

FAALİYETİNİ TERK EDEN ve YERLEŞİM YERİ ADRESİ TESPİT EDİLEMİYEN MÜKELLEF/KANUNİ TEMSİLCİLERE DEFTER BELGE İSTEME YAZILARININ TEBLİĞ USULÜ

NOTIFICATION PROCEDURE OF BOOKS AND DOCUMENTS REQUEST
LETTERS OF TAXPAYERS/LEGAL REPRESENTATIVES WHO HAVE CEASED
BUSINESS OR CANNOT BE REACHED



Hasan KIRAZ*

ÖZ

Vergi incelemesi amacıyla defter belge isteme yazılarının muhatabına tebliğ edilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tebliğ hükümlerine uymak gerekmektedir. Ancak faaliyetini terk etmiş ya da vergi dairesince terk ettirilmiş ve adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri adresi tespit edilemeyen mükellef/kanuni temsilcilere defter belge isteme yazılarının nasıl tebliğ edileceği ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme bulunmamaktadır. Defter belge isteme yazılarının Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınan ilan tebliğ usulüyle de tebliğine imkan bulunmamaktadır. Bunun sonucu olarak adı geçen hususla ilgili Tebligat Kanunu'nda ilan tebliğ usulü ile ilgili belirtilen yol izlenmelidir.

Anahtar Kelimeler: Defter Belge İsteme Yazısı, Adres Kayıt Sistemi, Tebligat Kanunu, İlan Tebliğ

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H29, K34

ABSTRACT

Notification rules existing in Tax Procedure Law must be strictly followed in order to notify books and documents request letter for tax examination. However, there is no rule as to notification procedure of books and documents request letters of taxpayers/legal representatives who have ceased business or cannot be reached due to lack of a valid address on the address registry system. There is no other option to apply the serving by publication rules in the Tax Procedure Law either. As a result, the serving by publication rules in the Notification Law must be followed regarding this issue.

Keywords: Books and documents request letter, address registry system, notification law, serving by publication

Jel Classification Codes: H20, H29, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hasan.kiraz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6126-5406.

Kiraz, H. (Temmuz 2020). Faaliyetini Terk Eden ve Yerleşim Yeri Adresi Tespit Edilemeyen Mükellef/Kanuni Temsilcilere Defter Belge İsteme Yazılarının Tebliğ Usulü, *Vergi Raporu*, 250, (22-33).

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 10.04.2020 / **M.K.T.:** 19.06.2020

GİRİŞ

Devletin vazgeçilmez asli görevlerini yerine getirmesi için düzenli ve sürekli gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Devlet klasik anlayıştan uzaklaşıp sosyal nitelik kazandıkça Devlet'in üstlendiği görevlerin sayısında da artış görülür. Hiç kuşkusuz, Devlet'in vatandaşlarına karşı üstlendiği sosyal görev ve sorumlulukları yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli düzenli ve sürekli gelir kaynağı vergilerdir. Türk Vergi Sistemi'nde beyan esası geçerlidir. Mükellefler elde etmiş oldukları gelirler dolayısıyla ödemek durumunda oldukları vergileri güven esasına dayalı olarak rızaen beyan eder ve öderler. Ancak hukukun temel ilkelerinden olan eşitlik ve adalet kavramlarının mükelleflere yansıtılabilmesi için denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır. Denetim, mükelleflerin denetime tabi tutulacaklarının usulüne uygun tebligat esasları ile kendilerine bildirilmesi yoluyla mümkündür. Tebligat esasları konusunda, usul kanunu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan düzenlemelerle mükelleflere usulüne göre yapılacak tebligatın haritası çizilmiştir. Fakat tebligat ile ilgili, mükelleflerin ifa ettikleri ya da ihmal ettikleri bazı hususlar sebebiyle usulüne uygun tebligat yönünden kanun çıkmaza girebilmektedir. Bu çalışmamızın amacı, faaliyetlerini terk eden ve kanuni temsilci/gerçek kişi tarafından Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemelere istinaden 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sistemine bildirilmek üzere ikametgah adresi bildiriminde bulunmayan mükellef ve sorumlulara, inceleme ile ilgili olarak defter belge isteme yazılarının, usulüne uygun olarak tebliği ile ilgili görüş ve çözüm önerisi sunmaktır.

1- VERGİ USUL KANUNU'NDA DÜZENLENEN TEBLİGAT HÜKÜMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde; *"Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifa-*

de eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." denilmekle, tebliğin kapsam ve muhatapı kanun emri altına alınmıştır. VUK'un *"Tebliğ Esasları"* başlıklı 93'üncü maddesinde; *"tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir"*. hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların tebliğ adı altında mükelleflere bildirilmesi VUK'un 21'inci maddesinde, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların mükelleflere tebliğ edilirken izlenecek olan usul ana hatlarıyla aynı kanunun 93'üncü maddesinde belirtilmiştir. VUK'un 93'üncü maddesinde mükelleflerin bilinen adreslerinden bahsedilerek, bu adreslerin bilinmesi ve bu adreslere ulaşılabilmesi şartıyla tebliğlerin bu adreslerde yapılması gerektiğine hükmedilmiştir. Bilinen adreslere yapılan tebliğlerde ise tebliğ tarihinin bilinen adrese gönderilen mektupların posta idaresince muhatapına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı aynı kanunun 100 üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Peki bu durumda muhatap kimdir? Hiç kuşkusuz muhatapın tebliğ yapılacak kimseler olduğu izahtan varestedir. *"Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır."* denilmekle VUK'un 94'üncü maddesinde tebliğin muhatapları açıklığa kavuşturulmuştur.

28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı *"Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"* ile, 01.01.2018'den itibaren uygulanmak üzere, VUK'un 101'inci maddesinde bilinen adreslerde değişikliğe gidilmiştir. Buna göre bilinen adresler;

- 1) Mükellef tarafından işe başlama veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

- 2) Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
- 3) 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi

olarak belirlenmiştir. Bu adreslerden ilk ikisi bakımından mükellef tarafından tebligatı yapılacak makama en son olarak bildirilmiş ve bu makamca tespit edilmiş adres dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır. Maddenin yeni düzenleniş biçiminden, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinden önce, mutlaka ilk iki bentte bildirilen adreslere tebliğin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Yani, bu adreslere tebligat denenmeksizin direkt olarak yerleşim yeri adresi baz alınarak yapılan tebligatlar usul yönünden sıkıntı oluşturacaktır. 485 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği² göre bilinen yerleşim yeri adresi olarak sadece 5490 sayılı Kanuna göre oluşturulan adres kayıt sisteminde (MERNİS) bulunan yerleşim yeri adresi kabul edildiği için, mükellef tarafından vergi idaresine ayrıca bir yerleşim yeri adresi bildirimi yapılmayacaktır. Şayet böyle bir bildirim yapılmış ise, bu bildirimde yer alan yerleşim yeri adresleri tebligatlarda dikkate alınmayacaktır. Kanunun aynı maddesinde, yerleşim yeri adresinin dikkate alınacağı iki durum “işyeri adresinde tebliğ

yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması³ veya işin bırakılmış addolunması⁴ hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır” ve “işyeri adresi olmayanlara tebliği, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır” denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. İşin bırakılması ya da bırakılmış addolunması hallerinde gerçek kişilerde gerçek kişinin kendisinin yerleşim yeri adresine tebligat yapılacakken, tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebligatın yapılacağı kişilere değinilmiştir. Buna göre tüzel kişilerde başkan, müdür veya kanuni temsilcilerden birinin; tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin yerleşim yeri adresinin dikkate alınması gerekmektedir. Tebligatı kabule yetkili olanlar birden fazla ise tebligat bunlardan birine yapılır.⁵

VUK’un 102’nci maddesinde tebliğin yapılması esnasında karşılaşılabilecek bazı durumlarda nasıl hareket edilmesi gerektiği konusuna açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Maddede işyeri adresine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanın, geçici ayrılmaları da kapsayacak şekilde, adreste bulunamaması durumunda, bulunamama durumunun posta memuru tarafından tebliğ alındısı

² 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ Vergi Usul Kanunu’nun 160’ıncı maddesinin ilk fıkrası gereğince “153’üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.”

⁴ Vergi Usul Kanunu’nun 160’ıncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince “İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırmalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.”

⁵ Dan. 4. D. E:1990/2787, K: 1993/1340; Dan. 4. D. 06.10.2005, E:2005/361, K:2005/1694

üzerine şerh ve imza edileceği, tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edileceği belirtilmiştir. Bu durumda Kanunun 101'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Atf yapılan madde bölümünde ise, yukarıdaki paragrafta bahsedildiği üzere, işyeri adresinde tebliğ yapılacaklarının bu adreste bulunamaması durumunda, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması durumlarında tebliğin maddede belirtilen kişilerle sınırlı olmak üzere yerleşim yeri kuralına göre yapılacağı düzenlenmiştir. 102'nci maddenin devam eden düzenlemesinde, ikametgah adresine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin, yine geçici ayrılmayı da kapsayacak şekilde, adresinde bulunamaması durumunda, adreste bulunamama durumunun posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edileceği, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre⁶ sonra yeniden tebliğ çıkılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakının da aynı sebeplerle tebliğ edilemediği durumda, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusulanın kapıya yapıştırılacağı ve ilgili durumun posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edildikten sonra, tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edileceği belirtilmiştir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması halinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması halinde ise on beşinci günün sonunda tebliğ yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK'a göre asıl tebliğ yolları yukarıda anlatılanlar şeklinde olup, normal yollarla tebliğ yapılmasına imkan olmayan durumlarda devreye ilan yoluyla tebliğ girmektedir. İlanen tebliğ normal yollarla tebliğ imkanı geçerliyken başvurulacak bir tebliğ usulü değildir. Tebliğin ilan yoluyla yapılacağı haller, VUK'un 103'üncü⁷ maddesinde belirtilmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılacaktır:

1) Muhatabın bu Kanunun 101'inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,

2) Kanunun 101'inci maddesinin (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa

VUK'un 103'üncü maddesi ile yapılan değişiklikle, bilinen işyeri adresinde tebliğ yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir yerleşim yeri adresi olmaması durumu da ilanen tebliğ yapılacak haller arasına eklenmiştir.⁸ Buna göre muhatap tarafından işe başlama veya adres değişikliğinde bildirilen, yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen iş yeri adreslerinde tebliğ yapılamaması halinde, tebliği yapacak yetkili merci tarafından yapılan araştırmalarda muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir yerleşim yeri adresi yoksa tebliğ ilanen yapılır.

3) Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,

4) Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa

İlanın nasıl yapılacağı ile ilgili ise VUK'un 104'üncü maddesinde açıklama yapılmıştır. Peki

⁶ Münasip bir sürenin ne olacağı ile ilgili Vergi Usul Kanunu ve tebliğlerde bir düzenleme bulunmamaktadır. Uygulamada, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'nun "Bildirim Yükümlülüğü ve Süresi" başlıklı 50'nci maddesinin 3'üncü bendinde ; "Adres bildiriminin, yirmi işgünü içinde yapılması zorunludur" hükmü bulunması mucibince, münasip süre olarak bu süre beklenerek yerleşim yerine ikinci tebliğ çıkılmaktadır.

⁷ 7061 sayılı "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 18'inci maddesiyle 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere değiştirilmiş şekli

⁸ Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Ocak 2018. s.49.

ilanın içeriği nasıl olmalıdır? Bu sorunun cevabı 345 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁹ açıklanmıştır. İlgili tebliğde açıklandığı üzere ilan yazısı aşağıdaki bilgileri içerecektir:

1) Mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası ile adresi,

2) Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın dönemi, nevi ve miktarı,

3) Mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat veya bilvekele müracaat etmesi veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususu.

VUK'un 93'üncü maddesinde tahakkuk fişi hariç olmak üzere vergilendirme ile ilgili olan ve hüküm ifade eden bütün vesika ve yazıların adresi bilinmeyen gerçek ve tüzel kişilere ilan yolu ile tebliği edileceği belirtilmiştir. Ancak, ilan tebliği şekil ve muhteviyatı ile ilgili olan VUK madde 104¹⁰, 105¹¹ ve 345 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde bulunan ilan tebliği hükümleri incelendiğinde, VUK'a göre ilan tebliğin

tarh, tahakkuk ve mükellefine tebliğ edilmiş vergi ve cezaları için uygulama alanı bulduğu açıkça görülebilmektedir. Bir başka deyişle, adresleri bilinmeyen mükelleflere vergi ve cezaların ihbarname kuralına göre mükellefine tebliğ edilmesi aşamasından önce yapılacak tebliğler için, her ne kadar vergilendirme ile alakalı olup hüküm ifade etseler bile, VUK'ta bulunan ilan tebliği hükümlerini uygulama olanağı bulunmamaktadır.

2- YERLEŞİM YERİ ADRESİ BİLDİRMEYEN MÜKELLEFLER veya SORUMLULARA DEFTER BELGE İSTEME YAZISI TEBLİĞ SORUNU

VUK'un 134 ve müteakip maddeleri uyarınca mükellefler vergisel ödevlerini (vergi beyanamesinin verilmesi, vergilerin ödenmesi vb.) yerine getirdikten sonra vergi incelemesine tabi tutulabilir. VUK 134'üncü madde uyarınca "*vergi incelemelerinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" VUK 139'uncu madde uyarınca ise "*vergi incelemeleri, esas itibarıyla inceleme-ye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait*

⁹ 28/02/2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ Madde 104: "(Değişik: 25/12/2003-5035/1 md.)

İlan aşağıdaki şekilde yapılır:

1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, birmilyar liradan (513 sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 3.300 -TL) az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

2. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

3. İlan ile yapılan tebliğin konusu birmilyar ila yüz milyar lira (513 sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 3.300 -TL - 330.000 -TL) arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın yüz milyar lirayı (513 sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'den itibaren 330.000 -TL ve üzeri) aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir."

¹¹ Madde 105: " İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (Tüzel kişilerde unvanları) yazılı muhataplara aşağıdaki hususlar ihtar olunur

1. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri;

2. Kendilerine süre ile kayıtlı resmî tebliğ yapılacağı. "

olmaması, ölüm, işini terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir." İnceleme için incelemeye tabi olan mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin incelemenin yapılacağı daireye getirmelerinin yazılı olarak istenmesi, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden bir husus olduğu için, defter ve belgelerin mükelleflerden istenmesi durumunun usulüne göre mükelleflere bildirilmesi gerekmektedir. Açıktır ki, ilgili bildirmenin VUK'ta belirtilen tebliğ usullerine göre yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, 139'uncu maddede bulunan şartların bulunması halinde inceleme için defter ve belgelerin incelemenin yapıldığı çalışma adresine ibrazı istenirken; işyeri adresleri belli olan mükelleflere işyeri adreslerine, işyeri adresi bulunmayan, işini terk eden ya da terk etmiş addonulan mükelleflere ise gerçek kişilerde gerçek kişinin, tüzel kişilerde ise temsilcilerinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine defter ve belge isteme yazılarının tebliğ edilmesi yolunun izlenmesi gerekmektedir.

Her ne kadar VUK'ta tebliğ usulleriyle ilgili karşılaşılabilecek çeşitli durumlara yönelik kanun düzenlemeleri yapılsa da, tebliğ ile ilgili, kanun maddeleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan tebliğler tetkik edildiğinde adresleri bilinmeyen, işini terk eden veya terk etmiş addonulan ve adres kayıt sistemine kayıtlı olarak, kendilerinin ya da kanuni temsilcilerinin, yerleşim yeri adresi bulunmayan mükelleflere, verginin tarh aşamasından önce¹² yapılması gereken tebliğ işlemlerinin na-

sıl gerçekleştirileceği hakkında bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir. Bir diğer anlatımla VUK'ta, yerleşim yeri adresi bildiriminde bulunmayan işini terk etmiş mükelleflere, defter belge isteme yazılarının nasıl tebliğ edileceği ile ilgili açıklık bulunmamaktadır. Uygulamada çokça karşılaşılabilecek bir husus olması sebebiyle ilgili durumun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Zira vergi incelemelerinde sık karşılaşılan bir inceleme türü olan sahte belge düzenleme gerekçeli incelemelerde mükelleflerin genellikle yüksek matrah tutarları bildirerek karşılığında komisyon geliri elde etmek suretiyle, faaliyetlerini çok kısa sürdürdükten sonra sonlandırmaktadırlar. Karşılaşılan bu durumlarda inceleme elemanları, mükellef ya da kanuni temsilcinin kayıtlı yerleşim yerine tebliğ yapma usulüne göre işlem yaparak tebliğ yollarını tüketmektedirler. Mükellef ya da temsilcinin kayıtlı yerleşim yeri adresi olmaması durumunda, bilinen adreslerin yapılan kanun değişikliğiyle kısıtlanması ve VUK'ta belirtilen ilan tebliğ usulünün bu süreçte uygulanamaması gerekçeleriyle, denetim daha başlamadan bitmek durumunda kalmaktadır. Bu durum da, sahte belge düzenlemekten dolayı kamuyu hukuki ve ekonomik anlamda zarara uğratan mükellefler tarafından kullanılmasına yol açmakta ve mükelleflere bir nevi teşvik olmaktadır. Zira 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununda da yerleşim yeri adresi bildirmemenin caydırıcı bir cezası bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi incelemelerinin hukuki mahiyet açısından hüküm ifade etmesi açısından asıl unsurlarından biri olan tebliğ unsurunun, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamak için, zaafa uğramasının önüne geçilecek adımlar atılması gerekmektedir.

¹² Tarh, tahakkuk ve mükellefine tebliğ edilmiş vergi ve cezaları için uygulama alanının VUK'ta düzenlenen ilan tebliğ usulü olduğu bir önceki paragrafta açıklanmıştı.

3- KONU ile İLGİLİ DEĞERLENDİRME ve ÇÖZÜM ÖNERİSİ

7021 sayılı Tebligat Kanununun¹³ 11.01.2011-6099/1 maddesi ile değişik 1'inci maddesine göre “Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmî 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.” İlgili maddeden Tebligat Kanunu’nun Devlet mefhumu tarafından yapılan tebligatlarda genel olarak kapsayıcı rolde olduğu görülebilmektedir. Dolayısıyla Tebligat Kanunu’nun vergi incelemeleri ile ilgili yapılacak tebligatlar yönünden de kapsayıcı olduğu açıktır. Burada karşımıza hukuk literatüründe genel kanun-özel kanun ilişkisi olarak adlandırılan durum çıkmaktadır. Hükümlerinin mahiyeti itibarıyla herkese veya her olaya uygulanması mümkün olan kanunlara genel kanun denilmektedir. Buna mukabil belli kişilere veya belli olaylara uygulanan kanunlara ise özel kanun denmektedir.¹⁴ Bu açıklamaya göre tebliğ hükümleri ile ilgili kapsayıcılık nazara alındığında Tebligat Kanunu’nun Vergi Usul Kanunu’na göre genel kanunu hükmünde olduğu anlaşılmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu’nda tebliğ hükümleri ile ilgili yapılan değişikliklere dikkat ettiğimizde, ilgili değişikliklerle tebliğ hükümlerinin Tebligat Kanunu’nda bulu-

nan tebliğ hükümlerine yaklaştırılmaya çalışıldığı görülebilmektedir. Bu durumda tebliğ hükümleri itibarıyla Tebligat Kanunu’na göre özel kanun statüsünde olan Vergi Usul Kanunu’nun tebliğ usulleri yönüyle Tebligat Kanunu ile çeliştiğinden söz edilemez. Bu doğrultuda, aynı anda aynı olayı düzenleyen biri genel diğeri özel iki ayrı kanun yürürlükte bulunduğu takdirde, eğer önceki kanun genel yeni kanun özel ise, bu takdirde olaya özel olan yeni kanun hükümleri uygulanmalıdır. Ancak mevcut durumda, Tebligat Kanunu’na göre yeni tarihli özel kanun hükmünde olan Vergi Usul Kanunu’ndaki ilanen tebliğ hükümlerinin uygulanma olanağı yoktur. Dolayısıyla bu gibi durumlarda, genel kanunda özel kanunda uygulama alanı bulunmayan bir hususa uygulama alanı getirilip getirilmediğine bakmak gerekmektedir.

7021 sayılı Tebligat Kanununun, “Diğer mali tebligat” başlıklı 51’inci maddesinde; “Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat¹⁵ bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfi¹⁶kan¹⁶ yapılır.” denilmek suretiyle genel bir açıklama bulunmaktadır. İlgili düzenlemeden hareketle mali tebliğler ile ilgili kendi kanunlarında açıklık bulunmayan durumlarda Tebligat Kanunu’nun genel hükümler kısmına göre işlem tesis edilmesi gerektiğinin kanuni belirliliğinin olduğu açıkça görülebilmektedir. Tebligat Kanunu’nun birinci bölümü olan “Umumi Hükümler” başlıklı bölümünün “İlanen Tebligat” başlıklı 28’inci maddesinde adresi meçhul olanlara tebligatın ilanen yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin devamında meçhuliyet durumu “yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılamayan ve ikametgahı, meskeni veya iş yeri de bulunmayan kimsenin adresi meçhul sayılır.” şeklinde

¹³ 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁴ Erdal KULUÇLU. “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri”. Sayıştay Dergisi, Sayı 71.2017.s.8.

¹⁵ Açık, belli, anlaşılır olma durumu, açıklık, belirlilik.

¹⁶ –e göre, uygun olarak, uyarak.

tanımlanmıştır. “Adresin meçhul olması halinde keyfiyet tebliğ memuru tarafından mahalle veya köy muhtarına şerh verilmek suretiyle tespit edilir. Bununla beraber tebliği çıkaran merci, muhatabın adresini resmi veya hususi müessese ve dairelerden sorar ve zabıta vasıtasıyla tahkik ve tespit ettirir.” Burada önemli olan nokta, adresin meçhul olması durumunda, Tebligat Kanunu’nun, sadece tebliğ memuru tarafından ilgili durumun muhtarla beraber tutanağa geçirilmesi ve ilgili olduğu idareye gönderilmesi şeklinde bir düzenleme ile kalmayıp, aynı zamanda tebliği çıkaran idareye adresi meçhul olan kişinin adresini resmi veya hususi müessese ve dairelerden gerekli gördüklerine sormak şeklinde serbest bir alan tanınmasıdır. Zira Tebligat Kanunu’nun uygulanmasına yönelik olarak 25.01.2012 tarih ve 28184 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik” in “Adresin meçhul olması” başlıklı 48’inci maddesi aynen şu şekildedir:

“(1) Bu Yönetmelik hükümleri uyarınca kendisine tebligat yapılamayan, tebliğ memuru tarafından adresi tespit edilemeyen, adres kayıt sisteminde de yerleşim yeri adresi bulunmayan kişinin adresinin tespiti için tebligatı çıkaran merci tarafından adres araştırması yapılır.

(2) Tebligatı çıkaran merci, muhatabın adresini öncelikle resmî veya özel kurum ve dairelerden, bunlardan sonuç alınamadığı takdirde kolluk vasıtasıyla araştırabilir ve tespit ettirebilir. Yapılan araştırmalara rağmen muhatabın adresinin tespit edilememesi halinde adres meçhul sayılır.

(3) Adresi meçhul olanlara tebligat ilan edilir.

(4) İlânen tebligat, bu maddedeki usuller izlendikten sonra başvurulacak son çaredir.”

Yönetmelik maddesinde de açıklandığı üzere, ilan tebliğ yoluna başvurulmadan önce, adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresi bulunma-

yan kişilerin adreslerinin meçhul sayılması için, tebligatı çıkaran merci tarafından adres araştırmasının mutlaka yapılması gerektiği açıktır. Şayet adres araştırmasından sonra mezkur kişinin adresine ulaşılması halinde ilan tebliğ gerek kalmadan işbu adresin tebliğ adresi olarak kullanılabilmesi, “yapılan araştırmalara rağmen muhatabın adresinin tespit edilememesi halinde adres meçhul sayılır.” şeklindeki yönetmelik maddesinin mefhum-u muhalifinden anlaşılmaktadır. Yani, bu durumda yapılan araştırmalar sonucu muhatabın adresi tespit edildiği durumda, adres meçhul sayılmayacak, ilan tebliğ ön şartı olan meçhuliyet durumu ortadan kalkacak, muhataba tebliğ normal yollardan yapılabilecektir. Tebligat Kanunu, ilan tebliğ ile ilgili kanun ve yönetmelik hükümleriyle, tebliği çıkaran idareye, ilan tebliğ adresi meçhul sayılan muhataplar için başvurulması gereken zorunlu bir yol olmaktan ziyade, muhatabın adresinin tespit edilebilmesi için resmî veya özel kurum ve dairelerden, bunlardan sonuç alınamadığı takdirde kolluk vasıtasıyla araştırma yapılması düzenlemesiyle başvurulacak en son yol olarak düzenlenmektedir. Zira ilan tebligatın yapılan adres araştırmalarından sonra başvurulacak en son yol olarak başvurulabilecek bir yol olması durumu ile ilgili yargı kararları da mevcuttur. Bu kararlardan bazıları aşağıya alınmıştır:

“ Davacı tarafından dava dilekçesinde, davalının adresini göstermiş olması, bu nedenle, dava dilekçesinde bulunması zorunlu unsurun dilekçede belirtilmiş olduğu göz önüne alınarak davalının yarar açık adresinin bulunamaması durumunda, ilan tebliğ hususunun düşünülmesi ve oluşacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekeceği...”¹⁷

“ Dava dilekçesinde, davalının adresinin “Güristan Konsoloslğu” olarak gösterilmesi ne-

¹⁷ Yargıtay 8. Hukuk Dairesi. 25.06.2019 T. 4186/6406

deniyle, davalının tebligata yarar açık adresine öncelikle tebligat çıkarılıp; tebliğ edilememesi halinde; açık adresinin araştırılmasının, adresin bulunamaması halinde, ilanen tebliğin düşünülmesinin ve bunun sonucuna göre hüküm kurulması gerektiği...¹⁸

“ Kendisine ilanen tebligat yapılan davalının adresi resmi ve özel mercilerden (PTT’den, belediyeden, nüfustan, seçim kurulundan, bankalardan, tapudan, vergi dairesinden, askerlik şubesinden) gereği gibi araştırılmamış, kolluk araştırması ile yetinilerek, sonucunda ilanen tebligat yoluna gidilmiş olduğundan, yapılan ilanen tebligatın geçersiz olduğu...¹⁹

“İlanen tebliğin ancak adresi meçhul olanlara yapılacağı- Davalının adresi tapu, vergi ve nüfus kayıtları üzerinden, ayrıca haricen zabıta vasıtasıyla araştırılıp saptanmadan ve belgelere bağlanmak suretiyle tespit ettirilmeden ilanen tebligat yapılmasının geçersiz olduğu...²⁰

“Tebligatın tebligat yapılacak kişinin bilinen en son adresinde yapılacağı; en son adreste bulunmamışsa, tebliğ memurunun bulunabileceği adresi araştıracağı ve bulamazsa, durumu muhtarlığa onaylatmak suretiyle saptayacağı, tebliği çıkaran kuruluşa bildireceği, ilgili kişinin mensubu olduğu kurumlardan Tapu, Muhtarlık, Nüfus, Vergi Dairesi, Belediye idaresinden adresini araştıracağı ve buna rağmen, adres tespit edilemezse adres meçhul sayılarak ilanen tebligat kararı verilebileceği; bu işlemler yapılmaksızın ve ilkeler göz ardı edilerek sonuca gidilmiş olması halinde, taraf teşkilinin sağlanmamış ola-

cağı ve adil yargılanma hakkının da ihlal edilmiş olacağı...²¹

“Tebligat yapılacak şahsın bilinen en son adresine tebligat yapılacağı, bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığına anlaşılmaması veya tebligat yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinin, bilinen en son adres olarak kabul edilerek tebligatın buraya yapılacağı- Tebligat yapılamayan ve ikametgahı, meskeni veya işyeri bulunamayan tebligat muhatabının, adresinin meçhul sayılacağı- İlanen tebliğde, ilan metninin mahkeme ilan tahtasına asılması yoluyla da ilan edilmesi gerektiği- Gıyabi hükmün davanın tebligata yarar adresinin usulünce araştırılması, adresinin tespiti halinde Tebligat Kanunu ilgili maddeleri uyarınca tebliğ edilerek, sonuç alınamaması halinde ise, anılan Kanunun 28 ve devamı maddelerinde düzenlenen ilanen tebligat yoluyla tebliğ edilmesi gerektiği...²²

“ Mahkemece, öncelikle dosya kapsamında normal tebligat yapılmayan ilanen tebligat yapılan davalılar hakkında; Nüfus Müdürlüğünde, davalılara ilişkin bilgilerde belirtilmek suretiyle (mevcut olan nüfus bilgileri vs.) nüfus kayıtları ve mernis adreslerinin celp edilmesine, Tapu Müdürlüğünden adres araştırılması yapılmasına, Seçim Kurulundan adres araştırması yapılmasına, Askerlik Şubesinden adres araştırması yapılmasına, Belediye ve Vergi Dairesinden adresi araştırması yapılması karar verilir ilgili kuruluşlardan adres araştırması yapıldıktan sonra davacılara gerekçeli kararın tebliğ edilmesi gerektiği...²³

¹⁸ Yargıtay 2. Hukuk Dairesi. 07.02.2019 T. 2671/730

¹⁹ Yargıtay 20. Hukuk Dairesi. 04.05.2017 T. 14907/3981

²⁰ Yargıtay 5. Hukuk Dairesi. 05.04.2017 T. 25324/3890

²¹ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi. 27.03.2017 T. 18877/1652

²² Yargıtay 10. Hukuk Dairesi . 19.01.2017 T. 18459/252

²³ Yargıtay 10. Hukuk Dairesi. 01.12.2016 T. 6041/14397- Aynı yönde karar: Yargıtay 10. Hukuk Dairesi. 31.10.2016 T. 13313/13202, Yargıtay 10. Hukuk Dairesi. 27.09.2016 T. 11666/11786, Yargıtay 1. Hukuk Dairesi. 23.06.2016 T. 18710/7573, Yargıtay 5. Hukuk Dairesi. 27.04.2017 T. 7190/11942, Yargıtay 18. Hukuk Dairesi. 16.06.2016 T. 11562/9611

Yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere, ilanen tebligat hükümlerinin uygulanmasından önce adres tespiti için araştırma yapılması şarttır. Mahkemeler, karar özetlerinde, tebliğ yapacak merci tarafından yapılacak adres araştırmalarının nerelerden yapılabileceği ile ilgili açıklamalarda da bulunmuştur. Bu kuruluşlara Tapu, Muhtarlık, Nüfus, Vergi Dairesi, Belediye, Seçim Kurulu, Askerlik Şubesi, Banka, PTT örnek verilebilir.

Yukarıda açıklanan kanun, yönetmelik hükümleri ve yargı kararları ışığında, faaliyetini terk eden ve adres kayıt sistemine kayıtlı yerleşim yeri adresi tespit edilemeyen mükellef veya sorumlulara defter belge isteme yazısının tebliğ edilebilmesi için Tebligat Kanunu'nun yukarıda açıklanan hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu minvalde, öncelikle adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri adresi olmayan mükellef veya sorumluların Tapu, Muhtarlık, Nüfus, Vergi Dairesi, Belediye, Seçim Kurulu, Askerlik Şubesi, Banka, PTT gibi yerlerden adres araştırmalarının yapılması; ilgili müesseselerden muhatabın adres bilgisine rastlanması durumunda işbu adrese tebliğin yapılması, yapılan araştırmalardan sonra muhatabın adres bilgilerinin tespit edilememesi ya da tespit edilip sonuç alınamaması²⁴ durumunda ise muhatabın adresinin meçhul sayılması ve ilanen tebliğ yoluna gidilmesi gerekmektedir.

Mükellef ya da sorumlunun adres bilgisi araştırması sonunda herhangi bir adrese ulaşamaması ya da ulaşılmış olsa bile tebliğin yapılamaması durumunda ilanen tebliğ usulünün

uygulanması gerektiğine göre, ilgili durumla ilgili Tebligat Kanunu hükümlerine bakmakta fayda bulunmaktadır. Tebligat Kanunu'nun *"İlan şekli"* başlıklı 29'uncu maddesine göre ilanın muhatabın ıttılana en emin bir şekilde vasil olacağı umulan ve varsa tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde intişar eden birer gazetede ve ayrıca elektronik ortamda yapılır ve tebliğ olunacak evrak ve ilan sureti, tebliği çıkaran merciin herkesin kolayca görebileceği bir yerine de asılır.²⁵ *"İlanın ihtiva edeceği kayıtlar"* başlıklı 30'uncu maddesine göre ise ilanda, alakalıların ad ve soyadları, işleri, ikametgah veya mesken yahut iş yerleri, tebliğ olunacak evrak muhteviyatının hulasası, tebliğin anlaşılabilirlikte şekilde mevzuu, sebebi, ilanın hangi merciden verildiği, ilan daveti tazammun ediyorsa nerede ve ne için, hangi gün ve saatte hazır bulunulacağı yazılması gerekmektedir. Tam olarak burada, Vergi Usul Kanunu'nda bulunan ilan muhteviyatı ile Tebligat Kanunu'nda bulunan ilan muhteviyatı karşılaştırıldığında; Tebligat Kanunu'nun ilan muhteviyatını belirlerken Vergi Usul Kanunu gibi kısıtlayıcı ibareler kullanmaması sebebiyle, defter belge isteme yazısının Tebligat Kanunu'nda belirtilen ilanen tebliğ usulüne göre tebliğ edilmesinin önünde içerik engeli bulunmadığını düşünmekteyiz. *"İlanen tebligatta ilan tarihi"* başlıklı 31'inci maddeye göre ise ilanen tebliğ, son ilan tarihinden itibaren yedi gün sonra yapılmış sayılır. İlanen tebliğe karar veren merci, icabına göre daha uzun bir müddet tayin edebilir. Ancak, bu süre 15 gün geçemez.

²⁴ Mükellef/sorumlunun yapılan araştırmalardan sonra tespit edilen adresine yapılan defter belge isteme yazısı tebliğinden sonuç alınamaması durumunda, tebliğ usulüne VUK'ta yer alan tebliğ hükümlerine göre devam edilmesi mümkün değildir. Zira VUK'ta belirtilen tebliğ usulleri 101'inci maddede hüküm altına alınan bilinen adreslere göre yürütülmektedir. Tebligat Kanunu'na göre yapılan araştırmalardan sonra tespit edilen adres VUK'a göre bilinen adres değildir. Bu durumda direkt olarak Tebligat Kanunu'nda belirtilen ilanen tebliğ usulünün uygulanması gerekmektedir. Tebligat Kanunu hükümlerini uygulamak olan bu husus mükellefe ulaşılması durumunda imzadan imtina vb. durumlarda takip edilecek usul için de geçerlidir.

²⁵ Yönetmelik'in 49'uncu maddesinin 1'inci maddesinin (b) bendinde *"Tebliğ olunacak evrak ve ilan sureti bir ay süreyle tebliği çıkaran mercide herkesin kolayca görebileceği bir yere asılır."* hükmüyle asılı kalma süresi bir ayla sınırlandırılmıştır. Ayrıca ilan tarihinin hangi tarih olduğu ile ilgili Tebligat Kanunu ve yönetmelikte herhangi bir düzenleme olmadığından, ilan tarihinin bir aylık askıda kalma süresinin son günü olduğunu düşünmekteyiz.

Yukarıdaki paragrafta bahsedildiği üzere, Tebligat Kanunu'nda belirtilen ilan tebligat usulleri Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ilan tebliğ usullerine benzerlik göstermektedir. İlanın elektronik ortamda da yapılması hükmü kanun maddesine 11.01.2011 tarihli ve 6099 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle eklenmiştir. Yerel/genel gazetelerde yapılan ilanlar Basın İlan Kurumu bünyesinde 2011 yılında kurulan, yaygın ve yerel gazetelerde yayınlanan resmi ilanların dijital platforma taşındığı bir ilan portalı olan *ilan.gov.tr* sitesinde de yayınlanmaktadır. Basın İlan Kurumu bünyesinde oluşturulan müstakil örgüt yapısıyla yönetilen *ilan.gov.tr*'de tek bir çatı altında toplanan resmi ilanlar, gazetelerde yayımlandıkları gün takipçileriyle paylaşmakta ve böylece yayınların internet portalı üzerinden daha geniş kitlelere, hızlı, kolay ve ücretsiz olarak ulaştırılmaktadır. Ancak *ilan.gov.tr*'de yer alan resmi ilanlar, yasal bildirim yerine geçmemektedir. Kullanıcıların, resmi ilanlara yasal olarak erişmek istediğinde, doğrudan ilanın yayımlandığı gazeteyi edinmesi gerekmektedir.²⁶ Tebligat Kanunu'nun 29'uncu maddesinde belirtilen *"...muhatapın ittilaini en emin bir şekilde vasıl olacağı umulan ve varsa tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde intişar eden birer gazetede ve ayrıca elektronik ortamda yapılır..."* hükmünden hareketle, ilanın olması halinde, tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde çıkan bir gazetede yayınlatılması ve yukarıda da bahsedildiği gibi, elektronik ortamda yapılan resmi ilanların ilanın yayımlandığı gazete edinilmeden yasal bildirim yerine geçmemesi hususları beraber düşünüldüğünde gazetede yayınlatma ilan tebliğinin kesin şartları arasında yer almaktadır. Burada da önemli olan tebliğ olunacak evrakın ve ilan suretinin, tebliği çıkaran merciin

herkesin kolayca görebileceği bir yerine asılmasıdır. Zira asılı kalma durumu yönetmelikte açıklandığı üzere bir ay sürecek ve bir ayın sonu ilan tarihi olarak kabul edilecek ve ilan tarihini izleyen yedinci gün sonunda tebliğ yapılmış sayılacaktır.

Literatürde ilan tebliğinin Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Mahremiyeti*" başlıklı 5'inci maddesine göre vergi mahremiyetini ihlal ettiği yönünde görüşler mevcuttur.²⁷ İşbu durumun ayrıntılı açıklaması ayrı bir makale konusu teşkil etmek üzere, bizim görüşümüz, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan ilan tebliğ gereğince, vergi ihbarnamelerinde vergi ve vergi cezalarını da barındıracak şekilde ilan çıkaran merciin herkes tarafından görülebilecek herhangi bir yerine asılan ilan metni ve vergi ihbarnamelerinin vergi mahremiyetini ihlal ettiği yönündedir. Ancak Tebligat Kanunu'na göre yapılan defter belge isteme yazılarının ilan tebliği, ilgili yazıların mükellefin şahsi ve ticari hayatına ilişkin sır teşkil edecek ve ancak inceleme sırasında ulaşılacak mahiyette bilgi olmadığı için vergi mahremiyetini ihlal etmemektedir.

SONUÇ

Sonuç olarak, defter belge isteme yazılarının adresi meçhul sayılanlara tebliğinin Tebligat Kanunu uyarınca hüküm altına alınan usul takip edilerek hitama erdirilmesi gerekmektedir. Uygulamada, işini terk etmiş ya da vergi dairesince terk ettirilmiş sayılan ve gerçek kişiye kendisinin, tüzel kişiye kanuni temsilcisinin adres kayıt sisteminde kayıtlı adres bilgisine ulaşamamış mükelleflerin zamanaşımı süreleri içinde bulunan takvim yılı/hesap dönemi hesap ve işlemlerinin vergisel yönden incelenmesi için oluşturulan ve incelemeyi yapacak denetim elemanına usulünce tebliğ edilen işemirleri Vergi Usul Kanunu'nda

²⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Ocak 2018. s. 51

²⁷ Ümit GÜNER ve Serhat YILMAZ. "*İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir*". Lebib Yalkın Dergisi. Sayı 162. 2017. s. 6.

ilgili durumu kapsayan düzenleme olmadığı için kapatılmaktadır. Bu da aynı durumda olan ve adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresi bulunan ve hakkında vergi incelemesi olan mükellefler yönünden vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır. Dolayısıyla mezkur durum için Tebligat Kanunu hükümleri uygulanmalıdır. Bu yönde, öncelikle adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri adresi olmayan mükellef veya sorumluların Tapu, Muhtarlık, Nüfus, Vergi Dairesi, Belediye, Seçim Kurulu, Askerlik Şubesi, Banka, PTT gibi yerlerden adres araştırmalarının yapılması; ilgili müesseselerden muhatabın adres bilgisine rastlanması durumunda işbu adrese tebliğin yapılması, yapılan araştırmalardan sonra muhatabın adres bilgilerinin tespit edilememesi ya da tespit edilip sonuç alınamaması durumunda ise muhatabın adresinin meçhul sayılması ve ilan tebliğ yoluna gidilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7021 sayılı Tebligat Kanunu
- 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu
- 345 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 485 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 25.01.2012 tarih ve 28184 sayılı Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik
- (2018) Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.
- GÜNER. Ü. ve YILMAZ. S. (2017). *"İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir."* Lebib Yalkın Dergisi. Sayı 162.
- KULUÇLU. E. (2017). *"Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri"*. Sayıştay Dergisi, Sayı 71.
- Yargıtay 8. Hukuk Dairesi. 25.06.2019 T. 4186/6406
- Yargıtay 2. Hukuk Dairesi. 07.02.2019 T. 2671/730
- Yargıtay 1. Hukuk Dairesi. 27.03.2017 T. 18877/1652
- Yargıtay 10. Hukuk Dairesi . 19.01.2017 T. 18459/252
- Yargıtay 10. Hukuk Dairesi. 01.12.2016 T. 6041/14397