



VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE TEBLİĞİN HUKUKİ ALTYAPISI ve TEBLİGAT YAPILACAK KİMSELER

İsmail ZENGİN(*)

1 - GİRİŞ

“Tebliğ” kelimesinin sözlük anlamı, bildirme, duyurma, anlatma, haber vermedir. Tebligat, bu kelimenin çoğulu olup, Türkçede haberin ilgili kişiye bildirilmesi anlamında kullanılmaktadır.¹ Tebligat “hukuksal bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın yasaya ve usule uygun bir biçimde yazı ile veya ilan yoluyla yaptığı belgeleme işlemi” şeklinde tanımlanabilir. Tebligat, bilgilendirme yanında, belgelendirme özelliği de bulunan bir şekil işlemidir. İdari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı oldukları takdirde iptal davasına konu olabilirler.² Mali usullerde şekil koşulları ayrıntılı düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bir vergilendirme işleminin şekil işlemi aşamalarından olan tebliğde yasa hükümlerine uymamak, işlemi ilke olarak şekil yönünden hukuka aykırı kılacaktır. Makalemizde öncelikle Vergi Usul Kanuna göre tebliğin hukuki alt yapısının açıklanarak tebliği yapılacak kimseler açıklanacak olup, tebliğ yapılacak kimseler açısından karşılaşılan sorunlara ilişkin açıklamalar yer alacaktır.

2- TEBLİGAT

2.1- Mevzuatımızdaki Yeri

Hukukumuzda tebligata ilişkin esaslar 7201 sayılı Tebligat Kanunu³ ile belirlenmiştir. Kanun koyucu tebligat konusunu özel olarak düzenlemiş ve tebligatın yapılışını ve yapılan tebligatın usulüne

(*) Vergi Müfettişi

¹ Yrd. Doç. Dr. Ahmet Cemal Ruhi, Tebligat Hukuku, Ankara 2005 Sh. 1

² 2577 Sayılı İYUK Mad. 2.

³ 19/2/1959 tarih 10139 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan.

uygun olduğunun belgelenmesini özel bir takım şekil şartlarına bağlamıştır.⁴ Ancak bazı özel idari işlemlerin tebliği bu kanundan ayrı olarak belirlenmiş olup, vergilendirme işlemi de bu türden olan idari işlemlerdendir. Vergilendirme işleminin tebliği 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiştir. Bunun nedeni vergi ödevinin Anayasanın Siyasi Haklar ve Ödevler Başlıklı dördüncü bölümünde düzenlenmesinden dolayı vergilendirme işleminin, kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili bulunmasıdır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tebligata ilişkin hüküm bulunmaması hallerinde ise 7201 Sayılı Tebligat Kanununun 51. maddesine göre; Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. 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 vergilendirme sürecine ilişkin tüm idari aşamalarda Vergi Usul Kanunu'nun tebligat hükümleri esas tutulmuş olmaktadır. Buna karşılık vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yargı uyumsuzluğu çıktığı takdirde, tebligat işlemleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülür.⁵

2.2- Tebliğin "Vergilendirme İşlemi" İçerisindeki Önemi

İdari işlemler, idari yargıda Fransız Doktrininden geliştirdiği bir yöntemle sebep, konu, şekil ve maksat bakımından beş unsura ayrılmakta, bu unsurlardan herhangi birindeki sakatlık işlemin iptali sonucunu doğurmaktadır. İdari işlemler silsilesi olan vergilendirme işlemi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları ile tamamlanır. Bu vergilendirme sürecinde, tarh işleminden sonra gelen önemli aşama tebliğdir. Yükümlünün, adına salınan vergilerden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Bu resmi bildirimden sonra yükümlü ya da borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur.⁶ Tebliğ işlemi idari işlemlerin şekil unsuru ile yakından ilgilidir, çünkü verginin tahakkuku ve ödenmesi gereken safhaya gelmesi (VUK Md. 22), uzlaşma talebinde bulunma (VUK Ek Md. 1), cezada indirim talebinde bulunma (VUK 376) ve dava hakkının başlangıcı (Anayasa Md. 125, İYUK Md. 7) usulüne uygun tebliğ ile başlar. Usule uygun tebligattan amaç, tebliğin muhataba ulaşmasını ve onun tarafından kabul edilmesini sağlamaktır.⁷ Usulüne uygun yapılmayan tebliğ işlemi dayanağı olduğu tarh işlemi şekil açısından sakat kılar.

2.3- Vergi Usul Kanununda Yer Alan Tebliğ Hükümleri

VUK'nun 21. maddesi bu konuda *"Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir"* şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğe ilişkin hükümler; VUK'nun Birinci Kitabının Beşinci Kısımında 93 ila 109. maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK'nun bu hükümleri ile, tebliğ esasları ve tebliğin muhatapları, posta ve ilan yoluyla tebliğler ile tebliğe ait türlü hükümler (memur eliyle tebliğ, hatalı tebliğ ve tebliğ yerine geçen işlemler) olarak dört bölüm halinde düzenlenmiştir.

⁴ DELİDUMAN Seyithan, Tebligat Hukuk Bilgisi, Ankara 2002, sh.14

⁵ M.ÖNCEL-A.KUMULU-N.ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Ankara 2003, Sh. 103-104

⁶ ÖNCEL-KUMULU-ÇAĞAN, age, Sh. 103

⁷ Ruhi, age sh. 195

Tahsil aşaması ile ilgili olarak AATUHK'nun 8. maddesinde *"Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."* hükmü yer almakta, yine aynı Kanunun 93, 94. maddelerinde tebliğ ile ilgili özel hükümler bulunmaktadır.

VUK'nun 93. maddesinde tebliğin esasları *"Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir."* olarak belirlenmiş olup, tebliğin esasına dayanarak devam eden maddelerde detaylı açıklamalara yer verilmiştir. VUK'nun 93-109 maddeleri kısaca özetlenecek olursa, tebligatın nerede, nasıl ve kimlere yapılacağı belirlenmiştir. Öncelikle tebligatın 94. maddede sayılan kimselere, bilinen adreslere, posta ile, memur eliyle, adresleri bilinmeyenlere de ilan yoluyla yapılması gerektiği, tebligatın yapılma yerinin ise mükellefin bilinen adresleri olduğudur. Bilinen adresler VUK'nun 101. maddesinde sayılmıştır. İlgilinin kabul etmesi halinde tebliğ dairede veya komisyonda yapılabilir. Tebligatta mutad usul, VUK'nun 99-102 maddelerinde düzenlenen "posta ile tebliğ usulü"dür. Ancak VUK'nun 107. maddesine göre; Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya da yetkilidir. Vergilendirme işlemlerinin tebliğinde sıklıkla kullanılan "kapiya yapıştırma suretiyle tebliğ" usulü VUK'nunda bulunmamakta olup, Tebligat Kanunu'nun 51. Maddesinde düzenlenen bir tebliğ usulüdür. Eğer posta yoluyla veya memur eliyle tebligat mümkün olmaz ise, VUK'nun 99-102 maddelerinde düzenlenen "ilan yoluyla tebliğ usulü"üne başvurulur. VUK'nun 109. maddesinde belirtilen işlemlerin tebliğ yerine geçeceği belirtilmiştir. VUK'nun 108. maddesinde "hatalı yapılan tebliğlere" ilişkin açıklamalar yapılmış olup, buna göre, tebliğ olunan belgelerdeki esas etkilemeyen şekil hataları, değerlerini etkilemez. Burada sözü edilen şekil hataları tebligat işlemine ait olanlar değil, tebliğ edilen işleme ait olanlardır.

3- TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER

Tebliğ yapılacak kimseler VUK'nun 94. maddesinde düzenlenmiş olup, madde içeriğinde ise hem tebliğin muhatapları hem de tebliğ evrakını alacak, kabul edecek kişiler belirlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasında *"gerçek kişilere tebliğ"*, ikinci fıkrasında *"tüzel kişilere tebliğ"*, üçüncü fıkrası ise, kendisine *"tebligat yapılacak kimsenin yani tebligatın muhatabının bulunmaması halinde tebligatın yapılacağı kişileri"* düzenlemektedir. Bu fıkra hem gerçek hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.

3.1- Gerçek Kişilerde

VUK'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında *"Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır."* hükmü yer almaktadır. Kanun hükmüne göre tebliğ yapılacaklar kimseler *mükellef ve kendisine ceza kesilenler* ile bunlar adına dava açma yetki ve görevi bulunan *umumi vekil* ile *kanuni temsilciler*dir. Vergi sorumlularını da kendisine tebligat yapılacak kimseler grubuna dahil edebiliriz, çünkü VUK'nun 8/4 maddesine göre "mükellef" tabiri vergi sorumlularını da kapsar. VUK'nun 8/2 maddesine göre *vergi sorumlusu*, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

a) **“Kanuni temsilci”** kanundan doğan bir temsilcilik olup, VUK’nun 95. maddede tebliğ yapılacak kanuni temsilciler *veli, vasi veya kayyım* olarak sayılmıştır. Türk Medeni Kanununun 403. maddesinde⁸ *“Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukukî işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür. Kayyım, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır. Bu Kanunun vasi hakkındaki hükümleri, aksi belirtilmiş olmadıkça kayyım hakkında da uygulanır.”* şeklinde açıklanmıştır. Eğer mükellef veya vergi sorumlusunun kanuni temsilcisi varsa, kendisine tebligat yapılamaz. Tebligatın kanuni temsilciye yapılması gerekir. Eğer Mükellef yerine geçen veli vasi veya kayyım gibi temsilciler birden fazla olur ise, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. (VUK Md. 95).

b) **“Umumi vekiller”** de kişiler adına tebliğ evrakını alabilecek kimselerdendir. (VUK 94/1). Yasal temsilcilik kanundan, vekâlet ilişkisi sözleşmeden doğar. Umumi (genel) vekil, kendisine vekalet verenin her türlü işini yapmak üzere, vekalet verilen kişidir. Umumi vekilin avukat olması şart değildir. Ancak avukat olmayan umumi vekile tebligat yapılması halinde, dava açma ehliyeti olmadığı için bunlara tebligat yapmak sorun doğurur. Danıştay 3. Dairesinin K:1985/1299 E: 1984/3980 sayılı kararına göre *“avukat olmayan vekilin yaptığı itirazın incelenmesine olanak bulunmadığına”* karar verilmiştir. Vekaletnamede açık hüküm yoksa, uzlaşmada bulunamaz.

c) **“Vergi cezası kesilenler”** Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kanunda yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. (VUK 331) Ancak, mükellefin yasal temsilcisi (umumi vekil değil) varsa ceza bunlar adına kesilir (VUK 332). Devam eden maddede ise velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır hükmü yer almaktadır. (VUK 333) VUK’nun 344. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, vergi ziyai suçuna iştirak edenlere de vergi cezası kesilir hükmü yer almaktadır. VUK’nun 94. madde düzenlemesinden, kendisine vergi cezası kesilenlere tebligatın kendilerine yapılacağı anlaşılmaktadır. Bunlara yapılacak tebligatın, yasal temsilcilere yapılması düşünülemez. Çünkü VUK md. 332 gereği yasal temsilcisi olan zaten ceza muhatabı olamaz, ceza yasal temsilciye kesilir.

d) **“Adi ortaklık”**, Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığı için, Ticaret Kanununda değil, Borçlar Kanunu 620 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu 620. maddesine göre adi ortaklık, iki ya da daha fazla kişinin emekleri ve malları ile ortak bir amaca erişmek üzere faaliyette bulunmalarıdır. Adi ortaklığın faaliyetinden doğan karı, tüzel kişiliği olmadığı için, gelir vergisi mükellefiyeti de yoktur, bu nedenle ortakların şahsi geliri olarak ticari (veya serbest meslek) kazancı olarak beyan edilir. Bu beyanlarla ilgili tebligatlar, her bir ortağın kendisine yapılır. Ancak 3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 44/a maddesine göre *“Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzel kişiler adına tarholunur. Şu kadar ki: a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulurlar”* hükmü gereği adi ortaklığın KDV mükellefiyeti vardır. Katma Değer Vergisinde sorumlu sıfatı ile kesilen vergilerde ve usulsüzlük cezalarında tebligat sorunu ortaya çıkmaktadır ancak tarh edilen verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludurlar.

⁸ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan.

e) **“Mirasçılara tebliğ”**, VUK’nun 12. maddesine göre *“Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar”* hükmü yer almaktadır. Mirasçıların sorumluluğu vergiler ile sınırlı olup, mirastaki payları oranındadır. VUK’nun 12. maddesine göre ölen kişinin vergi borçları kapsamındaki vergi cezaları düşer, bu nedenle mirasçıların sorumluluğu cezaları kapsamaz. VUK’nun 12. madde gereği, her mirasçıya kendi payı tebliğ edilir. Verginin tümü bir mirasçıya tebliğ edilmişse, tebligat mirasçının kendi payı oranında geçerlidir. Mirasçılara yapılacak tebliğlere ilişkin 4721 Sayılı Medeni Kanunun 606’ncı madde hükmü ayrıca dikkate alınmalıdır.

f) **“Dar mükellef gerçek kişilerde tebliğin”** muhatabı, tarhiyatın muhatabı olan kişilerdir. Bunlar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 107’ Maddesinin 4’üncü bendi sayıldığı gibi *“Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye’de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye’de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa, temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar; tarhiyatta muhatap tutulurlar.”* şeklinde belirtilmiştir. Aynı Kanunu 8’inci maddesinde daimi temsilcinin kimler olacağı sayılmıştır.

3.2- Tüzel Kişilere Tebligat

Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. (TMK⁹ md 47) Tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Organlar, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludurlar. (TMK Md. 50) Tüzel kişileri, kanunla veya kuruluş belgeleri ile statülerinde yetkilendirilmiş organlarını oluşturan gerçek kişiler temsil ederler.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ VUK 94. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bunlara yapılacak tebliğin *başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine* yapılacağını, tüzel kişiliği olmayan vakıflar ve cemaatlara ise bunları *idare edenlere veya temsilcilerine* yapılacağını, eğer tüzel kişilerin birden çok müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılmasının yeterli olacağını belirtmiştir. Ancak Vergi Usul Kanununa 2365 sayılı Kanunla üçüncü fıkra eklendikten sonra, tüzel kişilerde, hiçbir unvanı bulunmayan herhangi tüzel kişi çalışanına da tebligat yapılabilir. Tüzel kişilerde tebligat sırası öncelikle yasal temsilci, bulunmadığı takdirde sırasıyla temsilciden sonra gelen kimseler veya bu tür işlerle görevlendirilmiş kimsedir. Eğer bunlar bulunamamış ise bu yerdeki memur veya müstahdeme tebligat yapılabilir.

Tüzel kişilere tebliğ yeri tüzel kişinin kuruluş belgelerinde yer alan adresleri ve işyerleri olacaktır. Bunlar VUK’nun 101. maddesinde belirtilen adreslerdir. Tüzel kişilerde memur ve müstahdemlere, tüzel kişiye ait bilinen adreslere de yapılabilir. Tüzel kişilerin tasfiyeye girmesi halinde, bu döneme ilişkin vergi ve cezalardan tasfiye memurları sorumlu olduğu için¹⁰, tebligatın da tasfiye memurlarına

⁹ 22.11.2001 tarih 4721 Sayılı Kanun.

¹⁰ D. 4. D. 25/03/1999 tarih ve E. 1998/1102, K. 1999/1241 sayılı karar.

yapılması gerekir. Ancak tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemler için, önceki temsilcilere tebligat yapılması gerekir¹¹ (VUK 10/4).

Vakıflar TMK'nun 101 ila 117 maddeleri arasında düzenlenmiş olup, 101. Maddesine göre tüzel kişilikleri vardır. Vakıflarda tebligat yasal temsilcilere yapılacaktır. VUK'nun 94. maddesinde sözü edilen tüzel kişiliği olmayan vakıflardan kastın "mazbut vakıflar" olup, tebliğ bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. VUK'nun 94. maddesi, tüzel kişiliği olmayan cemaatlere, yapılacak tebliğin idare edenlere veya temsilcilerine tebligat yapılacağını bildirmektedir. Cemaatlerden kasıt, Lozan Barış Antlaşması ile belirlenen dini cemaatlerdir.

3.3- Tebligatta Tartışmalı VUK'nun 94'üncü Maddesinin 3'üncü Fıkrası

Maddenin üçüncü fıkrası, kendisine tebligat yapılacak kimsenin yani tebligatın muhatabının bulunmaması halinde tebligatın yapılacağı kişileri düzenlemektedir.

2365 Sayılı Kanunla eklenen üçüncü fıkra ile, VUK'nun 94'üncü maddesinin 1 ve 2'nci fıkrasında sayılan kimselere tebligat yapılamaması halinde, ilan tebligat yerine 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nda olduğu gibi tebligatın ikametgah adresinde bulunan aile fertlerine yapılmasını (onun adına dava açma ehliyeti olmayan) sağlamaktır. Kanun gerekçesine göre¹², aile fertlerine tebliğ yapılması halinde, tebliğ muhatabının haberdar olma ihtimali, ilan tebligata göre daha fazladır. 2365 Sayılı Kanunun 18'inci maddesinde yer alan "...veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır." ifadesi ile bu fıkra hükmü hem gerçek hem de tüzel kişiler için uygulanır duruma gelmiştir.

Fıkarda belirtilen ikametgâhta veya işyerlerinde muhatap yerine aynı ikametgahta bulunanlara veya memur veyahut müstahdemlere (iş yerinde çalışanlara) tebligat yapılabilmesi için belli şartların bulunması gerekir. Bu şartlar:

1. Kanun metninde, gerçek kişilerde kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde tebligatın *ikametgah adresinde bulunanlardan* birine yapılması gerektiği hükmü yer almaktadır, ancak ikamet adresinde bulunanlar ifadesi muhatap ile aynı adreste ikamet eden mi yoksa o anda ikamet adresinde bulunan yakını, arkadaşı gibi kişiler midir? Çünkü Danıştayın birçok kararında "aynı adreste oturmuyorsa yakın akraba da olsa tebligat yapılamaz."¹³ kararı verilmiştir. Danıştayın "aynı adreste oturma bile tebligatın kayın validesine, kardeşine, komşusuna yapılabileceğine dair" kararları da mevcuttur.¹⁴

2. Kanun metninde, tüzel kişilerde kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde tebligatın *işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden* birine yapılması gerektiği hükmü yer almaktadır. Kanun işyerinde memur ya da müstahdemlerden birine tebligat yapılmasını mümkün kılmışsa da, bu şekilde tebligat yapabilmek için kendisine tebligat yapılacak *asıl muhatabın bulunmasının şart*

¹¹ D. 4. D. 18/09/2007 tarih ve E. 2007/2148, K. 2007/2804 sayılı karar., D. 4.D. 25.03.1999, E. 1998/1102, K. 1999/1241 sayılı karar, D. 3. D. 11.05.1974, E. 1973/3327, K. 1974/1488 sayılı karar.

¹² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/VUK/vuk_gerekce.pdf

¹³ D. 4.D. 25.09.2002 tarih ve E. 2001/2226, K. 2002/2990 sayılı karar., D. 3.D. 08/10/1986 tarih ve E. 1986/340, K. 1986/1933 sayılı karar

¹⁴ D. 3.D. 26/11/1986 tarih ve E. 1986/3112, K. 1986/2334 sayılı karar, D. 4.D. 05/11/2007 tarih ve E. 2006/4303, K. 2007/3365 sayılı karar., D. 4.D. 16/04/1993 tarih ve E. 1992/4780, K. 1997/1634 sayılı karar

*olduğu*¹⁵, bulunamaz ise bu durum tebliğ zarfına şerh düşülerek, tebliği alanın kimlik bilgileri ile birlikte *işçi veya memur olduğu tebliğ zarfına yazılarak*¹⁶ tebligat yapılacaktır. Tebliğin tüzel kişinin bilinen adresinde yapılması gerekir.(VUK md. 101) Danıştay VDDGK yasal temsilcinin ikametgâhında kendisine yapılan tebligatı geçerli saymış,¹⁷ fakat tebligat temsilcinin ikametgahında başka birine yapılmışsa geçerli sayılmamıştır.¹⁸

3. Maddenin 3'üncü fıkrasının parantez içinde "*Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliysiz bulunmaması gerekir*" hükmü yer almaktadır. Madde hükmünde tebligat yapılacak kişinin on sekiz yaşında olması değil *görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması* gerekir. Kanun koyucunun bu hükmü neden koyduğu hususu tartışmalı olup, Danıştay bu hükmün tebligat yapan memurun kimlik kontrol yetkisinin olmadığına dayandırarak karar vermiştir.¹⁹ Örneğin Danıştay mükellefin 17 yaşındaki oğula tebligatı geçerli saymış²⁰, mükellefin on üç yaşındaki kızına yapılan tebliğin geçersizliğine karar vermiştir.²¹ Muhatapla aynı adreste oturup da tebligat yapılabilecek kişinin, bariz yani belirgin şekilde ehliysiz²² bulunmaması gerekir.

4- SONUÇ

Tebliğ, idari bir işlem olan vergilendirme işlemi açısından önemli bir hukuki bir müessesedir. Çünkü mükellef tebliğ ile yapılan idari işleme karşı yasal haklarını kullanabilir. Bu nedenle vergilendirme işlemlerinin tebliği Tebligat Kanunu'ndan ayrı olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Tebligatın Vergi Usul Kanunu'nun belirlediği usul ve şekle uyularak yapılması önemlidir. Usulüne uygun yapılmayan tebliğ hem kendisini hem de esasını teşkil ettiği vergi ve cezayı sakat kılar. Bu nedenle tebliğ yapılacak kimseler VUK'nun 94'üncü maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Kanunun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında gerçek kişilere ilişkin tebliğ yapılacak kişiler açıklanmış olup, sırasıyla bunlar *mükellefin kendisi, bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri ve vergi cezası kesilenler* olarak sayılmıştır.

Kanunun 94'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında tüzel kişilerde tebliğ yapılacak kişiler açıklanmış olup, bunlar *tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine* yapılacağı, *eğer tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafi olduğu* belirtilmiştir.

Kanunu 94'üncü maddenin 2'nci fıkrası da hem gerçek kişilerde hem de tüzel kişilerde kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde tebliğ yapılacak kimseler açıklanmıştır.(Ancak burada asıl muhatabın bulunmadığının tebliğ zarfının üstüne mutlaka şerh düşülerek, tebliğ yapılan kişinin kimlik bilgileri yazılmalıdır.) Gerçek kişilerde kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması

¹⁵ D. 3.D. 15/11/1994 tarih ve E. 1994/1567, K. 1994/3686 sayılı karar

¹⁶ D. V.D.D.G.K., 05.06.1992 tarih ve E. 1991/181, K. 1992/280 sayılı kararı.

¹⁷ V.D.D.G.K., 06.11.1998, E. 1997/161, K. 1998/318. Sayılı karar.

¹⁸ D. 4. D. 07.12.1993, E. 1993/2542, K. 1993/5614, D. 7. D. 27.02.1995, E. 1994/4502, K. 1995/276.

¹⁹ D. D. 9. D. 9.11.1981, E. 1980/4739, K. 981/4998

²⁰ D. 4. D. 09.01.1985, E. 1984/2990, K. 1985/1107

²¹ D. 3. D. 25/10/1984, E. 1984/677, K. 1984/2994

²² 4721 Sayılı TMK 8 ila 16. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Burada sözü edilen kanaatimizce fiil ehliyetidir.

halinde *ikametgâh adresinde bulunanlardan birine tebliğin yapılacağı* düzenlenmiş olup, Kanunun ikamet adresinde bulunanlardan neyi ifade ettiği tam olarak açıklamaması nedeniyle vergi yargısında farklı yorumlamalara neden olmaktadır. Ancak ikamet adresinde bulunan bu kişilerin *görünüşe göre on sekiz yaşından büyük olması belirgin bir şekilde ehliyetsiz olmaması* gerekeceği belirtilmiş olup, bu hususta da bu tespitin nasıl yapılacağı konusunda Kanun koyucu anlaşılır bir ifade kullanmamıştır. Tüzel kişilerde kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde *işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılabileceği* belirtilmiştir.

Vergi ödevi, Anayasamızda kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olduğundan, vergilendirme işlemlerinin usulüne uygun yapılması gerekmektedir. Vergilendirme işlemlerinin en önemli aşaması vergi veya cezanın muhatabının haberdar edilmesidir. Muhatabın bu konuda yasal haklarını kullanma imkânı bu hususa bağlıdır. Bu nedenle tebliğ işlemine yönelik yapılan hukuki düzenlemelerde mutlaka bu hususun göz önünde bulundurulması gerekir.