

VERGİ USUL KANUNA GÖRE TEBLİĞ İŞLEMİ ve İNCELENMESİ

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ^(*)

1 - GİRİŞ

Kısaca bildirim anlamına gelen tebliğ; hukuki bir işlemin muhatabının, yetkili makam tarafından yasaya uygun bir şekilde, yazı ile veya ilan aracılığı ile bilgilendirilmesi işlemidir. Yalnızca muhatabını bilgilendirmek gibi önemsiz bir işlemin olduğu düşünülebilmesine rağmen tebliğ, pek çok uyuşmazlığın nedenini oluşturmaktadır. Dolayısıyla tebliğ işleminin muhatapları ve vergi idaresi bakımından neden olduğu sorunların tespiti ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinin geliştirilmesi gereği bulunmaktadır.

Çalışmada tebliğin tanımına ve kapsamına, tebliğin amacı ve önemi ile Vergi Usul Kanunu bakımından tebliğ kurumuna, tebliğin türlerine ve muhataplarına, tebliği gereken belgelere değinilmektedir. Bununla birlikte uygulamada ortaya çıkan sorunlar bakımından; tebliğin amacına uygunluğu ve usulüne uygunluğu bakımından

incelenmesi ile tebligatın hızlandırılması ve diğer kamu kurumları ve kuruluşları ile işbirliği ve tebliğ usullerinin etkinliği bakımından incelenmesine ve bu konulara ilişkin çözüm önerilerine yer verilmektedir.

2- TEBLİĞİN TANIMI ve KAPSAMI

Genel olarak tebliğ, resmi bir yazının muhatabına ulaştırılması, muhatabın bilgisine sunulmasıdır.¹ İdari bir işlem olan verginin tarhından mükellef veya sorumlunun haberdar edilmesine, verginin tebliği denilmektedir.²

Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesine göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

Tebliğ için bulunması gereken unsurlardan³ birisi tebliğ edilecek belgedir. Bu belge, vergilendirmeyi ilgilendiren bir belge olmalıdır, kişileri

^(*) Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi

¹ Süveyda GÜLERYÜZ: "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (Şubat 2003), S. 386, s. 98.

² Şerafettin AKSOY: **Kamu Maliyesi**, (İstanbul 1998), s. 213.

³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI: **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, (Afyon 1997), s.62

bağlayan ve tebliğ edilmesi gereken durumu bildirmelidir. Tebliğ yetkili makamlar tarafından yapılabilir. Tebliğ, tebliği alma yetkisi olan mükellef, sorumlu veya ilgili kişilere yapılabilir. Bunlar, kanuni temsilci, genel vekil, tüzel kişilerde başkan, müdür veya kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idare edenlerdir. Tebliğ yazılı ve hatasız bir şekilde yapılmalıdır. Hatalı veya yazılı olmayan tebliğler, geçersizdir. Mükellefin adı, verginin türü ve miktarı, vergi mahkemesinde dava açma süresi belirtilmemişse, tebliğ geçersiz olacaktır.

3- TEBLİĞİN AMACI ve ÖNEMİ

Vergi dairesi tarafından tarh edilen bir vergi veya kesilen bir ceza mükellefe tebliğ edilmediği durumda, mükelleften istenebilecek bir vergi veya cezadan söz edilemeyecektir. Dolayısıyla tebliğ uygulamasının temel amaçlarından biri; mükellefin haberdar edilmesidir. Diğer bir amaç ise; hukuki işlemlerin sonuçlarından etkilenenlerin bilgilendirilme durumunun belgelendirilmesidir⁴. Vergilemede sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarından birisi olan tebliğin gerçekleşmesi ile bir sonraki aşama olan tahakkuk aşamasına geçilmesine imkân sağlanmış olmaktadır. Bu nedenle, tebliğin amaçları arasına, vergilendirme sürecinin aksamaya uğramadan sürdürülmesi de eklenebilir.

Tebliğin iki açıdan önemli olduğu söylenilebilir. Birincisi; tarh edilen verginin mükellefe bildirilmesi, diğeri ise; yapılan hesaplama ile ilişkin olarak mükellefin onayının alınmasıdır.⁵ Yüküm-

lünün adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Tebliğden sonra, yükümlü ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur.

Tebliğ, vergi borcunun somutlaşıp, belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile irtibatı sağladığından, vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. Bunun gibi idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur, tebliğ tarihidir. Tebliğ, vergi mükellef veya sorumlusuna tanınan itiraz süresinin, başlangıcıdır. Vergi borçlusu, kendisine usulüne uygun şekilde yapılan tebliğ tarihinden itibaren belirli süreler içinde kanuni itiraz hakkını kullanma yetkisine sahiptir. Bu süreler itirazsız geçtiğinde vergi borcu kesinleşmektedir.⁶

4- VERGİ USUL HUKUKU BAKIMINDAN TEBLİĞ

Vergi hukukunda tebliğ; vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden belge ve yazıların, yetkili makamlar tarafından, mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir.

Ülkemizde tebligata ait hükümlerin, vergi kanunlarında dağınık halde bulunup, genellikle Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'na atıf yapılmakta olduğu görülmüştür. Ancak uygulamada, maliye memurlarının, bu hükümleri vergi kanunlarına kıyas yoluyla uygularken zorluk çekmeleri ve birçok hataya düşmeleri nedeniyle, vergi tebligatı konusunda ayrı bir düzenleme getirilerek, ilk kez 1939'da 3692 sayılı Kanun'a konuyla ilgili hükümler konulmuştur.⁷ Daha sonra

⁴ Bahadır ERDEM: *Türk Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat*, (İstanbul 1992), s.6.

⁵ Abdurrahman AKDOĞAN: *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, (Ankara 1998), s.14.

⁶ AKSOY, a.g.e., s.213.

⁷ Şükrü KIZILOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.843.

1959'da 7201 Sayılı Tebligat Kanunu çıkarılarak, tebligat alanında tüm tebliğ hükümlerinin birleştirilmesi hedeflenmiştir. Ancak örneğin adli tebligatın daha çok geçici olaylara ilişkin olması, vergilendirme işlemlerinde ise muhatapların genellikle sabit işyerlerinin olması, mükellefle idarenin sürekli bağlantıda olması, mükelleflerin kendilerine tebliğ yapılacak adresleri vergi dairesine bildirmek zorunda olmaları vb. nedenlere ek olarak vergi hukukunun kamu hukukunda yer alması, tebligatın kamu alacağının doğmasının aşamalarından olması, hatalı bir tebliğin kamu alacağını önleyebilecek olması konularında taşıdığı önem nedeniyle, vergi hukukunda tebligat genel tebliğ esaslarından ayrı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda(VUK) düzenlenmiştir. Ancak vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak Tebligat Kanunu'na göre bir tür özel kanun niteliği kazanan Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan durumlarda ise, Tebligat Kanunu'ndan yararlanılabilmektedir.

Tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliğ edilen belgelerin sağlıklı bir biçimde düzenlenebilmesi, vergi hukuku bakımından oldukça önemlidir. Vergi Usul Kanunu, vergilendirme sürecine ilişkin tebligat işlemlerini 93. ve 109. maddeleri arasında ve 21. maddesinde özel hükümlere bağlamaktadır. Vergilerin tarh ve tahakkuku aşamalarında, Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hükümleri geçerlidir. Tahsili düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesinde yapılan açık atıf gereği, bu aşamada Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Böylece vergi-

lendirme sürecine ilişkin tüm idari aşamalarda, VUK'un tebligat hükümleri esas tutulmuş olmaktadır. Buna karşılık, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yargısal uyuşmazlık çıktığı takdirde, tebligat işlemleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca, Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir.

5- TEBLİĞ TÜRLERİ

Tebliğ türleri; tebliği yapacak kurum ve kişilerin niteliğine, tebliğin yapıldığı yere, kişiye ve yapılaş biçimine göre sırasıyla; resmi-özel tebliğ, yurt içi- yurt dışı tebliğ, muhataba- başkasına tebliğ, yapılaş biçimlerine göre tebliğ şeklinde sınıflandırılabilir.

Resmi tebliğ, kuruluş ve faaliyetleri kamu hukuku kurallarına tabi olan makam ve mercilerce yapılan tebliğ iken, özel tebliğ; özel hukuk hükümlerine tabi kurum ve kişiler ile Tebligat Kanunu hükümleri dışında kalan kamu kurumlarıncaya yapılan tebliğdir.⁸ Verginin tebliği ise; verginin tebliğini yapmaya yetkili resmi makamlar olan vergi dairelerince gerçekleştirilen, özel düzenlemeye tabi, resmi bir tebliğ türüdür.⁹ Yurt içi- yurt dışı tebliğ; tebliğ yapılacak yerin ülkemiz sınırları içinde ya da yurt dışında olması bakımından yapılan ayrımdır. Muhataba- başkasına tebliğ; tebliğin muhatabı, vergilendirme ile ilgili işlemlerin tebliğinin yapılacağı kişilerdir.¹⁰ Tebliğin muhatabına yapılması, muhatabı dışında bir başkasına yapılacak tebliğe göre, gerek mükellef gerek idare tarafından doğuracağı sonuçlar bakımından daha istenilir bir durumdur. Ancak bazı

⁸ Erdoğan MOROĞLU, Timuçin MUŞUL, **Tebliğat Hukuku**, (İstanbul 1990), s.28.

⁹ Doğan ŞENYÜZ, a.g.e., s.12.

¹⁰ Rıza ÇUBUKÇU, "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğin Muhatabı", **Vergi Raporu**, (Aralık Ocak 2000), S. 44, s. 84.

koşullar bu uygulamanın yapılmasını güçleştirdiğinden, tebliğle ilgili belgenin, muhatabı yerine geçecek kişiler aracılığı ile ulaştırılması yoluna gidilmektedir. Başkasına tebliğ, tebliğin muhatabı yerine olmak üzere, tebliğe ilişkin belgenin bir başkasına teslim edilmesi durumudur. Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme işlemlerinin tebliğ yapılabilir kimseler olarak belirtilen kişilere yapılması ile tebliğ hüküm ifade edecektir ki, buna ilişkin hükümler bu kanunun 94.- 97. maddelerinde yer almaktadır. Yapılış biçimlerine göre tebliğ; tebliğ yapılmasında izlenecek yönetime göre bir ayrıma gidilmesidir ki bu ayrımda; posta yoluyla tebliğ, memur eliyle tebliğ, elden tebliğ, ilan tebliğ söz konusudur.

Posta ile tebliğ, tebliği yapacak idarenin PTT idaresine verdiği tebliğ edilecek belgenin, bu kurum tarafından belirtilen usullere uygun şekilde ilgilisine ulaştırılması işlemidir. Günümüzde posta ile tebliğe "Vedop" projesi kapsamında elektronik ortamda da başvurulduğundan, yasa maddesinde tebliğ yöntemlerinden posta yoluyla tebliğe "e-posta yoluyla iletim" unsurunun da eklenmesi ile ilgili madde kapsamının genişletilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Nitekim bu gün itibarıyla; mükelleflerce gecikme zammı ve faizi hesaplamasının, gelir vergisi hesaplamasının, gayrimenkul sermaye iradı ve motorlu taşıtlar vergisi hesaplamasının Gelir idaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi'nden yapılabilirliği bu konudaki örnek uygulamalardır.

Bu noktada bazı yabancı ülkelerdeki vergilendirme sürecine ilişkin gelişime bakılırsa, e-devlet uygulamalarının yaygınlaşmaya başlaması ile beyannamelerin mükelleflerce, elektronik or-

tamda doldurulup, devlete elektronik posta (e-maile) ile gönderilmesini sağlayacak olan sistem, kamu ve özel sektörün birlikte çalışması ile gerçekleştirilmektedir. Özellikle Amerika'daki tebliğ uygulaması incelendiğinde, vergilendirme sürecinin işlemlerine hız kazandırması, vatandaşlara daha iyi bir hizmetin sağlanması, elektronik hizmetlerin teşvik edilmesine katkısı bakımından, tebliğ işleminin de elektronik olarak gerçekleştirildiği görülmektedir.¹¹

Bir diğer tebliğ yöntemini olan memur aracılığıyla tebliğ ise; posta yerine idarenin kendi memurları aracılığı ile tebliğ işlemini gerçekleştirmesidir.

Elden tebliğ, örneğin vergi tebligatında tebliğ yapılacak kişinin kabul etmesi şartıyla dairede veya komisyonda tebliğ yapılmasında görülen, tebliğin direkt yapılması bakımından aracısız bir tebliğ yöntemidir.¹²

İlan tebliğ ise, Tebligat Kanunun 28. maddesinde de belirtildiği gibi, adresi bilinmeyenlere ya da diğer bir deyişle ikametgâhı, meskeni veya iş yeri de bulunamayan kimselere, kısacası diğer yöntemlerle tebliğ yapılmasına imkân bulunmayan durumlarda uygulanacak bir yöntemdir.

6- TEBLİĞİN MUHATAPLARI

VUK Madde 94'te tebliğ yapılacak kimseler şu şekilde belirtilmektedir; "Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğin ise, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde,

¹¹ E-Government Vision: Automated Tax Services Utilizing the Internet, <http://www.taxadmin.org/fta/meet/ELF/MacDougall1/index.htm> , 23.05.2000

¹² ŞENYÜZ, a.g.e., s.12.

bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı öngörülmektedir. Tüzel kişilerin sürekli müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir. Mükellef yerine geçen vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Bu maddeye (2365 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle eklenen fıkraya göre) tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılabilir. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetli bulunmaması gerekir.

Eğer tebliğin konusu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır. VUK Madde 96'ya göre; kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst aracılığıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst zararı tazmin etmelidir. Bu durumun tebliğ evrakında yazılı olması şarttır. Madde 97'de yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı aracılığıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister.

Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise, tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla da yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak belgeler, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakan-

lık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslusuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı aracılığıyla yapılır. VUK Madde 98'de ise; kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğin bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılacağı öngörülmektedir.

7- TEBLİĞİ GEREKEN BELGELER

Vergi Usul Kanunu tebliğ edilecek belgelerin hangi belgeler olduğunu tek tek belirtmemiştir. Ancak, uygulamaya göre tebliğ edilmesi gereken belgeleri şöyle sıralayabiliriz¹³; vergi ve ceza ihbarnameleri, düzeltme fişleri, yoklama fişleri, vergi inceleme raporu ve tutanakları, takdir komisyon kararları, incelemeye yetkili olanların çıkaracakları yazılar, ödeme emirleri, vergi mahkemesi kararları, uzlaşma gün ve yerinin tayini ile ilgili yazılar, veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde, mükellefe verilecek ikinci ek süre ile ilgili yazılardır. Bunların yanı sıra; itiraz ve temyiz kararları üzerine düzenlenen ihbarnameler, ortalama kâr haddine izaha davet yazısı, defterleri ibraza davet yazısı, düzeltme talebinin reddi yazısı, mahsup fazlasından doğan alacağın iadesine ilişkin yazıların hüküm ifade edebilmesi için yükümlüye tebliği gereklidir.¹⁴

¹³ Murat ARSLAN, *Vergi Hukuku*, (Malatya 2000), s. 56.

¹⁴ Kenan BULUTOĞLU, *Vergi Hukuku*, s. 404.

**8- UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN
SORUNLAR BAKIMINDAN TEBLİĞİN
İNCELENMESİ ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Tebliğin konusunda ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarının çokluğu ve konuya ilişkin Danıştay kararları ve özelgelerin sayısının fazlalığı dikkat çekicidir. Tebliğ işlemleri ile ilgili sorunlar, tebliğin amaçları ile karşılaştırılarak, mükelleflere ve idareye etkileri bakımından incelendiğinde, yasal düzenlemelerin ve bu düzenlemelere ilişkin uygulanmaların çeşitli sorunlara neden olduğu söylenebilir.

Tebliğ işlemi ile ilgili sorunlar kaynağı bakımından üçlü bir ayrıma tabi tutulabilir. Birincisi, mükellef kaynaklı olanıdır ki, tebliğin muhataplarının yeterince bilinçli olmayışlarının sonucunda ortaya çıkan sorunları ifade etmektedir. Buna örnek olarak; mükelleflerin adres değişikliklerinde idareyi zamanında bilgilendirmemeleri, iş yeri ve ikametgâh adreslerini eksik bildirmeleri, geçici süreli olsa da yurt dışında ikamet etmelerine rağmen idareyi bu durumdan haberdar etmemeleri verilebilir. Tebliğ uygulamasında ortaya çıkan aksaklıkların ikinci sebebinin, idareden kaynaklandığı söylenilebilir. Örneğin; kimi zaman idarenin işlemlerini zamanında gerçekleştirme çabasını yeterince göstermemesi nedeniyle uygulamadaki pek çok uyumsuzluğun mükellef lehine sonuçlanması da bunun göstergesidir. Bir diğer sebep ise; tebliğ işlemine ilişkin yasal düzenlemelerde yer alan aşağıda belirtilecek olan eksikliklerden kaynaklanmaktadır.

**8.1- Tebligatın Amacına Uygunluğu
Bakımından İncelenmesi**

VUK'un 94. maddesinde, tebliğin mükellefin kendisine yapılmasının esas olduğu belirtilmiştir.

Mükellefin kendisi bulunmuşken veya bulunabilecekken, iş yerinde veya ikametgâhında bulunanlara tebliğ yapılamaz. Mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranması, buna rağmen mükellefin bulunamaması durumunda, tebliğin iş yeri veya ikametgâhında bulunanlara yapılması mümkündür.

Bununla birlikte uygulamada, tebliğ mükellefin sadece bilinen adreslerinden birine yapılmaktadır. Mükellefin bulunamaması halinde tebliğ, orada bulunan kişilere yapılmaktadır. Bu durumda tebliğin yanlış yapıldığı ve hüküm ifade etmediğinin ileri sürülmesi mümkündür.¹⁵ Ancak, verginin muhataplarının vergilendirme işlemleriyle ilgili olarak üzerlerine düşen görevleri yerine getirmemeleri sonucunda da bir takım aksaklıklar doğmaktadır. Örneğin, tebliğin muhatabının adres değişikliğini idareye haber vermemesi durumunda söz konusu olabilmektedir. Böylelikle, durumdan haberdar olmayan idare, tebligatı mükellefin eski adresinde gerçekleştireceğinden, bu tür bir tebligat sonucu itibarıyla hem mükellefin haberdar edilme sürecini, hem de idare açısından kamu alacağının elde edilme sürecini uzatacaktır.

Tebliğatin temel amaçlarından biri, tebliğin sağlıklı bir şekilde muhatabına ulaştırılmasıdır. Ancak uygulamada, ilgili kanunda yer alan yasal düzenlemeler nedeniyle, mükellefin kendisi dışında aracı kişiler aracılığıyla tebliği usullerinde çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır. Örneğin, mükellefe ulaşılamaması durumunda, işyeri veya ikametgâhındaki kişilere tebliğde ya da askerlere tebliğin komutanları aracılığıyla yapıldığı vasıtalı tebliğde ya da yurt dışında bulunan muhataplara tebliğde, aracılara yapılacak tebliğin, tebliğin

¹⁵ Yılmaz ÖZBALCI: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, (Kasım 98) , s.278.

yapılacağı aracı ile muhatabı arasında herhangi bir kişisel anlaşmazlık bulunabilmesi ihtimali dikkate alınır, çeşitli sakıncalar doğurması mümkündür. Bu tür durumlar, vergilendirme işlemlerinin tamamlanamaması ve tebliğin sonuçlarını değiştirebilmesi yönü ile idareyi ve tebliğin muhatabını, olumsuz bir şekilde etkileyebilmektedir. Bu sonuçlara neden olunmaması için tebliğin, idarece mükellefin tüm adreslerinde araştırılıp bulunamaması ve elektronik hatta mobil her türlü araçtan yararlanılarak bilgilendirilmesine çalışılması buna rağmen mükellefe ulaşılamaması durumunda, aracılı tebliğ usullerine başvurularak yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bunun yanında aracılı tebliğin aracı tarafından ulaştırılıp ulaştırılmadığının denetlenmesi yararlı olacaktır.

Bazı Danıştay kararları incelendiğinde aracılı tebliğdeki sakıncanın önlenilmek istenildiği anlaşılmaktadır. “İhbarnamenin mükellefle aynı evde ikamet ettiği tespit edilmeyen yakın akrabaya tebliğinde isabet olmadığına karar verilmiştir.”¹⁶ Burada muhatabın akrabası olan kişinin geçici süre ile muhatabın evinde bulunması nedeniyle, tebliğin kendisine yapılmasının uygun görülmediği, buna ek olarak, muhatabın evindeki kişinin akli dengesinin yerinde olup olmadığının da bilinemeyeceği, bu kişiye tebliğ yapılmasının ne kadar doğru olacağı konusu da tartışılmalıdır. Bu yüzden tebliğin muhatabının vergi numarasının herhangi bir kamu kurumu tarafından işlem yapılmak üzere girildiğinde, ilgili kurumun net ağında tebliğe ilişkin bir uyarı yazısının belirlenmesinin, ancak vergilendirme ile ilgili işlemlerde

vergi mahremiyetinin gerekliliği de dikkate alınacak olursa, ilgiliye ait kesin borç tutarının yalnız muhatap ve muhatabın borçlu olduğu idare tarafından öğrenilebileceği bir sistemin oluşturulmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Tebliğin mükellefin kendisi dışında bir başkasına yapılması durumunda, karşılaşılan bir diğer konu ise; muhatabın yerine, evinde bulunan yaşı küçük bir kişiye tebliğde, kişinin yaşının tespiti için göz kararı olacak şekilde posta memuru tarafından yapılarak, tebliğin gerçekleştirilmesi durumunda baş gösterebilecek sorundur. Bu duruma çözüm olarak tebliğ öncesi posta memuru tarafından, mükellef yerine tebligatın gerçekleştirileceği kişiden kimlik ibrazında bulunmasının istenilmesine ilişkin yasal bir düzenlemenin getirilmesi önerisinde bulunulabilir. Duruma kamu yönünden bakılırsa, tebliğin mümkün olan en kısa sürede gerçekleştirilme isteğinin varlığı inkâr edilemez. Danıştay’ın bir kararında da bu durumun değerlendirilerek, “Görünüşe göre 18 yaşında fakat 17 yaşında olan mükellefin çocuğuna ihbarnamenin tebliğinin yapılabileceği”¹⁷ kararı alınmıştır.

8.2- Tebligatın Usulüne Uygunluğu Bakımından İncelenmesi

Uygulamada ilan tebliğinin hem diğer yollar tüketilmeden, çok yoğun bir şekilde kullanıldığı, hem de ilan tebliğinin şekli ve içeriğinde gereken özenin gösterilmediği görülmektedir.¹⁸ Tebligatın usulü bakımından kanunda belirtilen şekle

¹⁶ Dnş. 4. D., T. 25.11.1982, E. 1982/2275, K.1982/4308 (Danıştay Kararları ve Özelgeler, <http://www.malihaber.com>)

¹⁷ Dnş. 4. D. T. 09.01.1985, E.1984/2990, K. 1985/1107(KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ...**, s.856)

¹⁸ Ahmet EROL: “İlan Tebliği”, **Mükellefin Dergisi**, (Mayıs 2003), s.102.

uygun şekilde yapılması, tebliğin muhatabını da alacaklı idareyi de mağdur olmaktan kurtarmaktadır. Buna ilişkin olarak, Danıştay'ın bir kararında da; "Takibe konu vergi ve cezanın VUK'un tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmemesi durumunda, kesinleşmesinden söz edilemeyeceği"¹⁹ öngörülmektedir.

Uygulamada hatalı işlemlere ve geçersiz tebligatlara neden olmamak için, ana sözleşmenin veya ilgili kanunların kontrol edilerek tebliğin muhatabının kim olduğunun doğru tespit edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Örneğin bir Danıştay kararına göre; şirketi temsile yetkili olmayan ortağa yapılan tebligat geçersizdir.²⁰

8.3- Tebliğin Hızlandırılması ve Diğer Kamu Kurumları ve Kuruluşları İle İşbirliği Açısından İncelenmesi

Tebliğatin hızlandırılması bakımından memur eliyle tebliğ ya da diğer tebligat usulleri tüketilmeden ilanen tebliğ usulüne başvurulmamalıdır. Bunun yerine tebliğ uygulamasında bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişimden yararlanılması yoluna gidilebilir. Örneğin, tebliğ işlemlerinde tebliğin muhatabına ulaşılabilmesi bakımından, bütün bankaları içeren bir veri tabanı ile bankada parasal işlemlerini gerçekleştirirken, ilgilinin isminin yazılması ile ilgiliye tebliğ işleminin yapılması gereğini içeren bir uyarıcı yazının ortaya çıkacak olması, bu bildirimins bankaların veri sistemine vergi dairelerince belirli periyotlarla gönderileceğine ilişkin düzenlemelerin yapılmasının faydalı olacağı söylenilebilir. Bunun yanı sıra, bu örneğin mükellefle bağlantıda olabilecek diğer kurumları da içerecek şekilde genişletilebilmesi mümkündür. Örneğin, trafik polislerinin

araçlarına merkezle bağlantı sağlayabilecekleri elektronik veri kaynakları yerleştirilmesi ya da taşınabilir bilgisayarlar aracılığı ile gerek aracın plakası ile gerek isim girişi ile tebliğ gerçekleştirilebileceği gibi, hastanelerde, sigorta kurumlarında ya da emekli sandığı, sosyal sigortalar kurumu vs. gibi kurumlarda aynı sistemin kurulması ile tebliğ işleminin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanabilir.

Tüm bu bilgi erişim ağının kurulabilmesi için getirilen T.C. kimlik numarası uygulaması gibi, tek bir vatandaşlık numarası ile kişinin gerekli tüm bilgilerine ulaşılabilmesinin sağlanması, vatandaşın numarasını girmesi ile kamuya olan tüm borcunu görebileceği bir sistemin oluşturulması oldukça yararlı olacaktır. Nitekim kamuda günümüzde yapılan elektronik veri tabanlı çalışmaların bu doğrultuda gerçekleştirilmekte olduğu görülmektedir. Şöyle ki; Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrasına istinaden çıkarılan 2404, 2475 ve 2626 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 4358 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan 17 ve 2 Sıra Numaralı Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliğlerinde belirtilen işlemlere taraf olan ve işlemleri gerçekleştirecek kişi ve kuruluşlara vergi kimlik numaralarını ibraz etmek zorunda bulunan Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki gerçek kişiler vergi kimlik numarası olarak, TC kimlik numaralarını ibraz edeceklerdir. 1/7/2006 tarihinden itibaren vergi dairelerince fiilen Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası kullanılmaya başlanılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası verilmediğinden, bunlar

¹⁹ Dnş. 4. D., T.27.12.1996, E. 1995/1945, K. 1995/5872, (KIZILOT: **Danıştay Kar.**, s.860.)

²⁰ Dnş. 4. D., T. 2.10.1995, E. 1994/ 5145, K. 1995/3786(<http://www.malihaber.com>).

vergi kimlik numaralarını kullanmaya devam edeceklerdir. Sonuç olarak, kamu kurum ve kuruluşları arasında işbirliğini sağlama çalışmalarının artırılarak, muhataba ulaşmada e-devlete ilişkin çözümlerden yararlanılması yerinde bir uygulama olacaktır.

8.4- Tebliğ Usullerinin Etkinliği Açısından İncelenmesi

Tebliğ usullerinin etkinliği bakımından incelenmesi sonucunda, örneğin; mükelleflerin adresinin titiz bir şekilde araştırılmadan, ilan tebliğ yoluna gidilmesi durumunda çeşitli sakıncalar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin dava açma ve temyiz haklarını kullanabilmeleri de bu durumdan etkilenmektedir. Bazen hiç vergi borcu olmayan mükellef adına salınan verginin ilan yolu ile tebliğ edilip, düzenlenen ödeme emrine karşı dava açma süresinin çok kısa olmasından dolayı geçirilmesi nedeniyle, mükellefin adına dava açmayıp, borcu olmadığı halde ödemeye mecbur bırakıldığı durumlarla karşılaşabilmektedir. Uygulamada bu konuda yeterince hassasiyet gösterilmeden ilan tebligata başvurulmasının sonucunda, yargı organları tarafından bu tebliğlerin geçersiz sayıldığı ve pek çok kamu alacağının da zamanaşımına uğradığı görülmektedir. Tüm bu sakıncaları göz önünde bulundurularak, tebliği çıkaran makamların ve tebliğ memurlarının bu konuda dikkatli olmaları gerekmektedir. Bununla birlikte, idare tarafından 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde kamu alacaklarının zamanaşımına uğramasının önüne geçilmesi bakımından, özellikle memur eliyle tebliğ yönteminden sıklıkla faydalanılarak, kamu alacaklarının ilgili dönemde yeterince gösterilmemiş bir çaba ile elde edilmek istenilmesinin de ilan

tebliğ uygulamasında gösterilen şekle uygunsuzluğun neden olduğu sonuçlara benzer şekilde sakıncaları olduğu söylenilebilir.

Posta ile yapılacak tebliğin ise, kapalı zarf içinde olması gerekmektedir. VUK'un 99. maddesinde tebliğ için, şekli Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek özel zarf kullanılacağı öngörülmesine rağmen, tebliğin özel zarf kullanılmadığı takdirde geçersiz sayılmamasının gerektiği düşünülmektedir. Zarfın içermesi gereken unsurları içinde bulundurması durumunda, farklı bir zarf kullanılması tebliği geçersiz kılmamalıdır. Özel zarf yerine başka bir zarf kullanılması, gerekli bilgilerin içinde bulunması şartıyla, şekle ilişkin bir hata olarak değerlendirilmelidir.²¹

9- SONUÇ

Hukukumuzda tebliğ işlemlerini düzenleyen genel bir yasa olarak Tebligat Kanunu yer almaktadır. Ancak vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ konusunda, bazı özel düzenlemeler getirilmiştir. Vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak ilgilinin, adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine tebliğ işlemi ile bildirilmesi gerekmektedir. Ancak tebliğin gerçekleştirilmesi ile ilgili olarak, çeşitli usullerden yararlanılmaktadır ki bu usullerin uygulamadaki etkinlikleri ve uygulanma biçimleri tartışmalıdır. Dolayısıyla tebliğ uygulamasının çok daha etkin şekilde gerçekleştirilebilmesi için, elektronik ve mobil iletilerin hızından yararlanılmasına, tebliğin taraflarının tebliğ konusunda bilinçlendirilmesine çaba gösterilmelidir. Örneğin; tebliğ ve vergilendirme sürecini oluşturan aşamaların aksamadan yürütülebilmesi için; tebliğ muhataplarının adres değişik-

²¹ ÖZYER: a.g.e., s. 129.

liklerinden idarenin zamanında haberdar edilmesi, mükelleflere ulaşmadaki bilgi eksikliklerinin giderilmesi ve idarenin kayıtlarını devamlı güncellemesi, ilanen tebliğ yöntemi uygulanmadan önce diğer yöntemlerin tüketilmiş olması, idare tarafından işlemlerin zamanaşımı süresi dikkate alınarak sıralanması konularına özen gösterilmelidir. Bununla birlikte tüm kamu kurumları arasında sağlanması istenilen ve hali hazırda uygulamasına "e-devlet kapısı" ile hız verilen elektronik ortamda bilgi paylaşım kolaylığı dolayısıyla sağlanan işbirliğinin etkin şekilde uygulanabilir aşamaya ulaştırılmasının oldukça yararlı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, (Ankara 1998).

AKSOY Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, (İstanbul 1998).

ARSLAN Murat, **Vergi Hukuku**, (Malatya 2000).

BAYRAKLI Hasan Hüseyin: **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, (Afyon 1997), s.62

BULUTOĞLU Kenan, **Vergi Hukuku**, s. 404.

ÇUBUKÇU Rıza, "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğin Muhatabı" , **Vergi Raporu**, (Aralık Ocak 2000), S. 44, s. 84.

Dnş. 4. D., T.27.12.1996, E. 1995/1945, K. 1995/5872, (KIZILOT: **Danıştay Kararları**, s.860.)

Dnş. 4. D., T. 2.10.1995, E. 1994/ 5145, K. 1995/3786(<http://www.malihaber.com>).

Dnş. 4. D., T. 25.11.1982, E. 1982/2275, K.1982/4308 (Danıştay Kararları ve Özelgeler, <http://www.malihaber.com>)

Dnş. 4. D. T. 09.01.1985, E.1984/2990, K. 1985/1107(KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.856)

ERDEM Bahadır: **Türk Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat**, (İstanbul 1992), s.6.

EROL Ahmet, "İlanen Tebliğ", **Mükellefin Dergisi**, (Mayıs 2003), s.102.

GÜLERYÜZ Süveyda: "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (Şubat 2003), S. 386, s. 98.

KIZILOT Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.843.

MOROĞLU Erdoğan - MUŞUL Timuçin, **Tebligat Hukuku**,(İstanbul 1990), s.28.

ÖZBALCI Yılmaz, V.U.K. Yorum ve Açıklamaları (Kasım 98) , **s.278**.

ÖZYER Mehmet Ali: **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, (Ocak 2003). **s. 129**.

E-Government Vision: Automated Tax Services Utilizing the Internet, <http://www.taxadmin.org/fta/meet/ELF/MacDougall1/index.htm> , 06.01.2008.