

MERNİS ADRESİNDE TEBLİĞ SORUNU

QUESTION OF NOTIFICATION TO MERNIS ADDRESS



İsmet POLAT*

ÖZ

Tebliğ işlemi vergi uygulamalarında önem arz eden bir konudur. Vergi mevzuatı uyarınca tarh işlemi ancak yapılan işlemin tebliği ile hüküm ifade etmektedir. 2018 yılında yapılan yasal değişikliklerle MERNİS adresinin de bilinen adreslere dahil edilmesi bu konuyu daha da önemli hale getirmiş ve beraberinde çeşitli sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Çalışmamız 2018 yılında vergi mevzuatına dahil edilen MERNİS adresinde yapılan/yapılmayan tebliğ işlemlerini konu etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi MERNİS adresi, Vergi ve Tebligat, 485 Sayılı VUK Tebliği, Defter Belge ibrazı

Jel Sınıflandırması Kodları: H26, K34

ABSTRACT

Notification process is an important topic of tax applications. Tax calculation only takes legal effect following the notification of process according to tax rules. Addition of the address of MERNİS (The Central Registration Administration System) to declared addresses following the legal amendments in 2018 made this topic more significant and also causes to reveal various issues. Our study deals with the notifications made or not made through MERNİS addresses which added to the tax legislation in 2018.

Keywords: Tax MERNIS address, tax and notification, Tax Procedure Law Communiqué, no. 485, submission of books and documents

Jel Classification Codes: H26, K34

* Yeminli Mali Müşavir, E. Vergi Müfettişi, ymmismetpolat@gmail.com, ORC-ID: 0000-0003-4531-0013.

Polat, İ. (Şubat 2020). Mernis Adresinde Tebliğ Sorunu, *Vergi Raporu*, 245, (63-71).

Makale Türü: Derleme Makalesi

GİRİŞ

Vergilendirme süreci tarh edilen verginin tebliği ile başlamaktadır. Önem arz eden bir konu olan tebliğ işlemleri, vergi hukukunun özellikleri¹ de gözönünde tutulmak suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki düzenlemelere göre yapılmaktadır. 213 sayılı VUK'nun 21. maddesinde tebliğ; “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*” şeklinde tanımlanmış, 93. maddesinde ise “*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresi bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresi bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Kanunda tebliğ usulleri ise: posta ile tebliğ, ilan yoluyla tebliğ (ilanen tebliğ), memur vasıtasıyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olarak sayılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda yazılı tebligat hükümlerinde 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı resmi gazetede yayınlanan 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı yasa ile değişiklikler yapılmış ve bu hükümler 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu değişikliklerden biri de 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan **adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinin (MERNİS)** kanun kapsamına dahil edilmesidir. Tebligat ile ilgili sorunları ortadan kaldırmayı amaçlayan bu düzenleme beraberinde yeni sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır.

213 Sayılı VUK kapsamına alınan MERNİS adresine yapılan tebligat işlemleri, olası sonuçları, uygulamadaki sorunlar ve çözüm önerileri bu yazımızın konusudur.

1- KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

1.1- MERNİS Adresi 213 Sayılı VUK Kapsamına Alınmıştır

Mükelleflere yapılacak tebligat işlemlerinde bilinen adres olarak kabul edilen adresler VUK'un 101. Maddesinde sayılmıştır. Zaman zaman uygulamada dikkate alınmış olsa da 7061 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce bilinen adreslerin sayıldığı 101. Maddede MERNİS adresi bulunmamaktaydı. Bu durum uygulamada karışıklığa yol açmakta ve tebligatların usule uygun yapılıp yapılmadığını tartışmalı hale getirmektedir. **Yapılan değişiklik ile MERNİS kayıtlarında yer alan adres bilinen adresler arasına alınmıştır.** 7061 sayılı kanunla 213 Sayılı VUK'nun 101. Maddesinde yapılan değişiklikle;

- Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
- Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
- 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi (MERNİS).

adresleri mükelleflerin bilinen adresi olarak sayılmıştır.

Önceki madde metninde bilinen adresler arasında yer alan; işi bırakma bildirimlerinde, vergi mahkemesindeki dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında, vergi beyannamelerinde ve benzeri belgelerde yer alan adresler bilinen adres olmaktadır çıkarılmıştır. Dolayısıyla tebligatlarda izlenecek yöntemler daha kısa ve kesin yöntemlere² kavuşturulmuştur.

Maddenin 2. Fıkrasına göre yukarıda belirtilen MERNİS adresi dışındaki bilinen adreslerden

¹ Yılmaz ÖZBALCI. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık. İstanbul 2007. s. 289.

² Kazım GÖKTAŞ. “7061 Sayılı Kanunla Tebliğ Usullerinde Yapılan Değişikliklerin Vergi İncelemeleri ve Mükellef Açısından Değerlendirilmesi”. (vergialgi.net). Erişim tarihi: 16 Ocak 2019.

tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır. 3. Fıkrasına göre işyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması 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.**

Yine maddeye eklenen 4. fıkra ile **işyeri adresi olmayanlara tebliğin**, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacağı da açıkça hüküm altına alınmıştır. İşyeri adresi bulunmayanlar için ayrıca bir adres araştırması yapılmadan yerleşim yeri adresi tek adres olarak kabul edilecektir.

Konuyla ilgili olarak yayınlanan 485 seri numaralı VUK Genel Tebliğine göre ise, bilinen yerleşim yeri adresi olarak sadece 5490 sayılı Kanuna göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi kabul edildiğinden, **mükellef tarafından vergi idaresine yerleşim yeri adresi bildirimi yapılmayacak**, şayet yapılmış ise bu bildirimde yer alan adres yerleşim yeri adresine yapılacak tebligatlarda dikkate alınmayacaktır.

1.2- MERNİS Adresinde Bulunulmazsa Dahi Tebligat Yapılmış Sayılacaktır

7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile VUK'nun 102. maddesi değiştirilmiş ve geçici ayrılmalar da dahil olmak üzere, tebliğ yapılacak olanların işyerlerinde veya yerleşim yerlerinde bulunmaması halinde tebliğin nasıl yapılacağı hususu yeniden düzenlenmiştir.

Madde 102- Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından

tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.

Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kاپیya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kاپیya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Bu Kanunun 101 inci maddesinin 1. fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda bu Kanunun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır.

Bu Kanunun 10. maddesinin 1.fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kاپیya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde

alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Yukarıda yazılı 213 sayılı VUK’nun 102. maddesi hükmüne göre **gayrifaal, terk ve işyeri adresi olmayan** mükellefler veya kanuni temsilcilerinin MERNİS adresine yapılacak tebligatlarda birinci defa adreste bulunulmaması halinde tebligatı çıkaran idare ikinci defa aynı adrese tebligat çıkarmaktadır. İkinci defa da adreste muhatabına ulaşılmazsa tebliğ evrakı tebliğ pusulası ile kapıya yapıştırılır. Muhatapın tebligat pusulası üzerine 15(onbeş) gün içinde ilgili idareye başvurarak tebliğ evrakını alması halinde evrakın alındığı gün, 15(onbeş) gün içinde ilgili idareye başvurulmaması halinde ise 15’inci gün tebligat yapılmış sayılmaktadır. *“Tebliğin, tebliğ pusulasının kapıya yapıştırıldığı tarihte veya 15. günde yapılmış sayılacağı vergi hukukuna eklenen yeni bir “varsayım” olarak kabul edilmelidir.”*³ Muhatap MERNİS adresinde bulunmazsa dahi tebliğ yapılmış sayılması çeşitli açılardan eleştiri konusu olabilmektedir.

2- MERNİS ADRESİ UYGULAMASININ SONUÇLARI

Yukarıda yazılı düzenlemelerden anlaşılabileceği üzere, faal olarak görünmekle beraber fiili olarak **gayrifaal** durumda olan mükellefler (*işyeri adresi kapalı olan veya adres değişikliği bildiriminde bulunmadan Vergi Dairesi bilgisi dışında başka bir adrese taşınan mükellefler*), **terk** durumdaki mükellefler (*normal terk işlemi olabildiği gibi re’sen terk de olabilir.*) ve **işyeri adresi olmayan** mükellefler açısından MERNİS adresi önem arz etmektedir. Bu mükelleflerin faal bir işyeri adres-

leri olmadığından tebligat işlemlerinde; gerçek kişilerde kendilerinin, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilerinin MERNİS adresi esas alınmaktadır. Bu durumda olan mükelleflerin MERNİS adresine yapılacak tebliğ işlemlerinin ortaya çıkaracağı en önemli sonuçlar aşağıda irdelenmiştir.

2.1- Defter Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmesinin İstenmesi

Bu konuyla ilgili olarak uygulamada ortaya çıkan en önemli sorun defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesiyle ortaya çıkmaktadır. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili 213 VUK’nun 30. Maddesinde re’sen takdir nedenleri arasında sayılmıştır. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili inceleme elemanına bütün vergiler açısından mükellefin beyan edilen vergi matrahlarını yok sayıp yerine yeniden matrah belirleme yetkisini vermektedir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29. Maddesi gereğince katma değer vergisi indiriminden yararlanılması için indirim konusu yapılan katma değer vergisinin belgelerde gösterilmesi, aynı kanunun 34. Maddesi gereğince de bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şarttır. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde mükellefin katma değer vergisi indiriminden yararlanması imkanı bulunmamaktadır. 213 Sayılı VUK’nun 359. Maddesinde ise varlığı noter kayıtları ve sair suretle ispatlanan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili defter ve belgelerin gizlenmesi olarak belirlenmiş ve kaçakçılık suçları kapsamına alınmıştır. Bu fiili işleyenlerin 18 (onsekiz) aydan 3 (üç) yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla kendisine defter belgelerin incelemeye ibrazına dair yazı tebliğ edilen veya

³ Neslihan COŞKUN KARADAĞ ve Ahmet İNNECİ. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü”. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Adana 2017. Cilt 26 Sayı 3. s.92-108

tebliğ edilmiş sayılan mükelleflerin, ibraz görevini yerine getirmemeleri halinde bütün vergi matrahları re'sen takdir edilmekte, katma değer vergisi indirimlerinin tamamı reddedilmektedir. Fiil 213 sayılı VUK'nun 359. Maddesi kapsamında olduğundan, re'sen tarh edilecek verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmekte ve uzlaşma hakkı da bulunmamaktadır. Mükellef veya kanuni temsilci aynı zamanda hapis cezası ile yargılanmaktadır. Yani, defter ve belgelerin ibrazı zorunluluğuna uymamanın yaptırımları, vergi mükelleflerinin başta kişi özgürlüğü ve güvenliği ile mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğüne doğrudan etkide bulunmaktadır.⁴

2.2- İhbarname, Ödeme Emri, Haciz vb. İdari İşlemlerin Tebliği

213 sayılı VUK'nun 34 ve 35. maddeleri gereğince ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler **ihbarnameyle** mükellefe tebliğ edilmektedir. Bu vergiler ancak ihbarnamenin tebliği ile tarh edilmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu ve İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre ihbarnamelere karşı yasal hakların kullanımı ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren başlamaktadır. Kendilerine ihbarname tebliğ edilen mükellefler tebliğ tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde 213 sayılı VUK hükümlerine göre uzlaşma (VUK Ek Md. 1-12) ve cezada indirim (VUK Md.376) talebinde bulunabilecekleri gibi aynı süre içerisinde Vergi Mahkemesine de başvurabileceklerdir. Bu işlemlerin hiç birisinin yapılmaması halinde ihbarnameler kesinleşmekte ve vergi borcu tahakkuk etmektedir.

Her vergi kanununda beyan üzerine tarh edilen verginin hangi süre içerisinde ödeneceğine dair hükümler bulunmaktadır. İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergilerin ödeme süresi

de 213 sayılı VUK'nun 112. maddesinde belirtilmektedir. Vergi kanunları ve VUK hükümlerinde belirtilen sürelerde ödenmeyen vergiler tahakkuk eden ve kesinleşen kamu alacağı niteliğini almakta ve takibi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılmaktadır. Kesinleştiği halde ödenmeyen kamu alacaklarının takibine ödeme emri tebliği ile başlanmaktadır. Tebliğ edilen/tebliğ edilmiş sayılan ödeme emirlerine karşı yapılacak idari işlemler ve dava açma süreleri tebliğ tarihinden itibaren 15(onbeş) gündür. Yine 6183 sayılı AATUHK kapsamında yapılacak ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı dava açma süresi tebliğ tarihinden itibaren 15 (Onbeş) gün, kesin hacze karşı açılacak davalarda ise tebliğ tarihinden itibaren 30(otuz) gündür.

213 sayılı VUK, 6183 sayılı AATUHK ve diğer vergi kanunlarında da yapılacak idari işlemlere karşı yapılacak işlemler ve itirazlara karşı belirli süreler yer almakta ve bu sürelerin başlangıcı tebliğ tarihine bağlanmaktadır. Tebliğ işlemiyle vergi borcu belirginleşmekte ve tahakkuk işlemiyle köprü kurulmaktadır.⁵

İdari işlemlerin mükellef açısından hüküm ifade etmesi bunların mükellefe tebliğ edilmesiyle başlamaktadır.⁶ MERNİS adresinin güncel olmaması halinde yapılmış sayılan tebligat işleminden haberi olmayan mükellefler; idari işlemlere karşı itiraz, uzlaşma, cezada indirim ve dava açma haklarını da kaybetmektedirler.

3- MERNİS ADRESİ UYGULAMASIYLA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yukarıda izah edildiği üzere, MERNİS adresi bulunan kişilere adreste oturmasalar da tebligat yapılmış sayılmaktadır. Vergi mevzuatında belir-

⁴ Yıldırım TAYLAR. "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt Ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazi". (dergipark.org.tr).

⁵ Mualla Öncel ve Diğerleri. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara 2013. s.103

⁶ M. Ali ÖZYER. *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*., HUD Yayınları. İstanbul 2015.s.176

tilen yasal sürelerin başlangıcı ağırlıklı olarak işlemin tebliğ tarihi ile başlamaktadır. Tebliğ tarihi itibarıyla belirtilen sürelerde yasal haklarını kullanmayan mükellefler çok ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Vergi idaresinin işlemlerine karşı uzlaşma ve indirim talep etme veya idari ve yargısal itiraz başvurusu haklarının kullanımı için tebliğ tarihi önemlidir. Bu açıdan çok ağır sonuçları olan bir uygulama olduğu yukarıda açıklanmıştır. Uygulamayla birlikte çözüme kavuşturulması gereken çeşitli sorunlar da ortaya çıkmıştır. MERNİS adresi uygulamasıyla ortaya çıkan sorunlar aşağıda başlıklar halinde irdelenmiştir.

3.1- Adresi Bulunmayanlara Tebliğ ve Zamanaşımı Süresi

Kayıtlı MERNİS adresi bulunmayanlara tebligatın nasıl yapılacağına dair herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.⁷ 213 sayılı VUK'nun İlanen Tebliğ yapılacak hallerin sayıldığı 103. maddesinde muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmadığı durumu da ilanen tebligat yapılacak haller arasına alınmıştır. Dolayısıyla kayıtlı MERNİS adresleri bulunamayan **gayrifaal, terk ve işyeri adresi olmayan** mükelleflere yapılacak tebligat işlemlerine doğrudan ilanen tebliğ yoluyla başlanması gerekmektedir. 213 sayılı VUK'nun 106. maddesi gereğince ilanen tebliğ işlemlerinde ilan tarihinden itibaren bir ay içerisinde tebliğ yapılmış sayılmaktadır. Cevap verme, ibraz etme vb. işlemler için verilmesi gereken 15 günlük idari süre de dahil edildiğinde bu süre 45 (kırkbeş) güne çıkmaktadır. Dolayısıyla MERNİS adresi bulunmayanlara zamanaşımı süresinin son yılında yapılacak tebliğlerin tarh zamanaşımı süresinin dolmasına 45 gün evvelen ilan edilmesi gerekir. Bu da idari açıdan ciddi sorunlara yol açabileceği gibi kamu zararına da yol açabilecek bir durumdur. Ayrıca, mevcut uygulama-

da MERNİS adresi bulunmayanlara defter belge isteme yazısının tebliği için ilanen tebliği yoluna başvurulmamaktadır. Bu da mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır. Bu nedenlerle, yapılacak yasal düzenlemeyle Türkiye'de ikamet eden her mükellefin Vergi İdaresi kayıtlarında görünen bir MERNİS adresinin olması sağlanmalıdır.

3.2- Kanunda Geçen Münasip Sürenin Ne Olduğu Sorunu

213 sayılı VUK'nun 102. maddesi hükmüne göre **gayrifaal, terk ve işyeri adresi olmayan** mükellefler veya kanuni temsilcilerinin MERNİS adresine yapılacak tebligatlarda birinci defa adreste bulunulmaması halinde tebligatı çıkaran idare **münasip bir süre sonra** ikinci defa aynı adrese tebligat çıkarmaktadır. Kanun'da bu **münasip sürenin** ne kadar olduğu konusu belirtilmediğinden bu süre idareye veya inceleme elemanına göre de değişebilmektedir. Bu süre bir gün olarak dikkate alınabildiği gibi onbeş gün olarak da dikkate alınabilmektedir. 213 sayılı VUK'nun 14. maddesinde, kanunda açıkça belli olmayan hallerde sürenin 15 (onbeş) günden aşağı olmamak üzere ilgili idare tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle yapılacak yasal düzenlemeyle münasip sürenin **onbeş gün veya** ilgili Kanun'a göre olası adres taşıma hallerinde kişilere yeni adreslerini bildirmek için verilen süreye paralel bir süre olması sağlanmalıdır.

3.3- İki İşlem Tarihleri Arasında Adres Değişikliği Olması

Yukarıda izah edildiği üzere, birinci tebligat işleminin yapılamaması halinde idarece ikinci defa tebligat çıkarılmaktadır. Birinci defa tebligata gidilme tarihi ile ikinci defa tebligat yapılacak tarih arasında adres değişikliği olması halinde ne olacağına dair kanunda düzenleme

⁷ Mesud ALTUNDAĞ. "Tebliğ Usullerinde Karşılaşılabilecek Sorun ve Çözüm Önerisi". (alomaliye.com). Erişim tarihi: 16 Ekim 2019.

bulunmamaktadır. Bu durumda ikinci tebligat-tan sonra aynı adrese bir daha tebligat yapı-lıy- yapılmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinden kaçmak ve zamanaşımı hükümlerinden yararlanmak için kasıtlı olarak bu yöntemle de başvurulabileceği gibi gerçekten de bir adres değişikliği olabilir. Yapılacak yasal düzenlemeyle birinci tebligatın geçerli sayılması ve yeni adrese yapılacak tebligatın ikinci tebligat sayılması sağ-lanmalıdır.

3.4- Gerçek Durumun Esas Alınması İlkesiyle Çelişkili Olması

213 sayılı VUK'nun 3. maddesi *"Vergilendir-medeyi vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille is-patlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispat-lama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun id-dia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."* hükmünü ihtiva etmektedir. Dolayısıyla medeni hukukta geçerli olan ispat yüküm-lülüğü vergi hukuku alanında da geçerlidir.⁸

MERNİS adreslerinde yapılan tebligatlarda muhatabın konutun sahibi iken sattığı ve yeni sa-hibinin konutta oturduğu, kiracı iken başka yere taşındığı ve konutta başkalarının ikamet ettiği, muhatabın kişisel ve ailevi sebeplerle konutu terk ettiği, güvenlik vb. sebeplerle adreslerini farklı gösterdikleri, birbirlerini tanımayan eski yeni kiracıların aynı adreste görüldüğü, muha-tabın fiili olarak nerde oturduğunun konutta otu-ranlar ve komşular tarafından beyan edildiği, vb. tespitler de yapılmaktadır. *"Özellikle, hastalık, iş,*

*askerlik, yazlıkta yaşama, tatil ve benzeri neden-lerle uzun süreli olarak adresten geçici ayrılma-larda mükelleflerin gerçekten tebellüğ etmedik-leri evrak nedeniyle sorumlu tutulmaları ve hak arama imkanlarının ortadan kalkma riski söz ko-nusudur".*⁹ Hal böyle iken MERNİS adresine teb-ligatın yapılmış sayılması VUK'nun 3. Maddesiyle çelişmektedir. Bu sebeple maddenin bu yönüyle de revize edilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

3.5. Ceza Hukuku Yönünden Kasıt Unsurunun Var Olup Olmadığı

Yukarıda izah edildiği üzere, 213 Sayılı VUK'nun 359. Maddesinde varlığı noter kayıtları ve sair suretle ispatlanan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili defter ve belge-lerin gizlenmesi olarak belirlenmiş ve kaçakçılık suçları kapsamına alınmıştır. Aynı madde hükmü gereğince bu fiili işleyenlerin 18 (onsekiz) aydan 3 (üç) yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacak-ları da hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla MERNİS adreslerinde kendilerine defter ve belgelerin in-celemeye ibrazıyla ilgili yazı tebliğ edilmiş sayılan kişiler defter belge gizleme fiilini işlediklerinden hapis cezasıyla da muhatap olacaklardır.

Defter ve belgelerin gizlenmesi suçu ceza yargılamasını gerektiren bir suç olması nedeniyle, ceza hukukunun genel ilkeleri ve Türk Ceza Kanunu hükümlerinde belirtilen şartları taşıması gerekir. Ceza hukukunun genel ilkeleri açısından suçun oluşması, kanunilik unsuru, maddi unsur, manevi unsur (bilerek ve isteyerek kasten suç iş-leme) ve hukuka uygunluk unsurlarının varlığına bağlıdır. Suçun manevi unsuru ise, fiilin bilerek ve kasten işlenmiş olmasıdır. Yani, şeklen ka-nundaki tanıma uymakla beraber, fiilin bilerek ve kasten işlendiğinin ispatı gerekir. Hal böyle iken fiilen kendisine defter ve belgelerinin incelemeye

⁸ S. Ateş OKTAR. *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi. İstanbul 2006. s.65

⁹ Torba Yasa İle Değişen Tebliğ Sistemi Mükellef İçin Ne Anlama Geliyor? (vergidosyasi.com). Erişim tarihi: 08 Aralık 2017.

ibrazına dair yazı tebliğ edilmeyen kişinin bu suç bilerek ve isteyerek işlediğinin iddia edilmesi ceza hukuku ilkeleriyle tezat teşkil etmektedir. Kanunda yazılan tebliğ edilmiş sayılma durumunda kasıt unsurunun bulunup bulunmadığı hususunun ayrıca araştırılması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle hangi durumlarda VUK'nun 359. maddesi kapsamında hapis cezasının oluşacağına dair ek düzenlemeler yapılmalıdır.

Defter ve belge gizleme suçu 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde sayılan diğer fiillerden farklıdır. VUK'nun 359. maddesinde sayılan diğer fiillerde (defter belge gizlemek fiiline benzerlik taşıyan defter ve belgelerin yok edilmesi fiili dahil) suç icrai davranışlarla ve özel kasıtlı işlenmektedir.¹⁰ Örneğin sahte belge kullanmak, muhasebe hilesi yapmak, belgelerde tahrifat yapmak ve benzeri fiillerde özel kasıt olduğu açıktır. Oysa, örneğin düşük hacimli bir ticari faaliyette bulunan veya faaliyeti olmayan bir mükellefin, defter ve belge ibraz etmeme fiilinden nasıl bir çıkarı olabileceği tartışılmalıdır.¹¹ Kanaatimizce kişinin haberdar olmadığı bir fiilden ceza yargılamasına maruz kalması hukuki ve adil değildir.

SONUÇ

213 sayılı VUK'nun tebligat konusu ile ilgili hükümlerinde 7061 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden MERNİS adresine tebligat uygulanması bu yazımızda irdelenmiştir. Ayrıntılı olarak izah edildiği üzere, **gayrifaal, terk ve işyeri adresi olmayan** mükelleflerin MERNİS adreslerine yapılacak tebliğ işlemleriyle ilgili getirilen düzenleme uygulamadaki bazı karışıklıkları gidermiş olmakla birlikte yeni sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Mevcut sorunlar ve çözüm önerileri yazımızda detaylıca açıklanmıştır.

Her yurttaşın vergi idaresi kayıtlarında sürekli olarak bir MERNİS adresinin bulunmasına, birinci defa tebligata çıkarılma işlemi ile ikinci defa tebligata çıkarılma işlemi arasındaki süreye ve bu süreçte meydana gelecek adres değişikliklerine yönelik olarak ilgili maddelere ek hükümler konulmalıdır.

Tebliğ edilmiş sayılma işleminin gerçek durumun esas alınması ilkesine uygun hale getirilmesine ve tebliğ edilmiş sayılma işleminde kasıt unsurunun bulunup bulunmadığının ayrıca araştırılması gerektiğine dair yeni düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı VUK ve Tebliğleri, 6183 Sayılı AA-TUHK
- ALTUNDAĞ, M. "Tebliğ Usullerinde Karşılaşılabilecek Sorun ve Çözüm Önerisi". alo-maliye.com. Erişim tarihi: 16 Ekim 2019.
- COŞKUN KARADAĞ, N. İNNECİ, A. *Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü*. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Adana 2017. Cilt 26 Sayı 3. s.92-108.
- GÖKTAŞ, K. "7061 Sayılı Kanunla Tebliğ Usullerinde Yapılan Değişikliklerin Vergi İncelemeleri ve Mükellef Açısından Değerlendirilmesi". (vergialgi.net). Erişim tarihi: 16 Ocak 2019.
- OKTAR, S. Ateş. *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi. İstanbul 2006. s.65
- ÖNCEL, M. KUMRULU, A. ÇAĞAN, N. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara 2013. s.103
- ÖZBALCI, Y. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık. İstanbul 2007. s. 289.

¹⁰ Osman Alifeyyaz PAKSÜT. 31.01.2007 Tarih ve 2007/11 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararına Karşı Oy Gerekçesi

¹¹ İsmet POLAT. "Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması Ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi". Lebib Yalkın Dergisi. 2013 Haziran Ve Temmuz.

- ÖZYER, M. A. *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayınları. İstanbul 2015.s.176
- PAKSÜT, O A.. 31.01.2007 Tarih ve 2007/11 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararına Karşı Oy Gerekçesi
- POLAT, İ. “Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması Ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi”. Lebib Yalkın Dergisi. 2013 Haziran Ve Temmuz
- TAYLAR, Y. “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt Ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”. (dergipark.org.tr).
- “Torba Yasa İle Değişen Tebliğ Sistemi Mükellef İçin Ne Anlama Geliyor? (vergidosyasi.com). Erişim tarihi: 08 Aralık 2017.