalet öyle bir akitir ki onunla vekil mukavele hükümleri dairesinde kendisine tahmil olunan işin veya tekabül ettiği hizmetin ifasını tazammum eder" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'nun 94. maddesi ile umumi vekile tebliğ yapılabileceği hükmü

bağlanmıştır. Ancak uygulamada umumi vekile değil de sınırlı yetki verilen kişilere de tebliğ yapıldığı görülmekte olup böyle bir tebliğ işlemi geçerli olmayacaktır.

Tebliğ yapılacak umumi vekilin avukat olması şart değildir. Mükellef veya vergi sorumlusu veya vergi sorumlusunu temsil etme yetkisi bulunan her şahıs umumi vekil olabilir.

Danıştay'ın yerleşik kararlarına göre vekile tebliğ yapılabilmesi için vekaletnamede vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceği hususunda açık hüküm bulunması veya vekilin mali konularda her türlü işlemleri takibe yetkili olduğuna dair hüküm bulunması gerekmektedir.

Bu bilgileri içermeyen vekaletnamelere dayalı olarak yapılacak tebliğler geçersiz sayılacağından herhangi bir hüküm de doğurmayacaktır.

• Vergi ihbarları ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabilmesi için bu konuda vekaletnamede açık hüküm bulunması gerekir. (Danıştay 3. Dairesinin 3.5.1989 Tarih E. No: 1989/1948, K.No: 1989/1427)

• Muhatabın umumi vekili olduğu kanıtlanmayan muhasebecisine yapılan tebliğ usulüne uygun değildir.

(Danıştay 3. Dairesi 16.3.1988 tarih E.No: 1987/2247 K.No: 1988/864).

• Mali konularda her türlü iş ve muameleleri takip ve intaca yetkili vekilin müstahdemine tebliğ yapılabilir. (Danıştay 4. Dairesi 2.2.1985 E.No: 1984/1534 K.No: 1985/235).

D- İkametgah veya İşyerinde Bulunanlara Tebliğ

Tebliğatta esas olan mükellef veya vergi sorumlusunun bizzat şahsına tebliğ yapılmasıdır. 2365 sayılı kanunun 18. maddesi ile VUK'nun 94. maddesine yeni bir fıkra hükmü eklenerek mükellef veya vergi sorumlusunun bulunmaması halinde tebliğin muhatabın ikamet adresinde olanlardan birine veya işyerinde bulunan personelinden birine yapılması mümkün kılınmıştır.

Ancak asıl muhatap yerine ikametgah veya işyerinde kendisine tebliğ yapılacak kişinin görünüşüne nazaran 18 yaşından küçük ve bariz şekilde ehliyetsiz olmaması gerekir. Ayrıca tebliğ yapılacak kişinin mükellef veya vergi sorumlusu ile ailevi veya iş münasebetinin bulunması gerekmektedir. İkametgahta yapılan tebliğ eğer mükellef veya vergi sorumlusu ile ailevi bağı olmayan bir kişiye veya işyerindeki herhangi bir

kişiyi örneğin müşteriye yapılmışsa bu tebliğ geçersiz bir tebliğ olacaktır.

- Mükellefin aynı çatı altında birlikte oturduğu kardeşine yapılan tebligatın mükellefin kendisine yapılmış olarak kabulü gerekir. (Danıştay 3. Dairesi 23.6.1987 E.No: 1987/3730, K.No: 1987/1700).

- Asıl muhatabın bulunmadığı hallerde memur ya da müstahdeme tebliğ yapılabilir. (Danıştay 4. Dairesi 16.2.1989 E.No: 1488/4355 K.No: 1989/703).

- İhbarnamelerin şirketi temsile ve tebligatları almaya yetkili kişiler yerine, bu nitelikleri taşımayan, yalnızca ortak niteliğini taşıyan kişiye tebliği yasaya aykırıdır. (Danıştay 4. Dairesi 21.11.1986 E.No: 1985/918, K.No: 1986/3473).

- Muhatap yerine işyerinde bulunanlara tebligat yapılabilmesi için, muhatabın işyerinde bulunmadığının ve onun yerine tebligat alacak kişinin de memur ya da müstahdemi olduğunun tespit edilmiş olması gerekir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 5.6.1992 tarih E.No: 1991/185, K.No: 1992/280).

E- Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğlerde Özel Durumlar

1. Adi Ortaklığa Tebliğ

Adi ortaklık birden fazla gerçek

kişinin bir araya gelmesi ile BK hükümlerine göre kurulan ve tüzel kişiliği olmayan bir ortaklıktır. Adi ortaklar hisselerine düşen kazancı şahsi gelir olarak beyan eder ve vergilendirirler. Bu nedenle GV yönünden yapılacak tebliğler gerçek kişi ortaklar adına yapılır.

Ancak KDVK ve muhtasar beyanname konusu olan vergiler yönünden yapılacak tarhiyat ve vergi cezalarına ilişkin ihbarnamelerin ortaklardan birine tebliği yeterlidir.

- Adi ortaklıklarda ortaklardan birine ait tebliğin diğer ortağa yapılması hüküm ifade etmez. (Danıştay 4. Dairesi 22.9.1969 Tarih E. No: 1967/4213 K.No: 1969/3659).

2. Aile Resine Tebliğ

GVK'nun 4369 sayılı yasa ile kaldırılmadan önceki 93. Maddesine göre aile birliğinde eşe ve 18 yaşından küçük çocuklara ait gelirler aile reisi tarafından verilecek tek beyanname ile beyan edilmekte ve vergi aile reisi adına tarh edilmekteydi.

Ancak GVK'nun 93. maddesi 4369 sayılı yasa ile 29.7.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından, zamanaşımı süresince yapılacak tebligatlar yine aile reisi adına yapılacaktır.

3. Mirasçılara Yapılacak Tebliğ

Mirasçılar mirası reddetmedikleri sürece ölenin borçlarından hisseleri oranında sorumludurlar. Ancak sorumluluğun hukuken işlerlik kazanabilmesi için mirasçının mirası reddetmemesi gerekir. (VUK mad. 12)

Mirasçılara yapılacak tebliğ mirasçılarının her birine ayrı ayrı yapılmalıdır. Çünkü mirasçılardan kime tebliğ yapılmışsa yapılan tebliğ onun için geçerli olacaktır ve onun hakkında hüküm ifade edecektir. Bir mirasçıya yapılan tebliğ diğer mirasçıları bağlamaz.

Mirasçılara yapılacak tebligatlarda diğer bir husus ise MK'nun mirasçıya mirası reddetmek için tanıdığı 3 aylık süre içinde tebliğ yapıp yapılamayacağıdır. Normalde bu süre içinde tebliğ yapılmaz, beklenir. Ancak acele hallerde tebliğ yapılmışsa 3 aylık sürenin sonunda miras reddedilmezse tebliğ yapılmış sayılır.

4.1 Kanuni Temsilciye (veli, vasi, kayyımlara) Tebliğ

Mükellef olmak için vergi kanunlarımız kanuni ehliyeti şart koşmamıştır. Bu nedenle küçük ve kısıtlılar da vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilirler.

Küçük ve kısıtlıların mükellef veya sorumlu olmaları durumunda bunlara düşen ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Bu nedenle bunlara yapılacak tebliğler de vasi veya kayyıma yapılır (VUK mad. 95).

Tebliğ konusu işleme ayrı bir vasi, vasi ya da kayyım bakıyorsa tebliğ sadece bunlara yapılır.

• Hükümlülük halinde tebligatın vasiye yapılması gerektiğinden bizzat hükümlüye yapılan tebligatın kanuna uygun olmadığı (Danıştay 3. Dairesi 21.3.1989 Tarih, E.No: 1988/2108, K.No: 1989/787).

5. Er ve Erbaşa Tebliğ

TSK'nde görevli er ve erbaşlara nasıl tebliğ yapılacağı VUK'nun 96. maddesi ile düzenlenmiştir.

Buna göre söz konusu kişilere tebliğ işlemi doğrudan değil de dolaylı olarak kıta komutanına veya en yakın müessese amiri gibi en yakın üstlerine yapılır. Tebliğ evrakın ilgili kişiye vermeyen amir tebellüğ hükümlerine yerine getirmemekten dolayı meydana gelen zararı tazminle yükümlüdür.

6. Cemaatlere Tebliğ

Cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması halinde

yapılacak tebliğler bunları idare edenlere veya temsilcisine yapılır.

III. TÜZEL KİŞİLERE YAPILACAK TEBLİGAT

1. Tam Mükellef Tüzel Kişilere Tebliğ

VUK'na göre tam mükellef tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir. (VUK mad. 94).

VUK'nun 94. maddesinde belirtilen tüzel kişiler özel hukuk tüzel kişileridir. Kamu kurumları için ayrı düzenleme aynı kanunun 98. maddesi ile getirilmiştir.

Tüzel kişilerin temsilcilerinin kimler olduğu tüzel kişiliğin nevine göre TTK, 1163 sayılı kooperatifler kanunu, dernekler kanunu veya özel olarak sözleşmeyle belirlenmiş olabilir. Vakıflarda ise bu belirleme vakıf senedi ile yapılmaktadır.

Uygulamada hatalı iş ve işlemlere ve bunun sonucunda geçersiz tebligatlara yer vermemek için ana sözleşmenin veya ilgili kanunların tetkik edilerek tebliğin muhatabının kim olduğunun iyi tespit edilmesi gerekir.

• Şirketi temsile yetkili olmayan ortağa yapılan tebligat geçersizdir.

(Danıştay 4. Dairesi 2.10.1995, E.No: 1994/5145 K.No: 1995/3786).

• Kooperatifin bulunduğu yerdeki apartman kapıcısına yapılan tebligat apartman kapıcısı müstahdem durumunda olmadığından kanuna uygun yapılmış değildir. (Danıştay 3. Dairesi 18.3.1986 tarih E.No: 1985/794 K.No: 1986/894).

2. Dar Mükellef Tüzel Kişilere Tebliğ

Dar mükellefiyete tabi bulunan tüzel kişilere yapılacak tebliğin muhatabı KVK'nun 27. maddesi ile 21. maddesinin 2 numaralı bendinde belirlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre dar mükellef tüzel kişilere yapılacak tebliğin muhatabı bunların Türkiye'deki daimi temsilcileri, temsilci bulunmaması halinde ise kendilerine kazanç ve iradi sağlayan kişilerdir.

3.1 Tasfiye ve İflas Halinde Tebliğin Muhatabı

Tasfiyeye giren tüzel kişilerde tebligat tasfiye memuruna yapılır. Tasfiyenin bitmesinden sonra tasfiyeye girişten önceki dönemlerde tebligatın muhatabı o dönemdeki temsilcilerdir.

İflas halinde ise, mükellefin varlığı ve vergi gelirleri üzerinde tasarruf hakkı kalktığından ve bu hak iflas

masasına intikal ettiğinden vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden hususların iflas masasına tebliğ edilmesi gerekir.

- Tasfiyeye girmiş şirketlerde tebliğin tasfiye memuruna yapılması zorunludur. (Danıştay 4. Dairesi 2.10.1995 E.No: 1994/6036, K.No: 1995/3783).

- İflas halindeki şirkete ilgili tebligatların, iflas idaresine yapılması gerekmektedir (Danıştay 4. Dairesi 10.4.1995 E.No: 1995/275 K.No: 1995/1589).

4. Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğlerin muhatabı bunların en büyük amirleri veya bunların yardımcıları veya en büyük amirin yetkili kıldığı memurlardır. (VUK md. 98).

5.İ İktisadi Kamu Müesseseleri, Derneklere ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelere Tebliğ

KVK'nun 1. maddesinde sayılan ve tüzel kişiliği haiz olanlarda tebliğ bunların başkan, müdür veya temsilcisine yapılır.

Tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmelerde ise, tarhiyatın muhatabı

bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişisi, dernek ve vakıflardır. (KVK md. 27). Bu nedenle tebligat kamu tüzel kişisine, derneğe, vakfa yapılır.

IV. SONUÇ

Kural olarak, vergilendirme ile ilgili olan ve hukuki sonuç doğuran hususların ilgili kişi ve kuruluşlara duyurulması tebliğ edilerek kendilerinin bilgilendirilmesi gerekmektedir. Hukukta tebligatın önemli bir yeri vardır. Kişi ya da kuruluşların hukuk karşısındaki durumlarını bilmeleri, neyi ne zaman yapacaklarını öğrenmeleri çoğu zaman yapılan tebligat sayesinde mümkündür.

Vergi işlemlerinin bir taraftan mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesi, diğer yandan hatalı tebliğ işleminin kamu alacağının ortadan kalkmasına neden olabilmesi sebebiyle ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç göstermiştir.

Tebliğ konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların önemli bir kısmı tebliğ yapılan kişilerle ilgilidir. Uygulamada hatalı bir işlemin yapılmaması için tebliğ işlemlerinde ayrı bir hassasiyetin bu arada tebliğin muhatabının doğru tespit edilmesinin önemi ortadadır.

Yapılacak tebligatlarda vergi idare

resinin tebliğın muhatabını tesbit ederken VUK'undaki düzenlemelerden ve bu konuya ilişkin yargı kararlarından yararlanması gerekmektedir. Aksi takdirde doğru muhataba yapılmayan tebligat geçersiz sayılacak ve herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacaktır.