

BİLİLEN ADRESLERİNDE BULUNAMAYAN MÜKELLEFLER HAKKINDA, İLANEN TEBLİĞ YOLU KULLANILARAK DEFTER BELGE İBRAZ ETMEME FİİLİ İSNAD EDİLEBİLİR Mİ?

Ahmet TOK (*)

1 - GİRİŞ

Gelişmiş Batı ülkelerinde olduğu gibi ülkemiz vergi sisteminde de verginin toplanmasında “beyan esası” geçerli olup mükellefe, idarenin hiçbir zorlaması olmadan kendi kazancını kendisinin beyan ve takdir etmesi serbestisi tanınmıştır.

Beyan konusunda mükelleflere tanınan bu serbestiye hiçbir şekilde denetimsiz olmayıp gerektiğinde vergi idaresi, beyan edilen vergilerin doğruluğunu araştırma yetkisine sahiptir. İdarenin başvurduğu denetim mekanizmalarından en önemli si ise cari dönemler yanında geçmiş yıllara yönelik olarak da yapılan vergi incelemeleridir.

Beyan konusunda mükelleflere tanınan bu serbestiye doğal olarak bazı mükellefler tarafından suiistimal edilmektedir. Mükelleflerin bazıları az önce bahsettiğimiz denetim riskini göze alarak vergi kaçırmaya yeltenebilmekte, bazıları ise vergi kaçırmayı bir risk olarak bile algılamamakta, vergi kaçırmanın yanında denetimden kaçınmanın

da yollarını aramaktadır. Olası bir vergi denetiminden kaçınmanın yollarını arayan mükelleflerden bazıları henüz kuruluş aşamasındayken bir takım gayri meşru (naylon fatura düzenleme gibi) amaçlar gütmektedirken, bazıları sonradan işlerinin ters gitmesi nedeniyle vergi idaresinden gelebilecek herhangi bir vergi cezaya karşı izlerini kaybettirme telaşına düşmekte, bir kısmı ise vergi ödeme gücü olmasına rağmen sırf vergi ödemeyi kendine lüks gördüğü için vergi idaresiyle bu konularda muhatap olmak istememektedir. Şu an içinde bulunduğumuz dönem gibi kriz dönemlerinde ise işlerinin ters gitmesi nedeniyle vergi idaresinden gelebilecek herhangi bir vergi ve cezaya karşı izlerini kaybettirme telaşına düşen mükelleflerin sayısında artış olmaktadır.

Bu noktada konumuz itibarıyla sorulması gereken soru şudur: Bu tür mükellefler hakkında yürütülen bir **vergi incelemesi** esnasında sırf mükelleflerin kendilerine ulaşılamamasından dolayı inceleme yapılmadan dosya kapatılacak mıdır yoksa 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) hüküm altına alınan “**Tebliğ**” ile ilgili sürecin son

(*) Vergi Denetmeni

aşaması olan, özellikle ihbarnameye dayalı vergi ve cezaların ve 6183' e göre düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğinde başvuru **ilanen tebliğ** süreci, bu gibi durumlarda da işletilecek midir veya işletilmesi kanunen olanaklı mıdır?

Bu soruya, yazımızın ilerleyen bölümlerinde, ilgili kanun, tebliğ ve yargı kararları çerçevesinde cevap vermeye çalışacağız.

2- VERGİ İNCELEMESİNİN ve MÜKELLEFLERİN DEFTER BELGE İBRAZ MECBURİYETİNİN YASAL DAYANAĞI

Vergi incelemelerinin yasal dayanağı 213 Sayılı VUK' un 134 üncü maddesidir. Bu maddede vergi incelemesinden güdülen amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir.

VUK'un 135 inci maddesinden yetki alan vergi inceleme elemanlarının sağlıklı bir vergi incelemesi yapabilmesi için mükellefler tarafından VUK'un ilgili hükümlerine göre tutulan defterleri ve bu kanunda yazılı vesikaları aynı kanunun 253 üncü maddesi gereğince muhafaza etmeleri, 256 ıncı maddesi gereğince de gerektiğinde inceleme yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.

VUK'un 14 üncü maddesinde vergi muamelelerinde sürelerin vergi kanunları ile belli edileceği, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi tebliğ yapacak idarenin belirleyeceği belirtilmiştir. Buna göre defter belge isteme yazılarında 15 günden aşağı olmamak üzere bir süre belirtilmesi yazının hüküm ifade etmesi ve ayrıca tarh zamanaşımı yönünden önemlidir.

256'ıncı madde de ibraz mecburiyeti belirtilmekle birlikte defter belgelerin nasıl ve ne şekilde isteneceğine veya ibraz edileceğine dair gerek kanunda gerekse ikincil mevzuatta bir düzenleme yer almamaktadır.

Uygulamada defter belgeler telefonla ya da adrese çıkarılacak yazıyla istenmektedir. Ancak **hüküm ifade etmesi bakımından** defter belgelerin yazıyla istenmesi, gönderilecek yazıda yukarıda açıklanan hususların belirtilmesi zorunluluk arz etmektedir. Zira adreslerinde bulunamayan mükellefin bu durumunun tespiti ancak adreslerine çıkarılacak yazıyla mümkündür.

3- VUK' TA YER ALAN TEBLİĞ HÜKÜMLERİ ve VUK'A GÖRE "BİLİNER ADRESLER"

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesine göre **Tebliğ**; vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

VUK'un 93 üncü maddesinde; tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve **yazıların**, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, **adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edileceği**,

94'üncü maddesinde; tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, kendisine tebliğat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur veya müstahdemlerinden birine yapılacağı belirtilmiştir.

VUK' un 101 inci maddesine 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 (ilgilinin tutanakta imzasının bulunması şartıyla)

8- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Öte yandan 101'inci maddenin son fıkrasına göre mektupların gönderilmesinde bu adreslerden **tarih itibariyle en son** bildirilmiş veya tespit edilmiş olanı nazara alınır.

4- VUK'UN 93 ÜNCÜ MADDESİNDE

BELİRTİLEN VESİKA ve YAZILARIN KAPSAMI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 üncü maddesinde tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve **yazıların** adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, **adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edileceği belirtilmiştir.**

Dolayısıyla 93'üncü maddeye göre vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesika ve **yazılar** posta yoluyla veya ilan tebliğ konusunu teşkil etmektedir.

"Tahakkuk Fişi" mükellefe veya muhataplara tebliği gereken bir vesika olarak sayılmamıştır. Bunun nedeni tahakkuk fişinin zaten mükellefin kendi beyanı üzerine ve dolayısıyla bilgisi dâhilinde düzenlenen bir vesika olmasıdır.

O halde 93'üncü maddede belirtilen yazı kavramının içersine defter belge ibraz yazısı girmekte midir? Yukarıda da yer verdiğimiz üzere defter belge ibraz yazısının dayanağı Vergi Usul Kanunu'nun 134, 253 ve 256 ıncı maddeleridir ve bu maddeler vergilendirme ile ilgili olup bir hüküm ifade etmektedir. Yani karşıdaki muhatap kanunen bir şey yapmaya mecbur etmektedir. Dolayısıyla inceleme için mükelleflerin adreslerine

gönderilen **defter belge ibraz yazıları** 93 üncü madde kapsamında değerlendirilmesi gereken ve adreslerine ulaşılan mükelleflere posta yoluyla, adreslerine ulaşamayan mükelleflere ise ilan tebliğ yoluyla tebliği gereken bir yazıdır.

Defter belge isteme yazısı dışında 93'üncü madde kapsamına girebilecek nitelikte olan ve tebliği gerektiren vesika ve yazılar şunlardır¹:

- Vergi ve ceza ihbarnamaları
- Bazı takdir kararları (Vergi Usul Kanunu Mükerrer 49 uncu maddesi)
- Yargı organlarınca verilen kararlar üzerine düzenlenen ödeme emirleri ile uygulamada 2 nolu ihbarname olarak adlandırılan bildirim dolayısıyla düzenlenen ödeme emirleri,
- Beyanname verme süresi için mükellefe verilecek ek sürelerle ilişkin yazılar,
- Red ve iade taleplerine ilişkin yazılar (ancak dava açmak için mutlaka cevap verilmesi gerekmektedir.)
- Veraset ve İntikal Vergisinde beyana çağrı,
- Mükellefiyet tesisine ilişkin yazı ve yoklama fişi,
- Bilgi isteme yazıları.

5- İLANEN TEBLİĞİ GEREKLİ KILAN HALLER ve TEBLİĞDE ŞEKİL

213 Sayılı VUK'un 103 üncü maddesine göre;

- 1- Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
- 2- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;
- 3- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;
- 4- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa; tebliğ ilan yolu ile yapılır.

¹ ÖZYER, Mehmet Ali: "Açıklama ve örneklerle Vergi Usul Kanunu uygulaması", Mart 2008, 4. Baskı, S.143,144

104'üncü maddede ilanının ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır. Buna göre tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere 1.500 TL' nin altında vergi ve cezaya² taalluk ediyorsa ilan yazısı sadece tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılarak yapılır. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

Bunlara ilaveten eğer tebliğin konusu 1.500 TL ile 150.000 TL arasında vergi veya vergi cezasına taalluk ediyorsa ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede, tutar 150.000 TL' yi aşıyorsa yerel gazeteye ilaveten Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde de yapılır ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen 15. gün **ilan tarihi** olarak kabul edilir.³

İlanlarda muhataplara ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilve kale müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri, kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı hususları ihtar olunur. (VUK Md.105)

6- DEFTER BELGE İSTEME YAZISININ İLANEN TEBLİĞ ŞEKLİ

VUK'un 104 üncü maddesi ilanının şeklini düzenlemekle birlikte bu maddede sadece konusu vergi ve ceza olan tebliğlere açıklık getirilmiş buna karşılık defter belge isteme yazısı gibi vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden ve içeriği

herhangi bir vergi veya ceza içermeyen vesika veya yazılara yönelik bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Bu durumda "defter belge isteme yazısı"yla ilgili olarak ilanen tebliğin hangi kriterlere göre nerede yapılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifade ile adreslerinde bulunamayan ve defter belge isteme yazıları kendilerine tebliğ edilemeyen mükelleflere ilanen tebliğin yerel bir gazete de mi yoksa ulusal çapta yayın yapan bir gazete de mi yapılacağı yoksa buna hiç gerek kalmadan tebliğ konusu evrakın ilgili vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılmasının yeterli olup olmayacağı konusunda açıkçası ne VUK'ta ne de VUK'la ilgili tebliğ ve diğer düzenleyici işlemlerde bir açıklık bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu, 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu'ndan⁴ farklı olarak, "Tebliğ" konusunda özel düzenlemelere yer vermiştir. Buna göre vergilendirme ile ilgili olan bütün vesika ve yazılar öncelikle VUK'ta yer alan tebliğ hükümlerine göre, VUK'ta açıklık bulunmadığı durumlarda ise 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu'nun 51'inci maddesinin bir gereği olarak bu kanunda yer alan hükümlere göre tebliğ edilecektir.

7201 sayılı Tebliğat Kanunu'nun 28'inci maddesinde; herhangi bir nedenle tebliğat yapamayan ve ikametgâhı, meskeni veya işyeri de bulunamayan kimsenin adresinin meçhul sayılacağı ve adresi meçhul sayılanlara tebliğatin ilanen yapılacağı; takip eden 29'uncu maddesinde

² İlan şeklinin belirlenmesinde, vergi aslı ve ceza tutarlarının toplamı değil sadece vergi aslı tutarı dikkate alınacaktır. Vergi aslı tutarı kanunda belirlenmiş olan haddi geçerse, haddi geçen miktar esas alınmak suretiyle hem vergi aslı hem de buna bağlı olarak kesilen ceza miktarı aynı şekilde ilan edilecektir. Ancak vergi aslına bağlı olmayan cezaların ilan yoluyla tebliğ edileceği durumlarda, ceza tutarına göre ilanının şekli belirlenecektir.(VUK 345 Nolu GT)

³ Belirtilen tutarlar 2009 yılı için geçerli olup bu sınırlar her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmaktadır.

⁴ 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ise ilanın alakalının ıttılaina en emin bir şekilde vasıl olacağı umulan ve varsa ayrıca tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde intişar eden birer gazetede yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Şu halde defter belge isteme yazısının ilan tebliğ şekline ilişkin VUK' ta açıklık bulunmadığından Tebliğat Kanunu'nun 28 ve 29'uncu maddeleri göz önünde bulundurularak ilan, ilgilinin bilgisine en emin bir şekilde vasıl olacağı umulan bir gazetede ve **ilaveten** tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayın yapan bir gazetede yapılması gerekmektedir. 7201 sayılı kanundaki "ilgilinin bilgisine en emin bir şekilde vasıl olacağı umulan bir gazete" ifadesinden Türkiye genelinde yayın yapan yüksek tirajlı bir gazetesinin anlaşılması gerekmektedir.

7- İLAN YOLU İLE TEBLİĞİN SONUÇLARI

213 Sayılı VUK'un 106 ıncı maddesinde "ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır" hükmüne yer verilmiştir.

İlan tarihinin ise ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen 15 inci gün olduğu 104 üncü maddede belirtilmiştir.

Dolayısıyla defter belgeleri inceleme için ibraz etmeleri istenen mükellefler eğer ilan tarihinden itibaren bir ay içinde ne vergi dairesine başvurmaz ne de herhangi bir adres bildirmezse bir ayın sonunda kendilerine ilan tebliğ yapılmış sayılır ve bu mükellefler hakkında -tıpkı posta veya memur eliyle kendilerine defter belge isteme yazıları tebliğ edildiği halde defter belgelerini ibraz etmeyen mükellefler hakkında uygulandığı gibi- VUK'un 359 uncu maddesi hükmü cari olur.

Bu mükellefler hakkında VUK'un 359 uncu maddesine göre defter belgeleri gizlemekten "Kaçakçılık Raporu", 30/3 üncü maddesine göre

Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarının re'sen takdiri için Takdire Sevk Raporu ve ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34 üncü maddeleri gereğince indirim konusu yaptığı KDV'lerin reddi yönünden KDV İnceleme Raporu tanzim edilmesi gerekmektedir.

8- İLANEN TEBLİĞ YOLU MÜKELLEFE ULAŞMADA EN SON ÇARE OLUP BU AŞAMAYA KADAR OLAN SÜRECİN SAĞLIKLI ŞEKİLDE TÜKETİLMESİ GEREKMEKTEDİR

Tebliğ ile ilgili yasal sürecin sağlıklı bir şekilde tüketilmesi ilan yolu ile tebliğin hüküm ifade etmesi bakımında elzemdir. Aksi takdirde ilan tebliğin şartlarını taşımayan ve bilinen adreslerin tamamına posta veya memur eliyle tebliğ çıkarılmadan yapılacak bir ilan tebliğ, baştan sakat olacaktır.

Defter belge istemleriyle ilgili olmamakla birlikte Danıştay'ın Tebliğ hükümlerine uyulmadığı gerekçesiyle, yapılan ilan tebliği geçersiz kıldığı birçok kararı mevcuttur. Danıştay'ın İlan tebliği geçersiz kılma gerekçelerinden birkaçına aşağıda yer verilmiştir.

- *İşyeri ve ikamet adresi olan mükellefin her iki adresine de tebliğat çıkarılmadan yapılan ilan tebliğ geçersizdir.(04.01.1984 tarih, 24 sayılı karar)*

- *Yoklama sonucu ilgili kişilerin adreslerinde bulunamadığına dair tutulan yoklama fişleri ile posta yada memur eliyle tebligata ilişkin hükümlerin aynı hukuki sonuçları doğurmayacağı bu suretle posta yada memur eliyle tebligatta bulunmaksızın tek başına yoklama fişlerine dayanarak yapılan ilan tebliğ geçersizdir.(13.02.2007 tarih, 329 nolu karar)*

- *İdare posta yoluyla yapılan tebliğde davacının Yükseltepe, Şehit Kubilay Mah. 14. Sk.*

No:213 olarak bildirdiği ikametgâh adresini, Şehit Kubilay Mah. No:213 olarak yazılmak suretiyle yanlış adreste aradığından yapılan ilan tebliğ geçersizdir.(06.02.1985 tarih, 456 nolu karar)

- Vergi Usul Kanununun 102. maddesi uyarınca adresini değiştiren ya da geçici olarak başka bir yere giden mükellefler hakkında öncelikle durumun zarf üzerine yazılarak evrakın tebliği yaptırılan daireye geri gönderilmesi, geçici ayrılmalarda tebliği çıkaran merci tarafından münasip bir süre sonra evrakın ikinci kez tebliğe çıkarılması gerekmekte olup, dava dilekçesine eklediği ikametgâh ilmuhaberinden bilinen adresinden ayrılmadığı, sadece geçici olarak İzmir'e gittiği anlaşılan davacı hakkında kanunda belirtilen usule uyulmadan ilan tebliğ yoluna gidildiği anlaşıldığından, yapılan ilan tebliğ geçersizdir. (30.05.2001 tarih, 2091 nolu karar)

Danıştay'ın vermiş olduğu bir karar ise ilginçtir. 14.02.1985 tarihli, 571 nolu kararında Danıştay, mükellefin adresinin yeterli olmaması ve ismen bilinmemesi sebebiyle mükellefe tebliğ edilememesi üzerine ilan yolu ile tebliğ edilerek kesinleşen amme alacağı için ödeme emri düzenlendiği ve varislerden birine tebligat yapıldığı, **hiçbir adres araştırması yapılmadan** sadece PTT dağıtıcısının tek yanlı meşruhatına dayanılarak yapılan ilan tebliğde isabet bulunmadığı gibi, ödeme emri safhasında mükellef varisinin adresinin, ihbarnamelerin tebliğ edinmek istendiği aynı adres vasıta kılınmak suretiyle yapılan araştırma sonucu tespit olunup, ödeme emrinin tebligatının yapıldığı gerekçesiyle ilan tebliği geçersiz kılmıştır. Danıştay vermiş olduğu bu kararla ade-

ta idareye VUK' ta belirtilen "bilinen adreslerinin" dışında başka adresleri araştırma görevi de yüklemiştir.

Danıştayın bu kararına yer vermişken bu konuyla ilgili bir hususa değinmeden geçemeyeceğiz. Bilindiği üzere son yıllarda "e-devlet projesi" kapsamında teknolojik altyapının da oluşturulmasıyla birlikte kamu kurumları arasında hızlı bilgi akışı mümkün hale gelmiştir. İçişleri Bakanlığı'nın uygulamaya koyduğu "adrese dayalı nüfus kayıt sistemi" de bu projelerden biridir. İçişleri Bakanlığı Nüfus Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü'nün bu sistemin amacına yönelik yaptığı açıklama aynen şöyledir:

Adres Kayıt Sistemi ile Türk Vatandaşlarının ve Türkiye'de yerleşik yabancıların yerleşim yeri ve diğer adresleri elektronik ortamda İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğüne güncel olarak tutulmaya başlanmıştır. Sistem sayesinde, yerleşim yeri ve diğer adres bilgileri ile Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde, adres bileşenleri ile tanımlanmış tüm adreslerin tutulduğu Ulusal Adres Veri Tabanı (UAVT) bilgileri, nüfus kütüklerindeki kişi kayıtları ile ilişkilendirilerek, Kimlik Paylaşımı Sistemi (KPS) üzerinden kamu kurumlarının istifadesine sunulmuştur. 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu ile tüm kurumlara, adres ile ilgili iş ve işlemlerinde bu bilgileri kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Adres bilgilerinin kurumlarla paylaşılması güvenlik, ekonomi, sağlık ve eğitim başta olmak üzere değişik alanlarda hizmet veren kurumların çalışmalarına temel teşkil edecek ve kişilerin hayatını kolaylaştıracaktır.⁵

⁵ http://www.nvi.gov.tr/Files/File/AKS/Tanitim/adres_beyan.pdf

İçişleri Bakanlığı Nüfus Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü tarafından uygulamaya konan bu sistem Gelir İdaresi Başkanlığı'nın otomasyon altyapısında "MERNİS" olarak hizmet vermektedir. Vergi kanunlarının değişen teknolojik koşullara ayak uydurması, bu doğrultuda mükellefe ulaşımda verimlilik ve etkinliğin artırılması ve mükellefle vergi idaresi arasında yargıda doğabilecek ihtilafların önceden önüne geçilmesi bakımından, bu sistem üzerinden ulaşılan adreslerin vergi idaresi tarafından "bilinen adres" olarak kabulü ve VUK'un bilinen adresler başlıklı 101'inci maddesinin 8'inci bendinden sonra gelmek üzere bu yönde bir ibare eklenmesi yerinde bir uygulama olacaktır.⁶

10- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Vergi incelemesi yapmak üzere bilinen adreslerine defter ve belge isteme yazısı gönderilen ve ulaşılamayan mükellefler hakkında ilanen tebliğ yolunun kanunen açık olduğu yukarıda ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bu tür mükelleflerin sırf kendilerine ulaşılamaması nedeniyle cezaya muhatap olmamaları düşünülemez. Böyle bir durum bir taraftan art niyetli mükellefleri bu yönde davranışa teşvik ederken diğer yandan dürüst mükellefler yönünden eşitsizlik ortaya çıkaracaktır.

Kaldı ki bu durum mükellefler hakkında iş, işyeri, adres değişikliklerini bildirme, defter kayıt ve belgelerini muhafaza ve ibraz gibi bir takım

mecburiyetler getirmiş olan ve bu mecburiyetlerini süresinde ve yasada belirlendiği şekilde yerine getirmeyen mükellefleri gerek parasal gerekse hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırma yöntemini seçen VUK'un ruhuna uygun düşmezdi.

İlanen tebliğ müessesesi esasen mevzuata, adreslerinde bulunamayan ve hiçbir şekilde de ulaşılamayan mükelleflere şeklen ulaşılmış sayılması ve bu durumun hukuksal bir sonuç doğurması gayesiyle konulmuş olan bir düzenlemedir. Ancak bunun yanı sıra idarenin kötü niyetli kişilere karşı kendini korumak için aldığı ve yasaların icra edilebilirlik niteliğini ve etkinliğini artırmak için getirdiği bir güvenlik sübabıdır. Başka bir ifadeyle idare, getirmiş olduğu bu düzenlemeyle kanunun açıklarından istifade edip idareyle herhangi bir mali veya adli cezaya muhatap olmamak için izini kaybettirme gayretindeki kişilerin bir nevi hareket kabiliyetini daraltmaktadır. Hal böyleyken inceleme yapmak için adreslerine defter belge isteme yazıları gönderilen mükelleflerin bilinen adreslerinde bulunamaması nedeniyle başkaca bir işlem tesis etmemek bu düzenlemenin amacına aykırılık teşkil edecektir.

Öte yandan mükelleflerin bilinen adreslerini vergi dairesine bildirmeden terk etmeleri veya yanlış adres bildirmelerinin objektif iyi niyet kurlarıyla bağdaştığından söz edilemez. Bu itibarla, yasaların kötü niyetli davranışları himaye etmeyeceği yolundaki genel hukuk ilkesi de göz

⁶ "MERNİS" sisteminin otomasyona dahil edilmesiyle bu sistem üzerinden yapılan sorgulamalara vergi incelemelerinde, 101'inci maddedeki bilinen adreslerinde bulunamayan mükellefler bakımından sıkça ve 101'inci maddede belirtilen adreslerden daha öncelikli olarak başvurulmaya başlanmıştır. Zira bir önceki paragrafta da belirtildiği gibi "MERNİS"te yer alan adresler mükellefin bilinen en güncel ikametgâh adreslerini kapsamaktadır. Ancak bu, 101'inci maddedeki adreslere tebliğ çıkarılmasına gerek yok şeklinde anlaşılmamalıdır. Aksi halde bu (tarih itibarıyla en son bildirilmiş) adreslere tebligat çıkarılmadan yapılacak bir ilanen tebliğin hukuken geçersiz olacağı yukarıda açıklanmıştır. Bu bakımdan uygulamada sıkça başvuru ve incelemelerde etkinliği artıran bir yolun teoriye de eklenmesiyle Yargının yukarıda ilanen tebliği geçersiz kılma kararına gerekçe gösterdiği "hiçbir adres araştırması yapılmadan" şeklindeki ucu açık ifadesinin sınırları da bir anlamda yasayla belirginleşmiş olacaktır.

önünde bulundurulduğunda, bu mükellefler hakkında ilanen tebliğ yapıp haklarında ibraz etmektan kaçakçılık raporu yazılması, özelde ilan yolu ile tebliğin konuluş amacına genelde de vergi kanunlarının ruhuna uygun bir davranış olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 345 Nolu VUK Genel Tebliği
- 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu
- ÖZYER, Mehmet Ali: "Açıklama ve örneklerle Vergi Usul Kanunu uygulaması", Mart 2008, 4. Baskı, S.143,144
- Danıştay Kararları
- http://www.nvi.gov.tr/Files/File/AKS/Tanitim/adres_beyan.pdf