

T. C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

Yüksek Lisans Tezi

AYŞEGÜL KORKMAZ

İstanbul, 2009

T. C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

Yüksek Lisans Tezi

AYŞEGÜL KORKMAZ

Danışman : YRD. DOÇ. DR. MEHMET EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi
AYŞEGÜL KORKMAZ'ın TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT adlı tez çalışması
,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.07.2009 tarih ve 2009-12/34 sayılı kararıyla
oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul
edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

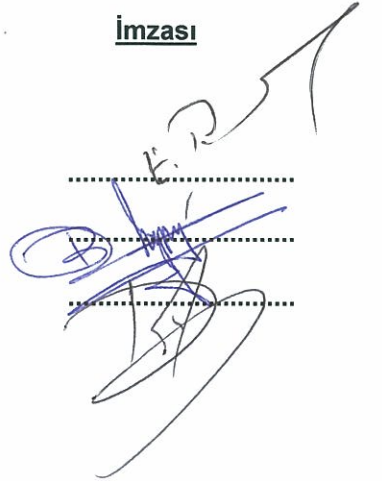
İmzası

Tez Savunma Tarihi : 4.9.2009

1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. MEHMET EZHAN DOĞRUSÖZ

2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. DOĞAN ARGUN



ABSTRACT

Notification is an important issue in today's life. As being one of the most crucial instruments in judicial actions, any wrong-doing in notification process, can cause a severe loss in tax revenue -as it can be called one of the main sources of the public income; or else, it can cause an unabatable damage to tax payers.

Because of the importance attached to it, the notification has been under taken as a seperate issue in the Turkish Tax law (the VUK), with law number 213. The cases or the issues that are not under taken or not mentioned in this special law (VUK, 213), the common law about notification, with law number 7201 rules are applied.

In this study, the written communication or, notification process in law 213, the VUK and any malfunction or impediment in practice are deliberately elaborated. To do that, the views and the opinions explained about the Law, the decrees announced by the state council -Danistay and also in the doctrine are analysed. Hence, the solutions are proposed related to the impediments in the notification process.

ÖZET

Günümüzde tebliğ önem taşıyan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuk alanında önemli sonuç doğuracak bir işlem olan tebliğ işlemi ile ilgili yapılacak hata; bir kamu alacağı türü olan vergi ile ilgili önemli kayıplar ve mükellef aleyhine oluşacak ciddi haksızlıklar şeklinde kendini göstermektedir.

Tebliğ, sahip olduğu önemli işlevlerinden dolayı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ayrıca özel olarak düzenlenmiştir. Özel Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, genel kanun niteliğinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Bu çalışmada 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğ işlemi ve uygulama alanında ortaya çıkan aksaklık ve eksiklikler açıklanmaya çalışılmıştır. Bu amaçla Kanunda, Danıştay kararlarında ve doktrinde yer alan görüşler incelenmiş; tebliğ işlemi ile ilgili ortaya çıkan aksaklıklar hakkında değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı, hukuk alanında önemli sonuçlar doğuracak bir işlem olan tebliğ işleminin Vergi Usul Kanunu açısından nasıl yapılması gerektiği, uygulamada nasıl yapıldığı, genel Kanun olan Tebligat Kanunu ve özel Kanun olan Vergi Usul Kanununda yer alan tebliğ hükümlerinin uygulama alanıdır. Bu çalışmada özellikle uygulama alanında ortaya çıkan sorunlar ve çelişkili durumlar incelenerek doktrinde ileri sürülen görüşler ve yargı kararları ışığında bazı sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışma bir yüksek lisans tezi olarak hazırlanıp, 04.09.2009 tarihinde Yrd. Doç. Dr. Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ, Prof. Dr. Doğan ARGUN'dan oluşan jüri tarafından ve Yrd. Doç. Dr. Veysi SEVİĞ'in katılımı ile oy birliği ile kabul edilmiştir.

Yüksek lisans tez konumun belirlenmesinde, yaptığım araştırmalarda ve danıştığım her konuda yardımlarını esirgemeyen, çalışmalarımı sabırla destekleyip her aşaması ile ilgilenen, fikir ve katkıları ile bana yol gösterip yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmanın şekillenmesine yön veren, değerli hocam ve tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Mehmet Ezhan DOĞRUSÖZ'e; tezimin yazım aşamasında ve araştırmalarımnda yardımlarını gördüğüm sonsuz bilgi ve birikimiyle tez çalışmamda katkıda bulunan sayın hocam Yrd. Doç. Dr. Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ'e; tez çalışmamı yoğun iş hayatımla beraber yürütmem konusunda bana destek olan, yüreklendiren, engin bilgi ve tecrübesi ile yol gösteren Dr. Nedim TÜRKMEN'e; tezimin veri toplama ve yazma aşamasında yardım ve desteklerini esirgemeyen Araş. Gör. Soner YAKAR'a; yüksek lisans döneminde yapmış olduğum çalışmalar kapsamında bana sağladığı katkılarla bilgimi, ufkumu genişleten ve her daim yanımda olan sayın hocalarım Yrd. Doç. Dr. Yalçın ALGANER'e, Yrd. Doç. Dr. Veysi SEVİĞ'e, Doç. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR'a ve diğer bölüm hocalarıma çok teşekkür ederim.

Çalışmalarım esnasında büyük sabır göstererek bana destek olan aileme; hakkettikleri ilgiden yoksun bırakmama rağmen anlayışla karşılayıp, tüm sıkıntılarımı paylaşan dostlarım Seval KARALI, Başak ARSLAN, Suat SÖZBİR ve tüm arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

KISALTMALAR

AATUHK (Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun)

BTK (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu)

E. (Esas)

İYUK (İdari Yargılama Usulü Kanunu)

K. (Karar)

m. (Madde)

PTT (Posta Telgraf Teşkilatı)

s. (Sayfa)

TCK (Türk Ceza Kanunu)

Teb. K. (Tebliğat Kanunu)

TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu)

VUK (Vergi Usul Kanunu)

İÇİNDEKİLER

Sayfa No	
KISALTMALAR.....	i
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM TEBLİĞ KAVRAMI

1. TEBLİĞ KAVRAMI VE TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ	
1.1.Tebliğ ve İdari İşlem Kavramları.....	3
1.1.1.Genel Olarak.....	3
1.1.2.Tebliğ Kavramı.....	4
1.1.3.İdari İşlem Kavramı.....	5
1.1.3.1.İdari İşlem Türleri.....	6
1.1.3.2.İdari İşlemin Unsurları.....	9
1.1.3.2.1.Yetki Unsuru.....	10
1.1.3.2.2.Şekil ve Usul Unsuru.....	13
1.1.3.2.2.1. Şekil Unsuru.....	13
1.1.3.2.2.2.Usul Unsuru.....	16
1.1.3.2.3.Sebeup Unsuru.....	17
1.1.3.2.4.Konu Unsuru.....	19
1.1.3.2.5.Amaç Unsuru.....	20
1.2.Tebliğin Amacı ve Önemi.....	21
1.2.1.Tebliğin Amacı.....	21
1.2.2.Tebliğin Hukuki Açısından Önemi.....	22
2. HUKUKSAL DAYANAKLARINA GÖRE TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ	
2.1.213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Tebliğ.....	25
2.2.7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nda Tebliğ.....	27
2.3.İki Kanun Açısından Tebliğde Ortaya Çıkan Sakatlıklar.....	33

İKİNCİ BÖLÜM VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ VE ÇEŞİTLERİ

1. VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ	
1.1.Yurt İçinde Tebliğ.....	42
1.1.1.Tebliğin Hukuki Niteliği	42
1.1.1.1.Vergi Hukuku Açısından.....	42
1.1.1.2.İdare Hukuku Açısından.....	43
1.1.2.Tebliğ Edilecek Belgeler.....	46
1.1.3.Tebliğ Yerine Geçen Belgeler.....	49
1.1.4.Tebliğ Yapılacak Kimseler.....	50
1.1.4.1.Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ.....	51
1.1.4.1.1.Mükellefin İkametgahında Bulunanlara veya İşyerinde Personeline Tebliğ.....	51
1.1.4.1.2.Kanuni Temsilcilere Tebliğ.....	56
1.1.4.1.3.Umumi Vekile Tebliğ.....	59

1.1.4.2.Tüzel Kişilere Tebliğ.....	63
1.1.4.3.Tebliğ İle İlgili Diğer Özellikli Haller.....	65
1.2.Yurt Dışında Tebliğ.....	70
2. VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ	
2.1.Genel Olarak.....	70
2.2.Posta Yoluyla Tebliğ.....	70
2.2.1.Kapalı Zarf Esası.....	71
2.2.2.Bilinen Adreslere Tebliğ.....	72
2.2.3.Tebliğ Evrakının Teslimi.....	77
2.3.İlan Yoluyla Tebliğ	84
2.3.1.Tebliğ'in İlan Yoluyla Yapılacağı Durumlar.....	84
2.3.2.İlan Yoluyla Tebliğde Usul.....	89
2.4.Dairede veya Komisyonunda Tebliğ.....	93
2.5.Yurt Dışında Tebliğ.....	94
2.5.1.Genel Olarak.....	94
2.5.2.Yurt Dışında Tebliğ Usulü.....	94
2.5.3.Yurt Dışında Tebliğ'in Hukuki Sonuçları.....	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEBLİĞDE HATA VE VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞİN SONUÇLARI

1. TEBLİĞDE HATA

1.1. Genel Olarak.....	99
1.2. Tebliğ Edilen Belgede Hata.....	99
1.2.1. Esasa Etkili Şekil Hataları.....	99
1.2.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları.....	102
1.3. Tebliğ Usulünde Yapılan Hata.....	103

2. VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞİN SONUÇLARI

2.1.Genel Olarak.....	105
2.2.Tebliğ'in Vergi Tahsiline Etkileri.....	105
2.3.Tebliğ'in Zamanaşımına Etkileri.....	107
2.4.Tebliğ'in Borcun Vadesine Etkisi.....	112

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	114
------------------------------------	------------

KAYNAKÇA.....	117
----------------------	------------

GİRİŞ

Vergi hukukunda önem taşıyan bir konu olarak tebliğ, 7201 sayılı Tebligat Kanunundan ayrı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun tebliğ ile ilgili hükümleri gereğince tebliğ; vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden bir yazının veya belgenin muhatabına önceden belirlenmiş şekil ve yöntemlere göre iletilmesidir. Vergilendirme ile ilgili tebliğin ilgililerine Vergi Usul Kanununun 93.-109. maddeleri arasında belirlenmiş esaslara uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Hukuk alanında önemli sonuç doğuracak bir işlem olan tebliğ ile ilgili yapılacak hata, önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bunlar; bir kamu alacağı türü olan vergi ile ilgili önemli kayıplar ve mükellef aleyhine oluşacak ciddi haksızlıklar şeklinde kendini göstermektedir. Böylesine üzerinde durulması gereken önemli bir konu ile ilgili uygulama alanında ortaya çıkan farklılıklar ve görüş ayrılıklarından, Vergi Usul Kanunun yeterince anlaşılamadığı ve kanunun uygulama anlamında belli konularda yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle incelemeye değer bir konu olarak görülmüş ve bu çalışma düzenlenmiştir. Çalışmada 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğ işlemi ve uygulama alanında ortaya çıkan aksaklık ve eksiklikler açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi Hukukunda Tebligat Konulu bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; tebliğ kavramı ve çeşitleri üzerinde durularak; tebliğ ve idari işlem kavramları açıklanıp, idari işlemin unsurları ve idari işlem ile ilgili sakatlıklardan bahsedilmiş ve daha sonra tebliğin amacı ve hukuki açıdan önemi üzerinde durularak, hukuksal dayanaklarına göre tebliğ çeşitleri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde ise; Vergi Usul Kanununda tebliğ kavramı detaylı olarak incelenmiştir. Yurt içinde tebliğin nasıl gerçekleştirildiği, tebliğ edilecek belgelerin neler olduğu, gerçek kişilere, tüzel kişilere, umumi vekillere ve kanuni temsilcilere göre tebliğin nasıl yapıldığı Danıştay kararları yardımıyla da açıklanmaya çalışılmıştır. Daha

sonra tebliğ çeşitlerinden bahsedilerek, posta yoluyla, ilan yoluyla, dairede ve yurt dışında tebliğin nasıl yapılacağı, yapılırken hangi şartlara ve hangi kanun maddelerine uygun hareket edileceğinden bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde ilk olarak; tebliğ edilecek belgede ve tebliğ usulünde yapılan hatalar üzerinde durulmuştur. Daha sonra ise Vergi Usul Kanununda tebliğin doğurduğu sonuçlar belirtilerek; tebliğin verginin tahsiline, zamanaşımına ve borcun vadesine olan etkileri incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın sonucunda ise; tez konusu ile ilgili değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEBLİĞ KAVRAMI VE TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ

1.1. Tebliğ ve İdari İşlem Kavramları

1.1.1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanununun^{*} (V.U.K.'nın) 21. maddesinde tebliğ, “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe^{*} veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı gibi tebliğ; duyurma ve belgelendirme işlemidir. Bu belgelendirme işlemi, belirli şekillere uyularak yapılır. Yani, tebliğ konusunda şekil, büyük önem taşır.

Tebliğ hukuki bir işlem; fakat kendi başına sonuç doğuran, nihai bir işlem değil, usuli ve uygulamaya yönelik idari bir işlemdir.¹ Tebliğ, idari işlemin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan usuli bir işlemdir. Bu nedenle; tebliğ işlemindeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Yani tebliğ işleminin, ilgililerine duyurulmasına aracılık ettikleri asıl idari işlemten ayrılarak tek başına idari davaya konu edilmesi mümkün değildir.²

^{*}213 sayılı V.U.K. md.8 hükmüne göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi hukuku uygulamalarında “mükellef” kavramı vergi sorumlularını da kapsamaktadır.

^{*}213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961 tarihinde kabul edilip, 10.01.1961/10703 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara:2006, s. 103.

² Danıştay 4. Dairesi'nin 07.10.1999 tarihli bir kararına göre; “.... İdari işlemin ilgililere 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 söz konusu olamaz. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır. ...” Danıştay 4. Daire, 07.10.1999 tarih, E:1998/4783, K:1999/3374 (Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul:Arthur Andersen Yayınları, 2001,s.427-428.)

Mevzuatın belirlediği usul ve şekle uyulmadan yapılan tebligat geçersizdir. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgililer açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı yoktur. Yani, tebliğ konusu işlem kesinleşmemiştir.³

Hukukumuzda tebligatın düzenlendiği genel kanun Tebligat Kanunudur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki tebliğ ile ilgili düzenlemeler özeldir. Yani Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler ve bu verginin tahsili aşaması ile ilgili tebliğ işlemlerinde Vergi Usul Kanununun hükümleri uygulanır. Ancak Tebligat Kanununu* md. 51 gereği, tebliğe ilişkin olarak Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan hallerde 7201 Sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

1.1.2. Tebliğ Kavramı

“Tebliğ” kelimesi Arapça götürme, ulaştırma anlamına gelmektedir.⁴ Lügat anlamı, bildirme, duyurma, anlatma, haber vermedir. Tebligat ise, bu kelimenin çoğulu olup haberin ilgili kimselere bildirilmesi anlamındadır. Başka bir ifade ile “tebligat” bildirim anlamına gelmektedir.⁵

Başka bir deyişle, belirli hukuki işlemlerin bunların hukuki sonuçlarından etkilenmesi amaçlanan ilgili kimselere yetkili makam tarafından veya onun aracılığı ile kanuni şekilde bildirilmesi ve bu bildirimin aynı şekilde belgelendirilmesi işlemidir.⁶ Yani tebligat bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemidir. Hukuk literatüründe tebligat, “dava ile ilgili olan kişilerin, özellikle davanın taraflarının, davaya ilişkin bir işlemi öğrenebilmesi için, usulüne uygun bir biçimde yazı veya ilan yoluyla yapılan resmi bir işlemidir.”⁷

³ Danıştay 4. Daire, 07.10.1999 tarih, E:1998/4783, K:1999/3374 (Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul:Arthur Andersen Yayınları, 2001,s.427-428.)

*7201 Sayılı Tebligat Kanunu, 11.02.1959 tarihinde kabul edilip, 19.02.1959/10139 tarih ve sayılı Resmi Gazetede ilan edilmiştir.

⁴ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara:Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2004, s.119.

⁵Tebliğ,-Tebligat, Türk Dil Kurumu,

<http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFA6AA849816B2EF05A79F75456518CA> (06 Kasım 2007)

⁶ Erdoğan Moroğlu, Timuçin Muşul, **Tebligat Hukuku**, 2.Baskı, Ankara:1982, s.18,

⁷ Ahmet Cemal Ruhi, **Tebligat Hukuku**, 5. Baskı, Ankara:Seçkin Yayınları, 2007, s. 25.

İdare Hukuku'nda ise; resmi bir yazının muhatabına ulaştırılması, bilgi alanına bırakılması, anlamında kullanılmaktadır. Bir bilginin muhatabına ulaştırılmasında Vergi Usul Kanunu iki ayrı kavram kullanmıştır. Devletin mükellefe bilgi ulaştırması için tebliğ kavramı kullanılırken, mükellefin devlete bilgi ulaştırması ise bildirme kavramı ile ifade edilmiştir.⁸

1.1.3. İdari İşlem Kavramı

Kanuni ve düzenleyici işlemlerle, idarenin tek taraflı işlemlerine ilişkin bir tanımlama yapılmamıştır. Yani, idari işleme ilişkin olarak resmi bir tanımın yapıldığı metin yoktur. Bunun nedenleri ise; idari işlemlerin oldukça farklı türlerinin olması ve işlemlerin tamamını içerecek şekilde geniş bir tanımın yapılamamış olmasıdır. Diğer bir nedeni ise, kanun ve diğer düzenleyici işlemlerin iyice belirlenmiş bir konuya ilişkin olarak, açıkça ve özlü bir tarzda soyut bir tanımlamayı amaçlamamış olmasıdır.⁹

Yargı yerlerinin görmekte oldukları davalarla ilgili olarak zaman zaman idari işlemi tanımladıkları; ancak bu tanımlamalarda farklılıklar olduğu görülmektedir. Anayasa Mahkemesi'ne göre idari işlem, “kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin İdare Hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması” gereken işlemdir. Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştaya göre ise idari işlem, “ kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflardır”¹⁰ Başka bir ifade ile idarenin, tek yanlı olarak kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran işlemlerine idari işlem adı verilir.¹¹

İdari işlemlerin nitelik ve özellikleri, “tek yanlılık”, “kanunilik” ve “uygulanabilirlik” yani “icrailik”tir. İdari işlemler yapıldıkları anda “kanunilik” karinesinden yararlanan, “hukuka uygun” oldukları varsayılan bu nedenle de “tek yanlı”

⁸ Özyer, s.119.

⁹ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi, 2006, s.345

¹⁰ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 1.Cilt, 3. Baskı, Ankara, 2004, s. 412.

¹¹ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990, s. 87.

irade ile icra edilebilen, diğ er bir deyişle; “uygulanabilirlik” gücüne sahip bulunan işlemlerdir.¹²

1.1.3.1. İdari İşlem Türleri

İdari işlemler genel olarak, hukuki sonuç doğurmak amacıyla yapılan irade açıklamaları olan hukuki işlemlerin bir türünden ibarettir.¹³ Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, hukuki işlemin “irade açıklaması” ve “hukuki sonuç” olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır. Bu iki unsur bir araya gelmeden hukuki işlemden bahsedilmesi mümkün değıldir. Hukuki işlemin doğurduğu hukuki sonuç,¹⁴ hukuk düzenine yeni norm katma veya hukuk düzenindeki mevcut bir normu değıştirme ya da kaldırma biçiminde kendini gösterir.¹⁵ Ancak beyan edilen iradenin hukuki sonuç doğurabilmesi için bir hukuki iktidara (güce) dayanması gerekir. Bu hukuki iktidara, özel hukuk işlemleri söz konusu olunca subjektif hak, kamu hukuk işlemleri söz konusu olduğunda ise, kamu gücü ya da Devlet yetkisi denir.¹⁶

Özel hukukta, yasa koyucu sadece kamu düzeni ve kamu yararı bakımından bazı yasaklar koymuştur. Bu yasaklara uymak kaydıyla özel hukuk işlemi yapanlar, iradelerini istedikleri biçimde ve istedikleri konuya yönelik olarak açıklayarak bu hukuki işlemi yaparlar. Anlaşılacağı üzere, bu işlemlerin özünü oluşturan irade özerktir. Buna karşılık, kamu hukuk işlemleri kamu gücü kullanılarak yapıldıklarından yani kamu işlemlerinin özünü oluşturan irade, bu işlemleri yapanların özgürce istedikleri gibi açıklayacakları bir irade olmayıp, ancak kamu yararını gerçekleştirmek için açıklanabilir.¹⁷

İdari işlem, “ kural olarak idari makamların, (kamu idareleri, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile idare ve nam hesabına

¹² İlhan  zay, **G n ş ğında Yöneyim II Yargısal Korunma**, İstanbul: Alfa Yayınları, 1996, s. 33.

¹³ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, 7. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, Eylül 2007, s. 99.

¹⁴ Bekir Baykara “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler” **Vergi Dünyası**, Sayı:291, (Kasım/2005), s.13.

¹⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2004, s.109.

¹⁶ Günday, s.109.

¹⁷ Günday, s.109.

hareket eden özel hukuk kişilerinin) “idare hukuku alanı” ile ilgili olarak yaptıkları, kamusal nitelikli, etkili ve tek yanlı irade açıklamalarıdır.”¹⁸

Başka bir ifade ile idari işlem, “idare hukukuna ve keza uyumsuzluk halinde idari yargıya tabi olan kamu gücüne dayanan hukuki işlemler; yani hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır.”¹⁹

İdari işlemlerin özelliklerini* de göz önüne alarak idari işlemle ilgili daha geniş bir tanım yapacak olursak, idari işlem; İdare Hukuku alanında kamu yararının gerçekleştirilmesi,²⁰ kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde ve de hizmetin gereklerine uygun bir tarzda yürütülmesini sağlamak amacıyla, “idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla,”²¹ onaya ihtiyaç olmadan, ilgililerin hukuki durumları üzerinde hüküm ve sonuç doğuran işlemlerdir. Ayrıca bu işlemler; icrai niteliği olan ve re’sen icra edilebilen, hukuka uygunluk karinesinden yararlanan, yargı denetimine tabi olup, kural olarak yazılı şekilde tesis edilen işlemlerdir²²

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere “idari işlem” tanımlamasında en belirleyici kriter, -kamu gücü- kriteridir.

¹⁸ Halil Kalabalık, **İdare Hukuku Dersleri**, 1. Baskı, İstanbul: Değişim Yayınları, 2004,s.87.

¹⁹ Gözler, s. 101.

*** İdari İşlemlerin Özellikleri**

- A- Tek Yanlılık: İdari işlemler idarenin tek yanlı olarak iradesini açıklamasıyla yapılan işlemlerdir. Bu nedenle kural olarak ilgilinin rıza ve muvafakatine bağlı değildirler. Buna idari işlemin tek yanlılık özelliği denir (Metin Günday, s.112)
- B- İcrailik: İdari kararlar, ilgililerin rıza ve muvafakati olmasa dahi, idarenin tek yanlı irade açıklaması ile ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki yaparlar. İlgililer için yeni hukuki durumlar yaratır, ilgililerin hukuki durumlarını değiştirir ya da kaldırır. İdari kararlar bu özellikleri nedeniyle icrai karar olarak adlandırılır.(Ender Ethem Atay, s.349)
- C- Re’sen İcra Edilebilirlik: İdari kararların icrailiği ile re’sen icra edilebilirliği birbirinden farklı kavramlardır. Bu iki kavramı karıştırmamak gerekir. İdari kararın icrai nitelikte olması onun ilgilisi tarafından kabulüne gerek olmaksızın hukuki sonuçlarını doğurması demektir. Ancak bu sonuçlar hukuk alanında ortaya çıkar. Bu sonuçların daha sonra maddi aleme aktarılması gerekir. İşte idari kararın hukuk alanında ortaya çıkan sonuçlarının maddi aleme doğrudan doğruya idare tarafından aktarılmasına o kararın “re’sen icra”sı denir. Dolayısıyla icrailik kararın oluşmasına ilişkin iken, re’sen icra kararın uygulanmasına ilişkindir.(Kemal Gözler, s.107)
- D- Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma:İdari işlemler, yargı organlarınca iptal edilinceye kadar hukuka uygun olduğu varsayılır ve işlemin uygulanmasına devam edilir.(Halil Kalabalık, s. 95.)

²⁰ Günday, s.109

²¹ Kalabalık, s.86.

²² Atay, s. 347.

İdare tarafından yapılan her işlem idarenin bir işlemi olmakla beraber bu işlem aynı zamanda idari işlem olmayabilir. Yani “idarenin işlemleri” kavramı “idari işlemler” kavramından geniştir.²³ Öyleyse, idarenin kamu gücünü kullanarak değil de tüzel kişiliğinden kaynaklanan, hak ehliyeti dolayısıyla yapmış olduğu işlemler idarenin işlemleri olmasına karşın idari işlem sayılmazlar.²⁴

Bir hukuki işlemin “idari” nitelikli işlem olmasından kaynaklanan iki sonuç söz konusudur. Bunlar: ²⁵

- İdari işlemler idare hukukuna tabidir.
- İdari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklara idari yargıda bakılır.

İdari işlemler tek yanlı ve iki yanlı idari işlemler olarak sınıflandırılabilir. Tek yanlı idari işlemler; “ilgilisinin rıza ve muvafakatına bağlı olmadan, İdarenin tek yanlı olarak açıkladığı iradesi ile ilgili olarak yapılan işlemlerdir”²⁶ İki yanlı idari işlemler ise; idare ile ilgisinin karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerin uyuşumu sonucu yapılan işlemlerdir.²⁷ Yani hukuki işlemin sonuç doğurabilmesi için sadece idare tarafından iradenin açıklanması yeterli değildir; bu iradenin karşılıklı olarak kabul edilmesi gereklidir.

Tek yanlı idari işlemleri ise; bireysel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler olarak iki alt başlıkta toplayabiliriz. Bireysel idari işlemler, kişisel ve özel durumlara ilişkin olan idari işlemlerdir.²⁸ Örneğin, memur atama işlemi, disiplin cezası verme işlemi, kamulaştırma işlemi, inşaat ruhsatı verme işlemi bireysel nitelikli işlemlerdir.²⁹ Buna karşılık düzenleyici idari işlemler, “belli kişi ve durumlara ilişkin olmayıp,”³⁰

²³ Gözler, s. 100

²⁴ Günday, s.110

²⁵ Kalabalık, s.88

²⁶ Gözler, s.104.

²⁷ Günday, s. 110

²⁸ Kalabalık, s. 98

²⁹ Gözler, s. 104.

³⁰ Günday, s. 110.

genel, soyut, kişilik dışı hukuki durumlar yaratan işlemlerdir.³¹ Örneğin, tüzük ve yönetmelik idari düzenleyici işlemlerdir.

Dolayısıyla idari işlemin tanımından yola çıkarsak “tebliğ işleminde” idare:

- kamu gücünü kullanarak,
- kamu yararının gerçekleştirilmesi amacıyla; yani kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla
- tek taraflı irade açıklamasıyla
- ilgililerin hukuki durumları üzerinde sonuç doğuran bir işlemi gerçekleştirmektedir.

Bununla beraber; kanunla açıkça belirtilen ya da yine açıkça atıf yapılan haller dışınd+

a, düzenleyici veya bireysel işlemlerin; -kısacası idarenin her türlü işleminin-muhataplarına karşı yükümlülük doğurması; bu işlemlerin kendilerine tebliğ edilmesi ile mümkün olabilecektir.³² Yani idari işlemin tamamlanabilmesi için mutlaka tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla tebliğ işleminin uygulamaya yönelik bir idari işlem³³ olduğu görülmektedir.

1.1.3.2. İdari İşlemin Unsurları

İdari işlemin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaçtır. Tebliğ işlemi uygulamaya yönelik idari nitelikli bir işlem olduğundan, idari işlemin unsurları, tebliğ işlemi için de geçerlidir.

İdari işlemlerde ortaya çıkan sakatlıklar her zaman idari işlemin iptalini gerektirecek nitelikte değildir. Sonucu etkilemeyen ve kamu düzenini ilgilendirmeyen sakatlıklar, çoğu kez idari işlemin iptalini gerektirmez. Buna karşılık kimi sakatlıklar o

³¹ Kalabalık, s.98.

³² Cengiz Derdiman, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Bursa:Alfa Aktüel, 2007, s.533.

³³ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul:Filiz Kitabevi, 2005, s.91.

kadar ağırdır ki, idari işlem hukuk alanında geçerlilik kazanamaz.³⁴ İptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden açılan davalar davalarıdır. “İptal davaları ile idari işlemin hukuka uygun olup olmadığının saptanmasına, hukukun üstünlüğünün sağlanmasına böylece de idarenin hukuka bağlılığının belirlenmesine, sonuçta hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesine olanak sağlanmaktadır.”³⁵ Yani iptal davalarında güdülen amaç, idari işlemlerin hukuka uygunluğunun yargı yoluyla denetlenmesidir.

Çalışmamızda belirtildiği üzere; tebliğ hukuki bir işlemdir; fakat kendi başına sonuç doğuran, nihai bir işlem değil, usuli ve uygulamaya yönelik idari bir işlemdir. Tebliğ, idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan usuli bir işlem olduğundan, tebliğ işlemlerindeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Tebliğ işleminin, ilgililerine duyurulmasına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilebilmeleri mümkün değildir.³⁶ Çalışmada öncelikle idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç tanımlanmış; daha sonra bu unsurlar bakımından ortaya çıkan sakatlıklardan bahsedilmiş ve tebliğ işlemi açısından idari işlemin unsurları tanımlanmaya çalışılmıştır.

1.1.3.2.1. Yetki Unsuru

Bu unsur, yetkinin ve iradenin bir araya gelmesi ile oluşur. Hukuksal işlemler bir irade açıklaması sonucunda ortaya çıktıkları için, anılan iradenin yetkili bir makam, merci ya da kuruluş tarafından açıklanması gerekir.³⁷ Dolayısıyla yetki, belirli organ ve makamlara Anayasa ve yasalarca tanınmış karar alma gücünü anlatmaktadır ve idari işlemin en önemli ögesini oluşturmaktadır.³⁸ İdari işlemin bu ögesi, “konu, yer ve zaman itibarıyla Anayasa ve kanunlarla belli organ, makam ve kamu görevlilerine

³⁴ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, İdare Hukuku – İdari Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi Yayınları,1999, s,414.

³⁵ Cafer Ergen, **İdari Yargı Davaları**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008, s.218-219.

³⁶ Terlemez, Bahtiyar, s.427-428.

³⁷ İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, Üçüncü Baskı, İstanbul: Der Yayıncılık, 2008, s.142.

³⁸ A. Şeref Gözübüyük, **İdare Hukuku- İdari İşlemlerin Hukuki Rejimi**, 1. Cilt,3. Baskı,s.435.

tanınmış bir güçtür.”³⁹ İdare hukuku açısından yetki kişileri, eşitlik kuralını, temel hak ve hürriyetleri, kamusal para ve malları doğrudan ilgilendiren ve kamu gücünün kullanım aracı olan idari işlemin, idari teşkilat içinde herkes tarafından değil, yalnızca kanunla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar tarafından yapılmasını ifade eder.⁴⁰ Başka bir ifade ile yetki, idari bir makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti olarak tanımlanabilir. Ya da idari makamı işgal eden kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme ehliyetidir.⁴¹

İdari işlem belirli bir hukuki sonucu doğurmaya yönelik bir irade açıklamasıdır. Bu irade açıklamasının yöneldiği sonucu doğurabilmesi için herhangi bir kişi tarafından değil, idare adına irade açıklamaya yetkili bir kişi veya kişiler tarafından açıklanması gerekir.⁴² Yani idari kararlar herhangi bir organ, makam veya kamu görevlisi tarafından değil, Anayasa ve kanunlarla yetkili kılınmış organ, makam ve yetkili kişiler tarafından alınmalıdır.⁴³ Anayasa ve kanunlar tarafından verilen böyle bir yetkiyi kullanarak bir idari karar tesis eden idari merci, kural olarak bu idari kararı değiştirme, kaldırma veya geri almaya yetkilidir. İdare burada kendisine verilen yetkiyi, bir takım kurallara uyarak yerine getirmek mecburiyetindedir. Aksi halde idarece yapılan işlem yetki bakımından hukuka aykırılık teşkil edebilecektir.⁴⁴

İdari işlem yapma yetkisi esas itibarıyla idari makamlara aittir.⁴⁵ Yetki kamu yararı veya hizmetine bağlı olduğundan, kamu hizmetini yerine getiren kişiye değil, makama verilir. İdare hukukunda yetkili olmak asıl değil, yetkisiz olmak asıldır. İdare adına irade açıklayan görevlilerin sahip oldukları yetki, kendi yetkileri olmayıp, bulundukları makam dolayısıyla kazanılmış bir yetkidir. Bu bakımdan, bir makamı işgal eden kamu görevlisinin sahip olduğu yetkiler aynı zamanda onun görevini de ifade etmektedir. Yetki ile görev arasında böyle sıkı bir ilişki olması nedeniyle kamu

³⁹ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982 Sh. 401.

⁴⁰ Bahtiyar Akyılmaz, **İdare Hukuku**, Konya: Sayram Yayınları, 2004, s.283

⁴¹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1. Cilt, s.635

⁴² Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2002, s.240

⁴³ Günday, s.124.

⁴⁴ M. Fatih Dikici, **İdare Hukuku İdari Yargılama Usul Hukuku**, 6. Baskı, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2005, s.232.

⁴⁵ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2006, s.120.

görevlilerinin yetkilerini, kanunda belirtilen şekilde ve kamu yararını gerçekleştirecek şekilde kullanmaları zorunludur. Yani idare hukukunda yetkiler “kullanılması zorunlu, vazgeçilmez ve devredilmez yetkililerdir.”⁴⁶ Kanunun öngördüğü koşullar oluştuğu takdirde bu yetkinin kullanılması zorunludur. Aynı şekilde bu yetkiden kendi istekleri ile vazgeçemezler ve başkasına devredemezler.⁴⁷

Yukarıda bahsedilen özellikler de göz önüne alındığı takdirde idare hukuku açısından geniş anlamda ve dar anlamda yetkiden bahsedilebilir. Anayasa’nın 123. maddesinin 1. fıkrasına göre, idarenin görevleri kanunla düzenlenir. O halde idare sadece Anayasa ve kanunların kendisine bıraktığı alanlarda faaliyet gösterebilecektir. Kendisine bırakmadığı alanlarda kullandığı yetkiler, fonksiyon gaspı ile sakat ve hukuka aykırı olacaktır. Örneğin, Anayasa ve kanunlarla yasama ve yargı organının görev alanına giren bir konuda karar alırsa fonksiyon gaspı* ile karşı karşıya kalır. İkinci olarak dar anlamalı yetkiden bahsedecek olursak; “ Anayasa ve kanunların idareye bıraktığı alanlarda alınacak idari kararların ve yapılacak idari işlemlerin hangi idari makam ve organlarınca yapılabileceğini veya alınabileceğini ifade etmektedir.”⁴⁹

Yukarıda belirtildiği üzere; idari işlemin kimler tarafından yapılacağı o işlemin yetki unsurunu oluşturur. Hiç kimse veya organ anayasa veya kanunlardan almadığı bir yetkiyi kullanamaz. Yani kimin devlet adına hangi yetki ile donatılmış olduğu kanunlarda belirtilir. O halde idari bir işlem olan tarh işleminin yetkili vergi dairesi tarafından yapılması gerekir.⁵⁰ Tarh işleminin mükellefin nezdinde hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefin bu işlemde haberdar edilmesi zorunludur. Kanun’da işlemin mükellef veya ilgisine bildirilmesi “tebliğ” adıyla ortaya konmuştur. İşte vergilendirme sürecinde ulaşılan bir aşamayı ifade eden tebliğ işlemi olmadan; tarh edilmiş bir verginin hukuki sonuç doğurması söz konusu olmaz.⁵¹ Yani idari işlemin

⁴⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, s.637.

⁴⁷ Gözler, **İdare Hukuku**, s.637.

* **Görev (Fonksiyon)Gaspı**

İdarenin görev alanına girmeyen bir konuda idare adına işlem tesis etmeye yetkili olanlardan birinin karar alması halidir... (Ender Ethem Atay s. 384.)

⁴⁹ Kalabalık, s. 109-110.

⁵⁰ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara;Yaklaşım Yayıncılık,2007,s.133.

⁵¹ Bumin Doğrusöz, “İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (1)” **Dünya Gazetesi**, (22.08.2005), Doğan Şenyüz, “ Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir

tamamlanabilmesi için mutlaka tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla tebliğ, idari bir işlem olan tarh işlemini tamamlayan ve uygulamaya yönelik olan bir işlemdir.⁵²

Vergilendirme işleminin yetki yönünden sakat olması demek; tek yanlı irade açıklamasıyla tebliğ işlemini yapacak yetkili idari makam konumundaki vergi dairesinin (kişi, konu, yer ve zaman bakımından) dışında bir daire tarafından yapılmasıdır.⁵³ Örneğin vergi ihbarı ile ilgili belgenin yetkili bir makam tarafından düzenlenmemiş olması söz konusu belgeyi geçersiz hale getireceğinden tebliğ ilgisine yapılmış dahi olsa, hüküm ve sonuçlarını doğurmayacak ve tebliğ yapılmamış sayılacaktır.⁵⁴

1.1.3.2.2.Şekil ve Usul Unsuru

1.1.3.2.1. Şekil Unsuru

İdari işlemin şekil unsuru; “tesisi için yetkili idari makamca izlenmesi gerekli yöntemi ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi, maddi varlığını anlatır.”⁵⁵ Genel olarak şekil unsuru idari işlemin oluşumunun tamamlanması, izahı ve tespiti ilgili olarak uygulanacak her türlü şekil, izlenecek usul, merasim ve düzenlenecek belgelerin

Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, **Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr), (03.02.2009)

⁵² Karakoç, “ ... İdari işlemlerin yazılı şekilde olması kuralı tebliğ işlemi için de geçerli iken; tebliğ uygulamaya yönelik bir işlemdir...” şeklinde ifade etmiştir. (Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007,s.202.)

Aksoy, “...Tarh işleminin mükellef veya sorumluya tebliği ile vergi borcunu doğuran idari işlem tamamlanmış olmaktadır...” şeklinde belirtmiştir. (Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul:1996, 4. Baskı,s. 54.)

Öncel, Kumrulu, Çağan ise, tebliğin idari işlem türlerinden uygulamaya yönelik bir işlem olduğunu belirtmektedir. (Öncel, Kumrulu, Çağan, s.103.)

Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez ise; “...İdari işlemin mükellefe karşı ileri sürülebilmesi ilgililere tebliğ edilmesine bağlıdır....Vergilendirme süreci (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) içinde gerçekleştirilen işlemin bireysel idari işleme olduğu görülür... diyerek tebliğin, tarh işlemini tamamlayan ve uygulamaya yönelik idari işlem olduğunu belirtmiştir. (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.130-147.)

Şenyüz ise; “...tarh, mükelleflerin her biri için ayrı belirlenen matrah ve Kanun’daki oranlar üzerinden hesaplanmasına dayanan idarenin bir irade açıklaması olması nedeniyle, idarenin bireysel işlemi niteliği arz eder. Ancak tarh ile ortaya çıkan hukuki durum kendi başına bir hukuki sonuç doğurmaya yetmez.

Tarh işleminin mükellefin nezdinde hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefin bu işlemten haberdar edilmesi gerekir...” şeklinde ifade etmiştir.

Oktar ise tebliği uygulamaya yönelik bir idari işlem olarak şu şekilde ifade etmiştir:“.....Uygulamaya yönelik bir idari işlem olan tebliğ, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü görevi üstlenir...” (Oktar,s.91.)

⁵³ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.133.

⁵⁴ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara:Savaş Yayınları, 1991, Cilt :1,s.903.

⁵⁵ Candan, s. 131.

tümünü ifade eder.⁵⁶ En yalın anlamıyla şekil kuralları, bir idari kararın alınmasında izlenecek usulü ifade eder. İdari işlem ve kararlarda şekil iki anlama gelmektedir. İlk anlamı, şekil idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimi anlamına gelmektedir. ikinci anlam olarak ise, idari işlemin yapılmasında izlenen usulü ifade etmektedir.⁵⁷ Bizim hukukumuzda idari işlem ve kararların alınmasında takip edilecek şekil ve usule ilişkin herhangi kanuni bir düzenleme yoktur. Yani idari usul kanunumuz bulunmadığından, şekil kuralları bir bütünlük arz etmemekte ve çeşitli kanun ve tüzüklerle düzenlenmektedir.⁵⁸

İdari işlem ve kararlar belli şekil ve kurallara uyularak yapılmalıdır. Özel hukuk işlemlerinde şekil serbestisi geçerlidir. Yani kişiler, kural olarak istedikleri hukuki işlemi istedikleri şekilde (yazılı, sözlü, noterden tasdikli ...vb) yapabilirler. Özel hukukta bazı önemli işlemler (evlenme, gayrimenkul satımı...vb) şekil şartına bağlanmış, diğer işlemler ise şekil şartına bağlanmamıştır. Kişilerin kendi özel çıkarlarını gözetecekleri ve bu nedenle ihtiyatsız davranmayacakları varsayılmıştır. Buna karşılık idare hukukunda şekil serbestisi yoktur.⁵⁹ İdari işlemlerde yazılı şekil esastır.⁶⁰ Şeklin bir kural olmasının çeşitli sebepleri vardır. Birinci sebep, işlemin hangi makam ve merci tarafından ve nasıl yapılacağı, ancak o işlemin şeklinden anlaşılmaktadır. İkinci olarak, idari işlemin varlığının ispat edilebilmesi için şekil şarttır. Yani bir idari işlem baştan sona incelendiği takdirde belli usuller izlenerek yapıldığı görülmektedir.⁶¹ İdari işlemin şekle tabi olması aynı zamanda ilgililer yönünden idareye ve işleme güveni sağlar.⁶² Danıştay da şekil unsurunun nitelik ve önemini 1988 tarihli bir kararında ifade etmektedir.⁶³

⁵⁶ Sıdık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3 Baskı, İstanbul 1966, s. 308.

⁵⁷ Günday, s. 132

⁵⁸ Dikici, s.235-236

⁵⁹ Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 262.

⁶⁰ Akyılmaz, s.289.

⁶¹ Kalabalık, s. 121.

⁶² Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku Genel Esasları**, s. 456.

⁶³ Danıştay 5. Dairesinin 22.11.1988 günlü kararında belirtildiği üzere;“...idari işlemlerde şekil, işlemin hukuken geçerlilik kazanmasının önemli öğelerinden birini oluşturmaktadır. O kadar ki, bir işlemin tesisinde, yasanın, düzenleyici tasarrufların veya yerleşmiş içtihatların öngördüğü koşullara uyulmamış olması o işlemi hükümsüz kılabilir veya iptaline neden olabilir. Özel hukukta, şekil serbestliği ve irade özgürlüğünün asıl olmasına karşılık idari işlemlerde yazılı şekil esastır. İdarenin işlemlerinde yazılı şekle bağlılık, idareleri daha dikkatli bir incelemeye, görüşüp tartışmaya ve bu suretle hukuka uygun bir karar tesisine götürür. İlgililer yönünden ise şekle bağlılık idareye ve işleme güveni sağlar. Bir idari işlemin

İdari işlemler kural olarak yazılı şekle tabidir ve kararda, idarenin irade açıklaması, imza, muhatabın adı, tarih, yer ve hukuki dayanaklar ile gerekçenin belirtilmesi gereklidir.⁶⁴ İdari işlemde yer alan bu unsurları zorunlu ve ihtiyari unsurlar olarak ikiye ayırabiliriz. Bunlardan, “irade açıklaması” ve “imza” zorunlu; “muhatabın adı”, “tarih”, “yer”, “hukuki dayanaklar” ve “gerekçe” ise ihtiyari unsurları oluşturmaktadır. Yani idari işlemi oluşturan iradenin bir belgede yazılı olarak açıklanması ve yetkili makamın imzasını taşıması gereklidir.⁶⁵ İşlemin yazılı olarak yapılması ve işlemi yapan kamu görevlisince imza edilmiş olması işlemin belgelendirilmesi bakımından bir zorunluluktur.⁶⁶ Ayrıca idari kararlar, “kişinin lehine ise imza, aleyhine ise tebliğ ile hüküm ifade ederler.”⁶⁷

İdari işlemlerin şekil unsuru bakımından sakatlık taşımaması için şekil şartlarına uyulması zorunludur. Buna göre bir vergilendirme işleminin tebliğinde yasa hükümlerine uymamak işlemi sakat kılacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu tebliğ işlemlerinde esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan hatalar ayrımını yaparak bunlardan yalnız “esasa etkili olan” işlemi hükümsüz kılacağını kabul etmektedir.⁶⁸ “Vergi Usul Kanununa göre; vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nev’i veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”⁶⁹ Tebliğ olunan belgeler esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki değerlerini kaybetmeyeceklerdir.⁷⁰ Vergi memurunun ihbarnamede parafının bulunmaması esasa etkili olmayan şekil noksanlığıdır. Dolayısıyla tebliğ olunan vesikalar esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler.⁷¹

tesisinde hangi şekle uyulacağının Anayasa, yasa, tüzük veya yönetmelikle belirlenmiş olması durumunda, işlemin bu şekle uygun olarak tesis edilmesi idare yönünden zorunluluk taşır...” Danıştay 5. Daire, 22.11.1988 tarih, E.1988/2845, K.1988/2749 sayılı kararı (**Kazancı Hukuk Programı**, <http://www.kazanci.com/>), (10.09.2007).

⁶⁴ Dikici, s. 234.

⁶⁵ Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, s.127.

⁶⁶ Kalabalık, s. 121

⁶⁷ Dikici, s. 234.

⁶⁸ Vergi Usul Kanunu m.108, Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 104.

⁶⁹ Karakoç, s.199.

⁷⁰ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.903.

⁷¹ Karakoç, s.199.

1.1.3.2.1. Usul Unsuru

Genel anlamda usul, belli bir amaca yönelik olarak yapılan işle ilgili faaliyetin planlı ve sistematik bir şekilde düzenlenmesidir. Hukuki anlamda usul ise; hakların, yükümlülüklerin veya hukuki durumların ortaya çıkışı veya icrasının, az ya da çok şekle ilişkin hükme bağlanmasıdır.⁷² Usul unsuru, idari işlemin, hukuk düzeninde varlık kazanması amacıyla, geçirmesi gereken aşamalarla ilgilidir. İdari işlemin hukuka uygun bir biçimde gerçekleşebilmesi için, bu kurallara uyulması zorunludur.⁷³ İdari işlemin özünü oluşturan iradenin açıklanması için izlenmesi gereken bir usul vardır. Bu irade açıklamadan önce bir hazırlık sürecinden geçer, olgunlaşır ve belli şartlar dahilinde tespit edilip açıklanır.

İdari işlemin usul kuralına bağlanması en önemli yararları şunlardır:⁷⁴

- Usul kuralları, idari kararların doğruluğunu sağlaması,
- Usul kuralları, idareyi tarafsız davranmaya itmesi,
- Usul kuralları, bireylere hukuki güvenlik sağlaması,
- Usul kuralları, bireylerin haklarını koruması,
- İdarenin denetim altına alınmasına olumlu katkıda bulunmasıdır.

Buna karşılık usul kurallarının en önemli sakıncası, ağır işleyen idarenin daha da ağır işlemesine yol açmasıdır. “İdari makamlar ağır usullere bağlanmış işlemleri yapmak yerine aynı sonuca usul kurallarına bağlanmamış işlemleri yaparak ulaşmaya çalışır veya o işlemi yapmaktan tümünden vazgeçebilir.”⁷⁵ Örneğin Bakanlar Kurulu,

⁷² Ergen,s.248.

⁷³ Candan,s.132.

⁷⁴ Gözler, **İdare Hukuku**,s.730.

⁷⁵ Kalabalık, s. 125.

Danıştay'ın incelemesi yüzünden tüzük çıkarmak yerine, bu incelemenin gerekmediği yönetmelik çıkarma yolunu seçebilir.⁷⁶

İdari işlemin yapılmasında uygulanacak ilke, esas ve usullerin topluca düzenlendiği bir yasa henüz mevcut değildir. Günümüzde ise neredeyse her bir işlemin ayrı bir şekli düzenlemesi vardır. Her bir kurumun ayrı bir yönetmeliği ve burada alacağı işlemlerin usulü düzenlenmektedir. İdari işlemlerin şekil şartlarını düzenleyen genel bir kanun olmamasından dolayı; bir idari işlemin hangi şekil şartlarına tabi olması gerektiğini belirlerken, öncelikle o idari işlemi düzenleyen mevzuata bakmak gerekmektedir. Daha sonra içtihatlarla getirilmiş bir kural varsa o kuralın da uygulanması gerekmektedir.⁷⁷

Tebliğ işleminin geçerliliğinden bahsedebilmek için; Vergi Usul Kanununda belirtilen usullere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Tebliğ işleminde uygulanacak usul çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntısı ile belirtilmiştir.

1.1.3.2.3. Sebep Unsuru

Sebep; idareyi işlemi yapmaya iten ⁷⁸ hukuki veya fiili etkenlerdir.⁷⁹ İdarenin bir işlemi yapabilmesi için onu yapmaya yetkili olması yeterli değildir. Ayrıca bir sebebi de olması gerekmektedir. Yani idari işlem hukuka ve gerçeğe uygun bir sebebe dayanmak zorundadır. Sebebin hukuka uygun olması, idarenin işlemini dayandırdığı sebebin, kanunda o işlemin tesisi için dayanılabileceği öngörülen sebep ya da sebeplerden olması demektir. İdarenin dayandığı sebebin gerçek olması ise, varlığının usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş olmasıdır. Eğer idari işlemin dayandırıldığı sebep, kanunun o idari işlemin tesisi için kabul ettiği sebeplerden değilse, ya da kanunun kabul ettiği sebeplerden olup da, gerçek değilse; işlem, sebep unsuru

⁷⁶ Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s.129.

⁷⁷ Ergen, s.250.

⁷⁸ Candan, s.148.

⁷⁹ Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, s.136.

bakımından hukuka aykırı olacaktır.⁸⁰ İdari işlemin dayandığı sebebin gerçek olmaması, hukuka aykırı olması, onu sebep bakımından sakatlar.⁸¹

İdari işlemin hukuki sebebi, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden soyut hukuk kurallarıdır. İdare işlemini doğru yorumlayarak doğru hukuk kuralına dayandırmak zorundadır. ⁸² İdare, her işlemini maddi bir sebebe dayandırır. İdarenin işlemini dayandığı bu sebebin, “yazılı metinlerde o işlem için öngörülen sebep olması ve ayrıca gerçekliğinin ortaya konulmuş olması gerekmektedir.”⁸³ İdari işlemi yapmaya sevk eden neden maddi fiil olabileceği gibi, o idari işlemde önce yapılmış bir hukuki işlem de olabilir. Örneğin; Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu’nun 8 inci maddesinin (A) bendine göre, kumar oynayan umumi veya umuma açık yerler idarece kapatılır. Burada söz konusu idari işlem olan kapatma işleminin yapılabilmesi kumar oynanmasına yani bir maddi olaya bağlanmıştır. İdari işlem böyle bir maddi olay gerçekleşmeden yapılırsa, sebep unsuru yönünden kanuna aykırı olur.⁸⁴

Kanun koyucu, bazı hallerde idari işlemin sebeplerini açık ve seçik bir biçimde göstermiş olabilir. Böyle hallerde, idare ancak bu sebebin gerçekleşmesi durumunda bir idari işlem tesis edebilir. Ancak, idari işlemlerin dayanağını oluşturan sebepler ister kanun ile belirtilsin, isterse belirtilmesin daima kamu yararı anlayışına dayanır. Kamu yararı anlayışına dayanmayan sebep, idari işlem için bir dayanak oluşturamaz.⁸⁵

Sebeb yönünden hukuka uygunluğun diğer bir yönü de sebebin gerçeğe uygun olmasıdır. Bir kararın birden çok sebebe dayanması halinde, bunlardan birisinin gerçeğe veya hukuka aykırılık taşıması halinde, işlemin iptali gerekmektedir. Ancak; sonucu etkilemeyen gerçeğe ve hukuka aykırılık iptali gerektirmemektedir.⁸⁶

Vergilendirme işleminde tebliğin gerçekleştirilmesinin sebebi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından

⁸⁰ Candan, s. 149.

⁸¹ Danıştay 4. Daire 08.02.1990, E. 1987/ 3262 K. 1990/400 (**Kazancı Hukuk Programı**, <http://www.kazanci.com/>), (10.09.2007)

⁸² Candan, s. 150.

⁸³ Candan, s. 151.

⁸⁴ Günday, s. 139.

⁸⁵ Akyılmaz, s.295.

⁸⁶ Derdiman, s.531.

hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir muamele olan tarh işleminin gerçekleşmiş olmasıdır. Çalışmada belirtildiği üzere; idari işlemi yapmaya sevk eden neden maddi fiil olabileceği gibi, o idari işlemten önce yapılmış bir hukuki işlem de olabilir. Vergi Usul Kanunu tarh işleminin bir idari işlem olarak görülmesi gerektiğini açıkça hükme bağlamıştır. “ Tarh, mükelleflerin her biri için ayrı belirlenen matrah ve Kanun’daki oranlar üzerinden hesaplanmasına dayanan idarenin bir irade açıklaması olması nedeniyle, idarenin bireysel işlemi niteliği arz eder. Ancak tarh ile ortaya çıkan hukuki durum kendi başına bir hukuki sonuç doğurmaya yetmez. Tarh işleminin mükellefin nezdinde hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefin bu işlemten haberdar edilmesi gerekir.”⁸⁷ Dolayısıyla vergi idaresini tebliğ işlemi yapmaya sevk eden neden tebliğ işleminden önce yapılmış olan tarh işleminin hukuki sonuç doğurabilmesidir.

1.1.3.2.4. Konu Unsuru

Bir idari işlemin hukuk dünyasında meydana getirdiği sonuç ve değişiklikler, o idari işlemin konusunu teşkil eder.⁸⁸ İdare hukukunda, idari işlemlerin konusu daha önceden belirlenmiştir. Ve idare bu belirlenen alanların haricinde işlem tesis edemez. Başka bir ifade ile, “İdare Hukukunda, işlemlerin konusunu belirlemede ne idarenin, ne de ilgilinin bir serbestisi vardır. İdarenin sadece konusu belirlenmiş işlemi yapıp yapmama veya belli konulu işlemlerden birini seçme hususunda yetkisi olabilir.”⁸⁹ Örneğin, memur atama işleminde, çalışma koşulları, memurun alacağı maaş,..vs konular İdare ve memur arasında serbestçe belirlenemez. Aynı şekilde bu koşullar idare tarafından da belirlenemez. Tüm bunlar objektif bir şekilde daha önceden kanunla belirlenmiştir. Öyleyse; memur atama işleminin konusu, bir kimsenin memur statüsüne sokulması⁹⁰, kamulaştırma işleminin konusu ise özel mülkiyette bulunan bir taşınmazın idarenin mamelekine dahil edilmesidir.⁹¹ Emekliye sevk edilmesi işleminin

⁸⁷ Doğan Şenyüz, “ Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, **Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr), (03.02.2009).

⁸⁸ Dikici, s.237.

⁸⁹ Günday, s. 144.

⁹⁰ Kalabalık, s. 133.

⁹¹ Dikici, s. 237.

konusu kişinin memur durumundan çıkartılıp emeklilik durumuna sokulmasıdır.⁹² Örneklerde de görüldüğü üzere, aslında idari işlemin konusu, bu işlemin kendisi, işlemin içeriğidir.

Tüm bu hallerde, yetkili idari makam, gerçek ve hukuka uygun sebebe dayanmak suretiyle, kamu gücünü de kullanarak yeni bir hukuki durum yaratmaktadır. İşte yaratılan bu yeni hukuki durum, konu unsurunu oluşturmaktadır. İşlemin, bu unsur bakımından hukuka uygun doğması, yaratılan sonucun hukuk kurallarında gösterilen sonuç olmasına bağlıdır. Başka bir ifadeyle hukuka uygun bir sebebe dayansa bile yaratılan sonuç hukukun öngördüğü bir sonuç değilse, işlem konu unsuru bakımından hukuka aykırı olur.⁹³

Özetle; idari işlemin konu unsuru, işlemin doğurduğu hukuki sonuçtur. Hukuki sonuçla hukuk alanında değişiklik meydana getirilmeye çalışılır. Vergileme işlemi ile yaratılmak istenen hukuki sonuç, mükellefin mal varlıklarından bir kısmının idareye geçmesi ve mükellefin o şeyler üzerindeki mülkiyetinin son bulmasıdır.⁹⁴ Örneğin vergi ihbarnamesinin tebliği sonucunda, kişinin gelirinin bir bölümü hazineye intikal etmektedir.

1.1.3.2.5. Amaç Unsuru

Amaç, “idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuçtur.”⁹⁵ Amaç, idari işlemi yapan kişinin, bu işlemle ulaşmak istediği sonuç konusunda zihninden geçen niyet ve düşüncelerdir. İdari işlemler, ancak, kamu yararının sağlanması amacıyla tesis edilebilir. Kamu yararı dışındaki bir amaçla hareket edilmiş olması, yapılan işlemi amaç unsuru bakımından hukuka aykırı kılar.⁹⁶ İdari kararın;

- Kişisel çıkar sağlanmasına yönelik olması,⁹⁷

⁹² Gözler, s. 138.

⁹³ Candan,s.153.

⁹⁴ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez s.134.

⁹⁵ Gözler, **İdare Hukuku**,s.851.

⁹⁶ Candan, s.155

⁹⁷ Dikici,s.237.

- Siyasal nedenlerle alınmış olması,⁹⁸
- Muhatabına zarar vermek amacıyla alınmış olması,⁹⁹
- Yetkili makamın kendine çıkar sağlamak amaçlı alınmış olması,¹⁰⁰
- Kanunlarda öngörülen özel amacın aşılmış olması¹⁰¹

hallerinde işlem, amaç unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır.

Kısacası; idari işlemin amacı genel olarak kamu yararadır. Eğer kanunda ayrıca belirtilmişse “özel amaç” söz konusu olur. Vergi tarhının amacı, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayarak kamu yararını gerçekleştirmektir. Yani özel amaç yoktur. Bu nedenle tebliğ işleminde özel olarak amaç unsuru aranmaz ve tebliğ işleminin diğer unsurları hukuka uygunsa ayrıca amaç yönüyle hukuka uygunluğu araştırılmaz.¹⁰²

1.2. Tebliğin Amacı ve Hukuki Açıdan Önemi

1.2.1.Tebliğin Amacı

Tebliğin amacı, ilgili hakkında yapılan veya yapılacak olan hukuki bir işlemi kendisine duyurmaktır. Bu açıklamada tebliğin bilgilendirme amacının ön plana çıktığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanununun 21. maddesinde tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifadede belirtildiği gibi “bildirim” en önemli amaçtır. Tebliğ ile ilgili doktrinde şu ifadeleri görmekteyiz: Oktar, “bir kimseye hakkında hüküm ifade edecek olan bir yazının önceden belirlenen usul ve şekillere göre iletilmesidir”¹⁰³ derken; Bilici tebliği, hüküm ifade eden

⁹⁸ Candan,s.155.

⁹⁹ Candan,s.155

¹⁰⁰ Candan,s.155.

¹⁰¹ Dikici.s.238.

¹⁰² Bekir Baykara,, “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi” E-Yaklasim,Sayı:134, Şubat/2004, www.yaklasim.com.tr), (14.05.2007).

¹⁰³ Oktar, s.91.

işlemlerin yetkili makamlar tarafından ilgililere yazı ile bildirilmesi¹⁰⁴ olarak nitelemiş; Öncel, Kumrulu ve Çağan, “yükümlünün adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir”¹⁰⁵ şeklinde ifade ederken; Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez ise tebliği, “tarh edilen verginin yazı ile yükümlüsüne bildirilmesidir”¹⁰⁶ şeklinde ifade etmişlerdir. Tüm bu açıklamalardan tebliğde esas amacın -bildirim- olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu bulmasıyla veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Bundan sonra vergi alacağının tarhı gelir. Vergi tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak, bu alacağın miktar itibarı ile tespit edilmesidir. Tarh işlemi idari nitelikli bir işlem olduğundan bunun sonuçlarından mükellefin haberdar edilmesi gerekir. Yani vergilendirme sürecinin tarhtan sonra gelen aşamasını tebliğ oluşturmaktadır. Bu aşama ile tarh edilen vergi yazı ile yükümlüsüne bildirilir.¹⁰⁷ Tarh edilen verginin yazı ile yükümlüye bildirilmesi tahakkuk aşaması için bir zorunluluktur. Böylece tarh edilen bir verginin tahakkuk etmesi ve daha sonra da tahsil aşamasına geçilebilmesi için ilgili kimselere tebliğ edilmiş olması gereklidir. Yani kısaca tebligat, verginin kesinleşmesine etken olan bir işlemdir.¹⁰⁸ Beyana dayanan vergi sisteminde, tahakkuk fişi ile yapılan ve hüküm ifade edecek tahakkuk, mükellefin bilgisi dahilindedir. Peşin rıza ve beyana dayanmaktadır. Bu nedenle, mükellefe tebliğ esaslarının dairesince ayrıca bildirilmesine gerek yoktur. Yani, vergi tahakkukunun yapılması halinde vergi tebliğ edilmiş sayılır. Örneğin; gelir vergisinde tahakkuk fişinin kesilip beyannameyi veren kişiye tevdi edilmesi tebliğ hükmündedir.¹⁰⁹

Yukarıda da ifade edildiği gibi, vergi hukukunda tebligatın amacı, ilgililere haklarında hüküm ifade eden işlemlerin yazıyla ve usulüne uygun olarak bildirilmesi ile vergilendirme işlemine yönelik bir aşamanın tamamlanmasıdır.

¹⁰⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Ankara:Seçkin Yayıncılık,2009, s. 68.

¹⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 103.

¹⁰⁶ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez s.148.

¹⁰⁷ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez,s.148.

¹⁰⁸ F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4.Baskı, İstanbul,1971,s.70

¹⁰⁹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara:Savaş Yayınları, 1995,s. 92.

1.2.2. Tebliğin Hukuki Açıdan Önemi

Vergilendirme sürecinde tebliğ, özel bir önem arz etmektedir. Tebliğ, tarh ve tahakkuk işleminin vazgeçilmez bir parçasıdır. Tek taraflı idari bir işlem olan tarh muamelesi tebliğ ile tamamlanmaktadır.¹¹⁰ Fakat, tebliğ sürecini, vergiyi tahsil etmenin bir ara ve gerekli aşaması olarak kabul etmek yeterli değildir. Tebliğin bir başka işlevi, verginin ödenmesi ile ilgili ödevlerin sürdürülmesi bakımından, mükellefe hesaplanan vergi konusunda bilgi verilmesi yoluna gidilmekte ve yapılan hesaplama konusunda mükellefin onayı alınmaktadır.¹¹¹

Mükellefin onayı, haklarını kullanmak yoluyla üstü kapalı alınabileceği gibi, mükellefin yasal haklarını tüketmesi yoluyla, zorunlu olarak da alınabilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Anayasal niteliklerinden birisi de hukuk devleti olmasıdır. Hukuk devletinin gereklerinden biri ise yönetimin yargısal denetimidir. Anayasa'nın 125. Maddesinde* idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu belirlenmiştir. Bu anlamda vergi mükelleflerinin, idari bir işlem olan tarh muamelesi ile karşılaşmaları durumunda, idarenin işlemini gerek bireysel planda sorgulamaları, gerekse bu işlemi yargının denetimine tabi tutturmaları olanaklıdır. Verginin tebliği bu yönüyle, vergi mükelleflerinin haklarının korunması yanında, vergi idaresinin işlemlerinin yargısal denetiminin yolunu açmaktır.¹¹²

Tebliğatin önemi bir yandan idare için vergilendirme işlemine yönelik bir aşamanın tamamlanmasını sağlarken, diğer yandan da idari ve yargısal süreçlerin işlemeye başlamasını sağlar. Yasal hakların kullanılabilmesi ancak usulüne uygun şekilde, işlemin ilgiliye duyurulmasıyla mümkündür.¹¹³

¹¹⁰ Aksoy,s.62.

¹¹¹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Üçüncü Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi,2001,s.21

*1982 Anayasası,18.10.1982 tarihinde kabul edilip, 09.11.1982/17863 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹¹² Ufuk Kaya, “Vergi Hukukunda İlanen Tebliğ Yönteminin İncelenmesi”, **E-Yaklaşım**, Mart 2007, Sayı:171, (www.yaklasim.com.tr), (09.10.2007).

¹¹³ Baykara, s.20.

Tebliğin önemi vergi hukukunda belirgin bir şekilde görülmektedir. Çünkü, uzlaşma talebinde bulunmak, cezalarda indirim isteme ve dava açma hakkının kullanımı ancak, usulüne uygun yapılmış tebliğ ile mümkün olmaktadır.¹¹⁴

Tebliğatin vergilendirme işleminin tamamlayıcısı olması, vergilendirmede tebliğ aşaması gerçekleştirilmeden tahakkuk ve tahsil aşamasına geçilmesinin mümkün olmamasında kendini gösterir. Mevzuat ile belirlenen usul ve şekle uygun olarak yapılmayan tebligat geçersizdir. Dolayısıyla, tebliğ konusu işlem gerçekleşmiş sayılmayacaktır. Tebligatın idari ve kanuni süreleri başlatması açısından önemi, genellikle hakların doğumu veya kaybedilmesiyle kendini göstermektedir.¹¹⁵

Özetle;¹¹⁶

- Verginin tahakkuku ve ödenmesi gereken safhaya gelmesi(V.U.K., md.22)
- Uzlaşma talebinde bulunma (V.U.K. Ek md. 1)
- Cezada indirim talebinde bulunma(V.U.K. md. 376)
- Dava hakkının başlangıcı (Anayasa md. 125, İYUK md. 7*)

usulüne uygun tebliğ ile başlar.

Yukarıda belirtildiği üzere, tebligat konusu Vergi Usul Kanununun en önemli konularından birisidir ve usulüne uygun olarak yapılmalıdır.

¹¹⁴ Baykara, s.20.

¹¹⁵ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s. 148.

*2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 06.01.1982 tarihinde kabul edilip, 20.01.1982/17580 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹¹⁶ Baykara s.13.

2. HUKUKSAL DAYANAKLARINA GÖRE TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ

Tebliğ önemli bir hukuki kurumdur. Bu nedenle hukuk sistemleri bu kurumu ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Hukuksal dayanaklarına göre tebliğin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 7201 sayılı Tebligat Kanunu¹¹⁷,nda düzenlendiği görülmektedir. Hukukumuzda tebliğ, 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre yapılır. Ancak vergilendirme işlemleri kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğundan; vergilendirme ile ilgili tebliğ hükümleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda özel olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergilendirme işlemleri için geçerli olan tebliğ hükümleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununda, vergi yargısında uygulanan tebligat hükümleri ise 7201 sayılı Tebligat Kanununda yer almaktadır.

Bu durumda vergi tebligatları konusunda biri özel (V.U.K.) diğeri genel (Tebligat Kanunu) olmak üzere iki düzenleme bulunmaktadır. Vergi tebligatlarına ilişkin olarak genel ve özel kanun çatışması meydana geldiğinde öncelik V.U.K.'da yer alan tebligat hükümlerininidir. Bu kanunda hüküm bulunmaması halinde ise, genel kanun olan Tebligat Kanunu'na gidilmesi hukukun genel prensiplerindendir. Vergi yargılaması sürecine ilişkin tebligatlarda Vergi Usul Kanunundaki hükümler değil, İYUK'un yollaması nedeniyle Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Danıştay'da hakim görüş de bu yöndedir.¹¹⁸ Ancak Tebligat Kanunu'nun 51 maddesinde belirtildiği üzere; mali tebliğle ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan hallerde, genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun hükümleri uygulanır.

¹¹⁷ 7201 Sayılı Tebligat Kanunu 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹⁸ Danıştay 4. Dairesinin konu ile ilgili bir kararına göre; “....Tebliğ işleminde Vergi Usul Kanunu hükümleri öncelikle uygulanır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda tebligat ile ilgili bilumum muamelelerin düzen altına alınmış olduğu, adı geçen Yasanın 93. ve müteakip maddelerinde, tebliğlerin posta, ilan ve memur eliyle yapılacağı hükme bağlandığı ve olayda tarhiyatla ilgili ihbarnameler mükellefe aynı Yasanın 114. maddesinde yazılı 5 yıllık süre içinde usulüne uygun tebliğ edilmekle takdir matrahının mesnedi kalmadığına nazaran, 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre evrak muhtara bırakılarak yapılan tebligatın yerinde olduğu gerekçesiyle verilen kararı isabet görülmemiştir....” şeklinde ifade edilmiştir. Danıştay 4. Dairesi, 10.1972 tarih, 4896/5477 sayılı kararı (Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, **Tebligat Hukuku**, Ankara:1982, s.52.) Danıştay 4. Dairesinin başka bir kararında da, “.....213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 ve devamı maddelerinde tebliğin ne şekilde yapılacağının düzenlendiği, bu durumda ihbarnamelerin öncelikle Vergi Usul Kanunu'na göre tebliği gerekirken 7201 sayılı Kanuna göre yapılan tebliğin yasal olmadığı görülmüştür...” şeklinde ifade edilmiştir. Danıştay 4. Daire, 08.02.2000 tarih, E: 1999/1501, K: 2000/373 sayılı karar. (Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul.Arthur Andersen Yayınları,2001,s.430.)

Özetle, Vergi Usul Kanununa göre yapılacak tebliğlerin uygulama yöntemi Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununun uygulanması gereken hallerde, öncelikle Vergi Usul Kanununun 93.-109. maddelerinin hükümleri uygulanacak, Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan hallerde ise; genel kanun niteliğinde olan 7201 Sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Tebliğ

Vergi Usul Kanunun 21. maddesinde verginin tebliği, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe ve-ya ceza sorulusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Vergilendirme ile ilgili hususlar ise; vergi dairelerince mükellefin (yükümlünün) veya sorumlunun tespit edilerek verginin tarhından ödemeye kadar olan aşamalarda yapılan idari işlemlerdir. Genellikle vergi daireleri tarafından mükellef veya sorumluya ihbarname, takdir komisyon kararı, bu karara göre hesaplanan vergi, tadilat komisyonunca belirlenen matrah veya vergi, vergi mahkemesi ve diğer idari organların vergiye ilişkin karar ve bunlar üzerinden tarh olunan vergi, düzeltme fişleri, vergi inceleme raporu gibi hususlar tebliğ edilmektedir.¹¹⁹

Tebliğin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.¹²⁰

- Tebliğ edilecek belge ve yazı bir hüküm ifade etmelidir.
- Tebliğ bilinen adreslere yapılır.
- Tebliğ posta iadeli taahhütlü olarak yapılmalıdır.
- Adresi bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ yapılır.

Tebliğ ile ilgili hükümler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun birinci kitabının beşinci kısmında 93-109 maddeleri arasında dört bölüm halinde ele alınmıştır. Birinci bölümde tebliğ esasları ve muhataplar, ikinci bölümde posta ile tebliğ usulü, üçüncü

¹¹⁹ Yılmaz, Çağlar, s. 51-52

¹²⁰ Veysi Seviğ, "Vergi Hukukunda Tebliğ," **Referans Gazetesi**, 25.03.2008.

bölümde ilan yoluyla tebliğ usulü, son bölümde ise, tebliğ ile ilgili diğer hükümler yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 93-109. maddelerinde, tebliğin nerede, nasıl ve kimlere yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre tebliğ 94. maddedeki kimselere, bilinen adreslere, posta ile memur eliyle, adresi bilinmeyenlere de ilanen yapılır. Tebliğin yapılma yeri bilinen adreslerdir. Bilinen adresler Kanunun 101. maddesinde sayılmıştır. İlgilinin kabul etmesi halinde tebliğ dairede veya komisyonda da yapılabilir. İlgili (muhatap) dışında olup tebliğ evrakını alabilecek diğer kimselere, kabul etseler dahi dairede veya komisyonda tebliğ yapılamaz.¹²¹ Tebliğde normal ve mutat usul, Vergi Usul Kanunu'nun 99-102. maddelerinde düzenlenen posta ile tebliğ usulüdür. Ancak Maliye Bakanlığı tebliğleri, posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya da yetkilidir. Posta yoluyla veya memur eliyle tebliğin mümkün olmadığı hallerde Vergi Usul Kanununda 103-109. maddelerde belirtilen ilanen tebliğ yöntemine başvurulur. Vergi Usul Kanununun 108. maddesine göre, tebliğ olunan belgelerdeki esas etkilemeyen şekil hataları, değerlerini etkilemez. Burada sözü edilen şekil hataları tebliğ işlemine ait olanlar değil, tebliğ edilen işleme ait olan hatalardır. Vergi Usul Kanununun 109. maddesinde belirtilen işlemler tebliğ yerine geçmektedir.

Tebliğ işlemlerinde şekil çok önemlidir. Bu işlemlerin mevzuatın belirlediği usul ve şekle uyularak yapılması gerekir. Bu işlemlerdeki hata, tebliğ edilen işlemin ilgili hakkında hukuki sonuç doğurmasını engeller. Yani tebliğ konusu olan işlem geçersizdir.

Tebliğ işlemi bir sakatlık dolayısıyla geçersiz sayılırsa, tebliğ işlemini tekrarlamak gerekir.¹²²

Vergi Usul Kanununda tebliğ ve tebliğle ilgili diğer hükümler tezin ana konusunu oluşturduğundan “Vergi Hukuku’nda Tebliğ” başlıklı 2. Bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

¹²¹ Danıştay.11.Daire,13.12.1999 tarih ve E. 1999/2847 K:1999/4946 sayılı kararı,Kazancı Hukuk Programı, Danıştay Kararları,(<http://www.kazanci.com/>) (18.10.2008)

¹²² Maliye Bakanlığı'nın 14.12.1988 tarih ve 1-24418-94-164/79481 sayılı özelgesi (Şükrü Kızılot **Danıştay Kararları ve Özelgeler 2 Cilt s. 2089.**)

2.2. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Göre Tebliğ

Tebliğ hukuku, kendisine bağlanan hukuki sonuçlar dolayısıyla çok önemlidir. Kanunun tebliğe bağladığı hukuki sonuçlar ancak, ortada tebliğ olarak nitelendirilebilecek bir hukuki işlemin mevcut olması halinde ve tebliğ işleminin 7201 sayılı Tebligat Kanununda belirtildiği üzere usulüne uygun olarak yapılması halinde doğacaktır.

Görünüşte bir tebliğ mevcut olmakla beraber, bu işlemin gerçekten tebliğ olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği, tebliğ olarak nitelendirilse bile usulüne uygun olup olmadığı gibi soruların cevabının verilebilmesi tebliğ konusunun iyi bilinmesini gerektirir. Tebliğ ile ilgili yapılacak hatalar, “işlerin uzamasına, gereksiz zaman ve masraf kaybına yol açabileceği gibi, hakkın kaybına da sebebiyet verebilir.”¹²³

Öyleyse; tebligat, bilgilendirme yanında, belgelendirme özelliği ile bulunan bir usul işlemidir. Bu nedenle tebligat ile ilgili 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve Tebligat Tüzüğü hükümleri tamamen şeklidir. Kanun ve tüzüğün amacı, tebliğin muhatabına ulaşması, konusu ile ilgili olarak kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususun belgeye bağlanmasıdır, hal böyle olunca kanun ve tüzük hükümlerinin en ufak ayrıntısına kadar uygulanması zorunludur.¹²⁴

Tebligat Kanununun amacı, tebliğe bağlanan hukuki sonucun doğabilmesi için, tebliğ konusu olan işlemin muhatabına kısa sürede ulaştırılması ve ilgili tarafından kabul edilmesinin sağlanması,¹²⁵ konu ile ilgili olarak kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususun belgeye bağlanmasıdır.¹²⁶ Bu nedenle; tebliğin yapılacağı zaman bakımından mevcut olan sınırlama Tebligat Kanununda yapılan değişikliklerle kaldırılmıştır. Yani

¹²³ Timuçin Muşul, **Tebligat Hukuku**, 2. Bası, İstanbul:2008 , Arıkan Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:219,s.7.

¹²⁴ Talih Uyar, “İcra hukukunda Tebligat” **İstanbul Barosu Dergisi**, Sayı: 2004/2 s.602-640

¹²⁵ Muşul,s.17

¹²⁶ Kutay Uğur, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II**, “Türk Vergi Hukukunda Tebligat”. Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.1978, Sayı:26, s. .337-338.

tebligat; gece, gündüz, resmi ve adli tatil günlerinde, bayramlarda kısacası; yılın her günü ve günün 24 saati yapılabilmektedir.¹²⁷

Tebliğat Kanunun 1. maddesinde tebligat yapacak kuruluşlar belirtilmiştir. Buna göre:

- Adli, idari ve askeri kaza mercileri
- Genel ve katma bütçeli daireler
- Belediyeler
- Köy tüzel kişilikleri
- Borsalar,
- Noterler

Yukarıda belirtilen kuruluşlar tarafından yapılacak bütün tebliğ işlemi Tebligat Kanunu hükümlerine tabidir. Yani bir tebliğ işleminin Tebligat Kanuna tabi olabilmesi için, o tebliği çıkaran merciinin Tebligat Kanununun 1. maddesinde sayılan kuruluşlar arasında yer alması veya o tebliğ işlemi ile ilgili kanunda tebliğin Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağına dair bir madde bulunması gerekir. Aksi halde yapılacak tebliğde tebligat Kanunu hükümleri uygulanamaz.

7201 Sayılı Tebligat Kanuna göre tebliğ; Posta Telgraf Teşkilatı (PTT) veya memur vasıtası ile ya da ilanen olmak üzere iki şekilde yapılabilir.¹²⁸

Tebliğ tutanağının;¹²⁹

- Tebliği çıkaran makamın adını,
- Tebliğ isteyen tarafın adını, soyadını ve adresini,

¹²⁷ Ruhi,s.71-72

¹²⁸ Ruhi, s. 33.

¹²⁹ Gezer, s. 44.

- Tebliğ okunacak şahsın adını, soyadını ve adresini,
- Tebliğin kime yapıldığını, tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise, o kimsenin adını, soyadını, adresini ve tebligata ehil mi olduğu,
- Tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığını,
- Kendisine tebligat verilecek kişinin bulunmaması veya imzadan kaçınma sebebini ve ayrıca kanunda öngörülen işlemin yapıldığı,
- Tebliğ yapan kişi ile tebliği yapan memurun imzalarını içermesi gerekir.

Tebliğat, tebligat yapılacak olan şahsın bilinen en son adresine yapılır.¹³⁰ Prensip olarak tebligat kişinin bilinen en son adresine yapılır ancak ilgili kimsenin kabulü halinde adresinden başka bir yerde de tebligat yapılabilir.¹³¹ Adresten kastedilen, bir kimsenin oturduğu veya çalıştığı yerdir. Tebliğ evrakı muhatabın ev adresine çıkarılmış olsa dahi, ev adresinde tebligat yapılamayan kişinin iş adresine yapılan tebligat da geçerlidir.¹³²

7201 sayılı Tebligat Kanunu ile belli şartlar dahilinde aile efradına, hizmetçiye, müstahdeme yapılan tebligat geçerli sayılmaktadır. Hatta bu şahıslara ikinci defa çıkarılan tebliğde, ilgili kimseler tebliği kabul etmeye mecburdurlar.

Vekil vasıtasıyla bir dava takip ediliyorsa o zaman tebligat vekile yapılmalıdır, asile tebligat yapılamaz. Vekil varken asile yapılan tebligat geçersizdir, çünkü Tebligat Kanununun 11. maddesi emredici niteliktedir. Eğer asile yapılan tebligattan vekilin haberi olursa ve bu duruma vekil itiraz etmezse tebligat geçerlidir. Bundan başka vekilin asile yapılan usulsüz tebligatı öğrenmesi tebligatı geçerli hale getirir.¹³³ Kendisine tebligat yapılacak kimsenin birden fazla vekili varsa tebliğin sadece

¹³⁰ Tebligat Kanunu m.10/1, Tebligat Tüzüğü m.13/1, 20.08.1959 tarih ve 4/12059 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı, 11.09.1959/10303 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹³¹ Tebligat Kanunu m.10, Tebligat Tüzüğü m.14.

¹³² Ruhi, s.73-77.

¹³³ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt:5, İstanbul 2001, s.5538

bunlardan birisine yapılması yeterlidir. Tebligat birden fazla vekile yapılmışsa hangi vekile daha önce tebliğ edilmişse tebligat o tarihte yapılmış sayılır.

Vesayet veya velayet altındaki kişiye çıkarılan tebligatın vasiye veya veliye yapılması gerekir. Kanuni mümessili olmayıp da bulunması gerekenlere usulü dairesinde kanuni mümessil tayin edilmelidir. Eğer dava ve iş kanuni müşavir tarafından takip ediliyorsa tebligatın müşavire de yapılması gerekir.¹³⁴

Tüzel kişilere tebligat yetkili temsilcilerine, bunlar birden fazla ise sadece birine yapılır¹³⁵ Örneğin; şirkette bulunan ve şirketin ortağı olan şahsa yapılan tebligat geçerli olurken; tüzel kişinin yetki vermediği alt taşeronu yapılan tebligat ise geçerli değildir.¹³⁶

Kanunun 28. maddesi ile adresi meçhul olanlara tebligat ilanen yapılır. Adresin meçhul olması ise, ikametgah veya iş yerinin bulunmaması ya da PTT veya memur eliyle tebligatın yapılamamış olması koşuluna bağlıdır. Yabancı memlekette oturanlara ilanen tebliğ yapılmasını gerektiren hallerde, tebliğ evrakı ile ilan suretleri, yabancı memlekette bulunan kişinin bilinen adresine iadeli taahhütlü mektupla gönderilip, posta makbuzunun dosyasına konulması asıldır.¹³⁷ İlanen tebliğ, Tebligat Kanunu'nun 31. maddesine göre son ilan tarihinden itibaren yedi gün sonra yapılmış sayılır. İlanen tebliğe karar veren mercii, icabına göre daha uzun bir müddet tayin edebilir. Ancak bu süre 15 günü geçemez.

7201 Sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine tabi tebligat çeşitleri:¹³⁸

- Tebligat çıkaran merci,
- Tebliğin bir vasıta (aracı) ile yapılıp yapılmaması
- Tebliğin yapılacağı muhatabın gerçek veya tüzel kişi olması,

¹³⁴ Ahmet Uğur Turan, **Tebligat Hukuku-Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Ankara 2002, s.96

¹³⁵ Tebligat Kanunu m.12/1, Tebligat Tüzüğü m.17

¹³⁶ Ruhi, s.169.

¹³⁷ Gezer, s. 47.

¹³⁸ Muşul, s.21.

- Tebliğin Tebligat Kanununun diğer hükümleri uyarınca veya ilan edilmesinin yapılması gibi çeşitli açılardan ayrımlara tabi tutulabilir.

Tebliğat Kanunu, hukukumuzda tebligat işlemlerinin düzenlendiği genel bir kanundur;¹³⁹ ancak vergilendirme işlemi, kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olduğundan bu konuda bazı özel düzenlemeler getirilmiştir.¹⁴⁰ Tebligat Kanunu ve Kanununun uygulanması amacıyla çıkarılan Tebligat Tüzüğü hükümleri tamamen şeklidir. Dolayısıyla görülmekte olan bir davada tebligatın usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı hakim tarafından tespit edilmelidir. Çünkü bu durum savunma hakkı ile ilgili bir konudur. Tebligat sayesinde davalı açılan davadan haberdar olacak ve kendini savunma imkanına sahip olacaktır.¹⁴¹

Bu öneminden dolayı, kanun koyucu tebligat konusunu özel olarak düzenlemiş ve tebligatın yapılışını ve bu yapılışın usulüne uygun olduğunun belgelenmesini özel bir takım şekil şartlarına bağlamıştır¹⁴²

7201 sayılı Kanunun hazırlanmasında, vergi tebligatının, tebligat kanunları hükümlerinin uygulama alanı dışında bırakılıp bırakılmaması uzun incelemelere konu olmuş ve bu konuda iki görüş ortaya çıkmıştır:

Birinci görüşe göre; Vergi Usul Kanununun tebligata ilişkin hükümlerinin değiştirilip, Tebligat Kanunu içine alınması Vergi Usul Kanununun parçalanmış olmasını ifade edecek ve bundan mali uygulama bakımından sakıncalar doğacaktır. Ayrıca mali tebligatın gizli olması nedeniyle diğer tebligattan farklı olduğu, gizli olması özelliği dolayısıyla da Tebligat Kanunu içinde yer almaması gerektiği savunulmuştur.¹⁴³ İkinci görüşe göre ise, tebligat kanununun düzenlenmesinin amaçlarından biri de, tebligatla ilgili bütün hükümleri toplayan bir kanun yapmaktır. Dolayısıyla mali tebligatın da kanunun kapsamı dışında bırakılmaması gerekmektedir. Ayrıca mali tebligatta olduğu gibi diğer nevi tebligatta da gizlilik söz konusudur. Sonuç olarak, bu

¹³⁹ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007,s.,187.

¹⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan,s.10

¹⁴¹ Ruhi, s.32

¹⁴² Seyithan Deliduman, **Tebliğat Hukuk Bilgisi**,Ankara 2002,s.14

¹⁴³ Uğur,s.338.

iki görüşten birincisi daha ağır basmış ve vergi tebligatları 7201 sayılı Tebligat Kanunu dışında tutulmuştur. Vergi hukukunun kamu hukuku içinde yer alması, tebligatın kamu alacağının doğumuna etken olan safhalardan birini teşkil etmesi ve hatalı tebliğin kamu alacağının doğumunu önleyecek nitelikte bulunması nedenlerinin taşıdığı önem dolayısıyla vergi tebligatının özel hükümlere göre yapılması ve açık bir boşluk bulunmadıkça, 7201 Sayılı Tebligat hükümlerinin uygulanmaması gerekir.¹⁴⁴

Çalışmamızın konusu “Vergi Usul Kanununda Tebliğ” olduğu için, hukuksal dayanaklarına göre tebliğin çeşitlendirildiği bu bölümde; genel kanun niteliğinde olan Tebligat Kanunundan ana hatları ile bahsedilmiştir.

2.3. İki Kanun Açısından Tebliğde Ortaya Çıkan Sakatlıklar

Vergi Usul Kanununun 93-109. maddeleri arasında düzenlenmiş olan tebliğ hükümleri yeterli ve vergi tebliğleri konusundaki ihtiyaçları karşılayabilecek düzeyde değildir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde, tebliğ işlemi ile ilgili iki kanun açısından da ortaya çıkan sakatlıklara değinilmiştir.

Tebliğ evrakının teslimi ile ilgili Vergi Usul Kanununun 102. maddesi incelendiğinde; muhatabın adresinin değişmiş olması, geçici olarak adresten ayrılmış olması, tebellüğden imtina gibi çeşitli durumları düzenlemiş olduğu halde, adresini değiştirmeyen, geçici olarak da ayrılmayan, ancak tebliğ memurunun geldiği anda adresinde bulunmayan muhataplar hakkında hüküm getirmemiştir.

Böyle durumlarda uygulamada başvuru yol genellikle, tebliğ evrakını gelip alması için muhataba bir ihbariye bırakılması, bu ihbariye üzerine başvuru halinde tebliğin yapılması, aksi halde birkaç defa aranıp, bundan sonra da, ihbariyeye rağmen muhatap gelmemişse tebliğ yapılamadığından bahisle evrakın, tebliği çıkaran mercie iade edilmesidir. Bu durumda bazı vergi daireleri tebliğ imkansızlığı nedeniyle ilan edilen tebliğ yoluna başvururken, bazı vergi daireleri de Vergi Usul Kanununda açıklık bulunmadığını kabul ederek, genel hükümlere gidilmesi gerektiğinden hareketle 7201 Sayılı Tebligat Kanunu nedeniyle tebliğ evrakını kapıya yapıştırmak suretiyle, tebliği

¹⁴⁴ Uğur,s.338.

sağlamaya çalışmaktadır.¹⁴⁵ Yargıtay 18. Hukuk Dairesi'nin 31.01.2003 tarihli kararında belirtildiği üzere; muhatap veya onun yerine tebliğ yapabilecek kimseler, o adreste oturdukları ancak tebliğin yapılacağı sırada orada bulunmadıkların saptanması durumunda Tebligat Tüzüğü'nün 30. maddesine göre tebliğ memuru, tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya meclis azasından birine veyahut zabıta memuru veya amirine imza karşılığında teslim edip, düzenleyeceği ihbarnameyi gösterilen adresteki kapıya yapıştırarak durumu muhataba duyurması için en yakın komşularından birine ismini ve imzasını alarak bildirecektir.¹⁴⁶

7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebliğe ilişkin yukarıda verilen Danıştay Kararında belirtildiği üzere “kapıya yapıştırma usulü” ilgili Kanunda belirtilen şartlar ve usulün sağlanması koşuluyla gerçekleşmektedir. Ayrıca “tebliğ memurunun geldiği anda adreste bulunmama” durumunda uygulanacak işlemler Tebligat Kanununda belirtildiği halde, Vergi Usul Kanununda bu konu ile ilgili bir düzenlemenin yer almamış olduğu görülmektedir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Kararları incelendiğinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacak tebliğde Vergi Usul Kanununda belirtilen ilgili maddelerin uygulanması mı, yoksa; genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu'nun mu uygulanması gerekeceği sorusuna net bir cevap verilemediği görülmektedir. Dolayısıyla bu konu tam açıklığa kavuşmuş değildir. Gerçi Danıştay'ın çeşitli dava dairelerinden çıkan kararlarının çoğunda vergi tebliğlerinde kapıya yapıştırma usulüne gidilemeyeceği hakimse de, bu kararların çoğunun oy çokluğu ile alınmış olması da dikkat çekicidir ve her zaman değişik kararların verilmesi olasılığı mevcuttur.

¹⁴⁵ Uğur, s.380-381

¹⁴⁶ Yargıtay 18. Hukuk Dairesi'nin bir kararına göre; “...Tebligat Kanununun 21. ve Tebligat Tüzüğü'nün 28. maddeleri hükümleri uyarınca yapılacak tebliğlerde muhatap veya muhatap adına tebliğ yapılabilecek olanlardan hiçbiri gösterilen adreste bulunmazsa, tebliğ memurunun adreste bulunmama sebebini, anılan tüzük maddesinde gösterilen bilmesi muhtemel kişilerden soruşturup beyanlarını tebliğ tutanağına yazarak altını imzalatması, imzadan çekinmeleri halinde de bu durumu yazıp imzalaması gerekir. Bu soruşturmada, muhatap veya onun yerine tebliğ yapabilecek kimseler, o adreste oturdukları ancak tebliğin yapılacağı sırada orada bulunmadıkların saptanması durumunda Tüzüğü'nün 30'uncu maddesine göre tebliğ memuru, tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya meclis azasından birine veyahut zabıta memuru veya amirine imza karşılığında teslim edip, düzenleyeceği ihbarnameyi gösterilen adresteki kapıya yapıştırarak durumu muhataba duyurması için en yakın komşularından birine ismini ve imzasını alarak bildirecektir. Yukarıda açıklandığı üzere somut olayda, dava dilekçesinin tebliğine dair evrakta gösterilen adreste hiç kimsenin bulunamaması üzerine, bulunmama nedeni araştırılmamış ve haberdar edilen komşusunun ve ayrıca tebliği yapılan muhtarın imzası alınmamış olduğundan tebligat geçersizdir...” Yargıtay 18. Hukuk Dairesi, 31.01.2003 tarih E.2002/11316, K. 2003/545sayılı Kararı. (Ruhi, s. 89)

Adresi bilinmeyenlere ilanen tebligat yapılacağı konusu 7201 sayılı Tebligat Kanununda olduğu gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda da yer almış durumdadır. Ancak, duyurma işi ne kadar gerçekleşmektedir? Bu soruya olumlu cevap verme imkanı oldukça zayıftır. “Çünkü ilanen tebligatta tebliği çıkaran merci bir çok masraf ve işlemler yaptığı halde, tatbikatta bu yolla muhatapların tebliğden haberdar oldukları hallerin varlığı çok azdır.”¹⁴⁷ Diğer yandan tebliğde yapılan bir hata tebliği geçersiz kılmaktadır. Danıştay kararları incelendiğinde vergi dairelerinin bu konuda gerekli titizliği göstermeyerek ilanen tebliğ usulünde bir takım hatalara düşmektedirler.¹⁴⁸

Adresleri bilinmeyenlere, başka türlü tebliğ yapma imkanı bulunmadığından, zorunlu olarak bu yola başvurulmaktadır. Bu konuda mümkün olduğunca ilgililerin adresleri iyi izlenmeli ve tebligatın bu adrese yapılma durumu araştırılmalı ve ilan yoluyla tebliğ yöntemine zorunlu olmadıkça çok sık başvurulmamalıdır.¹⁴⁹

7201 Sayılı Tebligat Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki tebligat esaslarının farklı olması, bu konuyla ilgili aksaklıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çünkü ilanen tebliğ yapıldığı takdirde, birinci ayın sonunda tebliğin yapıldığı kabul edildiği halde; 7201 sayılı Tebligat Kanununda bu süre 15 gün olarak belirlenmiştir.¹⁵⁰

Daha büyük hatalara neden olan bir diğer husus ise, tebligatı yapacak kimselerle ilgilidir.7201 sayılı Tebligat Kanunu ile belli şartlar dahilinde aile efradına, hizmetçiye, müstahdeme yapılan tebligat geçerli sayılmaktadır. Hatta bu şahıslara ikinci defa çıkarılan tebliğde, ilgili kimseler tebliği kabul etmeye mecburdurlar. Oysa vergi tebliğleri muhatabın bizzat kendisine veya kanuni temsilcisine, mukavelenamede açıklık bulunması halinde de umumi vekiline yapılabilir. Bunlar dışında kimselere yapılan tebliğ geçersizdir.

¹⁴⁷ Uğur,s.382.

¹⁴⁸ Örneğin; vergi dairesi öldüğü yoklama fişi ile saptanan bir mükellefe ilan suretiyle tebligat yapmış Danıştay 7. Dairesi ise, bu tebligatı usulsüz bulmuştur. 21.11.1972 günlü ve E. 1971-1323, K.1972-4356 sayılı kararı (Uğur,s.382.)

¹⁴⁹ Uğur,s.382.

¹⁵⁰ Asım Gezer, “7201 Sayılı Tebligat Kanununda Yapılan Değişikliklerin V.U.K.’nın Tebligat Hükümlerine Yansıyan Yönleri”, **Vergi Sorunları**, Yıl:5 Sayı:1986/II ,s..48.

İşte bu tür farklılıklar uygulamada bir çok vergi kaybının doğmasına neden olmaktadır. Bir vergi tebliği, tebliğ memurunun hatası sonucu aile efradından birine veya müstahdeme yapılmışsa tebliğdeki bu hata nedeniyle vergi tahakkuku zamanaşımına uğrayabilmektedir.

Muhataptan başka bir kimsenin bilinçli veya bilinçsiz, muhatap yerine tebliği alması ve ihtilaf çıktığında yargı organlarınca imza istiktabı* yaptırılması sonucunda da tebliğin bizzat mükellefe yapılmadığının anlaşılması halinde tebliğ geçersiz sayılmaktadır.

Danıştay 13. Dairesinin; tebliğin bizzat mükellefin kendisine yapılmadığı durumda imza istiktabı yapılmasına yönelik kararı ve ¹⁵¹ Danıştay 11. Dairesince verilen başka bir karara göre; posta tebliğ alındısındaki imzanın, imzayı atmış görünen kişiye ait olmadığının mahkemece tespit ve karara bağlanmış olması halinde, yapılan tebliğin geçerli olduğundan bahsedilemez.¹⁵²

İmza istiktabı: Yargı organlarınca imzanın kişiye ait olup olmadığının araştırılması anlamında kullanılmıştır.

¹⁵¹ Danıştay 13. Dairesi'nin imza istiktabı yapılması hususunda verdiği bir kararı şu şekildedir: “.....1974 yılına ilişkin ödeme emrine yaptığı itirazı; 6183 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Yasanın 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan yükümlülerin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunmaları gerektiğini hükme bağladığı, olayda ise, yükümlünün 14.10.1976 gününde tebliğ olunan ödeme emrine 22.11.1976 gününde itiraz etmiş olduğu sabit olup, anılan Yasanın 58. maddesi öngörülen 7 günlük itiraz süresini geçirmiş olduğunun anlaşıldığı gerekçesiyle incelenmeksizin reddeden Erzurum Bölge Vergiciler Muvazzaf İtiraz Komisyonunun 28.12.1976 gün ve 1569 sayılı kararın, tarhiyata ait ihbarnameler ile ödeme emrini tebellüğ etmediği bütün ihbarname ve ödeme emirlerinin kardeşine tebliğ edildiği, onun da kendisinin imzasını taklit ederek tebellüğde bulunduğu, kendisinin ancak icra memuru geldiği zaman durumdan haberdar olduğu, durumun imza istiktabı yaptırılarak ortaya açıkça ortaya çıkartılabileceği iddiasıyla bozulması isteğine ilişkindir.

....Dosyada mevcut ödeme emri alındısındaki imzanın, ödevliye değil kardeşi.....'a ait olduğu, bizzat tebligatı yapan posta memuru tarafından alındı üzerine kaydedildiğine, yükümlü icra memurunun gelişi ile ödeme emri muttali olduğunu iddia ettiğine göre, 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 94. maddesi uyarınca muhatabına yapılması gereken tebligatın, kardeşe yapıldığı üzerinde durulmaksızın, 7 gün içerisinde yapılmadığı gerekçesiyle itirazın süreden reddedilmesine yerindelik görülmemiştir. Bu nedenle davanın kabulü ile, itiraz hakkında yeniden bir karar verilmek üzere, Erzurum Bölge Muvazzaf İtiraz Komisyonunun 28.12.1976 gün ve 1569 sayılı kararının bozulmasına, gönderilen eklerin iadesine 28.2.1978 gününde oybirliği ile karar verildi.” Danıştay 13 Daire, 12.04.1976 tarih E.1975/432, K.1976/1173 sayılı karar. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).(25.05.2008).

¹⁵² Danıştay 11. Dairesi'nin imza istiktabı yapılması hususu ile ilgili bir kararsına göre;Davalı idarece defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının iki kez yükümlü şirket memuruna tebliğ edildiği halde incelemeye ibraz edilmediği, davacı tarafından ise, kendilerine böyle bir yazının tebliğ edilmediğinin ileri sürülmesi üzerine söz konusu tebliğ alındıları üzerindeki imzaların ödevli şirket müdürü...’e ait olup olmadığının saptanması amacıyla2. Asliye Ceza Mahkemesince Adli Tıp Kurumuna imza araştırmasının yaptırıldığı, bu kurum tarafından düzenlenen raporda, posta taahhüt alındılarındaki imzanın’ün eli mahsulü olmadığının belirtildiği, bu durumda davalı idarece yükümlü şirkete defter ve belge

Tebliğ memurunu hüviyet tespiti yapmaya zorlayan veya bunu öngören bir hüküm yoktur. Ayrıca böyle bir durumda tebliğ memurunun hata mı yaptığı, ya da mükellefin kötü niyetli mi davrandığının saptanması oldukça güçtür. Yargı organlarının karşılaştıkları bu tür açıklıktan uzak durumlarda zorluk çektikleri görülmektedir.

7201 Sayılı Tebligat Kanununun uygulama ölçüsünün ne olacağı, özellikle yargı organlarında görüş ayrılıklarına sebep olmakta ve kararların oy çokluğu ile verilmesi, oy birliği sağlanamaması, ve değişik kararlar verilmesi sonucunu doğurmaktadır. 7201 sayılı Kanuna başvurmadan 213 sayılı Kanuna göre tebliğ yapılması zorunlu haller kanunda mutlaka belirtilmelidir. Vergi kanunlarındaki tebliğ hükümlerinin en büyük eksikliği, bu ilişkiyi kesin boyutlarıyla saptayamaması ve hatalı tebliğ ile vergi kaybının doğmasına yol açmasıdır.¹⁵³

Vergi Usul Kanununda “tebliğin verileceği kişinin 18 yaşından aşağı olmaması” gerektiği belirtilmiştir. Bu şart aslında, tebliğin verileceği kişinin o tarih itibari ile görünüm olarak 18 yaşından aşağı olmaması gibi subjektif bir değerlendirmeyi ifade etmektedir. Her ne kadar Kanunda 18 yaştan bahsedilmiş olsa bile, bu görünümü esas alan bir kriterdir. Gerçekte 14 yaşında olan biri görünüş itibari ile 18 yaşında ya da; 18 yaşında olan biri görünüş itibari ile 14 yaşını gösteriyor olabilir. Dolayısıyla görünüşün subjektif bir değerlendirmeye açık olması uygulamada bazı sorunlara yol açmaktadır.

Danıştay’ın bazı kararlarında görünümünden ziyade resmi yaş ön plandayken,¹⁵⁴

ibrazına ilişkin yazının tebliğ edilmediği sabit olduğundan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği nedenine dayalı olarak yapılan cezalı tarhiyat terkin edilmiştir.... Danıştay 11. Daire, 11.11.1997 tarih, E. 1996/6914, K:1997/3953 sayılı karar (Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1)

¹⁵³ Uğur, s. 385.

¹⁵⁴ Danıştay 4. Dairesi, 09.01.1985 gün ve 1985/1107 sayılı kararında; 17 yaşındaki bir insan ile görünüş itibari ile 18 hatta 19 yaşındaki insan görünüşlerini, nüfus cüzdanına bakmadan kesinlikle ayırmanın mümkün olmadığını ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ‘nun 94. ve 102. maddelerinde tebliğ memuruna mükellef dışında kalan muhatabın kimliğini ve yaşını araştırma yetkisi ve görevi vermediği gerekçesiyle davacının gösterdiği adreste görünüşüne göre 18 yaşından aşağı olmadığı tahmin edilen 17 yaşındaki oğluna yapılan tebligatı kanuna uygun bulmuştur. Danıştay 4. Dairesi, 09.01.1985 tarih, 1985/1107 sayılı karar (Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamalarına İlişkin Danıştay Kararları**, İstanbul:1985,s.152)

Yine Danıştay 11. Dairesi’nin bir kararı daha incelendiğinde benzer bir sonuca varıldığı görülmektedir. Danıştay 11. Dairesinin 08.03.2000 tarihli kararına göre;.....kanun maddesinin yazılış

bazı kararlarında da resmi yaş bir kenara bırakılarak görünüm ön plana çıkartılmıştır.¹⁵⁵ Danıştay'ın bu konu ile ilgili farklı kararlarının olmasından da anlaşılacağı üzere, sorunun çözümü çok basit görünmemektedir. Bu konuda tebliği kabul edecek kişinin yaşını araştırma yetki ve görevi verilmeyen posta memurunun izlenim ve kanaatine güvenmek dışında yapılacak bir şey yoktur.¹⁵⁶

Tebliğ memuru, muhatabı veya onun namına tebliğ yapılacak kimseleri tanımıyorsa Tebligat Tüzüğü 34. maddeye göre kimlik sorabilir. Kimlik sorulan kişiler ise, kimlikleri beyan etmek zorundadırlar. Kimliği beyan etmeyenler (TCK . m. 528/1) ya da doğru beyan etmeyenler (Teb. K. m. 55) hakkında cezai kovuşturmanın yapılması için tebliğ memuru, bu durumu bağlı olduğu kuruma bildirmesi üzerine, bağlı olduğu kurumunda Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunması gerekir.

Hukuk tekniği açısından bakıldığında, kimlik sorabilme yetkisi konusundaki düzenlemenin Tebligat Kanunda yer alması daha uygun olacaktır. Çünkü Tebligat Kanununda yer almayan bir konuda Tebligat Tüzüğü ile düzenleme getirilemez. Oysa kimlik sorma konusunda Tebligat Kanununda hüküm olmadığı halde bu açık Tebligat

biçiminden parantez içindeki hükümde yer alan 18 yaşın kesin bir sınır olarak alınmadığı sadece muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüm itibarıyla 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz şekilde ehliyetsiz bulunmaması koşullarının arandığı anlaşılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, dava konusu ödeme emirlerinin bir kısmında yer alan cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin davacının bilinen adresinde 19.12.1996 tarihinde kızı'ye tebliğ olunduğu,'nın tebliğ tarihinde 17 yaşında olduğu iddia edilmekte ve bu hususun dosyada bulunan nüfus kayıt örneği ile kanıtlandığı anlaşılmaktadır. Ancak yukarıda belirtilen Kanun hükmüne göre tebliğ yapılacak kimsenin fiziki görünüş itibarıyla 18 yaşında olduğu kanısına varılmış olması yeterli olup, yasa ile tebliğ memuruna muhatap yerine tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşında olduğu kanısına varıldıktan sonra kimliğini sorarak yaşını araştırma zorunluluğu getirilmediğinden, bu durumda olayda tebliğ memurunca 18 yaşında olduğu kanısına varılarak'ye yapılan tebliğde yasaya aykırılık bulunmadığından ödeme emirlerinin bir kısmını iptal eden mahkeme kararında isabet görülmemiştir. (Danıştay 11. Daire, 08.03.2000 tarih, E.1998/4479, K. 2000/933, **Kazancı Hukuk Programı**, (<http://www.kazanci.com/>), (03.05.2008)

¹⁵⁵ Danıştay 3. Dairesinin 25.10.1984 tarih ve 1984/2994 sayılı kararında tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerinde memur veya müstahdemlerinden birine yapılacağı, muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz surette ehliyetsiz bulunmaması gerektiği hükme bağlanmıştır. Davada vergi ceza ve ihbarnamesinin 13 yaşındaki kızına tebliğ edildiği, bu kadar küçük yaşta olan birine yapılan tebligata dayanarak vergi ve cezasının itirazsız ve kanuna uygun olarak kesinleştiğinden bahsetmek mümkün değildir. Danıştay 3. Daire 25.10.1984, K.2994, E.677/1984. Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamalarına İlişkin Danıştay Kararları**, İstanbul:1985,s.152)

¹⁵⁶ Şenyüz,s.83.

Tüzüğü ile giderilmeye çalışılmıştır. Bu konuda en kısa sürede yasal düzenleme yapılmalıdır.¹⁵⁷

Tebliğin yargılamanın uzamasına sebebiyet vermemesi için, muhatabın bilinen en son adresine (Teb. K. m.10/1) en kısa sürede ulaşması ve muhatabı ya da onun yerine adli tebligatı kabule kanunen yetkili kişilerce (Teb. K. 13,14,16, 17 ve m18) tebellüğünün sağlanması gerekir. Yapılan tebliğin usulüne uygun olmaması yargılamayı uzatan diğer bir etkidir. (Teb. K. m.32)

Başka bir ifade ile; yapılacak tebliğin yargılamanın uzamasına sebebiyet vermemesi için, tebliğin yapılacağı yer ve zaman bakımından herhangi bir sınırlamanın olmaması gerekmektedir. 7201 Sayılı Tebligat Kanunda yapılan değişiklikle mevcut olan zamanla ilgili sınırlama kaldırılmıştır. Tebligat yılın 365 gün ve günün her saati yapılabilir. Oysa, tebliğin yapılacağı yer bakımından sınırlama muhafaza edilmiştir. Buna göre; kural olarak tebliğin bilinen en son adrese yapılabilir olması, “bilinen en son adres dışında tebliğ evrakını kabulden kaçınarak yapılacak tebliği muhatabın geciktirebilme imkanı halen mevcut bulunmaktadır.”¹⁵⁸ Tebligat Kanununda değişiklik yapan 4829 sayılı Kanunun¹⁵⁹ genel gerekçesi “...yargıyı hızlandırmak, “tam ve zamanında” adaletin teminini sağlamak ve tebligat işlemlerindeki gecikmeleri önlemek...” olduğundan yer bakımından sınırlamanın muhafaza edilmesi Kanunun amacı ile bağdaşmamaktadır.

Adalet Bakanlığı tarafından, elektronik posta yoluyla tebligat ile ilgili olarak 7201 sayılı Kanunda değişiklik yapılmasını öngören on beş maddelik “Tebligat Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı” taslağı hazırlanmıştır.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Ruhi, s.

¹⁵⁸ Muşul, s. 15-16

¹⁵⁹ 4829 Sayılı Tebligat Kanunu İle Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 19.03.2003 tarihinde kabul edilip, 27.03.2003/25061 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁶⁰ Madde 2: 7201 sayılı Kanuna 7 nci maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki 7/a maddesi eklenmiştir.

“Elektronik posta yoluyla tebligat:

Madde 7/a-Tebligata elverişli bir elektronik posta adresi vererek, bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik posta yoluyla tebligat yapılabilir.

Sermaye şirketlerine, elektronik posta yoluyla tebligat yapılması zorunludur.

Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik posta yoluyla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması halinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır.

Taslak yasalaşırsa tebliğ elektronik posta yoluyla yapılacak ve muhatabın elektronik posta kutusuna ulaştığı andan itibaren 3 gün sonra yapılmış sayılacaktır. Taslağa göre, sermaye şirketlerine yapılacak olan tebligatların elektronik posta yoluyla yapılması zorunlu kılınmıştır.

Gelişen teknoloji ile tebliğin kısa sürede muhatabına ulaşmasında çok etkili olacak bu yöntemle yargının hızlanması söz konusu olacaktır. Ancak; elektronik posta yolu ile iletişim hukuken güvenli olmayan bir iletişim şeklidir. Kayıtlı elektronik posta sistemi (certified e-mail veya registered e-mail) ve güvenli elektronik imza/zaman damgası teknolojileri kullanılmadığı sürece, bir elektronik postayı gönderen ve alan tarafların kim olduklarını tespit etmek mümkün olmadığı gibi, mesajın içeriğinin de internette üçüncü kişiler tarafından değiştirilip değiştirilmediği de bilinmemektedir. Dolayısıyla elektronik posta yolu ile iletişim hukuken bağlayıcı değildir. Elektronik posta ispat hukuku sistemimizde hakimi bağlamayan takdiri deliller arasında değerlendirilmektedir.¹⁶¹

Kayıtlı elektronik posta sistemi ise, elektronik ortamda yapılan gönderilerin ne zaman yapıldığını ve karşı tarafa ne zaman ulaştığını kesin olarak tespit eden bir sistemdir. Sistem içerisinde yer alan taraflar gönderinin kendisi tarafından gönderilmediğini, gönderilen taraf da kendisine ulaşmadığını iddia edememektedir. Sistem içerisinde yer alan taraflar dilerlerse uyuşmazlık sırasında ibraz edilmek üzere gönderilerin (elektronik dokümanların) saklanması da talep edebilmektedir. Sistem kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcıları tarafından işletilmektedir. Kayıtlı e-posta sistemi Belçika, İtalya, Fransa, Avusturya, İsviçre, Norveç ve İspanya gibi ülkelerde etkin olarak uygulanmaktadır. Kayıtlı elektronik posta sistemi bir telekomünikasyon hizmetidir ve Türkiye’de de bu sisteminin regülasyonunun dünyadaki uygulama doğrultusunda Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) tarafından yapılması gerekmektedir. Nitekim BTK bu amaçla TÜBİTAK’a kayıtlı elektronik posta sisteminin

Elektronik posta yoluyla tebligat, muhatabın elektronik posta kutusuna ulaştığı tarihi izleyen üçüncü günün sonunda yapılmış sayılır.

Elektronik posta yoluyla yapılacak tebligata ilişkin usûl ve esaslar ile bu tebligat sebebiyle alınacak ücret ve bu ücretin aktarılacağı yer ve diğer hususlar yönetmelikte gösterilir.”

Tebliğat Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı.22.12.2008 Sevk Tarihi, (<http://www.kgm.adalet.gov.tr/basbakanlik/tblgtkantat.pdf>), (02.01.2009).

¹⁶¹ Leyla Kese Berber, “E-Postayla Tebligat Tartışılmaya Başlandı”, **Radikal Gazetesi**, (23.01.2009).

kurulmasına ilişkin bir proje önerisiyle müracaat etmiştir ve bu konu ile ilgili cevap beklenmektedir.¹⁶² Dolayısıyla yukarıda belirtildiği üzere; tasarının bu şekilde yasalaşması halinde ciddi sıkıntılar doğabilecektir.

Uygulamada sorunlara yol açabilecek diğer bir konu ise, tebliğ mazbatalı zarf ile ilgilidir. Tebliğ mazbatalı zarfın üzerine yazılan tebliği çıkaran merciinin adresinin, tebliği çıkaran mercie geri dönecek tebliğ zaptının ön yüzündeki adres ile aynı olmaması, tebliğ zaptının ön yüzüne tebliği çıkaran merciinin adresi yazılırken kasten ya da yanlışlıkla hatalı yazılmış olması sonucunda tebliğin parçasının tebliği çıkaran mercie geç dönmesine neden olacaktır.¹⁶³ Bu nedenle tebliği gerçekleştiren memurun tebliğ mazbatasını okunaklı ve eksiksiz bir şekilde düzenleyip, düzenlemediğinin tebliğ memurunun mensubu olduğu idare tarafından denetlenmesinin sağlanması bu tür hataların ortadan kalkmasına sebep olacaktır.

Tebliği çıkaran merciin tebliğ mazbatalı zarfın üzerinde belirtilen muhatabın adresini kasten ya da yanlışlıkla hatalı yazması sonucunda muhatabın adresine ulaşamamaktadır. Ya da tebliğ muhatabının adresindeki bina, kapı numarası ve ya isminde, ticaret ünvanında bir harfin hatalı olması sonucunda tebliğ muhatabının kendisi olduğunu bilmesine rağmen ortada sadece yazım hatasının aşıkâr olduğu durumda muhatap, bu hususları bahane ederek tebliğ evrakını almaktan kaçınmakta ve tebliğ gerçekleşmemektedir. Bu gerekçelerle tebliği çıkartan mercie iade edilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur.

¹⁶² Yasemin Arpa, “E-Postayla Tebligat Büyük Sakıncalar Doğurur” **NTV-MSNBS** (<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/472685.asp>),

¹⁶³ Muşul,s.11.

İKİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ USUL HUKUKU'NDA TEBLİĞ

1.1. Yurt İçinde Tebliğ

Tebliği çıkaran merciin tebliğ yapmak istediği yer Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisindeyse buna yurt içi tebligat denilmektedir.¹⁶⁴

1.1.1. Tebliğin Hukuki Niteliği

Çalışmada tebliğ hukuki niteliği, Vergi Hukuku açısından ve İdare Hukuku açısından ifade ettiği hukuki nitelikleri göz önüne alınarak incelenmiştir.

1.1.1.1. Vergi Hukuku Açısından

Vergi hukukunda tebliğ, iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Birincisi, bakanlık tebliği yani genel tebliğdir.¹⁶⁵ Genel tebliğ, esas olarak, vergi kanunlarını açıklayan ve yorumlayan metindir. Vergi mevzuatının sık sık değişmesi nedeniyle, Maliye Bakanlığı yeni düzenlemelerle ilgili genel tebliğ yayınlarak, vergi dairesini ve mükellefi aydınlatmaktadır.¹⁶⁶ Genel tebliğ, Danıştay'ın denetimine tabidir. Bunlar yasalara veya hiyerarşik olarak daha üst sıralarda yer alan düzenlemelere aykırı olmaları halinde Danıştay'ın iptal davasına konu olabilirler.

İkincisi vergilendirme sürecinin bir aşaması ile ifade edilen tebliğdir. Vergilendirme süreci vergi hukuku içinde vergilendirme işlemleri olarak da ele alınmaktadır. Buna göre, vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır. Ancak verginin ödenebilir hale gelmesi için, vergi idaresinin bir takım işlemleri yerine getirmesi gerekmektedir. Yani vergilendirme sürecinde izlenmesi gereken bir yol vardır. Bunlar; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsildir. Vergi borcunun hesaplanıp, saptanmasına verginin tarhı denmektedir. Tarh, “vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak

¹⁶⁴ Şenyüz, s.13.

¹⁶⁵ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Ankara:Siyasal Kitabevi, 6. Baskı, 1994, s.44

¹⁶⁶ Bilici, s.43.

bu alacağı tutar itibari ile tespit eden idari bir işlemdir.”¹⁶⁷ Daha sonraki aşama ise, yükümlü adına tarh edilen verginin, haberdar olması için kendisine duyurulması olan tebliğ aşaması oluşturmaktadır. Tarh ve mükellefe tebliğ edildikten sonra gelinen üçüncü aşama ise tahakkuktur. Yani; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.¹⁶⁸ Dördüncü aşama ise tahsil aşaması olup; tahsil, vergi borcunun kanunlarda belirtilen usullerce ödenmesidir. Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde “verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir” denmektedir. Yani tarh eden bir vergi, vergi dairesine yatırılmak suretiyle ortadan kalkmaktadır¹⁶⁹

Vergi Usul Kanununun 21. maddesine göre; tebliğ ya da bu kelimenin çoğulu olan tebligat, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Diğer bir deyişle, gerek karineler, gerekse beyanname usulüne göre vergi daireleri tarafından tarh edilen yani miktarı hesaplanan verginin, ilgili mükellefe veya sorumluya bildirilmesine tebliğ denir.¹⁷⁰ Vergi Usul Kanununa göre yapılacak tebliğlerin uygulama yöntemi Vergi Usul Kanununda (m. 93-109) arasında belirtilmiştir.

1.1.1.2. İdare Hukuku Açısından

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kimi temel hedeflere ulaşabilmesi için düzenli mali kaynaklara gereksinimi bulunmaktadır; devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergi toplama yetkisini kullanarak sağlaması gerekir.¹⁷¹ Vergilendirme idari bir işlem olduğundan idare hukuku ile sıkı bir ilişki içerisinde. Vergilendirme ile ilgili kurallar anayasa ile çizildiği için hukuksal biçimlerin verileri de anayasada yer almak zorundadır.¹⁷² Anayasa’nın 73. maddesinde belirtilen ve “Vergi Ödevi” başlığını

¹⁶⁷ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.133.

¹⁶⁸ Kazım Yılmaz, **Türk Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2005, s. 35.

¹⁶⁹ Aksoy, s. 57.

¹⁷⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara:Savaş Yayınları, 1995,s. 87.

¹⁷¹ Serkan Açar, “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı” <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm> (10.09.2007)

¹⁷² 1982 Anayasasında 73. maddesinde yer alan ve “Vergi Ödevi “ başlığını taşıyan düzenleme;

“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir ve kaldırılır.

taşıyan düzenlemeye göre verginin başlıca özellikleri; kamu giderlerini karşılamak, yükümlülerin ödeme gücü ile orantılı olmak ve bir kanun ile alınmaktır.¹⁷³

Görüldüğü üzere; Anayasa’da, Türk vergi mevzuatında ve özellikle de Vergi Usul Kanununda doğrudan doğruya verginin tanımı yapılmamıştır. Oysa Alman Vergi Usul Kanununda vergi kavramı, “ herhangi bir hizmet karşılığı olmayan ve bir kamu tüzel kişisi tarafından varidat temin etmek üzere, kanunun vergiyi bağladığı olay ile münasebet halinde bulunan herkesten bir defalık veya devamlı olarak alınan para ödemeleridir” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷⁴ Buna karşılık vergi kavramına ilişkin doktrinde yapılan tanımlar mevcuttur. Saban, vergiyi, “kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımdır”¹⁷⁵ şeklinde tanımlarken; Ulutam vergiyi, “devletin yüklendiği görevleri yerine getirebilmesi için, özel kesimden kamu kesimine, para ile ifade edilen bazı değerlerin, hukuksal zorlamaya dayanarak, karşılıksız ve kesin bir biçimde aktarılmasıdır”¹⁷⁶ şeklinde ifade etmiştir; Güneş’in ise vergiyi, “ devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisini haiz değer kamu tüzel kişileri tarafından kamusal harcamaları karşılamak için, özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında herhangi bir karşılığı gerektirmeksizin kesin bir ödeme olarak aktarılan iktisadi değerler, özellikle para meblağlarıdır”¹⁷⁷ şeklinde açıkladığı ve Bilici’nin de vergi kavramını, “ devletın, kamu giderlerini karşılamak üzere, egemenlik gücüne dayanarak, zora dayalı olarak tek taraflı belirlediği ve somut karşılığı olmayan parasal ödemeleri ifade eder” şeklinde tanımladığı görülmektedir.

Mali literatürde vergi kavramı ile ilgili yapılan tanımlar verginin belli niteliklerini içermektedir. Buna göre ilk olarak vergi, zora dayanan bir mali yükümlülüktür. İkinci olarak, yükümlü bakımından karşılık isteme hakkını vermeyen

Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” şeklindedir.

¹⁷³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, İstanbul, 1979, s.28.

¹⁷⁴ Turhan ,s.28-29.

¹⁷⁵ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 4. Bası, İstanbul:Beta Yayınları,2006, s.3-4

¹⁷⁶ Özhan Ulutam, **Türk Vergi Hukuku**, Birinci Basım, Ankara: Adım Yayıncılık, 1990, s.115.

¹⁷⁷ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**,2. Baskı,İstanbul:Levha Yayıncılık,Mart 2008,Yayın No:10,s.19.

şartsız bir kamusal yükümlülük olduğu görülmektedir.¹⁷⁸ Başka bir deyişle; devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade açıklaması ile kişilere yüklediği bir kamu alacağı, biçimidir. Siyasal ve ekonomik bir zorunluluk olan vergi toplama yetkisiyle, kişinin varlığındaki bir değer, devletin mülkiyetine ve ya eline geçmektedir. Son olarak ise; verginin kesin ve parasal bir ödeme olduğu görülmektedir.¹⁷⁹

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu bulmasıyla veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Verginin alınabilmesi için tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasından oluşan vergilendirme sürecinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Verginin tarhı ile vergi alacağı vergi daireleri tarafından kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanır; yani alacak miktar itibari ile tespit edilir. Tarh işlemi tamamen idari işlem olduğundan, bu işlemin sonuçlarından mükellefin haberdar edilmesi gerekir. Bu da, tebliğ işlemi ile gerçekleşmektedir.¹⁸⁰

“Verginin tarhı ile vergi idaresi tek taraflı bir işlemle mükellef veya sorumluyu verginin borçlusu durumuna sokmaktadır. Yani Kanunumuz tarh işleminin bir idari işlem olarak görülmesi gerektiğini açıkça hükme bağlamıştır. Tarh, mükelleflerin her biri için ayrı belirlenen matrah ve Kanun’daki oranlar üzerinden hesaplanmasına dayanan idarenin bir irade açıklaması olması nedeniyle, idarenin bireysel işlemi niteliği arz eder. Ancak tarh ile ortaya çıkan hukuki durum kendi başına bir hukuki sonuç doğurmaya yetmez. Tarh işleminin mükellefin nezdinde hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefin bu işlemde haberdar edilmesi gerekir Kanun’da işlemin mükellef veya ilgisine bildirilmesi “tebliğ” adıyla ortaya konmuştur. Tebliğ vergilendirme sürecinde ulaşılan bir aşamayı ifade eder. Yukarıda da belirtildiği üzere, tarh edilmiş olsa bile tebliğ edilmemiş bir verginin hukuki sonuç doğurması söz konusu olmaz. Bu nedenle mükellefin tarh işlemine karşı haklarını koruyabilmesi için tebliğ edilmesi zorunludur. Yukarıda da belirtildiği üzere; tarh işleminin mükellef veya sorumluya tebliği ile vergi borcunu doğuran idari işlem tamamlanmış olmaktadır.”¹⁸¹

¹⁷⁸ Turhan, ,s.27-28.

¹⁷⁹ Saban,s.4.

¹⁸⁰ Uğur, ,s.335.

¹⁸¹ Aksoy, s. 54.

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin mükellefçe ödenmesi gereken aşamaya gelmesi olup vergileme sürecinde verginin tahsilinden önceki aşamayı oluşturur. Verginin, idare tarafından ödenmesinin talep edilebilir bir duruma gelmesi işleyen zaman sürecinde belirli bir tarihe karşılık gelir. Verginin o tarihte tahakkuk ettiği kabul edilir. O halde, tahakkuk kendiliğinden gerçekleşen bir durumun olarak karşımıza çıkar. Yani “tahakkuk” bir idari işlem olarak değerlendirilemez. Çünkü, tahakkuk idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik kamu gücü ayrıcalığına dayanması şeklinde ifade edilen idari işlemin unsurlarını taşımaz.

Vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturan tahsil, verginin kanuna uygun ödenmesidir. Mükellef tahakkuk eden vergisini rızasıyla ödemediğinde vergi dairesi “cebren icra” yetkisi çerçevesinde harekete geçerek vergiyi mükellefine ödetme (mükelleften tahsil) yoluna gider. Cebri icra yoluyla verginin mükellefinden alınmasına yönelik vergi idaresince ortaya konan irade kesin ve yürütülmesi zorunluluğu nedeniyle vergilendirme süreci içinde tarhtan sonra gelen ayrı bir idari işlemdir.¹⁸²

Sonuç olarak, vergilendirme sürecindeki uygulamaya ilişkin bir idari işlem olan tebliğ; tarh ve tahakkuk işlemleri arasında köprü görevini üstlenmektedir.¹⁸³ Bununla beraber; idari bir işlem olan tarh işleminin, mükellef veya sorumluya tebliği ile hukuki sonuç doğurmasını ve tamamlanmasını sağlamaktadır.

1.1.2. Tebliğ Edilecek Belge

Vergi Usul Kanunu’nun 93. maddesine göre; vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade edecek bilimum vesika ve yazılar mükellefe tebliğ edilir.

Vergilendirmeye ilişkin olup hüküm ifade eden belgelerin tebliğinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca yapılması gerekir. Yani tebliğ işlemi gerçekleştirilirken öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93 ve devamı maddelerindeki tebliğ hükümleri uygulanacak ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine bu Kanun uygulanmadan

¹⁸² Doğan Şenyüz, “ Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, **Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr), (03.02.2009).

¹⁸³ Oktar, s.91.

başvurulamayacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılacak tebliğler yasal dayanaktan yoksundur.¹⁸⁴

Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenir ve bunun bir nüshası mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. Gerek görülen durumlarda beyana dayanan vergi, tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir.

Tahakkuk fişinde; mükellefin adı (unvanı) ve adresi; fişin düzenleme tarihi ve sıra numarası; beyannamesinin tarihi; verginin türü, dönemi, matrahı, hesabı, miktarı ile vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme¹⁸⁵ ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi yer almak zorundadır.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Danıştay 11. Dairesinin 11.11.1997 tarih ve E.1996/6608 K.1997/3959 sayılı kararına göre; "... Vergi borçlarının tahsili amacıyla yükümlü adına ödeme emirleri düzenlenmiştir. Beşinci Vergi Mahkemesinin 21.06.1996 gün ve K:1996/794 sayılı kararı ile ödeme emri düzenlenebilmesi için tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğinin şart bulunduğu, 213 sayılı kanunun 93. maddesinde vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade edecek bilimum vesika ve yazıların bu kanuna göre tebliğ edileceği ve müteakip maddelerinde de tebligatın şeklinin belirtildiği olayda, ödeme emrine konu olan ihbarnamelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir şekilde tebligata çıkarılmadan 7201 sayılı kanuna göre polis ve muhtar nezdinde kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ edilmesinin usule aykırı olduğu, bu durumda ödeme emri ile takibi mümkün hale gelmiş bir amme alacağının varlığından söz edilmeyeceği gerekçesiyle ödeme emirleri iptal edilmiştir. ..." "Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu" **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Danıştay 11. Daire, 11.11.1997 tarih E.1996/6608 , K. 1997/3959, (09.10.2008)

Yine, İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 27.10.1998 günlü ve E:1998/170, K:1998/1331 sayılı benzer bir kararına göre; "...dava konusu ihbarnamelerin şirket ortağı ...'in ikametgah adresinde memur eliyle tebliğe çalışıldığı, ancak adreste hiç kimsenin bulunmaması üzerine 24.12.1997 tarihinde mahalle muhtarı ve vergi dairesinin elemanlarınca bir tutanak düzenlenerek tebliğ evraklarının evin kapısına yapıştırıldığı, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51 inci maddesinde mali tebliğlerin kendi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde bu kanunun genel hükümlerine göre yapılacağının açıklandığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93 ve devamı maddelerinde tebliğin ne şekilde yapılacağının düzenlediği, bu durumda ihbarnamelerin öncelikle Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ gerekirken 7201 sayılı Kanuna göre yapılan tebliğin yasal olmadığı, gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, kesilen cezanın kanuna uygun olduğunu ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir..." Danıştay 4. Daire, 08.02.2000 tarih ve E.1999/01501, K.2000/00373, **Dialog Prestig Mevzuat Sitesi**, (09.10.2008)

¹⁸⁵ 213 sayılı V.U.K .md.116 düzeltme ile ilgili hükümler

¹⁸⁶ 213 sayılı V.U.K .md. 26

Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.¹⁸⁷

Beyana dayanan vergi sisteminde, tahakkuk fişi ile yapılan ve hüküm ifade edecek tahakkuk, mükellefin bilgisi dahilindedir. Peşin rıza ve beyana dayanmaktadır. Bu nedenle, mükellefe tebliğ esaslarının dairesince ayrıca bildirilmesine gerek yoktur.¹⁸⁸ Yalnız tahakkuk fişi bundan istisna edilmiştir.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer. Kanun bu konuda ilgili usul ve esasların tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na vermiştir.¹⁸⁹

Tahakkuk fişinin dışında, beyana göre alınan ilave olarak istenebilecek olan vergiler ve bununla ilgili olan cezalar ve ilave vergilerin doğuş ve kesinleşmesini etkileyecek her türlü işlemin ilgiliye tebliğ suretiyle duyurulması zorunludur.

Vergi Usul Kanunu tebliğ edilecek belgelerin neler olduğunu ayrı ayrı belirtmemiştir. Nedeni ise, tebliği gereken yazı ve belgeler çok çeşitlidir. Kanun genel ifade kullanarak tahakkuk fişi dışında vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade edecek bütün belge ve yazıların tebliğ edileceğini hükme bağlamıştır.¹⁹⁰

Tebliğ edilecek belgeler genel olarak şunlardır:¹⁹¹

➤ Vergi ve ceza ihbarnameleri,

¹⁸⁷ 213 sayılı V.U.K.md.28, Danıştay 4. Dairesinin 1980 tarihli kararına göre; “posta ile gönderilen beyannameler için düzenlenen tahakkuk fişinin, Vergi Usul Kanunu’nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmesi zorunludur.”(Danıştay 4. Daire, E. 1980/1803, K. 1980/2685, Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık, 2006,s.323).

¹⁸⁸ Özbacı,s.289.

¹⁸⁹ 213 sayılı V.U.K.md.28

¹⁹⁰ Murat Baş, “Vergi Borçları ve Cezaların Tebliği ve Hatalı Tebliğlerdeki Maliyenin Durumu, Mükellefin Hakları” (<http://www.muhasabetr.com/>), (30.05.2007).

¹⁹¹ Özyer, s.119-120

- Bazı takdir kararları (Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 49. maddesi)
- Yargı organlarınca verilen kararlar üzerine düzenlenen ödeme emirleri ile uygulamada 2 no.lu ihbarname olarak adlandırılan bildirim dolayısıyla düzenlenen ödeme emirleri,
- Defter ve belge ibrazı için gönderilecek yazılar,
- Beyanname vermesi için mükellefe verilecek ek sürelerle ilişkin yazılar,
- Red ve iade taleplerine ilişkin yazılar (ancak dava açmak için mutlaka cevap verilmesi gerekmemektedir.)
- Veraset ve intikal vergisinde beyana çağrı,
- Mükellefiyet tesisine ilişkin yazı ve yoklama fişi,
- Bilgi isteme yazıları

Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kararlarının taraflara tebliği, Vergi Usul Kanunu’nun tebliğ hükümlerine tabi değildir. Bunlar Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmektedir.

1.1.3. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler

Vergi Usul Kanununun 109. maddesinde tebliğ yerine geçen işlemlerden söz edilmiş ve ilgili maddenin birinci fıkrasında, “verginin tarh ve tahakkukunu sağlayan işlemlere ait hükümler, kanunun tebliğ hükümlerinin uygulanmasında, mahfuz tutulmuştur”¹⁹² denmektedir. Çeşitli vergi kanunlarında, verginin tarh ve tahakkuk işlemi ile ilgili olup, ayrıca ihbarname tebliğine gerek kalmaksızın tebliğ yerine geçen işlemlere ait hükümler bulunmaktadır.¹⁹³

¹⁹² Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara:Savaş Yayınları, 1991, Cilt :1,s.907.

¹⁹³ Uğur,s.374.

Örneğin; beyana dayanan tarhiyatta, verginin tarh ve tahakkuku, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle gerçekleştiğinden, ayrıca Vergi Usul Kanunu hükümleri yönünden tebliğ yapılmasına gerek yoktur.

Ayrıca, diğer ücret elde eden hizmet erbabının¹⁹⁴ vergileri, tarh zamanında bu mükellefin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur. Yani, vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

1.1.4. Tebliğ Yapılacak Kimseler

Tebliğin geçerli olması için tebliğin, kanunda tebliğe muhatap olarak gösterilmiş olan kimselere yapılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 94. maddesinde tebliğ yapılacak kişilerin mükellef, vergi sorumlusu, vergi cezası kesilenler, bunların kanuni temsilcileri veya umumi vekilleri olduğu belirtilmiştir.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.¹⁹⁵

Tebliğ, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Ayrıca, muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

¹⁹⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, madde 64 Diğer Ücretliler, 29.12.1960 tarihinde kabul edilip, 06.01.1961/10700 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁹⁵ E-Yaklaşım, Vergi Usul Kanunu, (www.yaklasim.com), (12.12.2008)

1.1.4.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ

Gerçek kişilerin mükellef olması halinde tebliğ esasen mükellefin şahsına yapılır. Genel kural budur. Fakat; bazı durumlarda ise mükellefin kendisinden başka kanuni temsilcisine, umumi vekiline, ikamet adresinde bulunanlara veya işyerindeki personeline de muhatap adına tebliğ yapılabilir.

Tebliğ muhatap ya da muhatap adına tebliği kabule yetkili kimselere yapılmaz da başka birine yapılırsa, yapılan bu tebliğ geçerli olmaz.

1.1.4.1.1.Mükellefin İkametgahında Bulunanlara veya İşyeri Personeline Tebliğ

Gerçek kişilere yapılacak tebliğde genel esas tebliğin mükellef veya vergi sorumlusunun şahsına yapılmasıdır. Ancak mükellef veya vergi sorumlusunun bulunamaması halinde; tebliğ ikametgah adresinde olanlardan birine veya işyerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine yapılabilir.¹⁹⁶

Yukarıda da belirtildiği gibi, tebliğin mükellefin kendisine yapılması esastır. Mükellefin kendisi bulunmuşken veya bulunabilecekken, işyerinde veya ikametgahında bulunanlara tebliğ yapılamaz. Mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranması, buna rağmen mükellefin bulunamaması halinde, tebliğin işyeri veya ikametgahında bulunanlara yapılması mümkündür.

Bununla birlikte, uygulamada tebliğ mükellefin sadece bilinen adreslerinden birine yapılmaktadır. Mükellefin bu adreste bulunamaması halinde, tebliğ orada bulunan kişilere yapılmaktadır. Bu durumda tebliğin yanlış yapıldığının ve hüküm ifade etmediğinin öne sürülmesi mümkündür. Dolayısıyla bu ihtimalin bertaraf edilmesi için mükellefin bilinen tüm adreslerde aranması esastır. Mükellef dışındaki kimselere tebliğ

¹⁹⁶ Uysal,Eroğlu,s.102

yapılması ancak mükellefin bilinen adreslerin hiçbirinde bulunmadığı durumda mümkündür.¹⁹⁷

İkametgahta yapılacak tebliğ ile ilgili olarak, kanunda herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. İkametgahta yapılacak tebliğin muhatabı eş, çocuk, anne, baba gibi yakın bir akraba olacağına dair herhangi bir hüküm yoktur. Kişinin yakın akrabalarına yapılacak tebliğin geçerli olması için, tebliğin muhatabın kendi adresinde yapılmış olması gerekmektedir. Nitekim, Vergi Dairesi ikametgah adresinde muhasebeciye yapılan tebliği kabul etmiştir.¹⁹⁸ Buna karşılık, işyerinde asıl muhatap dışında tebliğ yapılacak kimselerin, muhatabın memur veya müstahdemi olması şarttır.

Danıştay 9. Dairesi'nin 21.01.2003 tarihli kararında; mükellefin terk ettiği iş adresinde kardeşine yapılan tebliğin geçersiz olduğuna karar verilmiştir.¹⁹⁹

Kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne göre, “18 yaşından aşağı olmaması ve aynı zamanda bariz bir şekilde ehliyetsiz olmaması gerekmektedir.”²⁰⁰ Bunun anlamı; tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşında veya 18 yaşından büyük olması

¹⁹⁷ Ürel,s.188.

¹⁹⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.03.1998 tarihli özelgesine göre; “...1995/ 1, 2, 3, 4 dönemlerine ait KDV beyannamelerini süresinde vermemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına istinaden re'sen tarh olunan vergi ve cezalara ait ihbarnamelerin 25.09.1996 tarihinde ödevlinin iş ve ikamet adresi olarak belirttiği adreste muhasebecisi’ye tebliğ edildiği vergi mahkemesi kararından sonra kesinleşen vergi ve cezalara ait düzenlenen ödeme emirlerinin de 20.01.1998 tarihinde ödevlinin kendisine tebliğ edildiği anlaşılmıştır.213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 94. maddesinde: “Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır.” hükmü yer almış bulunmaktadır.Bu itibarla, adı geçene ait vergi ve ceza ihbarnamelerinin mükellefin işyeri ve ikametgah adresi olarak belirttiği adreste muhasebecisi.....’ye tebliğ edilmesi işlemi Bakanlığımızca da uygun görülmüştür....” T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.03.1998 tarih ve B.07.0.GEL.28/2864-124-2770/11074 Sayılı Özelgesi. (www.gelirler.gov.tr), (28.10.2008)

¹⁹⁹ Danıştay 9. Dairesinin, 21.01.2003 tarihli kararına göre; “...vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacının terkettiği iş adresinde kardeşine tebliğ edildiği, bu kişinin ise 213 sayılı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişilerden olmamaktadır. Öte yandan 7201 sayılı Kanunun 32. maddesinde tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılacağı, muhatabın beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi sayılacağı belirtilmiştir. 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 terkettiği iş adresinde kardeşine tebliğ edildiği, bu kişinin ise 213 sayılı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişilerden olmadığı anlaşıldığından ve davacı tebligatın 12.1.1998 tarihinde eline geçtiğini beyan ettiğinden 7201 sayılı Kanunun 32. maddesi uyarınca bu tarihin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekmektedir.....” şeklinde oy çokluğu ile karar verilmiştir. Danıştay 9. Daire, 21.01.2003 tarih, E.2000/4324 K..2003/34, (**Kazancı Hukuk Programı**,Danıştay Kararları) (<http://www.kazanci.com/>), (03.05.2008)

değil, görünüş itibari ile 18 yaşından küçük olmaması gibi subjektif bir değerlendirmeyi ifade etmektedir. Gerçekte 15 yaşında olan biri görünüş itibari ile 18 yaşında veya gerçekte 18 yaşında olan biri görünüş itibari ile 15 yaşında gösteriyor olabilir. Tebliğ memuruna mükellef dışında kalan muhatabın kimliğini ve yaşını araştırma görevi verilmemiştir. Dolayısıyla tebliğ memurunun 18 yaşından büyük ve ehliyetli olduğuna dair kanaat getirme yetkisi, tebliği yapan memurdadır.²⁰¹

Danıştay kararlarının incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, bazı kararlarda görünüm ön planda iken, bazı kararlarda da yaş ön plana çıkarılmıştır. Danıştay'ın bu konu ile ilgili farklı kararlarının olmasından da anlaşılacağı üzere, uygulamada tam anlamıyla bir bütünlük sağlanamamıştır. Tebliği kabul edecek kişinin yaşını araştırma yetki ve görevi verilmemiş olan posta memurunun izlenim ve kanaatine güvenmek dışında yapılacak bir şey yoktur. Kanaatimizce, uygulamada sorunlara yol açan bu konu ile ilgili olarak, kanun maddesine ek yapılabilir, böylece konunun netlik kazanması

²⁰⁰ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007.

²⁰¹ Danıştay 11. Dairesi'nin tebliğ memurunun, tebliği kabul edecek kişi ile ilgili 18 yaşın üstünde ve ehliyetli olduğuna dair kanaat getirme yetkisine sahip olduğu konusundaki bir kararına göre;Tebliğ yapmaya yetkili kılınan memurlar vasıtasıyla, yükümlülerce vergi beyannamelerinde bildirilen adreslerden herhangi birine tebliğ yapılabileceği, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmamak ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmamak koşuluyla, (aynı yerde oturma şartı aranmadan) tebliğin adreste bulunanlardan birine yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır... Danıştay 11. Daire, E.1995/2722, K:1995/763, (Soyalp,s.70)

Yine Danıştay 11. Dairesi'nin bir başka kararına göre; “.....kanun maddesinin yazılış biçiminden parantez içindeki hükümde yer alan 18 yaşın kesin bir sınır olarak alınmadığı sadece muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüm itibariyle 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz şekilde ehliyetsiz bulunmaması koşullarının arandığı anlaşılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, dava konusu ödeme emirlerinin bir kısmında yer alan cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin davacının bilinen adresinde 19.12.1996 tarihinde kızı'ye tebliğ olunduğu,'nın tebliğ tarihinde 17 yaşında olduğu iddia edilmekte ve bu hususun dosyada bulunan nüfus kayıt örneği ile kanıtlandığı anlaşılmaktadır. Ancak yukarıda belirtilen Kanun hükmüne göre tebliğ yapılacak kimsenin fiziki görünüş itibarıyla 18 yaşında olduğu kanısına varılmış olması yeterli olup, yasa ile tebliğ memuruna muhatap yerine tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşında olduğu kanısına varıldıktan sonra kimliğini sorarak yaşını araştırma zorunluluğu getirilmediğinden, bu durumda olayda tebliğ memurunca 18 yaşında olduğu kanısına varılarak'ye yapılan tebliğde yasaya aykırılık bulunmadığından ödeme emirlerinin bir kısmını iptal eden mahkeme kararında isabet görülmemiştir...” (Danıştay 11. Daire, 08.03.2000 tarih, E.1998/4479, K. 2000/933, **Kazancı Hukuk Programı**, (<http://www.kazanci.com/>), (03.05.2008)

Danıştay 3. Dairesi'nin bir kararına göre ise;...mükellefin 13 yaşındaki kızına yapılan tebliğin geçerli olmayacağı yönünde karar verilmiştir... Danıştay 3. Daire, E.1984/677, K.1984/2994, (Soyalp,s.70)

sağlanmış olur. Örneğin, Kanun maddesine; “tebliğ memuru, muhatap veya namına tebliğ yapacağı kimselere kimlik sorma yetkisine sahiptir” şeklinde bir ek yapılabilir. Böylece görünüş itibari ile 18 yaşında olması ile gerçekten 18 yaşında olup olmadığı yönündeki tereddütler ortadan kalkar ve yargı organları gereksiz yere meşgul edilmemiş olunur.

Kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine tebliğ yapılabilir. Tebliğin işyerindeki memur ya da müstahdeme yapılacağı durumda, öncelikle tebliğ yapılacak kimsenin bulunmadığının tutanağa alınması gerekir. İşyerinde yükümlü dışında bir kimseye yapılan tebliğin geçerli olması için tebliğin yapılacağı sırada muhatabın işyerinde bulunmaması ve bu hususun tebliğ tutanağına kaydedilmesi, ayrıca evrakın bırakılacağı kişinin memur ya da müstahdemi olması gerekmektedir. Yani tebliğin geçerli olması için tebliğ yapılacak kişinin gerçekten işyerinde çalışan personel ve ya müstahdem olması gerekmektedir. Tebliğin geçerli olabilmesi için kanunda belirtilen usullere göre yapılması gerekir. Başka bir ifade ile işyerinde yapılacak tebliğde işyerinin çalışanı olmayan herhangi bir kişiye yapılan tebliğ geçerli değildir.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı²⁰² ile Danıştay 7. Dairesi’nin Kararlarından²⁰³ tebliğin yapıldığı kişi açısından geçerli olması ile ilgili iki farklı

²⁰² Davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesince bozulması üzerine vergi mahkemesince verilen ısrar kararı temyiz incelemesinin konusunu oluşturmaktadır. “.....İşyerinde yükümlü dışındaki bir kişiye yapılan tebliğin geçerli olabilmesi için tebliğin yapılacağı sırada muhatabın işyerinde bulunmaması ve bu hususun tebliğ tutanağına kaydedilmesi, ayrıca evrakın bırakılacağı kişinin muhatabın memur ya da müstahdemi olması gereklidir. Bu nedenle, muhatabın işyerinde bulunan ancak, işçisi veya müstahdemi olmayan kişilere yapılacak tebliğin geçerli kabulü mümkün değildir. Olayda ise “vergi ve ceza ihbarnamelerinin yükümlünün işyeri adresinde "Aynı büroda çalışır" şerhi konularak, isimli kişiye tebliğ edildiği, memur eliyle yapıldığı saptanan bu tebliğe ait alındıda, tebliğin yapılacağı sırada yükümlünün iş yerinde bulunmadığına ilişkin bir açıklamaya yer verilmediği gibi adı anılan kişinin yükümlünün işçisi olduğu yolunda bir tespit de yapılmadığı görülmüştür.” Öte yandan, yükümlü tarafından ısrar kararına karşı yapılan temyiz başvurusuna ilişkin dilekçeye eklenen Sosyal Sigortalar Kurumu Trabzon Sigorta Müdürlüğünün nezdinde çalıştığına dair herhangi bir kayda rastlanmadığı kanıtlandığından açıklanan nedenlerle, Trabzon Vergi Mahkemesinin 28.3.1991 gün ve E.1991/177, K.1991/177 sayılı ısrar kararının bozulmasına, 5.6.1992 gününde oybirliğiyle karar verildi. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 05.06.1992 tarih, E.1991/181, K.1992/280, **Kazancı Hukuk Programı**, (<http://www.kazanci.com/>), (21.10.2008).

²⁰³ Danıştay 7. Dairesinin 13.11.2002 tarih ve 2002/3536 sayılı Kararında tebliğin yapıldığı kişi açısından geçerli olması ile ilgili Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı’ndan farklı bir sonuç

sonucun çıktığı görülmektedir. Kişinin iş yerinde gerçekten çalışan olup olmadığı ile ilgili Danıştay ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun iki farklı görüşe sahip olduğu görülmüştür. Danıştay 7. Dairesi’ne göre; tebliğin yapıldığı kişinin sigortalı çalışanı olmaması, işyerinde çalışan personeli olmadığı anlamına gelmemektedir. Bu durum sigortasız personel çalıştırdığı anlamına da gelebilir. Bu durumda yapılan tebliğin geçersiz olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı’na göre ise sigortalı olarak çalıştığına dair herhangi bir kayda rastlanmayan kişi işyerinde çalışan personel değildir; dolayısıyla bunlara yapılan tebliğ de geçerli değildir.

Görüldüğü üzere, tebliğin yapıldığı kişinin işyerinde çalışan personel olup olmadığının tespiti oldukça güçtür. Belirtilen iki karar da, tebliğle ilgili belirtilen diğer kararlarda olduğu gibi oy çokluğu ile alındığından ileride aksi yönde bir karar alınması söz konusu olabilecektir. Fakat, 1475 Sayılı İş Kanunu’na göre işçi, bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişi olarak tanımlanmıştır. Danıştay 7. Dairesinin kararında ifade edildiği gibi, Kanunda işveren ile işçi arasında hizmet akdinin kurulması için “sigorta yaptırılması gereklidir” şeklinde bir ön koşula yer verilmemiştir. Salt sigortasının olmamasının, tebliği alan kişinin mükellefin işyerinde

çıkıştır. Buna göre söz konusu kararda;.... mahkemece davacıya ait işyerinde işçisi sıfatıyla tebligatı alan'in sigortalı olmadığı gerekçesiyle ihbarnameye ilişkin tebligat geçersiz sayılmak suretiyle hüküm tesis edildiği anlaşılmış olup, işyeriyle ilgisi olmayan bir şahsın, işyeri adresinde bulunarak, işçisi olduğunu beyan etmek suretiyle davacı şirkete ait tebligatı alması normal ve mutad bir durum olarak kabul edilemeyeceğinden, bu şahsın davacının iş yerinde sigortasız işçi olarak çalıştığı ve yapılan tebligatın geçerli olduğu sonucuna varılmıştır. İşçi, 1475 sayılı İş Kanununda, bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişi olarak tanımlanmış olup; buna göre, Kanunda, işveren ile işçi arasında hizmet akdinin kurulması için sigorta yaptırılması yolunda bir ön koşula yer verilmemiş olduğundan; salt sigortasının olmamasının tebligatı alan kişinin davacının işçisi olmadığına kanıt alınması isabetli değildir. Dolayısıyla; tebligat sırasında iş yerinde bulunan söz konusu kişinin, davacının işçisi olarak kabulü, normal ve mutad olan ve açıklanan hukuki duruma uygundur. Bu itibarla; tebligatın yapıldığı tarihte davacının sigortalı işçisi olmadığından bahisle, tebligatların geçersiz sayılmasında hukuka uyarlık bulunmadığına oy çokluğu ile karar verilmiştir.....Danıştay 7. Daire,13.11.2002 tarih, E.2000/5771, K.2002/3536, **Lebib Yalkın Danıştay Kararları**,(www.mevbank.com.tr), (03.05.2008).

Danıştay 7. Daire’nin başka bir kararında”İşçi, 1475 sayılı İş Kanununda, bir hizmet akdine dayanarak çalışan kişi olarak tanımlanmış olup; buna göre, Kanunda, işveren ile işçi arasında hizmet akdinin kurulması için sigorta yaptırılması yolunda bir ön koşula yer verilmemiş olduğundan; salt sigortasının olmamasının tebliği alan kişinin davacının işçisi olmadığına kanıt olması isabetli değildir. Dolayısıyla; tebliğ sırasında işyerinde bulunan ve daha önce yapılan tebliğde imzası olan, söz konusu kişinin, davacının müstahdemi olarak kabulü, normal ve mutad olan ve açıklanan hukuki duruma uygundur..... Danıştay 7. Daire, E.2000/641, K.2002/282, (Derya Soyalp, “Tebliğat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu**, Yıl15, Sayı:95, Ağustos 2007).

çalışan personeli olmadığı yönünde kanıt alınması doğru değildir. Ayrıca posta memurunun işyerinde çalışan kişinin sigortalı olarak çalışıp çalışmadığını sorgulamak gibi bir zorunluluğu yoktur. Bu nedenle, sigortası olmayan personele yapılacak tebliğin geçersiz olmaması gerekir.

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise, mükellef veya vergi sorumlusu ya da adına ceza kesilen kişinin kendisi dışındaki kişilere tebliğ yapılması konusudur. Zira tebliğ yapılan bu kişilerin vergi davası açma yetkileri bulunmamaktadır ve dava açma süresi, bu kişilere yapılan tebliğ ile işlemeye başlamaktadır. Bu nedenle, bu şekilde yapılacak tebliğin kısa süre içinde mükellef veya sorumlusuna, tebliği alan bu kişilerce duyurulması gerekir.²⁰⁴

1.1.4.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

Gerçek kişiler adına tebligat yapılabilecek kimselerden birisi de kanuni temsilcidir. Kanuni temsilci, diğer deyişle kanuni mümessil veya yasal temsilci, kanundan doğan bir temsilciliktir. Bunlar 95. madde de düzenlenen veli, vasi veya kayımdır.²⁰⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine²⁰⁶ göre, küçük ve kısıtlılar mükellef olduklarında bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine

²⁰⁴ Uysal,Eroğlu,s.103.

²⁰⁵ **Velayet:**Reşit olamamış küçüklerle hacir altına alınan (kısıtlanan)reşit çocukların şahısları ve malları üzerinde ana ve babanın haiz olduğu hak ve görevlerin tümüdür. Evlilik mevcut iken, ana ve baba velayeti ortak kullanırlar. Anlaşamazsa kural olarak babanın rey'i geçerli olur. Eşlerden biri ölür, velayet elinden alınır veya gaipliğine karar verilirse diğer eş tek başına velayeti icra eder. Boşanma halinde velayet çocukların mahkemece verildiği tarafa ait olur. Velayet hakkını elinde bulunduran tarafa "veli" denir. (Şenyüz, **Vergi Usul Kanununda Tebligat**,s.64.)

Vesayet:Ana ve babasını kaybetmiş ya da ana ve babasının velayeti üzerinden kaldırılmış olan küçükler ile hacir altına alınmış (kısıtlanmış) reşitlerin şahıslarını korumak, kendilerini ve mallarını temsil ve idare etmek üzere kabul edilmiş bir kanuni temsilcilik müessesesidir. Velayet altına alınanlara tayin edilen kanuni temsilciye "vasi" denir. (Şenyüz, **Vergi Usul Kanununda Tebligat**,s.64.)

Kayım: Bir vesayet organı olan kayımlık belirli bir işin görülmesi veya belirli bir malın idaresi için mahkemece tayin olunur. (4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, md.0403,08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.)

²⁰⁶ Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(3505 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle değişen ve 01.01.1989 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe giren şekli.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni

getirilmektedir.²⁰⁷ Yani, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde küçük ve kısıtlı olmak kanuni temsilci tayinine sebep olarak gösterilmiştir. Oysa, en az küçüklük ve kısıtlılık kadar kanuni temsilci tayini için önemli bir sebep olan temyiz gücüne²⁰⁸ ilgili maddede yer verilmemiş olması büyük bir eksiklikler. Başka bir ifade ile, Kanun maddesinde küçük ve kısıtlılardan bahsedilmiş; fakat bunların temyiz gücüne sahip olup olmadığı noktasında bir ayrıma yer verilmemiştir. Temyiz gücüne sahip olmayan kişi, fiil ehliyetine de sahip olmadığından davranışları hukuki sonuç doğurmaz.²⁰⁹ Sınırlı ehliyetsizlerin²¹⁰ vergi tebliğini kabul etmeleri herhangi bir hüküm doğurmamaktadır. Çünkü, vergilendirmenin sınırlı ehliyetsizi borçlandırıcı bir yönü vardır bu nedenle hukuken tebliği kabul edemezler, etseler bile bu durum herhangi bir hüküm doğurmaz. Yani, kanuni temsilcinin vergiye ilişkin işlemlere katılması, bu işlemin geçerliliği için şarttır. Hal böyle olunca, sınırlı ehliyetsizlerin vergilendirmeye ilişkin işlemleri, tebliği alabilme dahil kanuni temsilcileri aracılığı ile gerçekleştirebildikleri anlaşılmaktadır.

ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara alt sorumluluklarını da kaldırmaz. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10. madde, 04.01.1961 tarihinde kabul edilip, 10.01.1961/10703 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²⁰⁷ Ürel, s.190.

²⁰⁸ Medeni Kanunumuz 13. md. Ayırt etme gücünü (temyiz kudretini) olumsuz şekilde şöyle tanımlamaktadır: Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir. Maddenin ifade ediliş biçiminden de anlaşılacağı üzere, ayırt etme gücü, akla uygun bir biçimde davranma yeteneğidir. O halde, akla uygun (makul) surette hareket etme yeteneği olanlar ayırt etme gücüne sahip sayılır. (Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 13. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008, s.121.)

²⁰⁹ Şenyüz, s.62-65.

²¹⁰ Medeni Kanunda kişiler, fiil ehliyetinin şartlarında eksiklik bulunup bulunmamasına göre dörde ayrılmaktadır:

Tam ehliyetsizler: Ayırt etme gücünden yoksun olan kişilerdir ve bunların fiil ehliyetleri yoktur.

Sınırlı ehliyetsizler: Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve ayırt etme gücüne sahip kısıtlılardır. Bu kişilerde ehliyetsizlik asıl, ehliyet ise istisnadır. Diğer bir deyişle, sınırlı ehliyetsizler, kural olarak ehliyetsizdirler fakat karşılıksız kazanmada, kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada ve haksız fiillerinden sorumlu tutulabilmelerinde ehliyetli kabul edilirler. Türk Medeni Kanunu 16. md.

Sınırlı ehliyetliler: Kısıtlanmaları için yeterli sebep bulunmamakla beraber korunması bakımından fiil ehliyetleri sınırlandırılmış ve kendilerine yasal danışman atanmış kişilerdir.

Tam ehliyetliler: Ayırt etme gücüne sahip kısıtlı olmayan ergin kişilerdir. Bunlar bizzat kendi fiilleriyle hak kazanabilir, borç altına girebilir, kazandıkları haklar üzerinde tasarrufta bulunabilirler ve verdikleri her türlü zarardan sorumludurlar. (Serap Helvacı, Fulya Erlüle, **Medeni Hukuk**, İstanbul: Arıkan Basım Yayın, Yayın No:194, Hukuk Dizisi:100, 2007,s.94-101.)

Medeni Kanun'da dörtlü ayrıma göre ele alınan konu Vergi Usul Kanununda sadece küçük ve kısıtlıları içerecek şekilde ele alınmıştır.

Kanuni temsilcilere yapılacak tebliğ ile ilgili doktrinde şu ifadeleri görmekteyiz: Özbalcı ve Ürel kanuni temsilcilere yapılacak tebliği, “Küçük ve kısıtlılar temyiz kudretine haiz olmadığından, kendilerine yapılan tebliğ hukuken değer ifade etmez. Bu nedenle bunlarla ilgili tebliğ, veli, vasi ve kayyım durumundaki temsilcilere yapılmaktadır”²¹¹ şeklinde ifade ederken; Uysal ve Eroğlu, “...küçük ve kısıtlıların vergi mükellefiyeti söz konusu olduğu hallerde, bu kişiler medeni haklarını kullanmaya ehil bulunmadıklarından, bunlara düşen vergilendirme ile ilgili işlemler kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyım tarafından yerine getirilir”²¹² şeklinde açıklamıştır. Özyer’in ise, “Küçükleri, kısıtlıları veya kendilerine kayyım tayin edilen kişileri ilgilendiren tebliğlerin, bunların veli, vasi ve kayyımlarına yapılması gerekir”²¹³ şeklinde ifade ettiğini ve son olarak da Kızılot’un, “küçük veya kısıtlılar medeni haklarını kullanma ehliyetine haiz olmadıklarından bunlara düşen vergilendirme işlemleri kanuni temsilcileri olan, veli, vasi veya kayyımaya yapılması gereklidir. Küçük veya kısıtlılar temyiz kudretine haiz olmadığından, kendilerine yapılan tebliğ hukuken değer ifade etmez”²¹⁴ şeklinde ifade ettiği görülmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere doktrinde kanuni temsilcilere yapılacak tebliğ ile ilgili hakim olan düşünce; küçük ve kısıtlıların temyiz kudretine sahip olmadığıdır. Bu nedenle kendilerine yapılan tebliğ geçerli olmayacağından; tebliğ, bunların kanuni temsilcileri olan veli, vasi ve kayyımaya yapılmalıdır. Oysa, küçük ve kısıtlılar temyiz gücüne sahip, sınırlı ehliyetsizlerdir. Temyiz gücüne sahip olmadığından bahsedilemez. Kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu 10. maddesinde yer alan “küçüklerin ve kısıtlıların” ifadelerinin önüne “temyiz gücüne sahip olsun veya olmasın” şeklinde bir ifade eklenmesi, konunun açık ve her türlü tartışmanın dışına çıkartması açısından faydalı olacaktır.

Mükellef yerine geçen veli vasi veya kayyım gibi temsilciler birden fazla olur ise, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Ancak bir kişinin birden fazla vasi veya

²¹¹ Özbalcı,s.293.Ürel,190,

²¹² Uysal,Eroğlu,s. 100.

²¹³ Özyer,s.124.

²¹⁴ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.364.

kayıymı varsa ve bu işler bunlar arasında bölüştürülmüşse tebliğ; ilgili olduğu işe bakan kimseye yapılmalıdır.²¹⁵ Eğer mükellef veya vergi sorumlusunun yasal temsilcisi varsa, kendisine tebligat yapılamaz. Tebligatın bu kimselere yapılması gerekir. Çünkü, yasal temsilciliğin söz konusu olduğu durumda, hukuki ehliyetsizlik durumu var demektir.²¹⁶

Vergi Usul Kanununun 94. maddesi gereği tebliğ; mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Kendisine vergi cezası kesilen kişi de velayet altında ise, yani yasal temsilcisi varsa tebliğ yine, vergi cezası kesilen kişinin yasal temsilcisine yapılacaktır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu m. 94/1'deki ibarenin yeniden kaleme alınarak, maddedeki yanlış anlamaya yol açabilecek ifade tersliği düzeltilmelidir.²¹⁷ Kanaatimizce, ilgili maddeye “tebliğ; mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Bununla beraber vergi cezası kesilenlerin yasal temsilcisi varsa tebliğin bunlara yapılması gerekir” şeklinde ilave yapıldığı takdirde ilgili maddenin yanlış anlaşılmasına yol açan ifade tersliği düzeltilmiş olacaktır.

1.1.4.1.3. Umumi Vekile Tebliğ

Verginin tebliği, mükelleflerin, sorumluların şahsından başka bir de umumi vekillere²¹⁸ yapılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinde, tebliğin umumi vekile yapılabileceği belirtilmiştir.²¹⁹ Burada söz konusu olan vekil, “temsil yetkisini akitten alan kişidir.”²²⁰ Kanunda vekil kelimesi genel olarak kullanılmış olduğundan avukat veya dava vekili olsun veya olmasın vergi mükellef ve sorumlusunu temsil yetkisine sahip olan kişi vekil sayılır, dolayısıyla kendisine tebliğ yapılabilir. Ancak vekilin temsil yetkisinin bulunup bulunmadığının araştırılması ve vekalet²²¹ ister özel, ister genel olsun vekile tebliğ konusunda açıkça yetki verilmiş olup olmadığının tespitinin yapılması gerekir.

²¹⁵ Özyer, s.124.

²¹⁶ Baykara,s.6.

²¹⁷ Yılmaz, Çağlar, s.410.

²¹⁸ **Vekil:** Vekalet sözleşmesi gereğince başkası adına ve hesabına hareket eden kişidir. Soyalp, s.73.

²¹⁹ Uysal, Eroğlu, s. 101.

²²⁰ Uğur,s.343

²²¹ **Vekalet:** Vekalet bir akittir ki onunla vekil, mukavele dairesinde kendisine tahmil olunan işin idaresini veya takabbül eylediği hizmetin ifasını iltizam eyler. Borçlar Kanunu, md.386.

Kanun maddesinde de görüldüğü üzere vekalet her şeyden önce karşılıklı bir sözleşmedir ve vekil sözleşmeyi feshetmediği ya da vekalet veren vekili azletmediği sürece kanun karşısında ilgili kişi ya da kurum vekaleti veren yetkili şahıs gibi muhatap alınabilir. Vekalet sözleşmesi genel vekaletname şeklinde düzenlenmişse vekilin, vekalet veren yerine yapmak durumunda olduğu işlerin idaresi ile ilgili her konuda yetkili olduğu ve yapılan işle sınırlı olarak asilin sahip olduğu tüm yetkiye sahip olduğu kabul edileceğinden umumi vekile tebliğ yapılabilir. Ancak ilgili vekaletname sadece belli konuları içeren özel vekaletname şeklinde düzenlenmiş ise vergi ile ilgili konularda vekile de tebliğ yapılacağı ayrıca vekaletnamede belirtilmelidir.²²²

Danıştay'ın istikrar kazanmış olan içtihatlarına göre, vekile tebliğ yapılabilmesi için vekaletnamede:²²³

- Vergi ile ilgili tebliğlerin mükellefe yapılabileceği hususunda açık hüküm bulunması
- Veya genel olarak, vekilin mali konularda her türlü iş ve muameleleri takip ve intaca yetkili olduğuna dair hüküm bulunması, gerekmektedir. Danıştay 4. Dairesinin bir Kararı'na göre; "vekaletnamede en azından vekilin genel olarak mali konularda yetkili olduğunu gösteren hüküm yoksa, kendisine tebliğ yapılamaz."²²⁴ Danıştay 3. ve 9. Daireleri'nin de bu konu ile ilgili benzer bir kararı mevcuttur. Buna göre; şirketi belli konularda temsil etme yetkisi bulunan, kendisine özel vekaletname verilen bir kişinin, şirketin umumi vekili olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.²²⁵ Bu nedenle de umumi vekil olmayan, vergilendirme

²²² Soyalp,s.73.

²²³ Özbalcı, s.294.

²²⁴ Danıştay 4. Daire 30.06.1969 tarih E. 1967/3446 K. 1969/3285. (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>), (10.09.2007).

²²⁵ Danıştay 9. Dairesi'nin 17.10.2006 tarihli kararında özel vekaletname verilen kişiye yapılan tebliğden bahsedilmiştir. Buna göre Danıştay 9. Dairesi söz konusu kararda; "...Anonim şirketinin vergi borçlarından dolayı düzenlenen ihbarnamelerin, şirketin yönetim kurulu üyesinin özel vekaletname ile kendisine vekil tayin ettiği kişiye tebliğinin, hukuka uygun olmadığına karar vermiştir Olayda, şirketi temsile yönelik bir vekaletnamenin verilmediği aksine, yönetim kurulu üyesinin şahsi işleri nedeniyle vekaletname vermiş olduğu görülmektedir... Dolayısıyla, özel vekaletname ile vekil tayin edilen kişiye yapılan tebliğin hukuka uygun olmadığı yönünde karar verilmesi yerindedir..." Danıştay 9. Daire, 17.10.2006 tarih, E.2003/856, K.2006/3972, Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**,s.600-601.

ile ilgili tebliğ evrakını almaya da yetkili bulunmayan bir kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığından söz edilmesi olanaksızdır.²²⁶

Bir kimsenin birden fazla vekili varsa, bunlardan herhangi birine yapılan tebliğ geçerlidir. Her birine ayrı ayrı tebliğ yapmaya gerek yoktur.²²⁷

Vekalet, sözleşmeden ya da yapılan işin mahiyetinden anlaşılmadıkça (vekalet sözleşmesinde süreli ya da belli bir işle ilgili yetki verilmiş olabilir), vekalet verenin vekili azli ya da vekilin istifası, her ikisinden birinin; ölümü, iflası ya da medeni hakları kullanma ehliyetinin kısıtlanması hallerinde son bulur. Ancak vekaletin son bulması halinde vekilin çekilmesi vekaleti verenin haklarına zarar verecekse vekaleti veren ya da adına hareket etmeye yetkili kişiler bizzat işleri görebilecek hale gelinceye kadar vekil görevine devam etmek zorundadır. Uygun olmayan bir zamanda vekil istifa edemez, vekalet veren vekili azledemez. Aksi halde her iki taraf da birbirinin zararını karşılamak zorundadır.²²⁸ Yani, her iki tarafı da zor durumda bırakmayacak bir zamanda vekilin istifası ya da vekalet verenin azli her zaman mümkündür.

²²⁶ Danıştay 3. Dairesi ile Danıştay 9. Dairesi'nin umumi vekil olmayan ve vergilendirme ile ilgili tebliğ evrakını almaya yetkili olmayan kimselere yapılan tebliğ hakkındaki görüşleri aynı doğrultudadır. Söz konusu kimselere yapılan tebliğ hukuki sonuç doğurmayacaktır. Konu ile ilgili Danıştay 3. Dairesi'nin kararını incelediğimiz takdirde; “..... Vekaletnamenin incelenmesinden, davacı şirketin, adı geçen ...'ı yapılacak vergi incelemelerinde, gerekli evrakları ve şirketle ilgili her türlü ifadeyi vermeye, incelemelere katılmaya, düzenlenen raporları imzalamaya, düzenlenen tutanakları almaya, uzlaşmalara katılmaya, vergi, harç ve cezalarını ödemeye yetkili kıldığı açıkça anlaşılmaktadır. Bu içeriği itibariyle düzenlenen vekaletnamenin umumi vekaletname olmadığı, özel vekaletname olarak düzenlendiği ve vekaletnamede bu kişiye verilen yetkiler arasında vergi ve ceza ihbarnamelerini tebellüğ etme yetkisi sayılmadığı tartışmasızdır. Bu durumda, şirketi belli konularda temsil etme yetkisi bulunan ... 'nı şirketin umumi vekili olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle de umumi vekil olmayan, vergilendirme ile ilgili tebliğ evrakını almaya da yetkili bulunmayan bu kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığından söz edilmesi olanaksızdır. Yukarıda belirtilen hususlar karşısında, vergi ve ceza ihbarnamelerinin yetkisiz kişiye tebliğ edilmiş olması davacı şirket açısından hukuki bir sonuç doğuramayacağından yapılan tebliğ usulsüzdür...” şeklinde karar verilmiş olduğu görülmektedir. Danıştay 3. Daire, 09.06.1999, E.1998/04481, K.1999/02394, **Dialog Prestig Mevzuat Sitesi**, Danıştay Kararları, (08.06.2008)

²²⁷ Yılmaz, Çağlar, s.417.

²²⁸ Soyalp, s.74, Danıştay 4. Dairesi'nin vekalet ilişkisi ile ilgili kararı oldukça ilginçtir. Bu kara göre;.....Şirket adına vekaletname veren ortak, 10.02.1992 tarihinde şirketteki hisselerini devrederek ortaklıktan ayrılmış olduğundan ortaklık sıfatı sona ermiştir. Ortaklıktan ayrıldıktan sonra şirket adına düzenlenen ödeme emrinin bu şahsa tebliği usulsüz ise de, usulüne uygun olarak verilmiş vekaletnameye göre vekil edilen avukat tarafından şirket adına hareketle, süresinde dava açıldığı görülmektedir. Şirket adına vekaletnameyi veren davacının sonradan yöneticilik ve ortaklıktan ayrılmış olması, şirketle avukat arasındaki vekalet ilişkisini ortadan kaldırmayacağından davanın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken ehliyet yönünden reddedilmesinde isabet görülmemiştir..... Danıştay 4 Daire, E. 1995/1916, K. 1995/ 5770 (Soyalp, s.75.)

Ancak uygulamada ihtilaf konusu olarak bir nokta karşımıza çıkmaktadır. Bu da, mükellefleri bu suretle temsil edebilen şahısların, tebliğ konusunda olduğu gibi, yargı mercilerinde de temsil yetkilerinin, yani vergi ihbarnamesini tebellüğe yetkili olan bir umumi vekil, veli, vasi veya kayyımın, buna karşı itiraz ve temyiz etme ya da Danıştay'da dava açma haklarının bulunup bulunmadığı hususudur.

Bunlardan veli, vasi ve kayyım gibi kanuni temsilciler bu hakka sahip iken, umumi vekil için durum aynı değildir. Umumi vekilin avukat olmaması halinde bu yollara başvurmasına Avukatlık Kanunu engel olduğundan, örneğin bir umumi vekil avukat değilse, itiraz, temyiz ve dava hakkı söz konusu değildir.²²⁹

Bu yola başvurulduğu takdirde, başvurusu ehliyet yönünden reddedilir ve mükellefe karşı sorumlu duruma düşer. Bu nedenle avukat olmayan umumi vekile yapılan tebliğ üzerine yargı mercilerine müracaat etmek gerektiğinde, dilekçeyi ya bizzat mükellefe imzalatılmalı ya da bir avukat tutulmalıdır.²³⁰

Asıl olan işleri vekilin bizzat kendisinin takip etmesi olmakla beraber bazı hallerde vekil kendi yerine vekil tayin edebilmektedir.²³¹ Buna göre, vekil vekaletname ile yetkili kılınmalı ya da vekil tayin etmesi zorunlu olmalıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere, avukat olmayan vekilin dava açabilmek için bir avukatı bu konuda vekil tayin etmek zorunda olması buna bir örnektir. Ancak bu şartlarda vekil başka bir işleme gerek kalmaksızın yerine vekil tayin edebilir. “Kanun maddesinde belirtilen haller haricinde vekilin tayin ettiği şahsa yapılan tebligat hüküm ifade etmeyecektir.”²³²

İradi olarak atanan umumi vekilin ya da özel vekaletname ile vergisel konularda tebliğ yapılabileceği belirtilmiş olan yetkili vekilin vergi cezaları bakımından hukuki olarak sorumluluğu yoktur. Yalnızca, vekil, müvekkile karşı vekaleti iyi bir suretle ifa ile mükelleftir.²³³ Ancak kanuni temsilciye yapılan tebliğ neticesinde yerine

²²⁹ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), md.14/c ve md. 15/d , 20.01.1982 tarih ve 17580 No.lu Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²³⁰ Uğur,s.344

²³¹ “ Vekil başkasına tevkile mezun veya hal icabına göre mecbur olmadıkça veya adet başkasını kendi yerine ikameye müsait bulunmadıkça müvekkilünbihi kendisi yapmaya mecburdur” hükmü Borçlar Kanunu madde 390’da belirtilmiştir.

²³² Soyalp,s.76.

²³³ Borçlar Kanunu, 390. Madde

getirilmeyen vergisel ödevle ilgili olarak kanun maddesinin hangisini ihlal ediyorsa o maddeye göre cezası kesilir.

1.1.4.2. Tüzel Kişilere Tebliğ

Tüzel kişilere ait tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır.²³⁴ Kanuni temsilci, başkan veya müdür birden fazla ise bunlardan herhangi birine yapılması yeterlidir.²³⁵

Tüzel kişilerin temsilcilerinin kim olduğu genellikle, yasalarda ve o tüzel kişiliğin ana tüzüğünde bellidir. Bu nedenle tebliğin bunlara yapılması yeterlidir. Tüzel kişiliği olmayan topluluklarda tebliğ, topluluğu idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.²³⁶ Örneğin vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ, bunları idare edenlere ve temsilcilerine yapılır.²³⁷ Tebliğin tüzel kişileri temsil etmeyen kişilere yapılması mümkün değildir.

Yani, tüzel kişilerde tebliğ, yetkili kişilere yapılacaktır. Yetkisiz kişilere yapılan tebliğ geçerli değildir. Buna karşılık tüzel kişilerde tebliğin mutlaka tüzel kişinin temsilcilerine yapılması şartının çok sıkı ve katı uygulanmasının pratikte işlemleri zora sokacağı ve posta vasıtasıyla tebliğ usulünün uygulanmasını imkansız kılacağı yönünde görüşler mevcuttur. Zira bu görüşe göre, posta vasıtasıyla yapılan tebliğ işlemleri PTT görevlisi tarafından yürütülmektedir. Ve bu görevlilerin Maliye Bakanlığı'na karşı sorumlulukları yoktur. Bu görevlilerden tebliği, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak tüzel kişi temsilcilerini bulup onlara yapmalarını beklemek mümkün değildir. Belirtilen nedenlerle bu görüşe göre, posta vasıtasıyla tebliğde, tebliğin işyerinde görevlilerden birine yapılmasının yeterli olacağının kabulü

²³⁴ Özbalcı, s.295

²³⁵ Uysal, Eroğlu, s. 104.

²³⁶ Karakoç, s.203.

²³⁷ Danıştay 4. Saire, 06.07.2005 tarih, E.2005/361, K. 2005/1694, Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara:8.Cilt, 2008, s.602.

gerekmektedir. Bu kabul vergi idaresi görüşüne de uygundur.²³⁸ Danıştay kararları incelendiğinde Danıştay’da da hakim görüşün bu yönde olduğu görülmektedir.²³⁹

Yasal temsilcinin bulunmaması halinde ise, tüzel kişinin adresinin bulunduğu yerdeki memur veya müstahdemlere de tebliğ yapılabilecektir.²⁴⁰ Danıştay’da tüzel kişilerde tebliğin, tebliğ alındısına bu konuda açıklama düşülmesi şartıyla, tüzel kişilerin memur veya müstahdemlerine yapılabileceği görüşündedir.²⁴¹

²³⁸ Ürel, s.192

²³⁹ Danıştay 3. Dairesi’nin 18.03.2003 tarihli kararına göre; Vergi Usul Kanunu’nun 94. maddesinde tüzel kişiliklere yapılacak tebliğin bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı, 377. maddesinde ise mükelleflerin ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hüküm altına alınmış ise de; hisse oranı da belirtilmek suretiyle şirket tüzel kişiliği adına düzenlenen ödeme emrinin şirketteki hissesini 10.02.1999 tarihinde devrederek şirket ortaklığından ayrılan davacıya tebliğ edilmesi, davacının hali hazırda şirketin müdürü veya temsilcisi olmaması nedeniyle tebligatın davacıya yapılması davacı adına hukuki bir sonuç doğurmayacağından, hukuki açıdan menfaati bulunmayan kişi tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi yerindedir. Danıştay 3. Daire, 18.03.2003 - E.2002/2086 - K.2003/1169, **Kazancı**, Danıştay Kararları,(18.01.2009).

Danıştay 4.Daire’nin 06.07.2005 tarihli kararına göre; “...(...)Plastik Metal İnşaat Tekstil Petrol San. Tic. Ltd. Şti.’nin ortağı iken, 16.10.2001 tarihinde hisselerini devrederek şirketle ilişkisini kesen davacıya, şirket adına düzenlenen ihbarnamenin tebliğ edilmesi üzerine dava açıldığı, ihbarnamelerin şirket adına düzenlendiği şirketteki hisselerini 16.12.2001 tarihinde devreden davacının şirket adına düzenlenen ihbarnamelere dava açamayacağı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar vermiştir. Davacı, ihbarnamelerin tebliğ alındılarının üzerine kendi adının yazıldığını ve ehliyetli kişinin dava açması için dilekçenin reddine karar verilmesi gerektiğini ileri sürmekte kararın bozulmasını istemektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 94. maddesinde, tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerinin umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı tüzel kişilere yapılan tebliğin bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcisine vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı, tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılmasının yeterli olduğu belirtilmiştir. Olayda, ihbarnamelerin kanunen yetkili şirket temsilcisi veya yöneticisine tebliğ edilmesi gerekirken, eski şirket temsilcisine tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. İhbarnameler yetkisiz kişiye tebliğ edildiğinden dolayı şirket adına tebliğ edilmiş sayılamaz, şirket adına salınmış vergi ve cezadan şahsen sorumlu tutulması sonucunu doğurmaz...” Danıştay 4. Daire, 06.07.2005,E.2005/361, K. 2005/1694, Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**,s.602-603.

Danıştay 4. Daire’nin 23.05.2002 tarihli kararına göre; “..... Şirket müdürü tarafından tebliğ alındısındaki adresin kendisine ait olmadığıının ileri sürülmesine ve dosyada bulunan vergi ceza ihbarnamesinin tebliğine ilişkin alındıda “Muhatabın bizzat kendisine tebliğ edildiği” yolunda şerh bulunmasına rağmen tebliğ evrakını alan şahsın kim olduğu yolunda bir açıklama yer almadığı halde mahkemece söz konusu imzanın davacı şirketin müdürüne ait olup olmadığı hususu irdelenmeden dava reddedilmiş olup, tebliğ alındısındaki imzanın davacı şirketin müdürüne ait olup olmadığı yolunda bir imza incelemesi yaptırılarak sonucuna göre yeniden karar verilmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergi mahkemesi kararının bozulmasına esasta ve gerekçede oy çokluğu ile 23.05.2002 gününde karar verildi...” Danıştay 4. Daire, 23.05.2002 tarih, E.2001/4766, K. 2002/2190, Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu”,**Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1

²⁴⁰ Ürel, s.192.

²⁴¹ Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 31.01.2003 tarihli genel kararına göre: Tüzel kişilere yapılacak tebliğin geçerli olabilmesi için tebliğ memurunca, bunların öncelikle yöneticilerinin, yokluklarında temsilcilerinin aranması ve tebliğin bunlardan birine yapılması gerektiği, tebliğin yapılacağı sırada

Danıştay 4. Dairesinin 13.11.2006 tarihli kararına göre; şirketin beyannamelerini imzalayan serbest muhasebeciyi şirketin çalışanı, temsilcisi veya memuru olarak kabul etmek mümkün olmadığından, serbest muhasebeciye yapılan tebliğ usule uygun değildir. Şirket temsilcilerinin bulunmaması halinde, şirketin çalışanlarına yapılacak tebliğlerde, tebliğ alındısını imzalayan kişinin şirket çalışanı olduğunun belirtilmesi gerekir.²⁴²

Sonuç olarak tüzel kişilerde tebliğ, yasal temsilcilere yapılacaktır. Bunların bulunmaması halinde ise, tüzel kişinin adresinin bulunduğu yerdeki memur ve müstahdemlere de tebliğ yapılabilecektir. Tüzel kişilerde bunlar dışındakilere yapılacak tebliğ geçersiz sayılacaktır.

1.1.4.3. Tebliğ İle İlgili Diğer Özellikli Haller

Çalışmanın bu bölümünde; tebliğ işlemi ile ilgili özellik arz eden, çelişki yaratan ve herhangi bir başlık altında değinilmemiş konular incelenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 94. maddesine göre, vakıf²⁴³ ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ, bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır, şeklinde ifade edilmiştir. Maddede her ne kadar vakıf diyorsa da vakıfların tüzel kişiliği bulunduğundan, maddedeki vakıf kelimesinin çıkarılması gerekir.²⁴⁴ Kanaatimizce

bunlardan hiçbiri bulunmadığı takdirde, bu durum alındıya yazılarak, tebliğin tüzel kişinin tebligatları almakla görevli personeline, bu görevde kimsenin olmadığı anlaşılırsa işyerinde istihdam edilenlerden birine yapılmasının zorunlu olduğu, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ alındısından, ihbarnamelerin “yetkili başkan” açıklaması ile tebliğ edilmesi Kanun’a uygundur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kararı, 31.01.2003 E. 2002/205-K. 2003/14, **E-Yaklaşım**, Danıştay Kararları, (www.yaklasim.com.tr), (20.01.2009).

Danıştay 4. Dairesi’nin 19.10.2006 tarihli kararı, “tüzel kişilerde tebliğin öncelikle tüzel kişiliğin yetkilisine yapılması; yetkili kişinin bulunmaması veya tebliğ evrakını alacak durumda olmaması halinde ise memur ve müstahdemlerine yapılması; memur ve müstahdemlere yapılacak tebligatlarda tüzel kişiliğin yetkilisinin bulunmaması nedeniyle tebligatın bu kişilere yapıldığının belirtilmesinin zorunlu olduğu” yönündendir. Danıştay 4. Daire, 19.10.2006 tarih E.2006/791, K. 2006/1983, Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, s.599.

²⁴² Danıştay 4. Daire, 13.11.2006 - E.2006/1433 - K.2006/2157, **E-Yaklaşım**, Danıştay Kararları, (www.yaklasim.com.tr), (10.10.2008).

²⁴³ **Vakıf**: Resmi senetle veya vasiyet yolu ile kurulur ve vakfedenin ikametgahı asliye mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescille tüzel kişilik kazanır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanun md. 74, 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.)

²⁴⁴ Yılmaz, Çağlar, s.428.

Vergi Usul Kanunundaki yanlış ifadenin; cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ, cemaatleri idare edenlere veya temsilcilerine yapılır, şeklinde değiştirilmesi yerinde olacaktır.

Adi ortaklık birden fazla gerçek kişinin bir araya gelerek Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurmuş bulundukları ve tüzel kişiliği olmayan bir ortaklıktır.²⁴⁵ Adi Ortaklık Gelir Vergisi Kanunu bakımından mükellef değildir. Yani adi ortaklıkta; ortaklar, ortaklıktan hisselerine düşen kazancı şahsi gelir olarak beyan eder ve vergilendirirler. Bu durumla ilgili olan her türlü tebliğin de, ortakların her birine ayrı ayrı yapılması gerekir.²⁴⁶ Ancak, Katma Değer Vergisi ile Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca muhtasar beyanname konusu olan vergiler yönünden, bu vergilerle ilgili olarak yapılan tarhiyat ve vergi cezasına ilişkin ihbarnamelerin ortaklardan birine tebliği yeterlidir.²⁴⁷

Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen gerçek kişilerin kanuni temsilcileri; bunların Türkiye’de bulunan daimi temsilcilerdir. Eğer dar mükellefiyete tabi bulunan gerçek kişinin Türkiye’de daimi temsilcisi yoksa, bunlara Türkiye’de kazanç ve iradı sağlayanlar daimi temsilci sayılırlar.²⁴⁸ Yani Vergi Usul Kanunu 10. maddesi hükmü uyarınca daimi temsilcilere, kanuni temsilci statü ve sorumluluğu verilmiştir. Bu nedenle daimi temsilciler de kanuni temsilci sayılırlar. Daimi temsilcilerin birden fazla olması halinde, tebliğ bunlardan herhangi birine yapılabilir. Fakat mükellef tarafından tebliğ konusunda yetkili kılınmış bir daimi temsilci varsa, tebliğin de bu şahsa yapılması gerekir.²⁴⁹

Mirasçılar, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumludurlar. Ancak, bu sorumluluğun hukuken işlerlik kazanabilmesi için, mirasçıların mirası

²⁴⁵ Borçlar Kanunu’nun 520. Maddesi adi ortaklığı şu şekilde tanımlamaktadır: Şirket bir akittir (anlaşmadır) ki onunla iki veya daha ziyade (fazla) kimseler sailerini (emeklerini) ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ederler. (üstlenirler)
Bir şirket, Ticaret Kanunu’nda tarif edilen şirketlerin mümeyyiz vasıflarını (ayırıcı özelliklerine) haiz değilse bu bab ahkâmına (bu Kanun hükmüne) tabi adi şirket sayılır.

²⁴⁶ Uysal,Eroğlu, s.103.

²⁴⁷ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.861-862.

²⁴⁸ Ürel, s.192.

²⁴⁹ Uysal,Eroğlu,s.100.

reddetmemiş olması gerekir.²⁵⁰ Bu nedenle mirasçılardan her birine, hissesine düşen vergi ile ilgili tebliğ yapılır. Verginin tamamı ile ilgili tebliğin mirasçılardan sadece birine yapılması halinde, bu tebliğ sadece kendi hissesi nispetindeki kısım ile geçerli olur.²⁵¹ Mirasın varisler tarafından reddedilme süresi olan üç aylık süre içinde genelde tebliğ yapılmaz.²⁵² Ancak, acele hallerde üç aylık süre içinde de tebliğ yapılabileceği Danıştay’ca de kabul edilmektedir.²⁵³ Eğer miras reddedilirse zaten bu tebliğ geçersiz sayılacaktır. Ancak mirasın reddedilmemesi durumunda ise yapılan tebliğ geçerli olacaktır. Mirasın reddedilmemesi halinde itiraz süresi tebliğ tarihinden itibaren 4 ay olacaktır. Mirasın reddi halinde vergi ihbarnamelerinin kime tebliğ edileceği hususuna gelince; “Medeni Kanunumuza göre mirasçılar tarafından mirasın reddi halinde, mirasın resmi tasfiyeye tabi tutulması gerekeceğinden, vergi dairesinin tereke hakimliğine başvurarak mirasın resmi tasfiyesi yoluna gidilmesini sağlaması ve bundan sonra ihbarnameyi tasfiye memuruna tebliğ etmesi gerekir.”²⁵⁴

Tasfiye halinde olan tüzel kişilere yapılacak tebliğin bunların ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine değil tasfiye memurlarına yapılması gerekir. Ancak tasfiye memurlarının azledildiği durumda geçici tasfiye memuru, o da yoksa şirket ortaklarına tebliğ yapılmalıdır.²⁵⁵ Tasfiye halindeki tüzel kişilerde, tasfiye dönemine ilişkin vergi ve cezalardan dolayı sorumluluk, tasfiye memurlarına aittir. Bu işlemlere ilişkin tebliğin muhatabı tasfiye memurudur. Tasfiye sonuçlanmış ise tebliğ, tebliğin ilgili olduğu dönemdeki kanuni temsilciye yapılır.²⁵⁶ Danıştay’ın da aynı görüşü benimsediği görülmektedir.²⁵⁷ Bakanlığın, tebliğin hatalı olduğu gerekçesi ile kaybettiği birinci

²⁵⁰ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.862.

²⁵¹ Özbalcı,s.299.

²⁵² Uysal, Eroğlu, s. 103.

²⁵³ Danıştay 4. Daire, 20.10.1970 tarih, E. 1969/4387, K. 1970/5193 (Özbalcı,s.300.)

²⁵⁴ Uğur,s.349.

²⁵⁵ Özyer,s.125.

²⁵⁶ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.863.

²⁵⁷ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Ordu Valiliği’ne gönderdiği 15.11.1995 tarihli yazısına göre; “17.12.1993 tarihinde tasfiyeye giren bir limited şirketin ilgili yıl defter ve belgelerini incelemek üzere, 16.05.1994 tarihinde ibraz etmesi için yazılan yazı ertesi gün şirket ortağına tebliğ edilmiştir. Şirket ortağının incelemenin işyerinde yapılmasını istemesi üzerine vergi denetmenlerince işyerine gidilmiş ancak defter ve belgelerin muhasebecide olduğu gerekçesiyle işyerinde de ibraz edilmemesi üzerine düzenlenen tutanağa istinaden Vergi Usul Kanunu’nun 30/3 maddesi uyarınca re’sen kurumlar ve katma değer vergileri tarh edilmiştir. Yapılan tarhiyata karşı açılan davada vergi mahkemesi, tasfiye memuru yerine şirket ortağına yapılan tebliğin geçersiz olduğu gerekçesi ile vergi ve cezayı kaldırmıştır. Vergi idaresi tebliğ ile ilgili 94 üncü maddeye atıf yaptıktan sonra defterdarlığa aşağıdaki görüşü bildirmiştir:

derece yargı kararları karşısında, zamanaşımı söz konusu değilse temyiz yoluna gitmek yerine bu şekilde tebliği yenilemeye gitmesi sıkça rastlanan bir uygulamadır.²⁵⁸

İflas halindeki işletmelerde, iflas kararının Yargıtay tarafından bozulması nedeniyle uyuşmazlığın devamı sırasında; mükellefin mal varlığı üzerinde tasarrufta bulunması hukuken mümkün olmayacağından, vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmeyeceği muhakkaktır.²⁵⁹ Bu yüzden iflas halindeki tüzel kişilere yapılacak tebliğin iflas masasına yapılması gerekir. İflas masası yerine ortaklara yapılacak tebliğ hukuken geçerli olmaz.²⁶⁰

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yetkili kılacağı memurlara yapılır.²⁶¹

İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidir. Bunların mükellefiyeti için tüzel kişiliği haiz olmaları şart değildir. Tüzel kişiliği haiz olanlarda tebliğ, başkan, müdür veya temsilciye yapılır. Tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmelerde ise tarhiyatın muhatabı bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişisi, dernek ve vakıflardır. Bu nedenle tebliğin de kamu tüzel kişisi ile dernek ve vakfa yapılması gerekir.²⁶²

Kara, deniz hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır.²⁶³ Askerlik ödevini yerine getiren er

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kolektif şirketlerde tasfiye halinde temsili düzenleyen ve aynı kanunun 552 ve 450 nci maddeleri uyarınca limited şirketler için de geçerli olan 219 uncu maddesinin 1 nci fıkrasında "tasfiye halinde bulunan şirketi mahkemelerde ve hariçte temsil salahiyetinin tasfiye memurlarına ait olduğu belirtilmektedir.

Söz konusu hükümlerin de birlikte değerlendirilmesinden de anlaşılacağı üzere, tasfiye halinde bulunan şirketleri idareye tasfiye memurları görevli olduğundan tebliğin şirketi temsile yetkili tasfiye memuruna yapılması gerekir.

Bu itibarla, anılan mahkeme kararlarının esasa değil de usul işlemine yönelik bulunması nedeniyle olay da da vergilendirme döneminin 1993 yılı olması ve tarh zamanaşımı süresinin henüz dolmamış bulunması nedeniyle defter ve belgelerin ibrazının yeniden istenmesine ilişkin yazının tasfiye memuruna tebliğ edilmesi yönündeki defterdarlığınız görüşü Bakanlığımızca da uygun bulunmuştur." T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Ordu Valiliği'ne gönderdiği 15.11.1995 tarih ve 63521 sayılı yazısı, (Özyer, s.126.) ve (www.gelirler.gov.tr).(10.03.2009).

²⁵⁸ Özyer,s.126.

²⁵⁹ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.863.

²⁶⁰ Özyer,s.126.

²⁶¹ Ürel,s.192.

²⁶² Özbalcı,s.297.

²⁶³ Uysal, Eroğlu, s.105.

ve erbaşlara içinde bulundukları ortamda doğrudan tebliğ evrakı teslim edilemeyeceğinden bunlara yapılacak tebliğin askeri prosedüre uygun olarak komutanlar vasıtasıyla yapılması gerekir.²⁶⁴ Posta memuru ziyaretçi gibi gidip tebliğ evrakını bizzat ilgiliye teslim ederse, tebliğ geçersiz mi olacaktır? Kanunun 108. maddesine göre, tebliğ olunan belgeler esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı geçerliliğini kaybetmemektedirler. Ancak er ve erbaşlara yapılacak tebliğin usulüne ilişkin bir hüküm olmadığından dolayı bu kişilere yapılacak tebliğin mutlaka bir üst aracılığı ile yapılması gerekir. Aksi takdirde tebliğ geçersiz olacaktır.²⁶⁵ Vasıtalı olarak yapılan tebliğin derhal ilgisine verilmemesi halinde üst tazminle mükellef olur.²⁶⁶ Ancak hususun tebliğ edilecek evrakta yazılı olması şarttır.²⁶⁷ Tazmin Vergi Usul Kanunu'nun benimsediği bir kavram değildir. Çünkü tazmin, uğranılan zararın tazmini niteliğindedir. Oysa birlikte tebliğ evrakının ilgilinin komutanı tarafından geç intikal ettirilmesi halinde neyin tazmin edileceği belli değildir. Ayrıca zorunlu askerlik yapan kimseler için vergi idaresi askerlik süresini mücbir sebep kapsamında değerlendirmektedir.²⁶⁸ Vasıtalı tebliğ ile ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise, Vergi Usul Kanunu 96. maddede belirtilen vasıtalı tebliğ yalnızca erat hakkında geçerli olup, erat dışındaki askeri personele ilişkin değildir. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu erat dışındaki kimseler için ayrı hükümleri de içerdiğinden, erat dışındaki kimselere yapılacak tebliğde bu hükümlerin uygulanması kolaylık sağlayacaktır. Zaten, Vergi Usul Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Tebligat Kanunu'nun genel hükümleri uygulanmalıdır.²⁶⁹ Kanaatimizce, Vergi Usul Kanununda yer alan vasıtalı tebliğ ile ilgili hükümler yeterli değildir. Oysa Tebligat Kanununda erat dışındaki kimselere yapılacak tebliğ ile ilgili hükümler de yer almaktadır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanununda yeterli açıklıkta hüküm bulunmayan hallerde genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanununun uygulanması daha doğru olacaktır.

²⁶⁴ Danıştay 11. Dairesi'nin 24.11.1997 tarihli kararı askerlik görevini yapmakta olan yükümlüye tebliğin nasıl yapılacağına ilişkindir. Buna göre söz konusu kararda; “....vergi ve ceza ihbarının tebliğe çıkarıldığı tarihte askerde olan kişiye tebligatın kıta komutanı veya kurum amiri aracılığıyla tebligat yapılması gereklidir.....” Danıştay 11. Dairesi, 24.11.1997 tarih, E.1996/5661,K.1997/4199 (**Kazancı Hukuk Programı**, Danıştay Kararları),(<http://www.kazanci.com/>), (27.03.2009).

²⁶⁵ Özyer,s.128.

²⁶⁶ Özbacı,s.296

²⁶⁷ Eroğlu, Uysal,s.106.

²⁶⁸ Özyer, s.128.

²⁶⁹ Yılmaz, Çağlar, s.432.

Vergi Usul Kanununun 96. maddesinde; otel hastane, fabrika, okul, öğrenci yurdu, cezaevi gibi serbestçe girilmesi mümkün olmayan yerlerde tebliğ işleminin nasıl yapılacağına yer verilmemesi önemli bir eksikliktir. Bu noktada tebliğin muhatabının derhal bulundurulması mümkün olmazsa tebliğ, o yeri idare eden veya muhatabın bulunduğu kısım amirine yapılmakla gerçekleştirilebilir.²⁷⁰

Ayrıca; Vergi Usul Kanununun tebliğ ile ilgili hükümleri içerisinde elektronik ortamda yapılan işlemleri gerçekleştirenlerle ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olması, ileride sorun yaratabilecektir. Bu durumun da ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.²⁷¹

1.2. Yurt Dışında Tebliğ

Uluslararası tebliğin Türkiye’den yurt dışına ve yurt dışından Türkiye’ye olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Çalışmada sadece Türkiye’den yurt dışına yapılan tebliğ incelenmiştir. Yurt dışında bulunanlara yapılacak tebliğ ve tebliğle ilgili işlemler Vergi Usul Kanununun 97. maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca yurt dışında bulunanlara yapılan tebliğde; muhatabın yabancı veya Türk uyruklu olmasına göre farklı yollar izlenmektedir. Bu bölümünde genel olarak bahsettiğimiz yurt dışında tebliğ, çalışmanın bir sonraki bölümünde (2.5. Yurt Dışında Tebliğ) detaylı olarak incelenmiştir.

2. VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ

2.1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanununda; posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve dairede tebliğ olmak üzere dört çeşit tebliğ uygulamasına yer verilmiştir. Söz konusu tebliğ usulleri ayrıntılı olarak aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

2.2. Posta Yoluyla Tebliğ

İlke olarak tebliğ, posta vasıtası ile ilmuhaberli taahhütlü olarak yapılır. Ayrıca APS olarak adlandırılan yöntemle de yapılan tebliğin, usulüne uygun olarak yapıldığı

²⁷⁰ Şenyüz, s.86.

²⁷¹ Veysi Seviğ, “İlan Yolu İle Tebliğ,” **Dünya Gazetesi**, (15.02.2006).

kabul edilmektedir. Çünkü bu yolla yapılan tebliğde de tebliğ işlemi yazılı olarak yapılmakta ve bu yolla tebliğde taahhütlü tebliğ gibi işlem görmektedir. Ancak adi posta yoluyla tebliğ yapılması mümkün değildir.²⁷²

Günümüzde vergi tebliğinde en çok posta yoluyla tebliğ usulü kullanılmaktadır. Tebliği gereken hususların posta yoluyla tebliğ ile muhatabına ulaştırılması suretiyle vergilendirme sürecinin işleyişi sağlanmaktadır.²⁷³ Vergilendirme ile ilgili olup, hüküm bildiren vesika ve yazıların tebliği, prensip olarak posta vasıtasıyla yapılır²⁷⁴ Ancak posta yoluyla yapılacak tebliğin kesinlikle ilmuhaberli ve taahhütlü olarak yapılması gerekir. Vergi Usul Kanununun 99. ve 102. maddeleri, posta ile tebliğ usulünü düzenlemektedir.

2.2.1. Kapalı Zarf Esası

Vergi Usul Kanununun 99. maddesinde, kapalı zarf esası düzenlenmiştir. Buna göre; posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. “Aksi halde, vergi mahremiyeti esasına uyulmamış olunur.”²⁷⁵ Bu nedenle tebliğ edilecek vesikaların mutlak surette kapalı bir zarf ile gönderilmesi gerekmektedir. Mali tebliğler kural olarak PTT işletmesi aracılığı ile yapılır ve bunun için şekilleri Maliye Bakanlığınca belirlenen özel zarflar kullanılır.²⁷⁶ Bu zarfa “ vergi tebliğ zarfı” denmektedir. Vergi tebliğ zarfı, kapalı bir zarf kısmı ile tebliğ alındısından oluşmaktadır. Tebliğ alındısı esas zarfa zımbalı olarak bağlı ve ondan kolayca ayrılması mümkün bir durumda bulunmaktadır. Özel zarfların herhangi bir nedenle temin edilememesi veya kullanılamaması durumunda, tebliğ edilecek belgenin bir zarfa konarak kapatılması lazımdır.

Vergi Usul Kanunu 102. maddeye göre; posta memuru, tebliğ edilecek zarfı muhatabına verir. Durum posta memuru ile muhatap tarafından taahhüt ilmuhaberine tarih ve imza konmak suretiyle tespit edilir. Muhatap imza atacak kadar yazı bilmiyorsa ya da imza atabilecek durumda değilse, sol elinin baş parmağı bastırılır.

²⁷² Ürel,s.193,

²⁷³ Akdoğan, s. 24.

²⁷⁴ Kırbaş,s.102.

²⁷⁵ Uysal, Eroğlu,s.110.

²⁷⁶ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s 150.

Muhatap tebellüğden imtina ederse, zarf önüne bırakılarak tebliğ yapılır. Gerek imza yerine parmak basmak gerekse zarfın muhatabın önüne bırakılması suretiyle yapılan tebliğde, gerekli işlemler komşulardan birinin ya da muhtar ve ya ihtiyar heyeti üyelerinden biri yahut zabıta memuru huzurunda icra edilir. Ve durum taahhüt ilmuhaberine yazılıp tarih ve imza konmak suretiyle tespit olunur.²⁷⁷

Vergi tebliğ zarfı, tebliğin usulüne uygun yapılıp yapılmadığını belirleyici belge olması nedeniyle, oldukça dikkatli bir biçimde doldurulmalıdır. Tebliğ zarfında tebliğ eden ve edilenin imzaları ve tebliğ tarihi mutlaka bulunmalıdır. Tebliğ tarihinin ne olduğunda tereddüt edilirse, vergi tebliğ zarfındaki tarihe bakılacaktır. Bu nedenle daha sonra posta memurunun ifadesinin bir önemi yoktur. Danıştay’a göre, posta idaresince tebliğ evrakına vurulan damganın tarihi ile, posta memuruyla mükellefin imza ettikleri tebliğ alındısındaki tarihler farklı ise mükellef ve posta memurunun imza ettikleri tarih esas alınır.²⁷⁸

2.2.2. Bilinen Adreslere Teslim

Vergi Usul Kanunu’nun 100 üncü maddesi, bilinen adreslere gönderilen mektupların posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılacağını düzenlemekle tebliğin hüküm ifade ettiği anı da belirlemektedir. Buna göre, tebliğ evrakının muhataba veya onun adına tebliğ evrakını kabul etmeye yetkili bulunan kimselere teslim edildiği tarih, tebliğ tarihidir. Tebliğin yapıldığı zamanın bilinmesi tebliğ sonucunda muhatabın dava açma zamanı ve zamanaşımı süresini, uzlaşma ve cezalarda indirim gibi haklardan yararlanmak için gerekli olan süreyi belirlemek

²⁷⁷ Özbalcı,s.300.

²⁷⁸ Danıştay 4. Dairesinin 25.09.1997 tarihli kararına göre; “.....213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107 nci maddesinde, Maliye Bakanlığının tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkili olduğu, bu madde hükmünün uygulanmasında bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı hükme bağlanmış; aynı Kanunun 102 nci maddesinde ise, tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarfın posta idaresince muhatabına verileceği, keyfiyet muhatap ve posta memuru tarafından taahhüt ilmuhaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla,tebliğ evrakının teslimi esnasında tebliğ yapılan muhatap ile tebliği yapan memurun, tebliğ evrakının her bir nüshasına birlikte tarih koyup isimleri ile birlikte imzalamalarının şart olduğundan, bu şartlara uyulmaması halinde yapılacak tebliğin usulsüz tebliğ olacaktır....” şeklindedir. Danıştay 4. Daire, 25.09.1997 tarih, E.1996/5631, K.1997/2750 sayılı karar (**Lebib Yalkın Mevzuat Sitesi**, Danıştay Kararları,(www.mevbank.com.tr) , (08.01.2009)

açısından önemlidir.²⁷⁹ Bu nedenle zarfın teslimi anında üzerine yazılı olan tarih bu sürelerin başladığı günü ifade etmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, tebliğ evrakının muhatap veya onun adına kabule yetkili olan kimselere teslim tarihi, yani tebliğ tarihi, tebliğ alındısı ve zarf üzerine yazılmalıdır. Tereddüt halinde, zarf üzerine yazılmış olan tarih esas alınır. Tebliğ evrakının yanlış kimseye verilmesi halinde tebliğ yapılmamış olacağından süreler de işlemeye başlamaz.

Muhatap, tebliğin kendisine yapılmadığı iddiasında ise, başka bir ifadeyle, tebliğ alındısı üzerindeki imzanın kendisine ait olmadığını ileri, sürüyorsa, imzanın ona ait olup olmadığı konusunda soruşturma yapılmalıdır.²⁸⁰

Tebliğ, ister posta vasıtası ile isterse memur eliyle olsun tebliğ, muhatabın bilinen adresine yapılır. Tebliğ yapılacak bilinen adreslerin hangileri olduğu ise Vergi Usul Kanunu 101. maddesinde belirtilmiştir. Bu adresler şunlardır.²⁸¹

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler:

Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesi gereğince işe yeni başlayan mükellefler durumu vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Bu bildirim sırasında, adreslerini de bildirmek zorundadırlar.²⁸² İşe başlama, adres değişikliği ve işi bırakmada vergi dairesine bildirim yapmak zorunda olan mükellefler, esas itibari ile gelir, kurumlar, katma değer ve gider vergileri mükellefleridir.

2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler:

İş ve ikamet yerlerini değiştiren mükellefler, durumu bildirmekle yükümlü olduklarından, bu adresler bilinen adres sayılır ve artık mükellef eski adresinde değil,

²⁷⁹ Özyer,s.131.

²⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 17.10.1988 tarihli kararında; “..... Mahkemece imza istiktabı yaptırılarak söz konusu alındı üzerindeki imzanın muhataba ait olmadığı hususu tespit edildikten sonra ilmühaberdeki “bizzat” ibaresine itibar edilemeyeceği ...” görüşüne yer verilmiştir. Danıştay 4. Dairesi 17.10.1988, E.1988/193, K. 1988/3456. (Selami Demirkol, Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**,İstanbul: Beta Yayınları, 2. Baskı,2006,s.1171)

²⁸¹ Vergi Usul Kanunu 101. madde

yeni adresinde aranmalıdır.²⁸³ Tebliğin geçerli olması açısından, bilinen adreslerden en son olarak bildirilmiş veya tebliği çıkaran makamca belirlenmiş olanına tebliğ yapılır.²⁸⁴

3. İşi bırakmada bildirilen adresler:

Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesi, işi bırakanların durumu vergi dairesine bildirmelerini öngörmüştür. Bu adresler de bilinen adreslerden sayılmıştır.

4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler:

Mükelleflerin verdikleri vergi beyannamelerinde bildirilen adresler de bilinen adrestir.²⁸⁵ Vergi beyannamesi deyimi ise; yıllık, gelir ve kurumlar, aylık muhtasar, katma değer, veraset ve intikal, damga vergileri ile diğer beyannameleri kapsamaktadır. Özellikle küçük merkezlerdeki vergi dairelerinde, bütün vergilere ait işlemler tek bir vergi dairesinde toplandığından, tebliğ yapılacak kimsenin herhangi bir mükellefiyeti dolayısıyla verdiği beyannamede adresin bulunup bulunmadığının araştırılması gerekir.²⁸⁶ Aksi takdirde, örneğin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde bildirdiği adreste bulunamayan mükellef hakkında eğer daha sonraki tarihte verdiği herhangi bir beyannamede bildirdiği adres mevcutsa, bu adrese tebliğ çıkarılmadan yapılacak tebliğ geçersiz sayılacaktır.

Vergi beyannamelerindeki adresin bilinen son adres sayılması için beyannamenin adres yazmaya mahsus sütununda gösterilmiş olması gerekir. Posta ile gönderilen beyannamelerde zarfın arkasına yazılan adres bilinen adres sayılmaz. Ayrıca beyannamenin imza yerinde gösterilen adresle beyannamenin adres sütununda gösterilen adresler farklı ise, imza yerinde gösterilen adres, bilinen adres olarak kabul edilemez.²⁸⁷

²⁸² Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s. 875.

²⁸³ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s. 875.

²⁸⁴ Yılmaz, Çağlar, s. 444

²⁸⁵ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s. 875.

²⁸⁶ Uysal, Eroğlu, s. 107.

²⁸⁷ Özbalcı, s. 302.

5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler:

Yoklama fişi veya tutanakla tespit edilmiş olan adresler de bilinen adrestir. Yoklama fişinde mükellefin imzasının bulunması şart değildir; fakat tutanaktaki adresin bilinen adres olması için mükellefin imzasının bulunması gereklidir.²⁸⁸

6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler:²⁸⁹

Bilinen adres araştırması yapılırken, varsa vergi yargı organlarındaki dava açma dilekçesi veya cevaplarındaki adreslere de bakılmalıdır.

7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla),

Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesi gereği, düzenlenen yoklama fişleri ile inceleme tutanaklarındaki adresler de bilinen adres olarak kabul edilmiştir.

8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Maddenin son bendinde tahrir sırasında belirtilen adresler de bilinen adres olarak sayılmıştır. Oysa günümüzde tahrir uygulaması bulunmamaktadır.²⁹⁰

Vergi Usul Kanununun 100. maddesinde tebliğin bilinen adreslere yapılacağı ve Vergi Usul Kanununun 101. maddesinde ise bilinen adreslerin nereler olduğu sayılmıştır. Buna göre vergi tebliği çıkaran merciler 101. maddede 8 bent halinde sayılan adreslerde dışında başka bir adrese tebliğ yapmak zorunda değildir.²⁹¹

Vergi Usul Kanununun 101. maddede bilinen adresler belirtilmiştir. Peki burada sayılan adresler dışında da bilinen adres olabilir mi? Başka bir ifade ile ilgili

²⁸⁸ Uysal,Eroğlu,s.107.

²⁸⁹ 2686 sayılı Kanunun md. 18 ile değişen şekli.

²⁹⁰ Tahrir usulü 213 sayılı V.U.K.md.36 hükmünde düzenlenmiş olup “Genel Tahrir” ile ilgili V.U.K. md. 56-62 hükümleri 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu md.41/3 hükmü ile 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

²⁹¹ Yılmaz, Çağlar,s.444.

maddede sayılan adresler dışında tespit edilecek bir adres bilinen adres olarak kabul edilebilir mi? Kanaatimizce burada bilinen adresler sayılmak suretiyle bir sınırlandırmaya gidildiğini düşünmemek gerekir. Kanunda belirtilen bilinen adres kavramı yeterli açıklıkta yapılmamıştır. Örneğin, mükellef tarafından yapılan uzlaşma veya cezalarda indirme talebine ilişkin olarak verilen dilekçelerde yer alan adresler de bilinen adresler olarak kabul edilmelidir.²⁹²

Mükellefin, vergi dairesindeki dosyasında, yukarıda belirttiğimiz nitelikte birden fazla adresin bulunması mümkündür. Bu durumda geçerli olan adres tarih itibari ile en son bildirilmiş veya tespit edilmiş oluna adrestir.²⁹³ Örneğin 2009 yılında Nisan ayı KDV beyannamesinde bildirilen adres, Haziran ayı KDV beyannamesinde bildirilen adresten farklı ise adresini değiştirdiğini haziran ayında yaptığı bildirimle mükellef bakımından tebliğ yapılacak adres sonradan bildirilmiş olanıdır. Ancak, “en son bildirilmiş olan adres birden fazla ise veya mükellefin aranması gereken adreslerden sadece birinde değişiklik olmuşsa, geçerli adreslerin her ikisinde de mükellefin aranması gereği vardır.”²⁹⁴

Mükellefin vergi dairesinde hem işyeri hem de ikametgah adresi varsa, bunlardan her ikisinde mutlaka aranması gerekir. Sadece iş yerinde ya da sadece ikametgah adresinde aranıp, bulunamaması halinde yapılacak ilan tebliğ geçerli sayılamaz. Danıştay’ın bir kararında; “Ortağı olduğu şirketin vergi borçları nedeniyle düzenlenen ödeme emirlerinde, ihbarnamelerin bilinen ikametgah adresine tebliğe çıkarılmadan ilan tebliğ edilmesinde isabet bulunmadığı” sonucuna varılmıştır.²⁹⁵

²⁹² Özyer,s.132.

²⁹³ Özbalcı,s.302.

²⁹⁴ Özbalcı,s.302.

²⁹⁵ Danıştay’ın 17.02.2005 tarihli kararına göre;davacının ortağı ve temsilcisi olduğu olduğu şirket adresine tebliğe çıkarılan ihbarnamelerin ve ödeme emirlerinin şirketin adresinde bulunmadığı belirtilerek ilan tebliğ edildiği ve alacağın şirketten tahsil imkanı kalmaması nedeniyle davacı adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirlerinin davacının ikametgah adresinde eşine tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, olayda şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirleri işyeri adresine tebliğe çıkarıldığı, şirketin adreste bulunmaması nedeni ile ilan tebliğ edilmiş ise de, şirket temsilcisi ve ortağı davacının ikametgah adresine tebliğe çıkarılmadığının görüldüğü , oysa davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin bu adreste tebliğ edildiğinin anlaşıldığı bu durumda şirket adına düzenlenen ihbarnameler usule uygun tebliğe çıkarılmadığından amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir..... Danıştay 14. Daire, 17.02.2005 tarih, E. 2004/1775, K.2005/244. (Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara:2008, Cilt:8, s.592.)

2.2.3. Tebliğ Evrakının Teslimi

Tebliğ evrakının teslimine ilişkin hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde düzenlenmiştir.²⁹⁶ Tebliğ evrakının teslimi sırasında yapılması gereken işlerin eksik bırakılmaması önem taşımaktadır. Zira bu unsurlardan birinin eksik bırakılması tebliği geçersiz kılabilir ve tebliğ işleminin zamanaşımına uğramasına yol açabilecektir.²⁹⁷

Tebliğ edilmesi gereken evraklar, ilgisine teslim edildiğinde; durum her iki tarafça yani, muhatap ve posta memurunca imza ve tarih konularak tespit edilir. Tarih konulmasının nedeni, zamanaşımının bilinmesi ve itiraz sürelerinin hesaplanması içindir.²⁹⁸ Ayrıca, tarih konusunda asıl olan, posta memuru ile muhatabın beraberce attıkları tarihtir, dolayısıyla bu tarihin esas alınması gerekmektedir. Posta idaresince tebliğ evrakına vurulan damganın tarihi ile, posta memuru ve mükellefin beraberce imza

²⁹⁶ Vergi Usul Kanunu, 102. Madde, Tebliğ Evrakının Teslimi:

“Tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf posta idaresince muhatabına verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir.

Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.

Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya her hangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin baş parmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur.

Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur” şeklinde ifade edilmiştir.

²⁹⁷ Özzyer,s.132, Danıştay 4. Dairesi'nin 31.05.2000 tarihli kararına göre, ihbarnamelerin posta yoluyla tebliğine ilişkin tebliğ alındısı olmaması halinde davacının belirttiği ıttıla (öğrenme) tarihinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir..... Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde tebligatın posta yoluyla yapılması esası kabul edilmiş olup, olayda davalı idarece, davacı adına yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin posta yoluyla tebliğ edilmesine çalışıldığına dair tebliğ alındıları dosya da mevcut olmadığından davacının ıttıla tarihi olarak belirttiği 02.12.1998 tarihi esas alınarak 29.12.1998 tarihinde açılan davanın süresinde olduğunun kabulü gerekir. Danıştay 4. Daire, 31.05.2000 tarih, E.1999/5833, K.2000/2466 E-Yaklaşım, 10.02.2009)

²⁹⁸ Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, s.879.

ettikleri alındaki tarihin farklı olması durumunda, damgadaki tarihe değil, ikinci tarihe yani, mükellefin beraberce imza etikleri tarihe itibar edilmelidir.²⁹⁹

Bazı hallerde muhatap, imzanın kendisine ait olmadığını, yani tebliğin kendisine yapılmadığını iddia edebilmektedir. Bu durumda, soruşturma açılmakta ve yetkili kuruluş olarak kabul edilen Polis Enstitüsü'nce imza kontrolü yapılmaktadır.³⁰⁰

Adres yanlışlığı veya adres değiştirmesi nedeniyle muhatapın zarf üzerinde yazılı adresinde bulunamaması halinde, tebliğ memuru durumu zarf üzerine yazar ve tebliğ evrakı posta idaresince derhal tebliği çıkaran mercie iade olunur. Bu durumda tebliği çıkaran merci, varsa mükellefi diğer bilinen adreslerinde de aradıktan sonra yine de tebliğ yapamazsa, ilan tebliğ yoluna başvurur.³⁰¹

Tebliğ yapılacak muhatapın bilinen adres veya adreslerde bulunamaması halinde başvurulacak diğer bir yöntem ise; muhatapın, yeni adresinin posta memurunca tespit edilmesi yöntemidir. Adresin posta memurunca tespit edilmesi halinde iki durum söz konusu olmaktadır. İlk olarak; tebliğ posta memurunca tespit edilmiş olan yeni adrese yapılabilir ya da ikinci olarak, posta memuru yeni adresi zarf üzerine yazmak suretiyle evrakı tebliği çıkaran makama iade edebilir.³⁰² Vergi Usul Kanununda posta memurunca tespit edilecek olan yeni adrese tebliğ yapıp yapılmayacağına dair bir hüküm yoktur. Ancak, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre bu şekilde tebliğ yapılması mümkündür. Çünkü 7201 sayılı Tebligat Kanunu gereği; mali tebliğler kendi kanunlarına göre yapılır. Kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan hallerde ise Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır. Eğer, posta memurunca tespit edilmiş olan yeni adrese tebliğ yapılmayıp tebliğ, tebliği çıkaran makama iade edilirse, posta memuru tarafından tespit edilen adrese yeniden tebliğ çıkarılması gerekir. Aksi takdirde ilan tebliğ yöntemine gidilemez.³⁰³

Muhatap devamlı olmasa bile bazen seyahat ve benzeri nedenlerle adresinden ayrılmış olabilir. Kısa süreli seyahat veya benzeri geçici bir ayrılmadan kaynaklanan bu

²⁹⁹ Uğur, s.354.

³⁰⁰ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.879.

³⁰¹ Uğur, s. 355.

³⁰² Özbacı, s.304.

³⁰³ Uysal, Eroğlu, s. 109

durum muhatabın komşularına sorarak öğrenilir. Yani geçici ayrılma durumunun tespiti komşuların beyanı üzerine yapılır. Eğer, muhatabın komşuları tarafından geçici ayrılmanın seyahat...vb. durumlardan kaynaklandığı belirtilirse, bu durum posta memuru tarafından, beyanda bulunan kişinin kimliği ile beraber zarfın üzerine yazılmak ve ilgili kişiye imza ettirilmek suretiyle tespit edilir. Beyanda bulunan kimsenin imzadan imtina etmesi durumunda ise, bu husus da zarfın üzerine belirtilerek posta memuru tarafından imza edilir ve tebliği çıkaran makama iade edilir.³⁰⁴

Tebliğ çıkaran merci, tekrar geçici ayrılma nedeniyle muhatabın bulunamadığı adrese tebliğ çıkarmadan ilanen tebliğ yoluna gidilemez. Yani tebliğ edilecek evrakın tebliği çıkaran mercie iade edilmesi durumunda; tebliği çıkaran makam öncelikle belli bir süre bekler. Daha sonra aynı adrese ikinci defa tebliğ çıkarır. Tebliğ evrakı ikinci defa geçici ayrılma nedeniyle geri gelirse, ilanen tebliğ yoluna gidilebilir.³⁰⁵ Kısacası, Danıştay Kararlarında da belirtildiği üzere; tebliğ evrakının geçici ayrılma nedeni ile geri gelmesi halinde tebliğ merciinin, münasip bir süre sonunda ikinci defa tebliğ çıkarması gerekir. İkinci tebliğ de geçici ayrılma nedeni ile geri gelirse, ilanen tebliğ yoluna gidilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus; “ilgilinin hem işyeri hem

³⁰⁴ Uysal, Eroğlu, s. 109

³⁰⁵ Özbalcı, s.305.

Danıştay 3. Dairesi’nin adresini değiştiren ya da geçici olarak başka bir yere giden mükellef hakkındaki bir kararına göre: “ kendisine tebligat yapılacak muhatabın, tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamaması halinde posta memurunun durumu zarf üzerine yazarak mektubu tebliği yaptıran daireye geri göndereceği, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğinin, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirilmesi halinde keyfiyetin ve beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındısına yazılarak imzalatılacağı ve tebliğ edilemeyen evrakın çıkaran mercie iade olunacağı, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra evrakın yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yoluyla yapılacağı, bu işlemlerin komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra edileceği ve keyfiyetin taahhüt ilmi haberine yazılarak hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı Vergi Usul Kanunu’nun 102. maddesinde hüküm altına alınmış olup, aynı kanunun 107. maddesinde posta yerine memur vasıtasıyla yapılan tebliğlerde de bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen Vergi Usul Kanunu’nun 102. maddesi uyarınca adresini değiştiren ya da geçici olarak başka bir yere giden mükellefler hakkında öncelikle durumun zarf üzerine yazılarak evrakın tebliği yaptıran daireye geri gönderilmesi, geçici ayrılmalarda tebliğe çıkaran merci tarafından münasip bir süre sonra evrakın ikinci kez tebliğe çıkarılması gerekmekte olup, dava dilekçesine eklediği ikametgah ilmi haberinden bilinen adresinden ayrılmadığı, sadece geçici olarak İzmir’e gittiği anlaşılan davacı hakkında Kanun’da belirtilen usule uyulmadan ilanen tebliğ yoluna gidildiği anlaşıldığından ve bu nedenle usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir vergiden bahsedilemeyeceğinden, dava konusu ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararı sonucu itibariyle yerinde görülmüştür...” Danıştay 3. Daire, 30.05.2001 tarih E. 1999/3148, K. 2001/2091 **E-Yaklaşım**, (24.05.2009)

de ikametgah adresi bulunur, bu adreslere gönderilen tebliğ evrakı geri gelirse, ikinci tebliğin her iki adrese de çıkarılması gerektiğidir.”³⁰⁶

Tebliğ yapılacak kimsenin adresten geçici mi, yoksa devamlı mı ayrıldığıнын tespitini yapmak her zaman çok kolay olmamaktadır. Bu konu ile ilgili uygulamada çok sık problemle karşılaşmaktadır. Geçici ayrılma durumu genellikle komşuların beyanına dayanılarak yapıldığından, muhatabın komşuları böyle bir beyanda bulunmuyorsa ya da durumu bilmiyorlarsa, “bu takdirde zarfın üzerine “adres bırakmadan ayrılmıştır” “veya “adresinde yoktur” ya da “adresini terk etmiştir” şerhi konularak, tebliğ evrakı ilgili makama yani çıkaran makama geri gönderilir.”³⁰⁷ Bu durumda muhatabın komşularından beyan ve imza almak gibi bir zorunluluk yoktur. Tebliğ evrakı bu şekilde bir şerhle geri geldiği takdirde ilgili makam tarafından ilan tebliğ yöntemine gidilebilir.

³⁰⁶ Danıştay 4. Dairesi’nin 29.06.2004 tarihli kararına göre; “.....213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 102 nci maddesinin ikinci fıkrasında, muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde, posta memurunun durumu zarf üzerine yazacağı ve mektubun posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderileceği, dördüncü fıkra, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakıda aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yoluyla yapılacağı, son fıkra ise, yukarıda yazılı fıkralarda yazılı işlemler komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz’edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı açıklanmıştır. Olayda, davacının yönetim kurulu başkanı olduğu şirket adına takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edilememesi nedeniyle kamu alacağının ilan tebliğ edilerek kesinleştiğinden söz edilerek tahsili amacıyla davacı adına düzenlenip, tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı açılan davanın, mahkemece reddedilmesi üzerine davacı tarafından yürütmenin durdurulması istemli olarak yapılan temyiz başvurusunda ihbarnamelerin usulsüz tebliğ edildiği iddia edildiğinden Danıştay Dördüncü ve Dokuzuncu Dairesinin 21.10.2003 günü birlikte yaptıkları toplantıda verilen ara kararıyla ödeme emirlerinin dayanağı vergi ceza ihbarnamelerinin ilan tebliğine ilişkin her türlü bilgi ve belge istenilmiştir. Davalı İdare, tarafından gönderilen belgelerin incelenmesinden, kesilen usulsüzlük cezalarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğine ilişkin alındı ihbarnamelerin tebliğ edilemediğine ilişkin Kanunda belirtilen şekilde işlemler yapılmadığı, düzenlenen 1.12.1995 günlü adres tespit tutanağının muhtar nezdinde düzenlenmediği yine takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin de başka bir adrese 26.7.1996 gününde tebliğ edilememesi üzerine ilan tebliği yoluna gidildiği anlaşılmıştır. Ancak, şirketin bilinen adreslerinde bulunamaması nedeniyle aynı adrese ikinci kez tebliğ çalışılmadığı gibi adreste bulunamama maddede belirtildiği gibi tespit edilmeden, ilan tebliğ hüküm ifade etmeyeceği açıktır. Tebligattaki bu usulsüzlük nedeniyle olayda kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, mahkemece tebligatın usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığı araştırılmadan ödeme emirlerine karşı açılan davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir.....”.Danıştay 4. Daire, 29.06.2004 tarih, E.2003/1803, K.2004/1564, **Kazancı** (10.12.2008)

³⁰⁷ Uysal, Eroğlu, s.109.

Yargı kararları incelendiğinde, adresin terk edilmesi durumuyla ilgili olarak yapılan ilan tebliğ karşı muhatap; aslında adresi hiçbir zaman terk etmediğini ve adresten sadece geçici olarak ayrılmanın söz konusu olduğunu ileri sürerek ilan tebliğ geçersiz olduğunu öne sürmekte ve yapılmış bir tarhiyat varsa kaldırılmasını istemektedir. Yargı organları da muhatapın iddiasını ispat ettiği bazı hallerde, tarhiyatın kaldırılması yönünde karar vermektedir.³⁰⁸ Kanımızca vergi idaresinin bu durumu önlemek için, tebliğ yapan memurun hüviyeti tespit edilecek bir komşudan veya gerekiyorsa muhtardan bilgi alıp, zarfın üzerine şerh ve imza ettirmesini sağlamasında fayda vardır.³⁰⁹ Böylece, muhatap adresine yönelik yapılan araştırmanın ciddilik boyutu tespit edilebilecek ve ilan tebliğ geçersizliği durumu doğmayacaktır.

Tebliğ memuru, bilinen adrese gittiğinde kimseyi bulamazsa ne yapacağı hakkında Vergi Usul Kanununda bir açıklık yoktur. Vergi Usul Kanununda 102. maddesinde adres değiştirme nedeni ile bulunamama ve geçici olarak başka bir yere gitme nedeni ile bulunamama hali öngörülmüştür. Ancak, muhatap adres değiştirmemişse ve geçici olarak bir yere gitmemişse, tebliğ memuru geldiği anda adreste tebliğ evrakını kabul edebilecek kimse yoksa ne yapılacaktır? Tebligat Kanunu bu 21. maddede bu durumda yapılacak işlemler belirtilmiştir. Böyle bir durumda tebliğ evrakı o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veya zabıta amir veya memuruna imza karşılığında teslim edilecek ve teslim alanın adresini içeren bir ihbarname tebliğ adresindeki kapıya yapıştırılacaktır. Yapıştırma tarihi de tebliğ tarihi sayılacaktır.³¹⁰

Tebliğ Kanunu'nda yer alan kapıya yapıştırma (talik) usulü vergi tebliğleri için de geçerli olacak mıdır? Doktrinde, vergi tebliği ile ilgili kapıya yapıştırma usulü ile ilgili iki görüş hakimdir. Buna göre kapıya yapıştırma (talik) usulünü kabul edenler;

³⁰⁸ Özbalcı, s.305.

³⁰⁹ Danıştay 4. Dairesinin 13.06.2000 tarihli kararına göre; “....Tebliğ muhatapının adresinde bulunamama halinde, posta memurunun durumu zarf üzerine yazacağı, adreste bulunamama halinin, komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veya zabıta memuru huzurunda taahhüt ilmuhaberine yazılarak tarih ve imza atılmak ve hazır bulunanlar a da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı hususu yasa hükmü olup bu düzenleme ile tebliğ zarfının tutanak haline getirilmesi amaçlanmıştır...”Danıştay 4. Daire, 13.06.2000 tarih, E.1999/6316, K.2000/2792, Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1

³¹⁰ Yılmaz, Çağlar,s.446.

Kızılot, tebliğ memurunun geldiği anda adreste kimsenin bulunmadığı durumda, tekrar tekrar gidilmesine rağmen muhataba ulaşılamazsa kapıya yapıştırma usulü ile tebliğe başvurulabileceğini,³¹¹ Yılmaz-Çağlar, “adreste kimsenin bulunmaması halinde tebliğ, Tebligat Kanunu m. 21’e göre yapılacaktır”³¹² diyerek vergi tebliğinde de gerekli koşulların oluşması halinde kapıya yapıştırma usulünün kullanılacağını belirtmiştir. Doktrindeki diğer görüşe göre ise; Uğur, Vergi Usul Kanunu kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ yapılmasına cevaz vermediğinden, vergi tebliğinde kesinlikle bu yola gidilmemelidir.³¹³ Şenyüz, kapıya yapıştırma şeklindeki tebliğin vergilendirme itibari ile uygulama kabiliyeti bulunmamaktadır.³¹⁴ Danıştay’ın ise bu konuda çelişik kararlarının olduğu görülmektedir. Örneğin Danıştay 4. Dairesi’nin 10.10.2006 tarihli kararına göre;³¹⁵ tebliğ imkansızlığı halinde, tebliğ evrakının, kanunda sayılan kişilere imza karşılığı teslim edilerek teslim edenin adresini gösteren ihbarnamenin, gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırılmasının zorunlu olduğuna sonucuna varılmıştır. Tebliğ ile ilgili Danıştay Kararları oy çokluğu ile verilmiş olduğundan ve bu konuda çelişkili³¹⁶ kararlara da rastlandığından dolayı Danıştay’ın bu yönde kesin bir

³¹¹ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.880.

³¹² Yılmaz, Çağlar, s.451.

³¹³ Uğur, s.375.

³¹⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Kanununda Tebligat**, Yaklaşım Yayıncılık:İstanbul, 1997, s.102.

³¹⁵ Danıştay 4. Dairesinin 10.10.2006 tarihli kararına göre;7201 Sayılı Tebligat Kanun’un “Tebligat İmkânsızlığı ve Tebellüğden İmtina” başlıklı 21. maddesinde, kendisine tebligat yapılacak kimse veya Kanunda sayılan tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memurunun tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim edeceği ve teslim edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşulardan birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildireceği, ihbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarihin, tebliğ tarihi sayılacağı hükmüne yer verilmiştir. İdarenin savunmasının, gösterilen adreste tebliğ edilemediği belirtilerek ve tebliğ mazbatasının arkası mahalle muhtarı tarafından imzalanarak tebliğ evrakı merciiine iade edilmiş ise de, Yasaya göre, tebliğ imkânsızlığı halinde, tebliğ evrakının, Kanunda sayılan kişilere imza mukabili teslim edilerek teslim edenin adresini gösteren ihbarnamenin gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırılması zorunlu olduğundan, bu hususlara uyulmadan, gösterilen adreste tebligat yapılamadığı gerekçesiyle davanın açılmamış sayılması yolunda verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Danıştay 4. Daire, 10.10.2006 tarih, E. 2006/3801, K. 2006/1781 **E-Yaklaşım**, (10.10.2008)

³¹⁶ Danıştay 13. Dairesinin 12.02.1976 tarihli kararı vergi tebligatlarının kapıya yapıştırma (talik) suretiyle yapılamayacağı yönündedir. Söz konusu karara göre; “....213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102 nci maddesinde; muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğinde tebliğ edilmeyen evrakın çıkaran mercie iade olunacağı, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip br süre sonra evrakın yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilmeyerek iade olunduğundan tebliğin ilan yoluyla yapılacağının belirtildiği, ihtilaflı olayda ise, mükellefin Avrupa’ya gittiği ve ne zaman geleceğinin bilinmediğinin tespit olunması üzerine, 7201 sayılı Tebligat Kanununun hükümleri uyarınca taliken tebliği cihetine gidildiği, tebliğin esasları Vergi Usul

görüşü olduğundan bahsedilemez. Yani Danıştay'ın bu konudaki görüşü her an değişebilecek niteliktedir.

Kanaatimizce, geçici olarak bir yere gitme, o yerde bulunulsa dahi tebliğ yapıldığı anda orada bulunmamayı da ifade ettiğinden; böyle bir durumla karşılaşılması halinde ilan tebliğ yöntemine başvurulmalıdır. Ayrıca, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'ndan sonra çıkmıştır. Tebliğle ilgili hükümler belirlenirken 7201 sayılı Kanun göz önünde bulundurulduğuna göre, istenseydi Vergi Usul Kanunu'na bu yönde bir hüküm konabilirdi. Oysa böyle bir hükmün olmaması, özellikle vergi tebliğinde bu usulün öngörülmediğini göstermektedir.³¹⁷ Kapıya yapıştırma (talik) usulünün kullanılması halinde yapılan tebliğ geçerli olmamalıdır. Sebebi ne olursa olsun mevcut çelişkinin öncelikle yapılacak kanuni düzenlemelerle veya Danıştay'ın çelişik nitelikteki aynı ve farklı daire kararlarının içtihatı birleştirme kararı ile ortadan kaldırılması gerekir.³¹⁸

Muhatap, imza atacak kadar okuma yazma bilmez veya herhangi bir sebeple imza atamayacak durumda bulunursa, sol elinin baş parmağı bastırılmak suretiyle tebliğ yapılır. Ancak bu işlem, komşulardan bir kişi veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda yapılır ve taahhüt ilmuhaberine yazılarak tarih ve imza konur ve hazır bulunanlar da imzalatırılarak tespit olunur.

Muhatabın tebliğ evrakını almaktan kaçınması halinde tebliğ evrakı önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. Ancak bu tür tebliğin hüküm ifade edebilmesi için, söz konusu işlemlerin komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda yapılacağı ve keyfiyetin taahhüt ilmuhaberine yazılarak tarih ve imza konmak suretiyle tespit olunacağı hükme bağlanmıştır.³¹⁹ Tebliğden imtina halinin görevlilerin imzası ile belirlenmesi oldukça önemlidir. Aksi

Kanununda özel hükümlere bağlandığı gibi, 7201 sayılı Tebligat Kanunundan sonra yürürlüğe giren 213 sayılı 415 inci maddesi ile diğer kanunların bu kanuna uymayan hükümlerinin kaldırılmış bulunması sebebiyle ihbarnamelerin tebliğinde Vergi Usul Kanununun hükümlerinin uygulanması icap edeceğinden 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine istinaden ihbarnamenin taliken tebliğinde isabet bulunmamaktadır. Danıştay 13. Daire, 12.02.1976 tarih, E.1975/627, K. 1976/309 (Uğur,s.372.)

³¹⁷ Uğur,s.370.

³¹⁸ Şenyüz, s. 102

³¹⁹ Uğur,s.357

takdirde, tebliğ alındısında belirtilen tarihe itibar edilmez. Mükellefin, tebliğ işlemi konusu evrakı öğrendiği tarih tebliğ tarihi kabul edilir.³²⁰

2.3.İlan Yoluyla Tebliğ

Vergi Usul Kanununda esas olarak, tebliğin kapalı zarf içerisinde ve posta vasıtasıyla yapılacağı kabul edilmiştir. Acil ve gerekli görülen durumlarda da memur eliyle tebliğ yapılması yoluna da gidilebilir. Ancak bazı hallerde tebliğin posta vasıtasıyla yapılması imkansız olmaktadır. Bu haller Vergi Usul Kanunu 103. maddede belirtilmiştir. Dolayısıyla bu hallerin varlığında tebliğ ilanen yapılacaktır. Ancak ilan yoluyla tebliğ, tebliğde başvurulacak son çaredir. Esas itibari ile adresi bilinmeyenlere yapılacak bir tebliğ usulüdür.

İlanen tebliğ, tebliğe esas olan idari işleme ait yazı ve belgelerin, gazetelerle veya bir yere asılmak suretiyle veya sair araçlarla duyurulmasıdır. Bu şekilde tebliğ edilmek istenen hususlar, ilgililer tarafından öğrenilmiş sayılır.³²¹

2.3.1. Tebliğin İlan Yoluyla Yapılacağı Durumlar

Tebliğin ilan yoluyla yapılacağı haller Vergi Usul Kanunu 103. maddede belirtilmiştir. Buna göre, aşağıda belirtilen hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır.

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse;

Muhatap hiç adres bildirmemiş ve idare de muhatabın adresini tespit edememişse,³²² posta ve memur vasıtasıyla tebliğ yoluna başvurulmaksızın, tebliğ doğrudan doğruya ilanen yapılır.³²³

³²⁰ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.881.

³²¹ Uysal,Eroğlu,s.112.

³²² Özbacı,s.306.

Danıştay 3. Dairesi'nin 20.03.2007 tarihli kararında da görüleceği üzere muhatap hiç adres bildirmemiş ve muhatabın adresi idare tarafından da tespit edilememişse tebliğin ilanen yapılması gerekir. Söz konusu karara göre;213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 93'üncü maddesinde tahakkuk fişinden gayri, vergilendirmeye ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edilmesi öngörülmüş ve aynı Yasanın 103'üncü maddesinde muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, bilinen adresin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden mektubun geri gelmesi, başkaca sebeplerden dolayı tebliğin yapılmasına imkan bulunmaması hallerinde tebliğin ilan yoluyla yapılması kurala bağlanmış ve

Uygulamada, vergi tebliği yapılması gereken kişinin, hiç adres bildirmemiş olması durumunda; idare mükellefin adresini tespit etmeye çalışmaktadır. İdarece de muhatabın adresinin tespit edilememesi halinde, posta ya da memur eliyle tebliğ yoluna gidilmesine gerek görülmemekte ve tebliğ doğrudan ilanen yapılmaktadır.³²⁴

Vergi tebliğinin muhatabının adresi hiç bilinmiyorsa, yani meçhul ise tebliğ ilan yoluyla yapılabilir.³²⁵ Adresi bilinmesine karşın ilan yoluyla tebliğ yoluna

101'inci maddesinde de bilinen adresler sayılmıştır. Yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda tarh dosyasında bulunan iş yeri ve ikamet adresleri ile sonradan tespit edilen başka adresinde bulunamayan ve bu nedenle işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen silinen davacı şirkete ihbarnamelerin usule uygun olarak ilan yoluyla duyurulmasında ve kesinleşen kamu alacağının ödeme emriyle istenmesinde yasaya aykırılık bulunmadığından, ödeme emrinin iptali yolundaki vergi mahkemesi kararı hukuka uygun düşmemiştir. Danıştay 3. Daire, 20.03.2007 tarih, E.2006/4002, K.2007/2453 sayılı karar, **Kazancı Hukuk Programı**, <http://www.kazanci.com/>, (19.08.2008).

³²³ Uğur, s.361.

³²⁴ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.885.

³²⁵ Danıştay 7. Dairesi'nin 01.11.2000 tarihli kararının incelenmesinden de görüleceği üzere ilanen tebliğ, muhatabın adresinin hiç bilinmediği ve idarece de tespit edilemediği durumlarda geçerli olmaktadır. Söz konusu karara göre;.....213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93'üncü maddesinde; tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edileceği belirtilmiş; 101'inci maddesinde, bilinen adresler sayılmış; 103'üncü maddesinde ise, hangi hallerde tebliğin ilan yoluyla yapılacağı açıklanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, davacının 14.6.1993 tarihinde "...." adresinde sürdürmekte olduğu faaliyetini terk ettiğini vergi dairesine bildirdiği, vergi inceleme elemanınca, yaygın ve yoğun denetimde semt pazarlarında yapılan incelemede, davacıya ait "....." no.lu sevk irsaliyesinin kullanıldığının tespit edildiği, iptal ettirilmeyen belgelerin ibrazı amacıyla davacının "....." şeklinde olan ikametgah adresine gidildiği, davacının adreste bulunamadığı ve muhtarlık kaydının da olmadığı, davacının faaliyetine devam ettiği halde muhtelif dönemlere ilişkin beyannamelerini vergi dairesine vermemesi nedeniyle takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen cezaların bir kısmının bizzat davacıya, bir kısmının da ilanen tebliğ edildiği, davacıya tebliğine rağmen vadesinde ödenmediğinden bahisle düzenlenen ödeme emrinin mahkemece yazılı gerekçe ile iptaline karar verildiği anlaşılmıştır..... Danıştay 7. Daire, 01.11.2000 tarih, E.2000/1071, K.2000/3046, Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>, 20.02.2009)

Danıştay'ın ilanen yapılacak tebliğin şartları ile ilgili başka bir kararına göre ise;..... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 103'üncü maddesinde, muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri dönmesi, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması durumlarında tebliğin ilan yoluyla yapılacağı hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden; dava konusu ödeme emirleri ile istenen kamu alacağına ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacı Şirketin tarh dosyasında en son adres olarak gösterilen "...." adresine tebliğ yapılmak üzere gönderildiği; ancak, muhatabın adreste bulunamaması nedeniyle tebligat yapılamadığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 103'üncü maddesi uyarınca ilanen tebliğ yoluna gidildiği ve bu durumda tahsil edilebilir duruma gelen vergi ve cezaların tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşılmıştır.....(Danıştay 7. Daire, 06.05.2002 tarih, E.2001/4960, K.2002/1762, Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>, 10.01.2009)

gidilmesi³²⁶ ya da adresin yanlış yazılması nedeni ile tebliğin yapılamaması üzerine ilan yoluyla tebligata gidilmesi yanlıştır.³²⁷

2. Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;

Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle tebliğ evrakı tebliğ edilmeyerek geri gelirse, tebliğ ilan yoluyla yapılır. Yani muhataba posta veya memur vasıtasıyla gönderilen evrak, adresin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle tebliğ edilmeyerek geri gelirse, tebliğ ilan yoluyla yapılmalıdır. Ancak, ilan tebliğ yoluna başvurmadan önce, muhatabın adresinin yanlış veya değişmiş olduğunun tespiti bakımından vergi idaresinin gerekli araştırma ve tespitleri yapmış olması gerekir. Başka bir ifade ile mükellefin adresi titizlikle araştırılmadan ilan tebliğ yoluna gidilmemelidir.³²⁸

Ayrıca muhatabın hem işyeri hem de ikamet adreslerinin bulunması halinde her iki adrese de tebliğ çıkarılması ve her iki adresten de tebliğ evrakının geri gelmiş olması gereklidir. Yoksa vergi idaresi tarafından mükellefin tek bir adresine tebliğ çıkarılıp; tebliğ evrakının geri gelmesi suretiyle ilan tebliğ yoluna gidilemez.³²⁹

³²⁶ Danıştay 3. 20.05.1998 tarihli Daire'sinin Sayılı kararıödeme emri tebliğ alındısındaki adresin bilinen adreslerden olması nedeniyle tarhiyata ait ihbarnamelerin bu adreste de tebligata çıkarılıp çıkarılmadığı, olayda ilan tebliğ koşullarının bulunup bulunmadığı hususlarının araştırılıp, ilan tebliğ koşullarının oluştuğu sonucuna varılması halinde ise, ilan tebliğ hükümlerine riayet edilip edilmediğinin göz önünde bulundurulması gerekirken, mahkemece alacağın itirazsız kesinleştiğinden ve vadesinde ödenmediğinden söz edilerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde kanuna uyarlık görülmediği yönündedir. (Danıştay 3. Daire, 20.05.1998 tarih, E.1997/1359, K.1998/1723, Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>, 20.02.2009)

³²⁷ Yılmaz, Çağlar, s.463-464.

³²⁸ Uysal, Eroğlu, s.112.

Ayrıca usulsüz tebliğ ile ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin 22.05.2003 tarihli kararına göre;213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 103 üncü maddesinde ise, tebliğin ilan yoluyla yapılabilmesi için muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, yanlış ve değişmiş olması ve bu yüzden mektubun geri gelmesi ve posta ile tebliğ yapılmasına olanak bulunmamasının gerektiği, olayda, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin davacının bilinen adresinde tebliğ olunamaması ve olunamayacağının tespiti üzerine ilan tebliğ yoluna gidildiği, ancak sonrasında düzenlenen ödeme emirlerinin ihbarnamelerin tebliğ edilemediği adreste tebliğ edildiği, bu durumda, ihbarnamelerin tebliği usulüne uygun olarak yapılmadığından, amme alacağının kesinleştiği ve ödenmediğinden söz edilerek düzenlenen ödeme emirlerinde isabet görülmediği gerekçesiyle ödeme emirlerinin iptaline karar vermiştir.....Danıştay 4. Daire, 22.05.2003 tarih, E. 2002/3365, K.2003/1457 sayılı karar, **Kazancı Hukuk Programı**, <http://www.kazanci.com/>, (19.08.2008).

³²⁹ Danıştay 11. Dairesi'nin 20.10.1997 tarihli kararına göre; “vergi ve ceza ihbarnamelerinin, mükellefin bilinen adreslerinin hepsinde usulüne uygun olarak tebliğine çalışılmadan doğrudan ilan tebliğ yoluna

Bilinen adrese gönderilen tebliğ evrakının, geçici ayrılma dolayısıyla geri gelmesi üzerine münasip bir süre sonra aynı adrese yeniden tebliğ çıkarılır ve evrak gene aynı nedenle geri gelirse, tebliğ ilan yoluyla yapılır. Burada da mükellefin iş yeri ve ikamet adresinin bulunması halinde, iki adrese de iki defa tebliğ çıkarılması gereklidir.³³⁰

3. Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;

Vergi Usul Kanununda, tebliğin posta yoluyla ya da memur eliyle yapılmasına olanak bulunmadığı durumlarda da ilan tebliğ yoluna gidilebileceği hükme bağlanmış olmakla beraber “madde metnindeki “...başkaca sebepler...” deyimine herhangi bir açıklama getirilmemiştir.”³³¹ Bu konuda Danıştay Kararları konusunda birkaç örnek verilebilir;

- Posta idaresi personelinin, grev nedeniyle mektup kabul etmemesinden dolayı tebliğ yapılamayan durumlarda ilan tebliğ yoluna gidilir.³³²
- Danıştay 7. Dairesi’nin 15.10.1973 günlü, E.1972/151 ve K. 1973/3004 sayılı kararına göre, bilinen adrese gönderilen bir tebliğ evrakının, muhatabın o anda adresinde bulunmaması sebebiyle, evrakı gelip alması için bırakılan ihbara rağmen süresinde posta idaresine başvurmaması ve bu yüzden tebliğ evrakının çıkan mercie iade edilmiş olmasını “başkaca sebeplerden” sayarak, yapılan ilan tebliğ geçerli sayılmıştır.³³³
- Danıştay 4. Dairesi’nin 15.10.1970 tarih ve E.1996/3496, K.1970/4995 sayılı kararında, posta memurunca bilinen adresine dört defa gidildiği

gidilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır.” (Danıştay 11. Daire, 20.10.1997, E.1996/5377, K.1997/3611,Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1

³³⁰ Özbalcı,s.307.

³³¹ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, ,s.887.

³³² Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, ,s.887.

³³³ Uğur,s.360.

halde tebliğ yapılmayan bir mükellef hakkında, ilanen tebliğ yapılması uygun görülmüştür.³³⁴

- Muhatabın adreste bulunamaması nedeniyle ihbar bırakıldığı halde, 15 gün içinde mektubu almak için posta idaresine gitmemiş olması³³⁵

4. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.

Yabancı memlekette bulunanlara normal yollarla tebliğ yapılamaz veya tebliğ yapılmasına imkan olmazsa tebliğ ilan yoluyla yapılır.³³⁶ Bu konuda ilgili makamların titizlik göstermeleri, tebliğ evrakının ilgiliye ulaşması için çaba harcamaları gerekir. Ancak bütün bunlara karşı tebliğ yapılması olanaksız olursa³³⁷; yani yabancı ülkelerdeki diplomatik ilişkilerin savaş, kriz, ..vs sebeplerle kesilmiş olması ya da diplomatik ilişkilerin bulunmaması halinde de tebliğ ilan yoluyla yapılabilir.³³⁸

Yıl sonlarına doğru Vergi Dairesi başkanlıkları ile bazı belediye başkanlıkları tarafından gazetelere verilen ilanlarla; adlarına vergi ve cezalar nedeniyle tanzim olunan ödeme emirleri, bilinen adreslerinde bulunmayan mükelleflerin, söz konusu ilan tarihten itibaren bir ay içersinde bizzat veya vekaleten alacaklı vergi dairesine başvurmaları veyahut da taahhütlü mektup ve telgrafla açık adreslerini bildirmeleri istenmektedir. Bu bağlamda söz konusu duyurulara bir ay içinde alacaklı idareye başvuruda bulunmayan ve açık adreslerini bildirmeyenler hakkında ilanın gazetede neşri tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılacağı hususu ilan olunmaktadır.³³⁹

Bu ilanlar içinde bulunulan yıl zamanaşımına uğraması söz konusu olan vergi alacakları için durumun mükelleflere duyurulması ve dolayısıyla mükellef adreslerini tespit etmek suretiyle söz konusu kamu alacağının tahsil edilebilmesi amacıyla yapılmaktadır.³⁴⁰

³³⁴ Özbacı,s.308.

³³⁵ Uysal, Eroğlu,s.113.

³³⁶ Uysal, Eroğlu,s.113.

³³⁷ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, ,s.887.

³³⁸ Özyer,s.136.

³³⁹ Veysi Seviğ, “İlanen Tebligat Koşulları”, **Dünya Gazetesi**, 30.11.2006, (http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarla), (30.08.2008).

³⁴⁰ Seviğ, İlanen Tebligat Koşulları

2.3.2. İlan Yoluyla Tebliğde Usul

İlan yolu ile yapılacak tebliğde öngörülen ilkeler Vergi Usul Kanunu'nun 104. maddesinde sayılmak suretiyle belirlenmiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu 104. maddesine göre ilan aşağıda yazılı şekilde yapılır:

İlanda asıl olan, ilanın vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerinde ilan edilmesi olduğundan, ilan yazısı her halükarda tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılacak ve bir örneği de muhatabın bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilecektir.³⁴¹ Eğer muhatabın iş ve ikamet adresi olmak üzere iki adresi mevcut ise ilan yazısının birer örneğinin, her iki adresin bağlı olduğu muhtarlığa da gönderilmesi gerekir. Ya da muhatap yabancı bir ülkede bulunuyorsa, ilan yoluyla tebliğ olunacak evrakın örneklerinin muhatabın yabancı memlekette bulunan ve bilinen en son adresine posta ile gönderilmesi gerekir.³⁴² Kanunda, ilan yazısı örneğinin muhtarlığa hangi sürede gönderileceği konusunda açıklık yoktur. Ancak, ilan örneğinin, ilanın gazetede çıktığı gün veya en geç ertesi gün,

³⁴¹ T.C. Maliye Bakanlığı, 345 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:28/02/2005, Resmi Gazete Sayısı:25741, (www.gelirler.gov.tr), (20.03.2009). İlanen tebliğin usulüne uygun olarak yapılmasına ilişkin Danıştay 9. Dairesi'nin 17.03.1998 tarihli kararı şu şekildedir: "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilan yoluyla tebliğ usulü başlıklı üçüncü bölümünün 103. maddesinde, tebliğin ilanla yapılacağı haller 4 bent halinde sayıldıktan sonra ilanın şekli başlıklı 104. maddesinde, ilanın ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayınlanacağı, gazete çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla yapılacağı, ilan yazısının tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılacağı ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderileceği hükmüne bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirketin katma değer vergisi beyannamelerini vermemesi nedeniyle beyana çağrı mektubu düzenlenerek tebligata çıkarıldığı, tebliğ edilememesi üzerine olayın takdir komisyonuna sevk edildiği ve takdir edilen matrah üzerinden kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarh olduğu, bunlara ilişkin ihbarnamelerin de tebliğ edilememesi üzerine, tebligatın ilanen yapılmasına karar verildiği, Postası adlı mahalli gazetesinin 8 - Eylül - 1995 tarih ve 11401 sayısında vergilerin ilanen tebliğ edilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır. Aynı şirketin kurumlar vergisine ilişkin ihtilafına ait Danıştay Üçüncü Dairesinin E.1997/1362 sayılı dosyasında, 9.4.1997 günlü ara kararı ile, ilanen tebligata ilişkin gazete ile bu gazetesinin yükümlü şirketin bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilmesine ilişkin belge vergi dairesi müdürlüğünden istenmiş olup, istenen belgelerin gönderilmediği tespit edilmiştir. İlanen tebligatın usulüne uygun olarak tamamlanabilmesi için yukarıda sözü edilen Kanun hükmüne uygun olarak, gazetede çıkan ilan yazısının tebliğ yapan dairenin 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 tebliğ edildiği ve kesinleşmiş bir amme alacağı bulunduğu kabul görmemiştir...." Danıştay 9. Daire, 17.03.1998 tarih, E. 1997/4664, K.1998/1221 sayılı kararı, **Kazancı Hukuk Programı**, <http://www.kazanci.com/>, (19.08.2008).

³⁴² Uysal, Eroğlu,s.113.

taahhütlü ilmühaberli olarak gönderilmesine itina edilmelidir.³⁴³ İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit edilecektir.³⁴⁴

İlan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılmasını izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilecektir. Bu tarihten itibaren bir ay içinde mükellefin ilgili vergi dairesine müracaat etmemesi veya adresini bildirmemesi halinde, artık normal yoldan tebliğ yapılır. “İlan yoluyla tebliğin bu kimse hakkında bir hükmü kalmaz.”³⁴⁵ Bir ay içinde başvurmayan ya da adresini bildirmeyen kimseye, ilan tarihinden başlayan bir aylık sürenin sonunda tebliğ yapılmış sayılır. “Tebliğin zamanaşımı süresi içinde yapılmış olup olmadığı da bu tarihe göre belirlenmektedir.”³⁴⁶ Bu yönüyle ilan tebliğ yöntemi, vergi idaresine; ödevlerini gerektiği gibi yerine getirmeyen ya da hiç yerine getirmeyen mükellefe karşı kullanabileceği bir araç niteliği kazandırmaktadır.³⁴⁷

İlan yazısı, askıya çıkarıldığı tarihten itibaren geçen bir buçuk aylık sürenin sonunda askıdan kalkacaktır. İlan yazısı aşağıda belirtilen bilgileri içerecektir:³⁴⁸

- Mükellefin adı- soyadı veya ünvanı,
- Vergi kimlik numarası ve adresi,
- Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın dönemi, nevi ve miktarı,
- Mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat veya bilvekele müracaat etmesi
- Mükellefin taahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususu ile ilgili bilgileri içerecektir. Ayrıca; bu süre içinde adres bildirilmiş olmakla beraber, bu adrese

³⁴³ Özbalcı, s.309.

³⁴⁴ Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.197.

³⁴⁵ Karakoç, s.270.

³⁴⁶ Karakoç, s.270.

³⁴⁷ Kaya, s.4.

³⁴⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, 345 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:28/02/2005, Resmi Gazete Sayısı:25741, (www.gelirler.gov.tr), (20.03.2009).

yapılan tebliğin yanlış olması ve benzeri sebeplerle yapılamaması halinde, adresin hiç bildirilmemiş olduğu kabul edilir. Dolayısıyla ilandan başlayarak bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.³⁴⁹

Birden fazla mükellefe ait ilanla ilgili bilgilere, aynı ilan yazısında yer verilebileceğinden, ilan yazısı alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanacak ve yazının her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir. İlan yazısının her sayfası; vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı veya yetki vermesi halinde vergi dairesi müdürü veyahut ilgili müdür yardımcısı, başkanlık şeklinde örgütlenemeyen bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü veya yetki vereceği ilgili müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde malmüdürü veya yetki vermesi halinde gelir servisi şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir.

Tebliğin konusu, her bir aslı için ayrı ayrı olmak üzere bir buçuk milyar TL'yi³⁵⁰ aşmadığı takdirde ilanın gazetede yayınlanmasına gerek yoktur. İlanın gazetede yayınlanmasının şeklinin belirlenmesinde, vergi aslı ve ceza tutarının toplamı değil, sadece vergi aslı tutarı dikkate alınacaktır. Vergi aslı tutarı kanunda belirlenen haddi geçerse, haddi geçen miktar esas alınmak suretiyle hem vergi aslı ve hem de buna bağlı olarak kesilen ceza miktarı aynı şekilde ilan edilecektir.³⁵¹ Ancak, vergi aslına bağlı olmayan cezaların ilan yoluyla tebliğ edileceği durumlarda, ceza tutarına göre ilanın şekli belirlenecektir.³⁵²

İlanla yapılacak tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, binbeşyüz TL'den³⁵³ az vergi veya vergi cezası taalluk ettiği takdirde ayrıca gazete ile ilan yapılmayacaktır. ³⁵⁴İlan ile yapılan tebliğin konusu 388 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1.1.2009 tarihinden itibaren binbeşyüz TL ile yüzellibin TL arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu

³⁴⁹ Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.197-198.

³⁵⁰ T.C. Maliye Bakanlığı, 388 Sıra No. lu, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:20.12.2008, Resmi Gazete Sayısı:27086, (www.gelirler.gov.tr), (20.03.2009).

³⁵¹ Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.197.

³⁵² T.C. Maliye Bakanlığı, 345 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:28/02/2005, Resmi Gazete Sayısı:25741, (www.gelirler.gov.tr), (20.03.2009).

³⁵³ T.C. Maliye Bakanlığı, 388 Sıra No. lu, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:20.12.2008, Resmi Gazete Sayısı:27086, (www.gelirler.gov.tr), (20.03.2009).

³⁵⁴ Özbalcı, s.308.

yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın 388 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1.1.2009 tarihinden itibaren yüzellibin TL'yi aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.³⁵⁵

İlanın gerek şekli olarak ve gerekse içerik olarak yasal düzenlemeye tam olarak uygun yapılması gerekir. İlanen tebliğ işleminin şeklinde ya da içeriğinde yapılacak bir eksiklik ilanla varılacak amacı ortadan hukuken kaldıracaktır. Dolayısıyla, ilanen tebliğ işlemini yapan idarenin bu konularda çok özenli olması gerekir. Uygulamada gerek ilanen tebliğin diğer olağan yollar tüketilmeden çok yoğun olarak kullanılması ve gerekse ilanen tebliğin şekli ve içeriğinde gereken özenin gösterilmediği görülmektedir. Uygulamada, vergi idaresinin özellikle zamanaşımı kısıkacına girdiği dönemlerde ilanen tebliğe çok yoğun olarak ve kolay bir yol olarak başvurduğu görülmektedir. Oysa, hangi nedenle olursa olsun mükellefin haklarını ortadan kaldıracak sonuçları doğuracak uygulamalar hukuk nezdinde kabul görmez.³⁵⁶ Kanaatimizce; bunlara ilgili mükellefler tarafından yargıda itiraz edilirse pek çoğunun idare aleyhine sonuçlanacağı ve ilanen tebliğden beklenen sonuçların elde edilemeyeceği görülmektedir. Nitekim yukarıda belirtildiği gibi Danıştay 9. Dairesi'nin 17.03.1998 tarih ve E.1997/4664, K.1998/1221 sayılı Kararı ilanen tebliğlerde şekle ilişkin usullere uyumun ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Kısacası; ilan yoluyla yapılan tebliğin geçerli olabilmesi başka bir ifade ile hüküm ifade edebilmesi için, ilanın koşullarına uygun olarak yapılması gerekir. Biçimsel koşulların yerine getirilmemesi mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkları arttıracaktır. Aynı şekilde, özensiz uygulama mükellefin haklarının kaybolmasına da neden olabilecek niteliktedir.³⁵⁷ Bu bakımdan, ilanen tebliğ işlemleri konusunda “daha dikkatli, daha özenli ve hepsinden de önemlisi hukuki davranılması gerekmektedir.”³⁵⁸

³⁵⁵ İlanen tebliğe ilişkin bu limitler Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414. maddesi kapsamında Bakanlar Kurulu yetkisi dahilinde her yıl yeniden belirlenmektedir. Bu limitler 2009 yılından itibaren geçerli olmak üzere en son 388 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

³⁵⁶ Ahmet Erol, “İlanen Tebliğ” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2003, Sayı:125, s.6-7, <http://www.mevbank.com.tr>, (03.01.2009).

³⁵⁷ Yılmaz, Çağlar, s.485.

³⁵⁸ Erol, s.7.

2.4. Daire veya Komisyonunda Tebliğ

Tebliğ prensip olarak, posta ve memur vasıtası ile muhatabın bilinen adresine yapılır. Ancak bazı hallerde tebliğin daire veya komisyonda da yapılması mümkündür.³⁵⁹

- Genel olarak muhatabın kabul etmesi şartıyla tebligat daire veya komisyonda yapılabilir.³⁶⁰ Bazen muhatap tebliği yapacak makam ve kişilerle karşı karşıya olabilir. İşte bu tür durumda muhatabın da istemesi üzerine daire veya komisyonda tebliğ mümkün olabilmektedir. Örneğin, vergi borcunu ödemeye gelen bir kişiye vergi dairesi, muhatap istemeden, özel usulsüzlük cezası ile ilgili düzenlediği ihbarnameyi tebliğ edemez.³⁶¹
- İlan yoluyla yapılan tebliğde ilan tarihinden başlayarak bir ay içerisinde, muhatabın bizzat veya bilvekil müracaat etmesi halinde yeniden tebliğ yapılır.³⁶² Yeniden yapılacak tebliğ posta vasıtası ile olabileceği gibi memur vasıtasıyla da olabilir. Ayrıca tebliğ daire veya komisyonda da yapılabilir.³⁶³ Ancak bu şekilde yapılacak tebliğde muhatabın rızası aranmaz. Eğer muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ konusu evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ yapılır.³⁶⁴
- Uzlaşmanın vaki olmaması halinde durumun tespiti için tutulacak tutanağın bir örneği³⁶⁵ komisyon tarafından derhal tebliğ edilir.³⁶⁶ Burada da ilgilinin rızasının olup olmaması önem taşımamaktadır.³⁶⁷

³⁵⁹ Gürel Ürel, “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Tebliğ Esasları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2002, Sayı,118, <http://www.mevbank.com.tr>, (14.04.2009)

³⁶⁰ Özbalcı,s.306

³⁶¹ Özyer,s.122.

³⁶² Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, ,s.887.

³⁶³ Uysal,Eroğlu,s.110.

³⁶⁴ Ürel,Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,s.195-196.

³⁶⁵ Özbalcı,s.306.

³⁶⁶ Ürel,Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,s.196.

³⁶⁷ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, ,s.900.

2.5. Yurt Dışında Tebliğ

2.5.1. Genel Olarak

Yabancı memlekette bulunanlara yapılacak tebliğ ve tebliğle ilgili izlenecek yol Vergi Usul Kanunu'nun 97. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, yabancı memlekette bulunanlara yapılacak tebliğ işlemleri, o ülkenin resmi makamlarınca gerçekleştirilir.³⁶⁸ Bunun için anlaşma varsa veya o ülkenin kanunları elverişli ise, o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister.

Yabancı memlekette bulunan kişilere yapılacak tebliğde izlenecek yol, tebliğ yapılacak kişinin Türk veya Yabancı uyruklu olmasına göre değişmektedir. Genel hatları ile bahsedecek olursak; tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı değilse, bu kişiye tebliğ o ülkenin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ, ilgili ülkede tebliğe yetkili makam tarafından ya da Türk siyasi memuru - konsolosu aracılığı ile olmak üzere iki şekilde yapılabilir. Bu durumda tebliği çıkaran makam, tebliğ edilecek evrakı bağlı bulunduğu bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına gönderir. Evrak oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslughuna gönderilir.³⁶⁹

2.5.2. Yurt Dışında Tebliğ Usulü

Günümüzde pek çok kişi eğitim, çalışma, yerleşme ve benzeri nedenlerle yurt dışında ya da ülkemizde bulunmaktadır. Bu kişilere yurt dışında yapılacak tebliğ özel usullere tabi olmaktadır.³⁷⁰ Uluslararası tebliğin Türkiye'den yurt dışına ve yurt dışından Türkiye'ye olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Çalışmamızda sadece Türkiye'den yurt dışına yapılan tebliğ incelenecektir. Türkiye'den yurt dışına yapılan tebliğ ve ilgili hükümler; özel kanun niteliğindeki Vergi Usul Kanunu, genel kanun

³⁶⁸ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.868.

³⁶⁹ Uysal, Eroğlu, s.105.

³⁷⁰ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.152.

niteliğindeki Tebligat Kanunu ve ülkeler arasındaki ikili ve çok taraflı anlaşmalara ait hükümlerden ibarettir.³⁷¹

Yabancı memlekette bulunanlara yapılacak tebliğ ve tebliğle ilgili izlenecek yol Vergi Usul Kanunu'nun 97. maddesinde belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 97. maddesi, Tebligat Kanununun 25 ve 26. maddelerinin bir arada ifade edilmiş şeklidir.³⁷² Vergi Usul Kanununun 97. maddesine göre; yabancı memlekette bulunanlara yapılacak tebliğ işlemleri, o ülkenin resmi makamlarınca gerçekleştirilir.³⁷³ Tebliğ evrakının, tebliği çıkaracak makamın bağlı olduğu bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına oradan da ilgili ülkede bulunan elçilik ve konsolosluklara gönderilmesi gerekir.³⁷⁴ Ancak bu şekilde tebliğin uzun sürmesi ve masraflı olması nedeni ile Dışişleri Bakanlığının, tebliğ evrakının kendisine gönderilmeden doğrudan, tebliği çıkaran makamın bağlı olduğu Bakanlık vasıtasıyla ilgili ülkedeki elçilik veya konsolosluklara gönderilmesini talep etmesi üzerine Maliye Bakanlığı uygulamayı bu şekilde değiştirmiştir.³⁷⁵ Başka bir ifade ile, Maliye Bakanlığı tebliğ evrakını ilgili ülkede bulunan elçilik veya konsolosluğa göndermekte ve bu kurumlar da o ülkenin yetkili makamlarından tebliği istemektedirler.

Yukarıda belirtildiği üzere, diplomatik yolla yapılan tebliğ bugün için terk edilmiş niteliktedir. Ayrıca uluslararası yapılan ikili veya çok taraflı sözleşmelerle uluslar arası tebliğ usulü değiştirilmiş ve sadeleştirilmiştir. Uluslararası yapılan iki veya çok taraflı sözleşmeler hukuki, ticari ya da cezai konuları kapsamaktadır. Vergi Usul Kanununun uygulanması ile ilgili uyuşmazlıklara ilişkin tebliğ, ister adli olsun, ister gayriadli olsun, uluslararası sözleşmelerin öngörmüş olduğu usuller çerçevesinde tebliğ edilmelidir. Hatta bu durumda en azından karşılıklılık esasını uygulamak uygun olur.³⁷⁶

“Yurt dışına gönderilen tebliğ evrakının asıl icra edileceği yer yabancı ülkedir ve bu ülkede vergilendirme ve tebliğ usulleri açısından Türk kanunları değil, o ülkenin

³⁷¹ Şenyüz, s.126.

³⁷² Yılmaz, Çağlar, s.432.

³⁷³ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.868.

³⁷⁴ Özyer, s.129.

³⁷⁵ Özyer, s.129.

³⁷⁶ Yılmaz, Çağlar, s.432.

kanunları yürürlüktedir.”³⁷⁷ Böyle bir yetkiyi her devletin egemenlik hakkının doğal bir sonucu olarak kabul etmek gerekir. Bu teamül kuralına göre, bir devlet ancak kendi ülkesinde bulunan kimselere tebliğ yapabilir; yani başka ülkelerde bulunan kimselere konumuz olan yurt dışında tebliğ yapma olanağı yoktur.³⁷⁸

Yabancı ülkelerde bulunanlara yapılacak tebliğde; tebliğ muhatabının Türk veya yabancı uyruklu olmasına göre değişik yol izlenir:

- Türk vatandaşı olmayanlara tebliğ, o ülkenin yetkili makamı aracılığı ile yapılır.³⁷⁹
- Kendisine tebliğ yapılacak kişinin Türk vatandaşı olması halinde tebliğ ülkedeki resmi makam tarafından yapılabileceği gibi bizzat Türk siyasi memur veya konsolosu tarafından da yapılabilir.
- Tebliği yapılacak kimsenin resmi görevle bulunan memur olması halinde tebliğ Dışişleri Bakanlığınca yapılmaktadır. Bir başka ifade ile ülke makamlarından tebliğ istenmemektedir. Ancak memur resmi görevle değil de, tedavi, seyahat ve benzeri bir amaçla gitmişse yukarıda belirtilen prosedüre tabi olacaktır.³⁸⁰
- Yabancı ülkelerde bulunan askeri şahıslarla ilgili işlemler, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıkları ile jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.³⁸¹ Yani tebliğ evrakını alan komutanlık bu evrakı, tebliğ yapılacak kişinin bulunduğu yabancı ülkedeki en yakın birlik kumandanı veya amirine gönderir. Tebliğ evrakının kumandan veya müessese amiri tarafından muhatabına verilmesi suretiyle tebliğ işlemi tamamlanmış olur.

³⁷⁷ Şenyüz,s.127.

³⁷⁸ Mehlika Aytaç, “Uluslar arası Tebligat Hukukunun Esasları, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri,” **Adalet Dergisi**, Sayı:17, Ekim,2003(http://www.yayin.adalet.gov.tr/17_sayi%20i%C3%A7erik/Mehlika%20AYTA%C3%87.htm) (28.05.2008)

³⁷⁹ Özbalcı,s.297.

³⁸⁰ Özyer,s.129.

³⁸¹ Uysal, Eroğlu,s.105.

2.5.3. Yurt Dışında Tebliğin Hukuki Sonuçları

Yurt dışında tebliğ yukarıda belirtildiği üzere; sivil kişiler, asker kişiler ve memur kişiler olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutularak gerçekleştirilmektedir. Yani Vergi Usul Kanununda yurt dışındaki tüzel kişilere yapılacak tebliğ ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum da yurt dışında bulunan Türk ve yabancı vatandaşlara, Türk memur ve askeri kişilerine PTT aracılığı ile tebliğ yapılmayacağını göstermektedir.³⁸² Ayrıca, yurt dışında tebliğ işleminin yapılmış kabul edilebilmesi için yukarıda belirtilen şekil şartlarının gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Yurt dışına tebliğ yapılması durumunda, tebliği çıkaran merci öncelikle o ülke ile ülkemiz arasında ikili veya çok taraflı anlaşma olup olmadığına bakmalıdır. Varsa tebliğ işlemi ikili ve ya çok taraflı anlaşmaya uygun olarak yapılmalıdır. Bazı durumlarda ise; iki ülke arasında hem çok taraflı anlaşma, hem de ikili anlaşma bulunmaktadır. Peki böyle bir durumun varlığı halinde, tebliğ işleminde hangi hükümler uygulanacaktır? Adalet Bakanlığı'nın Yabancı Memleketlere Gönderilecek Tebliğ Evrakı ve Masrafı ile Kendilerine Tebligat Yapılamayacak Şahıslara ilişkin 17.03.1980 tarihli tebliğine³⁸³ göre, bir ülke ile aramızda o konuda hem ikili hem de tek taraflı anlaşma varsa, tebliğin nasıl yapılması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre öncelik, çok taraflı anlaşma hükümlerinin uygulanmasıdır. Ancak; iki taraflı anlaşmada çok taraflı anlaşmadan ayrı ve özel bir hüküm varsa, o hususta ikili anlaşma, tereddüt halinde ise yine ikili anlaşma hükümleri uygulanır.

Tebliğin yapılacağı devletle Türkiye arasında iki veya çok taraflı anlaşma varsa yurt dışına yapılan tebliğ bu sözleşmelerin hükümlerine göre yapılır. Bu nedenle tebliği çıkaran merciinin tebliğin yapılacağı yabancı devletle yapılmış ve geçerli olan anlaşmaya bakması ve anlaşmada öngörülen usul ve esaslara uygun olarak davranması gerekmektedir. Tebliğ anlaşmada belirtilen esaslara uygun olarak yapılmışsa, evrakın tebliğ edilip edilmediğini, tebliğ yöntemini, tebliğin yapıldığı tarih ve yeri belirten bir belge tebliği çıkaran ülkeye dolayısıyla mercie gönderilir. Ayrıca; anlaşmalara uygun

³⁸² Şenyüz, s.127.

³⁸³ Adalet Bakanlığı'nın Yabancı Memleketlere Gönderilecek Tebliğ Evrakı ve Masrafı ile Kendilerine Tebligat Yapılamayacak Şahıslara ilişkin tebliği, 17.03.1980/16932 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

davranılmasına rağmen tebliğ yapılmamışsa tebliğ yapılacak ülke bunun sebebini belirten bir tebliğ tasdiknamesi düzenleyerek tebliği çıkaran ülkenin makamına gönderir.³⁸⁴

Tebliğin yapılacağı devletle iki veya çok taraflı anlaşma bulunmaması halinde, tebliğin yapılabilmesi için o ülkenin kanunlarının müsait olması gerekir. Esasen bir çok ülke ikili veya çok taraflı bir milletlerarası sözleşmenin bulunmasına gerek olmadan, yabancı ülkelerden gelecek olan tebliğ istemlerinin kabulünü kendi iç mevzuatlarında düzenlemiştir. Tebliğ yapılacak ülkenin iç mevzuatında bir düzenleme bulunmaması halinde Türkiye, iç mevzuatında genel kanun niteliğinde olan Tebligat Kanununun 26. maddesi kapsamında³⁸⁵ yabancı ülkelerden gönderilecek tebliğ istemin yerine getirileceği esasına yer verdiği için yabancı ülkelerden karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tebliğ yapılmasını isteyebilir. Fakat yabancı ülkenin iç mevzuatının uygun olmaması ve karşılıklılık ilkesine uymaması durumunda yabancı ülkede yetkili makamlar aracılığı ile tebliğ yapılması mümkün olmaz.³⁸⁶

Usulüne uygun bir şekilde yurt dışına yapılan tebliğ başarısızlıkla sonuçlanırsa, ilan tebliğ yolu açılmaktadır. Yoksa bu kişilere yurt dışında bulunmaları nedeniyle iç hukukumuzla göre tebliğ yapmak mümkün olmadığından ilan yoluyla tebliğ yöntemine gidilemez. Yani; yurt dışına tebliğ yapılmadan önce ilan tebliğ geçerli olmayacaktır.³⁸⁷

³⁸⁴ Şenyüz,s.131.

³⁸⁵ 7201 Sayılı Tebligat Kanunu 26. maddesi, “Anlaşmalar hükümleri ve mütekabiliyet esasları mahfuz kalmak şartıyla, Türkiye’de mukim yerli ve yabancı şahıslara tebliğ edilmek üzere ecnebi bir memleketin elçiliğinden veya havzasında bulunduğu valilik kanalı ile konsoloslüğundan Dışişleri Bakanlığına tevdi olunan evrak, ilgili vekalet kanalı ile yetkili mercie gönderilir ve tebliğ muamelesinin ifasını mütaakıp tasdikli olarak aynı yollardan iade edilir.”

³⁸⁶ Şenyüz,s.128.

³⁸⁷ Şenyüz,s.133.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1. TEBLİĞDE HATA

1.1.Genel Olarak

Tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliğ edilen belgenin sağlıklı bir şekilde düzenlenmesi vergi hukuku açısından önem taşır. Aksi halde vergi alacağının ortaya çıkması güçleşir. Tebliğ hatalarını belgelerde yapılan hata ve usulde yapılan hata olmak üzere iki başlık halinde incelemek mümkündür.³⁸⁸

1.2. Tebliğ Edilen Belgede Hata

Tebliğ, usulüne uygun olmakla beraber, tebliğ edilecek belgede bazı şekil hataları bulunabilir. Tebliğ edilecek belgede meydana gelen hatalar esasa etkili şekil hataları ve esasa etkili olmayan şekil hataları olarak ikiye ayrılır.

1.2.1. Esasa Etkili Şekil Hataları

Tebliğ evrakları usulüne uygun tebliğ edilmiş olsalar dahi, belirli unsurları içermiyorlarsa yapılan tebliğ hüküm ve sonuç doğurmaz. Başka bir ifade ile; tebliğ evrakında esasa ilişkin hatanın bulunması halinde, tebliğ geçerli sayılmaz ve vergi alacağı da doğmuş olmaz.³⁸⁹ Vergi Usul Kanununun 108. maddesinde esas ilişkin şekil hataları belirtilmiştir. Bunlar:³⁹⁰

- Tebliğ evrakında mükellefin ad- soyadının yazılmamış olması,

Tebliğ evrakında mükellefin ad ve soyadına yer vermemek esasa etkili olan bir şekil hatasıdır. Dolayısıyla; mükellefin ad ve soyadına yer vermeyen bir vesika ve buna bağlı bir işlemin mükellefi bağlayacak şekilde hukuki sonuç doğurması beklenemez.

- Tebliğ evrakında verginin türü veya miktarının belirtilmemiş olması,

³⁸⁸ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı, 2006,s.95.

³⁸⁹ Uysal, Eroğlu,s.118.

³⁹⁰ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.903.

Verginin türü ifadesi ile kastedilen vergi veya cezanın mahiyeti, ismidir. Örneğin, ismi asıl veya fer'i olup olmadığıdır. Aksi halde tür kavramı ile çok geniş bir vergi alanı içine alınmış olur. Ayrıca tebliğ evrakında muhatabının ne kadarlık bir idari işleme maruz kaldığını bilmesi için vergi ve varsa ceza miktarının yazılması gerekir.

- Tebliğ evrakında Vergi Mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olması³⁹¹

1982 Anayasasının 125. maddesinde “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” denmiştir. Muhatap açısından kanuni bir imkan olan bu durumu mükellefe hatırlatmak amacıyla dava açma süresinin açıkça ihbarnamede yer alması zorunluluğu getirilmiştir.³⁹²

- Söz konusu belgelerin görevli olmayan makam tarafından düzenlenmesi³⁹³,

İdari işlemlerin hukuken geçerli sayılabilmesi için bunların görevli veya yetkili olan idari makamlar tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Bu yetkiyi kullanacak makam ve kişi kanunla belirlenir. Yani yetki hangi idari makama verilmişse o makam veya kişiler tarafından kullanılmalıdır. Aksi halde tebliğ işleminde esasa etkili olan bir şekil hatası oluşacağından ilgili işlemin hukuki sonuç doğurması söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere; esaslı şekil hatalarına sahip olan tebliğ hüküm ifade etmediğinden³⁹⁴ bu tebliğe dayalı olarak bir vergi alacağı doğmaz. Bu şekilde yapılan

³⁹¹ Özyer,s.139.

³⁹² Şenyüz, s.139.

³⁹³ Arslan,s.96.

³⁹⁴ Danıştay 3. Dairesinin 02.03.2000 tarihli kararına göre; “....213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde vergi ihbarnamesinin ihtiva edeceği bilgiler sayılmış, maddenin son fıkrasında da takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnamaya ekleneceği hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle ihbarnamenin takdir komisyonu kararına dayanması hallerinde takdir komisyonu kararının ve inceleme raporunun birer suretlerinin, ihbarnamenin inceleme raporunda belirlenen ve re'sen takdir olunmuş sayılan matrah veya matrah farkına dayanması hallerinde ise inceleme raporunun bir suretinin ihbarnamaya eklenmesi zorunlu olup, ihbarnameye takdir komisyonu kararı yada inceleme raporu suretinin eklenmemesi, aynı kanunun 108. maddesinde yapılmış olan düzenleme karşısında, esasa müessir bir şekil hatası oluşturacağından ihbarnamayı hükümsüz kılacaktır....” Danıştay 3. Daire, 02.03.2000 tarih, E. 1998/3039, K.2000/865, Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>, (30.01.2009)

Danıştay 3. Dairesinin 05.07.2001 tarihli bir başka kararına göre de; “...Tarhiyatın takdir komisyonu kararına dayandığı hallerde bu kararın, inceleme raporunda belirlenen ve re'sen takdir olunmuş sayılan matrah veya matrah farkına dayanması halinde ise inceleme raporunun bir örneğinin ihbarnameye eklenmesi gerekir. İnceleme raporunun ekinde bir vergi tekniği raporu bulunması halinde ise vergi

tarhiyatlara karşı Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvurulabileceği gibi, vergi mahkemesinde dava da açılabilir.³⁹⁵

inceleme raporunun yukarıda belirtildiği şekilde tek başına ihbarnameye eklenmesi yeterli olmayıp, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi tekniği raporunun da ihbarnameye eklenmesi gerekir. Her ne kadar Vergi Usul Kanununun 35 inci maddesinde vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi öngörülmemiş ise de, sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez. Bu nedenle, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi tekniği raporunun davacıya duyurulmaması, Vergi Usul Kanununun 108 inci maddesinde yapılmış düzenleme karşısında esasa müessir bir şekil hatası olup, ihbarnamayı hükümsüz kılacaktır....” Danıştay 3. Daire,05.07.2001 tarih, E. 2000/1150, K. 2001/2696 Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1

Konu ile ilgili olarak Danıştay 7. Dairesince 02.03.2004 tarihinde verilen karar oldukça ilginçtir. Söz konusu karara göre; "Vergi-ceza ihbarnamesine inceleme raporunun eklenmemesinin, mükellef dava açtığına göre hak arama yollarına başvurmasını engellemediği, inceleme elemanının tutanağın bir örneğini mükellefe vermesiyle mükellefin zaten hakkındaki işlemin sebebini öğrendiği, mahkemece inceleme raporunun bir örneğinin cevap dilekçesi ekinde mükellefe (davacıya) zaten tebliğ edildiği, böylece davacının kendini savunmak olanağına kavuştuğu" gerekçeleri ile "vergi-ceza ihbarnamesine inceleme raporunun eklenmemesi sebebiyle ihbarnamenin hükümsüz olduğuna" hükmeden vergi mahkemesi kararını oy çokluğu ile bozmuştur..." Danıştay 7. Dairesi, 02.03.2004 tarih, E.2001/1844 tarih ve sayılı karar. Daire'nin katılma olanağını bulamadığımız bu kararı oldukça ilginçtir. "Karar tarihinde artık alacak zaman aşımına uğramış olacağından ve idarenin yeniden ihbarname çıkartma olanağı olamayacağından, alacağı, zaman aşımından kurtarma çabası ile Hazine yararına oluşmuştur. Yargının burada, tebliğdeki hükümsüzlüğü tespit edip, ona göre karar oluşturması gerekirken, belirtilen gerekçelerle karar verilmesi, hatalıdır." (Bumin Doğrusöz,"İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (2)", **Dünya Gazetesi**, (25.08.2005).

Danıştay'ın yerleşik kararları da, dayanağı tebliğ edilmeyen ihbarnamenin tebliğinin usulüne uygun kabul edilemeyeceği yönündedir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1997/1536, 1998/688 sayılı kararı ile "Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde resen takdir gerektiren inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye ekleneceğinin belirtildiği, mükelleflerin uzlaşma veya dava açma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için takdir komisyonu kararının veya vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu ve bu eksikliğin anılan kanunun 108. maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı şeklinde mütalaa edilemeyeceği, bu durumda ihbarnamenin hükümsüz sayılacağına hükmetmiştir. Aynı dairenin E.2002/3035 K. 2003/3485 sayılı kararı da aynı yöndedir. Danıştay 11. Dairesi E. 1997/1045, K. 1998/1679 sayılı kararında; "Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin "ihbarname" ile ilgililerine tebliğ olunacağına ve aynı kanunun 35. maddesindeki takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde bu kararın, vergi inceleme raporuna göre yapılan tarhiyatlar da ise vergi inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceğine ilişkin düzenleme dikkate alındığında vergilendirme sürecinde ihbarname düzenlenmesinin bir uygulama işlemi, başka bir anlatımla vergi tarhının ilgisine tebliğine ilişkin bir bildirim mahiyetinde olduğu anlaşıldığından salt ihbarname düzenlemek suretiyle resen vergi salınmasının mümkün olmadığı görülmektedir" demektedir. Danıştay'ın aynı dairesinin E. 1997/1409, K. 1998/3215 sayılı kararı da açıkça inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin müessir şekil hatası olduğunu vurgulamaktadır.(Bumin Doğrusöz, "İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (1)", **Dünya Gazetesi**, (22.08.2005).

³⁹⁵ Ürel,s.199.

1.2.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları

Vergi Usul Kanunu, tebliğ olunan belgelerde esası etkilemeyecek şekil hatalarının olması halinde bu belgelerin hukuksal değerlerini yitirmeyeceklerini kabul etmektedir.³⁹⁶ Yani tebliğ geçerli olarak hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır.³⁹⁷ Kanunda esasa etkili olmayan şekil hatalarının neler olduğuna yer verilmemiştir. Bu durumda, esasa etkili olmayan şekil hatalarının neler olduğunun tespitini Kanunun açıkça ve tek tek belirttiği esasa etkili hatalar dışında kalan haller çerçevesinde değerlendirmek gerekecektir.³⁹⁸ Esasa etkili olmayan şekil hatalarından bazıları aşağıda belirtildiği gibidir.³⁹⁹

- İhbarnamede sıra numarasının yazılmamış olması,⁴⁰⁰
- İhbarnamelerde vergilendirme döneminin yanlış yazılmış olması,⁴⁰¹
- Vergi memurunun ihbarnamede parafının bulunmaması,⁴⁰²

³⁹⁶ Kırbaş,s.104.

³⁹⁷ Danıştay 3. Dairesi'nin 29.01.1991 gün ve E.1989/53, K. 1991/198 sayılı kararında;“...Vergi ihbarnamesinde “uzlaşma komisyonunun” gösterilmiş bulunmasının esasa müessir olmayan şekil hatası olduğu, bundan dolayı ihbarname hukuki kıymetini kaybetmeyeceğinden tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan, ancak uzlaşamayan vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulması sonucu açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı...” görüşüne yer verilmiştir. (Demirkol, Tekin, Toktaş, ,s.1161.)

T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 16.03.1995 tarihli kararına göre;“.....İçinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammının, aslı gibi addolunması ve onun hukuki rejimine tabi tutulması, 6183 sayılı Yasanın 51 inci maddesinin 3505 sayılı Yasayla değişik 2 nci fıkra hükmü gereği olduğundan, hesaplanan gecikme zammı miktarının ayrıca ödeme emrinde gösterilmemiş olmasının; ödeme emrinin iptalini gerektirecek nitelikte bir şekil noksanlığı teşkil ettiği düşünülemez. Dava konusu ödeme emrinde takibe alınan borcun yılı, türü, vadesi, miktarı gösterildiğine göre ödeme emrinin biçim yönünden hukuka uygun olduğu sonucuna varılmaktadır....” T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 16.03.1995 tarih, E.1995/312, K.1997/162 Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>, (10.01.2009)

³⁹⁸ Şenyüz,s.140.

³⁹⁹ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.903.

⁴⁰⁰ Arslan,s.95.

⁴⁰¹ Danıştay 4. Dairesinin bir kararına göre; “... Vergi Usul Kanununun hangi hataların tebliği hükümsüz kılacağını belirleyen 108 inci maddesinde, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı tebliğ olunan vesikaların hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri ve yalnızca vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nev'i veya miktarının, itiraz süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması hallerinde tebliğe ilişkin vesikanın hükümsüz sayılacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.1968 yılına ait beyanname 1969 yılı Mart ayında verileceğinden cezayı gerektiren fiilin de 1969 yılında işlendiği, dolayısıyla cezanın 1968 yılı beyannamesinin verilmemesi nedeniyle kesildiği hususunun açıklanmış bulunduğu anlaşıldığı ve olayın aynı kanunun 118 inci maddesinde yer alan vergilendirme hataları ile bir ilgisi olmadığı cihetle kesilen cezanın ait olduğu dönemin ihbarnamede yanlış gösterilmiş olduğu gerekçesiyle terkinde isabet görülmemiştir...”Danıştay 4. Daire, E:1973/2728, K. 1974/1233 (Özbalcı,s.325).

- Adresteki numara yanlış olsa bile tebliğ evrakının bu adrese tebliğ edilmesi tebliği hükümsüz kılmaz.⁴⁰³

1.3. Tebliğ Usulünde Yapılan Hata

Tebliğ, kanunda belirtilen usule uygun olarak yapılmalıdır. Tebliğ usule uygun olarak yapılmamış ise, tebliğe konu belge değil; yapılan tebliğ geçersiz olur.⁴⁰⁴ Başka bir deyişle; Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine aykırı davranılması, tebliğe konu belgeyi değil, yapılan tebliği geçersiz kılmaktadır.

Usulsüz tebliğ ile ilgili örnek verecek olursak:⁴⁰⁵

- Tebliğin muhatap dışında bir kişiye yapılması,
- Posta veya memur eliyle tebliğe gidilmeden doğrudan ilan tebliğ yolunun seçilmesi,⁴⁰⁶
- Mükellef hem işyeri hem de ikametgah adresinde aranmadan ilan tebliğ yapılması,
- Bilinen adresinden ayrılan mükellef, iki kere aranmadan ilan tebliğ yoluna gidilmesi,⁴⁰⁷

⁴⁰² Karakoç, s.199.

⁴⁰³ Danıştay 7. Daire, 11.04.1973 tarih, 976/1052 sayılı kararı (Şenyüz, s.141).

⁴⁰⁴ Arslan, s.96.

⁴⁰⁵ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.904.

⁴⁰⁶ Danıştay 9. Dairesi'nin 23.09.1987 tarihli kararı; "... Posta veya memur eliyle yapılmak istenen tebliğden önce ilan tebliğinin geçerli olmayacağı..." görüşüne yer verilmiştir. Danıştay 9. Daire, 23.09.1987 tarih, E. 1986/2915, K.1987/2579 sayılı karar (Selami Demirkol, M. Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Dava Daireleri Karar Özetleri**, İkinci Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2006, s.1170).

⁴⁰⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 19.11.1998 tarihli kararına göre; "... Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ evrakının teslimi başlıklı 102/4 üncü maddesine göre, muhatapın bulunamaması halinde münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılacağı ve ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilmeyerek iade olunursa ilan tebliğ yoluna gidilebileceği belirtilmesine rağmen davacının bilinen adresinde bulunamaması nedeniyle aynı adrese ikinci kez tebliğ çıkarılmadan ilan tebligat yoluna gidildiği, ayrıca davacının bulunamadığı ve tanınmadığı belirtilen adrese, ödeme emirlerinin tebliğ edildiği anlaşıldığından usulüne uygun olmayan tebligat esas alınarak amme alacağının kesinleştiğinden ve vadesinde ödenmediğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir." Danıştay 4. Daire, 19.11.1998 tarih, E. 1997/5965, K.1998/4358 (Terlemez, Bahtiyar, s.438-439).

- Vergi beyannamesi ve yoklama tutanağı ile tespit edilen adreste tebliğ yapılmadan önce ilan tebliğ yoluna gidilmesi⁴⁰⁸

Tebliğ usulünde hata yapılması sonucu yapılan tebliğ geçersiz sayılmaktadır. Böyle bir durumda, tebliğ konusu vergi ve cezaya karşı süresi içerisinde vergi mahkemesine başvurulması ve tebliğ usulündeki hata dolayısıyla tarhiyatının terkininin istenmesi gerekir. Tebliğ usulündeki hata dolayısıyla düzeltme yapılamaz. Ancak, tarhiyatla ilgili dava açma süresi geçtikten sonra, ödeme emrine karşı açılan davada tahakkukla ilgili tebliğin hatalı olduğu iddiası, yargı organlarınca kabul edilirse ödeme emrinin iptaline yol açabilir.⁴⁰⁹

Tebliğin geçersiz sayılmasının, vergi idaresinin sonraki işlemleri ve dava açma süresi bakımından olmak üzere iki sonucu bulunmaktadır. Tebliğin geçersiz sayılmasının vergi idaresinin işlemleri bakımından sonucu; ödeme emri düzenlenmesi, haciz uygulanması, satış gibi sonraki işlemlerin yapılamaması; yapılan sonraki işlemlerin de dava konusu edilmesi halinde, yargı organınca iptal edilmesidir.⁴¹⁰

Tebliğin geçersiz sayılmasının dava açma süreci bakımından sonucu, dava açma süresinin işlemeye başlamamasıdır. Bu nedenle, vergi idaresi, usule aykırılığı sebebi ile geçersiz sayılan tebliğe dayanarak, davanın süreaşımı nedeni ile reddedilmesi talebinde bulunamayacağı gibi, vergi mahkemesi de, bu tebliğ tarihini esas alarak dava açma süresini hesaplayamaz. Dava açma süresi, dava ve savunma dilekçesi ile idari makama verilen başvuru ve itiraz dilekçesinde bildirilen tarihtir. Böyle bir tarih yoksa, en geç itiraz veya başvuru tarihinde tebliğe mutalli olduğu kabul edilerek⁴¹¹, duruma göre dilekçe tarihi veya dilekçenin idari makamın kaydına geçtiği tarih esas alınarak hesaplanmaktadır.⁴¹²

⁴⁰⁸ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.904.

⁴⁰⁹ Özbacı, s.313-314.

⁴¹⁰ Karakoç, s.271

⁴¹¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 1999 tarihli bir kararına göre;

“Hatalı tebligat(lar)da, muhatabın, tebliğe muttali olduğunu beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi addolunacağı....” şeklindeki görüşe yer vermiştir. (Danıştay 4. Daire, 15.03.1999 tarih, E.1998/906, K. 1999/1052 sayılı karar, Demirkol, Tekin, Toktaş, s.1160.)

⁴¹² Karakoç, s.271-272.

2. VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİĞİN SONUÇLARI

2.1. Genel Olarak

Vergilendirme ile ilgili olarak sonuç doğuran her türlü işlemin mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Tebliğin usulüne uygun olarak ya da hatalı yapılması durumunda vergi idaresince yapılan işlem geçersiz olur ve vergilendirme ile ilgili herhangi bir sonuç doğurmaz. Başka bir anlatımla, vergi idaresinin hatalı veya usulüne uygun olmayan tebliğe göre mükellef hakkında işlem yapması mümkün değildir.⁴¹³

Tebliğ işlemi, Vergi Usul Kanununca belirlenmiş hükümler doğrultusunda usulüne uygun olarak yapıldığı sürece geçerli kabul edilmektedir. Usulüne uygun olarak yapılan tebliğ işleminin Vergi Usul Kanuna göre doğurduğu sonuçlar çalışmada; vergi tahsili üzerindeki etkisi, zamanaşımına etkisi ve borcun vadesine etkisi olmak üzere üç grupta incelenmiştir.

2.2. Tebliğin Vergi Tahsiline Etkileri

Vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelen vergilendirme sürecinin başlaması için, her şeyden önce vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması gereği vardır. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından, sürecin tamamlanmasına kadar bazı aşamalardan geçilmektedir. Bu aşamalar, verginin tarhı ile başlamakta, tebliğ ve tahakkuk ile devam edip, tahsil aşaması ile son bulmaktadır.

Verginin tarh işleminin gerçekleştirilmesinde vergiyi doğuran olayın özel bir yeri vardır. Vergi borcunun doğması için verginin konusunun var olması yeterli değildir. Yükümlünün verginin konusu ile kanunun öngördüğü bir biçimde ilişki içine girmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde vergiyi doğuran olayın, vergi alacağının vergi kanunlarında verginin bağlandığı olayın meydana gelmesinde veya hukuki durumunun tamamlanması ile doğacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla nezdinde vergiyi doğuran olay gerçekleşen kişi mükellef konumuna gelir ve onun için vergi borcu

⁴¹³ Ürel, s.199.

doğmuş olur. Vergiyi doğuran olayla mükellef durumuna gelen kişinin artık, vergiye ilişkin maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekir.⁴¹⁴

Tarh işlemi ile vergi alacağı parasal bir değer olarak ortaya çıkmakta, yani belirlenmektedir. Verginin konusu ile kişi arasında kanunun öngördüğü vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra mükellef haline gelen kişinin vergi borcunun ortaya çıkartılması gereklidir. Belirtildiği üzere vergi borcu, miktar ve tutar olarak tespit edildikten sonra mükellef nezdinde belirlenmesiyle ortaya çıkar. Başka bir ifade ile mükellefin borcunu ödeyebilmesi için ödeyeceği miktarın bulunması ve hesaplanması işlemine verginin tarhı denir. Tarh işlemi Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre verginin tarhı; vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idarî muameledir. Bu idari muamele ile her bir mükellefin ödeyeceği vergi hesaplanır.

Mükellefin adına hesaplanan vergi borcundan haberdar olması için vergi idaresinin tarh ettiği vergiyi mükellefe bildirmesi gereklidir. Çalışmanın da konusunu oluşturan ve tebliğ adı verilen uygulamaya yönelik idari işlem den sonra mükellef ya borcu kabul edip öder, ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Tebliğ, vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirlenmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır.⁴¹⁵ Bunun gibi idari ve yargısal süreçlerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır. Tarh işleminin yanı sıra vergilendirmeye ilişkin çeşitli belgeler, yazılar, belli ödevlerin ifası için vergi dairesince yapılan bildirimler de tebligata tabidir. Aynı şekilde yargılama aşamasında çeşitli işlemler ve kararlar tebliğ usulleri çerçevesinde ilgililere bildirilir.⁴¹⁶

Verginin tahakkuku ise; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi olup, verginin ödenmesinden önceki aşamayı ifade eder. Tahakkuk aşaması vergilendirme işlemleri içerisinde ayrı bir işlem niteliği taşımayan, kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olan “ ödeme durumuna gelmeyi ” ifade eder. Yani

⁴¹⁴ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.132.

⁴¹⁵ Oktar,s.91.

⁴¹⁶ Adalet Yumuşak, “Vergilendirme Süreci”, Türk Hukuk Sitesi, (http://www.turkhukuksitesi.com/makale_264.htm), (18.02.2008)

bu haliyle tahakkuk işlemi bir idari işlem olmayıp, idari işlemin hukuk alemine yansımaları ifade etmektedir.⁴¹⁷ Verginin tahakkuk etmesiyle vergi, idarece talep edilebilen ve mükellefçe ödenmesi gereken bir aşamaya gelir.

Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını tamamlamış olan vergilerin ödenme zorunluluğu vardır. Yani; verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.⁴¹⁸

Tarh edilmiş olsa da tebliğ edilmemiş olan vergi hukuki bir sonuç doğurmamaktadır. Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilmiş bulunan bir kararda da vergi borcunun ödenebilir hale gelebilmesi için öncelikle yapılması gereken alt işlemlerin tamamlanması gerekmektedir.⁴¹⁹ Yukarıda da belirtildiği üzere tahakkuk, tebliğden sonra gelen ve kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu belirleyen bir aşama olmaktadır. Ayrıca; bir verginin tahakkuk aşamasının başlaması için de tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.⁴²⁰ Dolayısıyla; vergi alacağın tahsili, tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliğ evrakının sağlıklı bir biçimde düzenlenmesi ile mümkün olmaktadır. Aksi halde vergi alacağını tahsil edebilmek güçleşecek ve bir takım uyuşmazlıklara neden olabilecektir.⁴²¹

2.3. Tebliğin Zamanaşımına Etkileri

Kavram olarak zamanaşımı; bir hakkın kazanma ya da kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmesi olarak ifade edilebilir.⁴²² Bir çok hukuk dalında zamanaşımına yer verilmiş ve zamanaşımıyla ilgili özel düzenlemeler yapılmıştır.⁴²³ Borçlar Hukukuna göre zamanaşımı, “alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması

⁴¹⁷ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.132.

⁴¹⁸ Bilici, s.72.

⁴¹⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararına göre; "...Tekemmül etmiş, ancak yazılı olarak ilgisine bildirilmemiş bulunan bir idari işlem, hukuk alanında doğmuş olsa da, kendisine bildirilinceye kadar ilgilinin menfaatini etkilemez... Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde, tebliğ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir şeklinde tanımlanmış olduğundan vergi borcunun ödenebilir hale gelmesi ancak, ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile mümkündür..." Danıştay Dördüncü Dairesi E.No: 2004/1179 K.No: 2005/227 (Veysi Seviğ, “İlan Yoluyla Tebliğ” Dünya Gazetesi, (15.02.2006).

⁴²⁰ Doğan Şenyüz, “ Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, **Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr), (03.02.2009).

⁴²¹ Kırbaş, s.105.

⁴²² Karakoç, s.222.

⁴²³ Hilmi Uysal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2005, s.35.

yüzünden “dava edilebilme” niteliğinden yoksun kalmasını ifade eder.”⁴²⁴ Borçlar Hukukundaki bu tanıma göre; zamanaşımı alacak hakkına son vermemekte sadece onu eksik bir borç haline getirmektedir. ⁴²⁵ Borçlar Hukukundaki bu tanımdan vergi hukukuna geçtiğimizde; zamanaşımının Vergi Usul Kanunu 113. maddede düzenlenmiş olduğunu görmekteyiz. Buna göre; zamanaşımı süre geçmesi nedeniyle, vergi alacağının ortadan kalkmasıdır.⁴²⁶ Zamanaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Dolayısıyla “zamanaşımı süresinin geçmesi hak düşürücü bir süredir. Çünkü, idarenin vergiyi tahakkuk ettirme ve tahsil hakkı ortadan kalkmaktadır.”⁴²⁷

İdare her işlemde olduğu gibi tarh, tebliğ ya da tahsil işlemlerini de zamanaşımına uğramadan gerçekleştirmek durumundadır Yani, idarenin bir işlemi yaparken zaman bakımından yetkili olması gerekir. Zamanaşımı idarenin işlemi yapmasında zaman bakımından yetkili olup olmadığını belirlemede önemli rol oynar. Bu nedenle zamanaşımına uğramış bir işlemi yapma yetkisini kaybeden idarenin o işlem açısından işlemde elde etmeyi umduğu sonuçlara ulaşması mümkün olmaz. Vergilendirme açısından sonuçlar farklı değildir. İdare süresi içinde tarh işlemi yapıp bunu tebliğ etmezse zamanaşımına uğrayan vergiye yönelik işlemler yapma hakkı da düşmüş olacaktır. Vergilendirme sürecinin geneli açısından ifade edersek, zamanaşımı idarenin vergiyi tarh etme yetkisini ya da tahakkuk etmiş olan bir vergiyi tahsil etme yetkisini ortadan kaldırır.⁴²⁸

Vergi hukukunda iki tür zamanaşımı vardır. Bunlar; tahsil zamanaşımı ve tarh zamanaşımıdır. Verginin tahsil aşamasına ilişkin zamanaşımının “tahsil zamanaşımı” olarak ifade edilmesi genel olarak kabul edilen bir husustur. Tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 102. maddesinde düzenlenmiştir.⁴²⁹ Tarh işlemine yönelik zamanaşımı deyimini konusunda ise

⁴²⁴ Saban, s.149.

⁴²⁵ Saban,s.149.

⁴²⁶ Uysal,s.35.

⁴²⁷ Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008,s.34.

⁴²⁸ Doğan Şenyüz, “ Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı,**Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr), (03.02.2009).

⁴²⁹ Ünsal,s.35.

farklılıklar bulunmaktadır. Doktrinde, tarh işleminin zamanaşımı karşısındaki hukuki durumunu nitelendirmek üzere, bazı kaynaklarda Saban ve Karakoç tarh zamanaşımı; Şenyüz, tebliğ zamanaşımı; Bilici, tahakkuk zamanaşımı veya vergilendirme zamanaşımı kavramının kullanıldığı görülmektedir.⁴³⁰ Sonuçta ortaya konan zamanaşımı kavramları ile aynı hukuki durumu ifade edilmesi amaçlanmıştır. Aynı hukuki konumu açıklayan birden fazla nitelendirme yapılmasının nedeni Kanun'un nitelendirme konusunda bir belirleme yapmamış olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergilendirme sürecinin tarh işlemini kapsayan zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun "Zamanaşımı Süreleri" başlıklı 114. maddesinin birinci fıkrasında; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" şeklinde ortaya konmuştur. Maddede, genel olarak zamanaşımından bahsedilmiş zamanaşımını kavram olarak niteleyen bir belirlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle de vergileme sürecinin aşamalarına yönelik bir nitelendirme yapılması yerine zamanaşımının sadece unsurlarının ortaya konduğu görülmektedir. Bu unsurların en önemlisi zamanaşımına uğranılan anın belirlenmesinin, tebliğin yapılmasına bağlı olduğudur. Vergi Usul Kanunu, zamanaşımı açısından tarhın beş yıl içinde yapılmasını yeterli görmüştür. Tebliğ edilmeyen tarhın vergi hukuku açısından hiçbir hüküm ifade etmeyeceğini açık biçimde ortaya koyması karşısında zamanaşımı açısından temel noktasını tebliğin oluşturduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle beş yıllık süre içinde sadece tarh gerçekleştirilirse dahi tarhın zamanaşımına etkisi olmaz. Bir başka ifadeyle, zamanaşımından söz edebilmek için tarhın süresi içinde yapılması yeterli olmayıp, bu aynı beş yıllık süre içinde tebliğin de ayrıca gerçekleşmesi gerekir. O halde, tarh edilmesine rağmen tebliğ edilmemiş veya usulsüz tebliğ edilmiş bir vergi için tebliğ yapılincaya kadar zamanaşımı süresi işlemeye devam eder. Zamanaşımına uğranıp uğranılmadığının belirlenmesinde en önemli nokta tebliğin yapılıp yapılmadığı olduğuna göre, bu konuda zamanaşımını belirtecek terimin de buna uyumlu olarak kullanılması beklenir.

⁴³⁰ Doğan Şenyüz, " Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı," **Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr), (03.02.2009).

Verginin tahakkuk aşamasının başlaması için tebliğ edilmiş olması şarttır. Ancak, bir verginin tebliğ edilmesi o verginin tahakkuk aşamasını başlatmasına rağmen verginin tahakkuk etmesi anlamına gelmez. Tahakkuk, tarh ve tebliğden sonra meydana gelen bir aşamadır. Vergi tebliğ edildikten sonra tahakkuk ettiği ana kadar belirli bir zaman dilimi geçer. Yani, tarh edilen verginin tebliğ anı başka tahakkuk anı başka olabilmektedir. Dolayısıyla zamanaşımına uğranılma durumunu tespit eden an tebliğ aşamasıdır. Örnek yardımıyla açıklayacak olursak; 2009 takvim yılı gelir vergisine ilişkin yapılacak tarhiyatın 2010, 2011, 2012, 2013 ve nihayet en geç beş yıllık sürenin bitimi olan 2014 yılının son gününe kadar mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. 2009 yılı vergi tarhiyatına ilişkin tebliğ 30.12.2014 tarihinde yapıldığını takdirde; mükellef dava açma yoluna gitmediğinde vergi 30 günlük dava açma süresinin son günü olan 29.01.2014 tarihinde tahakkuk etmiş ve aynı zamanda kesinleşmiş olur. Dikkat edilirse beş yıl içinde tebliğ edilen vergi altıncı yıl içinde tahakkuk etmiştir. Bu durumda tahakkuk zamanaşımı deyiminin kullanılması tercih edildiğinde tahakkuk altıncı yılda gerçekleştiğinden bu sürede Kanun'da belirtilen beş yılı aştığından zamanaşımının meydana geldiğinin kabulü gerekir. Oysa, beş yıl içinde tebliğ edildikten sonra altıncı veya daha sonraki yıllarda tahakkuk etmiş olmak örneğimizde olduğu gibi zamanaşımına uğramaya neden olmaz.⁴³¹

Vergilendirme bir birini takip eden dört aşamadan meydana gelir ve bir önceki aşama tamamlanmadan sonraki aşamaya geçmek hukuken sonuç doğurmaz. Dolayısıyla; tebliğ zamanaşımı meydana geldiğinde tebliğ edilmeyen vergi tahakkuk etmeyeceği ve tahsil yoluna da gidilemeyeceği için tebliğ zamanaşımının kendisinden sonraki aşamaları sonuçsuz bıraktığı görülmektedir.

Zamanaşımına ilişkin bir niteleme yapılacaksa onun zamana bağlı bir kavram olduğu dikkate alınarak zamanaşımının meydana geldiği anı ifade eden bir terimin kullanılması daha doğru olacaktır. Kanaatimize göre tarh işleminin zamanaşımına uğrandığı anı “tarh zamanaşımı, tahakkuk zamanaşımı ve vergilendirme zamanaşımı”

⁴³¹ Doğan Şenyüz, “ Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, **Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr), (03.02.2009).

kavramları açıklamamaktadır. Yukarıda belirtilen sebepler dolayısıyla tarh işleminin zamanaşımına uğradığı anı belirten en doğru terim “tebliğ zamanaşımı” dır.

Tebliğ zamanaşımı süresi beş yıl olup, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar, beşinci yılın sonunda sona erer. Bu beş yıllık sürenin içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramış sayılır. Tebliğ zamanaşımının başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının birinci günüdür. Örnek olarak, vergi alacağı 19.09.2009 yılında doğmuşsa, zamanaşımı 01.01.2010 yılında işlemeye başlar ve 31.12.2014 yılında sona erer. Belirtmek gerekir ki “sürenin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, takip eden ilk iş gününde biteceği hakkındaki V.U.K. m.18/4’deki kural⁴³² zamanaşımına uygulanmaz ve zamanaşımı süresi uzamaz.”⁴³³

Tahsil zamanaşımı süresinin hesaplanmasında vade tarihi esas alınmaktadır. Beş yıllık süre, vadeyi takip eden takvim yılı başından itibaren hesaplanmaktadır. Bu nedenle tahsil zamanaşımı hesaplanırken ilk önce vadenin hangi tarihe rastladığına bakılmalıdır. 6183 sayılı Kanunun 37 ve Vergi Usul Kanununun 111. maddesine göre amme alacağının ödeme müddetinin son günü vade günüdür.

Uygulamada çoğu zaman, zamanaşımının dolmasına çok az bir süre kalmış bir tarhiyata ait ihbarnameyi mükellefler, almaktan kaçınmakta uygun bir süre sonunda ikinci defa çıkarılacak tebliğ ve bunun sonucunda yapılacak ilan tebliği beklemekte ve böylece tarhiyatın zamanaşımına uğramasını kolaylaştırmış olmaktadır.⁴³⁴ Bu durumun olacağını düşünen vergi daireleri çoğu zaman, geçici ayrılma nedeni ile yerinde bulunmayan mükellefleri ikinci kez aramadan ilan tebliğ yoluna gidip; daha sonra ikinci defa aramakta veya hiç aramamaktadır. Bazen de zamanaşımı endişesi ile vaktin çok az olması halinde posta veya memur eliyle tebliğe başvurmadan doğrudan

⁴³² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, md.18/4 , “ Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.”

⁴³³ Mehmet Kadir Filizer, “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Müessesesi” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul:1999,.s.48-49.

⁴³⁴ Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.881.

ilanen tebliğ yoluna başvurulduğu ve bundan sonra gerekli kanuni işlemlerin yapıldığı görülmektedir.⁴³⁵

Kanaatimizce; gaye ne olursa olsun geçici ayrılma söz konusu olduğu hallerde muhataplar uygun aralıklarla bilinen adreslerinde iki defa aranmadan ilanen tebliğ yoluna başvurulmamalıdır. Mükellefin kötü niyetli olması söz konusu olsa dahi, kanunun bu amir hükmünün ihmalini gerektirmez.

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinin uygulama ve usule ilişkin bir işlemi konumunda olan tebliğin süresinde yapılıp yapılmaması tarh işleminin zamanaşımına uğrayıp uğramadığının tespiti açısından hayati bir rol oynamaktadır.

2.4. Tebliğin Borcun Vadesine Etkisi

Vergi Usul Kanununun 23. maddesine göre ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir. İşlemin vergi idaresi yönünden ifadesine tahsil denilir. Tahsil vergilendirme aşamalarının sonuncusudur. Tarh, tebliğ ve tahakkuktan sonra gelir. Genel olarak tahakkuk eden bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erer. Vergi borçları kendi kanunlarında gösterilen özel süreler içerisinde ödenir ve ödeme süresinin son günü borcun vade tarihidir. Bir vergi alacağının vadesinde ödenmediğinden söz edebilmek için, alacağın hukuken doğmuş olması yani tarh ve tahakkuk işlemleri yapılarak ilgisine tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.⁴³⁶

Yukarıda belirtildiği üzere; uygulamaya ilişkin idari bir işlem olan tebliğ, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında adeta bir köprü görevi görür. Tebliğ, ayrıca sürelerin işlemeye başlamasında ve hesaplanmasında da belirleyici rol oynamaktadır.⁴³⁷ Süreler, belirli olarak sınırlandırılmış ya da önceden saptanabilir zaman kesitleridir. Hukukta süreler hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve yitirilmesi yönünden önem taşırlar. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerek vergi yükümlü ve sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile çeşitli süre hükümleri düzenlenmiştir.⁴³⁸

⁴³⁵ Uğur,s.357

⁴³⁶ Şükrü Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 6. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003,s.452.

⁴³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan,s.91.

⁴³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan,s.109.

Vergilendirme ile ilgili bir tebliği usulüne göre tebellüğ eden bir kimse, bu tarihten başlamak üzere ancak belirli süreler içinde dava açabilmektedir.⁴³⁹ Örneğin, vergi mahkemesine dava açma süresi olan 30 günün ya da ödeme emirlerine karşı dava açma süresi olan 7 günün başlangıcı, tebliğ tarihi ile belirlenmektedir. Sürenin başladığı gün dikkate alınmayarak hesaplanan süreler, son günün tatil saatinde sona ermektedir. Bu sürelerin geçmesinden sonra açılacak dava veya başvurular ilgili merciler tarafından incelenmez.⁴⁴⁰ Bu nedenle dava açma veya başvurma tarihinin geçirilmesine yani hakkın düşmesine yol açar ve verginin kesinleşmesi sonucunu doğurur.⁴⁴¹ Sürelere uyulmadığı takdirde önemli hukuksal sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bazen haklar ortadan kalkmakta, bazen yükümlülükler ortaya çıkabilmekte, bazen de yaptırımlar uygulanabilmektedir.⁴⁴² Tebliğ yapılmaması halinde ise tahakkuk, tahsil veya tebliğ zamanaşımı süreleri işlemeye devam edecektir.

⁴³⁹ Erginay,s.92.

⁴⁴⁰ Erginay,s.92.

⁴⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan,s.91.

⁴⁴² Kırbaş, s.134.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi tebliği temelde iki işleve sahiptir. Bunlardan ilki yükümlünün ödeyeceği vergi borcu hakkında bilgi sahibi olması ve ikincisi ise, mükellef tarafından başvurulması durumunda dava yoluyla idari işlemin yargısal denetiminin yolunu açmasıdır. Bu iki temel işlevi dolayısıyla tebliğ konusu vergi hukukunda önemli bir yere sahiptir. Tebliğ işleminde yapılacak hata büyük vergisel kayıpların doğmasına ya da mükellef aleyhine sonuçların doğmasına sebep olabilecektir. Ayrıca, tebliğ işleminde sakatlık bulunması durumu, nihai işlemi de sakat hale getirecek ve vergi borcunun zamanaşımına uğraması tehlikesi de gündeme gelecektir. Öyleyse tebliğ işleminin hüküm ifade edebilmesi için kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Tebliğ işlemi, yukarıda belirtildiği üzere sahip olduğu önemli işlevlerinden dolayı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ayrıca özel olarak düzenlenmiştir. Özel Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, genel kanun niteliğinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Ancak genel kanun ve özel kanunun uygulama alanında sorunlar yaşandığı görülmektedir. Tebligat Kanunu'nda kapıya yapıştırma (talik) usulü geçerli iken; vergi tebliği için geçerli olup olmadığı yönünde doktrinde ve danıştayca verilen kararlarda bir bütünlük yoktur. Danıştayın bu konu ile ilgili çelişkili kararları mevcuttur. Dolayısıyla böylesine önemli bir konuda 213 sayılı Vergi Usul Kanununda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Çalışmada da belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili hükümleri yeterli değildir. Vergi Usul Kanununun 94. maddesinde tebliğ; mükelleflere, bunların kanuni (yasal) temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır, şeklinde ifade edilmiştir. Oysa kendisine vergi cezası kesilen kişi de velayet altında ise, yani yasal temsilcisi varsa tebliğ yine, vergi cezası kesilen kişinin yasal temsilcisine yapılacaktır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu m. 94 1. fıkradaki ibarenin yeniden düzenlenerek, maddedeki yanlış anlamaya yol açabilecek bu ifade düzeltilmelidir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesi vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ, bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır şeklinde ifade edilmiştir. Maddede her ne kadar vakıf diyorsa da vakıfların tüzel kişiliği bulunduğundan, maddedeki vakıf kelimesinin çıkarılması gerektiği düşüncesindeyim.

Yine Vergi Usul Kanununun 96. maddesinde; otel hastane, fabrika, okul, öğrenci yurdu, cezaevi gibi serbestçe girilmesi mümkün olmayan yerlerde tebliğ işleminin nasıl yapılacağına yer verilmemesi önemli bir eksikliktir.

Vergi Usul Kanununun 101. maddesinde bilinen adresler belirtilmiş ve ilgili maddede sayılan adresler dışında tespit edilecek bir adresin bilinen adres olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla Kanunda belirtilen bilinen adres olarak belirtilen yere ilişkin düzenleyici işlemlerin yeterli açıklıkta olmadığı görülmektedir.

Uygulamada çelişkili durumlar yaratan ve Vergi Usul Kanununda ayrıca düzenlenmesi gereken bir başka konu ise; tebliğin verileceği kişinin o tarih itibari ile görünüm olarak 18 yaşından aşağı olmaması gibi sübjektif bir değerlendirmeyi ifade etmesidir. Danıştay kararlarının incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, bazı kararlarda görünüm ön planda iken, bazı kararlarda da yaş ön plana çıkarılmıştır. Danıştay'ın bu konu ile ilgili farklı kararlarının olmasından da anlaşılacağı üzere, uygulamada tam anlamıyla bir bütünlük sağlanamamıştır. Dolayısıyla, uygulamada sorunlara yol açan bu konu ile ilgili olarak, Kanun maddesinde bir düzenleme yapılabilir, böylece konunun netlik kazanması sağlanmış olur.

Tebliğ evrakının teslimi sırasında yapılması gereken işlerin eksik bırakılmaması önem taşımaktadır. Zira bu unsurlardan birinin eksik bırakılması tebliği geçersiz kılabilir ve tebliğ işleminin zamanaşımına uğramasına yol açabilecektir. Uygulamada, vergi idaresinin özellikle zamanaşımı kısıncasına girdiği dönemlerde ilan tebliğe çok yoğun olarak ve kolay bir yol olarak başvurduğu görülmektedir. Oysa, hangi nedenle olursa olsun mükellefin haklarını ortadan kaldıracak sonuçları doğuracak uygulamaların hukuk nezdinde kabul görmeyeceği kesindir.

7201 Sayılı Tebligat Kanununun uygulama ölçüsünün ne olacağı, özellikle yargı organlarında görüş ayrılıklarına sebep olmakta ve kararların oy çokluğu ile verilmesi, oy birliği sağlanamaması sonucunu doğurmaktadır.

Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanunundaki tebliğ ile ilgili hükümlerin yeterli açıklıkta olmaması yargı organlarınca görüş ayrılıklarına sebep olmaktadır. Bu nedenle; 7201 sayılı Kanuna başvurmadan Vergi Usul Kanununa göre tebliğ yapılması zorunlu haller Kanunda mutlaka belirtilmelidir. Ayrıca Vergi Usul Kanununda yer alan tebliğ ile ilgili hükümler; yeterli açıklığa ve çalışmada belirtilen konulardaki eksiklikleri giderecek yeni düzenlemelere kavuşturulmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akıntürk Turgut, **Medeni Hukuk**, 13. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008.

Akdoğan Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Üçüncü Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.

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

Akyılmaz Bahtiyar, **İdare Hukuku**, Konya:Sayram Yayınları,2004.

Arslan Mehmet, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı, 2006.

Atay Ender Ethem, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi, 2006.

Bilici Nurettin, **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Ankara:Seçkin Yayıncılık,2009.

Candan Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**,Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2006.

Deliduman Seyithan,**Tebliğat Hukuk Bilgisi**, Ankara 2002.

Demirkol Selami, Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.

Derdiman Cengiz, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Bursa:Alfa Aktüel, 2007.

Dikici, M. Fatih, **İdare Hukuku İdari Yargılama Usul Hukuku**, 6. Baskı, Ankara:Agon Bilgi Akademisi, 2005.

Duran Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982.

Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, **Tebliğat Hukuku**, Ankara:1982.

Ergen, Cafer, **İdari Yargı Davaları**, 1. Baskı, Ankara:Seçkin Yayınları, 2008.

Erginay Akif, **Vergi Hukuku**, Ankara:Savaş Yayınları, 1995.

Giritli, İsmet, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, Üçüncü Baskı, İstanbul: Der Yayıncılık, 2008

Gözler, Kemal, **İdare Hukukuna Giriş**, 7. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, Eylül 2007.

Gözler Kemal, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, Bursa:Ekin Kitabevi Yayınları,1. Cilt.

Gözler Kemal, **İdare Hukuku Dersleri**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2002.

Gözübüyük, A. Şeref, Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 1.Cilt, 3. Baskı,Ankara: 2004.

Gözübüyük, Şeref, Turgut Tan, **İdare Hukuku – İdari Yargılama Hukuku**, 1. Baskı,Ankara:Turhan Kitabevi Yayınları,1999.

Gözübüyük, A. Şeref, **İdare Hukuku- İdari İşlemlerin Hukuki Rejimi**, 1. Cilt,3. Baskı.

Günday Metin, **İdare Hukuku**, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2004.

Güneş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**,1. Baskı,İstanbul:Levha Yayıncılık,Mart 2008,Yayın No:10.

Helvacı, Serap, Fulya Erlüle, **Medeni Hukuk**, İstanbul: Arıkan Basım Yayın, Yayın No:194, Hukuk Dizisi:100, 2007.

İspir Ekrem, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamalarına İlişkin Danıştay Kararları**, İstanbul:1985.

Kalabalık Halil, **İdare Hukuku Dersleri**, 1. Baskı, İstanbul: Değişim Yayınları, 2004.

Karakoç Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku**, Ankara:Siyasal Kitabevi, 6. Baskı, 1994.

Kızılot Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık,2007.

Kızılot Şükrü, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara:8.Cilt, 2008

Kızılot, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara:Savaş Yayınları, 1991, Cilt :1.

Kuru Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt:5,İstanbul 2001.

Moroğlu, Erdoğan, Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, 2.Baskı, Ankara:1982.

Muşul Timuçin, **Tebliğat Hukuku**, 2. Bası, İstanbul:2008, Arıkan Basım Yayım Dağıtım,Yayın No:219.

Neumark F., **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4.Baskı, İstanbul,1971.

Oktar Ateş, **Vergi Hukuku**, İstanbul:Filiz Kitabevi, 2005.

Onar Sıdık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3 Baskı, İstanbul 1966.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara:2006.

Özay İlhan, **Günüşığında Yöneyim II Yargısal Korunma**, Alfa Yayınları, Ocak 1996.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık, 2006.

Özyer Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara:Hesap Uzmanları Derneği Yayınları,2004.

Ruhi Ahmet Cemal, **Tebliğat Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2007.

Saban Nihal, **Vergi Hukuku**,4. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.

Şenyüz Doğan, **Vergi Usul Kanununda Tebligat**, Yaklaşım Yayıncılık:İstanbul,1997.

Terlemez, Birol, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul:Arthur Andersen Yayınları, 2001.

Turan Ahmet Uğur, **Tebliğat Hukuku-Tebliğat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Ankara 2002.

Turhan Salih,**Vergi Teorisi**, İstanbul, 1979.

Uğur Kutay, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II**, “Türk Vergi Hukukunda Tebligat”. Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.1978, Sayı:26.

Ulutam Özhan, **Türk Vergi Hukuku**, Birinci Basım, Ankara: Adım Yayıncılık, 1990.

Uysal Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**,Ankara: Nobel Yayıncılık, 2005.

Ünsal Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.

Ürel Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Yayla Yıldızhan, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul:1990.

Yılmaz Kazım, **Türk Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2005.

Sürekli Yayınlar

Aytaç Mehlika, “Uluslar arası Tebligat Hukukunun Esasları, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” **Adalet Dergisi**, Sayı:17, Ekim,2003
(http://www.yayin.adalet.gov.tr/17_sayi%20i%C3%A7erik/Mehlika%20AYTA%C3%87.htm) (28.05.2008).

Baykara, Bekir, “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler” **Vergi Dünyası**, Sayı:291, (Kasım/2005).

Baykara Bekir, “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi” E-Yaklasim,Sayı:134, Şubat/2004,(www.yaklasim.com.tr),(14.05.2007).

Erol Ahmet, “İlanen Tebliğ” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2003, Sayı:125, <http://www.mevbank.com.tr>, (03.01.2009).

Gezer Asım, “7201 Sayılı Tebligat Kanununda Yapılan Değişikliklerin V.U.K.’nın Tebligat Hükümlerine Yansıyan Yönleri”, **Vergi Sorunları**, Yıl:5 Sayı:1986/II

Kaya Ufuk, “Vergi Hukukunda İlanen Tebliğ Yönteminin İncelenmesi”, **E-Yaklaşım**, Mart 2007, Sayı:171, (www.yaklasim.com.tr), (09.10.2007).

Uyar Talih, “İcra hukukunda Tebligat” **İstanbul Barosu Dergisi**, Sayı: 2004/2

Soyalp Derya, “Tebligat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu**, Yıl15, Sayı:95, Ağustos 2007).

Şenyüz, Doğan, “ Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, **Yaklaşım Dergisi**, Mart:2008, S.183, (www.yaklasim.com.tr).

Ürel Gürel, “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Tebliğ Esasları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2002, Sayı,118, <http://www.mevbank.com.tr>, (14.04.2009).

Yargı Kararları

Danıştay 3. Daire 25.10.1984, K.2994, E.677/1984.(İspir Ekrem, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamalarına İlişkin Danıştay Kararları**, İstanbul:1985,s.152).

Danıştay 3. Daire, E.1984/677, K.1984/2994, (Soyalp Derya, “Tebligat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu**, Yıl15, Sayı:95, Ağustos 2007).

Danıştay 3. Dairesi'nin 29.01.1991 gün ve E.1989/53, K. 1991/198 (Demirkol Selami, Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İstanbul: Beta Yayınları, 2. Baskı, 2006).

Danıştay 3. Daire, 09.06.1999, E.1998/04481, K.1999/02394, (Dialog Prestig Mevzuat Sitesi, Danıştay Kararları), (08.06.2008).

Danıştay 3. Daire, 18.03.2003 - E.2002/2086 - K.2003/1169, (Kazancı Hukuk Programı, Danıştay Kararları), (18.01.2009).

Danıştay 3. Daire, 30.05.2001 tarih E. 1999/3148, K. 2001/2091 (E-Yaklaşım), (24.05.2009).

Danıştay 3. Daire, 20.03.2007 tarih, E.2006/4002, K.2007/2453 sayılı karar, (Kazancı Hukuk Programı), <http://www.kazanci.com/>, (19.08.2008).

Danıştay 3. Dairesi'nin 29.01.1991 gün ve E.1989/53, K. 1991/198 sayılı kararı (Demirkol Selami, Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İstanbul: Beta Yayınları, 2. Baskı, 2006).

Danıştay 3. Daire, 20.05.1998 tarih, E.1997/1359, K.1998/1723, (Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>), (20.02.2009)

Danıştay 3. Daire, 02.03.2000 tarih, E. 1998/3039, K.2000/865, (Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>), (30.01.2009).

Danıştay 4. Daire, 07.10.1999 tarih, E:1998/4783, K:1999/3374 (Terlemez Birol, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul:Arthur Andersen Yayınları, 2001).

Danıştay 4. Dairesi, 09.01.1985 tarih, 1985/1107 sayılı karar (İspir Ekrem, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamalarına İlişkin Danıştay Kararları**, İstanbul:1985).

Danıştay 4. Daire, 07.10.1999 tarih, E:1998/4783, K:1999/3374 (Terlemez Birol, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul:Arthur Andersen Yayınları, 2001).

Danıştay 4. Daire 30.06.1969 tarih E. 1967/3446 K. 1969/3285 (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>), (10.09.2007).

Danıştay 4. Daire 08.02.1990, E. 1987/ 3262 K. 1990/400 (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>), (10.09.2007).

Danıştay 4. Daire, E. 1980/1803, K. 1980/2685, (Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık, 2006).

Danıştay 4. Daire, 10.1972 tarih, 4896/5477 sayılı kararı (Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, **Tebliğat Hukuku**, Ankara:1982).

Danıştay 4. Daire,08.02.2000 tarih, E: 1999/1501, K: 2000/373 sayılı karar. (Terlemez Birol, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul.Arthur Andersen Yayınları,2001).

Danıştay 4 Daire, E. 1995/1916, K. 1995/ 5770 (Soyalp Derya, “Tebliğat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu**, Yıl15, Sayı:95, Ağustos 2007).

Danıştay 4. Saire, 06.07.2005 tarih, E.2005/361, K. 2005/1694, (Kızılot Şükrü, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara:8.Cilt, 2008).

Danıştay 4. Daire, 06.07.2005, E.2005/361, K. 2005/1694, (Kızılot Şükrü, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)** Ankara:8.Cilt, 2008).

Danıştay 4. Daire, 23.05.2002 tarih, E.2001/4766, K. 2002/2190, (Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu”,**Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1)

Danıştay 4. Daire, 19.10.2006 tarih E.2006/791, K. 2006/1983, (Kızılot Şükrü,**Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)** Ankara:8.Cilt, 2008).

Danıştay 4. Daire, 13.11.2006, E.2006/1433, K.2006/2157, (E-Yaklaşım, Danıştay Kararları, (www.yaklasim.com.tr), (10.10.2008).

Danıştay 4. Daire, 31.05.2000 tarih, E.1999/5833, K.2000/2466 (E-Yaklaşım, Danıştay Kararları, (www.yaklasim.com.tr),(10.02.2009).

Danıştay 4. Daire, 25.09.1997 tarih, E.1996/5631, K.1997/2750 sayılı karar (Lebib Yalkın Mevzuat Sitesi, Danıştay Kararları,(www.mevbank.com.tr), (08.01.2009) .

Danıştay 4. Dairesi 17.10.1988, E.1988/193, K. 1988/3456. (Demirkol Selami, Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İstanbul: Beta Yayınları, 2. Baskı,2006,s.1171).

Danıştay 4. Daire, 29.06.2004 tarih, E.2003/1803, K.2004/1564, (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>) (10.12.2008).

Danıştay 4. Daire, 10.10.2006 tarih, E. 2006/3801, K. 2006/1781 (E-Yaklaşım Danıştay Kararları, (www.yaklasim.com.tr), (10.10.2008).

Danıştay 4. Daire, 22.05.2003 tarih, E. 2002/3365, K.2003/1457 sayılı karar, (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>),(19.08.2008).

Danıştay 4. Daire, 19.11.1998 tarih, E. 1997/5965, K.1998/4358 (Terlemez Birol, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul:Arthur Andersen Yayınları, 2001).

Danıştay 4. Daire 08.02.1990, E. 1987/ 3262 K. 1990/400 (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>),(10.09.2007).

Danıştay 4. Dairesi E.No: 2004/1179 K.No: 2005/227 (Seviğ Veysi, “ İlan Yoluyla Tebliğ” Dünya Gazetesi, (15.02.2006).

Danıştay 4. Daire, 15.03.1999 tarih, E.1998/906, K. 1999/1052 sayılı karar(Demirkol Selami, Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**,İstanbul: Beta Yayınları, 2. Baskı, 2006).

Danıştay 4 Daire, E. 1995/1916, K. 1995/ 5770 (Soyalp Derya, “Tebliğat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu**, Yıl15, Sayı:95, Ağustos 2007).

Danıştay 4. Daire, 22.05.2003 tarih, E. 2002/3365, K.2003/1457 sayılı karar, Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>,(19.08.2008).

Danıştay 3. Daire,05.07.2001 tarih, E. 2000/1150, K. 2001/2696 (Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1

Danıştay 4. Daire, 25.09.1997 tarih, E.1996/5631, K.1997/2750 sayılı karar (Lebib Yalkın Mevzuat Sitesi, Danıştay Kararları,(www.mevbank.com.tr), (08.01.2009).

Danıştay 4. Daire, 13.06.2000 tarih, E.1999/6316, K.2000/2792, (Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1

Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1997/1536, 1998/688 ve E.2002/3035 K. 2003/3485 sayılı kararları, (Doğrusöz Bumin,“İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (1)”, **Dünya Gazetesi**, (25.08.2005).

Danıştay 4. Daire, E:1973/2728, K. 1974/1233 (Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık, 2006).

Danıştay 5. Daire, 22.11.1988 tarih, E.1988/2845, K.1988/2749 sayılı kararı (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>),(10.09.2007).

Danıştay 7. Daire, 21.11.1972 günlü ve E. 1971/1923, K.1972/4356 sayılı kararı (Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>),(28.05.2008).

Danıştay 7. Daire, 21.11.1972 tarih, E. 1971-1323, K.1972-4356 sayılı kararı,(Uğur Kutay, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.1978, Sayı:26).

Danıştay 7. Daire,06.05.2002 tarih, E.2001/4960, K.2002/1762, (Lebib Yalkın Danıştay Kararları, (<http://www.mevbank.com.tr>), (10.01.2009)

Danıştay 7. Daire, 01.11.2000 tarih, E.2000/1071, K.2000/3046, (Lebib Yalkın Danıştay Kararları, (<http://www.mevbank.com.tr>), (20.02.2009)

Danıştay 7. Daire,06.05.2002 tarih, E.2001/4960, K.2002/1762, (Lebib Yalkın Danıştay Kararları, (<http://www.mevbank.com.tr>), (10.01.2009)

Danıştay 7. Daire,13.11.2002 tarih, E.2000/5771, K.2002/3536, (Lebib Yalkın Danıştay Kararları,(www.mevbank.com.tr), (03.05.2008).

Danıştay 7. Daire, E.2000/641, K.2002/282, (Soyalp Derya, “Tebliğat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu**, Yıl15, Sayı:95, Ağustos 2007).

Danıştay 7. Dairesi, 02.03.2004 tarih, E.2001/1844, (Doğrusöz Bumin,“İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (2)”, **Dünya Gazetesi**, (25.08.2005).

Danıştay 7. Daire, 11.04.1973 tarih, 976/1052 sayılı kararı (Şenyüz Doğan, **Vergi Usul Kanununda Tebliğat**, Yaklaşım Yayıncılık:İstanbul,1997)

Danıştay 9. Daire, 17.10.2006 tarih, E.2003/856, K.2006/3972,(Kızılot Şükrü, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara:8.Cilt, 2008).

Danıştay 9. Daire, 17.03.1998 tarih, E. 1997/4664, K.1998/1221 sayılı kararı,(Kazancı Hukuk Programı, <http://www.kazanci.com/>),(19.08.2008).

Danıştay 9. Daire, 21.01.2003 tarih, E.2000/4324 K..2003/34, (Kazancı Hukuk Programı,Danıştay Kararları), (<http://www.kazanci.com/>), (03.05.2008).

Danıştay 9. Daire, 23.09.1987 tarih, E. 1986/2915, K.1987/2579 sayılı karar (Demirkol Selami, M. Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Dava Daireleri Karar Özetleri**, İkinci Baskı, İstanbul: Beta Basım,2006,s.1170).

Danıştay 11.Daire,13.12.1999 tarih ve E. 1999/2847 K:1999/4946 sayılı kararı,(Kazancı Hukuk Programı, Danıştay Kararları,(<http://www.kazanci.com/>) (18.10.2008)

Danıştay 11. Daire, 11.11.1997 tarih E.1996/6608, K. 1997/3959, (Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (09.10.2008)

Danıştay 11. Daire, E.1995/2722, K:1995/763, (Soyalp Derya, “Tebliğat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu**, Yıl15, Sayı:95, Ağustos 2007).

Danıştay 11. Daire, 11.11.1997 tarih, E. 1996/6914, K:1997/3953 sayılı karar (Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu”,**Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1).

Danıştay 11. Daire, 08.03.2000 tarih, E.1998/4479, K. 2000/933, (Kazancı Hukuk Programı, (<http://www.kazanci.com/>), (03.05.2008).

Danıştay 11. Dairesi, 24.11.1997 tarih, E.1996/5661,K.1997/4199 (Kazancı Hukuk Programı, Danıştay Kararları),(<http://www.kazanci.com/>), (27.03.2009).

Danıştay 11. Daire, 20.10.1997, E.1996/5377, K.1997/3611,(Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Seri:3 Cilt:1

Danıştay 13 Daire, 12.04.1976 tarih E.1975/432, K.1976/1173 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>), (25.05.2008).

Danıştay 11. Dairesi E. 1997/1045, K. 1998/1679 ve E. 1997/1409, K. 1998/3215 sayılı kararları, (Doğrusöz Bumin, “İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (1)”, **Dünya Gazetesi**, (25.08.2005).

Danıştay 14. Daire, 17.02.2005 tarih, E. 2004/1775, K.2005/244. (Kızılot Şükrü, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara:2008, Cilt:8, s.592.)

Yargıtay 18. Hukuk Dairesi, 31.01.2003 tarih E.2002/11316, K. 2003/545sayılı Kararı. (Ruhi Ahmet Cemal, **Tebliğat Hukuku**, 5. Baskı, Ankara:Seçkin Yayınları, 2007

T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 16.03.1995 tarih, E.1995/312, K.1997/162 (Lebib Yalkın Danıştay Kararları, <http://www.mevbank.com.tr>, (10.01.2009).

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 05.06.1992 tarih, E.1991/181, K.1992/280 **Kazancı Hukuk Programı**, (<http://www.kazanci.com/>), (21.10.2008).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kararı, 31.01.2003 E. 2002/205-K. 2003/14, (E-Yaklaşım, Danıştay Kararları,(www.yaklasim.com.tr), (20.01.2009).

Tebliğ ve Özelgeler

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.03.1998 tarih ve B.07.0.GEL.28/2864-124-2770/11074 Sayılı Özelgesi. (www.gelirler.gov.tr), (28.10.2008)

Maliye Bakanlığı'nın 14.12.1988 tarih ve 1-24418-94-164/79481 sayılı özelgesi (Kızılot Şükrü Danıştay Kararları ve Özelgeler 2 Cilt s.2089).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Ordu Valiliği'ne gönderdiği 15.11.1995 tarih ve 63521 sayılı yazısı, (www.gelirler.gov.tr), (10.03.2009).

T.C. Maliye Bakanlığı, 345 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:28/02/2005, Resmi Gazete Sayısı:25741, (www.gelirler.gov.tr), (20.03.2009).

T.C. Maliye Bakanlığı, 388 Sıra No. lu, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:20.12.2008, Resmi Gazete Sayısı:27086, (www.gelirler.gov.tr), (20.03.2009).

Tezler

Filizer Mehmet Kadir, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı Müessesesi** Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul:1999, Danışman:Bumin Doğrusöz.s.48-49.

İnternet

Tebliğ,-Tebliğat, Türk Dil Kurumu,
<http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA> (06 Kasım 2007)

Tebliğat Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı.22.12.2008 Sevk Tarihi, (<http://www.kgm.adalet.gov.tr/basbakanlik/tblgtkantas.pdf>), (02.01.2009).

Arpa Yasemin, "E-Postayla Tebliğat Büyük Sakıncalar Doğurur" NTV-MSNBS (<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/472685.asp>), (07.03.2009)

Baş Murat, "Vergi Borçları ve Cezaların Tebliği ve Hatalı Tebliğlerdeki Maliyenin Durumu, Mükellefin Hakları" (<http://www.muhasibetr.com/>), (30.05.2007).

Ağar Serkan, "İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı" <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm> (10.09.2007)

Tebliğat Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı.22.12.2008 Sevk Tarihi, (<http://www.kgm.adalet.gov.tr/basbakanlik/tblgtkantas.pdf>), (02.01.2009).

E-Yaklaşım, Vergi Usul Kanunu, (www.yaklasim.com), (12.12.2008)

Yumuşak Adalet, “Vergilendirme Süreci”, Türk Hukuk Sitesi,
(http://www.turkhukuksitesi.com/makale_264.htm), (18.02.2008)

Diğer Yayınlar

Doğrusöz Bumin, “İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (1)” **Dünya Gazetesi**, (22.08.2005).

Doğrusöz Bumin, “İhbarname Ekinde Raporun da Tebliği Gerekmez mi? (2)” **Dünya Gazetesi**, (25.08.2005).

Kese Berber Leyla, “E-Postayla Tebligat Tartışılmaya Başlandı”, **Radikal Gazetesi**, (23.01.2009).

Seviğ Veysi, “İlan Yolu İle Tebliğ,” **Dünya Gazetesi**, (15.02.2006).

Seviğ Veysi, “Vergi Hukukunda Tebliğ,” **Referans Gazetesi**, (25.03.2008).

Seviğ Veysi, “İlanen Tebligat Koşulları”, **Dünya Gazetesi**, 30.11.2006,
(http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarla), (30.08.2008).