

**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGAT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eymen SOLAK

**Enstitü Anabilim Dalı: Kamu Hukuku
Enstitü Bilim Dalı: Kamu Hukuku**

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya

ARALIK-2014

**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGAT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eymen SOLAK (127220009)

**Enstitü Anabilim Dalı: Kamu Hukuku
Enstitü Bilim Dalı: Kamu Hukuku**

Bu tez 16/12/2014 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Eymen SOLAK

25.11.2014

ÖNSÖZ

Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı kapsamında hazırlanmış olan bu çalışma vergi hukuku için önem arz eden bir husus olan tebligat konusunu ele almaktadır. Türk hukukunda tebligat hususunda genel kanun Tebligat Kanunu iken vergilendirme işlemlerinin öneminden dolayı Vergi Usul Kanunu içerisinde özel olarak düzenlenmiştir. Tebligatın usulüne uygun olarak yapılması vergilendirme işleminin her iki tarafı için de büyük önem arz etmektedir. Aksi takdirde hem idare hem mükellef aleyhine ciddi kayıplar söz konusu olabilmektedir

Çalışmada tebligat hususunda vergi usul hukukunda geçerli olan kanuni düzenlemeler anlatılmış, doktrin ve yüksek yargı mercilerinin kararlarına yer verilmiştir. Bu bağlamda uygulamada ortaya çıkan eksikliklere ve bu hususların çözümlerine değinilmiştir.

Belirtmek gerekir ki çalışmamın konusu belirlerken ilk hareket noktam elektronik tebligat müessesesi oldu. Her ne kadar elektronik tebligat için gerekli kanuni altyapı Vergi Usul Kanunu'na eklenen 107/A maddesi ile sağlanmış olsa geçen zaman içinde idarenin gerekli ikincil düzenlemeleri gerçekleştirmemesi sebebiyle elektronik tebligat, vergi tebliğlerinde kullanılabilir halde değildir. Mevcut tebligat usullerinde ortaya çıkan aksaklık ve eksiklikleri ortadan kaldıracak bir imkân olan elektronik tebligatın bir an önce vergi tebliğlerinde kullanılabilmesini temenni ediyorum.

Çalışmalarında görüş ve önerileriyle katkılarını benden esirgemeyen bütün hocalarımla ve çalışma arkadaşlarımla, özellikle tezimin her aşamasında her türlü isteğimi büyük bir özveri ve anlayışla karşılayan Sayın Doç. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA'nın değerli yardımlarını ödenmesi güç bir borç olarak biliyorum. Bu vesileyle şükranlarımı ve saygılarımı sunuyorum.

EYMEN SOLAK

25.11.2014

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	IV
ÖZET	VI
SUMMARY	VII
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: TEBLİGAT KAVRAMI, TEBLİGATIN HUKUKİ NİTELİĞİ, VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE TEBLİGATIN KAYNAKLARI, TEBLİGAT KANUNU İLE VERGİ USUL KANUNU ARASINDAKİ İLİŞKİ, VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGATA EGEMEN OLAN İLKELER, TEBLİGAT ÇEŞİTLERİ	5
1.1. Tebligat Kavramı	5
1.1.1. Tebligat Hukukunda Tebligat Kavramı ve Hukuki Mahiyeti	5
1.1.2. Vergi Usul Hukukunda Tebligat Kavramı ve Hukuki Mahiyeti	7
1.2. İdare Hukuku Bakımından Tebligatın Hukuki Niteliği	12
1.3. Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Arasındaki İlişki	16
1.4. Vergilendirme İşlemlerinde Tebligatın Kaynakları	18
1.4.1. Anayasa	18
1.4.2. Kanun	19
1.4.3. Tüzük ve Yönetmelik	20
1.4.4. Uluslararası Anlaşmalar	20
1.5. Vergi Usul Hukukunda Tebligata Egemen Olan İlkeler	22
1.5.1. Yazılılık İlkesi	22
1.5.2. Vergi Mahremiyeti İlkesi	23
1.5.3. Sonuca Ulaşma İlkesi	24
1.6. Tebligat Çeşitleri	25
1.6.1. Tebligatı Çıkaran Mercii Bakımından	25
1.6.2. Tebligatın Yapılış Usulü Bakımından	25
1.6.3. Tebligat Evrakının Verildiği Kişi Bakımından	26

BÖLÜM 2: TEBLİGATIN KONUSU, TEBLİGATI ÇIKARACAK MERCİ, TEBLİGAT YAPILACAK KİMSELER, VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGAT USULLERİ.....27

2.1. Tebligatın Konusu.....	27
2.1.1. Tebliğ Edilmesi Zorunlu Belgeler.....	27
2.1.2. Tebliğ Edilmesi Zorunlu Olmayan Belgeler.....	39
2.2. Tebligatı Çıkaracak Mercî	46
2.3. Tebligat Yapılacak Kimseler	47
2.3.1. Muhatap Kavramı.....	47
2.3.2. Gerçek Kişilere Tebligat.....	48
2.3.3. Tüzel Kişilere Tebligat	60
2.3.4. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllere Tebligat.....	62
2.3.5. Adi Ortaklık Halinde Tebligat	62
2.3.6. Erlere / Erata Tebligat	64
2.3.7. Kamu İdare ve Müesseselerine Tebligat	64
2.3.8. Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Tebligat	64
2.4. Vergi Usul Hukuku'nda Tebligat Usulleri	66
2.4.1. Posta Yoluyla Tebligat	66
2.4.2. Memur Eliyle Tebligat	85
2.4.3. Dairede ve Komisyonunda Tebligat	86
2.4.4. İlanen Tebligat	88
2.4.5. Elektronik Tebligat.....	96

BÖLÜM 3: HATALI VE USULSÜZ TEBLİGAT, CEZAI HÜKÜMLER101

3.1. Hatalı Tebligat.....	101
3.1.1. Esaslı Şekil Hataları	103
3.1.2. Esaslı Olmayan Şekil Hataları	105
3.2. Usulsüz Tebligat.....	107
3.3. Cezai Hükümler	109
3.3.1. Yanlış İsim ve Adres Bildirme Suçu.....	109
3.3.2. Yalan Beyan Suçu	109
3.3.3. Tebliğ Edilen Evrakın Muhatabına Verilmemesi ve Tebligatı Kabulden Kaçınma Suçu	110
3.3.4. Kanunu Uygulamakla Görevli Kişilerin İşleyecekleri Suçlar	110
3.3.5. Tebligat Evrakının Taliki Suçu.....	111

SONUÇ VE ÖNERİLER.....112

KAYNAKÇA.....	115
ÖZGEÇMİŞ.....	121

KISALTMALAR

AY	: Anayasa
Bkz.	: Bakınız
BTK	: Bilgi Teknolojileri Kurumu
D	: Daire
DD	: Danıştay Dairesi
Dp	: Dipnot
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas
ET	: Erişim Tarihi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
Haz.	: Hazırlayan
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m	: Madde
MK	: Medeni Kanun
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
RG	: Resmi Gazete
s	: Sayfa
S	: Sayı
T	: Tarih
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

DVDDGK : Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK : Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Yalova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Vergi Usul Hukukunda Tebligat

Tezin Yazarı: Eymen SOLAK **Danışman:** Doç. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA

Kabul Tarihi: 16.12.2014 **Sayfa Sayısı:** 121

Anabilimdalı: Kamu Hukuku **Bilimdalı:** Kamu Hukuku

Vergilendirmeye dair işlemlerin mükelleflere duyurulması amacını taşıyan tebligat, vergi hukukunun önemli konularından birini oluşturmaktadır. Türk hukukunda tebligat konusunda genel düzenleyici kanun Tebligat Kanunu olmasına rağmen vergilendirme işlemlerinde tebligat, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiştir. Özel Kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde ise, genel kanun niteliğinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Bu durum şüphesiz bir kamu alacağı olarak verginin taşıdığı önemden kaynaklanmaktadır.

Vergilendirme işlemleri yapılırken tebligat ile ilgili yapılacak hata; vergi idaresi aleyhine vergi ile ilgili önemli kayıplar ve mükellef aleyhine oluşacak ciddi haksızlıklar şeklinde kendini göstermektedir.

Bu çalışmada 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebligat ve uygulamasına yönelik idare ve muhataplar açısından ortaya çıkan sorunları ve eksiklikleri tespit etmek ve bunlara çözümler ortaya koyabilmek amaçlanmıştır. Bu amacımızı gerçekleştirebilmek için mevcut yasal düzenlemeleri ortaya koyulmuş, yargı kararları, Maliye Bakanlığı tebliğleri ve doktrinde yer alan görüşler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Hukuku, Tebligat Hukuku, Tebligat, Kayıtlı Elektronik Posta

SUMMARY

University of Yalova, Institute of Social Sciences, Master Thesis Summary

Thesis Title: Notification in Tax Procedure Law
Thesis Author: Eymen SOLAK Advisor: Assoc. Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA
Date of Acceptance: 16.12.2014 Total Number of Pages: 121
Department: Public Law Field of Study: Public Law
<p>The notification of tax procedures to the tax payers is an important subject in Tax Law. Although in Turkish Law, general notifications are regulated by the Notification Law, the tax notification is regulated by the Tax Law, article 213. In the case of the Tax Law, which is a sub-branch of Particular Law, not being address the issue the article 7201 of the General Law will take effect. This is, no doubt, closely related to the fact that tax is state's prime means of income.</p> <p>The notifications error in tax procedures will manifest themselves as tax income losses of the tax administration and grave injustices at the expense of tax payers.</p> <p>In this study, it is aimed to provide solutions to problems of the notification in the article 213 of Tax Procedure Law, the applicational issues for the administration and the tax payers and identify additional steps that are needed to be taken. To that effect, the current laws, legal rulings, the instructions of the Ministry of Economy and the views of the academics have been studies.</p>
Keywords: Tax Procedure Law, Notice Law, Notice, Notification, Registered Electronic Mail(REM)

GİRİŞ

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin mükelleflere duyurulması amacını taşıyan tebligat, tebligat hususunda genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu¹ içerisinde değil 213 sayılı Vergi Usul Kanunu² içerisinde özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin VUK’nda yer almasının sebebi vergilendirme işleminin temel haklar ve özgürlükler ile yakından ilgili olmasından ileri gelmektedir³.

Vergi Usul Hukuku’nda “tebligat” kurumunu düzenleyen hükümler VUK’nun 21. maddesi ile 93. ve 109. maddeleri arasında tanzim edilmiştir. VUK’na göre tebligat, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yine VUK’nda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yazı ile bildirilmesidir.

Tebliğat, günlük hayatta sıradan bir işlem gibi görünse de yargı kararları irdelendiğinde aslında pek çok uyuşmazlığa sebep teşkil ettiği görülmektedir. Tebliğatın ifasında yapılacak bir hata, idarenin kamu alacağını tam alamamasına hatta kimi durumlarda hiç alamamasına sebep olmaktadır. Tebliğatın yapılmasında ortaya çıkan hatalar ve aksaklıklar, verginin borçlusu tarafında bulunan mükellefler açısından ise ciddi hak kayıplarına sebep olmaktadır.

İşte yukarıdaki bu gerekçelerden dolayı bu tezde tebligat hususunda mevcut yasal düzenlemeler ve Danıştay içtihatları ışığında idare ile mükellefler yönünden ortaya çıkan sorunların ele alınması amaçlanmaktadır.

Bilindiği üzere Türk Hukuku’nda vergi yargısı idari yargı teşkilatının içerisinde yer almaktadır. Bu yüzden bir vergi davası sözkonusu olduğunda yapılacak olan

¹ 7201 sayılı Tebligat Kanunu, Resmi Gazete, Tarih:11 Şubat 1959, Sayı:10139, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10139.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10139.pdf>, ET: 10.11.2014.

² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, Tarih:10 Ocak 1961, Sayı:10703, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf>, ET:10.11.2014.

³ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 21. Bası, Ankara, 2012, s.104.

yargılama, 2577 sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu⁴ (İYUK)” hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Nitekim İYUK’nun 60. maddesi de “*Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır.*” hükmünü içermektedir. Bu yüzden vergi yargılamasında gerçekleştirilecek tebligatlar da İYUK’na göre yapılacaktır⁵. Zira Vergi Usul Hukuku sadece vergilendirme ile ilgili işlemlerde tebligatı düzenlemiştir. Vergi Yargılaması Hukuku ile ilgili tebligat hükümlerini ise düzenlememiştir. Kanunkoyucu bu hükümlerin düzenlenmesini İYUK’nun inhisarına bırakmıştır. Bu yüzden Vergi Yargılaması Hukuku ile ilgili tebligat bu tezin kapsamı içinde olmayacaktır. Yani bu tezin konusu, VUK’nda düzenlenen vergi tebligatları ile sınırlandırılmıştır.

Yukarıdaki paragrafta Vergi Yargılaması Hukuku ile ilgili tebligatın Vergi Usul Hukuku kapsamında olmadığı belirtilmişti. Bununla beraber Vergi İcra hukuku tebligatlarının da bu tezin kapsamında olup olmayacağını açıklığa kavuşturmak gerekmektedir. Vergi İcra Hukuku’nun kanuni rejimini düzenleyen 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun⁶’un⁷ getirdiği ve cebren takip ve tahsil sistemi esasında vergi usul hukukunun bir cüz’ü niteliğindedir. Bu yüzden vergi icra hukuku kapsamında yapılan tebligatlar esasında verginin aslının ve fer’i alacaklarını tahsilini mümkün kılmak adına yapılmaktadır. Ayrıca, rızaen yapılmayan ödemeler halinde ise cebren tahsil yolunu başlatmak için tebligat kurumu yine önem kazanmaktadır. Nitekim 6183 sayılı Kanun’un 8. maddesine bakıldığında VUK’na referansta bulunulmuştur. Bu 8. madde hükmüne göre aksine hüküm bulunmadıkça, 6183 Sayılı Kanun’da belirtilen tebligatların yapılmasında VUK’nun tebligat hükümleri uygulanacaktır. Bu kanuni delilden hareket ederek vergi icra hukuku kapsamında yapılan

⁴2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Resmi Gazete, Tarih:20.01.1982, Sayı:17580, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17580.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17580.pdf>, ET:10.11.2014.

⁵ Recai Dönmez / Metin Taş / Doğan Şenyüz / Şükrü Kızılot, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.148.

⁶ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete, Tarih:28 Temmuz 1953, Sayı:8469,

<http://resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8469.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8469.pdf>, ET:10.11.2014.

⁷ Bundan sonra “6183 sayılı Kanun” olarak kısaltılacaktır.

tebligatların da vergi usul kanunu çerçevesinde kurulu “tebligat” kurumunun bir parçası olduğu kanıtlanmış olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus vergi icra hukukuna göre yapılacak tebligatlarda önce 6183 sayılı Kanun’un varsa ilgili tebliğ hükümlerine bakılacak yoksa VUK’nun tebliğ hükümlerine bakılacaktır. Bu ilişki saptandıktan sonra 6183 Sayılı Kanun’da belirtilen tebligatların da tezin kapsamına ithal edilmesinin zorunluluk arz ettiğini belirtmek gerekmektedir.

Yine tezin kapsamını tayin etmek bakımından gümrük ve tekele ait vergi ve resimlerin tebligatının da bu tezin konusu olup olmayacağını kesinleştirmek gerekmektedir. Bunun için VUK’nun 2. maddesine bakmak icap etmektedir. Bu madde hükmüne göre “*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.*” denilmektedir. Bu madde uyarınca gümrük ve tekel vergi ve resimlerinin tebligat ile ilgili kısımlarının da 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na dâhil olduğu ve VUK’nun dışında tutulduğu tespit edilebilmektedir. Yani bu gerekçeden dolayı gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler ile ilgili tebligatlar VUK’na tabi değildir. Bundan dolayı gümrük ve tekel vergi ve resimlerine ait tebligat hukuku da bu çalışmanın kapsamına alınmayacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde tebliğ kavramının günlük hayatta, hukuk dünyasında ve özellikle vergi usul hukukunda ne anlam ifade ettiği, idari işlem teorisi bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olup olmadığı, vergilendirme işlemlerinde tebligatın düzenlendiği VUK ile tebligat hususunda genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu’nun nasıl bir ilişki içerisinde olduğu, vergilendirme işlemlerinde tebligatın kaynaklarının neler olduğu, vergi tebligatlarının gerçekleştirilmesine hangi ilkelerin hâkim olduğu ve nihayet vergi tebligatlarının nasıl bir tasnife tabi tutulduğu ortaya koyulmuştur.

İkinci bölümde, vergi usul hukukunda tebliğin konusu ve Türk vergi hukukunda tebliğ edilmesi zorunlu belgeler ile tebliğ edilmesi zorunlu olmayan belgelerin neler olduğu, tebliği çıkaracak mercilerin hangileri olduğu, tebliğ yapılacak kimselerin kimler

olduğu ortaya koyulmuştur. Vergi usul hukukunda geçerli tebliğ usul ve şekilleri Danıştay uygulaması ile beraber ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise hatalı ve usulsüz tebligat, bu hatalı ve usulsüz tebligata tayin edilmiş cezai hükümler ve son olarak da bu hatalı ve usulsüz tebligata itiraz ve yargı yolunun nasıl olacağı ifade edilecektir. Üçüncü bölüm vergi usul hukuku bakımından tebligatın sorunlu kısımlarının itiraz ve yargı yolu seyrinde nasıl çözüme kavuşturulduğu açıklanmaktadır. Dolayısıyla üçüncü bölüm bu tezin ortaya koyduğu tebligat ile ilgili uyuşmazlıkların irdelendiği ve açıklığa kavuşturulduğu yerdir.

BÖLÜM 1: TEBLİGAT KAVRAMI, TEBLİGATIN HUKUKİ NİTELİĞİ, VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE TEBLİGATIN KAYNAKLARI, TEBLİGAT KANUNU İLE VERGİ USUL KANUNU ARASINDAKİ İLİŞKİ, VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGATA EGEMEN OLAN İLKELER, TEBLİGAT ÇEŞİTLERİ

1.1. Tebligat Kavramı

“*Tebligat*” Arapça kökenli bir kelime olup esasında “*tebliğ*” kavramının çoğuludur⁸. Fakat günümüzde her iki kelime de tekil anlamda kullanılmaktadır. Tebliğ kelimesinin sözlük anlamı bildirmek, bildirimdir⁹. Etimolojik olarak ise “*bülüğ*” kökünden gelmektedir¹⁰. Bülüğ ise yetiştirme, eriştirme, götürme, nakil, ulaşma, varma, erme anlamlarını içermektedir¹¹. Yani “*tebliğ*” kavramının etimolojisinden tebliğ konusu hususun ulaşması gereken kişiye tam anlamıyla ulaştırılması, kesinlik kazanacak şekilde bildirim, idrak edilir mahiyette olması gerektiği gibi çağrışımlar fark edilebilmektedir.

Tebliğ ve tebligat sadece hukuki bir terim olmayıp aynı zamanda din, sanat, bilim ve akademi gibi benzeri alanlarda da kullanılabilen bir terim niteliğindedir. Ancak bu tezin konusu gereği tebliğ ve tebligatın hukuki mahiyeti hatta daha spesifik olarak vergi usul hukuku bakımından mahiyeti ölçü alınacaktır. Dolayısıyla bu çalışmada kullanılan tebliğ ve tebligat terimleri sadece hukuki mahiyette kullanılır olacaktır. Bu tezin tüm metni boyunca kullanılacak tebliğ ve tebligat terimleri konunun nezaketine göre birbirinin yerine kullanılacaktır.

1.1.1. Tebligat Hukukunda Tebligat Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Tebliğat Kanunu’nda “*tebligat*” kavramı tanımlanmamıştır. Kanunkoyucu tebligat kavramının tanımlamanın gereğine ihtiyaç duymadığı düşünülebilir. Bir kavramı

⁸ Ferit Develioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, 24. Baskı, Aydın Kitabevi, Ankara, 2007, s.1048.

⁹ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17580.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17580.pdf>, ET: 30.01.2014.

¹⁰ Nişanyan Sözlük, <http://www.nisanyansozluk.com/?k=b%C3%BCl%C4%9F&x=18&y=12>, ET: 30.01.2014.

¹¹ **Hayat Büyük Türk Sözlüğü**, Hazırlayan:Şevket Rado, Hayat Yayınları, İstanbul.

tanımlamanın o kavramı kendi tanım sınırlarına içerisine hapsedmesi de mümkündür. Diğer taraftan hukuken bir kavramın tanımlanmaması da hukuki güvenlik ve keyfiliğe yol açması bakımından sakıncalı bir durum oluşturabilecektir. Her iki durumun sakıncası da azımsanacak durumda değildir. O zaman böylesi bir tanımlamaya gidilmediğin de o kavramı tavzih etmek bakımından hem doktrine hem de kanunda düzenlenmiş o kavrama ve kuruma ait unsurlarına bakmak gerekmektedir.

Yüksek mahkeme kararlarında tebligatın unsuri yapısı, bilgilendirme ve belgelendirme anlamlarına dayandırılmaktadır¹². Bir tebliğ işleminin kurucu unsurları olarak “bilgilendirme” ve “belgelendirme” kabul edilmektedir. Yani her ikisi arasında doğası gereği kopmaz ve ayrılmaz bir ilişki mevcut olup alternatif değil kümülatif bir yapıya sahiptir. Nitekim **Muşul** da bu ilişkiyi bir hukuki işleme tebligat denilebilmesi için bahsedilen bu iki unsurun bir arada bulunması gerektiğini ve bu iki unsurdan birinin bulunmaması durumunda da tebligat denilecek bir hukuki işlemin de mevcut olmayacağını ifade etmektedir¹³.

Tebligat işleminin bilgilendirme ve belgelendirme unsurundan mütevellit olduğunun kabulünün yanısıra ele alınması gereken bir diğer husus da tebligat işleminin bir “usul” işlemi¹⁴ olduğudur¹⁵. Yani bilgilendirme ve belgelendirme unsurunu havi bir tebligat işleminin hukuken geçerli olabilmesi için bu iki unsura ilaveten bir şeye daha ihtiyaç vardır ki bu da “usul”dür. Burada “usul”den anlaşılması gereken şey ise tebligatın kendi kanununda belirtilen usule uygun olarak yapılmasıdır. Şayet usulüne uygun tebligat yapılmamışsa diğer iki kurucu unsur olsa da sözkonusu tebligat hukuken geçerli olamayacaktır. Bu durumda sözkonusu tebligat “usulsüz tebligat” mahiyetine girecektir.

¹² Yargıtay 12. HD., T.11.02.2013, E.2012/32459, K.2013/3328; Yargıtay 12. HD. T.19.09.2013, E.2013/213, K.2013/29142; Yargıtay HGK, T.14.12.2011, E.2011/21-869, K.2011/754, <http://www.kazanci.com/>, ET: 30.01.2014.

¹³ Timuçin Muşul, **Tebligat Hukuku**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.41.

¹⁴ Seyithan Deliduman, **Tebligat Hukuku Bilgisi**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.20; Yargıtay HGK, T.23.11.2011, E.2011/11-554, K.2011/684, <http://www.kazanci.com/>, ET:29.09.2014.

¹⁵ Aslında bu ifade, temel bileşenleri henüz tebarüz etmemiş soyut ve a priori bir önermedir. Yani tebligat işleminin bir “usul işlemi” olduğunun hususundaki müttefik kanaatin dayandığı temel bileşenleri ayırt edilmemiştir. Bu husus tezin konusu dışında tutulmakla beraber kendi başına bir incelemeyi gerektirmektedir.

Başka bir ifadeyle tebligat yokluğu değil usulsüz tebligat sözkonusu olacaktır¹⁶. Diğer yandan tebligatın bilgilendirme ve belgelendirme kurucu unsurlarının birisinden mahrum olması halinde ise artık “tebligatın yokluğu” mevzubahis olacaktır.

Yukarıda bahsettiğimiz üzere Tebligat Kanunu ve diğer kanunlardaki tebligata dair hükümler şekle mütealliktir¹⁷. Esasında bu şekle müteallik hükümler de yine tebligat denilen usuli işlemin unsurları niteliğindedir. Zira bu şekle müteallik hükümler sıkı sıkıya uygulanmalıdır ki şekli hukukun korumak istediği maddi hukuk himaye edilebilsin ve hukuken geçerli bir tebligat işlemi ortaya çıkabilsin. Aksi durumda tebligat kanununda öngörülen biçimde yapılmadığı için usulsüz tebligat var demektir¹⁸.

Yukarıdaki ele aldığımız tartışmaların üzerine “tebligat”, yetkili makamlar tarafından tesis edilen hukuki işlemlerin hukuki sonuçlarından etkilenecek olan kişilere kanuna uygun bir şekilde bildirim ve bu bildirim de kanuni usul ve şekillere uygun bir şekilde yapıldığının belgelenmesi olarak tanımlanabilir¹⁹.

Tebligat kurumunun en önemli işlevlerinden birisi de tebliğ yapılan kişinin tebligatın münderecatı hakkında ya “kabul etme-rıza gösterme” ya da “itiraz etme-yargı yoluna gitme” gibi hukuki tercihlere sahip olmasıdır. Bilindiği üzere bir hukuki işlemin muhatabının hukukunu olumlu ya da olumsuz etkileyebilmesi için yine o muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Zira bir hukuki işleme karşı talep ya da dava hakkı ancak usulüne uygun yapılmış bir tebligat ile mümkün olmaktadır.

1.1.2. Vergi Usul Hukukunda Tebligat Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Genel tebligat hukukunun yanısıra vergi usul hukukunda da “tebligat” önemli bir kurum olarak mevcut bulunmaktadır. Vergi usul hukukunun kendine has yapısından dolayı kanunkoyucu vergi usul hukukuna özgü olan bir “tebligat” kurumunun tesisine gitmiştir. Zira bilindiği üzere vergilendirme işleminin taraflarını devlet ile mükellef ve

¹⁶ Muşul, s.41.

¹⁷ Deliduman, s.20.

¹⁸ Muşul, s.41.

¹⁹ Timuçin Muşul / Erdoğan Moroğlu, **Tebligat Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, 1990, s.19-20; Deliduman, s.15; Muşul, s.41; Yargıtay HGK, T.23.11.2011, E.2011/11-554, K.2011/684, <http://www.kazanci.com/>, ET: 30.01.2014.

onun ilgilileri oluşturmakta olduğundan ve vergilendirme işleminin de maddi unsurunu “mamelek” oluşturduğundan burada daha sui generis bir tebligat kurumuna ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi usul hukukunda tebligat kurumundan bahsederken geniş anlamda olan ve genel idari düzenleyici işlem olan “tebliğ” değil de dar anlamda olan ve VUK’nda düzenlenmiş bulunan “tebligat” işlemi anlaşılmalıdır.

Bu bağlamda tebliğ / tebligat kavramı vergi usul hukukunda iki yapıda tesis olunmuştur. Yukarı paragrafta da bahsedildiği gibi bu iki yapıdan birincisi, Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan ve ilgililerin hukukunu kanuna uygun şekilde düzenleyen ve yön veren genel düzenleyici işlem niteliğindeki “genel tebliğler”dir. Bu geniş anlamda tebliğ kavramı içerisinde adlandırılmış olup yine bu tezin kapsamı dışında tutulacaktır.

İkinci yapıda olan tebligat ise dar anlamda olan tebligata ilişkindir. Esasında dar anlamda olması ise hakkında ya da gıyabında vergisel idari işlem yapılan kimsenin o somut ve subjektif idari işlemin aktif süjesi olmasıdır. Buna göre vergi usul hukuku bakımından “tebligat” vergilendirmeye dair ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından ve usulüne uygun olarak mükellefe veya ceza sorumlusuna yazılı olarak bildirilmesidir (VUK, m.21).

Genel tebliğler, nitelikleri bakımından iki grupta ele alınmaktadır. Birinci gruba giren genel tebliğler, vergi kanunlarının düzenlenmesini Maliye Bakanlığı’na bıraktığı hususlarda Maliye Bakanlığı’nın uyulması gereken kuralları ortaya koymak için çıkardığı genel tebliğlerdir. Vergi kanunları bazı hallerde Maliye Bakanlığı’na kanunun belirttiği çerçevede düzenleme yapma yetkisi vermektedir. Bakanlık bu yetkiye dayanarak genel tebliğ çıkarmaktadır. Bu bakımdan birinci tür genel tebliğler bağlayıcıdır ve vergi hukukunun asli kaynağı durumundadırlar²⁰. İkinci grup genel tebliğler ise hem vergi memurları hem vergi yükümlü ve sorumluları bakımından ortaya çıkabilecek karışıklık ve yanlışlıkları engellemek için Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan izahatlardır. Vergi kanunlarının dağınık, fazla olması ve sık sık değişmesi birtakım karışıklık ve yanlışlıkların ortaya çıkmasına sebebiyet verebilmektedir. Ayrıca değişen sosyal ve ekonomik koşullar Maliye Bakanlığı bünyesinde gerçekleştirilen vergilendirmeye dair işlemlerin yürütülmesi

²⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 105.

için açıklanmaya muhtaç deyim ve kavramlar ortaya çıkarmaktadır. Hem vergi memuru hem vergi yükümlüsü bakımından ortaya çıkan karışıklık ve yanlışlıkları engellemek için Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğler çıkartılmaktadır. Böylelikle her iki taraf içinde vergilendirme işlemlerini doğru ve hızlı yapabilme imkânı sağlanmaktadır. Genel tebliğler, yalnızca vergilendirmeye dair işlemlerinin yürütülmesi konusunda açıklamalar olup, yeni hüküm getirmemektedir. Bu açıdan idare hukuku bağlamında kesin ve yürütülmesi gereken objektif ya da sübjektif işlem niteliği de taşımamaktadır. Ne yükümlüler bakımından hak ve yükümlülük doğurur ne de yargıçlar bakımından bağlayıcıdır. Nihayetinde genel tebliğler, vergi hukukunun ikincil nitelikte bir kaynağıdır²¹. Belirtmek gerekir ki Maliye Bakanlığı genel tebliğleri çalışmamızın kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak genel tebliğlerin vergi hukukunun kaynağı olması sebebiyle çalışmamız içerisinde yararlanacağımız kaynaklardan olduğu şüphesizdir.

İkincisi olarak vergi hukukunda tebliğ kavramı -bu tezin de konusunu oluşturan-VUK'nun 21. maddesinde açıklanmış ve tanzim edilmiştir. Buna göre, tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

Vergilendirme ile ilgili hususlar, vergi dairesince mükellef veya sorumlunun tespit edilerek verginin tarhından mükelleften tahsil edilene kadar olan aşamalarda cereyan eden çeşitli muamelelerdir. Bilindiği üzere vergilendirme aşamalarının ilki “tarh”tır. Tarh işlemi, vergilendirme sürecinin sebebi olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini takiben ortaya çıkmaktadır²². VUK'nda tarh işlemini “**vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele**” olarak tanımlamıştır (VUK, m.20). Bu madde metninden de anlaşılıyor ki kanunkoyucu tarh işlemini açıkça bir idari işlem olarak düzenlemiştir. Buna göre, vergi idaresi vergi tarhiyatı ile mükellef veya sorumlu üzerinde tek taraflı bir işlem tesis ederek bu kişileri vergi borçlusu konumuna

²¹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 9. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 1981, s. 35.

²² Doğan Şenyüz, “**Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı**”, *Yaklaşım Dergisi*, S:183, Ankara, Mart 2008, s.17.

getirmektedir²³. Ancak mükellef veya sorumlunun vergi borçlusu konumuna geçmesi ise bu işlemde haberdar olması ile mümkün olacaktır. Diğer bir deyişle usulüne uygun bir tebliğ işlemi gerçekleşmeden tarh işlemi hukuki sonuç doğurmayacaktır²⁴. O halde, tarhiyat işlemi, ancak vergilendirmenin tebliği ile tamamlanmış, tekemmül etmiş olmaktadır²⁵.

Verginin tahakkuku ise tarh ve tebliğ aşamalarını geçen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir (VUK, m.22). Mükellefe tarh ve tebliğ edilen vergi, tahakkuk aşaması ile vergi idaresi tarafından mükelleften talep edilir hale gelmektedir. Tahakkuk, dava açma sürelerinin geçirilmesi ile kendiliğinden veya vergi davası açılması halinde açılan davanın yargı organınca red kararı verilmesi ile ortaya çıkmaktadır²⁶. Tahakkuk belirli bir tarih aralığına, zaman dilimine karşılık gelir²⁷. Diğer bir deyişle tahakkuk kendiliğinden gerçekleşen bir durumun saptanmasına ilişkin bir olgu, durum anlamına gelmektedir²⁸. O halde tahakkuk, vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini ifade edip tarh işleminden farklı olarak idari işlem niteliği taşımamaktadır.

Vergilendirme sürecinin son işlemi olan tahsil işlemi ise tahakkuk etmesine rağmen zamanında ödenmeyen vergi borcunun mükellef veya sorumludan cebri icra yoluyla alınmasıdır (VUK, m.23). Tahsil aşamasında mükellef tarafından bir ödemedir farklı olarak vergi idaresi tarafından cebren, zorla ödetme sözkonusudur. Tahsil işlemi ile artık vergi borcu ortadan kalkmış olur. Bu bakımdan tahsil işlemi bireysel subjektif nitelikte bir idari işlemdir²⁹.

Tebliğat vergi dairesinin muhataba ulaştırmak istediği amacı ihtiva eder. Tebliğat tarh ve tahakkuk safhası arasında önemli bir vazife yapar. Tebliğat yapılmadan tarh ve

²³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.54

²⁴ Şenyüz, “**Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanlaşımı**”, s.17.

²⁵ Aksoy, s.54.

²⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.106.

²⁷ Şenyüz, “**Vergilendirme Sürecinde Zamanlaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanlaşımı**”, s.18.

²⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.106.

²⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.108.

tahakkuk işlemleri bir hüküm ifade etmez³⁰. Nitekim mükellef bu işlemlerden ancak tebligat ile haberdar olacaktır³¹.

Verginin mükellefe bildirilmesinde iki amaç sözkonusu olabilir³². Bunlardan birincisi, tarh olunan vergiden mükellefin haberdar edilmesidir³³. Mükellefin vergi ödevlerini kesintiye uğramadan yerine getirebilmesi için mükellef verginin her aşaması hakkında bilgilendirilmelidir. İkincisi ise ortaya çıkan matrahın mükellef tarafından onayının alınmasıdır. Matrah hususunda mükellefin onayının alınması, bir nev'i mükellef tarafından kontrol edilmesi anlamını taşımaktadır³⁴. Böylelikle, herhangi bir tebligatı tebellüğ etmeyi kabul eden kimse tebligatta yazılı durumu kabul etmiş ve tebligatın yapılmasından maksat da hâsıl olmuş olacaktır³⁵. Bu bağlamda, mükellef açısından tarhiyata karşı hukuki başvuru yollarına gitmek için geçerli olan süreler de verginin tebliği ile başlayacaktır. Diğer bir deyişle, mükellefe bildirilmemiş bir tarhiyat işlemi tek başına bir sonuç doğurmayacaktır³⁶. Nitekim mükellef yapılan işlemin haksızlığına karşı hukuki yollara başvurma hakkına sahiptir³⁷. Bu durumda tebligat, tarh aşamasından hemen sonra gelerek vergi borcunun tahakkuk etmesine veya dava konusu edilebilmesine imkân sağlamaktadır³⁸. Nitekim usulüne uygun tebligat işleminden sonra yükümlü, ya borcu kabul ederek ödeme yapar ya da işleme karşı hukuki yollara başvurma hakkını kullanır³⁹.

O halde, vergilendirme sürecinde tarh ve tahsil birer idari işlem niteliğindeki tebliğ ve tahakkuk ise usule ve uygulamaya yönelik usul ve şekil işlemleridir⁴⁰.

Belirtmek gerekir ki tebliğ, bu usul ve şekle dair tebligat işleminin de içerisinde

³⁰ Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s.258.

³¹ Doğan Şenyüz / Mehmet Yüce / Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s.158.

³² Yusuf Karakoç, **Vergi Hukuku**, s. 272.

³³ Aksoy, s.54.

³⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.21.

³⁵ Selahattin Dumlu, **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957, s.265.

³⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.158.

³⁷ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 19. Baskı, Ankara, 2012, s.114.

³⁸ Gökhan Kürşat Yerlikaya, “**Vergi ihbarnamelerinin Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu**”, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S.35-36, İstanbul, 2007, s.10.

³⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.103.

⁴⁰ Şenyüz, “**Vergilendirme Sürecinde Zamanlaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanlaşımı**”, s. 18; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.159; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.103.

olduğu vergilendirme sürecinde (tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil) bir aşamayı da ayrıca ifade etmektedir⁴¹.

1.2. İdare Hukuku Bakımından Tebligatın Hukuki Niteliği

Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Bu aşamaların geçilmesini ve neticesinde mükelleften verginin alınmasını sağlayan makam vergi idaresidir. Vergilendirme süreci ve işlemlerinin idare hukukundan bağımsız ele alınması düşünülemez. Bu sebeptir ki tebliğ işlemi, idare hukuku ve özellikle idari işlem bakımından değerlendirilmeye muhtaçtır. Yukarıda vergi usul hukukunda tebligat kavramını irdelerken bahsettiğimiz üzere tarh VUK’nda açıkça bir idari işlem olarak hükme bağlanmıştır. O halde -Şenyüz’ün de ifade ettiği gibi- kanunkoyucunun bu nitelendirmesine bağılı olarak “idari işlemler” için yapılan analizlerin tümü tarh işlemi için de geçerli olacaktır⁴².

İdari işlem kavramının yasal bir tanımı yoktur. Öğreti ve yargı kararları ile birtakım tanımlar getirilmiş ve bir idari işlemde bulunması gereken hususlar tespit edilmiştir.

Doktrinde **Onar**, icrai karar, idari tasarruf, idari işlem kavramlarının müteradif⁴³ kavramlar olduğunu belirterek icrai kararı, “*İdarenin amme kudretine dayanarak icrai mahiyeti yani kendiliğinden icra kabiliyetini haiz olmak ve üçüncü şahıslara müessir hükümler doğurmak üzere yapmış olduğu bir taraflı tasarruflar icrai karar adını alırlar.*”⁴⁴ ve “*icrai karar bir idari makam tarafından, idare edilenlere karşı hukuki bir hüküm husule getirmek maksadıyla ve icrai bir şekilde yani re’sen icrası mümkün bir tarzda yapılan tasarruflardan, izhar edilen irade beyanlarından ibarettir.*”⁴⁵ şeklinde tanımlamıştır. **GÖZLER**, “*İdari işlem, idare hukukunda ve keza uyumsuzluk halinde idari*

⁴¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s. 8.

⁴² Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.89.

⁴³Müteradif: Eş anlamlı,
http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.549148610017a8.41713009, ET: 03.10.2014.

⁴⁴ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C.I, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.385.

⁴⁵ Onar, s.386.

yargıya tabi olan kamu gücüne dayanan hukuki işlemler; yani hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır.⁴⁶” şeklinde tanımlamıştır. **GÜNDAY**, “İdari işlemler, idare fonksiyonunun yerine getirilmesi için yapılan kamu hukuku işlemleridir.” şeklinde tanımlamıştır⁴⁷. **ERKUT**, “idari işlem, idari makamların, kamu gücü ve kudreti ile hareket ederek, idare işlevine ilişkin olarak yaptıkları ve çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran tek yanlı irade açıklamalarıdır⁴⁸.” şeklinde tanımlamıştır.

Danıştay ise idari işlemi, “idari makamların kamu gücüne dayanan, idare işlevine ilişkin olarak yaptıkları, tek yanlı, doğrudan uygulanabilir nitelikte ve ilgililerin hukuki durumlarını etkileyen irade açıklamaları” şeklinde tanımlamaktadır⁴⁹. Bununla beraber idare işleviyle ilgili kamu yetki ve usullerini kullanmakla yetkili olduğu özel yasal düzenlemeyle istisnai olarak kabul edilen özel hukuk tüzel kişilerinin, tek taraflı irade beyanlarıyla hukuki sonuç doğuran, doğrudan uygulanabilir nitelikteki işlemlerinin de idari işlem niteliği taşıdığı da kabul edilmektedir⁵⁰.

Tüm bu tanımlamalardan sonra diyebiliriz ki bir hukuki işlemin idari işlem olup olmadığı konusunda asıl ayırt edici hususlar işlemin idare işleviyle ilgili bir alanda ve kamusal yetki ve usuller diğer bir deyişle kamu gücü ayrıcalıkları kullanılarak yapılmasıdır.

Vergi tebliğlerinin idare hukuku bakımından niteliğini anlamak için yukarıda tanımladığımız idari işlemin özelliklerinden de bahsetmek gerekmektedir⁵¹. Bunlar “re’sen icra”, “hukuka uygunluk” ve “icrailik” özellikleridir. İdarenin belli bir konuda üçüncü bir kişi hakkında tesis ettiği işlem ile kamunun imkân ve gücünü kullanarak ve başka bir işlemin varlığına ihtiyaç duymadan doğrudan doğruya ilgili kişi üzerinde birtakım hukuki sonuçlar doğurabilmesine idari işlemin icrailik özelliği denilir⁵². Bu şekilde hukuk

⁴⁶ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C.I, Ekin Yayınevi, Bursa, Ekim 2009, s.661.

⁴⁷ Metin Günday, **İdare hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2011, s.121.

⁴⁸ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, s.2.

⁴⁹ D.10.D., T.17.11.2008, E.2006/5406, K.2008/7917, Danıştay Dergisi, S:121, s.357.

⁵⁰ D.10.D., T.16.12.2009, E.2009/5590, K.2009/10553, Danıştay Dergisi, S:124, s.392.

⁵¹ İdari işlemin özellikleri ve çeşitleri için **Bkz.** Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990; Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C.I-II, Ekin Yayınevi, Bursa, Ekim 2009.

⁵² Gözler, **İdare Hukuku**, s.673; Erkut, s.119.

âleminde doğan idari işlemlerin idare tarafından maddi âleme aktarılmasına idari işlemin re'sen icra edilebilirliği denir⁵³. İdare tarafından tek yanlı olarak tesis edilen ve re'sen icra edilen işlemlerin hukuka uygun oldukları varsayılarak hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı kabul edilir⁵⁴. Bu da idari işlemin üçüncü özelliğidir.

İcrailik idari işlemin en belirgin özelliğidir⁵⁵. İdari işlemler genelde icrai niteliktedir⁵⁶. Ancak idarenin icrai olmayan işlemleri de vardır⁵⁷. Bu halde idari işlemin icrailik özelliği bakımından idari işlemleri icrai işlemler ve icrai olmayan işlemler şeklinde tasnif edebiliriz. İcrai olmayan işlemler, uygulandıkları kişiler üzerinde yeni hukuki sonuçlar doğurmazlar, başka deyişle ilgililerin hak veya yükümlülükleri üzerinde bir etkide bulunmazlar⁵⁸. İcrai olmayan işlemler, üçüncü kişilerin hukuki durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmezler. Bu niteliklere sahip olmadıkları için de İYUK bağlamında iptal davasına konu olmazlar. İdare hukuku bağlamında icrai olmayan işlemlerden birisi de uygulama işlemleridir⁵⁹. Uygulama işlemleri, idari işlemlerin üçüncü kişiler nezdinde hukuki sonuç doğurabilmesi için gerekli şekil şartları şeklinde nitelendirilebilir⁶⁰. İdari işlemi yürürlüğe koyan tebliğ, duyuru, ilan gibi uygulama işlemleri ilgililerin hukuk düzenine yeni bir nitelik getirmemekte sadece icrai nitelikte idari işlemleri yürürlüğe koymakta, üçüncü kişiler üzerinde etkili olmasını sağlamaktadır⁶¹. Uygulama işlemlerinin gerçekleşmemesi halinde ise idari işlemin hukuki varlığını etkilememekte sadece uygulama işlemi yok sayılmaktadır⁶². Bu bilgiler çerçevesinde diyebiliriz ki vergilendirmede tebligat işlemi de icrai nitelik taşımayan bir uygulama işlemidir ve tek başına iptal davasına konu edilebilecek bir işlem değildir.

Danıştay da idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için; o işlemin, ilgililerin hukuksal durumlarında değişiklik yapılması sonucu doğuran nitelikte olması

⁵³ Gözler, **İdare Hukuku**, s.675.

⁵⁴ Gözler, **İdare Hukuku**, s.677.

⁵⁵ Erkut, s.133.

⁵⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, s.674.

⁵⁷ Günay, s.124.

⁵⁸ Gözler, **İdare Hukuku**, s.675.

⁵⁹ Erkut, 146.

⁶⁰ Erkut, 146.

⁶¹ Erkut, 146.

⁶² Erkut, 146.

gerekeceği bunun da ancak ilgisine tebliğ ile mümkün olacağı fakat idari işlemin ilgisine tebliğin onun sadece hukuk âleminde doğmasına, etkili hale gelmesine sebep teşkil edeceğini ortaya koymuştur⁶³.

Bu durumda tebligat, idari işlemin muhatabına duyurulması amacıyla yapılan usûli işlemlerden olup, asıl idari işlemin uygulanabilmesi için uyulması zorunlu bir şekil şartıdır⁶⁴. Diğer bir deyişle tebligat, idari işlemin koşulu olup kendisi değildir. Bu bakımdan da vergi tebliğlerinde ortaya çıkan hukuka aykırılıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması durumunda ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir⁶⁵. Nitekim idare hukukunda şekil ve usul kurallarına aykırılığın yaptırımını idari işlemin sakatlığı sonucunu doğurmaktadır⁶⁶.

O halde, vergi kanunlarında sıkı şekil şartlarına tabi kılınmış tebliğ işleminin yasalarda belirtilen şekillere uyulmadan gerçekleştirilmesi asıl idari işlem olan tarh işlemi şekil unsuru açısından sakat kılacaktır⁶⁷. VUK'nda vergi tebliğlerinde esasa etkili olmayan şekil hatalarının işlemi sakat kılmayacağı; esasa etkili olan şekil hatalarının ise işlemi sakat kılacağı düzenlenmiştir (VUK, m.108). Danıştay da asli-tali şekil noksanlığı

⁶³ D.2.D, 12.01.2005, E.2004/7423, K.1005/113, Danıştay Dergisi, S:109, s.109.

⁶⁴ Turan Yıldırım / Melikşah Yasin / Nur Kaman / H.Eyüp Özdemir / Gül Üstün / Özge Okay Tekinsoy, **İdare Hukuku**, 5. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s.448.

⁶⁵ D.4.D., T.07.10.1999, E.1998/4783, K.1999/3374, Sonuç: "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 3/d bendinde, dilekçelerin İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı yönünden inceleneceği, kesin ve yürütmesi gereken bir işleme karşı dava açılmamışsa aynı Kanun'un 15 inci maddesinin 1/b bendi uyarınca davanın reddine karar verileceği belirtilmiştir.

İdari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usuli işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri sözkonusu olamaz. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır.

Olayda davacının ortağı bulunduğu Limited Şirket adına 1996 yılı için yapılan tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen ihbarname davacının eşine tebliğ edilmiş ise de, uyumsuzluk konusu dönemde şirketin ortağı olmadığı anlaşılan davacının hukukunu etkilemeyen tebligat işleminin idari davaya konu edilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak kabulü mümkün değildir..." (Billur Yaltı / A.Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2007, s.144-145'den naklen).

⁶⁶ Günday, s.149.

⁶⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.94; Yaltı-Özgenç, s.145.

ayırımı yapmakta ve asli şekil noksanlıklarının idari işlemi sakatladığı ancak tali nitelikteki şekil noksanlıklarının idari işlemi sakatlamadığı görüşünü kabul etmektedir⁶⁸.

1.3. Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Arasındaki İlişki

Önceleri vergi tebligatı konusunda -vergi kanunlarının içine yerleşik- ayrı bir vergi düzenlemesi yoktu ve ilgili vergi kanunlarında, Hukuk Muhakemeleri Kanununa yapılan atıflar yeterli görülüyordu⁶⁹. Ancak vergi memurlarının uygulamada bu hükümleri vergi kanunlarına kıyas yoluyla uygularken yaptıkları hatalar ve vergi hukukunun müstakil bir alan haline gelmesi bu hukuk dalının özelliğine uygun bir şekilde ve genel tebligat hükümlerinden ayrı olarak kendi kanununda düzenlemesi gereğini ortaya çıkarmıştır⁷⁰. Vergilendirme işlemi, temel haklar ve özgürlükler ile yakından ilgilidir ve vergi alacağı da bir kamu alacağıdır⁷¹. Vergi alacağının tebliği, kamu alacağının doğmasında önemli bir aşamayı oluşturmaktadır. Hatalı bir tebliğin kamu alacağının doğmasını engelleyebilecek nitelikte olması vergi hukukunda tebliğin genel kanunlardan ayrı olarak düzenlenmesinde önem arz etmektedir.

Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi, “**mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır.**” ifadesini içermektedir. Bu durumda diyebiliriz ki VUK ile Tebligat Kanunu arasında özel-genel kanun ilişkisi vardır. Özel-genel kanun ilişkisinde uygulama sırası özel kanundur. Özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise genel kanunun bu konuda ne dediğine bakılır. O halde VUK, vergi usul hukukunda tebligat açısından özel kanun hükmündedir. VUK'nda açık bir boşluk bulunmadıkça genel kanun olarak Tebligat Kanunu'na gidilmemesi gerekir⁷². VUK'nda açık bir boşluğun varlığı, hüküm bulunmaması haline artık Tebligat Kanunu'na ve bu kanuna dayanılarak çıkartılan Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına dair Yönetmeliğe gidilecektir.

⁶⁸ Günday, s.149.

⁶⁹ M. Azmi Göncüler, **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, No:154, İstanbul, 1986, s. 8-9.

⁷⁰ Göncüler, s.9.

⁷¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.104.

⁷² Kırbaş, s.115.

Yukarıda bahsettiğimiz üzere vergi hukukunda tebligatın VUK hükümleri uyarınca yapılması gerekir. Buna göre genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu hükümlerine ancak VUK’nda hüküm bulamadığımız hallerde gidilecektir. Bu durumda vergilendirme ile ilgili hususlarda gerekmediği halde VUK yerine Tebligat Kanunu’na göre yapılan tebligatlar hukuken geçerli olmayacaktır⁷³.

Danıştay, özel usulsüzlük cezası kesilmek suretiyle tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesinin öncelikle VUK’nun tebligata dair hükümlerine göre yapılması gerekirken tebliğin Tebligat Kanunu’na göre yapılmasını hukuka uygun bulmamıştır⁷⁴.

Türk hukukunda, yargı yerleri, resmi daireler, barolar ve noterler tarafından yapılacak Tebligat Kanunu ile düzenlenmiştir. Buna karşılık vergilendirmeye dair tebligat işlemleri VUK’nda özel hükümlere bağlanmıştır. VUK’nda düzenlenmiş bulunan bu hükümler genel nitelik taşıyan Tebligat Kanunu hükümlerinden önce gelir⁷⁵. Ayrıca, 6183 Sayılı Kanun’a göre aksine bir hüküm bulunmadıkça 6183 Sayılı Kanun’un gereği olarak yapılması gereken vergi tebligatları, VUK’nun tebligata dair hükümleri uygulanarak gerçekleştirilecektir (6183 Sayılı Kanun, m.8)⁷⁶. Bu durumda, kamu alacaklarında Tebligat Kanunu’nun genel hükümleri değil VUK’nun özel hükümleri uygulanır. VUK’nda hüküm bulunmayan hallerde ise artık genel kanun olan Tebligat Kanunu’nun hükümleri uygulanacaktır. Ancak özel kanunlarında ödeme zamanı gösterilmemiş kamu alacakları için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yöntemle göre tebliğ edilecektir (6183 Sayılı Kanun, m.37/2). Maliye Bakanlığı kanundan doğan bu yetkisini kullanarak Tahsilât Genel Tebliği⁷⁷ ile tebligat yöntemini saptamaktadır⁷⁸.

Danıştay da davacıdan fiyat istikrar fonu tahsili amacıyla 6183 sayılı Kanun uyarınca düzenlenen ödeme emrinin, VUK’nda uygulanacak hüküm bulunmasına rağmen,

⁷³ D.3.D., T.23.10.1991, E.1990/665, K.1991/2706, (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993, s.2078’den naklen).

⁷⁴ D.4.D, T.08.02.2000, E.1999/1501, K.2000/373, (Ahmet Cemal Ruhi, **Tebligat Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.1231-1232’den naklen).

⁷⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.130.

⁷⁶ Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.55.

⁷⁷ Özhan Uluatam / Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001, s.119.

⁷⁸ Tahsilât genel tebliği için **Bkz.** <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, ET: 29.10.2014.

VUK'nun tebligata dair hükümleri gereğince tebliğ edilmesi gerekirken Tebligat Kanunu ve Tebligat Yönetmeliğine göre yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur⁷⁹.

Bir verginin doğuşundan sona ermesine kadar geçen süreçte, vergilerin tarh tahakkuku aşamalarında VUK'nun tebligata ilişkin hükümleri geçerlidir. Vergilerin tahsilini düzenleyen 6183 Sayılı Kanun'un 8. maddesinin VUK'na yapmış olduğu yollama gereği vergilendirmede tahsil aşamasında VUK hükümleri uygulanacaktır. Böylece, vergilendirme sürecine ilişkin tüm idari aşamalarda VUK'nun tebligata dair hükümleri dikkate alınacaktır. Vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında bir yargı uyuşmazlığı çıkması halinde ise tebligat işlemleri, Türk hukukunda vergi yargısının idari yargının içinde örgütlenmesi sebebiyle, İYUK uyarınca Tebligat Kanunu hükümleri esas alınarak gerçekleştirilecektir⁸⁰.

1.4. Vergilendirme İşlemlerinde Tebligatın Kaynakları

1.4.1. Anayasa

Anayasalar, devletin kuruluşu, devlet organlarının şekil, işleyiş ve görevleri ile devlet karşısında bireyin temel hak ve hürriyetlerini düzenleyen kurallar koyarlar⁸¹. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da Anayasa temel norm niteliğindedir. Pozitif hukukun kaynaklarının bağlayıcı niteliği bakımından geçerli olan asli-yardımcı kaynak ayrımı vergi hukuku bakımından da geçerli olacaktır. Bu ayrıma göre vergi hukuku bakımından yeni norm koyanlar vergi hukukunun asli kaynağı, yeni norm koymayanlar ise vergi hukukunun yardımcı kaynağı kabul edilecektir⁸². Vergi hukukunun bir bölümü olan vergi tebligatları bakımından da pek çok kez Anayasa'ya asli kaynak olarak başvurmamız gerekmektedir.

Devletin kamu hizmetlerini yeterli olarak sağlayabilmesi için mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Vergiler bu ihtiyaçların karşılanmasında önemli bir işlev görmektedir. Vergi ilişkisinde bir yanda kamusal finansmanı sağlama görevi olan devlet diğer yanda ise

⁷⁹ D.10.D, T.23.09.1997, E.1995/2086, K.1997/3011, (Ruhi, s.1258'den naklen).

⁸⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 104.

⁸¹ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, 11. Baskı, Ekin Yayınevi, 2007, s.8.

⁸² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.13.

vergi ödevini yüklenen birey vardır. Bu durum vergi ilişkisinin her iki taraf açısından açık ve belirli düzenlemelerle belirtilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, devlet ile birey arasındaki bu vergi ilişkisi özel hukuktaki gibi yatay değil dikey, yani eşit olmayan bir nitelik gösterir⁸³. Tarihsel ve sosyal olarak da ilk ve önemli anayasal gelişmelerin vergiye dair olması da bir tesadüf değil bilakis verginin anayasal güvence ile birey ile devlet arasında hukuki bir ilişkiye kavuşturulması gerekliliğini ortaya koymaktadır⁸⁴. Nitekim ilk ve önemli anayasal belgelerden biri olarak kabul edilen 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'da hükümdarın keyfi vergilendirme yetkisini sınırlandırmaya ve temsili sistemin kurulabilmesine yönelik ilkelere yer verilmiştir⁸⁵. Yine Fransız ihtilalinin sebepleri arasında mali sebepler de bulunmaktadır⁸⁶.

Anayasamızda vergiye dair hükümler tek bir madde içerisinde düzenlenmiştir⁸⁷. Anayasamızda vergi hukuku bakımından devlete verilen vergilendirme yetkisi, bireylere yüklenen vergi ödevi düzenlenmiştir. Vergi hukukunda olmazsa olmaz kabul edilen vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve ortadan kaldırılması ilkesi temellerini Anayasa'dan almıştır (AY, m.73/3)⁸⁸. Vergilerin kamu giderlerini karşılamak için ve herkesin mali gücüne göre alınması ilkesi temel norm olan Anayasa'da düzenlenmiştir (AY, m.73/1). Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olarak hüküm altına alınmıştır (AY, m.73/2).

1.4.2. Kanun

Vergilendirme işlemleri ile ilgili tebliğatların yapılmasında özel kanun niteliğinde olan VUK'nun uygulanacağından daha önce bahsetmiştik. Vergi tebliğatına dair hükümler toplu halde VUK'nun Beşinci Kısmında "Tebliğler" başlığı ile 93. ile 109. maddeleri arasında sıralanmıştır. Bu toplu hükümlerin dışında da aynı kanun içerisinde vergi

⁸³ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1995, s.55.

⁸⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.2.

⁸⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.2

⁸⁶ Akif Erginay, **Anayasanın Mali Hükümleri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri No.9, İstanbul, 1964, s.19.

⁸⁷ Erginay, **Anayasanın Mali Hükümleri**, s.20.

⁸⁸ Erginay, **Anayasanın Mali Hükümleri**, s.9.

tebligatına dair hükümler bulmak mümkündür. VUK'nun 21. maddesinde vergi hukuku bakımından tebliğin ne anlama geldiği belirtilmiştir. Yine VUK'nun 25. maddesinde de tebliğe dair hükümleri görmek mümkündür. Vergilendirmeye dair tebliğ işlemlerini düzenleyen hükümler sadece VUK'nda bulunan hükümler ile sınırlı değildir. Daha önce bahsettiğimiz genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu vergi hukukunda tebligatın önemli bir kaynağıdır.

Ülkemizde vergi yargısı idari yargının içinde örgütlenmiştir. Bu sebeple vergi yargılaması İYUK'na göre yapılmaktadır. İYUK'na göre yapılan vergi yargılamasında tebligatlar da pek tabii İYUK'na göre yapılacaktır. Ancak İYUK'nu içerisinde de vergi yargılamasından ayrı olarak vergi işlemlerinde yapılacak tebligatlar ile ilgili birtakım hükümler bulmak mümkündür. Bu husustaki düzenlemeleri ileride ele alacağız. Bu bakımdan İYUK'nu da vergi usul hukukunda tebligatın bir kaynağıdır.

1.4.3. Tüzük ve Yönetmelik

Yukarıda bahsettiğimiz kanunların dışında tüzük ve yönetmelikler de vergi hukukunda tebligatın kaynaklarındandır. Tüzükler ve yönetmelikler kanunların belirlediği çerçevede ve onların uygulanması için gerekli düzenlemeleri içerirler. Sözgelimi, VUK'nda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu'na gidebileceğimiz gibi Tebligat Kanunu'nda düzenlemesini Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına dair Yönetmeliğe bıraktığı durumlar sözkonusu olabilir. Yine VUK'nun 107/A maddesinde belirtilen elektronik tebligat yapmak için gereken “elverişli elektronik adres” kavramı tanımlanmamış ancak tanımı ikincil düzenlemelere bırakılmıştır. Bu kavram ise “*Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*⁸⁹” içerisinde tanımlanmıştır.

1.4.4. Uluslararası Anlaşmalar

Vergi hukukunda tebligatın bir diğer kaynağı ise uluslararası anlaşmalardır. Türkiye Cumhuriyeti yabancı devletler ile veya milletlerarası kuruluşlar ile ikili veya çok

⁸⁹ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Yonetmelikler.aspx>, ET: 24.09.2014.

tarafli anlaşmalar yapabilir. Anayasamızda uluslararası anlaşma akdetme ve imzalama yetkisine dair herhangi bir hüküm yoktur. Ancak 1969 Viyana Anlaşmalar Hukuku sözleşmesine göre devlet başkanları, hükümet başkanları ve dışişleri bakanları uluslararası anlaşma akdetme yetkisine⁹⁰ sahiptir⁹¹. Yapılan anlaşmaların ülkemiz açısından bağlayıcılık kazanması için Cumhurbaşkanı tarafından onaylanması ve yayınlanması gerekmektedir. Anayasamız anlaşmaları onaylama ve yayınlama yetkisini Cumhurbaşkanı'na vermiştir (AY, m.104). Ancak Cumhurbaşkanı'nın onaylama yetkisini kullanabilmesi için Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin anlaşmanın onaylanmasını bir kanun ile uygun bulması gerekmektedir (AY, m.90/1).

“Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, devlet maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla” Cumhurbaşkanı'nın onayı ve yayınlanması ile yürürlüğe konulurlar (AY, 90/2). Ayrıca bir milletlerarası bir anlaşmaya dayanan uygulama anlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu tür anlaşmaların ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren anlaşmalar olması halinde, bu anlaşmalar yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz (AY, m.90/3). Bu anlaşmalar dışında kalan tüm diğer uluslararası anlaşmaların cumhurbaşkanı tarafından onaylanabilmesi ve yayınlanabilmesi için TBMM tarafından bir kanun ile onaylanmalarının uygun bulunması gerekmektedir⁹².

Anayasamıza göre usulüne uygun olarak onaylanmış ve yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir (AY, m.90/5). Bu halde, usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe konulmuş bir uluslararası anlaşma, Türk mahkemeleri ve idari

⁹⁰ Uluslararası anlaşma akdetme ve onaylama yetkisi hakkında karşılaştırmalı hukuk bilgisi için *Bkz.* Kemal Gözler, "Uluslararası Andlaşmaları Akdetme ve Onaylama Yetkisi: Bir Karşılaştırmalı Anayasa Hukuku İncelemesi", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.56, No:2, Ankara, Nisan-Haziran 2001, s.71-101.

⁹¹ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Ekin 2008, Bursa, s.152

⁹² Gözler, *Hukuka Giriş*, s.153.

makamları tarafından aynı bir kanun gibi uygulanmak zorundadır⁹³. Ayrıca uluslararası anlaşmaların kanunlardan farklı olarak Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülemez (AY, m.90/5).

Ülkemizin imzalamış olduğu vergi hukukuna dair birçok uluslararası anlaşmaya rastlamak mümkündür. Bunlar arasında kanunların mülkiliği ve şahsiliği ilkelerinin bir arada uygulanmasından ötürü ortaya çıkan çifte vergilendirme ayrı bir önem arz etmektedir⁹⁴. Uluslararası vergi anlaşmaları ile birden çok devlet arasında ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunları ortadan kaldırılarak çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır. Ülkemizin de çifte vergilendirmeyi önleme hususunda birçok yabancı devlet ile ikili veya çok taraflı anlaşmalar vardır⁹⁵. Bu durumda Devletimizin yabancı devletler ile veya uluslararası kuruluşlar ile gerçekleştirdiği uluslararası anlaşmalar veya anlaşmaların vergilendirmeye dair hükümleri vergi yasası gibi hüküm doğuracaktır⁹⁶.7

1.5. Vergi Usul Hukukunda Tebligata Egemen Olan İlkeler

1.5.1. Yazılılık İlkesi

Vergi usul hukukunda geçerli ilkeleri ortaya koyduğumuzda ilk akla gelen ilke “yazılılık”tır. VUK'nun 21. maddesi, vergi usul hukukunda tebliğin ne ifade ettiğini ortaya koyarken tebliğin yazı ile bildirileceğini düzenlemiştir. Yukarıda bahsedildiği üzere tebligatın bilgilendirme ve belgelendirme olmak üzere iki adet işlevi vardır. Bu bakımdan tebligatın belgelendirme, ispat işlevi de ancak yazılılık esası ile mümkün olacaktır.

Anayasa'da da yazılılık ilkesinin pozitif temellerini görmek mümkündür⁹⁷. Nitekim Anayasa'nın 125. maddesine göre “İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar”. Buna göre tarh işleminin şekil şartı olan tebligat ancak yazılılık ilkesi ile bir anlam ifade edecektir⁹⁸. VUK da idari işlemin yazılı olmasına ilişkin

⁹³ Gözler, **Hukuka Giriş**, s.152.

⁹⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2005, s.38.

⁹⁵ Türkiye Cumhuriyeti'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının metinleri için **Bkz.** <http://ua.mfa.gov.tr/>, ET: 24.09.2014.

⁹⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.14.

⁹⁷ Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s.446.

⁹⁸ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.273.

Anayasal ve kanuni ilkelerle yetinmeyerek tebligatın içeriğini de göstermek suretiyle düzenlemiştir⁹⁹.

Yazılılık ilkesinin istisnasını tahakkuk fişinde görmek mümkündür. Buna göre tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişi ile yapılan tahakkuk mükellefin bilgisi dâhilinde yapılmaktadır. Bu sebeple mükellefe ayrıca tebliğ yapmaya gerek kalmamaktadır. Bu istisnanın dışında vergilendirmeye dair yapılan her türlü işlem mükellefe ayrıca yazı ile bildirilmesi gerekmektedir¹⁰⁰.

1.5.2. Vergi Mahremiyeti İlkesi

Vergi usul hukukunda geçerli diğer bir ilke de “vergi mahremiyeti”dir. VUK’nun 5. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. VUK vergi mahremiyetini geniş kapsamda korumaktadır. Vergi mahremiyeti, vergi memurunun görevi dolayısıyla elde ettiği bilgileri ifşa etmeyi, 3. kişiler lehine kullanmayı yasaklamaktadır.

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi de beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının iyi uygulanabilmesi için vergi idaresine geniş yetkiler tanınmıştır. Bu durum idarenin yetkisini kullanırken mükellefin hem özel hayatına hem ticari hayatına ait gizli kalması gereken sırları öğrenmesine de neden olur. Vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler esnasında öğrenilen bu sırların ifşası mükellefleri maddi ve manevi zarara uğratabilir. Diğer yandan mükelleflerin vergi idaresine olan güveni de sarsılabilir. Bu sebeplerle vergi mahremiyeti ilkesi, vergi işlemleri dolayısıyla mükelleflerin şahsına veya işine ait öğrenilen sırların her ne şekilde olursa olsun açıklanmasına engel olmak için getirilmiştir¹⁰¹.

Bu yasağa uyması gereken kişiler, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. Kanun vergilendirme işlemleri içerisinde bulunan hemen herkese bu

⁹⁹ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.273.

¹⁰⁰ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s.189; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.273.

¹⁰¹ Nurettin Eroğlu/Ali Uysal, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Sözkesen Matbaacılık, Ankara, 2005, s.9-10.

sorumluluğu yükleyerek vergi mahremiyetine verdiği önemi göstermiştir. Bu noktada önem arz eden bir husus ülkemizde veri koruma yasamızın olmayışdır. Her ne kadar Anayasa'nın 20. maddesine “*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel bilgi ve verilerin korunması hakkına sahiptir.*” hükmü eklenmiş ve kişisel verilerin korunması kamusal bir hak olarak tanınmış olsa da veri koruma yasasının olmaması önemli bir eksikliktir. Özellikle elektronik tebligat uygulamasının mahremiyeti ihlal etmeyecek şekilde gerçekleştirilebilmesi için insan haklarına ve diğer uluslararası normlara uygun bir veri koruma yasasının bir an önce hayata geçmesi gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin kapsamına mükellef ve mükellef ile ilişkide bulunan kişilerin bizatihi kendileri, yaptıkları muameleler ve hesap durumları, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar girmektedir.

Vergi mahremiyetine uyulmaması halinde, bu kişiler hakkında VUK'nun 362. maddesinin yollama yaptığı Türk Ceza Kanunu¹⁰²,nun 239. maddesi hükümleri uygulanmaktadır.

Tebliğat Kanunu, muhatap veya muhatap adına tebligatı kabule uygun bir kişinin, adreste bulunmaması, geçici olarak adresten ayrılması ve adreste bulunanların tebligatı kabule çekinmeleri halinde tebliğ memurunun tebliğ evrakını o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memuruna teslim etmesini düzenlemiştir. Oysa VUK'nun 102. maddesinde aynı koşullarda tebliğ yapılamaması halinde vergilendirmeye dair tebliğ evrakını hiç kimseye verilmeden evrakı mercie iade olunacağını düzenlemiştir. Bu durum kanunkoyucunun vergi mahremiyetine verdiği önem bakımından dikkate değerdir¹⁰³.

1.5.3. Sonuca Ulaşma İlkesi

VUK'na göre tebligat yapılırken tebliğin postayla, memur eliyle, dairede veya elektronik yolla yapılması mümkün olmazsa artık son çare olarak ilan tebligat yoluna

¹⁰² 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Resmi Gazete, Tarih:26 Eylül 2004, Sayı:25611, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/25611.pdf>, ET:10.11.2014

¹⁰³ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s. 22.

başvurulacağı düzenlenmiştir. Bu bağlamda, sonuca ulaşma ilkesi, tebligatın her şeye rağmen yapılması anlamına gelmektedir¹⁰⁴.

1.6. Tebligat Çeşitleri

Tebligat, nitelendirildiği kriterlere göre farklı sınıflandırılmalara tabi olabilir. Vergi usul hukukunda tebligat, çeşitli kriterler ile farklı sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Biz tebligatı çıkaran merci bakımından, tebligatın yapılış şekli bakımından ve tebligat evrakının verildiği kişi bakımından bir sınıflandırma yapacağız.

1.6.1. Tebligatı Çıkaran Mercii Bakımından

Tebligat, tebligatı çıkaran merci bakımından kazai tebligat, idari tebligat ve mali tebligat olarak üçlü bir ayrıma tabi tutulur. Kazai tebligat, adli idari ve askeri yargı mercilerince çıkarılan tebligattır. Mali tebligat, Sayıştay tarafından yapılan tebligatlardır. İdari tebligat ise kazai ve mali tebligatın dışında kalan ve idari makamlar tarafından çıkarılan tebligatlardır¹⁰⁵.

1.6.2. Tebligatın Yapılış Usulü Bakımından

Tebligatın yapılış şekli dikkate alınarak yapılan bu ayrımı posta yoluyla, memur aracılığıyla, elden, ilan ve elektronik tebligat şeklinde sınıflandırabiliriz.

Posta yoluyla tebligat, tebligatı çıkaran merciin PTT'ye teslim ettiği tebliğ evrakının PTT tarafından muhataba ulaştırılması ile yapılmaktadır.

Memur aracılığıyla tebligat, tebliği çıkaran merciin tebliğ evrakını kendi memuru aracılığıyla muhatabına ulaştırması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Elden tebligat, tebliği çıkaran merci tarafından muhataba herhangi bir aracı kullanmadan doğrudan doğruya tebligat yapmasıdır. Elden tebligatta muhatap tebligatı çıkaran mercie gelmekte ve tebliğ burada gerçekleştirilmektedir.

İlan tebligat, çeşitli sebeplerle diğer yollardan muhataba tebligat yapılmasına imkân bulunmaması halinde yazılı veya sözlü olarak ilan edilmesi suretiyle yapılmaktadır.

¹⁰⁴ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s. 23.

¹⁰⁵ Muşul, s. 46.

İlanen tebligat genellikle gazete vb. basın yayın organları aracılığıyla yazılı olarak yapılmaktadır.

Elektronik tebligat, muhatap ve tebligatı çıkaran mercie ait olan elektronik tebligata elverişli kayıtlı elektronik posta adresleri üzerinden elektronik ortamda yapılan tebligattır.

1.6.3. Tebligat Evrakının Verildiği Kişi Bakımından

Tebligat, bizzat tebliğ evrakında ismi yazılan kişiye yapılabileceği gibi bazı hallerde bu kişi dışında bir başkasına da yapılabilir. Esas itibariyle tebligatın muhatabın bizzat kendisine yapılması gerekir. Ancak muhataba tebligat yapmanın mümkün olmadığı bazı durumlarda muhatap yerine başkasına da tebligat yapılabilmektedir. Bu kişiler “muhatap adına tebligatı kanunen kabule yetkili kişiler” olarak adlandırılmaktadır¹⁰⁶. Tebligatın mükellefin umumi vekiline yapılması (VUK, m.94/1), tebligatın yapılacağı sırada ikametgâhında olmayan mükellef yerine tebligatın mükellefin ikametgâhında bulunan kişilere yapılması (VUK, m.94/3) bu tür tebligatlara örnek verilebilmektedir.

¹⁰⁶ Muşul, s.110.

BÖLÜM 2: TEBLİGATIN KONUSU, TEBLİGATI ÇIKARACAK MERCİ, TEBLİGAT YAPILACAK KİMSELER, VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGAT USULLERİ

2.1. Tebliğin Konusu

Tebliğin konusu VUK tarafından düzenlenmiş bulunmaktadır. Şöyle ki VUK'nun 21. ve 93. maddelerinde yer alan “*vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesika*” hükmü tebliğin konusu hakkında kanuni bir çerçeve çizmektedir.

Tebliğin konusu, tebliği çıkaran yetkili makamlar tarafından muhataba bildirilmesi istenen evraktır¹⁰⁷. Bunun dışında VUK'nda tebliğ edilecek belgelerin neler olduğu tek tek sayılmamış¹⁰⁸ bunun yerine hangi belgelerin tebliğ edilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu yaklaşımdan da görüleceği üzere VUK, tebliğ edilecek evrakta “hüküm doğurma” kriterini esas almaktadır. Yani hüküm doğuran evrak ile tebliğ arasında doğrudan illiyet bağı kurmaktadır. Yani buna göre tebliğ, vergilendirme ile ilgili her türlü evrakın teslim edilmesine konu olabilmektedir. Örneğin, kesilen vergi cezasının vergi ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunması¹⁰⁹, vergi incelemesinin dairede yapıldığı durumlarda muhataptan defter ve evrakını daireye getirmesinin yazılı olarak istenmesi¹¹⁰ gibi konuları içerebilmektedir.

Bu durumda vergi usul hukukunda tebliğ edilmesi gereken belgeleri; tebliğ edilmesi zorunlu belgeler ile tebliğ edilmesi zorunlu olmayan belgeler olarak ikiye ayrılabilir.

2.1.1. Tebliğ Edilmesi Zorunlu Belgeler

VUK'na göre tebliğ edilmesi zorunlu olan belgenin taşınması gereken iki ölçüt vardır. Bunlar, belgenin vergilendirme ile ilgili olması ve hüküm ifade etmesidir¹¹¹ ki bir belgenin vergilendirme ile ilgili olması hususundan vergi kanunlarının uygulanması

¹⁰⁷ M.Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.136.

¹⁰⁸ Kırbaş, s.115.

¹⁰⁹ VUK, m.366

¹¹⁰ VUK, m.139.

¹¹¹ VUK, m.21, m.93.

sonucu ortaya çıkan her türlü belgeyi anlamak gerekir¹¹². Yine hüküm ifade etme tabirinden ise tebliğ edilecek belgenin muhatabın hukuku üzerine sonuç yaratacak nitelikte olmasını anlamak gerekmektedir¹¹³.

O halde vergi usul hukukunda tebliğ edilmesi zorunlu belgeler sınırlı sayıda (tahdidi / numerus clausus) değildir. Bahsettiğimiz iki ölçütü taşıyan her belgenin tebliğ edilmesi şart olmaktadır.

2.1.1.1. Vergi Tarhiyat İhbarnameleri

VUK'nun 34. maddesine göre ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin muhataplarına ihbarname ile tebliğ olunması gerekmektedir. VUK'nun 34. maddesi ile getirilen ihbarname esasına göre; kendisine vergi borcu düşen kişiye mutlaka ihbarname düzenlenmesi ve bu ihbarnamenin de tebliğ edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi idaresince tarh olunan verginin kanuna uygun bir şekilde tahsil edilebilmesi ancak muhatabına tebliğ olunarak tahakkuk etmesine bağlıdır¹¹⁴. Yani VUK'nun 34. maddesinde ikmalen ve re'sen tarhedilen vergilere ilişkin tebliğler dahil tarhiyat içeren tüm vergi tarhiyatları için ihbarname düzenlenmesi gerekmektedir¹¹⁵.

Ancak bunarın dışında tahakkuk fişi esasının olduğu beyan üzerine alınan vergiler, VUK'nun 109. maddesine göre vergi karnesine yazılmak suretiyle tarhedilen vergiler, VUK'nun 24.maddesine göre tahakkuku tahsile bağlı vergiler ve belli zaman ölçülerinin geçmesiyle kendiliğinden tahakkuk eden vergiler için VUK'nun 34. maddesi uyarınca ihbarname düzenlenmesine hacet bulunmamaktadır.

Görüldüğü gibi tebligatta önemli bir işlevi olan “vergi ihbarnamesi”nin de bazı şekil ve içerik unsurlarını bünyesinde barındırması gerekmektedir. Yani vergi ihbarnamesinin “meşruhatlı” olması gerekmektedir. Bu meşruhat, muhatabın hukukunu koruması bakımından da önemlidir. Nitekim VUK'nun 35. maddesi, vergi ihbarnamesinde

¹¹² Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda** Tebligat, s.31.

¹¹³ Kaneti, s.131; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.272.

¹¹⁴ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.170.

¹¹⁵ Özbalcı, s. 267-268.

olması gereken meşruhat hususlarını düzenlemiştir. Buna göre ihbarnamenin ihtiva etmesi gereken hususlar aşağıdakilerden ibarettir:

- ihbarnamenin sıra numarası
- ihbarnamenin tanzim tarihi
- verginin nev'i (çeşidi)
- mükellefin adı soyadı (tüzel kişilerde unvanı)
- mükellefin açık adresi
- vergilendirme dönemi
- verginin matrahı, verginin hesabı ve verginin miktarı
- kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını gerektiren sebepler,
- ihbarnameye karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şekli.

Yukarıda bahsedilen bilgilerin ihbarnamede eksiksiz bir şekilde yer alması ihbarnamenin geçerli olması için yeterli değildir. Bu yeterliliğin sağlanması için ayrıca vergi inceleme raporlarının da vergi ihbarnamelerine ilave edilmesi gerekmektedir. Yani vergi inceleme raporları esas alınarak tarh edilen vergilerde vergi ihbarnamesi ile beraber sözkonusu vergi inceleme raporlarının da tebliğ edilmesi gerekmektedir. Zira vergi ihbarnamesinin vergi inceleme raporlarını da ihtiva etmesi mükellefin yargı yoluna başvurması halinde savunmasını bu belgelerin içeriğine göre yapması sebebiyle önem arz etmektedir¹¹⁶. Aksi durumda mükellefin savunma hakkı kısıtlanmış hatta ortadan kaldırılmış olmaktadır¹¹⁷.

Yine VUK'nun 35. maddesinin ikinci paragrafında, takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde takdir komisyonu kararının veya re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği düzenlenmiştir. Belirtilen bu ekleri taşımayan belgeler ihbarname niteliğinde olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle bu belgelerin eksikliği ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır ve sözkonusu belge şekil yönünden

¹¹⁶ Yerlikaya, "Vergi ihbarnamelerini Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu", s.13.

¹¹⁷ Yerlikaya, "Vergi ihbarnamelerini Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu", s.13.

hukuka aykırı olacaktır¹¹⁸. Yani takdir komisyonu kararını veya vergi inceleme raporunu içermeyen ihbarnamenin tebliğ tarihi de vergi mahkemesinde dava açma süresinin hesaplanması bakımından dikkate alınmayacaktır¹¹⁹. Bu durumda vergi davası açma süresinin hesaplanmasında ya mükellefin dava dilekçesinde bildirdiği tarih ya da vergi idaresi tarafından ikinci kez takdir komisyonu kararı veya inceleme raporu eklenerek gönderilen ihbarnamenin tebliğ tarihi esas alınacaktır¹²⁰.

Ancak bazı durumlarda 66 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nin de ifade ettiği gibi¹²¹ yapılan bir vergi incelemesi neticesinde mükellefin beyan ettiği zararın matrah teşkil etmeyecek daha az bir miktarda olması halinde de tebliğ edilmesi ve ayrıca alınacak imzalı belgenin raporun vergi dairesinde kalan ikinci nüshası ile birlikte mükellefin dosyasında muhafaza olunması da gerekmektedir. Diğer yandan vergi incelemesinin (mükellefin beyanının aynen kabulü) şeklinde sonuçlanması halinde ise inceleme raporunun mükellefe tebliğine mahal olmayıp, raporun mükellefin vergi dairesindeki dosyasına konulmasıyla iktifa edilir.

Son bölümde hatalı tebliğ başlığında bahsedileceği üzere VUK'nun 25. maddesinde belirtilen bazı bilgilerin ihbarnamede bulunmaması ihbarnameyi hükümsüz kılmaktadır. Bunlar VUK'nun 108. maddesine göre esaslı şekil hatası olarak kabul edilmiş olan; mükellefin adı, verginin nev'i veya miktarı, vergi mahkemelerinde dava açma sürelerinin hiç yazılmamış olması ve ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması halleridir.

VUK'nun 35. maddesinde yazılmamış olmakla birlikte ihbarnamenin vergi idaresinde yetkili memurlarca düzenlenmiş ve imza edilmiş olması gerekmektedir. Yetkisiz ihbarname düzenlenmesi, vergi dairesinin memuru olmayan bir kişi tarafından

¹¹⁸ D.9.D. T.22.05.2006, E.2004/3686, K.2006/1837; D.3.D. T.03.03.2008, E.2006/4527, K. 2008/649; D.4.D. T.02.03.1998, E. 1997/1536, K. 1998/688, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, ET: 09.03.2014; Aksi yönde bir karar için *Bkz.* D.7.D., T.02.03.2004, E.2001/1844, K.2004/555; “*İhbarname ekinde, tarh ve ceza kesme işleminin dayanağını oluşturan vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesinin, tarh ve ceza kesme işlemi sakatlamayacaktır ve savunma hakkını ihlal etmeyecektir.*”, (Yerlikaya, “**Vergi ihbarnamelerini Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu**” s.14'den naklen)

¹¹⁹ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.173.

¹²⁰ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.173.

¹²¹ VUK Genel Tebliği Seri Sıra No.66, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, ET: 29.10.2014.

olabileceği gibi vergi dairesini memuru olmakla birlikte ihbarname düzenleme yetkisi olmayan memur tarafından da düzenlenmiş olabilir. Bu şekilde yetkisiz kişilerce düzenlenmiş ve imza edilmiş olan ihbarnameler yukarıda bahsettiğimiz VUK'nun 108. maddesi kapsamında hükümsüz sayılmaktadırlar¹²².

VUK'nun 34. maddesinde vergi ihbarnamesinin re'sen ve ikmalen tarhiyat durumlarında düzenleneceği belirtilmesine rağmen VUK'nun 35. maddesinin ikinci paragrafında sadece re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği düzenlenmiştir. İkmalen tarhiyatı gerektiren vergi inceleme raporunun vergi ihbarnamesine ekleneceğine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Danıştay da eski tarihli bir kararında ikmalen tarhiyatta inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılmayacağı yönünde bir karar vermiştir¹²³. Ancak re'sen veya ikmalen tarhiyat raporlarının mükellef açısından böyle bir fark oluşturmasını anlamak pek mümkün gözükmemektedir. Kaldı ki mükellef, vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi isteyebilmesi bir mükellef hakkı¹²⁴ olarak tanınmış iken mükellefin inceleme neticesinde kendisine hangi sebeplere dayanarak tarhiyat yapıldığını öğrenememesi düşünülemez. Mükellef haklarına hanel getiren bu düzenlemenin tekrar ele alınarak yeniden düzenlenmesinde fayda vardır.

2.1.1.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay Kararları Üzerine Çıkarılan İhbarnameler

İYUK'nun 28. maddesinin 5. fıkrasına göre vergi uyuşmazlıklarına ilişkin kesinleşen mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilmektedir.

Mükellef, yapılan tarhiyatın ihbarname ile kendisine tebliğinden itibaren geçen 30 gün içerisinde tarh işleminin iptali istemiyle İYUK'na göre ilgili idareye karşı bir iptal davası açabilir. Açılan bu vergi davasının neticesinde yargı mercileri vergi dairesinin

¹²² Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.173.

¹²³ D.4.D., T.29.04.1972, E.1971/2862, K.1972/3246, (Özbalcı, s.268'den naklen).

¹²⁴ Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf, s.10.

yapmış olduğu tarhiyatı aynen tasdik edebilir veya mükelleften ilave vergi alınmasına karar verebilir. Bu kararlar üzerine Vergi mahkemelerinin, Bölge İdare Mahkemelerinin ve Danıştay’ın kararı kendisine tebliğ olunan idare de mükellefin ödemesi gerekli vergi tutarı veya bu tutardaki değişiklikleri bildirecektir.

VUK’nun dışında düzenlenmiş bu husus bir önceki başlıkta bahsettiğimiz vergi tarhiyat ihbarnamelerinden farklıdır. Önceki başlıkta belirtilen ihbarname VUK’na göre düzenlenen tarhiyata yönelik ihbarnamedir. Bu başlık altında bahsettiğimiz ihbarname ise mükellefin ödemesi gereken vergi tutarını veya bu tutardaki değişiklikleri bildirmek için yani ödeme ile ilgili düzenlenen ihbarnamelerdir.

Başlangıçta VUK’na göre yapılan ve tarhiyat üzerine düzenlenen ihbarname vergi dairesi tahakkuk işleri servisinde tebliğ edilen “1 numaralı ihbarname”dir. Bu tarhiyatın dava yoluna gidilmek suretiyle vergi mahkemesince tasdik edilmesi veya ilave edilmek suretiyle kesinleşmesi durumunda ise İYUK’nun 28. maddesinin 5. fıkrasına göre vergi dairesinin ihtilafli işler servisinde “2 ve 3 numaralı ihbarname”ler oluşturulmaktadır¹²⁵. Burada 1 numaralı ihbarname tarhiyatın tebliğine ilişkin bir işlem tesis eden ve vergilendirmede zamanaşımını kesen nitelikte iken 2 ve 3 numaralı ihbarnameler ise “ödeme”ye ilişkin olup zamanaşımını kesmemektedir. Ayrıca bu ihbarnamelere karşı dava yoluna da gidilememektedir¹²⁶.

2.1.1.3. Vergi Ceza İhbarnameleri

Kesilen vergi cezaları¹²⁷ ilgililere bir ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmesi gerekmektedir (VUK, m.366). Nitekim VUK’nun 366. maddesinin ikinci paragrafına göre ceza ihbarnamesinde bulunması gereken hususlar aşağıdaki gibidir:

- İhbarnamenin sıra numarası
- İhbarnamenin tanzim tarihi

¹²⁵ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s.749.

¹²⁶ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s.749-750.

¹²⁷ Vergi cezasından kasıt; vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket ederek VUK’nda belirtilen işlenen vergi ziyayı ve usulsüzlükler gibi vergi kabahatleridir (VUK m.331). Yoksa ceza mahkemesinde yargılaması yapılan vergi suçlarından ötürü verilen cezalar bu kapsamda değildir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için **Bkz.** Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

- İlgilinin adı, soyadı ve ünvanı, varsa mükellef hesap numarası
- İlgilinin açık adresi
- Olayın kanun, madde numaraları gösterilmek ve mevcut somut deliller belirtilmek suretiyle izahı
- Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme ve hesap dönemi
- Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarihi ve numarası
- Varsa tekerrür içtima durumu
- Vergi cezasının hesabı ve miktarı
- Vergi mahkemesinde dava açma süresi
- Vergi cezasını gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnamaya eklenmesi.

Danıştay içtihatlarında da inceleme raporu eklenmeden yapılan tebligat işleminin hukuka aykırı olduğu ifade edilmektedir¹²⁸. Yine Danıştay'ın bir başka kararında da VUK'nun 366. maddesinde belirtilen şartlara haiz olmayan bir ceza ihbarnamesinin şekil yönünden hukuka aykırı olacağı ifade edilmiştir¹²⁹.

Danıştay, bir kararında vergi ve ceza için ihbarname kullanılmayıp ve her ikisinin birden tek bir tahakkuk ihbarnamesi adı altında bir ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesini ve ihbarnamede dava açma süresi gösterilmemesini kanunun öngördüğü şekilde yerine getirilmemesinden yapılan işlemi yasaya aykırı bulmuştur¹³⁰.

¹²⁸ Vergi Dava Daireleri Kurulu, T.14.11.1986, E.1986/18, K.1986/20, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, ET: 12.04.2014.

¹²⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T.18.10.2006, E.2006/81, K.2006/298, Sonuç: "Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 29.12.2004 günlü ve E:2003/1024, K:2004/3467 sayılı kararıyla; dava konusu ödeme emrinin dayanağını teşkil eden 12.11.2001 tarih ve 151 sayılı yazı; ihbarnamelerin içermesi gereken bilgileri düzenleyen **213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35 inci maddesinin on birinci bendinde belirtilen vergi mahkemelerinde dava açma süresi ve on ikinci bendinde belirtilen vergi mahkemesinde dava açma şeklini içermediğinden, bu işlemin davaya konu edilmemiş olmasının sağlık resminin tarh ve tahakkuk ettiğini, dolayısıyla da ödeme emrine konu olabilecek kamu alacağı niteliği kazandığını göstermeyeceği**, bu nedenle, davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur." Bu yöndeki diğer bazı kararlar için **Bkz.** D.9.D., T.22.05.2006, E.2004/3686, K.2006/1837; D.3.D., T.03.03.2008, E.2006/4527, K. 2008/649; D.4.D., T.02.03.1998, E. 1997/1536, K. 1998/688, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr> ET: 09.03.2014.

¹³⁰ D.9.D., T.18.01.1989, E.1988/335, K.1989/98, <http://www.kazanci.com/>, ET:12.04.2014.

VUK'nun 353. maddesinin 3. fıkrasına göre VUK'nun fatura kullanacak kişileri düzenleyen 232. maddesinde sayılan kişilerin¹³¹ fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu ceza için bir tespit tutanağı düzenlenecektir. İşte bu kişilere kesilecek cezada, madde metninde bahsedilen belgelerin alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçecektir.

2.1.1.4. Ödeme Emirleri

Tarh ve tahakkuk aşamalarından sonra kesinleşen ve fakat vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için alacaklı vergi idaresi tarafından bir ödeme emri çıkartılır. Ödeme emri ile amaçlanan borcunu vadesinde ödemeyen vergi yükümlüsünün borcunu ödemeye çağrılmasıdır. Tahsil aşaması olarak adlandırılan bu aşamada vadesinde ödenmeyen verginin cebren tahsili yoluna başvurulmaktadır (6183 Sayılı Kanun, m.55).

Kural olarak, 6183 Sayılı Kanun'da düzenlenen sürelerin işlemeye başlaması ve cebri icra işlemlerine bağlanan sonuçların gerçekleşebilmesi için yapılan işlemin ilgili kişiye duyurulması gerekmektedir¹³².

6183 Sayılı Kanun tebligat hususunda kendine özgü düzenlemeler yapmak yerine VUK'na yollama yapmıştır. 6183 Sayılı Kanun'un 8. maddesine göre aksine bir hüküm bulunmadıkça 6183 Sayılı Kanun'un uygulanmasıyla ilgili olarak yapılacak tebliğlerde VUK uygulanacaktır. 6183 Sayılı Kanun'un VUK'na yaptığı bu açık yollama gereği ödeme emirlerinin tebliğinde VUK hükümleri uygulanacaktır. Böylece, VUK'nun tebligata dair hükümleri, vergilendirme sürecinin tahsil aşaması da dâhil tüm aşamalarında olmak üzere dikkate alınması gereken bir "kaynak norm" niteliği halini almaktadır¹³³.

Yukarıda bahsedildiği üzere vergi usul hukukunda bir işlemin tebliğ edilmesi için o işlemin vergilendirme ile ilgili olması ve vergi usul hukuku bakımından hüküm ifade

¹³¹ VUK, m.232- 1. ve 5. bentte yazılı kişiler hariç tutulmuştur. Bu kişiler: 1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara; 5- Vergiden muaf esnaf.

¹³² Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yoluyla Takip**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.56.

¹³³ Dönmez, s.56.

etmesi gerekmektedir. Tahsil işlemi, vergi usul hukuku bakımından temel idari işlem olan tarh işlemine bağlı bir işlemdir¹³⁴. Yani vergilendirme ile ilgilidir. Ayrıca, ilgili ancak tebliğ ile ödeme emrinden haberdar olabilecektir. Bu durumda ödeme emirleri, VUK'nun 93. maddesi ve devamında yer alan vergilendirmede tebligata dair madde hükümleri gereğince tebliğ edilmesi zorunlu belgelerden olmaktadır.

Belirtmek gerekir ki tarh ve tahakkuk aşamasındaki vergilendirme işlemi sakat bırakan eksikliklerin bir hukuki uyuşmazlık olarak yine tarh ve tahakkuk aşamasında ileri sürülmesi gerekmektedir. Yani tarh ve tahakkuk aşamasını ikmal edip tahsil aşamasına geçilen vergi uyuşmazlıklarında ise artık hukuki uyuşmazlıklar dava konusu edilememektedir. Bu aşamadan sonra cebren takip ve tahsil başlamaktadır ki cebri icra, kesinleşen vergi alacağının tahsiline ilişkin yürüyen bir aşamadır. Yani bu bağlamda kesinleşmeyen vergi alacağı için cebren takip ve tahsile geçip ödeme emri de düzenlenemeyecektir¹³⁵. Nitekim 6183 sayılı Kanun da ödeme emrine karşı açılan davalarda ödeme emrine itiraz nedenlerini sadece üç koşulla sınırlandırmıştır ki bunlar da “böyle bir borcu olmadığı”, “kısmen ödediği” veya “zamanaşımına uğradığı”ndan mürekkeptir. Yine 6183 sayılı Kanun'a göre hakkında ödeme emri düzenlenen kişi kendisine tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ödeme emrinin iptali için vergi davalarına bakan vergi mahkemesine dava açabilmektedir (6183 Sayılı Kanun, m.58). Görüldüğü gibi burada 6183 Sayılı Kanun, İYUK'nun 30 günlük genel dava açma süresinden ayrılarak -ödeme emirlerine karşı dava açısından- 7 günlük özel bir dava açma süresi tanzim etmiştir. Bilindiği gibi İYUK'nun 7. maddesine göre kanunlarda aksine bir hüküm bulunmaması halinde vergilendirme işlemlerine karşı dava açma süresi Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde ise otuz gündür. Bu hükümde 6183 sayılı Kanun ile ödeme emrine itirazın açılan davalarda uyulacak 7 günlük sürenin cari olduğunu açıklığa kavuşturmuştur. Zira yukarıdaki cümlelerde de bahsedildiği gibi İYUK'nun 7. maddesinde belirtilen bu süreler genel dava açma

¹³⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 163.

¹³⁵ “...vergi aslına ilişkin tebligatın da yapılmadığı anlaşıldığından usulsüz ve geçersiz tebligat sonucu kesinleşemeyen amme alacağı için ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmadığı...” D.7.D., T.19.12.1991, E.1987/4328, K.1991/3131; T.10.04.1991, E.1990/1936, K.1991/1564, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2084-2085'den naklen).

süreleridir. Özel kanunlarda vergi uyuşmazlıkları için özel bir dava açma süresi belirtilmişse artık İYUK'na göre genel dava açma süresine dayanılarak hak iddia edilmesi mümkün değildir¹³⁶.

Diğer yandan 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinin ikinci paragrafına ödeme emrinde bulunması gereken hususlar tanzim edilmiş bulunmaktadır. Bu hususlar da aşağıdaki gibidir:

-Borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları,

-Borçlunun borcunu nereye ödeyeceği,

-Müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı,

-Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı

Hususları,

-Borçlunun 6183 Sayılı Kanun'un 114. maddesindeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza.

6183 Sayılı Kanun'un 55. maddesinde ödeme emirlerinde bulunması gereken hususlar düzenlenmekle beraber bu ödeme emrinin üzerinde hangi sürede hangi yargı yerine başvurulması gerektiği bilgilerinin de ödeme emri üzerinde kayıtlı olması hususu düzenlenmemiştir. Bu önemli bir eksikliklerdir. Nitekim "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." şeklindeki Anayasa'nın 40. maddesi hükmü amirdir ve 6183 sayılı Kanun'un vermeyi ihmal ettiği bu hakkı verir niteliktedir. Her ne kadar ödeme emirlerinin ihtiva etmesi gereken hususları düzenleyen 6183 Sayılı Kanun'un 58. maddesinde yer almasa da Anayasa'nın bu açık hükmünden yola çıkarak ödeme emrinin tebliği üzerine hangi yargı yerine veya makama başvurulması gerektiği ve bu başvuruların süresinin ne olduğu hususlarının ödeme emirlerinin içerisinde olması gerektiği sonucu çıkarılabilir. Kaldı ki vergi ve ceza ihbarnamelerine mükellefin hangi yargı merciinde dava açacağını ve dava

¹³⁶ D.3.D., T.09.11.1983, E.1982/2061, K.1982/2690, Danıştay Dergisi, S.53-54, s.173, (Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.44'den naklen).

açma müddetinin hiç yazılmaması veya yanlış yazılması ihbarnameyi hükümsüz kılmaktadır (VUK, m.108).

Danıştay da bazı kararlarında ödeme emirlerinin hangi yargı yerine başvurulacağı ve bu başvuruların süresinin ne olduğu hususlarının yazılmamasını Anayasa'ya aykırı olduğunu ortaya koymuştur. Ancak tebliğ edilen ödeme emirlerinde 7 günlük dava açma süresinin yazılmamış olması mükellefe dava açma süresi bakımından nasıl bir süre tayin edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vergi yargılamasının da mensup olduğu idari yargılama usulündeki 30 günlük vergi davası açma süresi mi yoksa ödeme emrini bir idari işlem kabul edip 60 günlük dava açma süresi mi tayin edilmelidir? Ya da bu ikisi de olmayıp zaten 6183 sayılı Kanun'da yazılı olan 7 günlük sürenin cari olacağını; mükellefin de zaten bunu bilmesi gerektiği ve bu nedenle 7 günlük süre ödeme emrinde yazılmasa bile geçerliliğini koruyacağını ve mükellefin de dava açma hakkını kaçırdığını mı kabul etmek gerekecektir?

Bu mesele Danıştay'ın bazı içtihatlarında şöyle çözülmüştür: Ödeme emrinde 7 günlük dava açma süresinin yazılmaması halinde bu 7 günlük dava açma süresinin mükellef tarafından geçirilmesine rağmen yine de mükellefçe ödeme emrine karşı yapılan itirazın ödeme emrinin tebliğinden itibaren genel dava açma süresi olan 60 gün içinde açıldığını tespit ederek davanın süresinde açılmış olduğunu kabul etmiş ve süre aşımı nedeniyle reddedilen ilk derece mahkemesi kararlarını da bozmuştur¹³⁷. Sanki Danıştay burada ödeme emrinin üzerine 7 günlük dava açma süresinin yazılmamasını mükellefin lehine olarak genel idari dava açma kuralına ve süresine dönüş yaparak idari işlem teorisinden yola çıkarak 60 gün kabul etmiştir. Burada vergi idaresinin ihmalden kaynaklanan bir kabahatinin olduğu ortadadır.

¹³⁷D.14.D., T.04.04.2012, E.2011/11567, K.2012/2376; D.10.D., T.31.12.2007; E.2006/2232, K.2007/6691, <http://www.kazanci.com/>, ET: 15.04.2014.

Belirtmek gerekir ki AATUHK, belediye sınırları dışında kalan köylerde bulunan amme borçlularına yapılacak tebligatları VUK'na bırakmamış AATUHK'un 55. maddesinde ayrıca bir düzenleme yapma yolunu tercih etmiştir. AATUHK'un 55. maddesinin üçüncü paragrafına göre belediye sınırları dışında kalan köylerde bulunan amme borçlularına ödeme emirleri muhtarlık tarafından tebliğ edilecektir.

Vergi idaresi tarafından muhtarlığa bırakılan ödeme emirlerinin bırakılma tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmazsa ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılmaktadır. Bu ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına asılmaktadır. Ödeme cetvelinin bir örneği ise köyde herkesin görebileceği umumi bir yere 10 gün süreyle asılmak suretiyle tebliğ işlemi gerçekleştirilmekte ve ödeme cetvelinin asıldığı köy muhtarlığınca bir münadi vasıtasıyla ilan edilmektedir. Diğer yandan ödeme cetveli asılması ve indirilmesi muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit edilip tutanağa bağlanması gerekmektedir. Bu durumda cebren tahsil ve takip ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış sayılmaktadır.

2.1.1.5. Uzlaşma Toplantı Davetiyesinin Ve Uzlaşma Tutanağının Bildirimi

Uzlaşma toplantısı için davetiye ile yapılan uzlaşma toplantısının tutanağı da tebliği zorunlu belgelerdendir. Uzlaşma VUK'nun Ek 1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi ve ceza ihbarnamesinin muhataba tebliği üzerine muhatap, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde uzlaşma talebinde bulunabilmektedir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 3. fıkrası uyarınca; uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az onbeş gün önceden mükellefe bildirilmekte ve bu uzlaşma davetiyesi de muhatabına VUK'nun tebliğ

hükümlerine göre tebliğ edilmektedir. Yine tebliğ tarihini ve imzayı içeren “tebliğ alındısı” da uzlaşma dosyasına konulmaktadır (Uzlaşma Yönetmeliği, m.10/4).

Yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Böylelikle tebliğ işlemi gerçekleştirilir (Uzlaşma Yönetmeliği, m.10/6-7-8).

2.1.2. Tebliğ Edilmesi Zorunlu Olmayan Belgeler

Yukarıda bahsedildiği gibi Türk Vergi Usul Hukuku’nda vergilendirme ile ilgili olma ve hüküm ifade etme ölçütlerini içeren belgelerin tebliğ edilmesi zorunlu bulunmaktadır. Ancak bu ölçütleri taşısa dahi vergi kanunlarınca tebliği zorunlu olmayacağı açıkça düzenlenmiş hükümlerin varlığı da sözkonusudur. Bu belgelerin en önemlisi VUK’nun 93. maddesinde düzenlenen “tahakkuk fişi”dir. Bu durumda tebliği zorunlu belgeler başlığında ortaya koyulan bu iki ölçütü taşımayan ve vergi kanunlarınca açıkça tebliğ edilmeyeceği belirtilmiş belgeler tebliği zorunlu olmayan belgeler kategorisi içerisinde yer almaktadır. Ayrıca vergilendirme işlemleri sürecinde yapılan kimi muameleler tebliğ yerine geçerek bu muamelelerin ayrıca tebliğ edilmesini gerekli kılmamaktadır. Diğer bir deyişle bu hallerde tebliğin yapılmış olduğu kabul edilmektedir. Bu başlık altında da bu hususlar etraflıca ele alınacaktır .

2.1.2.1. Tahakkuk Fişi

Bilindiği gibi tahakkuk fişi, beyana dayalı tarh edilen vergilerin tarh ve tahakkuk etmesini sağlayarak tahsil aşamasına geçilmesini kesinleştiren bir işlemdir. Yani beyana dayalı tarhiyatta vergi, tarh işlemi ile birlikte vergi tahakkuk etmekte ve doğrudan tahsil aşamasına geçmektedir. Tahakkukun tarh işlemi ile birlikte gerçekleşmesi tahakkuk fişine ayrı bir işlem niteliği de kazandırmamaktadır¹³⁸. Bu yüzden VUK, tahakkuk fişini VUK’nda açıkça tebliğ edilmesi gerekli belgelerden istisna tutmuştur (VUK, m.93).

¹³⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.106.

VUK'nun 25. maddesine göre; vergi dairesince beyannamenin mükelleften alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunmakta ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmektedir. Bu aşamanın ikmalinden sonra da vergi tahakkuk etmiş olmaktadır. Yine bu aşamada tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine de geçmektedir. Tahakkuk fişinin “beyanname makbuzu” yerine geçmesi önemli bir hukuki işleve sahiptir. Şöyle ki bilindiği üzere “makbuz” kavramı Arapça “kabz” kelimesinden gelmektedir ki “kabz” kelimesi de bir şeyi almak, tutmak, kavramak, elinde bulundurmak gibi anlamları taşımaktadır¹³⁹. Dolayısıyla tahakkuk fişinin “beyannamenin makbuzu” yerine geçmesi demek hukuken beyana dayalı tarh edilen vergi borcunun mükellefçe bilgilendirildiği, alındığı, kavrandığı ve benzeri anlamlarını kesinleştirmektedir. Böylece tahakkuk fişi / beyanname makbuzu, vergi borcunu kesinleştiren ve dava yolunu kapatan bir tebliğ işlemi niteliğindedir. Diğer taraftan tahakkuk fişi / beyannamenin makbuzu mükellefin beyannamesini vergi dairesine verdiğini ispat eden bir belge konumundadır¹⁴⁰. O halde tahakkuk fişi, hem mükellefin ödemesi gereken vergiyi tebliğ eden bir ihbarname hem de beyannamenin verildiğini belgelendiren bir belge mahiyetindedir.

Tahakkuk fişi mükellefin beyanı üzerine düzenlenmektedir. Mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamesini vergi idaresine teslim etmesi üzerine kendisine tesis edilen işlemde daha işlem yapılırken haberdar olmaktadır¹⁴¹. Bu durum zaten kendi rızası ve bilgisi üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe ayrıca tebliğini gereksiz kılmaktadır¹⁴². Aksi halde, yapılacak şey mükellefin bildiğini yine yükümlüye

¹³⁹ Develioğlu, s.477.

¹⁴⁰ Dumlu, s.264.

¹⁴¹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 2010, s.117.

¹⁴² Kırbaş, s.115.

bildirmekten başka bir şey olmayacaktır¹⁴³. Nitekim Türk Vergi Usul Hukukunda mükellefin kendi beyanına itiraz etmesi de mümkün değildir¹⁴⁴.

Vergi Usul Hukuku, tahakkuk fişinin hangi yollarla düzenlenebileceğini tanzim etmiş bulunmaktadır. Bu yollardan birisi, tahakkuk fişinin beyannamesini vergi dairesine getirene elden verilmesidir. Bu yolda vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, verginin tahakkukuna engel olmamaktadır (VUK, m.27). Bu durumda tahakkuk fişi, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilmektedir. (VUK, m.28). Posta ile gönderilen tahakkuk fişinin mükellefe ulaşmaması veya mükellef tarafından alınmaması önem arz etmemektedir.¹⁴⁵ Nitekim tahakkuk işlemi daha önce mükellefin beyannamesini vermesi üzerine tahakkuk fişinin düzenlendiği anda gerçekleşmektedir. Başka bir deyişle, tahakkuk fişinin mükellefe ulaşması tahakkuka engel olarak kabul edilmemektedir. Vergi dairesinin de tahakkuk fişinin tebliğ edildiğini kanıtlamak yükümlülüğü yoktur¹⁴⁶.

Bu yollardan ikincisi de; beyannamenin posta ile gönderilmesidir. Şöyle ki mükellef tarafından gönderilen beyannamenin üzerinden tarh işlemi gerçekleştirilip tahakkuk fişi düzenlenmekte ve düzenlenen bu tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası da kapalı bir zarf içinde mükellefin beyannamede gösterdiği adrese yine posta ile gönderilmektedir. Bu takdirde, tahakkuk fişine ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası yazılmaktadır. Böylesi bir durumda beyannamenin vergi idaresine süresinde ulaşmaması veya tahakkuk fişinin mükellefe süresinde ulaşmaması verginin ödenmesinin geciktirecek bir neden olarak kabul edilmemektedir.

¹⁴³ Dönmez/Taş/Şenyüz/Kızılot, s.149.

¹⁴⁴ Ancak ihtirazi kayıt ile beyan (İYUK, m.27/9) ile vergi hataları (VUK, m.116-126) mükellefin kendi beyanına itiraz edememesinin istisnasını oluşturur.

¹⁴⁵ "...Posta ile gönderilen ihtirazi kayıtlı beyannameler üzerine kesilen tahakkuk fişinin ilmühaberli olarak değil, normal posta usulüyle yükümlüye gönderileceği, bu hususta Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili 93-109. Maddelerinin uygulanmayacağı, sonuç olarak da vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlamak yükümlülüğünde bulunmadığı... Nitekim 28. maddede "gönderilir" sözcüğünün kullanılması da tebliğe gerek görülmediğini göstermektedir..." D.4.D., T.14.07.1980, E.1980/1803, K.1980/2685, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2083'den naklen).

¹⁴⁶ D.4.D., T.30.09.1980, 1803/2685, Danıştay Dergisi, S:42/43, s.120-121, (Kaneti, s.131'den naklen).

Burada mükellefe düşen ödev VUK 114. maddesi uyarınca belirlenen süre içerisinde vergisini ödemektir¹⁴⁷.

Yukarıda bahsedilen o iki yola ilave olarak VUK'nun 28. maddesine eklenen 2. fıkrası ile “e-beyanname” şeklinde bir yol ihdas edilmiştir¹⁴⁸. E-beyanname yolu ile vergi beyannamelerinin elektronik ortamda da vergi idaresine gönderilmesi mümkün hale gelmiştir. E-beyanname düzenlendiğine göre mantık gereği e-tahakkuk fişinin de düzenlenmesi gerekmektedir. Buna göre, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenmekte ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilmektedir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçmektedir.

2.1.2.2. Hazırlık İşlemleri

Bilindiği gibi Türk Vergi Usul Hukuku'nda da beyana dayalı tarhiyat esastır. Ancak vergi her zaman beyana dayalı olarak tarh edilememektedir. Zira gelirin, servetin ve harcamanın beyan edilmediği ya da edilemediği durumlarda “tarhiyat” vergi idaresince yapılmaktadır. Böylesi durumlarda vergi idarelerince yapılacak olan tarhiyat yöntemleri ikmalen, re'sen ve idarece tarhtan ibarettir. Ancak ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda matrahın saptanabilmesi için öncesinde bilgi toplama, arama, yoklama gibi hazırlık işlemlerinden yararlanmak gerekmektedir. Bu hazırlık işlemleri görüleceği üzere araştırma ve saptama amaçlı işlemler olup kendiliğinden icrai olma özellikleri bulunmamaktadır. Bu hazırlık işlemleri sadece icrai gücü olan ve asıl idari işlem olan tarh işlemini hazırlayıcı niteliktedir¹⁴⁹. Yani bu özelliklerinden dolayı hazırlık işlemleri bizatihi hüküm ifade edememektedirler. Böylece mükellef bakımından kendi başına hüküm ifade etmeyen/edemeyen bu işlemlerin ayrıca da tebliğine gerek ve mecburiyet bulunmamaktadır. Ancak bu hazırlık işlemlerinin tebliği sadece asıl idari işlem olan tarh işlemi ile mümkün ve mecburi olabilmektedir. Hazırlık işlemlerinin asıl tarh işlemi ile birlikte tebliğ edilmemesi “tebliğ” işlemini usulen sakat kılan esasa müessir bir eksikliklerdir.

¹⁴⁷ Bilici, s.68.

¹⁴⁸ 16.07.2004 tarihinde 5228 sayılı kanunun 3. maddesi ile VUK 28. maddesine elektronik yolla beyanname gönderilmesine dair 2. fıkra eklenmiştir.

¹⁴⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.99.

Diğer taraftan mükellefin haklarını savunması bakımından da bu hazırlık işlemlerini görmesi önem kazanmaktadır.

2.1.2.3. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Tebligat

Vergi hukuku doktrininde “bir verginin tahakkukunun tahsile bağlı olması” nevi şahsına münhasır bir durum olup “tahsil tahakkuktan sonra gelir” genel kuralının bir istisnasını oluşturmaktadır. Oysa burada fark edileceği üzere tahakkuk, tahsilden sonra doğmakta ya da beraberinde ve aynı anda meydana gelmektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerin bu özelliği aslında onları “harç”a yaklaştırmaktadır.

Bu bağlamda VUK’nun 22. maddesine bakıldığında da tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın tek başına gerçekleşmiş olması verginin tahsili için yeterli olmayıp ancak tahakkuk aşaması ile ödenmesi talep edilebilecek bir kamu alacağı niteliği kazanmaktadır¹⁵⁰. Tahakkuk aşaması da tarh ve tebliğ aşamalarının gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır.

Tahakkuk fişinde de bahsedildiği üzere beyana dayalı tarhiyatta tahakkuk işlemi tarh işlemi ile birlikte gerçekleşmektedir. Bu usulde mükellefin beyanı “ilk bakışta doğruluk karinesi”nden yararlanmakta ve tarh işlemi ile birlikte tahakkuk fişi kesilmektedir. Ancak ikmalen, re’sen ve idarece tarhiyatlarda tahakkuk fişi doğal olarak kesilememektedir. Çünkü bu işlemler beyana dayalı tarhiyattan farklı olup tahakkuku tarh ile birlikte gerçekleşmemektedir. Bu yüzden ikmalen, resen ve idarece tarhiyatların tahakkuk edebilmesi için muhataba tebliğ edilmesi gerekmektedir. Muhatabın da bu tarhiyata karşı yargı yoluna başvurabilmesi için sözkonusu tebliğ işlemi tebellüğ etmesi gerekmektedir¹⁵¹.

VUK’nun 24. maddesi ise tahakkuku tahsile bağlı vergi kavramını tanımlamayıp bu tür vergilerde tahsil işleminin tahakkuk aşamasını da kapsadığını açıklamaktadır. Yani

¹⁵⁰ Kaneti, s.139.

¹⁵¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.106.

tahakkuku tahsile bağılı vergilerde birbirinden bağımsız tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları bulunmamakta olup tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının tümü tahsil aşamasında gerçekleşmektedir. Tebliğ işlemi tek bir aşama içerisinde gerçekleştiği için de tahakkuku tahsile bağılı vergiler bakımından tebliğ edilmesi gereken bir belge de mevcut olmamaktadır.

Tahakkuku tahsile bağılı vergilerin en tipik örneklerinden birisi damga vergisidir. Damga vergisinde basılı damga konulması, makbuz verilmesi ve istihkaktan kesinti yapılması yoluyla olmak üzere üç şekilde tahsil edilebilmektedir (DVK, m. 17,18 ve 19)¹⁵². Bunlardan basılı damga konulması yoluyla tahsilde belgenin düzenlenmesinden önce verginin ödenmiş olması gerekmektedir¹⁵³. Verginin belgenin düzenlenmesinden önce ödenmesi ise tahakkukun tahsil işlemi içerisinde gerçekleştiği anlamında gelmektedir. Bu halde ayrıca bir tebliğ işlemine yapılmamaktadır. İşlemler tek bir aşamada birbiri içerisine girmektedir¹⁵⁴.

Tahakkuku tahsile bağılı vergilerin zamanında ödenmemesi veya tahsil edilememesi halinde ise bu vergilerin mahiyeti ortadan kalkacağı için artık bunlara tahakkuku tahsile bağılı vergi diyemeyiz¹⁵⁵. Bu halde artık tarh tebliğ tahakkuk işlemlerinin de tek aşamada gerçekleştiğini söylemek mümkün olmayacak ve bu vergilerin mükellefe ayrıca bir vergi ihbarnamesi ile tebliğ edilmesi gerekecektir¹⁵⁶.

¹⁵² Damga vergisinin tahsili için diğeri bir yöntem olan pul yapıştırmak suretiyle tahsil, Damga Vergisi Kanunu'nda 16. maddesinde 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumuna İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 44/2 maddesiyle 31.12.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Belirtmek gerekir ki damga vergisinin pul yapıştırmak suretiyle tahsili de tahakkuku tahsile bağılı vergilere bir örnektir. **Yeni Türk Lirasına Uyumuna İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**. (2004). T.C. Resmi Gazete, 25687, 30 Aralık 2004.

¹⁵³ Aziz Taşdelen, "**Vergi Alacağı'nın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.56, S.1, Ankara, 2007, s.299'dan; Ahmet Kırmızı, **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Ankara, 1992, s.217.

¹⁵⁴ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.273.

¹⁵⁵ Önceli / Kumrulu / Çağan, s.108.

¹⁵⁶ D.9.D., T.30.11.2000, E.1999/4531, K.2000/3664, <http://www.kazanci.com/>, ET:22.09.2014.

2.1.2.4. Tebliğ Yerine Geçen Muameleler

Türk Vergi Hukuku'nda tebliğ yerine geçen muamelelerin en mümessil örneği “vergi karnesi” kurumudur. Bilindiği gibi “vergi karnesi” kurumu VUK tarafından tanzim edilmiştir. Vergi karnesi kurumu spesifik olarak “*diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabı*”nın vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Diğer ücretlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi olarak hizmetin ifa olduğu takvim yılı kabul edilmektedir (GVK, m.108)

Vergi karnesi bir bakıma vergi tarhiyatına ilişkin olup ayrıca ihbarname tebliğine gerek olmadan tebliğ yerine geçen muamelelere ait hükümler nezdinde değerlendirilmektedir. Vergi karnesi kurumsal marifeti gereği verginin tarh ve tebliğini kendisinde barındırabilmekte ve sözkonusu tarh işleminin ilgili belgelere işlenmesinin “tebliğ” yerine geçeceği kabul edilmektedir¹⁵⁷. Yani tarh işleminin vergi karnesine yazılmasıyla muhabata tebliği gerçekleşmiş olmaktadır. Nitekim VUK'nun “*Verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muameleler hakkındaki hükümler mahfuzdur.*” hükmünü havi 109. maddesi de bu tür muamelelerin doğrudan doğruya tebliğ anlamına geldiğini ifade etmiştir¹⁵⁸.

Gelir Vergisi Kanunu'nun¹⁵⁹ 109. maddesinin¹⁶⁰ 3.fıkrasının ikinci paragrafına göre “*diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabı*”nın vergileri, tarh döneminde bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek, ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi, karneye yazıldığı tarihte tarh tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılır¹⁶¹. Bu durum da ayrıca ihbarnamenin tebliğine de gerek kalmamaktadır¹⁶².

¹⁵⁷ Dumlu, s.277.

¹⁵⁸ Turgay, s.312.

¹⁵⁹ 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Tarih:09 Haziran 1949, Sayı:7228, <http://resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7228.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7228.pdf>, ET: 10.11.2014.

¹⁶⁰ *“Diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabı” na ilişkin düzenlemeler ne tesadüftür ki hem VUK'un hem de GVK'nun 109. maddelerinde tanzim edilmiştir. Burada hatalı bir kullanım var kanaatine varılmasın diye bu ibare düşülmüştür.

¹⁶¹ Aksoy, s.55.

¹⁶² Eroğlu/Uysal, s. 117; Dumlu, s.277.

Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi GVK'nun 109. maddesinin 2. fıkrası tarafından düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu fıkra hükmüne göre hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında tarh edilmektedir. Diğer taraftan takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh olunması gerekmektedir. Diğer ücret geliri esasına göre vergilendirilen hizmet erbabının yukarıda belirtilen süreler içerisinde vergi dairesine başvurmaması halinde VUK'nun genel hükümlerine göre yoklama fişine dayanılarak ve ihbarname düzenlenerek tarh ve tebliğ olunacaktır (VUK, m.109/4). Ancak VUK'nun 251. maddesi uyarınca, götürü usulde vergilendirilen ve bir işveren yanında çalışan hizmet erbabının ödemesi gereken verginin yanında çalıştığı işveren adına tarh ve tebliğ edilmesi gerekmektedir (VUK, m.109/4).

2.2. Tebligatı Çıkaracak Mercî

VUK'nun uygulama kapsamını düzenleyen VUK'nun 1. maddesine göre, vergilendirmede görevli merciler genel bütçeli kurumlar, il özel idareler ve belediyelerdir¹⁶³. Ancak VUK'nun 2. maddesi genel bütçeli bir kurumlar dâhilinde olmasına rağmen gümrük ve tekel idarelerini bu kanunun kapsamından çıkarmıştır.

Diğer taraftan şu noktaya da değinmekte yarar bulunmaktadır ki o da vergilendirme ili ilgili tebliği çıkaracak mercinin hem görevli hem yetkili olmasıdır. Bilindiği gibi Türk Vergi Hukuku'nda vergilendirme ile ilgili şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesinde “bağlı bulunulan vergi dairesi” ilkesi bulunmaktadır (VUK, m.4). Türkiye’de genel anlamda vergilendirme işlemlerini tarh, tebliğ ve tahsil eden vergi daireleri ve Kanun tarafından belirtilen diğer kamu daireleri olmakla birlikte özel çerçevede bir verginin tarh, tebliğ ve tahsili için “bağlı bulunulan vergi dairesi” ilkesine bağlı kalmak gerekmektedir. Sözgelimi İstanbul Halkalı vergi dairesine bağlı olan bir mükellefe yapılacak tebligatlarda yetkili olan mercii yine İstanbul Halkalı vergi dairesi

¹⁶³ “Sağlık Bakanlığına bağlı bir kuruluş olan Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, Katma Bütçeli İdareler (2000/ 2001) Mali Yılı Bütçe Kanunlarında açıkça katma bütçeli bir idare olarak gösterilmiştir. 2548 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanunu gereğince bu idareye ödenecek gemi sağlık resminin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilmesi halinde; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yüküm niteliğinde olmayan bu kamu alacağı için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasına olanak bulunmadığı...” DVDDGK, T.18.10.2006, E.2006/81, K.2006/298, <http://www.kazanci.com/>, ET: 05.03.2014.

olacaktır. Burada bu tebligatı İstanbul Halkalı vergi dairesi adına Kadıköy Vergi Dairesi yaparsa bu işlem görev yönünden olmasa da yetki yönünden usule aykırı olacaktır. Ancak bu ilke tahsil için yani yapılacak ödemelerde geçerliliğini kaybetmektedir. Yani vergi borçlusu ödeyeceği miktarı bağlı bulunduğu vergi dairesine ya da onun hesabına ödemesi zorunlu bulunmamakta; hazine birliği ilkesi gereğince başka bir vergi dairesine de ödeyebilmektedir.

2.3. Tebligat Yapılacak Kimseler

2.3.1. Muhatap Kavramı

Gerek Vergi Usul Hukuku ve gerekse Tebligat Hukuku sık sık tebligat yapılacak kimseleri “muhatap” olarak ifade etmektedir. Kanunun bu muhatap ifadesini kullanmada muhakkak ki beklediği bir yarar bulunmaktadır. Bu sebepten dolayı muhatap kelimesinin lügati karşılığına bakmanın konuyu aydınlatma bakımından faydası olacaktır.

“Muhâtab”ın lügati anlamı “hitabolunan”, “kendisine söz söylenen” ya da gramer bakımından “ikinci şahıs” ifade etmektedir¹⁶⁴. Buradan da görüleceği üzere muhatapın her üç anlamı da Tebligat hukuku bakımından işe yarar görünmektedir. Zira muhatapın kavramsal ve hukuksal karşılığı hem kendisine söz söylenen / hitap olunan anlamı içermekte hem de devlet karşısında ikinci şahıs durumunda olan verginin borçlu tarafını ifade etmektedir.

Tebligatın muhatapı, kanuna göre adına tebliğ çıkarılması gereken kimse olarak kabul edilmektedir¹⁶⁵. Pozitif hukuk bakımından da konuya yaklaşıldığında; vergi hukuku bakımından tebliğin muhatapı, öncelikle verginin mükellefi veya sorumlusudur. Diğer taraftan vergi cezaları bakımından da vergi cezası kesilen kimse de muhatap olarak kabul edilmektedir¹⁶⁶. Bu halde vergi kanunlarına göre adına tebliğ evrakı düzenlenecek ilgililer de tebligatın muhatapı olmaktadır. Yani pozitif vergi hukuku bakımından muhatap kavramı, mükellef, sorumlu, ceza kesilen ve ilgili gibi kavramları kucaklayan bir çatı kavram niteliğindedir.

¹⁶⁴ Develioğlu, s.670.

¹⁶⁵ Muşul, s.109

¹⁶⁶ Dumlu, s.265.

VUK'nun 8. maddesinin ikinci paragrafına göre VUK'nda yer alan “mükellef” kavramı “vergi sorumlusu”nu kavramını da kapsamaktadır. Buna göre vergi sorumluları da vergi usul hukukunda tebligatın muhataplarıdır. Yine VUK'nun 93. maddesinin ikinci paragrafında bulunan “ilgili” terimi ile de muhatap kavramı kastedilmektedir¹⁶⁷.

Tebliğatın muhatabı gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişiler de olabilmektedir¹⁶⁸. Bilindiği gibi Medeni Kanun'a göre gerçek kişilik, çocuğun sağ ve tam olarak doğumu ile başlayıp kişinin ölmesi ile sona ermektedir (MK m.28/1). Tüzel kişilik ise ilgili kanunlarında belirtilen hükümler uyarınca kişilik kazanmakta ve sona ermektedirler (MK, m.47). Böylece tüzel kişilikler adına çıkarılan tebligatların muhatapları da tüzel kişilerin organlarını temsil eden gerçek kişiler olacaktır¹⁶⁹ ki bu kişiler aynı zaman kanuni temsilci sayılmaktadırlar. Bazı hallerde de tüzel kişilerin kanuni veya iradi olarak temsilcileri olabilmektedir. Bu gibi hallerde tebligatın muhatapları da yine bu kanuni temsilciler olmaktadır¹⁷⁰.

Hem VUK hem de Tebligat Kanunu tebligatın “aracı bir kimsenin adına” ya da bir aracı gösterilerek “...eliyle asıl kişiye tebliği..” denilerek çıkarılması suretiyle yapılmasına imkân vermemektedir. Bu durumda aracı adına çıkarılmak suretiyle “eliyle” ibaresi taşıyan tebligatlar hukuki sonuç doğurmayacaktır¹⁷¹. Nitekim bu kişiler kanuna göre adına tebligat çıkarılması gereken kişi, muhatap değildirler.

2.3.2. Gerçek Kişilere Tebligat

2.3.2.1. Mükellefin Şahsına Tebliğ

Vergi kanunları uyarınca gerçek kişilerin mükellef, vergi sorumlusu veya olması halinde tebligat, mükellefin, vergi sorumlusunun veya vergi cezası kesilenin şahsına

¹⁶⁷ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.50

¹⁶⁸ Dumlu, s.265.

¹⁶⁹ Muşul, s.108.

¹⁷⁰ Muşul, s.108.

¹⁷¹ Muşul, s.107; Bu konuda **Bkz.** “Dosyanın incelenmesinden, dava konusu işlemin Yakaköy Köyü Muhtarlığı eliyle tebligata çıkarıldığı,... Bu durumda, dava konusu işlem, Tebligat Kanununda öngörülen usule aykırı olarak davacıya muhtar eliyle tebliğ edildiğinden...” D.6.D., T.22.12.2004, E.2003/2824, K.2004/6883, <http://www.kazanci.com/>, ET: 12.10.2014.

yapılmaktadır. Mükellef dışında, mükellefin aile fertlerine veya işyeri personeline tebliğ yapılması ancak mükellef şahsına tebliğ yapılamaması halinde sözkonusu olmaktadır.

Bir gerçek kişi olan muhataba yapılan tebligatın geçerli olabilmesi için muhatabın kanuni ehliyetine sahip olması yani küçük ve kısıtlı olmaması ve temyiz gücüne sahip olması gerekmektedir. Tebliğin gerçek kişi olan muhatabı, kanuni ehliyeti için gerekli bu üç özelliğe sahip değilse vergi tebliğlerini alamayacaktır¹⁷². Mükellefin, vergi sorumlusunun ya da ceza kesilen kişinin velayet, vesayet ya da hacir altında bulunmaları halinde tebligat veli, vasi ya da kayyımaya yapılacaktır¹⁷³.

2.3.2.2. Mükellefin İkametgâhında Bulunanlara veya İşyerinde Personeline Tebligat

Gerçek kişilere yapılacak tebligatta kural tebligatın muhatabın şahsına yapılmasıdır. Ancak muhatabın bulunamaması halinde; tebliğ ikametgâh adresinde olanlardan birine veya işyerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine¹⁷⁴ yapılabilir. Bu kişiler muhatap adına tebligatı kabule kanunen yetkili kişiler olarak kabul edilmektedir¹⁷⁵. Fakat ikametgâh adresinde olanlardan birine veya işyerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine tebliğ yapılabilmesi için yaş ve ehliyet şartı getirmiştir. Buna göre bu şekilde tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne¹⁷⁶ göre 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekir (VUK, m.94/3). Böylelikle kanunkoyucu tebligatın muhatap adına tebligatı kabule kanunen yetkili şahıslara yapılması halinde tebligatın muhataba yapılmış sayıldığını kabul etmektedir. Bu halde, tebliğ evrakının muhataba ulaşmaması da tebligatın hukuki sonuçlarını doğurmasına engel olmamaktadır¹⁷⁷.

¹⁷² Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.62

¹⁷³ Uluatam/Methibay, s.120.

¹⁷⁴ İşyerinde tebligatı alan kişinin muhatabın işçisi kabul edilebilmesi için sigortalı bir işçi olması şart değildir. Çünkü, iş akdinin var sayılabilmesi için işçinin sigorta kaydının olması zorunlu değildir. **Bkz.** D.7.D. T.28.11.2002, E.2000/6411, K.2002/282; D.7.D. T.29.12.2004, E.2003/416, K.2004/3620, (Candan, s.179, dp.186'dan naklen).

¹⁷⁵ Muşul, s.110.

¹⁷⁶ Yayınevleri tarafından bazı vergi kanunlarında “görünüşüne göre” ibaresi sehven “görüşüne göre” yazılmış olup bu ifade konuyu çıkmaza sokacak bir ifadedir. VUK'nun Resmi Gazete'de yayımlanan nüshasında “görünüşüne göre” şeklinde yazılmıştır.

¹⁷⁷ Muşul, s.110.

VUK'nun 94. maddesine göre “görünüşe göre” 18 yaşından aşağı olmama ifadesi geçmektedir. Buna göre, 18 yaşından düşük, sözgelimi 17 yaşında, bir kimseye de tebligat yapılabilecektir. Nitekim Tebligat Kanunu'nun aksine VUK'nda tebligat ile görevli memura muhatabın kimliği ve yaşını araştırma yükümlülüğü yüklememiştir¹⁷⁸. Danıştay da bir kararında tebliğ memuru tarafından mükellefin görünüşte 18 yaşından aşağı olmadığı tahmin edilen oğluna yapılan tebligatta kanuna aykırı bir durum bulmamıştır¹⁷⁹. Esasında bu düzenleme ile vergi tebligatında sonuca ulaşma ilkesi açısından tebligatın muhataba yapılmasında pratik bir çözüm getirilmiştir. Ancak, 18 yaşından aşağı olmama veya bariz bir surette ehliyetsiz bulunmama şartının uygulamada birtakım sorunlara ya da tebligat memurunun muhataplar arasında ikircikli davranmasına sebep olabilmektedir. Nitekim tebligat konusu belgeleri bir an önce ilgililere iletmek için görevini yerine getirmek isteyen tebliğ memurunun sözkonusu düzenlemeyi yeteri kadar titizlik ile yerine getirmeyebileceği muhtemeldir¹⁸⁰. Bu durumda mükellefin talep ve dava hakkını kullanamaması gibi hak mağduriyetlerine yol açılabilmektedir. Danıştay, başka bir kararında ise VUK'nun 94. maddesinde bahsedilen tebliğ yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması şartının hakkaniyet kuralları çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği, sözkonusu olayda tebliğ tarihi itibarıyla o an için muhatabın “**aynı evde yaşadığı kızı**” olan ve bu sıfatından dolayı “kanunen tebligatı almaya yetkili kişi” konumunda olanın henüz 15 yaşını bitirmemiş olduğu ve bu sebeple tebliğin görünüş itibarıyla 18 yaşından aşağı olmayan bir kimseye yapıldığının kabul edilmesinin mümkün bulunmadığını ortaya koymuştur¹⁸¹.

Değnilmesi gereken bir başka hususta; VUK'nun 94. maddesine göre kanunen tebligatı almaya yetkili kişilere işyerinde tebligat yapılabilmesi için muhatabın işyerinde

¹⁷⁸ “Tebliğ evrakının teslimi sırasında, tebliğ yapılan kişinin ehil olup olmadığı hususunun takdiri tebliği yapan memura aittir...” D.4.D, T.10.03.1989, E.1987/250, K.1989/1209. (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2087'den naklen).

¹⁷⁹ D.4.D. E.1984/2990, K.1985/1107, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2102'den naklen).

¹⁸⁰ Akdoğan, s.21.

¹⁸¹ “... Bu durumda yapılan tebligatın geçersiz olması nedeniyle tebliğ tarihi olarak davacının dava dilekçesinde belirttiği 11.5.2010 tarihinin kabul edilmesi ve süresinde açılan davanın esasının incelenmesi gerektiğinden, davayı süreaşımı nedeniyle reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir...”, D.9.D., T.15.05.2012, E.2010/8939, K.15.05.2012, <http://www.kazanci.com/>, 10.05.2014.

bulunmadığı hususunun usulüne uygun olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bu husus tebliğ alındısına düşülecek bir şerh ile tespit edilebilecektir. Bu tespit yapılmadan doğrudan işyerinde bulunan müstahdeme tebligat yapılması geçerli sayılmayacaktır. Nitekim bu kişilere tebligat yapılabilmesi ikincil niteliktedir ve ancak muhataba tebligat yapılamaması durumunda geçerli olacaktır.¹⁸²

Kanunda ikametgâhta bulunanlara tebliğ için, bunların aile ferdi olması şartı aranmamaktadır. Sözgelimi, uzak bir akrabanın veya ziyarete gelmiş bir arkadaşın tebliğ esnasında mükellefin evinde olması halinde de bu kişilere tebliğ yapılabilecektir. Bu kişilerin tebligat esnasında orada bulunmaları tebliği kabul edebilmeleri için yeterlidir. Danıştay da mükellefin ikametgâhında tebligatı alan kişinin birlikte oturduğu akrabası olmasının gerekmediğini kararlarında belirtmiştir¹⁸³.

İşyerinde bulunmayan muhatap yerine tebliğ yapılacak kimselerin, muhatabın memuru veya müstahdemi olması kanuni bir zorunluluktur. Bu kişiler dışında birine işyerinde tebliğ yapılması halinde tebliğ geçersiz olacaktır. Muhatabın işyerinde memur veya müstahdem olanlardan kasıt ona hizmet akdi ile bağlı olan kimselerdir. Ancak Danıştay işyeri, memur, müstahdem kavramlarını geniş yorumlamaktadır. Bir kararında mükellefin dilekçesinde kendi adresi olarak serbest muhasebecisinin bürosunu, işyeri; mükellefe hizmet akdi ile bağlı olmamasına karşın kendine ait bu büroda çalışan muhasebecisini de mükellefin memuru olarak kabul etmiştir¹⁸⁴. Yine, apartmanın kapıcısını apartman yönetimin müstahdemi olarak kabul etmiştir¹⁸⁵.

İleride posta yoluyla tebligatta bahsedileceği üzere tebligat muhatabın bilinen adreslerinde yapılır. Muhatabın hem işyeri hem de ikametgâhı varsa muhatabın hem işyeri hem de ikametgâhı onun bilinen adresi olabilmektedir. Bu 94. maddesi üçüncü paragrafına göre tebligat yapılması muhatabın olağan durumlarda adreste olmaması hali için

¹⁸² D.3.D., T.16.01.1990, E. 1989/2764, K.1990/87, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2085'den naklen).

¹⁸³ D.11.D., T.22.03.1995, E.1995/2722, K.1995/763; D.7.D., 10.11.2005, E.2202/2716, K.2005/2676, (Candan, s.179, dp.187'dan naklen).

¹⁸⁴ D.3.D, T.05.11.1986, E.1986/883, K.1986/2111, (Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.181'den naklen).

¹⁸⁵ D.4.D, T.07.02.1996, E.1995/4277, K.1996/388, (Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.181'den naklen)

sözkonusu olacaktır. Söz gelimi, muhatabın ikametgâhından spor yapmak için çıkması, işyerinde yemek yemeye dışarı çıkması vb. halleri buna örnektir. Muhatap olağan dışı bir durumdan dolayı ikametgâhında bulunamıyorsa bu maddeye göre tebligat yapılamaz. Nitekim Danıştay da vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği sırada cezaevinde tutuklu bulunan muhatap yerine tebliğin yapıldığı sırada muhatabın ikametgâhında bulunan babasına VUK'nun 94. maddesinin üçüncü paragrafına göre tebligat yapılamayacağına karar vermiştir¹⁸⁶.

2.3.2.3. Kanuni Temsilcilere Tebligat

Bilindiği gibi hukukta ehliyet kavramı hak ehliyeti ve fiil ehliyeti diye ikili bir yapıda izah edilmektedir. Medeni Kanun'a göre kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğması ile başlamaktadır (MK, m.28). Sağ olarak tamamıyla doğan çocuk ana rahmine düştüğü andan itibaren hak ehliyetine sahip olmaktadır (MK, m.28/2). Hak ehliyeti hak ve borçlara sahip olabilme anlamında gelmektedir. Ancak bu kişinin kendi fiilleri ile hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesi fiil ehliyetine sahip olması ile mümkün olmaktadır¹⁸⁷. Fiil ehliyetine sahip olmak için ise ayırt etme gücüne sahip olmak, ergin olmak ve kısıtlı olmamak gerekmektedir (MK, m.10).

Vergi usul hukukunda ise vergi yükümlüsü için hak ehliyeti yeterli olup ayrıca kanuni ehliyet aranılmamaktadır (VUK, m.9/1). Zira vergi hukukunun amacı fiil ehliyetine sahip olsun olmasın gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde gelirden ve servetten elde ettiği irat ve kazançların safi tutarını vergilendirmektir. Bu yüzden vergi hukuku düzleminde gelir elde eden kişinin aynı zamanda fiil ehliyetine sahip olmasını aranılması halinde fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kişileri elde ettiği gelirlerin vergilendirme dışında kalacağı gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır ki bu da vergilendirmedeki evrensel prensipler olan ödeme gücü, eşitlik ve genellik ilkesine aykırılık arz edecektir. Yani çok özet bir ifade ile vergi mükellefiyeti için önemli olanın "vergi ödeme gücü"dür anlayışı doktrinde de egemen bir kabule sahiptir¹⁸⁸.

¹⁸⁶ D.7.D., T.01.03.1999, E.1998/1424, K.1999/829, (Ruhi, s.1238-1239'den naklen).

¹⁸⁷ Ergun Özsunay, **Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu**, 5. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1982, s.30.

¹⁸⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.74.

Bu yüzden kanunkoyucu vergilendirmede hak ehliyetini yeterli görerek gelir elde eden her gerçek kişiyi vergi ödevini ifa etmekle mükellef kılmak istemiştir. Nitekim kanunkoyucu vergilendirmenin yukarıda bahsedilen evrensel prensiplerinden hareketle ve aynı zamanda vergi mükelleflerinin arasındaki rekabeti bozmamak niyetiyle kamu düzeni bakımından suç sayılan faaliyetlerin sonucunda elde edilen ekonomik değerlerin de vergilendirilmesini bir pozitif hukuk kuralı olarak düzenlemiş bulunmaktadır. Bu pozitif hukuk kuralı da VUK'nun 9. maddesinin ikinci paragrafında yer almaktadır. Bu paragraf hükmüne göre vergiyi doğuran olayın kanunlar ile yasaklanmış olması vergi mükellefiyetini ortadan kaldıramamaktadır. Bu bilgiler çerçevesinde denilebilir ki Medeni Hukuk bakımından fiil ehliyeti bulunmayan kişiler nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde vergi mükellefiyet doğmuş olmaktadır¹⁸⁹.

Yukarıda bahsedildiği gibi maddi anlamda vergi mükellefi olmak için hak ehliyeti yeterli iken şekli anlamda vergi mükellefiyetini devam ettirebilmek için kanuni ehliyet ihtiyacı bulunmaktadır. Çünkü henüz fiil ehliyetini kazanamamış gerçek kişiler kendileri hakkında hangi hukuki işlemlerin menfaatine olduğunu, hangi hukuki ve yasal işlemlerin yerine getirilmesi gerektiğini idrak edebilecek mahiyette değildir. İşte bu yüzden hak ehliyetine sahip olup vergi mükellefi olan kişilerin fiil ehliyetine sahip olmamaları halinde yukarıdaki sakıncaların oluşmaması adına fiil ehliyetine de sahip gerçek kişilerce ifa edilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı vergi hukukunda vergi yükümlüsü olan küçükler, kısıtlılar, tüzel kişiler, vakıflar, cemaatler ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşların vergisel yükümlülükleri bu kişilerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir (VUK, m. 10). O halde, vergi mükellefi olmalarına karşılık fiil ehliyeti bulunmayan kişilerin vergilendirmeden kaynaklanan ödevleri açısından kanuni temsilciler vergi dairesi nezdinde “muhatap” konumunda olmaktadır¹⁹⁰.

Bu durumda tebligatın muhataba yapılabilmesi için muhatabın muhakkak kanuni ehliyete sahip olması gerekmektedir. Yani kanuni ehliyete sahip olmayan kişilerin velisi, vasisi veya kanuni temsilcileri artık muhatap durumundadır. Daha somut bir ifadeyle tebligat hukuku bakımından veli, vasi veya kanuni temsilci tam da tebligat yapılacak

¹⁸⁹ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.51.

¹⁹⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.74

kimseye denk gelmektedir. Şayet tebligat yapılacak olan muhatap yani veli, vasi ya da kanuni temsilci birden fazla olması halinde tebligatın yalnız bunlardan birine yapılması hukuken yeterli olacaktır (VUK, m95/1).

Bazen kanuni ehliyeteye sahip olmayan bir mükellefin birden fazla farklı işlere ve hukuki cephelere tayin edilmiş kanuni temsilcileri olabilmektedir. Kanuni temsilciler arasında böyle bir iş bölümünün yapılmış olması onların da aynı zamanda sorumluluklarını da belirlemektedir. Tebligat hukuku bakımından ise yine bu durum yapılan tebligatın geçerliliği bakımından önem arz etmektedir. Şöyle ki yapılacak olan tebligatın, tebligatın konusu olan o işe bakan kanuni temsilcinin kendisine yapılmasını gerektirmektedir (VUK, m.95/2). Dolayısıyla kendi yetki ve sorumluluk alanına girmeyen bir konuda kanuni temsilciye yapılan tebligat hukuken geçerlilik kazanamayacaktır. Hatta kanuni temsilcisi yerine temsil edilen kişiye yapılan tebligat da geçersiz olacaktır. Nitekim Danıştay, vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği sırada bir yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı ceza almış bulunan ve vasi tayin edilmemiş bulunan muhataba yapılan tebliği geçersiz bir tebliğ olarak kabul etmiştir. Muhatabın bu işleme karşı dava açma süresinin cezaevinden tahliye olup, medeni hakları kullanma ehliyetini kazandığı tarihten itibaren başlatılması gerektiğini ortaya koymuştur¹⁹¹.

Vergi Usul Hukuku bakımından tebligat ile ilgili değinilmesi gereken bir hususlardan birisi de dar mükelleflerin temsili ve tebligatıdır¹⁹². Şöyle ki yukarıdaki bahisten ayrı olarak Türkiye’de dar mükellef statüsünde bulunan kişilerin Türkiye’de temsili vergi mevzuatı bakımından düzenlenmiş ve bazı bağlayıcı esaslara tabi tutulmuştur. Nitekim GVK’na göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye’de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına maddi ve şekli vergi yükümlülükleri bakımından daimi temsilci muhatap tutulmaktadır. Şayet daimi temsilci mevcut değilse bu durumda sözkonusu kazanç ve iratları yabancı kişiye “*sağlayanlar*” tarhiyata muhatap tutulmaktadır (GVK, m.142). Burada “*sağlayanlar*” ifadesi kanunun lafzından da

¹⁹¹D.7.D., T.3.10.2005, E.2002/1000, K.2005/2220,

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, ET: 20.03.2014.

¹⁹² Dar mükellef kurumlar yalnızca Türkiye’de elde ettiği kazançlardan vergilendirilmektedir. (Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 1. Baskı, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul, 1982, s.208’den naklen).

anlaşıldığı gibi dar mükelleflerin şekli ve maddi vergi yükümlölükleri bakımından sorumlu olan kişileri ifade etmektedir. Kanun burada “kanun” yolu ile dar mükellef ile “sağlayanlar” arasında sorumluluk ilişkisi kurmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus “sağlayanlar”ın sorumluluğu kanun tarafından kurulmuş olmakla beraber “sağlayanlar”ın devreye girmesi muhataba karşın ikincil bir konum arz edip ancak dar mükellefin Türkiye’de daimi temsilcisi mevcut değilse sözkonusu olabilmektedir. Yine burada “sağlayanlar”ın tayini, ancak dar mükellef ile ticari ilişki içerisinde olmakla mümkün hale gelmektedir. Kanun burada tıpkı KDV sorumluluğu gibi bir sorumluluk ihdas etmiş olup ancak dar mükellef ile ticari teması geçen kişileri yani “sağlayanlar”ı sorumlu tutmuştur. Yani “sağlayanlar” ifadesi aslında dar mükellefe mal ve hizmet satan ya da dar mükelleften mal ve hizmet alan gerçek ya da tüzel kişiye ifade etmektedir. Kanun bunu yani “sağlayanlar” kurumunu bir vergi güvenliğ kurumu olarak düzenlemiştir. Hatta bu sorumluluğu derecesini ilerleterek “muhatap” noktasına da vardiirmektedir. Başka bir ifadeyle bu sorumluluğu niteliği aynı zamanda muhatabı da mahiyetinde taşımaktadır.

Buna göre dar mükelleflere yapılacak tebligatın muhatabı ilk sırada kanuni temsilci olan daimi temsilciler, şayet yoksa ikinci sırada bulunan “sağlayanlar” olacaktır. Nitekim VUK’nun 10. maddesinde daimi temsilcilere kanuni temsilci statüsü ve sorumluluğu verilerek bu kişilerde kanuni temsilci kabul edilmektedir.

Daimi temsilcinin birden çok olması durumunda tarhiyat ve tebligatın muhatabı, mükellef tarafından özel olarak belirlenmiş olana yapılmaktadır. Daimi temsilci özel olarak belirlenmemişe temsilcilerden herhangi birisine yapılabilmektedir¹⁹³.

Türkiye’de daimi temsilcisi olmayan dar mükelleflere yapılacak tebligat ise kazanç ve iratları “sağlayan” ve muhatap konumuna geçen gerçek veya tüzel kişi adına yapılmaktadır. Bu halde birden fazla kazanç ve irat sağlayan kimse bulunduğunda, sağladıkları kazanç ve iratla orantılı miktarları kapsayacak şekilde tebligat yapılmaktadır¹⁹⁴.

¹⁹³ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s.857.

¹⁹⁴ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s.858.

2.3.2.4. Mükellefin Umumi Vekiline Tebligat

VUK'nun 94. maddesi kendisine tebligat yapılabilecek kişiler arasında mükellefin umumi vekilini de saymıştır. “Umumi vekil” kavramı VUK'nun kullanmayı tercih ettiği bir kavram olup esasında genel hukuk bakımından geniş bir çerçeveye sahiptir. Ancak VUK'nun bunu ne kapsamda nitelediğini anlamak için VUK'nun hüküm içeriğine ve sistematik yorumuna bakmak gerekmektedir. Zira “umumi vekil” kavramı VUK'nun 94. maddesinin birinci paragrafında ismen geçmekte olmasına rağmen 94. maddenin metni içeriğinde bu kavramın nasıl tanımlandığına yer verilmemiştir. Bu yüzden “umumi vekil” kavramını irdelerken VUK'nu esas alarak Türk Borçlar Kanunu'na ve doktrine müracaat etmemiz gerekmektedir.

Yukarıda da bahsedildiği gibi VUK'nun kullandığı umumi vekil kavramı kelime muadili olarak genel vekil anlamına gelmektedir. Buradan bir genel vekâlet sözleşmesinin anlaşılıp anlaşılmayacağı açık değildir. Bunun için VUK'nun sistematüğinde de başka bir yerde açıklama getirilmemiştir. Bu durumda umumi vekil kavramının ne anlama geldiğini borçlar hukuku bakımından kestirmek gerekmektedir. Zira VUK'un da aksine bir kural ya da tanımlama yoksa genel hukuka dair kavramlar olduğu anlamlarıyla vergi hukuku bakımından kullanılması mümkündür.

Bu bağlamda “vekâlet” kurumu borçlar hukukunun tesis ettiği bir kurum olup vekâlet ilişkisi de vekil ile asil arasında yapılacak bir vekâlet sözleşmesi ile kurulabilmektedir. Nitekim Türk Borçlar Kanunu'nun 502. maddesine göre vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir. Bu tanımlamada görüldüğü üzere umumi vekilin avukat olması da kanunen şart görülmemiştir. Ancak umumi vekâlet kurumu içerisinde yargılama hukuku bakımından verilecek vekâletlerde muhatabın avukat olması mecburiyeti de gözden uzak tutulmamalıdır. Zira yargılama hukuku bakımında avukatlara verilmesindeki amaç vekâlet veren kişinin hukuki yararının hukuk bilenlerce korunup kollanmasıdır. Bunun dışında umumi vekâlette kanunkoyucu herhangi bir şekil şartı ve kısıtlama öngörmemiştir. Umumi vekâlette amaç vekâlet veren kişinin vekâletnamedeki iş ve görevlerin yerli yerince yapılmasına dair olacaktır. Belki vekâlet alan da bunun için bir vekâlet ücreti alacaktır.

Sonuç olarak Borçlar Hukuku bakımından umumi vekâletname ya da umumi vekillik bir özel hukuk sözleşmesi olup kanun ve mahkemeler önünde tarafları bağlayıcıdır.

Ancak umumi vekâlet ilişkisinde vekâletnamede vekile terk edilen görev ve yetkilerin vergi hukuku bakımından bir anlamı olmakla beraber belki de Vergi Usul Hukukuna uymayan hükümlerinden dolayı geçerliliğinde bir engeli olacaktır. Zira VUK'nun 8. maddesinin üçüncü paragrafına göre; vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamamaktadır. Bu durumda Vergi Usul Hukuku bakımından “umumi vekil”lik kurumunun işleyebilmesi için VUK'nun 8. maddesinin üçüncü paragrafı uyarınca vergi mükellefiyetinden ya da sorumluluğundan beri kılacak bir içeriye sahip bulunmaması gerekmektedir. Böylece Vergi Usul Hukuku bakımından “umumi vekil”lik kurumunun en önemli kısıtlayıcı kuralı saptanmış bulunmaktadır. Bu kuralı bir sabite kabul ederek Vergi Usul Hukuku'nda “umumi vekil”lik kurumunun işlerliğini daha kolayca sergilemek mümkün olabilecektir.

VUK'un 94. maddesinde bahsedilen “umumi vekil”liğin pozisyonunu ortaya koymak için emsalleriyle değerlendirmek gerekmektedir. Bu emsal durumunda olanlar veli, vasi, kayyım ve diğer kanuni temsilcilerdir. Bunların hepsinin de gerçekleşebilmesi için bağlı buldukları bir hukuki rejimi bulunmaktadır. Öyleyse “umumi vekil”lik bu bahsedilen emsallerin dışında kalan alana mahsus bir kurum olarak gözükmektedir. Bu durumda şayet avukatlık bir vekâlet işi yoksa herhangi bir kanuni ehliyete ve kanunun mahsusen beklediği şartlara sahip kişi Borçlar Hukuku uyarınca belirli şartlara sahip bir sözleşme ile kurulabilmektedir. Diğer yandan “umumi vekil”lik verilen bu kişinin bir “avukat” olması hem borçlar hukuku bakımından hem de Vergi Usul Hukuku bakımından mümkündür. Vergi Usul Hukuku bakımından böyle bir “umumi vekil”lik sözleşmesinin faydası düşünüldüğünde temsil edilen için ticari iş ve işlemlerin yönetilmesiyle birlikte temsil edilenin kendisine yapılacak muhtelif tebliğatları kabul etme bakımından da yetkili kılmaya yarayacaktır.

Nitekim Danıştay'ın yerleşik kararlarına göre vekile tebliğ yapılabilmesi için de; vekâletnamede vergilendirme ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceğine dair açık hüküm

bulunması¹⁹⁵ ile vekilin mali konularla alakalı her türlü iş ve işlemleri yapmaya yetkili olduğuna dair hüküm bulunması gerekmektedir¹⁹⁶.

VUK'nun 94. maddesinde bahsedilen “umumi vekil”lik kurumu içerisinde avukatlığın da mevcut olduğu gerçeğini ortaya koyarak artık vekil sıfatını haiz avukat vasıtasıyla takip edilen vergi davalarında ise tebligatın muhatabı müvekkil değil vekil olmaktadır. Ancak vekil sıfatına sahip bulunan avukatın “umumi vekil” olup olmadığı yine kendisiyle yapılan vekâlet sözleşmesindeki hükümlere göre karar verilecektir. Zira mükellefi yargılama hukuku bakımından temsil eden avukatın aynı zaman “umumi vekil” olduğunu kabul etmek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla sadece yargılama hukuku bakımından mükellefi temsil eden avukata ancak yargılama hukuku ile ilgili tebligatların yapılması hukuken geçerli olacaktır. Bunun dışında kalan vergi hukuku ilgili tebligatları almaya yetkili bulunmamaktadır. Bunlara da yetkili kılınabilmesi için ikmalen bir “umumi vekil”lik vekâletnamesini alması yeterli olacaktır.

Bu konuyu çözümledikten sonra belirtilmesi gerekir ki tüm muhataplara yapılacak vergisel tebligatlarda uyulması gereken öncelikli usul kanunu VUK olacaktır. Bunun dışında vergi uyuşmazlıklarında yapılması gereken tebligatın ise VUK'na göre değil Tebligat Kanunu'na göre yapılması gerekmektedir. Tebligat Kanunu'nun 11. maddesi açıkça vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligatın vekile yapılmasını düzenlemiştir. Yani bir vekil tayin edilmiş olması halinde tebligatın muhakkak vekile yapılması gerekmektedir¹⁹⁷. Zira vekile değil de asile yapılan tebligatlar vekâlet verenin hukukunu zora sokacak sonuçlar oluşturacak ve vekâlet kurumunu akamete uğratacaktır. Diğer yandan vekâlet alan da sözkonusu tebligattan vakitlice haberdar olamayacağı için gereken hukuki tedbirleri ifa edemeyecektir ya da ifa etmekte gecikmiş kalacaktır. Zaten bu şekilde yapılan bir tebligatın da usule aykırı ve tebligatı geçersiz kılacağı başka bir hakikattir. Nitekim böylesi bir durumda Danıştay, kaçakçılık cezalı katma değer vergisine dair bir

¹⁹⁵ “...Vergi ihbarları ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabilmesi için bu konuda vekâletnamede açık hüküm bulunması gerekir...” D.3.D., T.03.05.1989, E.1989/1948, K.1989/1427, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2086'dan naklen).

¹⁹⁶ D.4.D. T.30.06.1969, E.1967/3446, K.1969/3285, (Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.858'den naklen). Bu yolda diğer bir karar için **Bkz.** D.4.D., T.14.10.1971, E.1970/852, K.1971/6717, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, ET: 20.03.2014.

¹⁹⁷ Aksoy, s.55.

davada vekilin adına çıkarılmış fakat müvekkil şirket adresine gönderilen tebliği usule aykırı bulmuştur¹⁹⁸.

Yine “umumi vekil”lik kurumu bakımından değinilmesi gereken bir diğer hususta avukat olmayan umumi vekilin mükellef adına vergi mahkemelerine başvurmasının mümkün olup olmadığıdır. Aslında bu bahis yukarıda izah edilmiş olmakla beraber yargılama hukuku bakımından bunun mümkün olmadığı ve kanunen yasak olduğu ortadadır. Şayet avukat olmayan bir umumi vekilin temsil ettiği kişi adına dava açması halinde İYUK’nun 15. maddesinin hükmü altında kalacaktır. Bu madde hükmüne göre vergi mahkemelerine açılan davalarda dava dilekçesi ilk incelemeye tabi tutulmaktadır. Bu ilk inceleme aşaması davanın görülmesine başlanması için bir ön koşul olup dava taraflarının dava açma kabiliyeti gibi şekil şartları kontrol edilmektedir. Dolayısıyla ilk inceleme safhasında fark edilen böylesi bir eksilik için davanın taraflarına otuz günlük bir süre tanınmakta ve bu otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmektedir. Bu süre içerisinde mükellef vergi davasını takip etmek için bir avukata vekâlet verebilmesi ya da davasını kendisi takip etmesi mümkün olabilmektedir.

Böylece avukat olmayan umumi vekile yapılmış bulunan vergi tebliğlerine karşı vergi davası açmak gerektiğinde sözkonusu dava dilekçesini mükellef, kanuni temsilcisi ya da ceza sorumlusu tarafından bizzat imzalanması gerekmektedir¹⁹⁹. Burada bir ayrıntı hususta ortaya çıkmaktadır ki kanuni temsilcilerin de temsil ettikleri kişi adına dava açma yetenekleri bulunmakla beraber isterlerse avukat da tutabilmektedirler. Zira kanuni temsilcilerin hukuki uyumsuzlıklarda ehil olmaları beklenemez. Dolayısıyla vergi mükellefini temsil eden kanuni temsilcilerini vergi mükellefinin haklarını ve menfaatlerini korumak için bir avukat tutabilmesi görev ve yetki alanı içersinde bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda avukat tutmak kanuni temsilcinin fiil ehliyetinin mahiyetinde olan bir yetenektir.

¹⁹⁸ D.11.D., T.8.4.1996, E.1996/484 K.1996/1513, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, ET: 20.03.2014.

¹⁹⁹ Özbacı, s.289.

2.3.3. Tüzel Kişilere Tebligat

VUK'nun 94. maddesi tüzel kişilere yapılacak tebligatı düzenlemiş bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre tüzel kişiliğe sahip kurumlara yapılacak tebligatta muhatap olarak başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılmaktadır²⁰⁰. Tüzel kişiliğe sahip kurumun birden fazla müdür veya temsilcisi olması halinde tebligatın bu kişilerden birisine yapılması kanunen yeterli görülmektedir.

Tüzel kişiliğin tabi olduğu kendi kanunu o tüzel kişiliğin başkanının, müdürünün veya kanuni temsilcisinin kim olduğunu da tayin etmektedir. Örneğin, Türk Ticaret Kanunu²⁰¹'nin 399. maddesine göre bir anonim şirketin yasal temsilcisi yine o şirketin esas sözleşmesinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan şirketi temsile yetkili kişiler varken temsile yetkili olmayan kişilere yapılan tebligat usulsüz olacağından kendisinden beklenen hukuki sonuçları doğurmayacaktır.

Ancak bazı durumlarda tüzel kişiliği temsile yetkili kişiler tebligatın yapılması esnasında adresinde bulunamaya bilmektedir. Tüzel kişinin yasal temsilcilerinin bu şekilde bulunamaması halinde yapılacak olan tebligatın VUK'nun 94. maddesinin üçüncü paragrafına göre işyerinde bulunan memur ya da müstahdeme yapılabilir. Ayrıca sözkonusu tebligatın tüzel kişinin yasal temsilcisinin evinde bulunanlara da yapılabilmesi de mümkün kılınmıştır. Bu bağlamda tebligatın mutlaka işyerinde yapılması zorunluluğu da yoktur. Danıştay birçok kararında işyerinde kimsenin bulunmaması halinde yasal temsilcinin ikametgâhında bulunanlara yapılan tebligatı yasaya uygun bulmuştur²⁰².

²⁰⁰ D.4.D., T.02.06.1998, 4159/2365 "...Olayda, dava konusu ihbarnamelere ilişkin tebligat "Madencilik, Kimya Sanayi Ticaret ... adlı firmanın kaşesi basılarak, ismi yazılmayan bir şahsın imzasına yapılmıştır. Bu durumda usulüne uygun yapılmış bir tebligattan söz edilemeyeceğinden, ıttıla tarihine göre 30 gün içinde açılan davanın süresinde olduğunun kabulü gerekir. Dolayısıyla davanın esasının incelenmesi gerekirken, usulsüz tebligata dayanılarak davanın süreaşımı yönünden reddinde isabet bulunmamaktadır..."", (Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009, s.137, dp.29'dan naklen).

²⁰¹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, Tarih:14.02.2011, Sayı:27846, [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm), ET:10.11.2014.

²⁰² D.3.D., T.17.03.1992, E.1990/2897, K.1992/1086, (Turgut Candan, **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları**, Süryay Yayıncılık, İstanbul, 1997'den naklen); D.4.D., T.08.04.2003, E.2003/1996, K.2004/713; D.3.D., T.21.04.2004, E.2002/3452, K.2004/1114; D.4.D., T.07.03.2012, E.2009/8772, K.2012/712, <http://www.kazanci.com/>, ET:17.04.2014.

Nitekim VUK'nun 101. maddesi uyarınca tüzel kişinin yasal temsilcisinin bilinen her adresine vergi tebligatının yapılabilmesi mümkün kılınmaktadır.

Daha önce de bahsedilmekle beraber yeri geldiği için dar mükellef kurumlara yapılan tebligat tekrar kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır. Bilindiği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu dar mükellefiyete tabi tüzel kişiler bakımından tebliğ yapılabilecek kişileri ayrıca düzenlemiştir. KVK'nun 28. maddesine göre dar mükellef yabancı tüzel kişilerin vergileri için yapılacak tebligat yine bu dar mükellef yabancı tüzel kişilerin hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcilerine yapılmaktadır. Şayet bu dar mükellef yabancı kurumların müdür veya temsilcileri mevcut değil ise bu kazanç ve iratları yabancı tüzel kişiliğe sağlayanlar adına tarh yapılmakta ve bu kişilere tebliğ edilmektedir.

Tasfiye halindeki tüzel kişilerde ise tebligat tasfiye memuruna yapılmaktadır. Bu halde, tasfiye memuruna tebliğ edilmesi gereken vergilendirme işlemlerinin tüzel kişinin yasal temsilcilerine yapılması halinde usulsüz tebligat sözkonusu olmaktadır. Danıştay da bir içtihadında tasfiye halindeki şirkete çıkarılan vergi ihbarnamelerinin tasfiye memuruna tebliğ edilmeyip de ortağa ve eski yönetim kurulu üyelerine tebliğ edilmesini usulsüz tebligat olarak nitelendirmiştir²⁰³.

Danıştay başka bir içtihadında da iflas durumundaki mükellefin kendisine yapılacak tüm tebligatların iflas masasına yapılması gerektiğini ve iflas masasına yapılmayan tebligatın muhatabın bulunmadığı gerekçesiyle ilan tebligata başvurulmasını da usule aykırı bulmuştur²⁰⁴. Zaten bilindiği üzere iflas hukukunun getirdiği zorunluluktan dolayı iflas halinde olan bir kurumun malvarlığı üzerinde şirket sahiplerinin, yöneticilerinin ve diğer üçüncü kişilerin bir tasarruf imkânı bulunmamaktadır²⁰⁵. Zira Vergi İcra Hukuku bakımından da bilindiği üzere iflas ve tasfiye

²⁰³ D.3.D., T.21.05.1996, E.1995/130, K.1995/1988; D.7.D., T.16.03.1995, E.1993/1388, K.1995/1046; D.11.D., T.02.05.1995, E.1995/1715, K.1995/1331, (Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.179, dp.183'den naklen)

²⁰⁴ D.4.D., T.07.04.2004, E.2003/1554, K.2004/686, Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.179, dp.183'den naklen); D.7.D., T.16.03.1995, E.1993/1388, K.1995/10466, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, ET:17.04.2014.

²⁰⁵ D.4.D., T.07.11.1985, E.1982/5705, K.1985/2811, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2081'den naklen)

halindeki bir kurumun tüm mameleki müşterek ve müteselsil sorumluluk çerçevesinde iflas ve tasfiye memurları tarafından yürütülmektedir.

2.3.4. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllere Tebligat

VUK'nun 94. maddesine göre vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebligat, bu teşekkülleri idare edenlere veya temsilcilerine yapılmaktadır.

Belirtmek gerekir ki madde metninde vakıflar da tüzel kişiliği olmayan teşekkül olarak sayılsa da Medeni Kanun'a göre vakıfların da tüzel kişiliği vardır. Medeni Kanunu'nun 106. maddesine göre de vakfın yönetim şekli vakıf senedinde gösterilir. Bu bakımdan vakıflara yapılacak vergi tebliğlerinin vakıf senedine göre vakfın yasal temsilcisi olan kişilere yapılması gerekmektedir²⁰⁶.

2.3.5. Adi Ortaklık Halinde Tebligat

Adi ortaklık, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amacı gerçekleştirmek için bir araya getirerek oluşturulan ve Borçlar Kanunu hükümlerine²⁰⁷ tabi tüzel kişiliği olmayan bir ortaklık çeşididir.

Adi ortaklıklar KVK'nun 1. maddesinde geçen mükellefler arasında sayılmamıştır. Adi ortaklıkların vergilendirme rejimi Gelir Vergisi Kanunu'na tabi kılınmıştır. İşte bu yüzden ortaklar adi ortaklıktan elde ettikleri gelirleri şahsi geliri olarak beyan etmektedirler. Adi ortaklığın gelir unsurları; GVK'nun 2. maddesinde sayılan ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlardan mürekkep olabilir. İşte bu gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlara dair beyanlarla ilgili tebligatlar da her bir ortağın kendisine yapılmaktadır. Diğer bir deyişle her ortak elde ettiği gelir miktarıyla ilgili tebligata muhatap olacaktır. Zira adi ortaklıklar hukukunda ortakların ferdi sorumluluğu şahsi olup doğrudan malvarlığını sorumlu tutmaktadır. Bu yüzden ortaklardan birine veya varsa

²⁰⁶ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 90.

²⁰⁷ **Bkz.** Türk Borçlar Kanunu 620. maddesi ve devamı hükümleri.

şirket temsilcisine yapılması gereken tebligatın adi ortaklık adına yapılması sözkonusu tebligatı usulsüz kılmaktadır²⁰⁸.

Diğer yandan adi ortaklığı idare ve temsil işlerinin ile ortaklardan birisine ya da bir kaçına bırakılması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda adi ortaklardan birinin ya da birkaçın görevlendirilmesi halinde sözkonusu tebligatların bu kişilere yapılması gerekmektedir²⁰⁹. Şayet böyle bir görevlendirme yapılmadıysa o vakit tebligatın ortaklardan herhangi birine yapılması yeterli kabul edilmektedir²¹⁰.

Adi ortaklıklarla ilgili uygulamada adi ortaklıkların tebligat bakımından karşı karşıya kaldığı bazı sorunlar yaşanmaktadır. Şöyle ki uygulamada kesilen vergi cezalarında, düzenlenen muhtasar beyannamelerde ve Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre ortaklara sorumlu sıfatı ile salınan vergiler ile kesilen usulsüzlük cezalarında birtakım çözülmesi gereken sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Sözkonusu bu sorunların KDV ile ilgili olan kısımlarına bakıldığında; KDVK'nun 44. maddesinin 1-a fıkrasına göre, adi ortaklıkta verginin ödenmesinden ortaklardan herhangi birisi müteselsilen sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre ortaklardan herhangi birisinin adına KDV tarhiyatının da yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır. Yani sözkonusu KDV tarhiyatının tebligatı, KDV tarhiyatının üzerinde yapıldığı kişi adına tebligat yapılacaktır ki bu kişi aynı zamanda adi ortaklığın ortaklarından birine tekabül etmektedir.

Yukarıdaki paragrafta bahsedilen hususa ilişkin olarak izah edilmesi gereken bir nokta da KDV usulsüzlüklerine ait tebligatların adi ortaklık düzleminde kimlere yapılacağıdır. Şöyle ki KDVK'nda KDV'ye dair usulsüzlük cezaları ile muhtasar

²⁰⁸ D.7.D, T.19.11.2003, E.2000/8454, K.2003/4807, <http://www.kazanci.com/>, ET: 05.03.2014.

²⁰⁹ "...Taahhüt olunan işi idareci ortak olarak davacı devam ettirdiğine, sözleşme ile de idari ve mali sorumluluğu kabul edilmiş bulunduğuna göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 94. Maddesi hükmüne göre vergi ve ceza bildirimlerinin adi ortaklığın mali işlerini yürütmekle görevli bulunan davacıya tebliğinfde usul ve kanun hükümlerine aykırılık bahse konu olamaz..." D.4.D., T.24.05.1967, E.1965/6, K.1967/2907, (H.Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara, 1975, s.46'dan naklen).

²¹⁰ Özbacı, s.292.

beyanname ile beyan edilmesi gereken vergilerde tebligatın kime yapılacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu tür durumlarda ortaklardan her birine ayrı ayrı tebligatın yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay da önüne gelen bir davada KDV'nden ötürü ortaklardan herhangi birisinin müteselsilen sorumluluğunun gereği olarak; yapılan tarhiyata karşı ortakların her birinin tek başına dava etme hakkı bulunduğunu ortaya koymuştur²¹¹.

2.3.6. Erlere / Erata Tebligat

VUK'nun 96. maddesine göre ordu mahiyetinde bulunan erlere yapılacak tebligat, kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılmaktadır. Tebligat evrakını derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde evrakı vermekle görevli üst, tebliğ işleminin yerine getirilmemesinden doğan zararı tazmine mahkûm olmaktadır. Ancak amirin evrakı vermediği takdirde tazminle mahkûm olacağı hususunun tebligat evrakında yazılı olması gerekmektedir.

Nitekim Danıştay da bir içtihadında vergi ve vergi ceza ihbarnamesinin işyerine tebliğ edildiği tarihte askerlik görevini yapan kişiye yapılan tebligatı VUK'nun 96. maddesine göre değil de VUK'nun 94. maddesine göre yapılmasını yasaya aykırı bulmuştur²¹².

2.3.7. Kamu İdare ve Müesseselerine Tebligat

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebligat, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılarına veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılmaktadır (VUK, m.98).

2.3.8. Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Tebligat

Türk Vergi Hukuku bakımından yabancı ülkelerde bulunan gerçek ve tüzel kişilere yapılacak tebligatların da bir hukuki bir rejimi bulunmaktadır. Yabancı memleketlerde

²¹¹ D.9.D., T.30.01.1996, E.1995/2286, K.1996/267; D.9.D., T.05.11.1997, E.1996/261, K.1997/3372; D.11.D., T.10.10.1995, E.1995/1567, K.1995/145, <http://www.kazanci.com/>, ET: 05.03.2014.

²¹² D.11.D., T.24.11.1997, E.1996/5661, K.1997/4199, (Ruhi, s.1254'den naklen).

bulunanlara tebligatı düzenleyen VUK'nun 97. maddesi tebliğ yapılacak olanları, yabancı ülkede bulunan kişinin Türk veya yabancı olup olmadığına göre farklı esaslar getirmektedir. Bu madde hükmüne göre tebligat yapılacak kimsenin “**yabancı**” olması halinde sözkonusu o yabancı kişiye o yabancı ülkenin bu hususta yetkili makamı vasıtasıyla yapılmaktadır. Şayet tebligat yapılacak kimse Türk ise; o zaman tebligat sözkonusu yabancı ülkenin bu husustaki yetkili makamı vasıtasıyla yapılabileceği gibi ayrıca o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsoloslugu aracılığıyla da yapılabilecektir.

VUK'nun 97. maddesinin üçüncü ve dördüncü paragrafları yabancı ülkelerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrakın usulünü düzenlemiş bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre yabancı ülkelerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrakın tebligatı çıkarılan merciinin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Türk Dışişleri Bakanlığına, buradan da o yabancı ülkedeki Türkiye elçiliği veya konsolosluğuna gönderilmesi gerekmektedir. Yabancı ülkede resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebligat ise yine Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılmaktadır²¹³. Nitekim Danıştay da bir içtihadında tebligatın yapılacağı esnada Fransa'da bulunan mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesinin memur eliyle tebliğ edilmek istendiği, tebliğin yapılamaması üzerine Tebligat Kanunu'na göre kapiya asılmak suretiyle tebligatın gerçekleştirilmesi durumunda VUK'nun 97. maddesine göre yapılmayan tebligatı yasaya aykırı bulmuştur²¹⁴.

Belirmek gerekir ki Türkiye Cumhuriyeti ile yabancı ülkeler arasında Tebligat Hukuku bakımından bir uluslararası anlaşmanın bulunması halinde bu uluslararası anlaşma da Anayasa'nın 90. maddesi gereği öncelikle uygulama alanı bulacaktır. Zira böyle bir anlaşmanın varlığı halinde tebligatın bu anlaşma kuralları çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Bazı durumlarda yabancı ülkede bulunan kişilerin resmi görevli asker olması da mümkündür. Bu durumda bulunan askeri şahıslara yapılacak tebligat bağlı buldukları

²¹³ “...Yurtdışında bulunan mükelleflere yapılacak tebligatlar, doğrudan büyükelçilik ve konsolosluklar aracılığı ile yapılabilir...” Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi, T.09.01.1987, Sayı: 1-24418-97-29030, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2104'den naklen).

²¹⁴ D.4.D., E.1982/2115, K.1982/4027, (Özbalcı, s. 317'den naklen).

Kara, Deniz, Hava ve Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılmaktadır (VUK, m.97/5).

2.4. Vergi Usul Hukuku'nda Tebligat Usulleri

Tebligatın muhatabına ulaşmasında kullanılan yol ve yöntemlere tebligat usulleri denilmektedir²¹⁵. Vergi Usul Hukuku'nda tebligat usulleri; posta yoluyla, memur eliyle, dairede veya komisyonda elden, ilan yoluyla ve elektronik tebligattan ibarettir.

2.4.1. Posta Yoluyla Tebligat

Tebligat usulleri arasında esas olan tebligat yöntemi posta yoluyla tebligattır. Bu yüzden tebligat uygulamasında posta yoluyla tebligat en çok kullanılan usuldür. Posta yoluyla tebligata ilişkin olmak üzere VUK'nun 93. maddesinde vergilendirmeye dair bilumum vesika ve yazıların posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak yapılacağı düzenlenmiştir.

VUK'nun 93. maddesinin lafzında geçen “ilmühaberli” ve “taahhütlü” ibareleri üzerinde biraz durmak gerekmektedir. Tebligatın belgelendirme işlevi bakımından büyük önem arz eden ilmühaber, bir kimsenin herhangi bir durumunu gösteren durum belgesi, bir şeyin teslim alındığını gösteren belge, alındı kâğıdı anlamına gelmektedir²¹⁶. Taahhütlü gönderi ise “ *bir mektup postası gönderisinin bu hizmete ilişkin ek ücreti ayrıca ödenmesi koşulu ile ve alındı karşılığında postaya verilmesinden itibaren kayda tabi tutularak alıcısına imza karşılığında teslim edilmesini, gönderinin kaybı halinde de hak sahiplerine bir tazminat ödenmesini gerektiren özel bir hizmet türüdür*”²¹⁷. Burada ifade edilen “ilmühaberli” ve “taahhütlü” ibareleri genel hukuk çerçevesinde bilinen anlamlarından ziyade sadece tebliğ edilecek evrakın emanetini sağlayarak güven içinde teslim edilmesini gerektiren bir yükümlülük olarak posta servisine bırakılmıştır. Yani posta servisi burada sözkonusu vergi evrakını muhatabına teslim ederken düzenleyeceği ilmühaber ve taahhüt evrakına evrakın tebellüğ ettiğine dair imzalı bir şerhi gerektirmektedir. Buradaki

²¹⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.161.

²¹⁶http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54914965743e94.76243190, ET: 28.10.2014; Yılmaz, s.310.

²¹⁷http://www.ptt.gov.tr/index.dyn?wapp=postalServices_tr&id=E9221BBA-7C66-4218-8F94-246073B788E0&open=5&im=10, ET: 29.10.2014.

“ilmühaberli” ve “taahhütlü” ibaresinin temel işlevi tebligat evrakının muhatabına kesinlikle teslim edildiğinin kabulü ve vergi idaresine geri bildirimini sağlamaktır.

VUK’na göre posta yoluyla yapılan vergi tebligatlarında iki şekil şartı bulunmaktadır. Söz konusu bu iki şekil şartı tebligatın ilmühaberli ve taahhütlü yapılmasından ibarettir. Bu yüzden adi posta yoluyla gerçekleştirilen tebligatlar geçerli olmayacaktır²¹⁸.

Posta yoluyla tebligatta “Acele Posta Servisi / APS” yoluyla yapılan tebligatların da usule uygun olup olmayacağı duraksama konusu olabilmektedir. Doktrinde *Ürel* tarafından ileri sürülen görüşe göre APS ile yapılan tebligatların da usulüne uygun bir tebligat olduğu kabul edilmekte ve APS yöntemi ile yapılan tebligatlar da yazılılık esasına uygun ve taahhütlü tebligatlar gibi işlem görmektedir²¹⁹.

Posta yoluyla tebligatta PTT tarafından tebligat zarfının muhataba teslim tarihi ile işlemin muhataba tebliğ tarihi aynı kabul edilmektedir (VUK, m.100). Tebligat zarfının muhataba teslimi ve tebliğ tarihi mükellef açısından büyük öneme sahiptir. Nitekim mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmesinde ve dava hakkını kullanmasında mükellefin işlemi tebellüğ tarihi esas alınmaktadır²²⁰. Belirtmek gerekir ki bu hususta gerekli ehemmiyeti göstermeyen mükellefler için -hak düşürücü bir süre olduğundan- dava açma süresini kaçırmaları gibi ağır sonuçlar ile karşılaşabilecektir.

Tebliğ zarfı ihbarnameli ve taahhütlü olarak gönderilmemiş olsa da muhataba bir şekilde ulaşırsa o zaman bu tebligat geçerlilik kazanacaktır. Fakat bu halde çıkacak bir uyuşmazlıkta zarfın muhataba ulaştığının kanıtlanması gerekmektedir. Danıştay da muhatabın tebliğden haberdar olduğunu dava dilekçesinde veya vergi dairesine vermiş olduğu herhangi bir dilekçede bildirmesini, tebliğin yapıldığına kanıt olarak kabul etmiştir²²¹.

²¹⁸ Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.202.

²¹⁹ Ürel, s.202.

²²⁰ Dumlu, s.269.

²²¹ D.4.D., T.12.04.1982, E.1981/1703, K.1982/1383; D.4.D., T.09.10.1984, E.1984/1251, K.1984/3564, (Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.178’den naklen)

2.4.1.1. Kapalı Zarf Esası

Posta ile tebliğ edilecek vesikanın kapalı bir zarf içinde postaya verilmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen özel kapalı zarflar kullanılmak suretiyle kapalı zarf esası icra edilmektedir (VUK, m.99). O zaman kapalı zarf esasından anlaşılması gereken şey Maliye Bakanlığı'nca tasarlanan ve kullanıma sunulan “özel kapalı zarf” anlamına gelmektedir. Dolayısıyla posta yoluyla tebligatta “kapalı zarf” esasının usuli ve hukuki işlem temeli öncelikli olarak Maliye Bakanlığı'nca ihdas edilen bu kapalı zarfın kullanılması ile başlamaktadır. Yani Maliye Bakanlığı'nca ihdas edilen bu zarfın dışında başka zarflar ile yapılan tebligatlar usul bakımından geçerlilik sorunu yaşayacaktır.

Yukarıda da bahsedildiği gibi kapalı zarfın ve içeriğinin ilmühaberli taahhütlü olarak gönderilmesi gerekmektedir. Çünkü kapalı zarfın ihbarnameli taahhütlü gönderilmesi taraflar için tebliğ tarihinin kanıtlanması bakımından gerekli görülmektedir²²².

Kapalı zarf esasının ihlal edilmesinin aynı zamanda vergi mahremiyeti ilkesini de ihlal ettiği düşüncesi hukuken gözden uzak tutulamayacak önemli bir sorundur. Zira VUK'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetine göre kanunen yazılı mahsus kimseler²²³ görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamamaktadırlar. Nitekim VUK'nun 362. maddesi vergi mahremiyetinin ihlalini “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi*²²⁴ hükümlerine göre cezalandırılır.” şeklinde bir yaptırıma

²²² Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.178.

²²³ VUK, **Vergi Mahremiyeti**, m.5- **1.** Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; **2.** Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; **3.** Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; **4.** Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

²²⁴ TCK, **Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması**, m.239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, **bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası** ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin,

bağlamıştır. Esasında vergi mahremiyetinin ihlali suçu Ceza Hukuku bakımından da bir “*mahsus suç*” sayılmaktadır. Zira bu suçu işleyebilecek kişiler kanunen sayılmış belli kamu görevlisi kişileridir.

Meseleye bu bağlamda baktığımızda kapalı zarf esasının ihlal edilmesinin bir vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturup oluşturamayacağıın irdelemesine geçilebilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus kapalı zarfı taşıyan kişinin kamu görevliliği sıfatına haiz olup olmamasıdır. Bilindiği gibi kapalı zarfları posta yoluyla tebliğ eden kurum PTT’dir. PTT ise kamu hizmeti üreten, genel bütçeden pay alan tüzel kişiliğe sahip bir kamu kuruluşudur. Dolayısıyla PTT mahiyetinde bulunan posta görevlilerinin de yine bir kamu görevlisi olduğunu kabul etmek zorundayız. Diğer yandan hem Anayasa’nın 129. maddesi hükmü uyarınca hem de TCK’nun 6. maddesinde geçen kamu görevliliği kriterleri uyarınca PTT posta görevlilerinin kamu görevlisi sayılmasında bir mahsus bulunmamaktadır. Bu durumda PTT’ye teslimden muhataba tebliğe kadar olan aşamada kapalı zarfın ve münderecatının muhafaza edilmesi posta görevlilerini üstünde bırakılan kamusal bir görevdir. Posta görevlilerinin henüz uhdesinde bulundurdukları bu kapalı zarfı açmaları halinde vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşmaya başladığını ya da teşebbüs edildiğini kabul etmek mümkün olabilecektir. Zira VUK’nun vergi mahremiyetini düzenleyen 5. maddesi meslekleri gereği vakıf oldukları vergilendirmeye dair elde edilen bilgilerden bahsetmektedir. Oysa ki burada posta görevlisi kapalı zarfın içindeki bilgilere vakıf olması kendi mesleğinin bir gereği değildir. Dolayısıyla posta görevlisinin bu teşebbüsü vergi mahremiyeti ihlalinin VUK’na düşünülmemiş bir varyasyonunu oluşturmaktadır. Diğer yandan posta görevlisin bu suçu TCK’da düzenlenen görevi kötüye kullanma suçuna da girebilecektir. Bu hususta VUK’nda bir kanuni boşluk olmakla beraber bu boşluğu TCK doldurmaktadır. Bu hususta özet olarak denilebilir ki vergi mahremiyeti vergilendirme işlemlerinin tebliğinde de geçerli bulunan bir ilkedir.

hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur. (2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır. (3) Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz. (4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Ayrıca kapalı zarfı esaslı uyarınca ve vergi mahremiyeti ilkesine hürmeten vergilendirmeye ilişkin her türlü vesika ve yazının muhataplarına açık, görünür ve şeffaf olarak gönderilmesi de doğru değildir. Zaten bunun olması Maliye Bakanlığı'na düzenlenen kapalı zarf uygulamasından dolayı da mümkün görünmemektedir. Vergi mahremiyeti ile kabul edilen gizlilik esaslı uyarınca vergilendirmeye ilişkin her türlü vesika ve yazı muhataplara açık, görünür, şeffaf olarak gönderilemez. Böylelikle denilebilir ki vergi tebligatlarında kapalı zarf kullanılarak gizlilik esaslı yerine getirilerek vergi mahremiyetinin sağlanması amaçlanmıştır²²⁵.

Vergi dairesince yapılan tebligatların kapalı zarflar içinde tebliğ edilmesinin esas olduğu demin ifade edilmişti. Ancak burada tebliğ edilen evrakın bir zimmet işlemi karşılığında PTT'ye teslim edilmesinden de bahsetmek gerekmektedir. Bilindiği gibi tebliğ edilecek evrak ve yazılar vergi dairesince zarfa konulduktan sonra muhatabına ulaşana kadar açılmayacak şekilde kapatılmakta ve PTT'ye bir zimmet²²⁶ ile teslim edilmektedir. Zimmet burada vergi dairesi ile PTT arasında bir sorumluluk ilişkisi kurmaktadır. Bu sorumluluk ilişkisi de tebligatın salimen muhatabına ulaşmasını sağlamaya yöneliktir.

Bu kapalı zarfların fiziki yapısından da bahsetmek gerekirse kapalı zarflar muhataba tebliğ edilecek evrak ve yazıların içine konulacağı “*kapalı zarf kısmı*” ile “*tebliğ alındısından*”²²⁷ meydana gelmektedir. “Tebliğ alındısı” kapalı zarfa ayrılabilir şekilde ilişik olup muhataba tebliğ esnasında ayrılabilinip verilmesi mümkün olmaktadır. Tebliğ alındısında; tebligatın kime, nerede, nasıl ve ne zaman yapıldığı hususlarının yazılı olması gerekmektedir. Usulüne uygun şekilde düzenlenen tebliğ alındısı muhataba veya muhatap adına tebligatı kabule yetkili kişilere verilmektedir. Muhatap ve posta memuru

²²⁵ Dumlu, s.269.

²²⁶ 15.04.1953 tarihli ve 11 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, alındıların tebliği çıkaran ilgili daireye zimmetle teslim edileceği esasını getirmiştir.

²²⁷ “...Mükellef adına düzenlenen ödeme emrini; Vergi dairesince tebliğ alındısı yerine geçmek üzere, ihbarnamenin bizzat ödevliye tebliğ edildiği yolundaki PTT Merkez Müdürlüğüne gönderilen sözkonusu yazınının tebliğ alındısı yerine geçemeyeceği, bu yazının maddi delil niteliğinde kabul edilmesine olanak bulunmadığından kesinleşmeyen kamu alacağı için ödeme emir düzenlenmesinde isabet bulunmadığı...”, D.4.D, T.05.02.1976, E.1975/481, K.1976/245, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2128'den naklen).

tarafından imza ve tarih konulmak suretiyle tebligat işlemi gerçekleştirilmektedir (VUK, m.102/1).

Muhatap imza atacak kadar yazı bilmiyorsa ya da imza atabilecek durumda değilse, sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebligata geçerlilik kazandırılmaktadır (VUK, m.102/5).

Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde ise posta memuru durumu zarf üzerine yazmakta ve sözkonusu tebligat yine posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri göndermektedir (VUK, m.102/2).

2.4.1.2. Bilinen Adreslere Tebligat

VUK'nun 101. maddesi bilinen adresler tebligatı düzenlemiş bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre vergi tebligatlarını muhatabın bilinen adresine yapılması gerekli bulunmaktadır. Yine VUK'nun 101. maddesi "***bilinen adres***" kavramını teker teker saymak suretiyle düzenlemiş bulunmaktadır²²⁸. O halde bu adreslerin dışında vergi idaresince herhangi bir şekilde öğrenilmiş bulunan adresler, bilinen adres sayılmayacaktır. Bu adreslerin dışında bir adrese yapılan tebligat da geçerli olmayacaktır²²⁹.

VUK'nun 100. maddesi uyarınca tebliğ evrakının muhataba veya muhatap adına tebligatını kabule yetkili kişilere teslim edildiği tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir. Burada da tebligat işleminin tebliğ tarihi bakımından bir kesinlik kazanması için posta memuru ile muhatap tarafından sözkonusu ilmühabere tarih ve imza konulması gerekmektedir²³⁰. Zira idare hukukunda da tebliğ tarihinin kesinliği sözkonusu idari işlemin hukuki sonuç doğurması bakımından önem arz etmektedir²³¹. Böylece muhatap

²²⁸ VUK, **Bilinen adresler**, m.101 – Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır: **1.** Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler; **2.** Adres değişikliğinde bildirilen adresler; **3.** İş bırakmada bildirilen adresler; **4.** Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler; **5.** Yoklama fişinde tespit edilen adresler; **6.** Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler; **7.** Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla); **8.** Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresleri. Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır.

²²⁹ Dumlu, s.270.

²³⁰ Kırbaş, s.117; Kaneti, s.134.

²³¹ "...bizzat yükümlüye tebliğ edildiği ileri sürülen ödeme emrine ait tebliğ alındısının incelenmesinden, sözkonusu belgenin teslim eden posta memuru tarafından imzalanmasına rağmen, teslim alan bölümüne

dava açma süresi, zamanaşımı sürelerinin tespiti, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ve benzeri hususları dikkate alabilecektir.

VUK'nun 101. maddesinin ikinci paragrafına göre vergi tebligatların gönderilmesinde bilinen adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınmaktadır²³².

Vergi dairesinin elinde mükellefin bilinen birden fazla adresinin bulunması halinde bunlar arasından geçerli olan adres, tarih itibariyle en son bildirilmiş olan adres olacaktır. Bu durumda önceki adreslere tebligat yapılması gerekli bulunmamaktadır. Fakat en son bildirilen adres birden fazla ise veya mükellefin aranması gereken adreslerden sadece birinde değişiklik varsa geçerli adreslerin her ikisinde de mükellefe her ikisinde de mükellefe tebligatın yapılması gerekmektedir²³³.

Bunun dışında vergi dairesinde mükellefin hem işyeri hem ikametgâh adresi varsa her iki adreste de mükellefe tebligatın yapılması gerekmektedir. Her iki adrese birden tebligat yapılmadan içlerinden sadece birine tebligat yapıp sonrada ilan tebligat yapılması halinde, usulsüz tebligat meydana gelmiş olacaktır²³⁴.

VUK'nun 156. maddesi tarafından düzenlenen “*işyeri*” kavramını ihsas etmeden memur statüsünde ücret geliri elde eden bir mükellefin işyeri adresi olarak çalıştığı kamu kurumunun adresini vermesi mümkündür. Örneğin emlak vergisi mükellefi olan bir devlet memurunun beyannamesinde ikametgâh adresi ile birlikte çalıştığı kurumun adresini bir işyeri adresi olarak vermişse o zaman tebligat bu adrese de yapılabilecektir²³⁵.

sadece "kendisine tebliğ ettim" kaşesinin vurulduğu, ayrıca yükümlünün imzasının bulunmadığı görülmektedir. Kendisine tebliğ ettim ibaresi de aynı zamanda posta memuruna ait bir ifade olduğundan, buradan yola çıkılarak tebliğ edilmesi gereken evrakın yükümlüye verildiği sonucuna varılamaz. Dolayısıyla yükümlüye yasal prosedüre uygun olarak tebliğ edilmediği anlaşılan ödeme emrine dayanılarak vergi borcunun tahsiline olanak bulunmamaktadır. Bu durumda yasaya aykırı olarak yapılan tebligat nedeniyle ödeme emrinin iptal edilmesi gerekmektedir...” D.11.D., T.22.05.2000, E.199/856, K.2000/2204, <http://www.kazanci.com/>, ET: 31.10.2014.

²³² D.3.D., T.09.04.2012, E.2010/6346, K.2012/1145, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

²³³ Özbalcı, s.296-297.

²³⁴ “...Dosyasında hem ikametgah hem de işyeri adresi belli olan mükelleflerin iki adresine de tebliğe çalışılmadan ödeme emrinin ilan tebliği yasal değildir...” D.13.D., T.14.04.1975, E.1974/2462, (K.1975/1535, Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2084'den naklen).

²³⁵ Özbalcı, s.297.

Bilinen adresler²³⁶ VUK'nun 101. maddesinde tek tek sayılmıştır Bu adresler aşağıdaki gibidir:

2.4.1.2.1. Mükellef Tarafından İşe Başlamada Bildirilen Adresler

VUK'nun 153. maddesine göre işe yeni başlayan mükellefler bu durumu vergi dairesine bildirmeye mecburlardır. Bu maddede sayılan mükellefler, vergiye tabi ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla adi komandit şirketlerin komandite ortakları ile kurumlar vergisi mükellefleridir.

2.4.1.2.2. Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi

VUK'nun 157. maddesi gereği bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmek zorunda bulunmaktadır. Bu bildirim yapıldıktan sonra artık bu adres bilinen adres sayılır ve artık mükellefe eski adresinde değil bildirdiği bu yeni adresinde tebliğ yapılmaktadır.

2.4.1.2.3. İş Bırakmada Bildirilen Adresler

VUK'nun 160. maddesi, aynı kanunun 153. maddesine yaptığı yollama ile bu maddede yazılı mükelleflerin işi bırakmaları halinde bu durumu vergi dairesine bildirmeleri zorunlu tutulmuştur. Bildirilen bu adresler de bilinen adres olarak kabul edilmiştir.

2.4.1.2.4. Vergi Beyannamelerinde Bildirilen Adresler

Mükelleflerin verdikleri vergi beyannamelerinde bildirdikleri adresleri de bilinen adres niteliğindedir.

Vergi beyannamesi kavramı, mükelleflerce verilen tüm beyannameleri kapsamaktadır. Tebliği yapacak vergi dairesince tebliğ yapılacak mükellefin başka herhangi bir mükellefiyeti dolayısıyla verdiği beyannamede adresin bulunup bulunmadığının araştırılması gerekmektedir. Aksi bir durumda tebligatın geçersiz

²³⁶ Mükellefin, 6183 sayılı AATUHK uyarınca taksitlendirme istemiyle vergi idaresine vermiş olduğu dilekçede yazılı adresini vergilendirme işlemleri bakımından bilinen adres olarak kabul edilmiştir. D.7.D., T.26.06.2003, E.2007/7736, K.2003/3745, (Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.178, dp, 179'dan naklen).

sayılması sözkonusu olabilecektir²³⁷. Söz gelimi, kurumlar vergisi beyannamesinde bildirdiği adreste bulunamayan mükellefin daha sonraki bir tarihte verdiği emlak vergisi beyannamesinde bildirdiği ikinci bir adres mevcutsa bu adrese tebliğ çıkarılmadan önceki adrese yapılacak tebliğ geçersiz sayılacaktır.

Danıştay, vergi beyannamelerindeki adresin bilinen son adres sayılması için beyannamenin adres yazmaya mahsus sütununda gösterilmiş olması gerektiğini ve posta ile gönderilen beyannamelerde zarfın arkasına yazılan adresin bilinen adres olarak kabul edilemeyeceğini içtihat etmiştir²³⁸. Diğer bir kararında da gelir vergisi beyannamesinde gösterilen yeni adresin KDV yönünden de bilinen adres sayılacağını belirtmiştir²³⁹.

Kimi durumlarda beyannamenin adres yazmaya ayrılmış sütununda belirtilen adres ile imza yerinde gösterilen adres farklılık gösterebilir. Bu halde imza yerinde gösterilen adres de bilinen adres sayılmayacaktır²⁴⁰.

2.4.1.2.5. Yoklama Fişinde Tespit Edilen Adresler

Vergi usul hukukunda denetim yollarından biri de yoklamadır²⁴¹. VUK'nun 127. maddesinin birinci paragrafına göre yoklamadan yapılmasından maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmekten ibarettir. Yapılan yoklama neticesinde ise bir "yoklama fişi" düzenlenmektedir. Yoklama fişi, tutanak mahiyetinde olmaktadır (VUK, m.131). İşte bu yoklama neticesinde düzenlenecek olan yoklama fişinin üzerinde bulunan adres de Vergi Usul Hukuku'nda tebligat bakımından bilinen adres olarak kabul edilmektedir.

2.4.1.2.6. Dava Açma Dilekçelerinde ve Cevaplarında Gösterilen Adresler

Mükellefin bir vergi uyuşmazlığı sebebiyle vergi mahkemelerinde dava açma dilekçelerinde veya cevap dilekçelerinde göstermiş olduğu adresleri de bilinen adres

²³⁷ Özbalcı, s.296.

²³⁸ D.4.D. T.16.02.1972, E.1969/1063, K.1972/618, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, ET: 21.03.2014.

²³⁹ D.7.D., T.11.06.2003, E.2000/4164, K.2003/3515, (Candan, **Vergilendirme Yöntemleri**, s.178, dp.180'den naklen).

²⁴⁰ Özbalcı, s.296.

²⁴¹ Yoklama kurumu, VUK'nda 127 ile 134. maddeler arasında tanzim edilmiştir.

olarak kabul edilmektedir. Bilinen adres araştırması yapılırken bu adreslerinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.4.1.2.7. Yetkili Memurlar Tarafından Bir Tutanakla Tespit Edilen Adresler

Yoklama fişlerine benzer bir şekilde yetkili memurlar tarafından tutanak ile tespit edilmiş adresler de bilinen adres olarak kabul edilmektedir. Ancak, yoklama fişinden farklı olarak tutanaktaki adresin bilinen adres sayılması için ilgilinin tutanağı imzalamış olması gerekmektedir. Oysa yoklama fişi üzerinde mükellefin imzası olmasa dahi bilinen adres olarak kabul edilmektedir²⁴².

2.4.1.2.8. Bina Ve Arazi Vergilerinde Komisyonlarca Tahrir Varakalarında Tespit Edilen Adresleri

Bina ve arazi vergilerinde tahrir evrakında belirtilen adreslerin bilinen adres olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Fakat VUK'nun tahrir usulünü düzenleyen hükümleri 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun²⁴³ 41. maddesinin 3. fıkrası hükmü ile 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır²⁴⁴. Bu sebeple artık tahrir varakası veya tahrir ihbarnamesi düzenlenememektedir. Ancak halen VUK'nda yazılı durumda kaldığından mülga bir hüküm olsa da değinilmesi yolun gidilmiştir.

2.4.1.3. Bilinen Adreste Bulunamama

Yukarıda bilinen adreslerdeki muhataplara posta yoluyla tebligatın nasıl yapılacağı açıklanmış durumdadır. Ancak hayatın olağan akışı içerisinde bazı durumlarda bilinen adreslere posta yoluyla tebligat için gidilse de tebligat yapılacak kişiler bilinen adreslerinde türlü sebeplerden dolayı bulunamayabilmektedirler. Böylesi durumlarda posta yoluyla tebligat işleminin muhakkak yapılması adına VUK'nun 102. maddesi aşağıdaki muhtemel durumları düşünmüş ve bir çözüme bağlamıştır.

²⁴²Özbalcı, s.296.

²⁴³1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 11 Ağustos 1970, Sayı:13576.

²⁴⁴Tahrir usulüne dair VUK 50,51,53,54,55,56,57,58,59,60,61,62,77 ve 78. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Nitekim VUK'nun 102. maddesi bilinen adresinde bulunamayanlara posta yoluyla tebligatın yapılmasında; “muhatabın adresinin değişmiş olması” ve “geçici olarak adresinden ayrılması” şeklinde ikili bir muhtemel durum öngörmüştür.

Ancak, VUK'nda tebligat yapılan muhatabın o esnada bilinen adresinde bulunamaması hali ne “bilinen adresini değiştirme” ne de “adresinden geçici olarak ayrılma” haline girmemektedir. Bu durumda VUK'nda muhataba tebligatın yapılması bakımından posta memuruna nasıl davranacağı hususuna bir düzenleme getirilmemiştir. Bu husus VUK'nun tebligat ile hükümleri bakımından önemli bir boşluk oluşturmaktadır. Ancak gerçekten bu boşluğun varlığını ileri sürebilmek için VUK'nun “Tebliğ Yapılacak Kimseler” başlıklı 94. maddesinin üçüncü paragrafını da hesaba katmak gerekmektedir. Bu paragraf hükmüne göre tebligat, kendisine yapılacak kimsenin bulunamaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da hizmetlilerinden birine yapılmaktadır. Bu 94. madde hükmüyle “boşluk” tartışmasına bakıldığında esasında VUK'nun 94. maddesinin posta memuruna talimatının amir bir hüküm olup genel uygulamayı belirlediği görülmektedir. Bu yönden VUK'nun 102. maddesi bu hükümle çelişir durumdadır. Bu çelişkiyi çözmek adına sistematik yorum ve amaçsal yorum yönteminden faydalanarak burada posta memurunun VUK'nun 102. maddesi hükmüne göre değil de VUK'nun 94. maddesine uyarak tebliğ yapması gerekmektedir.

Ancak Danıştay bu meseleye daha farklı yaklaşmış ve içtihatlarında bu gibi tebliğ edilememe hallerinde Tebligat Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca kapıya yapıştırma usulüyle tebligat yapılabileceğini kabul etmiştir²⁴⁵. Bu durumda Danıştay'ın tutumu kıstas alınarak Tebligat Kanunu'nun 21. maddesi gereğince tebligat esnasında bilinen adresinde bulunmayanlara tebligat kapısının yapıştırılmak suretiyle gerçekleştirilmelidir.

Aslında Danıştay'ın getirdiği bu çözüm Tebligat Kanunu'nun amacına kapsamına ve genel sistematığına ve hukuka uygun olmakla beraber bu şekilde bir çözümün VUK'nda düzenlenmesi “vergi kanuniliği” ilkesi bakımından daha yerinde bir tutum olacaktır.

²⁴⁵ DVDDGK, T.27.09.2002, E.2002/22, K.2002/339; D.7.D., T.28.03.2006, E.2005/4522, K.2006/983; D.3.D., T.24.02.2000, E.1998/2673, K.2000/737, <http://www.kazanci.com/>, ET: 13.10.2014.

2.4.1.3.1. Muhatabın Adresinin Değiştirmiş Olmasından Dolayı Bilinen Adresinde Bulunamaması

Muhatap adresinin değiştirmiş olmasından dolayı bilinen adresinde bulunamaması halinde ortaya çıkan durumu VUK'nun 102. maddesinin ikinci paragrafı açıklığa kavuşturmaktadır. Bu paragraf hükmüne göre posta memuru tebligat yapılacak muhatabın zarf üzerindeki yazılı adresini değiştirmesinden dolayı “bulamamış olması halini” zarf üzerine yazması gerekmektedir. Böylesi bir durumda posta idaresi “mektubu/kapalı zarfı” derhal tebliği yaptıran daireye geri göndermesi gerekmektedir. Bu durumda artık posta memurunun sözkonusu tebligatı vardığı bilinen adresin kapısına yapıştıramayacaktır.

Bu gibi durumlarda VUK'nun 102. maddesinin yedinci paragrafı bir tedbir ve çare getirmektedir. Bu tedbir ve çare, VUK'nun 102. maddesinin yedinci paragrafı sıraladığı koşullar çerçevesinde muhatabın adresinden ayrıldığı halinin yani icra ve keyfiyetinin bir “taahhütlü ilmühaber”e kaydedilmesi şeklinde düşünölmüştür. Ancak bunun yapılabilmesi için tebligat yapılacak olan muhatabın o esnada ve hâlihazırda ya komşularından birisinin, ya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birisinin ya da bir zabıta memurunun huzurunda o taahhüt ilmühaberine yazılması, tarih ve imza vazedilmesi ile bu hazır bulunanlara da imzalatılması gerekmektedir. Ancak bu işlemler neticesinde tebligat yapılacak muhatabın adresini değiştirdiği hali tespit olunmuş olmaktadır.

Bu aşamalardan sonra ise kendisine geri gelen kapalı zarfı alan vergi dairesi artık son çare olan ilanen tebligat yoluna başvurabilecektir (VUK, m.103/2).

2.4.1.3.2. Yeni Adresin Posta Memurunca Tespit Edilmesi

Bilinen adresi değişen muhatabın yeni adresinin posta memurunca tespit edilmesi durumunda posta memurunun ne yapacağı hususu VUK'nun tebligat hükümlerinde düzenlenmiş değildir. Ancak VUK'nun 102. maddesi irdelendiğinde bazı çözü getirici sonuçlara ulaşmak mümkün bulunmaktadır. Şöyle ki VUK'nun 102. maddesinin ikinci paragrafindan yola çıkılırsa posta memurunun tespit ettiği yeni adresi zarf üzerine yazarak tebliği çıkararak vergi dairesine iade etmesi gerekmektedir.

Burada posta memurunun son öğrendiği adrese bizzat giderek sözkonusu kapalı zarfı muhataba tebliğ edip edemeyeceği tereddüt konusu oluşturmaktadır. Yani posta

memuru muhatabın güncel adresini öğrenmesi halinde o adrese gidip o evrakı tebliğ edebilecek midir? Bu şekilde tebliğ edilmesi halinde bu tebligat işlemi posta memuru bakımından bir yetki aşımına girip girmeyeceği merak konusu olmaktadır. Bilindiği üzere VUK'nun tebligat hükümleri posta memuruna böyle bir görev ve yetki tevdi etmemiştir. Bu sorunu çözümlenmek adına Tebligat Kanunu'nun 51. maddesine gidilmek gerekmektedir. Tebligat Kanunu'nun 51. maddesine göre mali tebligatların kendi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerinde Tebligat Kanunu'nun cari olacağı yönündedir. Ancak Tebligat Kanunu'nda da yukarıda anılan duruma dair bir açıklama bulunmamaktadır. Bu açıklama sadece "Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik" in 30. maddesinde yer almaktadır. Bu madde hükmüne göre tebliğ memurunun yeni adresi tespit etmesi üzerine artık bu yeni adrese tebligat yapması gerekmektedir. Bu hükmün vergi tebligatları için getirdiği imkân, sözkonusu tebligat evrakının vergi dairelerine iadesi ile kaybolan zamanı büyük ölçüde telafi etmekte ve ayrıca kamu alacağının tahakkuk ve tahsil aşamasına geçmesi ve de muhatabın haklarının korunmasını temin etmektedir.

Nitekim Danıştay da bir kararında posta memurunca tespit edilen yeni adrese tebligatın yapılmasının zorunlu olduğunu ve bu hususun dikkate alınmadan doğrudan ilanen tebligata gidilmesinin hukuka aykırı olduğunu içtihat etmiştir²⁴⁶.

2.4.1.3.3. Geçici Ayrılma

Bilindiği üzere hayatın olağan akışı içerisinde kişilerin çeşitli sebeplerden dolayı bilinen adreslerinden uzaklaşması mümkün olabilmektedir. Nitekim vergi usul hukuku bağlamında da muhatap, tatil, iş seyahati, eğitim ve sağlık gibi sebeplerle ikametgâh ve işyerlerinden geçici olarak ayrılmış olabilmektedir. Bu gibi durumların birer adres değişikliği ya da bir terk gibi nitelendirilmesi mümkün görülmemektedir.

Tebligat yapılacak muhatabın geçici olarak işyerinden ya da ikametgâhından ayrılması halinde posta memurunun ne yapacağı hususu VUK'nun 102. maddesinin üçüncü ve dördüncü paragrafında düzenlenmiştir. VUK'nun 102. maddesinin üçüncü ve

²⁴⁶ D.4.D., T.30.03.2004, E.2003/ 2109, K.2004/615, <http://www.kazanci.com/>, ET:13.10.2014.

dördüncü paragrafına göre muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi muhatabın bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından posta memuruna bildirilmesi ve bu hususun tebligat zarfına yazılması ile mümkün olmaktadır. Posta memuru, muhatabın bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından muhatabın geçici olarak adresinden ayrılmış olduğunu tespit edip kendisine beyanda bulunanın kimliğini tebliğ alıncısına yazarak imzalatması gerekmektedir.

Posta memurunun yukarıda bahsettiğimiz hususları nasıl tespit edeceği VUK'nun 102. maddesinin yedinci paragrafında tanzim edilmektedir. Buna göre posta memuru muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi durumunu ya muhatabın bilinen adresinde bulunanlar veya komşularından bir kişi, ya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birisi ya da bir zabıta memuru huzurunda üzerinde tarih bulunacak şekilde taahhüt ilmühaberine yazması ve hazır bulunanlara da imzalatması gerekmektedir.

Posta memurunun bu işlemi de gerçekleştirdikten sonra artık tebliğ edilemeyen evrakı, tebligatı çıkaran mercie geri göndermesi gerekmektedir.

Posta memuruna muhatabın geçici olarak bilinen adresinde bulunamadığını beyan eden kişi imza etmekten çekinirse posta memurunun bu hususu tebligat evrakına şerh düşerek evrakı kendisi imzalayacaktır. Bu şekilde tebliğ edilemeyen evrakın tebligatı çıkaran mercie geri gönderilmesi gerekmektedir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından belirlenen münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkartılması gerekmektedir. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa artık tebliğ ilan yolu ile yapılabilmektedir.

VUK'nun geçici ayrılmayı düzenleyen hükümlerine bakıldığında ilan tebligat son çare olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Nitekim kanunkoyucu geçici ayrılma halinde tebliği çıkaran mercie ikinci defa tebliğ çıkarma zorunluluğu yüklediği görülmektedir. Nitekim ikinci defa tebliğe çıkmadan doğrudan ilan tebligat yapılması halinde artık tebligat usulsüz bir tebligat olmaktadır.

Belirtmek gerekir ki muhatabın adresten geçici olarak ayrılması halinde muhatabın adresinde VUK'nun 94. maddesinin üçüncü paragrafında bahsedilen tebligatı kabule yetkili kişiler olsa dahi bu kişilere tebligatın yapılması mümkün değildir. Nitekim VUK

muhatapın bilinen adresinden geçici olarak ayrılması halinde uygulanacak hususları düzenleyen 102. maddesinde tebligatı kanunen almaya yetkili kişilerden bahsetmeyip geçici ayrılmanın adreste bulunanlar veya komşulardan biri tarafından beyan edilmesini yeterli görmüştür²⁴⁷.

Muhatabın bilinen adresleri arasında hem işyeri hem ikametgâh adresinin bulunması ve bu adreslere gönderilip geçici ayrılma sebebiyle geri gönderilen tebligat evrakının sözkonusu olması halinde, ikinci defa yapılacak olan tebligatın muhatapın hem işyeri hem ikametgâh adresine çıkarılması gerekmektedir. Muhataba ikinci defa tebligat çıkarılması ve yine geçici ayrılma sebebiyle tebligat yapılamaması halinde ise artık tebligatın son çare olarak ilan yoluyla yapılması yoluna gidilebilmesinin yolu açılmış bulunmaktadır²⁴⁸.

2.4.1.4. Tebligat Sırasında Karşılaşılan Durumlar

2.4.1.4.1. Muhatabın Tebellüğden İmtina Etmesi

Vergilendirmeye dair işlemlerin tebliğleri yapılırken bazı muhataplar tebligatları almaktan imtina etmek, yani kaçınmak suretiyle tebliğ işleminin gerçekleştirilmesini önleyip vergi borcunu ertelemeye ya da hiç ödememeye gayret etmektedir²⁴⁹. Vergi usul hukukunda da bu duruma “*tebellüğden imtina*” hali denilmektedir²⁵⁰.

Tebellüğden imtina hali VUK’nun 102. maddesinin altıncı paragrafında düzenlenmiştir. Buna göre muhatap, tebliğ zarfı üzerindeki adreste bulunmakla beraber tebellüğden imtina ederse, tebliği almaktan çekinirse tebliğ muhatapın önüne bırakılmak suretiyle yapılmaktadır. Ancak tebligatın muhatapın önüne bırakılması yöntemi tebellüğden imtina halinin kesinlikle saptanması bakımından icrai bir durum sağlayamamaktadır. Bu sebepten dolayı kanunkoyucu tebellüğden imtina halinin çözümü için VUK’nun 102. maddesinin yedinci paragrafını tedbir olarak düşünmüştür.

²⁴⁷ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s. 104.

²⁴⁸ Özbacı, s.298.

²⁴⁹ Gökhan Kürşat Yerlikaya, “**Türk Vergi Hukukunda Tebellüğden İmtina Edilmesi ve Bir Danıştay Kararı**” Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S:17-18, s.146-150, İstanbul, 2006, s.147.

²⁵⁰ Yerlikaya, “**Türk Vergi Hukukunda Tebellüğden İmtina Edilmesi ve Bir Danıştay Kararı**”, s.147.

Yukarıda muhatabın “bilinen adresinde bulunamama”sı başlığında da bahsedildiği üzere posta memurunun muhatabın bilinen adresinde bulunamamasını nasıl tespit edeceği VUK’nun 102. maddesinin yedinci paragrafında tanzim edilmektedir. Buna göre posta memuru muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi durumunu ya muhatabın bilinen adresinde bulunanlar veya komşularından bir kişi, ya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birisi ya da bir zabıta memuru huzurunda üzerinde tarih bulunacak şekilde taahhüt ilmühaberine yazması ve hazır bulunanlara da imzalatması gerekmektedir.

Bu durumda VUK’nun 102. maddesinin yedinci paragrafı hükmünü tebellüğden imtina halinde de kullanmak yerine olacaktır. Şöyle ki tebellüğden imtina halinin ispatında VUK’nun 102. maddesinin yedinci paragrafı hükmü doğrultusunda düzenlenecek bir tutanakla tebellüğden imtinanın kayıt altına alınması gerekecektir. Bu durumda muhatabın tebellüğden imtina tutanağının muhatap ile beraber hazırlanması da bir sorun oluşturmayacaktır. Ancak muhatap tebellüğden imtina tutanağının imzalamaktan imtina ediyorsa veya muhatabın yokluğunda hazırlanıyorsa artık VUK’nun 102. maddesinin yedinci paragrafı uygulama alanı bulacaktır²⁵¹. Bu durumda tebellüğden imtina hali muhatabın komşularından ya da muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birisine bunlar da yoksa bir zabıta memurunun katılımıyla sözkonusu tebellüğden imtina hali taahhüt ilmühaberine yazılıp, tarih ve imza belirtilip ve hazır bulunan kişilere de imzalatılıp tespit olunacaktır²⁵².

²⁵¹ “...muhatabın eşi kabul etmediğinden yasanın 94. maddesinin 2. fıkrasının "Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan birine yapılır." hükmü ve 102. maddenin 6. fıkrasının "muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. ... yazılı işlemler komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri ... huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vazedilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur." hükmüne uygun olarak muhtar imzası ile olay tespit edilmek suretiyle tebligat yapıldığı dosyadan anlaşıldığından, vergi mahkemesince aksi düşünce ile ödeme emrinin iptalinde usule ve hukuka uyarlık görülmemiştir. Temyiz isteğinin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmektedir.” D.7.D. T.13.10.1998, E.1997/4014, K.1998/3274, <http://www.kazanci.com/>, ET: 31.10.2014.

²⁵² “...ihbarnamelerin yükümlünün tebellüğden imtina etmesi sebebiyle önüne bırakıldığı mahalle muhtarlığı nezdinde düzenlenen tutanaktan anlaşılmıştır.” D.7.D., T.13.10.1998, E.19974014, <http://www.kazanci.com/>, ET: 05.05.2014.

2.4.1.4.2. Muhatabın Yazı Bilmemesi veya İmza Edemeyecek Durumda Olması

Günümüzde ilköğretimin zorunlu olduğu eğitim sisteminde tebligat yapılacak kimsenin okuryazar olmaması sıkça karşılaşılan bir durum olmasa da ya çok yaşlılıktan dolayı ya da başka hayati ve fiili sebeplerden dolayı okuryazarlık hünerinin kazanılamamış olması mümkün karşılanmaktadır. Yani yukarıda sayılan tahmini bu sebeplerden dolayı muhatabın okuryazar veya tebliğ evrakını imza edecek durumda olmaması mümkün olabilmektedir. VUK'nun 102. maddesinin beşinci paragrafı bu soruna bir çözüm getirmiş bulunmaktadır. Bu paragraf hükmüne göre muhatabın tebligat evrakını imza edecek kadar yazı bilmemesi veya her hangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunması halinde tebligat bu kişilerin sol elinin başparmağının bastırılması suretiyle gerçekleştirilmesi gerekecektir. Bu durumda da yine VUK'nun 102. maddesinin yedinci paragrafı uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre sözkonusu tebligatın yapılabilmesi için komşularından ya da muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birisine bunlar da yoksa bir zabıta memurunun katılımıyla sözkonusu tebellüğden imtina hali taahhüt ilmühaberine yazılıp, tarih ve imza belirtilip ve hazır bulunan kişilere de imzalatılıp tespit olunacaktır.

VUK'nda muhatabın sol elinin başparmağının olmaması halinde tebligatın nasıl gerçekleştirileceği hakkında bir hüküm yoktur. Bu hususta Tebligat Kanunu ayrıntılı bir düzenleme yapmıştır. VUK ile Tebligat Kanunu arasındaki özel-genel kanun ilişkisi gereği bu hususta Tebligat Kanunu düzenlemesi esas alınacaktır. Buna göre sol elinin başparmağı bulunmayan kimsenin, aynı elinin diğer bir parmağı ve sol eli yoksa sağ elinin baş parmağı ve bu da mevcut değilse diğer parmaklarından biri bastırılır (Tebligat Kanunu, m.24/2). Muhatabın iki eli de yoksa tebliğ evrakı kendisine verilir ve keyfiyet, tebliğ evrakında belirtilir ve hazır bulunan şahıslara da imza ettirilir (Tebligat Kanunu, m.24/3-4). Okuryazar bir komşu bulunamaz veya bulunan komşu imzadan imtina ederse, tebliğ memuru o mahalle veya köyün muhtar veya ihtiyar heyeti azasından biri veya bir zabıta huzurunda tebligat gerçekleştirilir (Tebligat Kanunu, m.24/5).

2.4.1.4.3. Kapıya Yapıştırma Suretiyle Tebligat

VUK’nda kapıya yapıştırma suretiyle tebligat yapılmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu yüzden tebligat Kanunu’nun 51. maddesinden dayanak olarak Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı doktrin tarafından kabul edilmektedir. Kapıya yapıştırma suretiyle tebligat esasında ilan tebligat ile tarh zamanaşımı sıklığına bir çözüm olarak düşünülmüştür. Şöyle ki bazı hallerde tebliğ yapılacak muhataba bilinen adresinde ulaşamayabilmekte ve -ilan tebligatın yapılabilmesi için gerekli olan bir aylık sürenin dikkate alınması halinde- vergi alacağının da tarh zamanaşımına uğrayabilmesi sözkonusu olabilmektedir²⁵³. Bilindiği gibi tarh zaman aşımı “kıst dönem + 5 yıl”dır. Yani tarh zamanaşımı kıst dönemden sonra zamanaşımının ikmalini sağlayan son beşinci mali yılın 31 Aralık gününün bitimiyle dolmaktadır. Bu durumda ilan tebligatta bu tarh zamanaşımın hesabı da göz önüne alınarak en az bir ay öncesinden ilan tebligata gidilmesi gerekmektedir. Yani VUK’nun 106. maddesine göre tarh zamanaşımı süresinin son yılında yapılan tarhiyatlarda gazete ile yapılacak ilanın en geç 30 Kasım tarihine kadar yapılmış olması gerekmektedir. Aksi halde bu bir aylık süreye dikkat edilmeden yapılan ilan tebligat için yeterli süre kalmamış olabilmektedir²⁵⁴. Bu durumda tarh zaman aşımı gerçekleştiğinden ilan tebligatta hükümsüz bir işlem haline geçmektedir.

Nitekim Danıştay da tarh zamanaşımı tehlikesinin var olması halinde Tebligat Kanunu’nda düzenlenen kapıya yapıştırma usulü ile tebligat yapılmasını kabul etmektedir²⁵⁵.

VUK’nda 30 Aralık 1980 tarihinde 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile tebligatın; muhatabın ikametgâhında bulunanlara ve işyerindeki personeline yapılabilmesi esası getirilmesi ile kapıya yapıştırma suretiyle tebligat usulüne başvurma ihtiyacı

²⁵³ Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, İstanbul, 2008, s. 167.

²⁵⁴ Özyer, s. 167.

²⁵⁵ D.4.D., T.05.06.1967, E.1963/1895, K.1967/3206, (Özbalcı, s.304’dan naklen); “...İhbarname kapıya yapıştırılmakla tebligatın yapıldığı ve bu tarih tebliğ tarihi olarak kabul edildiğinden...” D.V.D.D.K, T.27.09.2002, E.2002/22, K.2002/339, <http://www.kazanci.com/>, ET: 29.10.2014.

oldukça azalmıştır²⁵⁶. Fakat yine de bu usule yukarıda bahsettiğimiz zamanaşımı halinde olduğu gibi bazı hallerde başvurmak ihtiyacı gerekmektedir Ancak, bu usulle tebligat yapılmasında vergi idaresinin çok dikkatli olması ve ihtimam göstermesi gerekmektedir. Kapıya yapıştırmak suretiyle tebliğ usulüne başvurmadan önce diğer tebliğ usullerine başvurulmuş ve netice alınamamış olması gerekmektedir²⁵⁷. Nitekim Danıştay da diğer tebliğ usullerine başvurulmadan doğrudan kapıya yapıştırmak suretiyle yapılan tebligatları geçersiz saymaktadır²⁵⁸.

Tebligat Kanunu'nun 21. maddesine göre kapıya yapıştırmak suretiyle tebligatta tebliğ memuru, tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim etmektedir. Teslim alanın 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 bildirilmektedir. Bu halde, ihbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılmaktadır.

Belirtmek gerekir ki; vergi veya ceza ihbarnamesinin kapalı bir zarf içerisinde olması ve bu şekli ile muhtar, ihtiyar heyeti azası, zabıta amir veya memuruna teslim edilmesi gerekmektedir. Yani, kapalı zarf esas burada da geçerliliğini devam edecektir. Muhtarın kapısına asılacak evrakta; yalnızca ihbarnamenin ilgili olduğu verginin türü ve ihbarnamenin nerede bulunduğu hususu yazılacaktır. Bunun aksine olarak ihbarnamenin doğrudan doğruya muhtarlık kapısına asılması veya kapalı zarf esas uygulanmayarak zarfın açık olarak muhtar, ihtiyar heyeti azası, zabıta amir veya memurlarına teslim edilmesinin vergi mahremiyetine aykırı bir durum oluşturacağı şüphesizdir²⁵⁹. Özellikle posta işi ile görevli memurların bu hususa özellikle dikkat etmeleri gerekmektedir. Hatta bir görüşe göre, bu şekilde yapılan tebligatların vergi dairesi memurlarınca yapılması tebligatın usulüne uygun yapılması için yerinde olacaktır²⁶⁰.

²⁵⁶ Uysal / Eroğlu, s. 116.

²⁵⁷ Uysal / Eroğlu, s.116.

²⁵⁸ D.4.D., T.10.11.2010, E.2008/4390, K.2010/5590, <http://www.kazanci.com/>, ET: 29.10.2014.

²⁵⁹ Uysal / Eroğlu, s. 192.

²⁶⁰ Ürel, s.207.

Belirtmek gerekir ki VUK'nun 5. maddesine göre vergi mahremiyetini ihlal edenler yine VUK'nun 362. maddesine yollama yaptığı Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre “*sırrın ifşası*” suçundan ötürü cezalandırılacaklardır.

2.4.2. Memur Eliyle Tebligat

VUK'nun 107. maddesi “Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir.” demek suretiyle posta yolunun dışında ayrı bir usul olarak herhangi bir koşul aramadan tebligatın memur vasıtasıyla yapılmasına olanak tanımaktadır. Esasında şu halde Maliye Bakanlığına seçimlik bir yetki tanınmış olmaktadır. Bakanlık duruma göre bu yetkisini iki yönde de kullanabilir²⁶¹.

VUK'nun 107. maddesi ile kendisine verilen yetkiyi Maliye Bakanlığı, yayınlamış olduğu VUK Genel Tebliğleri ile hangi vergilerde ve ne gibi durumlarda memur eliyle tebligata başvurulacağını belirtmiştir²⁶². Örneğin, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk hallerinde memur vasıtasıyla tebligat yapılabilir²⁶³. Memur aracılığıyla tebligata özellikle acele hallerde başvurulmakta ve acele hallerin tespiti de idarenin takdirine bırakılmaktadır²⁶⁴.

Memur eliyle tebligatta da posta usulüyle tebliğ ile aynı yöntem ve esaslar uygulanacaktır²⁶⁵. Tebligat yapmakla görevli Maliye Bakanlığı memuru tıpkı PTT memuru gibi hareket edecektir (VUK, m.107/2). Örneğin tebligat, memur eliyle yapıldığında kendisine tebligat yapılacak kimsenin ikametgâhında bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlara veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacaktır²⁶⁶. Tebliğ tarihi olarak ise vergi dairesi tarafından tebligat için görevlendirilen

²⁶¹ “...Maliye Bakanlığının tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkili olduğu...” D.4.D. T.20.2.2010, E.2008/5721, K.2011/630, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

²⁶² **Bkz.** Maliye Bakanlığı VUK Genel Tebliğleri, T.28.09.1964, SIRA NO:71; T.24.08.1968, SIRA NO:98.

²⁶³ Karagözoğlu, s.46.

²⁶⁴ D.9.D., T.17.11.1976, E.1975/536, K.1976/2957, Danıştay Dergisi, S.26/27, (Kaneti, s.135'den) naklen); Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.278, dp.96.

²⁶⁵ “...Memur eliyle yapılacak tebliğlerde de posta ile tebliğlerdeki esaslara uyulması zorunludur...” D.13.D., T.09.10.1973, E.1973/2246, K.1973/326, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, s.2121'den naklen).

²⁶⁶ D.4.D., T.10.02.2011, E.2008/5721, K.2011/630; D.4.D. T.07.03.2012, E.2009/8772, K.2012/712, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

memurun muhataba zimmet defterini imzalatarak tebliğ evrakını teslim ettiği tarih esas alınacaktır²⁶⁷.

2.4.3. Dairede ve Komisyonunda Tebligat

Kural olarak posta yoluyla yapılması gereken tebligat işlemi, “*ilgilinin kabul etmesi şartıyla*” dairede veya komisyonunda yapılabilecektir (VUK, m.93/2). Denilebilir ki memur vasıtasıyla tebligat da idareye verilen takdir yetkisine benzer bir şekilde bir hak olarak muhataba verilmiş bulunmaktadır. Buna göre muhatap sebep ne olursa olsun vergi dairesine veya komisyona gelirse ve o sırada kendisine yapılması gereken bir tebliğ varsa ve muhatap da kabul ederse tebliğ orada yapılabilmektedir²⁶⁸. Şayet kabul etmezse tebligatın posta yoluyla yapılması gerekmektedir. Ancak muhatabın -VUK’nun gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere- tebligatın dairede yapılması hususunda hiçbir şekilde zorlanmaması gerekmektedir²⁶⁹.

Esasında muhatabın vergi dairesinde yapılan tebligatı kabul etmesi halinde tebligat süresince tebligat içeriği hakkında düşünme ve tavır alma hakkından da feragat etmiş olmaktadır²⁷⁰. Nitekim VUK’nun 93. maddesinin ikinci paragrafı da dairede veya komisyonunda yapılan tebligatın muhatapça kabul edilmesi anını tebliğ anı olarak kabul etmektedir.

Dairede tebligatı düzenleyen VUK’nun 93. maddesine göre bu tür tebligatı yapabilmek için “*ilgilinin*” kabul etmesi şarttır. Ancak ilgiliden ne kastedildiği açık değildir. İlgili kavramının kapsamı geniştir. Sözelimi, aynı evde oturan eş veya işyerinde çalışan hizmetli bu kapsama girmemektedir. Nitekim VUK’nun 94. maddesinin üçüncü paragrafında sayılan aynı evde oturan eş tebligat eşin tebligat adresinde bulunması, işyerinde çalışanlara tebligat yapılabilmesi ise çalışanın işyerinde bulunması halinde öngörülmüştür. Bu sebeple kabul etseler dahi bu kişilere dairede tebligat

²⁶⁷ Kırbaş, s.118; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.278.

²⁶⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.163.

²⁶⁹ Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, 8. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1993, s. 450.

²⁷⁰ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.278.

yapılamayacaktır. Tebligatın dairede yapılmasını isteyebilecek kişi ancak mükellef veya ceza sorumlusu olabilecektir²⁷¹.

Dairede ve komisyonda muhataba yapılan tebligatın örneklerinden birisine de VUK'nun EK.1-12. maddeleri arasında ihdas edilen “uzlaşma” kurumunda rastlanılmaktadır. Ancak bu rastlanılan durumu asıl “uzlaşma” kurumunun VUK'na uygun ayrıntılarını düzenleyen Uzlaşma Yönetmeliği'nde bulmak mümkündür. Buna göre usulüne uygun bir şekilde yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha halinde düzenlenen tutanakla tespit etmektedir. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanmaktadır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilmektedir. Böylelikle tebliğ işlemi gerçekleştirilmiş olmaktadır (Uzlaşma Yönetmeliği m.10/6-7-8).

Yine dairede ve komisyonda muhataba yapılan tebligatın örneklerinden bir diğerine de ilan yoluyla tebligatta rastlanılmaktadır. İlanen tebligatta VUK'nun 106. maddesi uyarınca yapılacak ilan üzerine bizzat veya vekil aracılığıyla müracaat edenlere, yerinde yani dairede tebliğ yapılacağı düzenlenmiştir. Bu durumda muhatabın rızası da aranmamaktadır. Ancak, mükellef kendisi gelmeyerek adresini bildirirse posta yoluyla tebligat yapılmaktadır²⁷². Ancak bu durumda muhatap tebellüğden imtina ediyorsa tebligatın nasıl gerçekleştirileceği hususunda bir açıklık bulunmamaktadır.

İlanen tebligatın akabinde muhataba dairede yapılacak tebligatta VUK'nun 102. maddesinin altıncı paragrafının uygulanabileceği ve evrakın muhatabın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edileceği düşünülebilmekteyse de²⁷³ VUK'nun 102. maddesinin altıncı paragrafına göre tebellüğden imtina edilmesi halinde muhatabın önüne bırakılmak suretiyle yapılacak tebligatın posta yoluyla tebligat usulünde uygulama alanı bulacağını belirtmek gerekmektedir²⁷⁴.

²⁷¹ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.124.

²⁷² Kırbaş, s.119.

²⁷³ Özbacı, s.300; Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.900.

²⁷⁴ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.124-125.

2.4.4. İlanen Tebligat

Vergi Usul Hukukunda ilanen tebligat, tebligat sürecinin son halkası ve son çaresi olarak düzenlenmiştir²⁷⁵. Başka bir ifadeyle ilanen tebligata sıra gelebilmesi için kendisinden önceki tebligat yollarının tüketilmiş olması ancak bunlardan sonuç alınmaması gerekmektedir²⁷⁶. Bu bağlamda ilanen tebligat, posta yoluyla, memur eliyle ve dairede ve komisyonda tebligattan sonra devreye girmektedir. İlanen tebligatın diğer tebligat yöntemlerine göre muhataba ulaşmada etkin olmadığı bilinmektedir. Zira ilanen tebligat bir amacın gerçekleştirilmesi için değil bir formalitenin yerine getirilmesi, tamamlanması şeklinde gerçekleştirilmektedir²⁷⁷. Nitekim eski tarihli de olsa ilanen tebligatın verimi hususunda da bir düşüklük olduğu bazı akademik çalışmalar tarafından da dile getirilmektedir ki buna göre 1950’li yılların Türkiye’inde ilanen tebligatların yalnızca %3-5’i muhataplarına ulaşabilmiştir²⁷⁸.

İlanen tebligata geçilebilmesi için VUK’nun 103. maddesinde sayılan hallerin de gerçekleşmiş olması gerekmektedir²⁷⁹. Uygulamada da ilanen tebligattan özellikle adresleri bilinmeyenlere karşı zorunlu ve son çare olarak yararlanılmaktadır. Bu yüzden emsallerine göre ilanen tebligat sık kullanılan bir tebligat yolu değildir. Nitekim doktrinde de ilanen tebligatın şartları oluşmadan ilan yoluyla tebligata başvurulması halinde bu tür tebligatların bir hukuki sonuç doğurmayacağı ifade edilmektedir²⁸⁰.

İlan yoluyla tebligatta “*bilinen adres*” araştırmasının dikkatlice ve özenle gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Zira bilinen adres araştırması yeterince

²⁷⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.164.

²⁷⁶ Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.90.

²⁷⁷ Dumlu, s.272.

²⁷⁸ Dumlu, s.272.

²⁷⁹ “Vergi Usul Kanunu’nun 103 üncü maddesinde hangi hallerde tebliğin ilan yoluyla yapılabileceği belirlenmiştir. Bu haller dışında, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre ilan yolu ile tebligat yapılamaz”, D.4.D., E.69/4031, K. 72/5551, 10.11.1972, Tamer Gelegen / O. Nuri Karadağ / Samet Tamer, **Vergi Anlaşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları 1971-1973**, Ankara, 1974, s.410, (Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:389, Sevinç Matbaası, Ankara, 175, s.6, dp.18’den naklen).

²⁸⁰ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.279.

yapılmadan doğrudan ilanen tebligat yönteminin kullanılması tebligatı usule aykırı hale getirecektir²⁸¹.

2.4.4.1. İlanen Tebligatı Gerektiren Durumlar

Tebligatın ilanen yapılacağı haller VUK'nun 103. maddesinde dört bent halinde düzenlenmiştir. Buna göre ilanen tebligata başvurulacak haller aşağıdakilerden ibarettir:

-Muhatabın adresinin hiç bilinmemesi,

-Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi,

-Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması,

-Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması.

2.4.4.1.1. Muhatabın Adresinin Hiç Bilinmemesi

Bilindiği gibi ilanen tebligata imkân sağlayan VUK'nun 103. maddesi “Muhatabın adresi hiç bilinmezse” diyerek pekte açık olmayan bir anlatımı tercih etmiş bulunmaktadır. Ancak akla VUK'nun 103. maddesinin lafzından muhatabın adresinin hiç bilinmemesinin tespitinin neye göre belirleneceği sorusu gelmektedir. Buna cevaben bu lâfzî ifadeyi posta ile tebliğ yapılmasına elverişli yani VUK'nun 101. maddesine göre bilinen adres kabul edilebilecek nitelikte hiçbir adresin vergi idaresi nezdinde bulunmaması şeklinde değerlendirmek yerinde olacaktır. Zira muhatapların adreslerini vergi dairelerine bildirme yükümlülüğüne uymamaları ve tebliği çıkaracak mercilerin de

²⁸¹ “...Uyuşmazlık konusu olayda ise, ödeme emrinin ihbarnamelerin tebliğ edilmediği belirtilen adreste tebliğ olunmasına karşın, tarhiyata ilişkin ihbarnameleri içeren zarfın tebliğ memuru tarafından "firma bir yıl evvel kapanmıştır" denilmek suretiyle iade edildiği ve mahalle muhtarına veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine veya zabıta memuruna ya da komşulardan herhangi birine imzalatılmamış olduğu anlaşıldığından sözkonusu zarf yükümlü adresinin bilinmediğini saptayacak nitelikte bir tutanak haline getirilmemiştir. Kaldı ki, davacının bilinen adresinde şirketi temsile yetkili şahsın bulunduğu dosyadaki belgelerden anlaşılmaktadır. İlan yoluyla tebliğ, mükellef adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olduğuna göre, adreste bulunmadığı usulüne uygun şekilde saptanmadıkça yükümlülere bu yolla yapılacak tebliğin hüküm ifade etmeyeceği açıktır. Tebligattaki bu usulsüzlük nedeniyle kesinleşmiş bir kamu alacağından bahsedilemeyeceğinden Vergi Mahkemesince ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesinde isabet bulunmamaktadır.” D.4.D., T.21.02.1995, E.1994/3621, K.1995/816, Saban, s.139,dp.30.

adresi tespit edememeleri halinde artık “muhatabın adresi hiç bilinmezse” noktasına gelindiği kabul edilmelidir. Zaten böylesi bir durumda da adrese tebligat yapmak hukuken ve fiilen mümkün olamayacaktır. İşte bu durumda artık ilanen tebligatın yolu hukuken açılmış olmaktadır²⁸².

2.4.4.1.2. Bilinen Adresin Yanlış veya Değişmiş Olması ve Bu Sebeple Gönderilmiş Olan Mektubun Geri Gelmesi

VUK'nun 157. maddesine göre mükelleflerin adreslerini değiştirmeleri halinde yeni adreslerini vergi dairesine bildirme zorunluluğu vardır. Bu bildirim üzerine artık tebliğler mükellefin yeni adresine yapılmaktadır. Muhatap yeni adresini bildirmezse ve muhataba gönderilen tebliğ evrakı da adresin yanlış veya değişmiş olması sebebiyle geri gelirse artık tebliğ ilanen yapılacaktır.

Belirtmek gerekir ki bu halde adres değişikliği ve veya yanlışlığın tespiti için gerekli ve yeterli araştırmaların yapılmış olması gerekmektedir. Başka bir deyişle VUK'nun 101. maddesine göre muhatabın bilinen tüm adreslerinin aranmış olması gerekmektedir²⁸³. Gerekli tüm araştırmalar yapılmadan ve bilinen tüm adresler aranmadan yapılacak tebligatın geçerli sayılmayacağı aşikârdır. Vergi idaresi tarafından ilanen tebligat yoluna başvurulurken bu yolun son çare olduğu kuralı unutulmamalıdır²⁸⁴.

2.4.4.1.3. Başkaca Sebeplerden Dolayı Posta ile Tebligat Yapılmasına Olanak Bulunmaması

VUK'nda posta yoluyla tebligat yapılmasına imkân bulunmazsa ilanen tebliğe başvurulacağı hükme bağlanmıştır. Ancak posta ile tebliğ yapılmasına imkân olmayan hallerden ne kastedildiği açıkça ifade edilmemiştir. Her ne kadar madde metnindeki “*başkaca sebepler*” deyiminden -sistematik yorum yaparak- maddenin 1. ve 2. bentlerine

²⁸² Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda** Tebligat, s.109.

²⁸³ Özbalcı, s.301.

²⁸⁴ “...davacının bilinen adresinde tebliğ olunamaması ve olunamayacağının tespiti üzerine ilanen tebliğ yoluna gidildiği, ancak sonrasında düzenlenen ödeme emirlerinin ihbarnamelerin tebliğ edilemediği önceki adreste tebliğ edildiği, bu durumda, önceki ihbarnamelerin tebliğinin usulüne uygun olarak yapılmadığından, amme alacağının kesinleştiği ve ödenmediğinden söz edilerek düzenlenen ödeme emirlerinde isabet görülmediği gerekçesiyle ödeme emirlerinin iptaline karar veren... Vergi Mahkemesi'nin kararı yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.” D.4.D., T.22.05.2003, E.2002/3365, K.2003/1457, <http://www.kazanci.com/>, ET: 05.04.2014.

dâhil olmayan durumların kastedildiği anlaşılrsa da kapsamı tam belli değildir. Bu hükmün vergi idaresinin keyfilğine yol açması muhtemeldir.

2.4.4.1.4. Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Tebligat Yapılmasına Olanak Bulunmaması

Yabancı ülkelerde bulunanlara tebligat ikili ya da çoklu uluslararası anlaşmaların belirlediği esaslar çerçevesinde yapılabilmektedir. Ayrıca muhatabın yurtdışı adresi biliniyorsa ve bu adrese tebliğ yapılmasında bir engel yoksa o vakit bu adrese VUK'nun 97. maddesinde düzenlenen yabancı memlekette bulunanlara tebliğ hükümlerine göre tebligat gerçekleştirilebilmektedir. Bu hallerin dışında VUK'nun 103. maddesine göre ilan tebligata başvurulabilmesi için muhatabın yurtdışı adresi bilinmesine rağmen tebligatın bu adrese çeşitli sebeplerle yapılamaması sözkonusu olmalıdır. Zira ilan tebligatın son çare olması kuralını dikkate almadan yapılan diğer usuli tebligatlar geçerli sayılmayacaktır²⁸⁵.

2.4.4.1.5. Muhatabın Adresinden Geçici Olarak Ayrılması Sebebiyle İki Defa Tebligat Yapılamaması

Posta yoluyla tebligat başlığında bahsedildiği üzere bilinen adres gönderilen tebligat evrakının, geçici ayrılma sebebiyle tebligatı çıkaran mercie iade edilmesi üzerine münasip bir süre sonra aynı adrese ikinci defa tebligat çıkartılmaktadır. Tebligat ikinci defa da geçici ayrılma gerekçesi ile iade olunursa artık ilan tebligat yoluna başvurulacaktır²⁸⁶. Geçici ayrılma sebebiyle iade olunan tebligatın ikinci defa tebliğe çıkarılmadan doğrudan ilan tebligata çıkarılması durumunda usulsüz tebligat sözkonusu olacaktır.

2.4.4.2. İlan Tebligatta Şekil

İlan tebligat yapılırken hangi usul ve şekil kurallarının geçerli olacağı VUK'nun 104. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'nun düzenlediği usul ve şekle uyulmadan yapılan

²⁸⁵ D.3.D., T.15.06.2009, E.2008/1635, K.2009/2126, <http://www.kazanci.com/>, ET: 05.05.2014.

²⁸⁶ VUK 102. maddesinin 3. ve 4. bentlerinde düzenlenmiştir.

her türlü tebligat usulsüz yapılmış olacaktır. Bu şekilde yapılan ilan tebligatta kanuni unsurlar gerçekleşmediği için sonuç doğurmayacaktır.

VUK'nun 104. maddesi ilan tebligatının usuli ve şekli kurallarını bir süreç halinde düzenlemiştir. Buna göre en başta ilan yazısı, tebliği yapan vergi dairesinin bünyesindeki ilan koymaya ayrılmış bölüme asılmakta ve ilan yazısının bir örneği mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmektedir²⁸⁷. Muhatapın hem iş hem ikametgâh adresi bulunuyorsa bu takdirde ilan yazısının her iki adresin de bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekmektedir. Ancak muhatapın adresinin hiç bilinmemesi halinde buna bağlı olarak muhtarlığın da bilinmeyeceğinden dolayı muhtarlığa gönderme işlemi yapılmayacaktır.

Yine VUK'nun 104. maddesi ilan tebligatı; ilgili vergi dairesi kapısında asmak, yerel bir gazetede ve son olarak ulusal bir gazetede yayımlanmak şeklinde düzenlemiştir. Bunları da tebligat yapılacak konunun meblağına göre ayarlamıştır. Görüldüğü gibi tebligatın konusunun meblağına göre ilanın yapılacağı yerleri farklı farklı düzenlemiştir ki medeni usul hukukunda dava ekonomisi ilkesine yaklaşır bir anlayış sergilemiştir.

VUK'nun 104. maddesinin hazırladığı bu skalaya göre²⁸⁸:

-Konusu, 1800 TL'den düşük vergi ve vergi cezalarında gazete ile ilan yapılmamaktadır. Bu halde, vergi dairesinde ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilmektedir.

-Konusu 1.800 TL ile 180.000 TL arasında olan vergi veya vergi cezaları için yapılacak tebligat, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanmaktadır.

²⁸⁷ "...İlan tebligatının usulüne uygun olarak tamamlanabilmesi için yukarıda sözü edilen Kanun hükmüne uygun olarak, gazetede çıkan ilan yazısının tebliği yapan dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekmektedir. Bu durumda, vergi dairesi müdürlüğünün anılan şekil şartlarına uymadığı ve tebligatın usulüne uygun yapılmadığı anlaşıldığından ihbarnamelerin tebliği edildiği ve kesinleşmiş bir amme alacağı bulunduğu kabul görmemiştir. Kaldı ki, ... sayılı yoklama fişleri ile yükümlü şirketin gösterdiği adreste herhangi bir faaliyetinin bulunmadığı da tespit edildiğinden ödeme emri ile istenilen amme alacaklarının 6183 sayılı Kanununun 58. maddesinin 1. fıkrasına göre "borcum yoktur" kapsamında görülmesi gerekmektedir..."
D.9.D., T.17.03.1998, 4664/1221, (Saban, s.140, dp.32'den naklen).

²⁸⁸ Belirtmek gerekir ki kanunen belirlenen bu miktarlar ve aralıklar yıllar itibarıyla değişmektedir. Belirttiğimiz miktarlar 05.05.2014 tarihi itibarıyla caridir.

-Konusu 180.000 TL'den yüksek ise ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanmaktadır. İlk halden farklı olarak Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca bir ilan daha yapılmaktadır.

Tebliğin konusu hesaplanırken vergi aslı ile vergi ceza miktarı toplanmamaktadır. İkisi de ayrıca dikkate alınmaktadır. Sözgelimi, vergi aslı kanuni sınırı geçiyorken vergi cezası kanuni sınırı geçmiyorsa; gazete ilanı sadece vergi aslı için yapılacak ve vergi cezası için gazete ilanı yapılmamaktadır.

Kanunda ilan yazısının örneğinin muhtarlığa hangi sürede gönderileceği, gönderilen örneğin muhtarlık nezdinde ne gibi bir işleme tabi olacağı kanunda açık değildir. İlan yazısı örneği, ilanın gazetede yayınlandığı günde veya vergi dairesinde ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen 15. günde, en geç bu günlerin ertesi gününde taahhütlü ve ilmühaberli olarak gönderilmesi önem arz eder. Ayrıca ilan yazısı örneğini alan muhtarın bunu muhtarlığın uygun bir mahalline asması ve tahakkuk süresi sonuna kadar burada asılı kalması ilanen tebligat işleminin sıhhati açısından önemlidir²⁸⁹.

Muhatabın yabancı ülkede bulunması ve bu sebeple tebliğ yapılmaması halinde ilanen tebligata başvurulabilmesi için ayrıca bir şart öngörülmüştür (VUK, m.104/3). Buna göre, tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilmektedir. Kanunkoyucunun yurt dışında olanlara bu şekilde bir ilave şart getirmesi, ilanen tebligat yurt içinde yapıldığı yurt dışında olan biri için bir anlam ifade etmeyeceği varsayımına dayanmaktadır. Nitekim Muhatabın bilinen son adresine tebliğ evrakı örneklerinin gönderilmesiyle muhataba son bir uyarı yapılmaktadır²⁹⁰.

²⁸⁹ Özbalcı, s.303; Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.118; Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.891.

²⁹⁰ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.118.

Belirtmek gerekir ki bu hüküm, yabancı ülkedeki muhataba tebligat yapılamaması halinde bir anlam ifade etmektedir. Yoksa muhataba yabancı ülkede tebligat yapılabilirse ilan tebligat yoluna başvurulmaması gerekmektedir²⁹¹.

2.4.4.3. İlan Tebligatın İçeriği

İlan tebligatın içeriğinin ne olacağı hususu VUK'nun 105. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ilanlar aşağıdaki şu hususları içermektedir:

-Muhatap gerçek kişi ise adı, soyadı,

-Tüzel kişi ise ünvanı,

-Tebliğin hangi vergiye ilişkin olduğu,

-İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bir vekil ile müracaat etmeleri veya taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri²⁹²,

-kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı.

Süre ile kayıtlı tebligat, kanuni sürenin muhatap tarafından geçirilmesi üzerine tebligatın muhataba yapılmış sayılması anlamına gelmektedir. Ancak madde metnindeki "resmi tebliğ" kavramı ile ne anlatılmak istendiği yeterince açık değildir. Nitekim tebligat işlemi zaten resmi bir işlemdir²⁹³.

Belirtmek gerekir ki ilanda muhatabın adı ve verginin nevi yazılması kanunkoyucu tarafından zorunlu tutulmuş iken adresin yazılması zorunlu tutulmamıştır. Bu sebeple

²⁹¹ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.892.

²⁹² "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 105. maddesinde "ilan tarihinden başlayarak 1 ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri; kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı." hükmüne, aynı Kanunun 106. maddesinde de, "ilan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Posta ile yapılan bu tebliğ hakkında da 100 üncü madde hükmü cari olur. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır." hükmüne yer verilmiş olduğundan ilan yapılan tebliğlerde tebliğin ilgili bulunduğu ihbarnamede vergi türü, dönemi ve tutarının ilan yazılarında yer alması gerektiği sonucuna varılmaktadır. İlgililerin vergi dairesine müracaat etmemeleri halinde bir ayın sonunda ilgiliye tebliğ yapılmış sayılacağı öngörülmüş olması da bu bilgilerin ilan metninde yer almasını zorunlu kılmaktadır..." D.4.D, T.22.01.1996, E.1995/2458, K.1996/219, <http://www.kazanci.com/>, ET:05.05.2014.

²⁹³ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.120.

adresin hiç yazılmaması, eksik yazılması ilan tebligatı geçersiz kılmamaktadır²⁹⁴. Bunun gibi ilanda, vergi miktarının gösterilmemiş olması da ilanı hükümsüz kılmamaktadır²⁹⁵.

2.4.4.4. İlanın Sonuçları

İlanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde bizzat veya vekil ile başvuruda bulunanlara tebliğ yerinde yapılır ve tebligat o anda yapılmış sayılmaktadır. Yerinde tebliğden kasıt tebliğin elden, dairede veya komisyonda yapılmasıdır. Bu halde başvuruda bulunan muhatabın tebliğin yerinde yapılmasına rızasına da bakılmamaktadır. Ayrıca, bu kişi hakkında artık ilan yoluyla tebligatın da bir hükmünün kalmayacağı doktrinde kabul edilmektedir²⁹⁶.

Diğer yandan muhatabın bir aylık süre içerisinde bizzat veya vekille başvurmayıp adres bildirmesi halinde muhataba posta ile tebligat yapılmaktadır. Bu halde VUK'nun 100. maddesi uygulama alanı bulmakta ve tebliğ evrakının muhataba teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş olduğu kabul edilmektedir. Muhatabın kendisine posta yoluyla gelen tebligatı almaktan imtina etmesi haline yine VUK'nun 102. maddesinin altıncı paragrafı gereğince tebligat evrakı muhatabın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ işlemi gerçekleştirilmiş olacaktır²⁹⁷.

Muhatap, ilan tarihinden başlayarak “bir ay” içinde hem vergi dairesine müracaat yapmayıp hem de adresini bildirmezse “bir ay”ın sonunda tebligat yapılmış kabul edilmektedir²⁹⁸. Diğer bir deyişle, posta ile tebliğ edilemeyen belgelerin ilan tebliğinde tebliğ tarihi ilanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay sonra başlamaktadır. Özellikle zamanaşımının önem arz ettiği hallerde bu hususa dikkat edilmelidir²⁹⁹.

Bu “bir ay”lık başvuru süresi içerisinde taahhütlü mektup veya telgrafla bildirilmiş olan adresin yanlış olduğu veya terk edilmiş olduğu için geri gelmesi halinde ise artık o adresin bildirilmemiş olduğu kabul edilmektedir. Böylece ilan tarihinden başlayarak bir

²⁹⁴ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.894.

²⁹⁵ D.4.D., T.22.12.1976, E.1976/718, K.1976/3256, (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeleri**, s.2119'dan naklen).

²⁹⁶ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.280.

²⁹⁷ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.121.

²⁹⁸ “...İlan yapılan tebligatlar bir ay sonra hüküm ifade ederler...”, D.4.D., T.25.10.1990, E.1958/940, K.1960/3256, (Turgay, s.299'dan naklen).

²⁹⁹ Turgay, s.298.

ayın sonunda tebliğ yapılmış kabul edilmektedir³⁰⁰. Farkedileceği üzere bu “bir ay”lık süre ilan tebliğ işlemini kesinleştirmesi bakımından olduğu kadar aynı zamanda muhatap bakımından da bir hak düşürücü süre niteliğinde bulunmaktadır.

İlan üzerine muhatap tarafından taahhütlü mektup veya telgraf ile bildirilen adrese tebligat çıkarılması mecburi bulunmaktadır. Buna rağmen tebligat çıkarılmazsa usulsüz bir tebligat sözkonusu olacaktır.

2.4.5. Elektronik Tebligat

Bilindiği gibi bilgi teknolojilerinde ulaşılan yüksek seviye ile günlük hayattaki birçok iş ve eylem elektronik ortamda yapılabilmektedir. Günlük hayatı kolaylaştıran bu gelişmelere paralel olarak hukuk dünyasına ait birtakım işlemlerin de elektronik ortamda yapılabilme imkânı fazlasıyla elde edilmiş bulunmaktadır. Bu bilgi teknolojilerinden birisi de “**elektronik posta**”dır. “**Elektronik posta**”nın Türkiye’de gelişim göstermesi özellikle son 10 yılda internetin iyice yaygınlaşmasıyla mümkün olabilmiş ve böylece “elektronik posta” en çok kullanılan iletişim ve haberleşme araçlarından birisi haline gelmiştir. Elektronik postanın -normal haberleşmenin aksine- düşük maliyetli, hızlı ve pratik olması gibi sebeplerden dolayı iletişimde önemli bir tercih sebebi haline geldiği görülmektedir. Ancak Türkiye’de mevcut elektronik posta sisteminin hukuk dünyasında doğrudan kullanılması özellikle veri güvenliği ve ispat sorunu bakımından henüz mümkün olamamıştır. Yine de geniş kapsamlı olmasa da işleyişi mevcut elektronik posta sistemine benzeyen ve fakat özellikle birtakım resmi işlerde veri güvenliği ve ispat sorununu ortadan kaldıran yeni bir elektronik posta sisteminin kullanılmaya başlandığı bilinmektedir. Bu sisteme “*Kayıtlı Elektronik Posta / KEP*” denilmektedir³⁰¹. İngilizce de ise “**Registered Electronic Mail/REM**” olarak ifade edilmektedir.

³⁰⁰ Özbalcı, s.304.

³⁰¹ Bundan sonra KEP olarak bahsedilecektir.

2.4.5.1. Tebligat Hukukunda Elektronik Tebligata Dair Düzenlemeler

Tebligat Kanunu'nda elektronik tebligata dair değişiklikler yapılmıştır³⁰². Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesi “*tebligata elverişli bir elektronik adrese*” sahip kişiye elektronik yolla tebligat yapılabileceğini düzenlemiş bulunmaktadır (Tebligat Kanunu m.7/A). Ayrıca elektronik tebligata dair usul ve esasların düzenlendiği “Elektronik Tebligat Yönetmeliği” de yürürlüğe girmiş bulunmaktadır³⁰³.

Tebligat Kanunu, elektronik tebligat yapılabilecek kişileri, kendisine elektronik tebligatın yapılması zorunlu ve zorunlu olmayan kişiler diye ikiye ayırmaktadır. Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesinin getirdiği düzenleme ile anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunlu hale getirilmiştir³⁰⁴. Bu şirketler dışındaki tüzel ve gerçek kişilere yapılacak elektronik tebligat ise ihtiyari tutulmuştur.

Elektronik tebligatın bir mücbir sebeple yapılamaması halinde ise artık Tebligat Kanunu'nda belirlenen diğer usullerle tebligat yapılması gerekecektir.

Elektronik tebligatın kullanılması halinde tebligat muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılmaktadır. Bu durumda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihte değil ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacak ve tebligata bağlana süre de bu tarih itibariyle işlemeye başlayacaktır³⁰⁵.

2.4.5.2. Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligata Dair Düzenlemeler

Tebligat Kanununda olduğu gibi VUK'na da eklenen bir madde ile elektronik tebligatı vergilendirme işlemlerinde kullanmak için gerekli hukuki altyapı oluşturulmuştur.

³⁰² Tebligat Kanunu'na 11.01.2011 tarihli 6099 sayılı kanunun 2. maddesi ile elektronik tebligat başlıklı 7/A maddesi eklenmiştir.

³⁰³ Elektronik Tebligat Yönetmeliği(2013). T.C. Resmi Gazete, 28533, 19.01.2013.

³⁰⁴ Tebligat Kanunu 7/A-2 hükmünün yürürlük tarihi 19.11.2013'tür.

³⁰⁵ Muşul, s.86.

VUK’na eklenen 107/A maddesi uyarınca³⁰⁶, posta yoluyla, memur eliyle, dairede veya ilanen tebligat yöntemleri ile bağlı kalmadan tebligata elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilme mümkün kılınmıştır.

Maddenin ikinci paragrafı ile Maliye Bakanlığı’na, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurma veya kurulmuş olan altyapıyı kullanma, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

Ancak hâlihazırda Maliye Bakanlığı elektronik tebligat hususunda usul ve esaslara ilişkin henüz bir düzenleme yapmamıştır. Ayrıca herhangi bir teknik altyapı da kurmuş değildir. Bu sebeple Bakanlık bu hususta bir düzenleme yapıncaya kadar VUK’nda düzenlenen tebligat yöntemleri kullanılmaya devam edilecektir³⁰⁷.

Belirtmek gerekir ki tıpkı Tebligat Kanunu 7/A maddesinde olduğu gibi VUK’nun 107/A maddesinde belirtilen “*elverişli elektronik adres*” kavramı esasında KEP sistemini işaret etmektedir. Her ne kadar Maliye Bakanlığı hâlihazırda tebligatla ilgili gerekli usul ve esasları düzenlemiş olmasa da ileride yapılacak bir mevzuat düzenlemesinin de kullanılacak elektronik posta hesabının KEP sistemi dâhilinde olması muhtemel gözükmektedir. Nitekim şu an ülkemizde tebligatın bilgilendirme işlevinin yanında belgelendirme ve ispat işlevini de yerine getirebilecek tek teknik altyapı KEP sisteminde mevcut bulunmaktadır. Bu sebeple KEP sistemine değinmek yerinde olacaktır.

2.4.5.3. **Kayıtlı Elektronik Posta**³⁰⁸

Kayıtlı Elektronik Posta, elektronik posta haberleşmesinin özel bir sistem üzerinden kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcıları vasıtasıyla yapıldığı bir

³⁰⁶ 23.07.2010 tarihli 6009 sayılı kanunun 7. maddesi ile 213 Sayılı VUK’a 107/A maddesi eklenmiştir.

³⁰⁷ Eymen Solak, “**Türkiye’de Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminin Hukuki Açından Değerlendirilmesi**”, Kazancı Hukuk Araştırmaları Dergisi, Sayı:3, İstanbul, Haziran 2014, s.146.

³⁰⁸ KEP hakkında ayrıntılı bilgi için **Bkz.** Nihan Güneli, **Kayıtlı Elektronik Posta: Bir Uygulama Örneği Olarak Elektronik Apostil**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

telekomünikasyon hizmetidir³⁰⁹. Diğer bir deyişle, günlük hayatta kullanılan elektronik postanın nitelikli şeklini ifade etmektedir. Nitekim ikincil düzenlemelerde de KEP, “Elektronik iletilerin, gönderimi ve teslimatı da dâhil olmak üzere kullanımına ilişkin olarak delil sağlayan, elektronik postanın nitelikli şekli” olarak tanımlanmıştır³¹⁰. KEP’i elektronik postadan farklı olarak nitelikli kılan ise sistemin işleyişinde kullanılan elektronik imza ve zaman damgasının delil yaratan bir haberleşmeyi sağlamasıdır³¹¹.

KEP sistemi, iletilerin içeriklerinin korunmasını, taraflarca aksi ispat edilemeyecek şekilde kayıt edilmesini, güvenliğin hizmet sağlayıcılar tarafından sağlanmasını ve bunların garanti edilmesini içermektedir³¹².

KEP sistemi elektronik imza ve zaman damgası ile elektronik ortamda yapılan gönderilerin ne zaman yapıldığını, karşı tarafa ne zaman ulaştığını taraflarca aksi ispat edilemeyecek şekilde, kesin olarak tespit etmektedir³¹³. Böylelikle taraflar gönderinin kendisine gönderilmediğini, ulaşmadığını iddia edemeyecektir.

Yukarıda tanıtımı yapılan KEP sisteminin Türkiye’de de hukuki ve kurumsal uygulamasına geçilmesi hedeflenmiş ve bu vesileyle KEP sistemi hakkında ilk yasal düzenleme TTK’nun bünyesinde yapılmıştır. TTK’nun 18. maddesinin üçüncü paragrafı “*Tacirler arasında, diğer taraftı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır.*” hükmünü içermektedir.

Yine TTK’nun 1525. maddesi ise “*Kayıtlı elektronik posta sistemine, bu sistemle yapılacak işlemler ile bunların sonuçlarına, kayıtlı posta adresine sahip gerçek kişilere,*

³⁰⁹ Leyla Keser Berber, **Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi ve Hukuki Sonuçları** (23.06.2011), <http://www.yenimedyaaduzeni.com/kayitli-elektronik-posta-sistemi-ve-hukuki-sonuclari/>, ET: 15.05.2013.

³¹⁰ Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.4/1.

³¹¹ Nihan Güneli, **Kayıtlı Elektronik Posta: Bir Uygulama Örneği Olarak Elektronik Apostil**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.3.

³¹² Arif Baltacı, **Kayıtlı Elektronik Posta Rehberi ve Kayıtlı Elektronik Posta Hesabı Adreslerine İlişkin Tebliğ İle Getirilen Yenilikler**, <http://www.baltaci.av.tr/2013/03/11/kayitli-elektronik-posta-rehberi-kep-nedir/>, ET: 22.05. 2013.

³¹³ Güneli, s.3.

*işletmelere ve şirketlere, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlölüklerine, yetkilendirilmelerine ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esaslar Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.” şeklinde*dir.

Görüldüğü üzere KEP hususunda ikincil düzenlemeleri yapmaya yetkili kurum olarak Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) belirlenmiştir. BTK da gerekli ikincil düzenlemeleri yapmıřtır³¹⁴.

³¹⁴İkincil düzenlemelerin metinleri için **Bkz.**
http://www.tk.gov.tr/bilgi_teknolojileri/kayitli_elektronik_posta/mevzuat.php, ET: 25.05.2014.

BÖLÜM 3: HATALI ve USULSÜZ TEBLİGAT, CEZAI HÜKÜMLER

3.1. Hatalı Tebligat

Hatalı tebligat, VUK'nun 108. maddesinde tanzim edilmiştir. Buna göre, tebliğ olunan belgeler esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmemektedirler. Fakat vergi tebliği ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması bu belgeleri hükümsüz kılmaktadır (VUK, m.108).

Hatalı tebliğlerde esasında yapılan tebliğin yöntemi, usulü hukuka uygun olup ancak tebliğ edilen belgelerin kendisinde birtakım şekil hataları mevcut bulunmaktadır³¹⁵. VUK hatalı tebliğler hususunda ikili bir ayrıma giderek esasa etkili olmayan ve esasa etkili olan şekil hataları tasnifini kabul etmektedir.

Esasa etkili olmayan şekil hataları tebliğin geçerliliğine etki etmemektedir. Bu yüzden tebligat hukuksal değerinin korumaktadır³¹⁶.

Esasa etkili şekil hatalarının varlığı halinde ise tebligat geçersiz kabul edilerek hiç yapılmamış sayılmakta ve tebliğ edilen belge de hukuksal bir sonuç doğurmamaktadır³¹⁷.

VUK'nun 108. maddesinde esasa etkili olan şekil hataları ve esasa etkili olmayan şekil hataları ayırımına gitmekle beraber ancak hangi eksiklerin esas etkili sayılacağını sınırlı sayıda belirlemeden düzenlemiştir³¹⁸. Her ne kadar 108. madde metninde ihbarnamelerde mükellefin adının, verginin nevinin veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması hallerinde ihbarnamenin hükümsüz olacağı yazılsa da esasa etkili şekil hataları bunlar ile sınırlı tutulmaması gerekmektedir. Aksi halde ihbarnamede, sözgelimi, VUK'nun 108. madde bağlamında esasa etkili şekil hatasının bulunmaması ve fakat mükellefin adresinin ihbarnamede bulunmaması veya

³¹⁵ Kaneti, s.137.

³¹⁶ Kaneti, s.137.

³¹⁷ Kaneti, s.137.

³¹⁸ Karakoç, **Vergi Hukuku**, 281.

yanlış yazılması hallerinde hukuki durum esasa etkili olmayan şekil hatası olarak kabul edilip bu şekildeki ihbarnameler geçerli sayılacaktır³¹⁹.

Yukarıda tebliğ edilecek belgeler başlığında belirttiğimiz üzere VUK'nun 35. maddesinde ihbarname esası getirilmiş ve ihbarnamede bulunması gereken hususlar belirtilmiştir. Buna göre takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde bu kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Buna karşılık bu eklerin ihbarnameye eklenmemesi VUK'nun 108. maddesinde esasa etkili şekil hatası olarak sayılmamıştır. 108. maddenin lafzından bu hallerin dışında esasa etkili şekil hatasını kabul edilmeyeceği anlaşılmaktadır. Ayrıca madde metninde “gibi, vb.” gibi ibareler de kullanılmamıştır³²⁰. Her ne kadar 108. maddenin metninde belirtilmese de mükelleflerin ve vergi sorumlularının uzlaşma veya dava açma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri ve savunma haklarını tam olarak yerine getirebilmeleri için bu eklerin ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu ve bu eksikliğin esasa etkili olmayan şekil noksanlığı şeklinde değerlendirilemeyeceği de açıktır. Zira ihbarnamenin eki de olsa bu raporlarda maddi olay ve tarhiyatın hukuki nedenleri ortaya konulmaktadır. Danıştay birçok kararında bu şekil eksikliğini esasa etkili bir eksiklik olduğunu vurgulayarak bu şekilde tebliğ edilen ihbarnameleri hükümsüz saymıştır³²¹.

Belirtmek gerekir ki Danıştay'ın, VUK'nun 35. maddesinde yer alan takdir komisyonu kararı ve inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi yönündeki amir hükmün bu belgelerin mükellefe tebliğ edilmek mecburiyeti bulunduğu anlamına geldiğini ve sadece bu belgelerin ihbarnameye eklenmemiş olmasının VUK'nun 108. maddesi uyarınca tebliğ edilen ihbarnameleri hükümsüz kılmayacağı yönünde bir kararı da mevcuttur³²².

³¹⁹ Dumlu, s.276.

³²⁰ Özyer, s.165.

³²¹ D.7.D., T.08.03.2005, E.2004/1795, K.2005/553; D.4.D., T.02.03.2004, E.2001/1849, K.2004/555; D.4.D, T.02.03.1998, E.1997/1536, K.1998/688, <http://www.kazanci.com/>, ET: 16.04.2014.

³²² D.11.D., T.14.11.1997, E.1996/6510, K.1997/4061, <http://www.kazanci.com/>, ET: 30.04.2014.

3.1.1. Esaslı Şekil Hataları

VUK'nun 108. maddesi esasa etkili şekil hatalarını düzenlemiştir. Bu tür hatalar, tebliğ evrakı usulüne uygun tebliğ edilmiş olsa dahi belgeyi geçersiz hale getirmektedir. Bu sebeple artık tebliğ edilen belge hukuki sonuçlarını doğurmayacak ve böylece de tebligat yapılmamış sayılacaktır. Hatalı tebliğ edilen bir vergi ihbarnamesinin sonucunda vergi alacağı talep edilemeyecektir³²³. Hatalı tebliğin geçersizliğine rağmen vergi dairesi muhataptan vergi veya vergi cezasını talep ediyorsa bu durumda artık muhatap yargı yoluna gidebilmektedir³²⁴.

Ayrıca, Vergi İdaresi de hatalı tebliğ durumunda belgedeki hataları düzelterek evrakın tekrar tebliğini de gerçekleştirebilmektedir.

Belirtmek gerekir ki Danıştay içtihatlarında esasa etkili şekil noksanlıklarının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı için tarhiyatın da terkin edilmesi gerektiği yönünde kararlar da görülmektedir³²⁵.

Hatalı tebliğ hususunda verilen bu açıklamalardan sonra VUK'nun 108. maddesine göre mükellefin adının, verginin türün veya miktarının, mahkemelerde dava açma sürelerinin yazılmaması ve sözkonusu belgelerin görevli olmayan makam tarafından düzenlenmesi halleri tek tek açıklanacaktır.

3.1.1.1. Mükellefin Adının Yazılmaması

Mükellefin adını içermeyen bir belgenin ve buna bağlı olan bir işlemin mükellefi bağlayacak şekilde hukuki sonuç doğurması esasa etkili bir hata olarak kabul edilmiştir. Bu halde tebliğ evrakında ad unsuru oluşmamaktadır. Kanun metninden bahsedilen “ad” kavramı mükellefin hem ismini hem soy ismini kapsar niteliktedir. Ayrıca tebliğ

³²³ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.903.

³²⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.167.

³²⁵ “...Tarhiyatın dayanağı olan takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmemesi veya ayrıca mükellefe tebliğ olunmaması, ihbarnameyi hükümsüz kılacağından, bu gerekçeye dayanılarak, tarhiyatı terkin eden Vergi Mahkemesi kararında isabetsizlik olmadığı...”, D.3.D. T.15.01.1991, E.1998/2359, K.1998/2359, (Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.184, dp.199’dan naklen). Bu yöndeki diğer bazı kararlar için **Bkz.** D.9.D., T.05.11.2009, E.2008/3530, K.2009/3998; D.4.D., T.02.03.1998, E.1997/1536, K.1998/688, <http://www.kazanci.com/>, ET: 13.10.2014.

evrakında başka birinin adının yazılması halinde de bir hatalı tebligatın varlığından bahsedebilmesi mümkündür³²⁶.

3.1.1.2. Vergi Türünün veya Miktarının Yazılmaması

Verginin türü, nevi ifadesi ile verginin ve vergi cezasının ismi kastedilmiştir. Verginin miktarı ise muhatabın ödemesi gereken vergi aslı veya vergi cezasının tutarıdır.

3.1.1.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresinin Yazılmaması

Anayasa'nın 125. maddesine göre idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolu açıktır. Anayasa bu zorunluluk ile hakkında idari işlem tesis edilen muhataba yargı yoluna başvurmak isterse hangi sürede başvurabileceği hususunu hatırlatmak istemektedir. Uygulamada da dava açma süresinin ve dava açma merciinin yazılmaması sıklıkla görülmekteydi. Ancak vergi idaresi form halinde düzenlediği vergi ve ceza ihbarnameler ile bu ihlalleri ortadan kaldırmayı başarmış gözükmektedir. Danıştay da vergi ve ceza ihbarnamelerinde dava açma süresi ile dava açılacak merciin gösterilmemiş olmasını VUK'nun 108. maddesine aykırı bulmaktadır³²⁷. Ayrıca, dava açma süresinin ihbarnamede var olması fakat yanlış yazılması da ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır³²⁸.

3.1.1.4. Vesikaların Görevli Bir Makam Tarafından Tanzim Edilmemiş Bulunması

Bilindiği gibi idari işlemlerin hukuken geçerli sayılması için bunların görevli ve yetkili makamlar tarafından yapılması gerekmektedir. Bir Kanun hangi idari işlemin hangi makam veya merci tarafından yapılacağını belirlemişse o işlemin o makam ve merci tarafından yapılması gerekmektedir.

Nitekim bu bağlamda da VUK'nun "vergi uygulamasında yetki"yi düzenleyen alt kısmın 4. maddesinde "vergi dairesi"ni düzenlemiş bulunmaktadır. Bu madde hükmüne

³²⁶ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.137-138.

³²⁷ "...Başvuru merci ve süresi gösterilmeyen ödeme emrine ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğinden temyiz istemine konu yapılan...Mahkemesinin, ... sayılı kararında ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık bulunmamıştır..." DVDDGK, T.25.01.2012, E.2009/173, K.2012/19, <http://www.kazanci.com/>, ET: 07.10.2014; Aynı yönde D.9.D., T.11.03.1992, E.1991/790, K.1992/795, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

³²⁸ D.3.D., T.4.20.1994, E.1984/484, K.1984/2972, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

göre vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire şeklinde ifade edilmiştir. Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenmektedir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibariyle mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkili bulunmaktadır.

Bu bilgiler ışığında muhataplara çıkarılacak tebligatlarda “vergi dairesi” esasının göz önüne alınması önem kazanmaktadır. Zira görevli ancak yetkisiz bir vergi dairesinin ya da hem görevsiz hem yetkisiz bir kamu dairesinin yapacağı vergisel tebligatlar geçersiz sayılacaklardır.

3.1.2. Esaslı Olmayan Şekil Hataları

VUK'nun 108. maddesine göre esasa etkili olmayan şekil hataları sebebiyle yapılan tebligat, hukuki niteliğini kaybetmemektedir. Buna göre vergi tebliğlerinde esasa etkili bulunmayan hataların bulunması halinde tebligatın hatasız bir belge gibi hüküm doğuracağı anlaşılmaktadır³²⁹. VUK'nda esasa etkili olmayan hataların neler olduğu sayılmamıştır. Örneğin, vergi veya ceza ihbarnamesinde vergi memurunun ihbarnamede parafının bulunmaması esasa etkili olmayan şekil hatası olarak kabul edilebilmektedir³³⁰. VUK'nda açıkça saymak yoluyla belirtilmeyen esasa etkili olmayan şekil hatalarını yargı kararları ekseninde değerlendirmek yerinde olacaktır. Örneğin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca verilen bir kararda, dava konusu ödeme emrinde takibe alınan borcun yılı, türü, vadesi, miktarının gösterilip; hesaplanan gecikme zammı miktarının ayrıca ödeme emrinde gösterilmemiş olmasını esaslı olmayan şekil hatası olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, İYUK'nun 20. maddesi uyarınca idari yargı hâkiminin her çeşit

³²⁹ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.140.

³³⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.94.

incelemeyi kendisinin yapması gerektiği hususunun hükme bağlandığı, idari yargılama hukukunda resen araştırma ilkesinin benimsendiği vurgulanmıştır³³¹.

Danıştay diğer bir kararında, vergi ihbarnamesinde uzlaşma komisyonunun gösterilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olmadığı, bu sebeple hukuki geçerliliğini kaybetmeyen ihbarnameye karşı davanın zamanaşımı sebebiyle reddedilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığını belirtmiştir³³².

Vergi İdaresinin bu hususa bakışını göstermek açısından Maliye Bakanlığı'nın bir mükellefe gönderdiği yazıdan bahsetmek yerinde olacaktır. Şöyle ki yıllık gelir vergisi beyannamesinde sahip olduğu binek otomobilini bildirmeyen kişi adına hayat standardı göstergelerine göre ikmalen tarh edilen gelir vergisine ilişkin ihbarnamede mükellefe ait otomobilin plakasını ve markasının yanlış yazılmış olduğu gerekçesi ile tebliğ evrakının yenilenmesini isteyen kişiye yapılacak işlemi soran defterdarlığa Maliye Bakanlığı'nca verilen cevap şu şekildedir³³³:

"...mükellef adına yapılan cezalı tarhiyata ilişkin düzenlenen ihbarnamede modeli, plakası ve markası yazılı bulunan araçla mükellefin kendi adına kayıtlı bulunan aracın silindir hacimlerinin aynı olduğu, dolayısıyla hayat standardı ilave gösterge tutarlarına göre ödenmesi gereken vergi miktarının aynı olduğu belirtilmektedir.

*Bu itibarla, olayda yapılan ek tarhiyatın dayanağını mükellefin özel binek otomobile sahip olması teşkil ettiğine göre, bu konuda yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamede aracın plakasının yanlış yazılmış olması, vergilendirme işlemini kusuralandıracak bir husus olmadığı gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda değinilen 108. madde hükmüne göre de esasa müessir olmayan şekil hatasından kaynaklanan bu husus dolayısıyla ihbarnamelerin hükümsüz kılınması mümkün değildir."*³³⁴.

³³¹ DVDDGK, T.16.03.1995, E.1995/312, K.1997/162, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

³³² D.3.D., T.22.09.1992, E.1990/2915, K. 1992/2728, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

³³³ Özyer, s.166.

³³⁴ TC Maliye Bakanlığının Gelirler Genel Müdürlüğünün İstanbul Valiliğine gönderdiği 25.11.1996 tarih ve 5854 sayılı yazı için Bkz. Özyer, s.166.

3.2. Usulsüz Tebligat

Tebligatın kendi kanununda belirtilen usule uygun olarak yapılması temel kuraldır. Bu yüzden usulüne uygun yapılmayan tebligatın geçersiz sayılacağı kabul edilmektedir. Tebligatta usulsüzlük demek esasında tebliğ edilen belgenin kapsam itibariyle yasal gereklilikleri sağlamakla beraber yasada belirtilen usul şartlarına uygun olarak tebliğ edilmemesidir³³⁵. Usulsüz tebligat ile hatalı tebligat birbirinden farklı iki kavramdır. Düzenlenmesinde hata bulunan bir belge usulüne uygun tebliğ edilebileceği gibi, düzenlenmesinde hata bulunmayan bir belge de usulsüz olarak tebliğ edilebilir³³⁶. Usulüne uygun yapılmamadan kastedilen ise kanunda belirtilen usulün tebligat işlemini gerçekleştiren tarafından ya hiç yapılmaması ya da eksik yapılması anlamına gelmektedir³³⁷.

VUK’nda “*usulsüz tebligat*” kurumunu düzenleyen herhangi bir hüküm mevcut değildir. Usulsüz tebligatta sözkonusu tebligat usulüne aykırı yapılmış olsa da tebligatın muhatabı tebliği öğrenmiş ise artık tebligatın geçerli olacağı kestirimi kabul edilmektedir (Tebligat Kanunu, m.32). Zira bu kestirim, VUK ile Tebligat Kanunu arasındaki genel kanun – özel kanun ilişkisinden çıkarsama yoluyla elde edilmektedir (Tebligat Kanunu m.52).

Usulüne aykırı olarak yapılmış tebligatın hükmünün ne olacağı Tebligat Kanunu’nun 32. maddesinde düzenlemiştir. Buna göre tebligat usulüne aykırı olarak yapılmış olsa bile tebligatın muhatabı usulüne aykırı yapılmış olan bu tebligatı bir şekilde öğrenmişse artık bu tebligat geçerli kabul edilecektir³³⁸. Bu durumda tebligat muhatabın bizzat beyan ettiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilecektir³³⁹.

³³⁵ Kaneti, s.138.

³³⁶ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.143.

³³⁷ Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, s.143.

³³⁸ D.11.D., T.08.04.1996, E.1996/484, K.1996/1513, “...tebliğ zarfı üzerindeki adresin vekile ait olmaması, tebligat yapılan şahsın vekil adına tebligatı almaya yetkili bulunmaması karşısında tebligatın usule aykırı olarak yapıldığı anlaşıldığından muhatabın tebligata muttali olduğunu belirttiği 15.5.1995 tarihine göre 9.6.1995 tarihinde kayda giren dilekçeyle yapılan temyiz başvurusunun süresinde olduğunun kabulü gerekirken temyiz isteminin süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir...”, <http://www.kazanci.com/>, ET:06.10.2014.

³³⁹ D.11.D., T.04.06.2003, E.2003/350, K.2004/2494, “...32. maddesi hükmü karşısında, davacının mahkeme kalemni telefonla arayarak tebliğe muttali olduğunu belirtildiği 17.10.2002 tarihine göre

Tebligat üzerine yapılması gereken işlemlerin tabi olduğu süreler de muhatabın usulsüz tebligatı öğrendiğini beyan ettiği tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır³⁴⁰. Ayrıca, usulsüz tebligat halinde muhatabın tebligatı öğrendiğinin ve bunun tarihinin bir başkası tarafından iddiası ve ispatı mümkün değildir (Tebligat Yönetmeliği, m.53/3).

Usulüne uygun tebligat sebebiyle tebligatın geçersiz sayılmasının iki sonucu vardır³⁴¹. Birincisi, tebliğin geçersiz sayılması halinde dava açma süresinin başlamamasıdır. Dava açma süresinin başlamaması demek vergi idaresinin kendisine karşı açılan bir davanın süre aşımı sebebiyle reddedilmesi talebinde bulunamayacağı³⁴² ve vergi mahkemesinin de dava açma süresini hesaplarken bu usulsüz tebliğ tarihini esas alamayacağı demektir³⁴³. İkincisi ise vergi idaresinin tebliğe bağlı olarak yapacağı sonraki işlemlerin yapılamamasıdır³⁴⁴.

süresinde yenilendiği anlaşılan davanın esastan incelenmesi gerekirken, süre aşımı yönünden reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”, <http://www.kazanci.com/>, ET: 06.10.2014.

³⁴⁰ Deliduman, s.132.

³⁴¹ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.281.

³⁴² Karakoç, **Vergi Hukuku**, 282.

³⁴³ D.9.D., T.21.01.2003, E.2000/4324, K.2003/34, “Olayda davacının "...” adresindeki faaliyetini terk etmesi üzerine defter ve belge ibrazına ilişkin yazı ikametgah adresinde annesine tebliğ edildiği halde dava konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinin de aynı adreste tebliğ edilmesi gerekirken terk ettiği iş adresinde kardeşine tebliğ edildiği, bu kişinin ise 213 sayılı Kanununun 94. maddesinde sayılan kişilerden olmadığı anlaşıldığından ve davacı tebligatın 12.1.1998 tarihinde eline geçtiğini beyan ettiğinden 7201 sayılı Kanununun 32. maddesi uyarınca bu tarihin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekmektedir...Bu durumda 4.2.1998 tarihinde açılan davada süreaşımı bulunmadığından Vergi Mahkemesince esas hakkında karar verilmesi gerekirken davanın süreaşımı nedeniyle reddedilmesinde isabet görülmemiştir.”, <http://www.kazanci.com>, ET:29.10.2014.

³⁴⁴ Karakoç, **Vergi Hukuku**, 281-282.

3.3. Cezai Hükümler

VUK'nda vergi usul hukukunda tebligata dair işlenebilecek bir suç tipine yer verilmemiştir. Bunun yanında Tebligat Kanunu 51. maddesi gereği VUK'nda hüküm bulunmadığı zaman Tebligat Kanunu uygulama alanı bulacaktır. Tebligata dair cezai hükümler Tebligat Kanunu'nun 52. ve 56. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Tebligat Kanunu'nun 52. maddesine göre posta vazifesini yapan memurlara Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ilişkin hükümlerine göre yargılama yapılacaktır³⁴⁵.

3.3.1. Yanlış İsim ve Adres Bildirme Suçu

Tebligat Kanunu 53. maddesi uyarınca Tebligat Kanunu'na göre tebligat yapılması gereken hallerde bir kimse kendisine veya başkasına ait isim veya adresi yanlış olarak bildirir ise fail hakkında altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına hükmolunmaktadır.

Bu suçun maddin unsurunu, failin kendisine veya başkasına ait isim veya adresi tebligatı yapmakla görevli idarelere yanlış olarak bildirmesi oluşturmaktadır. Bu bağlamda kendisinin veya başkasının isim ve adresi ile ilgili yanlış bilgi veren herkes bu suçun faili olabilmektedir.

İYUK'nun 53. maddesinin 1-e fıkrasına göre, lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması yargılamanın yenilenmesi sebeplerindedir. Bu bağlamda sözgelimi, karşı tarafın adresinin yanlış bildirerek tebligatta hile yapılması ve bu surette kararın kesinleşmesi halinde yargılamanın yenilenmesi gerekecektir.

3.3.2. Yalan Beyan Suçu

Tebligat Kanunu'nun 55. maddesine göre;

- Kendisi hakkında tebliğ memuruna yalan beyanda bulunan muhatap,
- Muhatap namına kendisine tebligat yapılabilecek olup da, tebliğ memuruna muhatap hakkında yalan beyanda bulunan kişi,

³⁴⁵ Y.4.C.D., T.16.03.2009, E.2008/20258, K.2009/4797; Y.4.C.D., T.18.10.2006, E.2006/2081, K.2006/17292, <http://www.kazanci.com/>, ET: 26.04.2014.

-Muhatap olmadığı veya muhatap namına tebellüğ etmeye yetkisi bulunmadığı halde tebliğ memuruna hüviyet ve sıfatı hakkında yalan beyanda bulunarak tebliğ evrakını alan kimse bu fiilleri dolayısıyla bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

3.3.3. Tebliğ Edilen Evrakın Muhatabına Verilmemesi ve Tebligatı Kabulden Kaçınma Suçu

Muhatap namına kendilerine tebligat yapılan kimseler tebliğ evrakını muhataplarına en kısa zamanda vermedikleri için gecikme veya zararın ortaya çıkması halinde bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır (Tebliğat Kanunu m. 54/1).

Bu suç ile muhatap adına kendisine tebligat yapılan kimselerin tebliğ evraklarını muhataplarına en kısa sürede vermelerini sağlamak için düzenlenmiştir. Bu suç tipinin maddi unsuru tebliğ evraklarını muhataplarına en kısa sürede vermemeleri ve bunun sonucunda bir gecikme veya zararın ortaya çıkmasıdır. Vergi tebligatları bakımından suçun faili, VUK'nun 94. maddesinin üçüncü paragrafı uyarınca muhatap ile aynı ikametgâhta bulunanlar veya muhatabın işyeri memur veya personeli olabilir. Nitekim VUK bakımından tebligatı kabule yetkili kişiler bunlardır. Madde metnindeki “en kısa zamanda” ifadesi belirsiz bir ifadedir ve somut olayın özellikleri dikkate alınarak bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Kendisine yapılması gereken tebligatı almayan muhatap ile muhatap adına tebligatı kabule mecbur olup da tebligatı kabul etmeyenler hakkında da Tebliğat Kanunu'nun 54. maddesinin birinci paragrafında yer alan cezalar uygulanır.

3.3.4. Kanunu Uygulamakla Görevli Kişilerin İşleyecekleri Suçlar

Tebliğatın yapılmasında vazifeli bulunan memur ve hizmetliler ile mahalle, köy muhtar ve ihtiyar heyeti ve meclisi azaları işledikleri suçlar ile kendilerine karşı işlenen suçlardan dolayı, Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılmaktadır. (Tebliğat Kanunu m.52)

Tebliğat Kanunu'nun bu hükmü Türk Ceza Kanunu'na yollama yaparak madde metninde yazılı kişileri kamu görevlisi olarak kabul edilmesini öngörmüştür. Türk Ceza

Kanunu'nda kamu görevlilerin işleyebileceği suçlara örnek olarak rüşvet, irtikâp, resmi belgede sahtecilik, görevi kötüye kullanma verilebilir.

Sözkonusu memurlara ceza tatbiki bu kişilere disiplin ceza soruşturması yapılmasına engel değildir (Tebliğat Kanunu m.52/2).

Yukarıda vergi tebligatında geçerli ilkeler başlığında bahsedildiği üzere VUK'nun 5. maddesinde yazılı kişiler bakımından vergi mahremiyeti yasağı mevcuttur. VUK'nun 362. maddesinde ise vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı düzenlenmiştir.

3.3.5. Tebliğat Evrakının Taliki Suçu

Tebliğ evrakının veya ihbarnamenin talikine³⁴⁶ karşı koyanlar ile talik edilen bu kabil evrakı bulunduğu yerden koparan, imha eden veya okunamaz hale getirenler hakkında, üç aydan bir yıla kadar hapis ve yirmi beş günden yüz elli güne kadar adlî para cezasına hükmolunmaktadır (Tebliğat Kanunu, m.56).

Bu suçun maddi unsuru, asılması veya yapıştırılması gereken tebliğat evrakının asılmasına veya yapıştırılmasına engel olmak ile tebliğat evrakını bulunduğu yerden koparmak, imha etmek veya okunmaz hale getirmektir.

Tebliğ evrakının taliki ile ilgili suçlar, VUK'na göre yapılacak ilanen vergi tebligatları, Tebliğat Kanunu'nun 21. maddesine göre kapıya yapıştırma usulü ile tebliğat yapılması gibi hallerde (tebliğ evrakının asılması veya yapıştırılması gereken haller) meydana gelebilmektedir³⁴⁷.

³⁴⁶ Talik: Asma, yukarı kaldırma, yapıştırma,

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.549276f05b48b5.70161223, ET: 10.04.2014.

³⁴⁷ Ruhi, s.1309.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışmada ortaya koyulmaya çalışıldığı üzere “tebligat” vergi usul hukukunun önemli bir konusunu oluşturmaktadır. Öyle ki kanunkoyucu vergilendirme işlemlerinde tebligatı, tebligat hususunda genel kanun olan Tebligat Kanunu ile yetinmeyip, VUK’nda ayrıca düzenlemiştir. VUK’nda vergilendirme işlemlerinde tebligatı sıkı şekil şartlarına bağlamıştır. Nitekim vergi idaresi tarafından yapılan basit olarak nitelendirilebilecek hataların dahi verginin alınmasına olumsuz yönde etkili olabildiği ciddi vergi kayıpları yaşandığı görülmüştür.

Tebligat ile mükellef vergilendirme ile ilgili işlemlerden haberdar olurken diğer yandan bu işlemlere karşı hukuki yollara başvurabilmesi sağlanmaktadır. Bunun sonucunda ise Anayasa’nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı denetim yolunun açık olması ilkesi anlam kazanmaktadır.

Her ne kadar tebligat hükümleri kanunkoyucu tarafından sıkı şekil şartlarına tabi tutulsa da bazı hallerde hükümlerin yeterli açıklıkta olmadığı bazı hallerde ise birbiri ile çelişen hükümlerin varlığı görülmektedir. Bu durum VUK’nun tebligata dair hükümlerinin gereksinimleri karşılamadığına işaret etmektedir. Örneğin, VUK’nun 93. maddesinde “*ilgili*” ifadesi yeteri kadar açık değildir.

VUK’nda “*Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya her hangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin baş parmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur.*” hükmü yer almaktadır. Ancak muhatabın sol elinin başparmağı yoksa tebligatın nasıl yapılacağı düzenlenmemiştir. Bu halde Tebligat Kanunu düzenlemeleri genel kanun olarak uygulama alanı bulacak ise de kanunkoyucunun sadece tek bir ihtimali dikkate alması şaşırtıcıdır.

VUK’nun 106. maddesinin altıncı paragrafında “*Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.*” hükmü yer almaktadır. Ancak tebligatın belgelendirme işlevi açısından bu şekilde yapılacak bir tebligatın sıhhati tartışmalıdır. Gerçi bu hallerde durumun komşulardan biri, muhtar,

ihthiyar heyetinden biri veya zabıta memuru huzurunda ve bu kişilerin imzaları ile tespit altına alınması öngörölmüş olsa da günümüz şartlarında bu hükmün uygulanabilirliğinin tartışmalı olmaktan çıkarmamaktadır.

VUK'nun 94. maddesinin üçüncü paragrafında yer alan *“Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşığı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir”* hükmü yeterince açık değildir. Kanunkoyucu memura muhatabın kimliğini araştırma yükümlülüğü yüklememiştir. Böylelikle tebliğe muhatap olacak kişi posta memurunun yapacağı sübjektif bir değerlendirme ve takdire göre belirlenmektedir.

Üzerinde önemle durulması gereken hususlardan biri de Tebligat Kanunu ile VUK arasındaki ilişkidir. Her ne kadar aralarında özel-genel kanun ilişkisinin varlığı Tebligat Kanunu 51. maddesinde hüküm altına alınmış olsa da Tebligat Kanunu'nun uygulanma derecesinin ne olduğu belirsizdir. Yargı kararları incelendiğinde de bazı hususlarda birlik olduğu ancak bazı hallerde farklı uygulamalar olabildiğı gözlemlenmektedir. Kaldı ki Tebligat Kanunu ile VUK'nda belirlenen tebligat esaslarının birbirinden farklıdır ve VUK içerisinde hangi hallerde Tebligat Kanunu'nun uygulanacağı belirsizdir. Bu hususun verginin kanuniliğı ilkesi bağlamında sınırları belli bir şekilde VUK içerisinde yer alması yerinde olacaktır.

Saydığımız bu hususlara daha birçok örnek vermek mümkündür. Tebligatın bir usul ve şekil işlemleri olması sebebiyle sıkı şartlar ile düzenlenmeye çalışılmakta ise de bahsedilen hususlar göstermektedir ki VUK'nda yer alan tebligata dair hükümler yeteri kadar açık, berrak değildir. Bu duruma yargı kararları ile kalıcı bir çözüm sunulduğu da söylenemez.

Bu hususlara elektronik tebligat müessesinin kalıcı bir çözüm getirebileceğı kanaati hâsıl olmuştur. Nitekim daha önce de belirtildiğı üzere elektronik tebligat ile bir yandan hızlı ve ucuz bir şekilde tebligatın bilgilendirme işlevi sağlanırken diğeryandan güvenli elektronik imza ve zaman damgası ile sistemin içerisinde oluşan hukuki delillerle belgelendirme işlevi gerçekleştirilmiş olmaktadır. Özellikle ilan tebligatının bilgilendirme

işlevini yeterince yerine getirmemesi karşısında elektronik tebligatın önemli bir gelişme olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim ilan tebligat son çare olarak başvuru bir tebligat usulü olsa da faydasız bir tebligat usulüdür. Bu bağlamda elektronik tebligata dair 6009 Sayılı Kanun ile 23 Temmuz.2010 tarihinde VUK'nun 107/A maddesine eklenen hüküm büyük önem arz etmektedir. Ancak elektronik tebligatın vergilendirme işlemlerinde kullanılması için gerekli ikincil düzenlemeler hala çıkarılmamıştır. Bu düzenlemelerin bir an önce çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca kişisel verilerin korunması yasasının hâlihazırda olmaması elektronik tebligatın sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi bakımından önemli soru işaretlerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim artık bilişim dünyası bireylere resmi-gayri resmi işlerini yapmak için büyük kolaylıklar sağlarken aynı zamanda aynı kolaylığı idareye de kişisel verileri toplama ve işleme hususunda sağlamaktadır. İdarenin ve üçüncü kişilerin bu hususta keyfi davranmaması için veri koruma yasasının varlığı büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN**, Abdurrahman; **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- AKSOY**, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- ARSLAN**, Mehmet; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ASLAN**, Zehreddin / **KAHRAMAN**, Berk; **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- BİLİCİ**, Nurettin; **Vergi Hukuku**, 10.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- BULUTOĞLU**, Kenan; **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 1. Baskı, Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, İstanbul, 1982.
- CANDAN**, Turgut; **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- CANDAN**, Turgut; **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları**, Süryay Yayıncılık, İstanbul, 1997.
- ÇAĞAN**, Nami; **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:389, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- DELİDUMAN**, Seyithan; **Tebliğat Hukuku Bilgisi**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- DONAY**, Süheyl; **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- DÖNMEZ**, Recai; **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yoluyla Takip**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

- DÖNMEZ**, Recai / **TAŞ**, Metin / **ŞENYÜZ**, Doğan / **KIZILOT**, Şükrü; **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- DUMLU**, Selahattin; **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957.
- DEVELİOĞLU**, Ferit; **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitabevi, Ankara, 2007.
- ERGİNAY**, Akif; **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1981.
- ERKUT**, Celal; **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990.
- EROL**, Ahmet; **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- GELEGEN**, Tamer / **KARADAĞ**, O. Nuri / **TAMER**, Samet; **Vergi Anlaşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları 1971-1973**, Ankara, 1974.
- GÜNDAY**, Metin; **İdare Hukuku**, 10.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2011.
- GÖZLER**, Kemal; **Anayasa Hukukuna Giriş**, 11.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- GÖZLER**, Kemal; **Hukuka Giriş**, 5.baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008.
- GÖZLER**, Kemal; **İdare Hukuku-I-II**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009.
- KANETİ**, Selim; **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KARAGÖZOĞLU**, H.Fevzi; **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara, 1975.
- KARAKOÇ**, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- KARAKOÇ**, Yusuf; **Vergi Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- KIRBAŞ**, Sadık; **Vergi Hukuku**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

- KIRMAN, Ahmet; 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Ankara, 1992.
- KIZILOT, Şükrü; Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- KIZILOT, Şükrü; Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim; Gerekçeli Tür Vergi Kanunları**, 8. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1993.
- MUTLUER, M.Kamil; Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.
- MOROĞLU, Erdoğan / MUŞUL, Timuçin; Tebligat Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul, 1990.
- MUŞUL, Timuçin; Tebligat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- OKTAR, Ateş; Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.
- ONAR, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3.Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku**, 21. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.
- ÖZSUNAY, Ergun; Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu**, 5. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÖZYER, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2008.
- RADO, Şevket (Haz.); Hayat Büyük Türk Sözlüğü**, Hayat Yayınları, İstanbul.

- RUHİ**, Ahmet Cemal; **Tebliğat Hukuku**, 8.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013.
- SABAN**, Nihal; **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009.
- ŞENYÜZ**, Doğan / **YÜCE**, Mehmet / **GERÇEK**, Adnan; **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- ŞENYÜZ**, Doğan; **Vergi Hukukunda Tebliğat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.
- TURGAY**, Recep; **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.
- ULUATAM**, Özhan / **METHİBAY**, Yaşar; **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.
- UYSAL**, Ali / **EROĞLU**, Nurettin; **Açıklamalı İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.
- ÜREL**, Gürol; **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.
- YALTI SOYDAN**, Billur; **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1995.
- YALTI**, Billur / **ÖZGENÇ**, A.Selçuk; **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2.Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- YERLİKAYA**, Gökhan Kürşat; **Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- YILDIRIM**, Turan / **YASİN**, Melikşah / **KAMAN**, Nur / **ÖZDEMİR**, H.Eyüp / **ÜSTÜN**, Gül / **OKAY TEKİNSOY**, Özge; **İdare Hukuku**, 5. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- YILMAZ**, Ejder; **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

MAKALELER VE TEBLİĞLER

BOZDOĞANOĞLU, Burçin; “**Vergi İnceleme Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ve Hukuki Sonuçları**”, Yaklaşım Dergisi, S:219, Ankara, Mart 2011.

BÖRÜ, Levent; “**Elektronik Tebligat Yönetmeliği Taslağı’na İlişkin Kısa Bir Değerlendirme**”, Ankara Barosu Dergisi, S:2, Ankara, 2012.

ERGİNAY, Akif; “**Anayasa’nın Mali Hükümleri**”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri No.9, İstanbul,1964.

GÖZLER, Kemal; “**Uluslararası Andlaşmaları Akdetme ve Onaylama Yetkisi: Bir Karşılaştırmalı Anayasa Hukuku İncelemesi**”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:56, No:2, Ankara, Nisan-Haziran 2001.

SOLAK, Eymen; “**Türkiye’de Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminin Hukuki Açidan Değerlendirilmesi**”, Kazancı Hukuk Araştırmaları Dergisi, S:3, İstanbul, Haziran 2014.

ŞENYÜZ, Doğan; “**Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı**”, Yaklaşım Dergisi, S:183, Ankara, 2008.

TAŞDELEN, Aziz; “**Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:56, S:1, Ankara, 2007.

YERLİKAYA, GÖKHAN KÜRŞAT; “**Türk Vergi Hukukunda Tebellüğden İmtina Edilmesi ve Bir Danıştay Kararı**, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S:17-18, İstanbul, 2006.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat; “**Vergi ihbarnamelerinin Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu**”, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S:35-36, İstanbul, 2007

TEZLER

GÖNCÜLER, M. Azmi; Vergi Hukukunda Tebligat, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tez No:154, İstanbul, 1986.

GÜNELİ, Nihan; Kayıtlı Elektronik Posta: Bir Uygulama Örneği Olarak Elektronik Apostil, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>

<http://www.baltaci.av.tr/2013/03/11/kayitli-elektronik-posta-rehberi-kep-nedir/>

<http://www.etsi.org/>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.kazanci.com/>

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

<http://www.nisanyansozluk.com/>

<http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>

<http://www.tdk.gov.tr/>

<http://www.tk.gov.tr/>

<http://ua.mfa.gov.tr/>

<http://www.yenimedya.com.tr/>

<http://en.wikipedia.org>

ÖZGEÇMİŞ

Eymen SOLAK, 29 Ekim 1990 tarihinde İstanbul'da doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Kahramanmaraş'ta tamamladı. 2007 yılında üniversite sınavına girerek İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ne girmeye hak kazandı. Lisans eğitimini 4 Temmuz 2012 tarihinde tamamladı. Lisans eğitimimi bitirdikten sonra 28 Ağustos 2012 tarihinde Öğretim Üyesi Yetiştirme Programı kapsamında Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalına araştırma görevlisi olarak atandı. Aynı yıl Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programına başladı. Halen Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesinde araştırma görevlisi olarak çalışmaya devam etmektedir.