

**VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ
MÜESSESESİ ve TEBLİGAT
KANUNU'NDA YER ALAN
GENEL HÜKÜMLERİN MALİ
TEBLİĞ KAPSAMINDA
UYGULANABİLİRLİKLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ - I**

*NOTIFICATION IN TAX LAW AND THE
EVALUATION OF THE APPLICABILITY
OF THE GENERAL PROVISIONS OF THE
NOTIFICATION LAW IN TERMS OF FISCAL
NOTIFICATION - I*

**Ahmet YAPAN(*)****Gökem KURU(**)****ÖZ**

Bir duyurma ve belgelendirme işlemi olan tebliğ, vergilendirme sürecinin temel aşamalarından biri olup, vergi ve vergi cezaları gibi kişinin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olduğundan; mali tebliğin, kanunların ve diğer mevzuat hükümlerinin belirlediği usul ve esaslara uygun olarak yapılması, sıhhati açısından büyük önem arz etmektedir. Hukuk sistemimizde tebliğ esasen Tebligat Kanunu'nda düzenlenmekle birlikte; mali tebliğ, önemine istinaden Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen maddeler ile özel olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle mali tebliğin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ilgili düzenlemelere göre gerçekleştirilmesi bir zorunluluktur. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda mali tebliğ konusuna ilişkin açıklık olmayan hallerde, Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinin tanıdığı yetki doğrultusunda Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine başvurulabilecektir. Özellikle 6099 sayılı Kanun ile Tebligat Kanunu'nun genel hükümler kısmında yer alan bazı maddelerinde yapılan yeni düzenlemeler ile bu hükümlerin mali tebliğ alanında uygulanıp uygulanamayacağı hususu daha fazla tartışılır hale gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali Tebliğ, Mali Tebliğin Sıhhati, Tebligat Kanunu, Vergi Usul Kanunu

ABSTRACT

Notification, which is an announcement and certification process, is one of the principal stages of the taxation process, and since it is concerned with tax and tax penalties which are directly related to the individual's fundamental rights and freedoms, the implementation of fiscal notification in accordance with the principles and procedures defined by laws and other legislation is crucially important as far as the authenticity is concerned. While the institution of notification has been regulated chiefly

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

within the Notification Law, owing to its very importance, the fiscal notification, on the other hand, is specifically regulated according to the provisions of the Tax Procedure Law. Therefore, it is an obligation that fiscal notification is carried out in accordance with the relevant provisions of the Tax Procedure Law. However, in case of an ambiguity within the Tax Procedure Law as to the fiscal notification subject, general provisions of the Notification Law shall be applied as per the authority given by Article 51 of the Notification Law. Particularly as a result of the recent amendments to the general provisions section of the Notification Law made by the Law no. 6099, the issue as to whether these provisions will be applicable in the area of fiscal notification has become more controversial.

Key Words: Fiscal notification, authenticity of fiscal notification, Notification Law, Tax Procedure Law

1- GİRİŞ

Tebliğ, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak bilinen dört temel aşamasından biri olup, tarh ile tahakkuk arasında bir geçiş aşaması olması nedeniyle büyük önem arz etmektedir. (Doğan ve Demir: 2013, 43) İdari ve yargısal süreçlerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihidir. (Orkunoğlu, 2009: 57) 1959 yılında, 7201 sayılı Tebligat Kanunu çıkarılarak tebligat alanında tüm tebliğ hükümlerinin birleştirilmesi amaçlanmıştır. Ancak mali tebliğin kamu alacağının doğması aşamalarından olması ve hatalı bir tebliğin kamu alacağının tahsilini engelleyebilmesi gibi nedenlerle¹ vergi hukukunda tebliğ müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Vergilendirme" başlığını taşıyan birinci kitabının "Tebliğler" başlıklı beşinci kısmında özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre mali tebliğ; Vergi Usul Kanunu'nun ilgili bölümünde yer alan hükümlere göre gerçekleştirilecek²; ancak Tebligat Kanunu'nun: "*Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır.*" hükmünü içeren 51. maddesi gereğince VUK'da konuya ilişkin açıklık bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu'nun (TK) umumi (genel) hükümlerine dayanılarak yapılacaktır. Son zamanlarda, özellikle 6099 sayılı Kanun ile Tebligat Kanunu'nun bazı maddelerine yapılan ekleme ve değişiklikler ile Tebligat Kanunu'nun genel hükümler bölümünde yer alan bazı maddelerin mali tebligat açısından uygulama alanı olup olmadığı daha fazla tartışılır hale gelmiştir. İşte bu sebeple biz, iki bölümden oluşacak çalışmamızın bu ilk bölümünde önce vergilendirme sürecinin önemli bir aşamasını oluşturan tebliğ müessesesini Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mali tebliği düzenleyen hükümler çerçevesinde ayrıntılı olarak işleyecek, bunu yaparken de öncelikle tebliğin tanımı, konusu ve muhatabı konuları üzerinde durup, özellik arz eden hususları ayrıntılı olarak irdelenecek daha sonra da VUK'da yer verilen tebliğ usullerini açıklayacağız.

2- TEBLİĞ TANIMI, KONUSU ve MUHATABI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 21. maddesinde tebliğ: "*Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Esasen tebliğ bir duyurma ve belgelendirme işlemidir. (Baykara,

¹ Bu nedenler ayrıntılı olarak Orkunoğlu (2009, 58) de sayılmıştır.

² Danıştay'ın mali tebliğin VUK esaslarına göre yapılmasının zorunlu olduğunu vurgulayan birçok karar bulunmaktadır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi bir kararında özetle: "Vergi ihbarnameleri VUK'da belirtilen esaslar dairesinde tebliğ edilmelidir. 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre tebliğ edilen ihbarnameler dolayısıyla, vergi borcunun kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenemez." hususlarına hükmetmiştir. (Özbalcı, 2005: 324) (D. 4. D. E.1979/2402, K.1979/3039 sayılı kararı)

2005) Nitekim VUK'un 93. maddesinde de tahakkuk fişi dışında vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade edecek bilumum vesika ve yazıların mükellefe tebliğ edileceği hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere tahakkuk fişi tebliğden istisna edilmiştir. VUK'un "Tahakkuk Esası" başlıklı 25. maddesi: *"Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer."* hükümlerini ihtiva etmektedir. Mezkûr maddede genel olarak, beyana dayanan vergilerde, mükellefe veya mükellef adına beyannameyi vergi dairesine tevdi edene, düzenlenen tahakkuk fişinin verilmesi ile verginin aynı anda tarh ve tahakkuk edeceğinden ve verilen tahakkuk fişinin aynı zamanda beyannamenin alındı belgesi olduğundan bahsedilmektedir. Burada önemli olan husus beyannameyi verene tahakkuk fişinin tebliğ edilmeyeceği, sadece tevdi edileceğidir. Ayrıca tahakkuk fişinin mükellefe veya mükellef adına beyannameyi Vergi Dairesi'ne tevdi edene verildiğinin ispatlanması gerekmemekte olup, idare açısından tahakkuk işleminin mükellefin veya adamının bilgisi dâhilinde gerçekleştiğinin ispatı, zaten kişiden alınan beyannamenin kendisidir. Kanun, bu sebeplerle beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerde ayrıca tebliğ işlemine gerek duymamıştır. Öte yandan VUK'un vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi başlıklı 28. maddesinin ilk fıkrasında özetle beyannamenin posta yoluyla Vergi Dairesi'ne gönderilmesi durumunda, tahakkuk fişinin bir nüshasının kapalı bir zarf içinde mükellefin beyannamede gösterdiği adresine gönderileceğini ve tahakkuk fişinin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarasının yazılacağını hükme bağlamakta olup, burada da tahakkuk fişine ilişkin olarak herhangi bir tebligat işlemi yapılmamakta, sadece fişin mükellefe posta yoluyla gönderilmesi ki bu adi posta şeklinde de olabilir ve fişin gönderilmek üzere postaya verildiğinin ispatı olan posta zimmet defterindeki kayıtların, tahakkuk fişinin dairede kalan nüshasına yazılması gerekmektedir. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasında ise, beyannamenin elektronik ortamda alınması durumunda, tahakkuk fişinin de elektronik ortamda düzenlenerek ilgiliye iletileceği ve bu durumun tahakkuk fişinin mükellefe tebliği sayılacağı hususu hükme bağlanmaktadır. Sonuç olarak beyan üzerine alınan vergilerde beyanname ister elden verilsin ister posta yoluyla gönderilsin herhangi bir tebligat işlemi yapılmamakta, fakat elektronik ortamda alınan beyannamelerde tahakkuk fişinin elektronik ortamda iletilmesinin tahakkuk fişinin tebliği sayılacağından bahsedilmektedir.

Literatürde, tahakkuk fişi dışında kalan ve vergi tebliğine konu edilmesi gereken yani vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade edecek yazı ve vesikaların; vergi ve ceza ihbarnameleri, incelemeye yetkili olanların çıkaracakları yazılar, uzlaşma gün ve yerinin tayini ile ilgili yazılar, ödeme emirleri, bazı takdir kararları, vergi yargı kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri, 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 olduğu kabul edilmektedir.³ (Özbalcı, 2005: 289-290) (Orkunoğlu, 2009: 60, alıntı yapılan Bulutoğlu: 404)

³ Bu noktada; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında yapılacak tebliğlerin mezkûr Kanunun 8. maddesinde yapılan atıf gereği Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere göre gerçekleştirileceğini ancak Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kararlarının taraflara tebliğinin Vergi Usul Kanunu tebliğ hükümlerine tabi olmadığını, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 60. maddesi kapsamında bu tebliğlerin 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine tabi olduğunu hatırlatmakta fayda görüyoruz.

VUK'un "Tebliğ Yapılacak Kimseler" başlıklı 94. maddesi mali tebliğde muhatapların kim olduğunu hükme bağlamıştır. Tebliğin hüküm ifade edebilmesi için, kanunda tebliğe muhatap olarak gösterilen bu kişilere yapılması gerekmektedir. Bunun bir geçerlilik şartı olduğunu vurgulamakta yarar görüyoruz. Mezkûr madde metni: *"Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır."*

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir.

(Ek: 30.12.1980-2365/18 md.) Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)" şeklindedir. Maddenin birinci ve ikinci fıkraları birlikte incelendiğinde, birinci fıkranın gerçek kişilerle, ikinci fıkranın ise tüzel kişilerle ilgili tebligatlar açısından hüküm altına alındığı görülmektedir. Doktrinde ve birçok Danıştay kararında da durum bu şekilde ayırt edilerek incelenmektedir. (Baykara, 2005) Biz de bu husustan hareketle ilk önce gerçek kişilere tebliği daha sonra tüzel kişilere tebliği ayrıntılı olarak işleyecek bunu müteakiben de tebliğ muhatabına ilişkin bazı özellikli durumları irdelemeye çalışacağız.

2.1- Gerçek Kişilere Tebliğ

VUK'un 94. madde metninden görüldüğü üzere gerçek kişilerin mükellef olması halinde, tebliğ mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, vekiline, 2365 sayılı Kanun ile madde metnine eklenen fıkra gereğince aile fertlerine veyahut işyerinde memur ya da müstahdemine yapılabilir. Burada genel kural gerçek kişilerin mükellefiyetleri ile ilgili tebliğlerin esas olarak mükellefin şahsına yapılmasıdır. Madde metninde geçen "mükellef" tabirinin kapsamına VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasında yer alan: *"Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* hükmü gereğince "vergi sorumluları"⁴ da girmektedir. Öte yandan başkasının vergisel işlemleriyle tabi ve açık ilişkisi olan kişilerle bazı yazışmalarda da tebligat açısından VUK hükümleri uygulanmaktadır. Örneğin, vergi daireleri ya da vergi inceleme elemanları tarafından yazılan bazı bilgi isteme yazıları, nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kişiye değil de, vergiyi doğuran olayla tabi ve açık şekilde ilişkisi olan 3. kişilere hitaben yazılmaktadır. Bu kişiler mükellef ya da vergi sorumlusu olmasa dahi mezkûr birimlerce kendilerine hitaben yazılan yazılar VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerine göre tebliğ edilirler. Dolayısıyla bu anlamda mükellef tabiri mali tebligatta geniş yorumlanmaktadır. Esasen bu kabulü doğrulayan bir diğer hükümde VUK Mükerrer madde 355'deki "...bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır..." ifadeleri ile "Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu

⁴ VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusu, verginin ödenmesinden alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır.

mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur.” ifadeleridir. Nitekim mezkur maddede geçen ifadeler incelendiğinde 3. kişilere hitaben yazılanlar da dahil olmak üzere bilgi isteme yazılarının da tebliğ edilmesi gerektiği sonucuna varılmakta olup, bu doğrultuda mezkur madde hükmünü sistematik yorum yöntemiyle yorumlayarak söz konusu maddede ifade edilmiş olan “tebliğ” sözcüğünün VUK hükümleri dahilinde düzenlenen tebligat hükümleri çerçevesinde değerlendirdiğimizde, 3. kişilere yazılanalar da dahil tüm bilgi isteme yazılarının VUK hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerektiği söylenebilir.

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere mükellefin aile fertlerine veya işyerinde personeline tebliğ yapılması ancak, şahsına tebliğin yapılmasının mümkün olmadığı hallerde söz konusu olacaktır. (Özbalcı, 2005: 291) Mükellefin ikametgâhında bulunanlara veya işyerinde personeline yapılacak tebliğlerde, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşından aşağı olmaması veya bariz bir şekilde ehliysiz olmaması gerekmektedir.⁵ 2365 sayılı Kanundan önceki uygulamada, mükellefin işyeri ve ikametgâh adreslerinden birinde bulunamaması halinde, tebliğin diğer adrese de çıkarılması hususu mutlak bir şart olarak aranmakta, bu şart sağlanmadan ilan tebliğe gitmek mümkün olmamakta idi. (Özbalcı, 2005: 291) Ancak 2365 sayılı Kanun düzenlemesinden sonra ikametgâh veya işyerinde asıl muhatap dışındaki kimselere tebliğ yapılması imkânı doğmuştur. Ancak burada mali tebliğin önemi ve asıl muhatap dışında kalan kişilerin dava açma yoluna başvurmama kısıtları⁶ dikkate alındığında tebliğin asıl muhataba yapılması için çaba sarf edilmesi gerektiği açıktır. Bu nedenle örneğin ikametgâh adresine tebliğ çıkarılan bir mükellefin işyerinde de aranıp doğrudan kendisine tebliğ yapılma imkânı gözetilmeden ikametgâhında bulunanlardan birine tebliğ yapılması Kanunun lafzından hareketle mümkün gözüktüğü de sağlıklı hukuki sonuçlar doğurmayabilecektir. (Özbalcı, 2005: 292) Kanun koyucu ise söz konusu değişikliğin gerekçesinde, aile fertlerine tebliğ yapılması halinde, tebliğ muhatabının haberdar olma ihtimalinin ilan tebligata göre daha fazla olduğunu ileri sürmüş ayrıca Bütçe Plan Komisyonu’nda maddeye “...veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır” ifadesi eklenmiştir. Böylece düzenleme hem gerçek hem de tüzel kişiler için uygulanır hale gelmiştir. (Baykara, 2005) Burada literatürde tartışılan ve farklı Danıştay kararlarının mevcut bulunduğu bir husus da ikametgâhta asıl muhatap yerine tebliğ yapılan kişinin mükellef ile birlikte oturma şartının olup olmadığı konusudur. VUK’un 94. maddesinin lafzına bakıldığında “ikametgâhta oturma” kavramının değil “ikametgâhta bulunma” kavramının kullanıldığı görülmekte böylece ikametgâhta bulunanlara tebliğ için, bunların aile ferdi olması ya da mükellef ile birlikte oturması şartının aranmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Kanunun lafzına göre mükellefin uzak bir akrabasının bir süre için mükellefin yanında kalması halinde de bu akrabaya tebliğ yapılabilecektir. (Özbalcı, 2005: 293) Ancak Danıştay’ın birçok

⁵ Bu hüküm subjektif değerlendirmelere çok açıktır. Ancak, Danıştay birçok kararında bu hükmü, en az 17 yaşında olma kriteri ile bir ölçüde objektif bir kriter bağlamaya çalışmaktadır. Nitekim Danıştay bir kararında mükellefin 17 yaşındaki oğluna tebligatı geçerli saymış ancak bir başka kararında mükellefin 13 yaşındaki kızına yapılan tebliğin geçersizliğine karar vermiştir. (Zengin, 2012: 47)

⁶ Özbalcı’ya (2005: 292-293) göre 2365 sayılı Kanun düzenlemesi sonrasında asıl muhatap dışındaki kimselere tebliğ yapılabilmesinin mümkün hale gelmesi, kanun yoluna başvurma bakımından da gerekli düzenlemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Nitekim, tebliğ alan bu kişilerin mükellef namına dava açma yetkileri olmadığına göre, mükellefin seyahat ve benzeri sebepler ile durumu geç öğrenmesi halinin özel bir düzenlemeye ihtiyacı vardır. Ancak 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunun dava açma süresi ile ilgili 7 ve 8. maddelerinde bu konuda özel bir hüküm yer almamaktadır.

kararında aynı adreste oturma şartını aradığını, aynı adreste oturmayan kişiye yakın akraba da olsa tebliğ yapılamayacağı hususları ifade olunmuştur.⁷

Ancak Danıştay'ın aynı adreste oturmasa bile mükellefin kayınvalidesine, kardeşine tebliğ yapılabilceği şeklinde kararları da mevcuttur.⁸ (Zengin, 2012: 46) Bu durumda Danıştay'ın farklı daireleri arasında konuya ilişkin bir uygulama birliğine gidilemediği gözlemlenmektedir.⁹ Öte yandan 11.02.1959 tarihli 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile 25.01.2012 tarihli Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tebligata ait hükümlere göre yapılacak işlemlerin usul ve esaslarını düzenlemek üzere yayınlanan Posta Telgraf Teşkilatı "Tebligat İşletme Esasları"nın "Mali Tebliğ Zarfının Kimlere Teslim Edileceği" başlıklı 74. maddesinde özetle: "... (2) Mali tebliğ zarfı, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması halinde kendisiyle birlikte oturanlardan veya işyerlerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine teslim edilir. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşü itibarıyla 18 yaşından küçük ve gözle görülür şekilde ehliyetli bulunmaması gerekir..." hususları hükme bağlanmıştır. Böylece PTT'nin de ihtiyatlı bir yaklaşımla ağırlıklı olan Danıştay kararları doğrultusunda "adreste bulunma" değil "adreste oturma" şeklindeki dar yorumu benimsediği gözlemlenmektedir. Ancak yine uygulamada bu hususa çok önem verilmediği ve mükellefin ikametgâhında bulunanlardan birine tebliğin yapıldığı sıklıkla gözlemlenmektedir.

VUK'un 94. maddesinin birinci fıkrasında tebligat yapılacak kişiler arasında sayılanlardan biri de "kanuni temsilcidir." VUK'un 9. maddesine göre vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şart değildir. Ancak, VUK'un 10. maddesine göre küçük ve kısıtlıların mükellef olması durumunda bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Küçük ve kısıtlıların fiil ehliyetine haiz olmadıklarından kendilerine yapılan tebliğ hukuken hüküm ifade etmeyecektir. Yani gerçek kişilerde kanuni temsil söz konusu ise bu şahıslara tebliğ yapılamayacak işbu durumda tebliğin veli, vasi veya kayyım durumundaki kanuni temsilciye yapılması gerekecektir. Öte yandan gerçek kişilerde tebliğin kanuni temsilciye yapılmasının söz konusu olduğu bir başka durum mükellefin Türkiye dışında bulunması halidir. Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 107. maddesinin 4. fıkrasına göre dar mükellefiyette mükellefin Türkiye'de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci, daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulurlar. Dolayısıyla mali tebligatın da VUK'un 10. maddesi ile kanuni temsilci statü ve sorumluluğu verilen bu kişilere yapılması gerekmektedir.¹⁰

⁷ Örneğin D. 4. D. 25.09.2002 tarih ve E.2001/2226, K.2002/2990 sayılı karar.

⁸ Örneğin, D. 3. D. 26.11.1986 tarih ve E.1986/3112, K.1986/2334 sayılı karar.

⁹ Ancak yine de Danıştay'ın günümüze daha yakın güncel tarihli kararları tetkik edildiğinde genel olarak "ikametgâhta bulunma" ilkesinden hareket edildiği gözlemlenmektedir. Nitekim Danıştay 4. Dairesinin 2007 yılında vermiş olduğu bir kararında özetle VUK'un 94. maddesine göre, muhatapın bulunmaması halinde, ikametgâh adresinde bulunanlardan birine tebliğ yapılmasının yeterli olduğu; adreste bulunanların o adreste ikamet etmelerinin şart olmadığı hususu hükme bağlanmıştır. (Meriç ve Kızıltan, 2012: 80) (Danıştay 7. Dairesi'nin 05.11.2007 tarih ve 2006/4303 esas nolu kararı)

¹⁰ Temsilcinin birden ziyade kimse olması durumunda, tarhiyat ve tebligatın muhatapı, mükellef tarafından tayin edilmiş olan, eğer böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisidir. (GVK 107/4)

VUK'un 94. maddesinin birinci fıkrasında umumi vekillere¹¹ de tebligat yapılabilceği hükme bağlanmıştır. Ancak Danıştay bir kararında, umumi vekilin tebellüğ işlemini yapabilmesi için vekâletnamede özel olarak vergi ile ilgili tebligatın vekile yapılabilceğine ilişkin hüküm bulunması gerektiğini vurgulamıştır. (Karakoç, 2012: 209) Gerçekten Danıştay ve Vergi İdaresi, vergisel ödevlerin tayin edilecek vekiller vasıtasıyla yerine getirilmesinde vekile bu hususa ilişkin özel yetki verilmesini aramaktadır. Öte yandan Kanunun lafzından kolaylıkla anlaşılabilceği üzere tebliğ yapılacak umumi vekilin avukat olması şart değildir. Ancak, literatürde avukat olmayan umumi vekile yapılacak tebligatın, bu kişinin dava açma ehliyeti olmaması sebebiyle sorun doğuracağını ileri süren yazarlar bulunmaktadır.¹² Bu görüşü ileri sürenler özellikle 2365 sayılı Kanun düzenlemesinden evvel 94. maddede sayılanların tamamının tebliğe konu işleme karşı dava açabilecek kişiler olduğu noktasından hareket etmektedirler. Ancak hatırlanacağı üzere 2365 sayılı düzenleme ile tebliğe konu işleme karşı dava açma ehliyeti olmayan, asıl muhatabın ikametgâhında bulunanlara ya da işyerinde memur veya müstahdemine tebliğ imkânı doğmuştu.

VUK'un 94. maddesinin birinci fıkrasında son olarak "vergi cezası kesilenlere" de tebligat yapılabilceği hükme bağlanmıştır. Fıkra metninde vergi cezası kesilenlerin son sırada, kanuni temsilcilerden sonra sayılmasının belli bir mantığı vardır. Böylece vergi cezası kesilene tebligatın bizzat kendisine yapılacağı anlaşılmaktadır. Zira VUK'un 332. maddesi gereği yasal temsilcisi olanların zaten ceza muhatabı olması mümkün olmadığından ceza yasal temsilciye kesilecektir. (Baykara, 2005)

2.2- Tüzel Kişilere Tebliğ

4721 sayılı Türk Medenî Kanunu'nun 47. maddesine göre 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. Yine mezkûr Kanunun 50. maddesi hükmü gereğince tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır ve organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Tüzel kişilerin temsili de yetkili organları oluşturan gerçek kişiler tarafından gerçekleştirilir. Nitekim VUK'un 94. maddesi hükmü gereği tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Öte yandan tüzel kişilerin yasal temsilcilerinin kimler olduğu ilgili kanunlarında ya da tüzüklerinde ifade edilmiştir. Örneğin anonim

¹¹ Temsil konusu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun (BK) 40 ile 48. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Temsil yetkisi verilmesi veya diğer adıyla vekâlet verilmesi işlemi, kişinin tek taraflı irade beyanıyla bir başkasına, üçüncü kişilere karşı kendisi nam ve hesabına hukukî işlem yapma yetkisini verir. Burada karşı tarafın kabulüne ihtiyaç yoktur. Vekâlet sözleşmesi ise BK'nın 502. maddesindeki tanımına göre, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşme tipidir. Görüldüğü gibi bir kişiye vekâletname ile veya vekâlet akdi ile genel veya özel olarak temsil yetkisi tanınabilir. Genel Vekâletname, bir kimsenin, kendi namına her türlü işi yapması için başkasına vermiş olduğu temsil belgesidir ancak bu belge vekile dava vekâlet ehliyeti bahşetmez. (Ercan, 2011: 144) Umumi vekil tayini genellikle genel vekâletname ile yapılır. Ancak Umumi vekil tayini vekâlet sözleşmesi vasıtasıyla da yapılabilir. Özel vekâletname ise belirli bir ya da birkaç işlemin vekil aracılığıyla yürütülmesini sağlar.

¹² Özbalcı (2005: 295) ve Baykara (2005) bu görüşleri dile getiren yazarlardandır. Hatta Baykara (2005) dava açma veya avukat tutma konusunda yetkisi ve ödevi bulunmayan umumi vekile tebligatın, vergi ile ilgili tebliğleri alma yetkisi yazılı olsa bile mümkün ve geçerli olmadığı görüşündedir. Bilindiği üzere 2577 sayılı Kanundan sonra avukat olmayan vekilin dava açma hakkı bütünüyle kaldırılmıştır. Ancak mezkûr Kanunun 15. maddesinde, ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açıldığında, davanın bizzat veya bir avukat vasıtası ile açılması için 30 günlük süre verileceği öngörülmüştür. (Özbalcı, 2005: 295)

şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde şirket müdürü, derneklerde yönetim kurulu gibi. Konuyu bir örnek ile detaylandırarak olursak; anonim şirketlerde şirketi temsile yetkili organ yönetim kurulusudur ancak tebligatı tüm yönetim kurulu üyelerinin imzalaması beklenemez. Nitekim Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerde temsil yetkisinin esas sözleşmeye konulacak bir hüküm ile yönetim kurulu tarafından bir veya daha fazla Murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devrini mümkün kılmıştır. Bu durumda bu kişilerin kanuni temsilci olarak kabul edilmesi ve tebligatın bunlara yapılması gerekir. Ayrıca VUK da tüzel kişilerin birden ziyade başkan, müdür veya kanuni temsilcisi var ise tebligatın bunlardan birine yapılmasını yeterli görmüştür.

Tüzel kişilere tebliğ kural olarak, VUK'un 101. maddesinde belirtilen bilinen adreslerinde yapılacaktır. Başkan, müdür veya kanuni temsilcinin işyerinde bulunmaması durumunda mükellef tüzel kişinin işyerinde memur veya müstahdemine tebliğ yapılabilmesi VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrası uyarınca mümkündür. Ancak her ne kadar zikredilen Kanun maddesi işyerinde memur veya müstahdemlerden birine tebligat yapılmasını mümkün kılmışsa da Danıştay'a göre bu şekildeki bir tebliğin hüküm ifade edebilmesi için asıl muhatabın (başkan, müdür veya kanuni temsilci) bulunmadığının tebliğ zarfına şerh düşülmesi ve tebliği alanın kimlik bilgileri ile birlikte işçi veya memur olduğu hususunun mutlaka tebliğ zarfına yazılarak tebliğ yapılması gerekmektedir.¹³ Öte yandan Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu yasal temsilcinin ikametgâhında yapılan tebligatı geçerli saymıştır.¹⁴ Ancak Danıştay Dairelerinin birçok kararında yasal temsilcinin ikametgâhında bir başka kişiye yapılan tebligat geçersiz sayılmaktadır.¹⁵ Fakat yine Danıştay 4. Dairesi bir kararında işyeri değişiklik adresini bildirmeyen şirket müdürünün ikametgâhında kızına yapılan tebliği geçerli saymıştır.¹⁶ (Baykara, 2005) Burada Danıştay'ın hakkın kötüye kullanımına izin vermediği görülmektedir.

Konuya ilişkin son olarak, ticaret şirketlerinde temsilciler ve bunlardaki değişikliklerin, ilan olunmadıkça üçüncü kişiler ve Vergi İdaresi açısından hüküm ifade etmeyeceğini hatırlatmakta fayda görüyoruz. Bu sebeple değiştiği halde tescil ve ilan edilmemiş eski yöneticilere (temsilcilere) yapılan tebligatın geçerli olduğu kabul edilmektedir.¹⁷ (Ozansoy, 2013: 17)

2.3- Tebliğ Muhatabına İlişkin Özellikli Durumlar

Gerçek kişilere ve tüzel kişilere yapılacak tebliğleri genel olarak ortaya koyduktan sonra tebliğ muhatabına ilişkin olarak örneğin adi ortaklıklara yapılacak tebliğ, miras ya da tasfiye halinde tebliğ gibi bazı özellikli durumları da işlemeyi faydalı görüyoruz.

¹³ Danıştay 4. Dairesi'nin oldukça güncel sayılabilecek 2006 tarihli bir kararında özetle: "Hükmi şahıslara bu Kanuna göre yapılacak tebliğin öncelikle hükmi şahsın yetkilisine yapılması, yetkili kişinin bulunmaması veya evrakı alacak durumda olmaması halinde ise memur veya müstahdemlerine tebligat yapılması gerekmektedir. Ancak, memur veya müstahdemlere yapılacak tebligatta tüzel kişiliğin yetkilisinin işyerinde bulunamaması nedeniyle tebligatın bu kişilere yapıldığının belirtilmesi zorunludur." ifadeleri yer almıştır. (D. 4. D. 19.10.2006 tarih ve 2006/791 esas sayılı karar)

¹⁴ V.D.D.G.K.. 06.11.1998, E. 1997/161, K. 1998/318 sayılı kararı.

¹⁵ Bazı örnek Danıştay Kararları: D. 4. D. 07.12.1993, E. 1993/2542, K. 1993/5614 ve D. 7. D. 27.02.1995, E. 1994/4502, K. 1995/276.

¹⁶ D. 9. D. 01.02.2001, E. 1999/442, K. 2001/231 sayılı kararı.

¹⁷ Danıştay 13. Dairesi'nin bu yöndeki bir karar özetle şu şekildedir: "Ortaklığı temsil yetkisinin kaldırıldığı, şirket veya temsil yetkilisi tarafından Vergi Dairesi'ne haber verilmemiş olması nedeniyle, düzenlenen ödeme emrinin temsile yetkili ortak olarak davacıya tebliğinde usulsüzlük yoktur." (Özbalcı, 2005: 325) (D. 13. D. E.1977/2203, K.1978/539 sayılı karar)

2.3.1- Vakıf ve Cemaatlere Yapılacak Tebliğ

Cemaatler tüzel kişiliği haiz değildirler ve bunların vergi mükellefi veya sorumlusu olması halinde bunlara yapılacak tebligat cemaati idare edenlere veya temsilcisine yapılır. Burada kastedilen Lozan Barış Antlaşması ile statüye kavuşan dini cemaatlerdir. (Baykara, 2005) Öte yandan vakıflar tüzel kişiliği haizdirler ve tüzel kişiliği haiz vakıflara yapılacak tebliğ hakkında tüzel kişilere tebliğ hakkında anlattığımız hususlar geçerlidir. Ancak VUK'un 94. maddesinde tüzel kişiliği olmayan vakıflara yapılacak tebligatın da bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı hususu hükme bağlanmıştır. Madde metninde kastedilen vakıflar mazbut vakıflardır.

2.3.2- Kamu İdare Müesseselerine Yapılacak Tebliğ

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır. (VUK madde 98) Doktrinde; kamu idaresi kavramı, genel nitelikli kamu hizmetleri gören Devlet, Belediye ve İl Özel İdareleri gibi kamu tüzel kişilerini tanımlamak için kullanılmakta iken, kamu müesseseleri (kurumları) kavramı ise, sundukları kamusal hizmetleri ihtisaslaşmayı gerektiren Üniversiteler, Sosyal Güvenlik Kurumu, Ticaret Odaları ve Barolar gibi kamu tüzel kişiliğini haiz hizmetsel kuruluşları tanımlamak için kullanılmaktadır.

2.3.3- Kara, Deniz, Hava ve Jandarma Eratına Yapılacak Tebliğ

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. (VUK madde 96) Burada anlatılmak istenen kendisine tebliğ yapılacak erata ilişkin tebligatın, doğrudan PTT memuru veyahut da idarenin memuru tarafından değil de, kendisinin en yakın üstü olan komutanı aracılığıyla yaptırılmasıdır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olur. Ancak bu hususun mutlaka tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.

2.3.4- Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Yapılacak Tebliğ

Yabancı memlekette bulunanlara yapılacak mali tebliğin esasları VUK'un 97. maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğ yapılacak kişinin Türk veya yabancı uyruklu olmasına göre tebliğ şekli değişmektedir. Şöyle ki yabancılara ait tebliğ, bulunduğu ülkenin tebliğe yetkili makamı vasıtası ile yapılır. Türk uyruklu olanlara yabancı ülkede yapılacak tebliğ ise gene yabancı ülkedeki yetkili makam vasıtası ile yapılabileceği gibi Türk siyasi memurluğu veya konsoloslugu vasıtası ile de yapılabilecektir. Yabancı ülkede bulunan askeri şahıslarla ilgili işlemler ise bağlı bulundukları kuvvet komutanlıkları aracılığıyla tebliğ edilecektir. (Özbalcı, 2005: 297) Burada ifade etmek istediğimiz önemli bir husus da VUK'un zikredilen maddesinde yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğin kimler aracılığıyla yapılacağı düzenlenmiş olmasına karşın bu tebliğ işleminin hangi usuller izlenerek yapılacağının düzenlenmemiş olması hususudur. Bu yüzden Tebligat Kanunu'nun: *"Yabancı ülkede kendisine tebliğ yapılacak kimse Türk vatandaşı olduğu takdirde tebliğ o yerdeki Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslugu aracılığıyla da yapılabilir. Bu hâlde bildiri Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslugu veya bunların görevlendireceği bir memur yapar."*

Tebliğin konusu ile hangi merci tarafından çıkarıldığı bilgilerinin yer aldığı ve otuz gün içinde başvurulmadığı takdirde tebliğin yapılmış sayılacağı ihtarını içeren bildirim, muhataba o ülkenin mevzuatının izin verdiği yöntemle gönderilir.

Bildirimin o ülkenin mevzuatına göre muhataba tebliğ edildiği belgelendirildiğinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslukuna başvurulmadığı takdirde tebligat otuzuncu günün bitiminde yapılmış sayılır. Muhatap Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslukuna başvurduğu takdirde tebliğ evrakını almaktan kaçınırsa bu hususta düzenlenecek tutanak tarihinde tebliğ yapılmış sayılır. Evrak bekletilmeksizin merciine iade edilir.” hükmünü içeren “Siyasî Temsilcilik Aracılığıyla Yabancı Ülkedeki Türk Vatandaşlarına Tebligat” başlıklı 25/a maddesinin, Tebligat Kanunu’nun 51. ve yine Tebligat Yönetmeliği’nin 72. maddelerinin amir hükümleri gereğince Türk vatandaşlarına ilişkin vergi ile ilgili yurtdışı tebligat işlemlerinde uygulanabileceği kanaatindeyiz.

2.3.5- İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernekler ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelere Yapılacak Tebliğ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde iktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazançlarının Kurumlar Vergisine tabi olduğu hükme bağlanmış, mezkûr Kanunun 2. maddesinin 6. bendinde ise iktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin tüzel kişiliklerinin olmamasının bunların mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre sayılan kurumlardan tüzel kişiliği haiz olanlarda tebliğ; başkan, müdür veya temsilciye yapılacaktır. Öte yandan yine mezkûr Kanunun 16. maddesi gereği iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına Kurumlar Vergisi tarhiyatı yapılabildiğinden, bunlara yapılacak tebligatın da kamu tüzel kişisi, dernek veya vakfa yapılması gerekecektir.

2.3.6- Tasfiye ve İflas Halinde Yapılacak Tebliğ

Tasfiyeye giren tüzel kişilerde tebligat tasfiye memuruna yapılır ancak tasfiyenin bitmesinden sonra tasfiyeye girişten önceki dönemlerle ilgili tebligatın muhatabı o dönemlerdeki temsilcilerdir. (Özbalcı, 2005: 299)

2.3.7- Tutuklu ve Hükümlülere Yapılacak Tebliğ

Vergi Usul Kanunu’nda tutuklu ve hükümlülere yapılacak tebliğe ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere mali tebliğ, Tebligat Kanunu’nun 51. maddesi gereğince Vergi Usul Kanunu’nda konuya ilişkin açıklık bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu’nun umumi (genel) hükümlerine dayanılarak yapılacaktır. Tebligat Kanunu’nun “Mevkuf ve Mahkûmlara Tebligat” başlıklı 19. maddesinde bu kişilere ait tebliğlerin yapılmasını, bunların bulunduğu müdür veya memurun temin edeceği hükme bağlanmıştır. Öte yandan 25 Ocak 2012 tarih ve 28184 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin “Tutuklu ve Hükümlülere Yapılacak Tebliğ” başlıklı 28. maddesinde konu daha detaylı bir şekilde açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu madde metni şu şekildedir:

“ (1) Tutuklu ve hükümlülere tebligat yapılmasını, bu kişilerin bulunduğu kurum müdürü, müdür yoksa orayı idare eden memur temin eder. (2) Bir yıl veya daha fazla hürriyeti bağlayıcı ceza ile

mahkûm olup kendilerine kanuni temsilci atanmış olanlara ait tebligat, 19 uncu maddeye göre yapılır.¹⁸ (3) Tutuklu ve hükümlüye tebligat yapılamazsa tebliğ mazbatasına müdür veya memur tarafından belirtilen sebep şerh verilir. (4) Tutuklu veya hükümlünün hastanede bulunması halinde dahi tebligat, yukarıdaki fıkralar hükümlerine göre yapılır.”

2.3.8- Adi Ortaklıklara Yapılacak Tebliğ

Bilindiği üzere adi ortaklık müessesesi hukukumuzda Borçlar Kanunu’nun 620 ile 645. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Adi ortaklıklar tüzel kişiliği haiz değildirler bu nedenle adi ortaklıkta Gelir Vergisi açısından ortakların payına düşen kazançların vergisi ortaklar adına tarh edilmektedir. Geçici Gelir Vergisi için de aynı husus geçerlidir. Gelir Vergisi açısından adi ortaklığın mükellefiyeti olmadığından yapılan tarhiyatlara ortaklar hisseleri oranında muhatap kılındığına göre, kendilerine ilişkin olarak yapılan tarhiyat işlemleri de kendilerine tebliğ edilmektedir. Ancak muhtasar beyanname konusu vergiler, Katma Değer Vergisi (KDV) ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından muhatap, ortaklığın kendisidir. Bu vergi ve cezalara ilişkin tebligatlar da yine ortaklardan herhangi birine yapılabilir. KDV’nin “Tarhiyatın Muhatabı” başlıklı 44. maddesinde, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap kılınabileceği hükme bağlanmıştır. Aslında hükümden çıkan anlama baktığımızda tarhiyat işleminin adi ortaklık adına değil de, sanki ortaklardan herhangi biri adına tesis edileceği anlaşılrsa da uygulamada KDV ve buna bağlı vergi ziyai cezaları adi ortaklığın vergi kimlik numarası üzerinden tarh edilmekte veya kesilmektedir. Nitekim Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin V.B.2.2. “Şahıs Şirketlerince Verilecek Beyannameler” başlıklı bölümünde özetle: “*Adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler KDV yönünden işletme bazında değerlendirilir. Buna göre, adi ortaklık ve sözü edilen şirketler işyerlerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine KDV mükellefiyetlerini tesis ettirir. Bunlara ait beyannameler ortaklık veya şirket adına düzenlenir ve adi ortaklıklarda ortaklardan biri, diğer şirketlerde ise şirket yetkilileri tarafından imzalanarak verilir.*” hususları hükme bağlanarak uygulamaya şekil verilmiştir. Buna göre daha önce de ifade ettiğimiz üzere KDV mükellefiyetinin ortaklık adına tesis edilmesinden dolayı tarhiyat işlemi de ortaklık adına yapılmaktadır. Bu durumda KDV ve buna bağlı vergi ziyasına ilişkin düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin ortaklardan herhangi birine tebliğ edilmesi yeterli olmaktadır.

2.3.9- Mirasçılara Yapılacak Tebliğ

VUK’un 12. maddesinde ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği; ancak mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı hususları hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu’nun 372. maddesi gereğince ölüm halinde vergi cezaları düşmektedir. Mirasçılardan sorumluluğu sadece ölenin vergi borçları açısından. Bu borçlarla ilgili tebligatların mirasçılara miras hisseleri oranı dik-

¹⁸ Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 19. maddesi metni şu şekildedir: “(1) Kanuni temsilcisi bulunanlara yapılacak tebligat temsilciye yapılır. (2) Kanuni temsilcisi bulunanlara kanun hükümleri gereğince bizzat kendilerine tebligat yapılması icap ederse temsilciye tebligat yapılmaz. (3) Kanuni temsilcisi olmayıp da bulunması gerekenlere usulüne göre kanuni temsilci tayini yoluna gidilir.”

kate alınarak yapılması gerekmektedir. Öte yandan Medeni Kanunumuzun 605. maddesine göre yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilme hakkına sahiptirler. Mezkûr Kanunun 606. maddesine göre ise miras, üç ay içinde reddolunabilir. İşte bu üç aylık bekleme süresi içinde mirasçılara mali tebliğ yapılabileceği Danıştay'ın bir kararında kabul edilmiştir.¹⁹ Miras reddedildiği takdirde yapılan tebligatın hüküm ifade etmeyeceği ise açıktır. (Özbalcı, 2005: 300)

3- TEBLİĞ USULÜ

Vergi Usul Kanunu'na 6009 sayılı Kanunun 7. maddesiyle eklenen 107/A maddesinde düzenlenen "Elektronik Ortamda Tebliğ" müessesesi ile birlikte mali tebliğin 5 ayrı usulde gerçekleştirilebildiğini ifade edebiliriz. Bunlar posta vasıtası veya memur vasıtası ile bilinen adreste tebliğ, bazı durumlarda daire veya komisyonda tebliğ, ilan tebliğ ve son olarak elektronik tebliğdir. (e-tebliğ). Ancak bu noktada e-tebliğe ilişkin Maliye Bakanlığı'nın VUK'un 107/A maddesinin kendisine tanıdığı yetkiyi henüz kullanmadığını ve bu müessese ile ilgili usul ve esasları henüz bir Genel Tebliğ ya da benzeri bir hukuki norm ile belirlemediğini, uygulamanın deneme aşamasında olduğunu hatırlatmakta fayda görüyoruz. Çalışmamızın bu bölümünde yukarıda saydığımız bu tebliğ usullerini daha yakından inceleyecek ve bilinen adres kavramı konusunda özellikli durumları açıklamaya çalışacağız.

3.1- Posta Vasıtası ile Tebliğ

Mali tebliğde normal usul, tebliğin posta ile ilmühaberli taahhütlü olarak yapılmasıdır. Bu usulde tebliğ edilecek vesika, şekli Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen özel ve kapalı bir zarf içinde postaya verilir. (VUK madde 99) Tebligat İşletme Esasları'nın mali tebliğ zarfının düzenlenmesi başlıklı 72. maddesi: "(1) Mali tebligat, çıkaran merciler tarafından örneği Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar içerisinde kapalı ve tebliğ alındısı eklenmiş ve bunları çıkaran mercilerce eksiksiz ve okunaklı olarak doldurulmuş olarak postaya verilmelidir. (2) Zarflarda iş yeri ve ikametgâh olmak üzere iki adres yeri bulunmakla beraber, bunlardan yalnızca birinin gösterilmiş olması zorunludur." hükümlerini ihtiva etmekte olup, zarfın üzerinde bulunacak tebliğ alındısının (taahhüt ilmühaberi) eksiksiz ve okunaklı bir şekilde doldurulması gerektiğini, ayrıca tebliğ alındısı ve zarflar üzerinde bulunan, işyeri ve ikametgâh olmak üzere iki adres yerinden yalnızca birinin doldurulması gerektiğinden bahsetmektedir. Bunun sebebi, tebligat işlemlerinde şekil kurallarının esasa da müessir olmalarından ötürü, tebliğ alındısında iki ayrı adresin mevcut olmasının, tebligatın nerede yapıldığının kesin bir şekilde ortaya konmasını engelleyerek, bu konuda şüphe oluşturmalarıdır.

Posta memuru, tebliğ edilecek zarfı muhatabına verir. Durum posta memuru ile muhatap tarafından taahhütlü ilmühaberine tarih ve imza konmak suretiyle tespit edilir. Muhatap imza atacak derece yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza atacak durumda olmazsa sol elinin başparmağı bastırılır. (VUK madde 102) Öte yandan, Posta İdaresi, tebligat işlemini gerçekleştirdiğinde tebliğ alındısını, VUK'un 93. maddesinde geçen "ilmühaberli taahhütlü" ifadesinden de anlaşılacağı üzere, tebligatı çıkaran mercie iade etmek yükümlülüğü altındadır. Ayrıca, Posta İdaresi tebliğ alındısı yanında, tebliğ evrakını mükellefe teslim ettiğini ispatlamak amacıyla, Tebligat İşletme Esasları'nın müteaddit maddelerinde bahsedilen 150.0001-001006 stok nolu teslim belgesini de muhataba imzalatmaktadır. Ancak

¹⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 20.10.1970 tarih ve E.1969/4387, K.1970/5193 sayılı kararı. (Özbalcı, 2005: 300)

bu belge sadece teslim işleminin ispatına yaramakta olup, muhataba yapılması istenen tebligat işleminin hüviyetine bürünemez. Posta idaresinin ilgili tebliğ alındısını, tebligatı çıkaran mercie iade etme yükü altında olduğunu daha önce söylemiştik. Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı, 15.04.1954 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 11 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile posta idaresinden gelen tebliğ alındılarının zimmetle teslim alınması gerekliliğinden bahsetmiş olup, ilgili tebliğ konuyu esas itibarıyla, tebligat işleminin geçerli bir şekilde yapıldığının ispatı olan tebliğ alındısının tebligatı çıkaran mercie iade edilmesi gerekliliğinden hareketle, tebligatın ispatı ve tebliğ alındısının geri dönmemesi durumunda sorumlularının tespit edilmesinin önemi bakımından irdelemiştir.

Bu konuda son olarak mükellefin bilinen adreslerine posta ile tebliğ yapılması durumunda, tebliğ edilecek evrakın muhatabına Posta İdaresince teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı hususunu hatırlatmak istiyoruz. (VUK madde 100)

3.2- Memur Vasıtası ile Tebliğ

VUK’un 107. maddesinin Maliye Bakanlığı’na tanıdığı yetki doğrultusunda tebliğlerin posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırılması mümkündür. Bu usulde de tebliğ, aynı posta vasıtası ile tebliğ usulünde olduğu gibi mükellefin bilinen adresinde yapılır.

3.3- Bilinen Adres Kavramının Açıklanması ve Tebliğ Evrakının Teslimi

Vergi Usul Kanunu’na göre bilinen adreslerin neler olduğu Kanunun 101. maddesinde 8 bent halinde sayılmıştır.²⁰ Doktrinde bu sayımın tahdidi mi yoksa örnekleme usulüyle sayma şeklinde bir sayım mı olduğu konusunda farklı görüşler ileri sürülmüşse de bizim de katıldığımız ağırlıklı görüş bu sayımın tahdidi olduğu yönündedir.²¹ Aksi takdirde örneğin mükelleflerin beyanı veya rızası olmadan onlar hakkında İdare tarafından yaptırılacak olası hatalı adres tespitlerine dayanarak, bilinen son adreste bulunamama haline hükmedilip ilan tebliğ yoluna başvurulabilecek, bu ise mükelleflerin kendileri açısından büyük önem arz edebilecek ve önemli hukuki sonuçlar doğurabilecek mali tebliğler konusunda hukuki güvenliklerinin zarar görmesine neden olabilecektir. Nitekim kanun koyucu tutanakla bilinen adres tespitini sadece, ilgilinin de tutanakta imzasının bulunması şartına bağlayarak kabul etmiştir. Yoklama fişiyle tespit edilen adresler için böyle bir şart koşmaması ise bize göre düşündürücüdür. Burada önemle üzerinde durmak istediğimiz bir konu da adres kayıt sisteminde kayıtlı olan adreslerin bilinen adres olarak kabul edilip edilemeyeceği hususudur. Bilindiği üzere Nüfus Hiz-

²⁰ VUK’un 101. maddesinde sayılan 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 (İlgilinin Tutanakta imzası bulunmak şartıyla) 8- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresleri.”

²¹ Bilinen adresler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda saymak suretiyle belirtilmiş fakat 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nda saymak suretiyle bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 10. maddesinde 6099 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu uyarınca ulusal adres veri tabanında yer verilen adres bilgisinin kullanılmasına imkân sağlanmış ve tebligat yapacak her türlü kamu idare ve müesseseleri ile yargı mercilerinin bazı durumlarda tebliğ yapılamaması nedeniyle yavaşlayan iş süreçlerinin iyileştirilmesinin ve hızlandırılmasının sağlanması amaç edinilmiştir. (Turgut, 2011)

metleri Kanunu ile vatandaşlara yerleşim yerlerindeki değişiklikleri, keyfiyet tarihinden itibaren 20 iş günü içerisinde bildirme yükümlülüğü getirilmiş ve bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişilere de uygulanacak idari para cezaları öngörülmüştür. Ayrıca bu kişiler yerleşim yerlerinin (sürekli oturma niyetiyle oturulan yer) yanında diğer adreslerine, örneğin yazlıklarına ilişkin bilgilerini de isterlerse kayıt altına alabileceklerdir. İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü bu şekilde elde ettiği bilgileri, vatandaşların kimlik numaralarıyla eşleştirmekte ve bu bilgileri de diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla da elektronik ortamda paylaşmaktadır. Tebligat Kanunu AKS’de kayıtlı olan adresleri bilinen son adres olarak kabul etmekte, hatta çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde daha ayrıntılı olarak açıklayacağımız üzere mezkûr Kanunun 21. maddesinde; bu kabulden hareketle, muhatabın AKS’de kayıtlı adresine tebligat çıkarıldığı zaman (tebligat mazbatasında tebligatın AKS’de kayıtlı adrese çıkarıldığı belirtilmek şartıyla) muhatap oradan sürekli olarak ayrılmış olsa bile, bu adresi kendi tabiriyle “gösterilen adres” olarak kabul edip, tebliğ evrakı muhtara teslim edildikten sonra, gösterilen adresin kapısına bir ihbarname yapıştırılmak suretiyle, bu tarihte tebligatın tamamlanmış sayılacağından bahsedilmektedir. Tebligat Kanunu işte bu şekilde AKS’de kayıtlı adreslere bu derece önem atfederken VUK’da henüz buna ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda mali tebliğ açısından AKS’de kayıtlı adres bilinen adres olarak kabul edilebilecek midir? Bilindiği üzere AKS’de kayıtlı adresler sistem üzerinde oluşturulurken, vatandaşlardan imzalı beyan formları alınmakta ve bu formlar aynı zamanda görevli memurlar tarafından da onaylama suretiyle imzalanmaktadır. Acaba bu durumu, VUK’un 101. maddesinin 1. fıkrasının 7 numaralı bendinde, “Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla)” şeklinde ifade edilen hüküm çerçevesinde kabul etmek mümkün müdür? Bent hükmünde ifade edilen yetkili memurlar sadece Vergi İdaresi memurları mıdır? Bizce Kanunda geçen yetkili memur ifadesini geniş yorumlamak gerekmektedir. Bu durumda Nüfus Memurluğu’nda bu işlerle görevlendirilen memurlar bu madde kapsamında yetkili memurlardır ve bu memurların tespit ettikleri adresler mali tebligatta bilinen adresler olarak değerlendirilmelidir. VUK’un 101. maddesinin son fıkrasında geçen: “Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır.” ifadesinden ise bilinen tüm adreslere tebligat çıkarma gerekliliğinin olmadığı, bu adreslerden en son tespit edilenin bilinen son adres olarak kabul edilerek tebligatın buraya çıkartılmasının yeterli olacağı anlaşılmaktadır.

Tebliğ evrakının teslimini düzenleyen VUK’un 102. maddesinde muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazacağı ve mektubun posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderileceği ayrıca muhatabın 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 imzalatılacağı, imzadan imtina edilmesi durumunda, tebliği yapanın bu ciheti şerh ve imza edeceği ve tebliğ edilemeyen evrakın çıkaran mercie iade olunacağı hususları hükme bağlanmıştır. Mezkûr maddede ayrıca iade alınan evrak üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yolu ile yapılacağı ve ayrıca muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edileceği ancak açıklanan bu yazılı işlemlerin

komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmi haberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı hususları hükme bağlanmıştır. Mezkûr maddenin ikinci fıkra hükmü incelendiğinde, bilinen adresine tebligat çıkarılan kişinin adresinin değişmiş olması durumunda, durumun tevsik edilerek evrakın çıkararak mercie iade edileceğinden söz edilmektedir. Bu durum aynı zamanda VUK'un 103. maddesine göre tebliğin ilanla yapılması gereken hallerden birine girmektedir. Konuya ilişkin uygulama ise Tebligat İşletme Esasları'nın "Mükellefin Ölmesi Veya Adresini Değiştirmesi Halinde Yapılacak İşlemler" başlıklı 84. maddesi çerçevesinde şekillenmektedir.²² Yine Tebligat İşletme Esasları'nın "Mükellefin Adreste Bulunamaması veya Adresini Geçici Olarak Terk Etmesi Durumunda Yapılacak İşlem" başlıklı 85. maddesi ise: "(1) Mükellefin, mali tebliğ zarfı üzerinde yazılı adresi geçici olarak terk etmiş olması ve ne zaman döneceğinin de belli olmaması halinde haber kağıdı bırakılması ve tebliği yedi gün sonra adrese tekrar götürülmesi, adreste yine bulunamaması halinde, tebliğ memuru tarafından bu durumun zarf üzerine ve Teslim Belgesine (mükellef geçici olarak 'ya gitmiştir gibi) şerh edilerek evrakın çıkararak mercie iade edilmesi gerekir. (2) Ancak, mükellefin adresini geçici olarak terk ettiği, mükellefle birlikte bulunanlar veya komşuları veya muhtar, zabıta memuru gibi kimseler tarafından beyan edilmişse, zarf üzerine verilen şerh beyanda bulunana, kimliği de yazılarak, imza ettirilir. Beyanda bulunan imzadan kaçınırsa bu durum tebliğ memuru tarafından şerh edilir. (3) Adresini geçici olarak terk etmiş olan mükellefin nereye ve hangi adrese gittiğinin ve ne zaman döneceğinin tespit edilmesine çalışılmalıdır. Kısa sayılabilecek sürelerle adresinden ayrılmış olanlara ait mali tebliğ zarfı için haber kâğıdı bırakılarak mükellefin dönüşü takip edilerek tebligatın teslimine çalışılır. Bu gibi mali tebligat, 7 gün içinde mükellefe teslim edilemezse, teslim edilememesi sebebi üzerine şerh edilerek çıkararak mercie iade edilir. (4) Mükellefin dağıtım zamanlarında, yazılı adreste bulunmayacağı anlaşılır ve mali tebliğ zarfının kendisine başka bir adreste teslim edilebileceği öğrenilirse tebligat bu adrese sevk edilerek mükellefe tebliğ edilir." hükümlerini içermektedir. Ayrıca Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 26. maddesinin 1. fıkrasının 6 numaralı bendi: "Tebliğ memuru aradığı anda muhatap yerinde bulunmazsa ve dönüş saati belli olmaz veya uzun süreceği anlaşılırsa "Görüşme Mektubu" düzenlenerek orada bulunanlara verilir veya münasip bir yere bırakılır. Görüşme mektubu üzerine, daireye gelen ilgililer ile tebliğ belgelerinin düzenlenmesi sırasında hazır olan mükellef veya yetkililerine imzası alınmak suretiyle tebliğ yapılır." hükümlerini içermektedir. Görüldüğü üzere Tebligat İşletme Esasları'nın yukarıdaki hükümlerinde, adresini geçici olarak terk ettiği tespit edilenler için, bu durumunun kısa süreceği de tespit edilebiliyorsa, ilgili adrese haber kâğıdı bırakılarak 7 gün içinde tekrar tebliğ edilmeye çalışılır. Eğer ilk durumda muhatapın gittiği yer tespit edilebiliyorsa evrak

²² Tebligat İşletme Esasları'nın "Mükellefin Ölmesi Veya Adresini Değiştirmesi Halinde Yapılacak İşlemler" başlıklı 84. maddesi: "(1) Mükellefin ölmesi halinde tebligat o adreste bulunanlarca alınmak istenmezse bu durum tebliğ memuru tarafından zarf üzerine şerh edildikten sonra, tebligat çıkararak mercie iade edilir. (2) Mükellefin adresini değiştirmiş olması ve yeni adresinin tespit edilememiş olması halinde durum, tebliğ zarfı üzerine ve 150.0001-001006 stok no.lu Teslim Belgesi üzerine şerh edilerek çıkararak mercie iade edilir. (3) Ancak, adresini değiştirmiş olan mükelleflerin yeni adresleri bilindiği ve mükellef de yeni adresinde bulunduğu takdirde, mali tebliğ zarfı mükellefe yeni adresinde teslim edilerek, bunların hangi adreste teslim edildiği tebliğ alıncısına ve Dağıtım ve Teslim Listesine açıkça yazılır. (4) Yurtdışına gitmiş olanlara ait mali tebliğ zarfının, yeni adresi öğrenildiği takdirde üzerlerine şerh edilmek suretiyle çıkararak mercie iade edilir." hükümlerini içermektedir.

burada tebliğ edilmeye çalışılır. Esasen Vergi Usul Kanunu'nda, bilinen adresini değiştiren muhataba, posta memurunca tespit edilen yeni adresinde tebligat yapıp yapılmayacağı konusunda açıklık olmakla beraber, gerek yukarıda açıkladığımız Tebligat İşletme Esaslarının ilgili hükümleri gerekse de Vergi daireleri İşlem Yönergesi'nin 26. maddesinin 1. fıkrasının 6 numaralı bendi düzenlemesi ama en önemlisi de Tebligat Kanunu'nda muhatabın posta memurunca tespit edilen yeni adresinde tebliğe cevaz veren hükümlerin varlığı (TK'nın 51. maddesinin amir hükmünden hareketle) birlikte değerlendirildiğinde tespit edilen yeni adreste yapılacak tebligatın geçerli olacağıdır. Nitekim Danıştay da posta memurunun, tespit ettiği yeni adreste tebligat yapmayıp, bu adresi zarf üzerine yazarak, evrakı tebliği çıkaran mercie iade ettiği hallerde, vergi dairesi'nin mükellefe bu adreste de tebligat çıkarmasının zorunlu olduğunu, aksi halde ilan tebliği gidemeyeceği görüşündedir.²³ (Özbalcı, 2005: 304)

Konuya ilişkin son olarak üzerinde durmak istediğimiz bir husus da VUK'un 102. maddesinin 6. fıkrasında belirtilen "önüne bırakma suretiyle tebligat usulünün" sadece muhatapların tebellüğden imtina etmeleri durumunda mı uygulanacağı, yoksa muhatap yerine tebellüğe ehil kişilerin de tebellüğden imtina etmeleri durumunda uygulanabilip uygulanamayacağı hususlarında farklı görüşler ileri sürülmüştür. Ancak konuya ilişkin Danıştay'ın yol gösteren çok önemli bir kararı mevcuttur. Mezkûr kararda özetle: "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde, muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrakın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edileceği ve bunun komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyetin taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tesbit olunacağı ifade edilmiştir. Bu hüküm karşısında, tebliğ evrakının bu yolla tebliği ancak "muhataba" yapılacak tebliğlerde mümkündür. Muhatabın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesi karşısında, mükellefler ve bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya vergi cezası kesilenler olduğu, tüzel kişilerde ise bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcileri olduğu anlaşılmaktadır. Ancak muhatabın bulunmaması halinde muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimselerin tebellüğden imtina etmeleri halinde tebliğ evrakı önüne bırakılmak suretiyle tebliği, maddenin 6. fıkrası hükmü karşısında mümkün olmamak gerekir." ifadelerine yer verilmiştir.²⁴ Bu durumda kazai uygulamadan hareketle VUK'un 102. maddesinin 6. fıkrasında sağlanan imkânın ancak ve sadece asıl muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda kullanılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

3.4- Daire ve Komisyonunda Tebliğ

Tebliğ genel ilke olarak yukarıda ayrıntılı olarak açıklamaya çalıştığımız üzere posta veya memur vasıtası ile muhatabın bilenen adresinde yapılır; ancak VUK'un 93. maddesi hükmü gereği muhatabın kabul etmesi şartı ile tebligatın Daire veya Komisyonunda yapılması da mümkündür. Yine ilan yoluyla yapılan tebliğlerde ilan tarihinden itibaren bir ay içinde bizzat veya bilvekele müracaat edenlere yerinde tebliğ yapılacağı hususu VUK'un 106. maddesinde açıklanmıştır. Bu durumda, Daire veya Komisyonlarda yapılacak tebliğ için muhatabın rızası aranmamakta, imtina halinde ise mezkûr Kanunun 102. maddesinin 5. fıkrasında öngörüldüğü şekilde evrakın muhatabın önüne bırakılması suretiyle tebliğ yoluna başvurulmaktadır. (Özbalcı, 2005, 306) Ayrıca uzlaşmanın vaki olması halinde durumun

²³ D. 4. D. E.1961/2248, K.1962/1506 sayılı kararı.

²⁴ D. 4. D. 06.06.1995 tarih ve 1994/3830 esas sayılı kararı.

tespiti için tutulan Tutanağın bir örneği VUK'un uzlaşma hükümlerini düzenleyen ek 5. maddesine göre ilgiliye Komisyonunda derhal tebliğ edilmektedir. Bu hallerde de tebliğ için mükellefin rızası aranmamaktadır. (Özbalcı, 2005, 306)

3.5- İlan Yoluyla Tebliğ

Mali tebligatta ilan yoluyla tebliğ usulü VUK'un 103 ile 106. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 103. maddede ilan tebliğ hangi hallerde başvurulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa ve yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa ilan tebliğ usulüne başvurulabilecektir. Mezkûr maddenin 1. bendinde, Vergi İdaresi tarafından o güne kadar muhatabın bilinen herhangi bir adresinin tespit edilememesi ve böyle bir adresin henüz Vergi İdaresi'nin ıttılana girmemiş olması kastedilmektedir. Maddenin 2. bent hükmü incelendiğinde ise, ilk önce Vergi İdaresi tarafından mükellefle ilgili olarak bilinen adresin bileşenlerinin hatalı olması ya da böyle bir adresin gerçekte mevcut olmaması durumu kastedilmeye çalışılmakta, ikinci olarak da mükellefin adresini sürekli olarak değiştirmiş olması hali kastedilmektedir.²⁵ İlanın ne şekilde yapılacağı VUK'un 104. maddesinde hükme bağlanmıştır. Konuya ilişkin 345 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde: "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 ilan şekli belirlenecektir." ifadeleri yer almıştır. Öte yandan birden fazla mükellefe ait ilanla ilgili bilgilere, aynı ilan yazısında yer verilebileceğinden, ilan yazısı alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanacak ve yazının her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir. Ayrıca ilan yazısının her sayfası; Vergi dairesi Başkanlıkları'nda Vergi dairesi Başkanı veya yetki vermesi durumunda Vergi dairesi Müdürü veya ilgili Müdür Yardımcısı, bağlı Vergi daireleri'nde Malmüdürü veya yetki vermesi halinde Gelir Servisi Şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir. (Yılmaz ve Göksu, 2012)

İlanın içeriği VUK'un 105. maddesinde, ilan doğuracağı hukuki neticeler ise mezkur Kanunun takip eden maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ilanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (tüzel kişilerde ünvanları) yazılı muhataplara; ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilan yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veya taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri ve kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı hususları ihtar olunur. İlan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden itibaren bir ay içinde ne vergi dairesi'ne müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.

²⁵ Çalışmamızın önceki bölümlerinde de ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere bilenen adrese gönderilen tebliğ evrakının, geçici ayrılma dolayısıyla geri gelmesi üzerine münasip bir süre sonra aynı adrese yeniden tebliğ çıkılacak ve evrak yine geçici ayrılma dolayısıyla geri gelirse işbu sefer ilan tebliğ yoluna başvurulacaktır. Ancak unutulmamalıdır ki mükellefin hem ikametgâh adresine hem de işyeri adresine iki defa tebliğ çıkılması gerekmektedir.

3.6- E-Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergilendirme" başlığını taşıyan birinci kitabının "Tebliğler" başlıklı beşinci kısmına 6009 Sayılı Kanun ile "Elektronik Ortamda Tebliğ" başlıklı 107/A maddesi eklenmiştir. Madde metnine göre VUK hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca yine mezkûr maddede Maliye Bakanlığı'nın elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hususları düzenlenmiştir fakat bu makalenin hazırlandığı tarih itibarıyla elektronik tebliğ konusunda uygulamayı yönetmek üzere Maliye Bakanlığı tarafından ikincil mevzuat anlamında bir düzenleme henüz yapılmamıştır. Ancak bilindiği üzere Elektronik Tebligat Yönetmeliği 19 Ocak 2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Burada ortaya çıkan önemli bir soru bu Yönetmeliğin VUK çerçevesinde yapılacak elektronik tebliğler yönünden uygulanmasının mümkün olup olmadığı, Maliye Bakanlığı'nca ayrıca bir düzenleme yapılmasına gerek olup olmadığıdır. Doktrinde kabul gören ve tarafımızca da paylaşılan görüş vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden belgelerin elektronik olarak tebliğ edilebileceği hususu VUK'da özel olarak hükme bağlanarak, bu konuda usulleri ve esasları belirlemek üzere de Maliye Bakanlığı yetkili kılındığından mezkûr yönetmeliğin VUK çerçevesinde yapılacak elektronik tebliğler yönünden uygulanmasının mümkün olmadığıdır. Eğer elektronik tebligat konusunda VUK'da Tebligat Kanunu'ndan farklı olarak özel bir düzenleme yapılmamış olsaydı Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi ve Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 72. maddesi²⁶ uyarınca Tebligat Kanunu'nun 7/A maddesinin ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin mali tebligatta uygulama alanı olabilirdi. Ancak hiç kuşku yok ki Maliye Bakanlığı'nın söz konusu Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nden bütünüyle bağımsız bir düzenleme yapmayacağını da beklememiz gerekir çünkü Elektronik Tebligat Yönetmeliği elektronik tebliğin gerektirdiği kurumsal yapı ve işbirlikleri yönünden asgari koşulları belirlemiştir. Farklı kurumların kendi işlemlerine ilişkin daha ayrıntılı düzenlemeler yapabileceği hususu mümkün olmakla birlikte Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nden tamamen bağımsız bir düzenleme yapmaları güçlü bir olasılık değildir. (Dura, 2013) Maliye Bakanlığı'nın e-tebliğ'e ilişkin gerekli yönetsel altyapıyı bir an önce uygulamaya koymasının mali tebliğ alanında yaşanan hukuki uyumsuzlukları büyük ölçüde önleyeceği, tebligata elverişli adresin bulunamaması nedeniyle tebliğ sürelerinin uzaması probleminin büyük ölçüde aşılabacağı ve kişilerin hukuki güvenliklerinin daha sağlıklı bir şekilde sağlanacağı hususları tarafımızca değerlendirilmektedir.

4- HATALI TEBLİĞLER ve TEBLİĞ YERİNE GEÇEN MUAMELELER

VUK'un 108. maddesi hükmü gereği tebliğ olunan vesikalar esasa etki etmeyen şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler,²⁷ ancak vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının,

²⁶ "Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 72. maddesi özetle: "Özel kanunlarda tebligata ilişkin bir hüküm bulunmaması halinde mali tebliğler, Tebligat Kanunu ve bu Yönetmelik hükümlerine göre yapılır." şeklindedir.

²⁷ Örneğin Danıştay bir kararında ilan edilen yapılan tebliğde yalnızca mükellefin kapı numarasının yanlış yazılmış olmasının tebliği hükümsüz kılmayacağına hükmetmiştir. (Özbalcı, 2005: 325) (D. 4. D. E 1974/3466, K 1975/2551 sayılı Kararı)

verginin türünün veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş olması vesikayı hükümsüz kılar. Madde hükmünde belirli şartların gerçekleşmesi durumunda “vesikayı hükümsüz kılar” ifadesinden kastedilen aslında tebliğ işleminin hükümsüz kılınması değil, tebliğ edilecek evrakın kendisinin hükümsüz kılınmasıdır. Zaten dikkat edilirse, madde metninde sayılan vesikayı hükümsüz kılacak eksikliklerden kasıt, tebligat işlemlerinden kaynaklı eksiklikler olmayıp, ilgili vesikanın kendisinden kaynaklı hukuki eksikliklerdir. Konuya ilişkin önemle belirtmek istediğimiz bir husus da hatalı tebliğe dayanan kesinleşmiş alacağın ödeme emri düzenlenmek suretiyle tebliğ edilmesi durumunda ödeme emrine karşı açılan davalarda (bu davaların süresinde açılması gerekir) tahakkuk ile ilgili tebliğlerin hatalı olduğu ileri sürülebilmekte ve bu şekilde yapılan itirazlar İdari Yargı mercileri tarafından çoğunlukla dikkate alınabilmektedir.²⁸ (Gınalı, 2011: 223) Öte yandan VUK’un 109. maddesinin ilk fıkrasında verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muameleler hakkındaki hükümlerin saklı olduğu belirtildikten sonra takip eden fıkralarda diğer ücret geliri elde edenler için uygulanan karne esasında ki tarhiyatta, verginin ibraz edilecek karneye yazılmasının tebliğ hükmünde olduğu kabul edilmiştir.

5- SONUÇ

Çalışmamızın bu ilk makalesinde vergilendirme sürecinin önemli bir aşamasını oluşturan ve kişinin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olan tebliğ müessesini VUK’da konuya ilişkin olarak yer alan hükümler çerçevesinde ayrıntılı olarak açıklamaya çalıştık. Çalışmamızın Vergi Raporu Dergisi’nin bir sonraki sayısında yayınlanacak ikinci makalesinde ise Tebligat Kanunu’nda yer alan genel hükümlerin Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda şekillenen mali tebliğ kapsamında uygulanabilirliklerini emsal Danıştay kararları ve literatürdeki farklı görüşleri de dikkate alarak karşılaştırmalı analiz yöntemini kullanmak suretiyle ayrıntılı bir şekilde değerlendireceğiz.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (04.01.1961). *Resmi Gazete*. Sayı: 10703
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (06.01.1982). *Resmi Gazete*. Sayı: 17580
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (25.10.1984). *Resmi Gazete*. Sayı: 18563
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu (22.11.2001). *Resmi Gazete*. Sayı: 24607
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (13.06.2006). *Resmi Gazete*. Sayı: 26205
- 6098 Sayılı Borçlar Kanunu. (11.01.2011). *Resmi Gazete*. Sayı: 27836
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (21.07.1953). *Resmi Gazete*. Sayı: 8469
- 7201 Sayılı Tebligat Kanunu. (11.02.1959). *Resmi Gazete*. Sayı: 10139
- ALPASLAN, M. ve SAKAL, M. (2008). Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*. Sayı 520 : 8-13

²⁸ Konuya ilişkin Danıştay’ın çok sayıda kararı mevcuttur. Örneğin 4. Dairenin 12.05.1999 tarih ve E: 1998/1650-K:1999/1967 sayılı kararında ilan tebligatının usulüne uygun olarak yapılmaması halinde, vergi alacağının kesinleşip, ödenecek aşamaya gelemeyeceği hükme bağlanmıştır. (Alpaslan ve Sakal, 2008: 13)

- BAYKARA, B. (2005). Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler. *Vergi Dünyası*. Sayı 291
- DOĞAN, E. ve DEMİR, R. (2013). Vergi Hukukunda Tebligat ve Özellikli Durumlar. *Vergi Raporu*. Sayı 167: 43-50
- DURA, İ. (2013). Vergi Usul Kanunu'na Göre Elektronik Tebliğ: Maliye Bakanlığı Düzenleme Yapmazsa?. <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=57> (21.02.2014)
- ERCAN, İ. (2011). *Medeni Usul Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık
- GINALI, A. (2011). Vergi dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar. *Mali Çözüm*. Sayı Mart-Nisan 2011: 215-224
- KARAKOÇ, H. (2012). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları
- MERİÇ, A. ve KIZILTAN, F. (2012). Tebliğ Nedir? Tebliğ Usullerinin Vergi Usul ve Genel Mevzuattaki Yeri. Elektronik Tebliğ Cari mi? 6009 Sayılı Yasayla Yapılan Değişiklikle İlan Yoluyla Yapılan Tebliğin Önemi Arttı mı?. *Vergi Raporu*. Sayı 152: 70-85
- ORKUNOĞLU, İ. (2009). Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ İşlemi ve İncelenmesi. *Vergi Raporu*. Sayı 115: 56-65
- OZANSOY, A. (2013). Vergi Hukukunda Tebligat Usulü. İdari ve Mali Mevzuat. Sayı 152: 17-23
- ÖZBALCI, Y. (2005). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Tebligat İşletme Esasları. http://www.ptt.gov.tr/index.dyn?wapp=legislation_tr&open=1 (21.02.2014)
- Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik. (25.01.2012). *Resmi Gazete*. Sayı: 28184
- TURGUT, O. (2011). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Tebliğ Hükümleri İle Tebliğe Esas Alınan Bilinen Adresler Mevzuunda Yapılan ve Yapılması Gerekli Düzenlemeler. *E-Yaklaşım*. Sayı 219
- Vergi daireleri İşlem Yönergesi. *T.C. Maliye Bakanlığı*.
- YILMAZ, İ ve GÖKSU, A. (2012). İlan Yoluyla Tebligat. <http://www.alomaliye.com/2012/ilhan-yilmaz-ilan-yoluyla-tebligat.htm> (21.02.2014)
- ZENGİN, İ. (2012). Vergilendirme İşlemlerinde Tebliğin Hukuki Altyapısı ve Tebligat Yapılacak Kimseler. *Vergi Raporu*. Sayı 154: 41-48