



Ahmet YAPAN(*)

**VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ
MÜESSESESİ ve TEBLİGAT
KANUNU'NDA YER ALAN
GENEL HÜKÜMLERİN MALİ
TEBLİĞ KAPSAMINDA
UYGULANABİLİRLİKLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ - II**
*NOTIFICATION IN TAX LAW AND THE
EVALUATION OF THE APPLICABILITY
OF THE GENERAL PROVISIONS OF THE
NOTIFICATION LAW IN TERMS OF FISCAL
NOTIFICATION - II*



Görkem 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 main stages of the taxation process and as it is concerned with tax and tax penalties which are directly related to the individual's fundamental rights and freedoms, application of fiscal notification in accordance with the principles and procedures that are held by laws and other regulatory provisions is crucially important in terms of its authenticity. In our legal system, notification, though essentially held in the Notification

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

Law, owing to its importance fiscal notification is specifically regulated according to the provisions held in the Tax Procedure Law. Therefore, it is a necessity that fiscal notification is carried out in accordance with the relevant provisions which are held in the Tax Procedure Law. However, with the authority derived by Article 51 of the Notification Law, general provisions of the Notification Law shall be applied in cases of non-clearance within the Tax Procedure Law for the specific fiscal notification subject. In particular, with the new regulations held in some of the articles situated in the general provisions of the Notification Law, within the Law no. 6099, the issue that whether these provisions will be applicable in the fiscal notification has increasingly become more controversial.

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

1- GİRİŞ

İki makaleden oluşan çalışmamızın ilk makalesinde¹ vergilendirme sürecinin çok önemli bir aşamasını oluşturan tebliğ müessesesini Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan mali tebliği düzenleyen hükümler çerçevesinde ayrıntılı olarak işlemiş, tebliğin tanımı, konusu ve muhatabı konuları üzerinde durup, özellik arz eden hususları ayrıntılı olarak irdemiştik daha sonra da VUK'da yer verilen tebliğ usullerini açıklamaya çalışmıştık. Çalışmamızın ikinci kısmını oluşturan bu makalemizde ise 11.02.1959 tarih ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun (TK) umumi (genel) hükümlerinde yer alan uygulamaya yönelik önemli gördüğümüz ve doktrinde mali tebliğ açısından uygulanabilirlikleri tartışmalı bazı maddeleri değerlendirmeye çalışacağız. İlk makalemizde yer verdiğimiz bölümlerde, konusu geldiği için üzerinde durulan hususlara (örneğin Tebligat Kanunu'nun elektronik tebligata ilişkin 7/a maddesi ya da mevkuf ve mahkûmlara tebligata ilişkin 19. maddesi gibi) tekrar olmaması açısından bu bölümde yeniden yer verilmeyecektir. Ayrıca Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi ile Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 72. maddesi hükümleri gereğince Vergi Usul Kanunu'nda konuya ilişkin özel düzenleme olduğu için hiçbir şekilde Tebligat Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre mali tebliğ açısından uygulama alanı olmayan bazı maddeler (örneğin ilan tebliğ konusunun düzenlendiği 28-31. maddeler gibi) üzerinde durulmayacaktır.

2- TEBLİGAT KANUNU'NDA YER ALAN GENEL HÜKÜMLERİN MALİ TEBLİĞ KAPSAMINDA UYGULANABİLİRLİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tebliğat Kanunu'nda yer alan genel hükümlerin mali tebliğ kapsamında uygulanabilirliklerinin değerlendirileceği bu bölümümüzde konu açısından önem arz eden maddeler emsal Danıştay kararları ve literatürdeki farklı görüşler de dikkate alınmak suretiyle karşılaştırmalı analiz yöntemi kullanılarak ayrıntılı bir şekilde işlenecektir.

2.1- Tebliğin Yapılması (TK madde 1)

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 6099 sayılı Kanun ile değişik "Tebliğatın Yapılması" başlıklı 1. maddesinde: "*Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde*

¹ Vergi Raporu Dergisi'nin 179. sayısında yayınlanmıştır.

yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükûmî şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.” hususları hükme bağlanmıştır. Bilindiği üzere 5018 sayılı Kanunun (I) sayılı cetveli Devlet tüzel kişiliğini ifade etmektedir. Buna göre ayrı bir kamu tüzel kişiliği olmayan, Devlet tüzel kişiliği içinde yer alan Maliye Bakanlığı’nın (Vergi İdaresi) çıkardığı tebligatlar VUK’un 93-109. maddeleri arasında yer alan özel hükümler olmasaydı Tebligat Kanununa tabi olarak yapılacaktı; ancak çalışmamızda birçok kez üzerinde durduğumuz üzere Tebligat Kanunu’nun 51. maddesi gereği; sadece, VUK’ta tebliğ işlemine ilişkin özel bir hüküm olmadığı takdirde Tebligat Kanunu’nun genel hükümlerine başvurulabilecektir.

2.2- Bilinen Adrese Tebligat (TK madde 10)

7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 6099 sayılı Kanun ile ek fıkra eklenen 10. maddesi: “Tebligat, tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde yapılır.

Bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığına anlaşılması veya tebligat yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilir ve tebligat buraya yapılır.

Şu kadar ki; kendisine tebliğ yapılacak şahsın müracaatı veya kabulü şartıyla her yerde tebligat yapılması caizdir.” şeklindedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak işlediğimiz üzere VUK’un 93 ve 100. maddeleri tebligatın mükellefin bilinen adresine yapılacağını ifade etmiş ve ardından 101. maddede bilinen adreslerin neler olduğu konusuna açıklık getirmiştir. Ancak VUK’un 101. maddesi, bilinen adresler arasında muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yer vermemiştir. Adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinin vergi tebligatında bilinen adres olarak kabul edilip edilemeyeceği konusu tartışmalıdır.² Durum böyle iken, Vergi daireleri İşlem Yönergesinin adres araştırmaları ve tespiti konusunda düzenlemeler getiren “Adres Araştırması” başlıklı 331. maddesini irdelemek faydalı olacaktır. Maddedeki düzenlemeler her ne kadar haciz işlemleri sırasında tahsildar ve icra memurları tarafından yapılacak adres araştırmalarını konu ediniyorsa da bahsi geçen adres tespitine ilişkin ifadelerin tebliğ işlemleri için de uygulanabileceği açıktır. Yönergenin ilgili maddesinde daire içinde yapılan araştırmalar sonucu elde edilen adresler şayet yeterli değilse, harici olarak diğer kamu kurum ve kuruluşlarından da ilgilinin adresinin sorulabileceğinden bahsedilmektedir. Bu nedenle ilgilinin AKS’de bulunan adresinin bilinen adres olarak kabulü daha önce de ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere mümkün görünmektedir. Yine de her ihtimale karşı AKS adresinin, mahallinde yapılacak bir araştırma sonucunda düzenlenecek adres tespit tutanağıyla tevsik edilip, daha sonra tebligat işlemine devam edilmesi vergi alacağının güven altına alınması için daha ihtiyatlı bir yaklaşım olacağı kanaatindeyiz. Ayrıca VUK’un Tebliğ Esasları başlıklı 93. maddesi, TK’nın 10. maddesinin aksine kişinin rızası ile her yerde tebliği kabul etmemiş, sadece rıza durumunda daire veya komisyonda tebliği kabul ederek hüküm altına almıştır. Uygulamada ise PTT Genel Müdürlüğü’nün hazırlamış olduğu Tebli-

² Çalışmamızı oluşturan ilk makalenin 3.3. bölümünde konu tüm yönleriyle ayrıntılı olarak işlenmiştir. (Bakınız Vergi Raporu Dergisi Sayı 179)

gat İşletme Esasları'nın 84. maddesinin 3. bendi "*Ancak, adresini değiştirmiş olan mükelleflerin yeni adresleri bulunduğu ve mükellef de yeni adresinde bulunduğu takdirde, mali tebliğ zarfı mükellefe yeni adresinde teslim edilerek, bunların hangi adreste teslim edildiği tebliğ alındısına ve Dağıtım ve Teslim Listesine açıkça yazılır.*" hükümlerini, 85. maddesinin 4. bendi ise "*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 içermekte olup, bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere, tebliğ memurunca mükellefin yeni adresinin tespiti durumunda tebliğ alındısına yeni adresin yazılarak burada tebligatın yapılabileceği bahis konusu edilmiştir.

2.3- Sefer Hali (TK madde 15)

Tebliğat Kanunu'nun 14. maddesinde askeri şahıslara yapılacak tebligatlar hüküm altına alınmışken, mezkûr Kanunun 15. maddesinde sefer halinin ayrı olarak düzenlenmesi yoluna başvurulmuştur. Kanunun 15. maddesi: "*Sefer halinde olan birlik veya müesseseye mensup askeri şahıslara tebligat, bağlı bulundukları Kara, Deniz veya Hava kuvvetleri kumandanlıkları vasıtasıyla yapılır.*" şeklindedir. VUK'un "Vasıtalı Tebliğ" başlıklı 96. maddesinde askeri erata yapılacak tebliğ konu edinildiğinden TK'nın 51. madde hükmü gereğince TK'nın 14. madde hükmünün mali tebligatta uygulama alanı yoktur. Ancak, VUK'un zikredilen 96. maddesinde Tebligat Kanunu sistematüğinden farklı olarak sefer haline ilişkin özel bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durumda VUK'un sefer halini özel bir durum olarak görmediği, yani sefer halinde de tebliğ mevzuunu askeri kişilere yapılacak tebliğin genel bir hali olarak gördüğü bu nedenle de 96. maddenin uygulanmasını istediği düşünülebilir; ancak 96. maddenin lafzında konuya ilişkin herhangi bir hareket noktası belirtilmediğinden kanaatimizce TK'nın sefer halinde askeri kişilere tebligatı düzenleyen 15. maddesi, TK'nın 51. maddesinin ve Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 72. maddesinin vermiş olduğu cevaz doğrultusunda mali tebliğ açısından uygulama alanına sahiptir.

2.4- Aynı Konutta Oturan Kişilere veya Hizmetçiye Tebligat (TK madde 16)

Tebliğat Kanunu'nun 16. maddesi hükmü: "*Kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğ kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır.*" şeklindedir. VUK'un 94. maddesine 2365 sayılı Kanun ile eklenen son fıkrada konuya ilişkin daha önce ayrıntılı olarak açıkladığımız düzenlemenin varlığı nedeniyle TK'nın zikredilen 16. maddesinin mali tebligatta uygulama alanı yoktur. Ancak, esasen 94. maddenin son fıkrasında yer alan düzenleme ile TK'nın 16. maddesi düzenlemesi büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Yalnız VUK'un 94. maddesinde "*ikametgâh adresinde bulunanlar*" ifadesi kullanılırken, TK'nın 16. maddesinde "*aynı konutta oturan*" ifadesine yer verilmiştir. Daha önce de ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere VUK'un 94. maddesi lafzından hareketle muhatabın adresinde oturmasa bile o an itibarıyla muhatabın adresinde bulunan bir yakına tebliğ mümkün iken Danıştay almış olduğu birçok kararında TK'nın benimsemiş olduğu sistematüğü gözeterek tebliğ yapılan şahsın muhatap ile aynı adreste oturma şartını aramıştır. Ancak ifade ettiğimiz üzere Danıştay'ın daha güncel tarihli muhatabın ikametgâhında bulunmayı mali tebliğ için yeterli koşul gören kararları da mevcuttur.

2.5- Otel, Hastane, Fabrika ve Mektep Gibi Yerlerde Tebligat (TK madde 18)

TK'nın otel, hastane, fabrika ve mektep gibi yerlerde yapılacak tebligatı düzenleyen 18. madde hükmü: *"Tebliğ yapılacak şahıs otel, hastane, tedavi veya istirahat evi, fabrika, mektep, talebe yurdu gibi içine serbestçe girilemeyen veya arananın kolayca bulunması mümkün olmayan bir yerde bulunuyorsa, tebliğin yapılmasını o yeri idare eden veya muhatabın bulunduğu kısmın amiri temin eder. Bunlar tarafından muhatabın derhal buldurulması veya tebliğin temini mümkün olmazsa, tebliğ kendilerine yapılır."* şeklindedir. VUK'un tebliği düzenleyen maddelerinde bu konuyla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle ilk bakışta TK'nın 18. maddesi hükmünün mali tebligatta da uygulanabileceği düşünülebilirse de, mali tebliğe konu işlemlerin önemine binaen tebligatın VUK'da belirtilen kişilerden başka otel, hastane v.s. yerlerdeki görevliler tarafından kabulü hiçbir şekilde düşünülemez. Bu durum mali tebliğin, önemine binaen VUK'da özel olarak düzenlenmesinin ruhuna aykırıdır. Ancak TK'nın 18. maddesinde belirtilen, bahsi geçen görevlilerin tebligatın teminini sağlamalarına ilişkin hususun mali tebligat açısından da uygulanabilir ve geçerli olduğu kanaatindeyiz.

2.6- Muhatabın Muvakkaten Başka Yere Götmesi (TK madde 20)

TK'nın 20. maddesi hükmü: *"13, 14, 16, 17 ve 18 inci maddelerde yazılı şahıslar, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin muvakkaten başka yere gittiğini belirtirlerse; keyfiyet ve beyanda bulunanın adı ve soyadı tebliğ mazbatasına yazılarak altı beyan yapan tarafından imzalanır ve tebliğ memuru tebliğ evrakını bu kişilere verir. Bu kişiler tebliğ evrakını kabule mecburdurlar. Kendisine tebliğ yapılacak kimsenin muvakkaten başka bir yere gittiğini belirten kimse, beyanını imzadan imtina ederse, tebliğ eden bu beyanı şerh ve imza eder. Bu durumda ve tebliğ evrakının kabulden çekinme halinde tebligat, 21 inci maddeye göre yapılır. (Değişik son cümle: 19/3/2003-4829/4 md.) Bu maddeye göre yapılacak tebligatlarda tebliğ, tebliğ evrakının 13, 14, 16, 17 ve 18 inci maddelerde yazılı kişilere verildiği tarihte veya ihbarname kapiya yapıştırılmışsa bu tarihten itibaren on beş gün sonra yapılmış sayılır."* şeklindedir. Madde metni ve maddenin uygulanmasını açıklamaya yönelik Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 29. maddesi incelendiğinde muhatap yerine tebligat yapılabilecek kişilerin (muhatapla aynı yerde oturanlar, muhatabın çalışanları, asker kişinin komutanı, otel idarecisi gibi) muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğini beyan etmeleri durumunda, tebliğ memurunun bu beyanı ve ilgili kişilerin ad, soyad ve sıfatlarını tebliğ mazbatasına yazması ve altını bu kişilere imzalatması gerektiğinden bahsedildiği görülecektir. Bir diğer husus da bu kişilerin beyanlarını imza etmekten imtina etmeleri ve tebliğ evrakını kabul etmemeleri durumudur. Bu durumda tebliğ memuru keyfiyeti mazbataya yazıp imzalayarak, ilgili evrakı muhtara imza karşılığında teslim edecektir. Ayrıca, bu durumu içeren bir ihbarnameyi kişinin bilinen adresinin kapısına yapıştıracak, eğer bu kişiler tebligatı kabul ederlerse tebligat bu tarihte, şayet kabul etmezlerse ihbarnamenin kapiya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün sonra yapılmış sayılacaktır. VUK'un 102. maddesinin 3. fıkrası incelendiğinde ise, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğinin bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirilmesi durumunda keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak bu kişiye imza ettirileceğinden bahsedildiği görülmektedir. Mezkûr fıkranın devamında ise, imzadan imtina edilmesi durumunda bu durumun tebliğ memuru tarafından (tabi bu durumda mezkûr maddenin son fıkrası hükmü gereğince muhtar, ihtiyar üyelerinden biri veya bir zabıta memuru huzurunda ve bahsi

geçenlerden imza alınmak suretiyle) şerh ve imza edilip ilgili evrakın çıkaran mercie iade edilmesi gerektiği açıklanmaktadır. İlk durum incelendiğinde kişilerin beyanlarının tebliğ alındısına yazılması ve tebliğ alındısının imzalanacağından bahsedilmesine rağmen, daha sonra evrakın bu kişilere teslim mi edileceği yoksa tebligatı çıkaran mercie iade mi edileceğine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Yani bu adreste bulunanlardan veya komşulardan alınan imzanın, evrakı onlara teslim etmek için mi, yoksa sadece beyanların doğruluğunu ispatlamak için mi alındığı konusunda şüphe vardır. Danıştay kararlarına baktığımızda muhatabın komşusuna yapılan mali tebligatın muteber kabul edilmediği görülmektedir. Dolayısıyla bize göre komşudan alınan bilgilerin yazılıp imzalatılması hususu, kişinin geçici olarak bulunmadığının ispatlanması amacını taşımaktadır. Peki ya muhatabın adresinde bulunan kişiden alınan imzanın amacı nedir? Bize göre burada iki ayrı yorum ileri sürülebilir. Birincisi, VUK'un 94. maddesinin son fıkrasında bahsedildiği gibi muhatabın bulunmaması durumunda aynı adreste bulunanlara tebligatın yapılacağı hükmü gereğince, tebliğ alındısının imzalatılması hususu tebligatı tamamlamak amacı gütmektedir. İkincisi ise, aynı adreste bulunmakla beraber, o adreste oturmayan kişilerin tebliğ alındısını imzalaması durumunda, bu kişilere zaten tebliğ yapılamayacağı için, alınan imzaların sadece kişinin geçici olarak bulunmadığının ispatlanması amacını taşıdığı hususudur. Madde metni bu şekilde yorumladığında adreste bulunmasına rağmen orada oturmayan kişiler ve komşulardan alınan imzalar geçici olarak bulunmama sebebinin ispatlanması içindir diyebiliriz. Bunun devamında da söz konusu evrak, çıkaran mercieye ispat vasıtası bu imzaları da içerecek şekilde iade olacaktır. Bu konudaki kanaatimizi birazdan açıklayacağız ancak yeniden TK'nın 20. maddesine dönecek olursak, maddede muhatap adına evrakı tebellüğ etmeye ehil kişilerin tebellüğden imtina etmeleri durumunda evrakın muhtara imza karşılığı verilip, bu durumun da muhatabın kapısına yapıstırılacak bir ihbarnameyle haber edileceğinden bahsedildiği görülmektedir. VUK'un 102. maddesi hükmünde ise yukarıda açıkladığımız gibi muhatabın adresinde oturmayan ancak o anda bulunan şahıs veyahut da komşusu tarafından geçici olarak muhatabın bulunmadığının beyan ve imza edilmesi durumunda tebliğ evrakının tebliğ memuru tarafından tebligatı çıkaran mercie iade edileceği bahis konusu edilmiştir. Peki, tebligat anında muhatabın adresinde bulunan ve muhatapla birlikte oturan kişinin tebligatı kabul etmemesi durumunda acaba TK'nın 20. maddesi uygulanabilir mi? Hatırlanacağı üzere VUK'un 102. maddesinin 6. fıkrasında muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda evrakın önüne bırakılarak tebliğ edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak ifade dikkatli bir şekilde incelendiğinde sadece muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumundan bahsedilmektedir. Dolayısıyla muhatap adına tebellüğe ehil kişilerin tebellüğden imtina etmeleri durumunda ne yapılacağına ilişkin bir hüküm yoktur. Bize göre ilgili kişilerin tebellüğden imtina etmeleri durumunda evrakın önlerine bırakılması bu hükümdeki açık ifade gereği olanaksızdır. Esasen bu konuyu çalışmamızı oluşturan ilk makalenin 3.3. bölümünde ayrıntılı olarak işlemiş ve konuya ilişkin görüşümüzle paralel önemli bir Danıştay kararını da paylaşmıştık. Peki, bu durumda ne yapılacaktır? Bu durumda VUK'un 102. maddesinden hareketle posta memuru tarafından bu cihetin şerh ve imza edilmek suretiyle evrakı çıkaran mercie iade edilmesi gerekecektir. Esasen daha önce de açıkladığımız üzere Vergi daireleri İşlem Yönergesi'nin "Tebliğ ile İlgili Yapılacak İşlemler" başlıklı 26. maddesi de incelendiğinde, adreste bulunanlardan gerekli beyanların alındıktan sonra tebliğ alındısının imza ettirilmesindeki amacın, ilgili evrakı bu kişilere tebliğ etmek değil, kişinin geçici olarak ayrıldığına ispatlanması olduğu görü-

lecektir. Yine ilgili Yönerge’de, muhatabın bulunduğu şehir, kasaba veya köyden seyahat, iş, hastalık veya benzeri sebeplerle geçici olarak veya adresten kesin olarak ayrıldığı, adreste bulunanlar veya komşuları tarafından ifade edildiği takdirde, “Adres Tespit Tutanağı” düzenlenerek bilgiyi verene imzalatılacağından bahsedilmiş olup, bu ifadeler değerlendirildiğinde kişinin bilinen adresinden sürekli olarak ayrılması durumunda o adreste bulunanlara tebligat yapılamayacağı ve yine kişinin geçici olarak da olsa bulunduğu şehirden önemli sebeplerden ötürü ayrılması durumunda, o kişiyle otursalar dahi adreste bulunanların evrakı tebellüğ edemeyeceklerinden hareketle, kişinin yeni adresinin tespiti cihetine gidilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Bütün bu ayrıntılı açıklamalar ışığında konuya ilişkin genel kanaatimiz şu şekildedir: Mali tebliğ; muhatabının bilinen adresinde, VUK’un 94. maddesine 2365 sayılı Kanun ile eklenen son fıkra gereği tebellüğe ehil kişilerin, (ikametgâhında bulunan kişi ya da işyerinde müstahdem veya memuru) muhatabın adresten geçici ayrılması durumunda tebliğ evrakını tebellüğ etmeleri halinde yine aynı fıkra hükmü gereği muteber olacaktır. Aksinin düşünülmesi bu son fıkranın 94. maddeye eklenmesindeki Kanun koyucunun tebliğin hızlandırılması amaç ve gerekçesine ters düşecektir.³ Ancak bilenen adreste; tebliğe ehil kişi ya da komşu, muhatabın hastalık, yurt dışı görev gibi önemli sebeplerle adresten geçici ayrıldığını ve geçici yeni adresini bildiğini beyan etmesi durumunda, mali tebliğin taşıdığı önem gereği bir adres tespit tutanağı tutulmak suretiyle muhatabın yeni adresinde bizzat muhataba tebliğ yoluna başvurulmalıdır. Kaldı ki Tebligat İşletme Esaslarının daha önce zikrettiğimiz: “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” şeklindeki 85. maddesinin 4. fıkrası uygulamaya dönük olarak bu görüşümüzü desteklemektedir. Vergi daireleri İşlem Yönergesinin daha önce açıkladığımız 26. maddesinde de paralel hükümler mevcuttur.

Muhatabın bilinen adresinde, tebellüğe ehil kişilerin veya komşularının muhatabın hastalık, yurt dışı görev gibi önemli sebeplerle adresten geçici ayrıldığını beyan etmeleri ancak bu keyfiyetin beyan altına alındığı tebliğ alındısını imzalamaktan imtina etmeleri durumunda da VUK’un 102. maddesinin 3. fıkrasına göre tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza etmeli ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunmalıdır. Bu sürecin takibinde ise VUK’un yine 102. maddesinin 4. fıkrası gereği tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkılmalı, ikinci defa da aynı sebeple tebliğ edilemeyen evrak iade olursa, tebliğ ilan yoluyla yapılmalıdır. Öte yandan daha önce de açıkladığımız üzere VUK’un 102. maddesinin 6. fıkrasında sadece muhatabın tebellüğden imtina etmesi halinde tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ olunabileceği düzenlendiğinden ve kazai görüşün de bu yönde olması sebebiyle TK’nın 20. maddesinde sayılan muhatap yerine tebligat yapılabilecek kişilerin tebliğ evrakını kabul etmemeleri durumunda tebliğin TK’nın 21. maddesinde açıklanan usule göre (kapiya yapıştırma usulü) yapılacağı şeklindeki uygulamanın mali tebliğ müessesinde, VUK’da paralel bir düzenleme yapılmadıkça, hiçbir şekilde uygulama alanı olmadığını düşünüyoruz.

2.7- Tebliğ İmkânsızlığı ve Tebellüğden İmtina (TK madde 21)

TK’nın kapiya yapıştırma (talik) suretiyle tebliğ yönteminin düzenlendiği 21. maddesi hükmüne en

³ Dikkat edilmelidir ki 94. maddenin son fıkrasına 2365 sayılı Kanun ile yapılan ekleme aynı Kanunun 102. maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmadığından daha güncel tarihlidir.

son 6099 sayılı Kanun ile ek fıkra eklenen 21. maddesi hükmü: “Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbir gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.

(Ek fıkra: 11/1/2011-6099/5 md.) Gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatap o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırır. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.

(Ek: 19/3/2003-4829/5 md.) Muhtar, ihtiyar heyeti azaları, zabıta amir ve memurları yukarıdaki fıkralar uyarınca kendilerine teslim edilen evrakı kabule mecburdurlar.” 6099 sayılı Kanun ile 21. maddeye eklenen fıkra ile birlikte söz konusu madde hükmünün mali tebligatta uygulanabilip uygulanamayacağı daha fazla tartışılır hale gelmiştir. Bu çalışmanın yazarlarına göre Tebligat Kanunu’nun 51. maddesinin ve Tebligat Yönetmeliği’nin 72. maddesinin amir hükümleri göz önünde bulundurulduğunda VUK’da mükellefin adresinin yanlış olması veya değişmesi nedeniyle gönderilen tebliğ evrakının geri gelmesi durumunda tebligatın ilanen yapılacağına ilişkin özel olarak düzenlenmiş hükümlerin varlığı nedeniyle istisnai durumlar hariç söz konusu madde hükmünün mali tebligatta uygulanma şansı yoktur. Danıştay’ın da bu yönde vermiş olduğu birçok karar mevcuttur. Muhatabın bilinen adresinde bulunmadığı, yakınları veya memur yahut müstahdemlerinin de bulunmadığı, bilinen adreslerin sürekli olarak terk edildiği gibi durumlarda da Vergi Usul Kanunu, tebliğ sorununun ilanen tebligat yoluyla çözüleceğini öngörmüştür. Adres kayıt sistemindeki adresin bizim görüşümüzde olduğu gibi bilinen adres olarak kabul edilmesi durumunda da bize göre durum değişmeyecektir. Muhatabın veya yukarıda zikredilen tebliğe ehil kişilerin, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı adresinde sürekli ayrılma nedeniyle bulunamaması halinde de ilanen tebliğ usulüne başvurulması gerekecektir. Nitekim Tebligat İşletme Esaslarının 71. maddesi de bu durumu açıkça ortaya koymaktadır. Söz konusu madde metni: “(1) Mali tebliğ zarflarının çıkarıldığı mükelleflere ait bilinen en son adresler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101 inci maddesinde belirtilmiş olup, çıkaran merci tarafından bu adreslerden en son bildirilmiş olan veya çıkaran merci tarafından tespit edilmiş olan adrese yapılacağı hükme bağlanmıştır. (2) Bu nedenle, mali tebliğ zarflarına, 7201 sayılı Tebligat Kanununun 10 uncu ve 23/8 inci maddesinde belirtildiği şekilde Adres Kayıt Sisteminden alınan adresin bilinen en son adres olarak kabul edilmesi ve tebligatın mükellefin bu adresine çıkarılarak bu durumun tebliğ evrakında açıkça belirtilmesi halinde bile anılan Kanunun 21 inci maddesine göre işlem yapılmaz.” şeklindedir. Yalnız bilindiği üzere ilanen tebliğin hüküm ifade etmesi, ilandan itibaren bir aylık sürenin geçmesine bağlıdır bu nedenle zaman aşımı süresine bir aydan daha kısa süreler kaldığında ilanen tebliğe başvurma şansı olmamaktadır. Böyle bir durumda talik suretiyle tebliğ yöntemine başvurulabileceği düşünülmekle birlikte Danıştay’ın zaman aşımı süresinin dolmak üzere olmasının kapıya yapıştırma suretiyle

tebliğ için geçerli bir neden olmadığı yönünde bir kararı da mevcuttur. (Özbalcı, 2005: 311) Ancak istisnai olarak; Danıştay mali tebligatta kapiya yapıştırma suretiyle tebliği; sadece, tebliğ muhatabının hileli hareketlerle tebliği engelleyerek kamu alacağını zamanaşımına uğratmak çabası içinde olduğu durumlarda, hakkın kötüye kullanımına izin vermemek gerekçesiyle geçerli saymıştır.⁴ (Baykara, 2005) Açıklanan istisnai durumlarda bu şekilde gerçekleştirilecek tebliğin Vergi İdaresinin memur eliyle yapması daha uygun olacaktır çünkü usul yönünden yapılabilecek herhangi bir yanlışlık, tebliğin hükümsüz sayılmasına neden olacaktır. (Özbalcı, 2005: 312) Kapiya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün istisnai durumlarda değil her hal ve durumda TK'nın 21. maddesinde öngörülen ve tebliği çok kolaylaştıran usulde yapılabilmesinin VUK'da bu konuda ek bir düzenleme yapılması koşuluna bağlı olduğu tarafımızca değerlendirilmektedir.

2.8- İmza Edemeyecek Durumda Olmak (TK madde 24)

TK'nın 24. maddesinde: *“Kendisine tebliğ yapılacak kimse imza edecek kadar yazı bilmez veya imza edemeyecek durumda bulunursa, komşularından bir kişi huzurunda sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ yapılır. Sol elinin başparmağı bulunmayan kimsenin, aynı elinin diğer bir parmağı ve sol eli yoksa sağ elinin başparmağı ve bu da mevcut değilse diğer parmaklarından biri bastırılır. Tebliğ yapılacak kimsenin iki eli de yoksa tebliğ evrakı kendisine verilir.*

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde keyfiyet, tebliğ mazbatasında tasrih edilir ve hazır bulunan şahsa da imza ettirilir. Okuryazar bir komşu bulunmaz veya bulunan komşu imzadan imtina ederse, tebliğ memuru o mahalle veya köyün muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birini veyahut bir zabıta tebligat bunların huzurunda yapılır.” hususları ifade olunmuştur. Bilindiği üzere VUK'un 102. maddesinin 5. fıkrası: *“Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya her hangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur.”* hükmünü, aynı maddenin son fıkrası ise *“Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler 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 tesbit olunur.”* hükmünü içermektedir. Bu hükümler incelendiğinde TK'nın 24. maddesi ile paralel oldukları görülmektedir; ancak kişinin sol başparmağının olmadığı ya da sol elinin olmadığı hatta iki elinin de bulunmadığı durumda ne yapılabileceğine ilişkin VUK'da herhangi bir hüküm olmadığından, söz konusu hususları ayrıntılı olarak düzenleyen TK'nın 24. maddesi hükmünün mali tebligatta uygulanabileceği kanaatindeyiz.

2.9- Usulüne Aykırı Tebliğin Hükmü (TK madde 32)

TK'nın 32. madde hükmü: *“Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur.”* şeklindedir. Daha önce ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere VUK'un 108. maddesinde tebliğ olunan vesikaların, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri yalnız vergi ihbarı ile ilgili

⁴ D. 11. D. 16.03.1998 tarih ve E.1997/287, K.1998/1018 sayılı kararı. Olayda, deri konfeksiyon işi yapan şirket nezdinde Aralık ayının yedisinde incelemeye başlanmış, Yönetim Kurulu 25-29 tarihlerinde tatil kararı almış, işyeri kapatılmış, kanuni temsilciler de ikametgahlarından ayrılmıştır. Bunun üzerine Vergi dairesi yönetim kurulu başkanının evinde kapiya yapıştırma (talik) suretiyle tebligat yapmıştır. (Baykara, 2005)

vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağı hususları hükme bağlanmıştı. VUK'un 108. maddesinde anlatılan bu hatalı durumların aslında bizzat tebligat işlemlerinin yürütülmesinden kaynaklanan hususlar olmayıp, tebliğ edilecek evrakın kendisinden kaynaklanan eksiklikler olduğu ve bunların tebligat işleminden ziyade ilgili vesikayı hükümsüz kılacağı açıktır. Bu belgeler zikredilen bu durumlarda, idari işlem teorisine göre geçerli şekilde oluşturulmamış belgeler olarak addedilir. Ancak, VUK'da tebligat işleminin kendisinden kaynaklı bir sakatlık durumunda ne yapılacağı ise bir açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu durumda TK'nın 32. maddesi hükmünün emsal niteliğindeki Danıştay kararlarından da hareketle mali tebligatta uygulanabileceği düşüncesindeyiz. Nitekim Danıştay bir kararında özetle: "...Bu durumda tebliğ zarfı üzerindeki adresin vekile ait olmaması, tebligat yapılan şahsın tebligatı almaya yetkili bulunmaması karşısında tebligatın usule aykırı olarak yapıldığı anlaşıldığından, muhatabin tebligata muttali olduğunu belirttiği 15.05.1995 tarihine göre 09.06.1995 tarihinde kayda giren dilekçeyle yapılan temyiz başvurusunun süresinde olduğunun kabulü gerekirken, temyiz isteminin süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir." hususunu hükme bağlamıştır. (Özbalcı, 2005, 314-315)⁵

2.10- Resmi ve Adli Tatil Günlerinde Tebligat (TK madde 33)

TK'nın 33. maddesine göre resmi ve adli tatil günlerinde de tebligat caizdir. VUK'da bu konuda herhangi bir düzenleme olmadığı için bu maddenin mali tebligat konusunda da uygulanabileceğini düşünüyoruz.

3- SONUÇ

Vergi ve vergi cezaları gibi kişinin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olan mali tebliğin, kanunların ve diğer mevzuat hükümlerinin belirlediği usul ve esaslara uygun olarak yapılması büyük önem arz etmektedir. Çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklamaya çalıştığımız üzere usulüne uygun yapılmayan tebliğ hukuki işlemi sakatlayacak, yasal hakların kullanılmasına engel olacaktır. Posta İdaresi Tebligat İşletme Esasları'nın temel olarak Tebligat Kanunu esas alınarak hazırlanması nedeniyle Posta İdaresi çalışanları genellikle Tebligat Kanunu esaslarına uygun tebliğ işlemlerini Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ edilmesi gereken mali tebliğler için de uygulayabilmekte bu ise mali tebliğ işlemlerini sakatlayabilmektedir. Bu nedenle gerek Posta İdaresi çalışanları gerekse de tebliğ yapan Vergi İdaresi Memurlarının VUK'da yer alan tebliğ hükümlerini ve hangi şart ve durumlarda Tebligat Kanunu'nda yer alan genel hükümleri mali tebliğler açısından uygulayabileceklerini çok iyi bilmelidirler. Aksi takdirde, hukuki hakların kullanılması ile ilgili olması sebebiyle, tebliğin sıhhatine büyük önem veren İdari Yargı mercileri usulüne uygun olmayan tebliğ ile ilgililerine bildirilen idari işlemleri iptal edebilmekte, uzun süren yargısal uyuşmazlıklar ise hem mükellefler hem de İdare açısından önemli kayıpların doğmasına neden olmaktadır.

Tebligatın Kanunu'nun özellikle 7, 10 ve 21. maddelerinde 6099 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler ile birlikte Tebligat Kanunu kapsamında yapılacak tebliğlerin büyük ölçüde hızlandırılma-

⁵ D. 11. D. E.1996/484, K.1996/1513 sayılı karar.

sı ve tebliğin gerçekleşmesinin güven altına alınması sağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda da günümüz teknolojik gelişmeleri dikkate alınmak suretiyle e-tebliğ müessesesi düzenlenmiş ancak Maliye Bakanlığı'nın VUK'un 107/A maddesinin kendisine tanıdığı yetkiyi henüz kullanmaması nedeniyle bu tebliğ usulü henüz tam olarak hayata geçirilememiştir. Maliye Bakanlığı'nın e-tebliğ'e ilişkin gerekli yönetsel altyapıyı bir an önce uygulamaya koymasının; tebligata elverişli adresin bulunamaması nedeniyle tebliğ sürelerinin uzaması problemini ortadan kaldıracığı, özellikle zamanaşımı dönemlerinde uygulanması Vergi İdaresini zora sokan İlanen Tebliğ usulüne olan ihtiyacı büyük ölçüde ortadan kaldıracığı böylelikle mali tebliğ alanında yaşanan hukuki uyumsuzlukları büyük ölçüde önleyeceği ve kişilerin hukuki güvenliklerini daha sağlıklı bir şekilde sağlayacağı hususları tarafımızca değerlendirilmektedir. Ayrıca çalışmamızda üzerinde detaylı bir şekilde durulan Tebligat Kanunu'nda yer alan tebliğ işleminin hızlandırılmasına ve kolaylaştırılmasına yönelik birçok düzenlemenin mali tebliğ alanında da, gerekli mevzuat düzenlemeleri yapılmak suretiyle; mali tebliğin önemi ve kişilerin hukuki güvenceleri de göz ardı edilmeksizin uygulamaya konulmasının hem Vergi İdaresi hem de mükellefler açısından faydalı sonuçlar doğuracağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- Baykara, B. (2005). Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler. *Vergi Dünyası*. Sayı 291
- Özbalcı, 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
- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi. *T.C. Maliye Bakanlığı*.
- 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
- 7201 Sayılı Tebligat Kanunu. (11.02.1959). *Resmi Gazete*. Sayı: 10139