

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

VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGATIN ÖNEMİ

İLKAY ALKAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Kasım 2017

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

VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGATIN ÖNEMİ

İLKAY ALKAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Kasım 2017

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİGATIN ÖNEMİ

İLKAY ALKAN
Enstitü No: 132008334

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
(Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Murat Azaltun
(Okan Üniversitesi)

Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN
(İstanbul Ticaret Üniversitesi)

İSTANBUL, Kasım 2017

ÖNSÖZ

“*Vergi Usul Hukukunda Tebligatın Önemi*” adlı çalışmamın amacı, tebliğ işleminin Vergi Usul Kanunu açısından nasıl yapılması gerektiği ve uygulamada nasıl yapıldığıdır. Uygulamada ortaya çıkan sorunlar incelenerek bazı sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Yüksek lisans tez konumun belirlenmesinde, yaptığım araştırmalarda, tezin yazımında ve danıştığım bütün konularda yardımlarını eksik etmeyen değerli tecrübelerinden faydalandığım danışmanım sayın hocam Doç. Dr. Hakan TAŞTAN’ a manevi desteklerinden dolayı aileme, bütün hocalarıma ve arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

İlkay ALKAN
İstanbul, 2017

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
KISALTMALAR.....	viii
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. TEBLİGATA İLİŞKİN KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR.....	2
2.1. TEBLİĞ VE İDARİ İŞLEM KAVRAMLARI.....	2
2.1.1. Tebliğ Kavramı.....	2
2.1.2. İdari İşlem Kavramı.....	3
2.1.2.1. İdari İşlemin Özellikleri.....	4
2.1.2.1.1. İdari Makamlar Tarafından Yapılması.....	4
2.1.2.1.2. Tek Yanlı Olması.....	4
2.1.2.1.3. İcrai Olması.....	5
2.1.2.1.4. Resen İcra Edilebilir Olması.....	6
2.1.2.1.5. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanması.....	6
2.1.2.1.6. Hukuki Sonuç Doğurması.....	6
2.1.2.1.7. Yazılı Olması.....	7

2.1.2.1.8. Geriye Yürüyememesi.....	7
2.1.2.2. İdari İşlemin Unsurları.....	8
2.1.2.2.1. Yetki Unsuru.....	9
2.1.2.2.2. Şekil ve Usul Unsuru.....	9
2.1.2.2.3. Sebep Unsuru.....	11
2.1.2.2.4. Konu Unsuru.....	11
2.1.2.2.5. Amaç Unsuru.....	12
2.1.3. Tebliğin Amacı ve Önemi.....	13
2.1.3.1. Tebliğin Amacı.....	13
2.1.3.2. Tebliğin Hukuki Açıdan Önemi.....	13
2.2. HUKUKSAL DAYANAKLARINA GÖRE TEBLİĞ	
TÜRLERİ.....	15
2.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ.....	15
2.2.2. 7201 Sayılı Tebligat Kanununa Göre Tebliğ.....	16
BÖLÜM 3. VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ	19
3.1. YURT İÇİNDE TEBLİĞ	19
3.1.1. Tebliğin Hukuki Niteliği.....	19
3.1.1.1. Vergi Hukuku Açısından.....	19
3.1.1.2. İdare Hukuku Açısından.....	20
3.1.2. Tebliğ Edilecek Belge.....	20
3.1.3. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler.....	22
3.1.4. Tebliğ Yapılacak Kimseler.....	22
3.1.4.1. Gerçek Kişilere Tebliğ.....	23
3.1.4.1.1. Mükellefin İkametgahında Bulunanlara veya İşyerinde Personele Tebliğ.....	23

3.1.4.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ.....	25
3.1.4.1.3. Vekalet Sahibine Tebliğ.....	27
3.1.4.2. Tüzel Kişilere Yapılacak Tebliğ.....	29
3.1.4.3. Tebliğ İle İlgili Diğer Özellikli Haller.....	31
3.2. YURT DIŞINDA TEBLİĞ.....	33
3.3. VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ.....	37
3.3.1. Genel Olarak.....	37
3.3.2. Posta Yoluyla Tebliğ.....	37
3.3.2.1. Kapalı Zarf Esası.....	39
3.3.2.2. Bilinen Adreslere Tebliğ.....	39
3.3.2.3. Tebliğ Evrakının Teslimi.....	42
3.3.3. İlan Yoluyla Tebliğ.....	45
3.3.3.1. Tebliğin İlan Yoluyla Yapılacağı Durumlar.....	45
3.3.3.2. İlan Yoluyla Tebliğde Usul.....	48
3.3.4. Dairede veya Komisyonda Tebliğ.....	50
3.3.5. Memur Vasıtasıyla Tebliğ.....	51
3.3.6. Elektronik Ortamda Tebliğ.....	51
BÖLÜM 4. TEBLİĞDE HATA VE VERGİ USUL KANUNUNDA	
TEBLİĞİN SONUÇLARI.....	59
4.1. TEBLİĞDE HATA.....	59
4.1.1. Genel Açıklamalar.....	59
4.1.2. Tebliğ Edilen Belgede Hata.....	60
4.1.2.1. Esasa Etkili Şekil Hataları.....	61
4.1.2.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları.....	61
4.1.3. Tebliğ Usulünde Yapılan Hata.....	62

4.2. TEBLİĞİN SONUÇLARI.....	63
4.2.1. Genel Açıklamalar	63
4.2.2. Tebliğin Vergi Tahsiline Etkileri.....	64
4.2.3. Tebliğin Zamanaşımına Etkileri.....	65
4.2.4. Tebliğin Borcun Vadesine Etkileri.....	66
4.3. VERGİSEL İŞLEMLERİN TEBLİĞİNDE ORTAYA	
ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜMLERİ	
4.3.1. Verginin Tarh ve Tahakkukunda Tebligata İlişkin Sorunlar ve	
Çözümler.....	67
4.3.2. Vergi Suçunun Oluşumunda Tebligata İlişkin Sorunlar.....	68
BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	71
KAYNAKLAR.....	74
ÖZGEÇMİŞ.....	81

ÖZET

VERGİ USUL HUKUNDA TEBLİGATIN ÖNEMİ

Vergi Usul Hukukunda tebliğ önemli ve üzerinde durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır, tebliğ işlemi ile ilgili yapılacak bir hata, vergilendirme ile ilgili ve hukuki sonuç doğuracak işlemlerin mükellefe zamanında iletilmemesine, kamu otoritesinin vergi alacağının ötelenmesine ya da zamanaşımı gibi nedenlerle alacağında kayıplar meydana gelmesine, mükellefin ise kendisine tanınan sürelerden faydalanamaması gibi olumsuz durumlara yol açabilecektir.

Tebliğ işlemi öneminden dolayı özel olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Özel kanunda hüküm bulunmayan durumlarda ise genel kanun niteliğinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanunun hükümleri uygulanacaktır.

Çalışmamızda 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğ işlemi ile ilgili teorik ve kavramsal tanımlamalar yapılmış, uygulamada ortaya çıkan sorunlar aksaklık ve eksiklikler açıklanmıştır. Bu amaçla kanunda, Danıştay kararların da, ve doktrinde yer alan görüşler incelenmiş, tebliğ işlemi ilgili meydana gelen aksaklıklar hakkında değerlendirme yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Tebliğ, Vergi Usul Kanunu, İdari İşlem, Tebligat Kanunu

Tarih: 30.11.2017

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF NOTICE IN TAX LAW

Notification in tax procedural law is as a subject that needs to be emphasized and as an important.

A mistake to be made regarding the notification process, will lead to the transfer of transactions related to taxation and the resulting legal consequences as well as other negative situations, cannot to be transmitted the taxpayer on time.

The mistake will cause postpone the tax of the public authority, or due to timeouts, it may be lead to loss of public authority in its receivables. And the taxpayer can lead to negative situations such as not being able to benefit from the periods granted to him.

The notification procedure is regulated in the tax procedure law 213 specifically for its importance. In cases which there is no provision in the special clause, the provisions of the Notification Law No. 7201, which is the general law, shall apply.

In our work, the theoretical and conceptual definitions related to the notification procedure in the Tax Procedure Law No: 213 have been made and the problems and deficiencies in practice have been tried to be explained.

Keywords : Notification, Tax Procedure Law, Administrative Transaction, Notification Law

Date : 30.11.2017

KISALTMALAR

AATHUK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu

APS : Acele Posta Servisi

DMK : Devlet Memurları Kanunu

Dnş. : Danıştay

E. : Esas

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

MK : Medeni Kanun

Md. : Madde

Mük. : Mükerrer

No : Numara

Ör. : Örnek

PTT : Posta ve Telgraf Teşkilatı

s. : Sayfa

TMK : Türk Medeni Kanunu

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

TL : Türk Lirası

Teb.K. : Tebligat Kanunu

UYAP : Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi

Vb. : Ve Benzeri

VUK : Vergi Usul Kanunu

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Vergi Hukukunun önemli konularından biri olan tebliğ; 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun dışında özel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93.-109. Maddeleri arasında belirlenmiştir. Vergi, kamu hizmetlerinin sağlanmasında en önemli araçlardan birisidir ve tebliğ bu aracın muhataplarına önceden belirlenmiş şekil ve yöntemlerle iletilmesidir. Vergi Usul Kanunu'na göre Tebliğ; Vergilendirme ile ilgili ve bir hüküm ifade eden yazının muhataplarına önceden belirlenmiş şekil şartları ile iletilmesidir.

Vergi Usul Hukukunda Tebligat önemli bir yer sahiptir. Mükellefin sorumlu olduğu ve ödemesi gereken vergiden haberdar olması, bu sorumluluğunu yerine getirerek ödemesi ve bazı süreleri başlatması tebliğe bağlıdır. Vergi Usul Kanununda hüküm olduğu sürece vergi ile ilgili tebligat işlemleri bu hükümlere göre yapılacak, hüküm olmadığı durumlarda ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun hükümleri uygulanacaktır. Vergilendirme ile ilgili hukuki işlemlerin başlaması için gerekli olan tebliğ, farklı sebeplerden dolayı muhatabına ulaşmaya bilmektedir. Tebliğin yapılamaması hukuki sürelerin başlamasına engel olmakla birlikte insanların sorumluluklarını yerine getirememelerine de sebep olmaktadır. Aynı zamanda tebligatı yapan kişilerin tebligat usullerine uygun davranmamaları da çeşitli sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmanın konusu, Vergi Usul Hukukun da tebligatın önemi olup konu ile ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun konuya ilişkin ilgili bölümleri incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, giriş ve amaç bölümüne yer vermiş olmakla birlikte, ikinci bölümde; tebliğ ve idari işlem kavramları özellikleri ile birlikte açıklanmış, tebliğin amacı ve önemi anlatılarak hukuksal dayanaklarına göre tebliğ türlerinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde; Vergi Usul Hukukuna göre yurt içinde ve yurt dışında yapılan tebliğin niteliği ile tebliğ çeşitleri açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise tebliğde meydana gelebilecek hatalardan bahsedilerek tebliğin sonuçları hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise konu ile ilgili sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

BÖLÜM 2. TEBLİGATA İLİŞKİN KAVRAM VE AÇIKLAMALAR

2.1. TEBLİĞ VE İDARİ İŞLEM KAVRAMLARI

Bu bölümde tebliğ ve idari işlem kavramları açıklanarak özelliklerinden bahsedilmiş ve tebliğin amaç ve önemi konusunda bilgi verilmiştir.

2.1.1. Tebliğ Kavramı

Tebliğ kelimesi Arapça “belağa” kelimesinden gelir ve anlamı yetiştirmek, eriştirmek, duyurmak, bildirmek, haber vermek anlamlarına gelmektedir. Tebliğ kelimesinin sözlük anlamı ise; bildirme veya bildirim demektir. Vergi Usul Kanunu madde 21’e göre Tebliğ; vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.¹

Tebliğ, vergi literatüründe üç farklı ya da anlamdaki durumu ifade etmek üzere kullanılmaktadır. İlki vergi hukukunun kaynağı olarak ortaya konan bakanlık tebliğleri, ikincisi vergilendirme sürecinin bir aşamasını belirten tebliğ, üçüncüsü ise vergilendirme ile ilgili bilumum vesika ve yazıların mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak ifade edebileceğimiz tebliğdir.²

Tebliğat kelimesi ise tebliğ kelimesinin çoğulu olup sözlük anlamı bir bilgi veya haberin ilgili kimselere bildirilmesi anlamına gelmektedir. Tebliğ hukuki bir işlemdir; fakat kendi başına sonuç doğuran nihai bir işlem değil, usulü ve uygulamaya yönelik idari bir işlemdir.

Vergi hukukunda da idare ile mükellef ya da sorumlu arasında bir hukuki ilişki vardır. Bu ilişki gereği karşılıklı bazı hak ve ödevler doğmaktadır. Mükellef vergi borcunu zamanında ödemekle görevlidir. Bunun yanında beyanname verme ve defter

¹ Ejder Yılmaz ve Tacar Çağlar, **Tebliğat Hukuku**, 6.Baskı Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s.712.

² Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, 2.Baskı Yaklaşım Yay, Bursa, 1997, s.8.

tutma gibi bazı ödevleri daha vardır. Bu ödevler yanında mükellef yapılan işlemlerin haksızlığını ileri sürebilmek için yargı kuruluşlarına başvurma hakkına sahiptir. Mükellef bu hak ve ödevlerinin gereğini yapabilmesi için yapılan işlemlerden haberdar olmalıdır.³

Vergi Usul Kanununun vergilendirme başlıklı birinci kitabının beşinci bölümünde 93 ve 109. Maddeler arasında tebliğlerle ilgili hükümler düzenlenmektedir.⁴ Yasal tanımlamaya göre, “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*”⁵

Tebliğ edilecek belgeler genel olarak şunlardır:⁶

- a- Vergi ceza ihbarnameleri
- b- Bazı takdir kararları
- c- Yargı organları tarafından verilen kararlar üzerine düzenlenen ödeme emirleri ile uygulamada 2 numaralı ihbarname olarak adlandırılan bildirim dosyasıyla düzenlenen ödeme emirleri.
- d- Defter ve belge ibrazı için gönderilen yazılar
- e- Veraset ve intikal vergisine beyan çağrısı
- f- Mükellefiyet tesisine ilişkin yazı ve yoklama fişleri
- g- Bilgi isteme yazıları

İşin gereği olarak yukarıda belirtilen ve hukuki sonuç doğurması nedeniyle mutlak suretle muhataba ulaşması gereken belge ve kararların muhatabına tebliğ edilmesi söz konusu olabilmektedir. Örneğin uzlaşmaya davet yazıları gibi. Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak olan tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.⁷

2.1.2. İdari İşlem Kavramı

İdari işlem türlerinin çeşitliliği idari işlem kavramının tanımlanmasını güçleştirmektedir.

³ Sadık Kırbaş (I), **Vergi Hukuku**, 19.Baskı, Siyasal Kitabevi, 2012, s.114.

⁴ Serdar Bulut, “*Tebliğ ve Elektronik Ortamda Tebliğ (E Tebliğ)*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 271, 2011, s.185.

⁵ VUK, Md.21.

⁶ Yılmaz ve Çağlar, s.839.

⁷ Bulut, s.185.

İdare görevlerini yaparken ve yetkilerini kullanırken, önceden konulmuş kural ve esaslar içinde hareket eder. İdarenin sahip olduğu tüzel kişilik adına, kamu görevlileri denilen kişiler idarenin işlem ve eylemlerini yerine getirir. İdarenin işlem ve eylemleri çok ve çeşitlidir.⁸

İdarenin faaliyetleri içinde hukuksal işlemler önemli bir yer tutar. Bunlar hukuksal nitelikleri dikkate alınarak çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Buna karşılık idarenin eylemlerini aynı biçimde sınıflandırma olanağı yoktur. İdari eylemler çoğu kez idari işlemlerin uygulanması, hazırlanması, ya da bazı hizmetlerin yürütülmesi biçiminde kendisini gösterir.⁹

İdari İşlem, İdarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanıma göre idari işlemin; “irade açıklaması” ve “hukuki sonuç” olmak üzere iki unsuru vardır. Bu iki unsur bir araya geldiği takdirde idari işlem kurulur.¹⁰

2.1.2.1. İdari İşlemin Özellikleri

İdari işlemin özellikleri şunlardır; İdari makamlar tarafından yapılması, tek yanlı olması, icrai olması, resen icra edilebilir olması, hukuka uygunluk karinesinden yararlanması, hukuki sonuç doğurması, yazılı olması ve geriye yürüyememesidir.

2.1.2.1.1. İdari Makamlar Tarafından Yapılması

İdari işlem, tek yanlı bir irade açıklamasının tek başına sonuç doğurmasıdır. İdari işlemde, idare tarafından yapılan bir irade açıklaması söz konusudur. İdari işlemleri diğerlerinden ayıran özelliği, ilgilinin üzerinde ve onun iradesi dışında bir sonuç doğurmasıdır.¹¹

İdari işlem idari makamlar tarafından yapılır. Ayırt edici özelliği ise kamu gücü kullanılarak yapılmasıdır.

2.1.2.1.2. Tek Yanlı Olması

İdari işlemlerde tek yönlü bir irade açıklaması vardır; yani karşı tarafın rıza ve muvafakatine gerek yoktur. Örneğin müşterek kararnamelerde başbakan, cumhurbaşkanı ve ilgili bakanın iradesi gerekir; ancak bu tek yönlü bir iradedir. Tek

⁸ Ahmet Emrah Akyazan, “*Mali Açısından İdari İşlemler*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 85, 2009, s.220.

⁹ Akyazan, s.220.

¹⁰ Akyazan, s.220.

¹¹ Web_1, E.T. 12.10.2016

yanlıdan anlaşılması gereken, iradenin tek yönlü olduğudur; tek bir iradenin varlığı değildir.¹²

İdari işlem birden fazla makam tarafından yapılabilir bu durum tek yanlı olma özelliğini değiştirmemektedir. Burada önemli olan nokta tek bir irade değil, tek yönlü olmasıdır.

2.1.2.1.3. İcrai Olması

İdari işlem hukuki etki yaratır. İdari işlem ile ortaya çıkan hukuki sonuçlar, idari işlemin “icrai olma” özelliğini oluşturur. “İcrai olma” kavramını, “yürütülmesi zorunlu olma” şeklinde anlamak gerekir. İdari işlemin, başka bir işlemin varlığına gerek olmaksızın üçüncü kişiler üzerinde çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle, doğrudan doğruya etkisini göstermesine, idari işlemin icrai olma özelliği yol açmaktadır.

İdari işlemle getirilen hukuki sonuçlara muhatabın karşı çıkması halinde, idareye tanınan resen icra ve cebren icra gibi ayrıcalıklı yetkiler de hep işlemin “icrai olma” özelliğinden kaynaklanmaktadır.¹³

İstisnaları; İcrailik, idari işlemin özellikleri arasında belirtilmekle birlikte; bunun bazı istisnaları vardır:

Hazırlık İşlemleri: İdarenin icrai işleme hazırlık mahiyetinde yapması gereken işlemleri ifade eder. Bunlar, tek başına ilgililerle ilgili hüküm ve sonuç doğurmaz. (İmar planı icrai işlemdir ancak onun hazırlık aşaması icrai işlem değildir.)

Gösterici ya da Belirtici İşlemler: İdari işlem yapıldıktan sonra ortaya çıkan durumun ne olduğunu öğrenmek üzere ilgilinin idareye bir talepte bulunabilir. İdarenin bu talep üzerine ortaya çıkan sonucu ilgiliye bildirmesi gösterici işlemdir; kurucu nitelik arz etmez. İdare, gösterici işlem yaparken kurucu nitelikte işlemleri de bununla birlikte ilgiliye bildirebileceğinden; bu durum her zaman mutlaklık taşımaz.

İç Düzen İşlemleri: İdarenin iç işleyişini kolaylaştırmaya dönük, ilgililer üzerinde hüküm ve sonuç doğurmayan işlemlerdir. Direktif, sirküler, talimat gibi adlarla karşımıza çıkar. Bu işlemleri idari amir yapar ve bu yetkisi hiyerarşiden kaynaklanır.

İç düzen işlemlerini, idarenin düzenleyici işlemlerinden ayıran nedir? İç düzen işlemlerinde ilgililer, (ör. emri alan memurlar) o işlemin kendi üzerlerinde hüküm ve sonuç doğmasını beklemeden bu işleme karşı yargı yoluna başvuramazlar. İdarenin

¹² Web_2, E.T. 12.10.2016

¹³ Halil Kalabalık, **İdare Hukuku Dersleri**, Değişim Yayınları, İstanbul 2004 s.89.

düzenleyici işlemlerinde ise hüküm ve sonuç doğmasını beklemeden yargı yoluna başvurulabilirler. Bu noktada bir mutlaklık yoktur.¹⁴

2.1.2.1.4. Resen İcra Edilebilir Olması

İdare resen icra yetkisine sahiptir. İdare kendi aldığı kararı yine kendisi icra edebilir, yani bu kararın hukuk alanında doğurduğu değişiklikleri maddî alana uygulayabilir. Örneğin, işten çıkarma ile ilgili idari işlemi (kararı) idare resen icra eder, bu kişiye maaş ödemez. Ancak bazen idarenin idari işlemin gereğini resen icra edebilmesi için yasal yetkiye ihtiyacı vardır, bu hallerde idarenin adli yargıya başvurusu gerekir. Örneğin, bir idari kararın kamulaştırılan bir gayrimenkulün tapuda idare adına tescili için, mal sahibinin rızası yoksa Asliye Hukuk Mahkemesi kararı gerekir.¹⁵

2.1.2.1.5. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanması

İdari işlemlerin hukuka uygun olduğu varsayılmaktadır. Mahkeme kararı ile iptali söz konusu oluncaya kadar idari işlemler hukuka uygundur ve uygulanmasına devam edilmektedir.

İdare hukuku öğretisinde, idarenin işlemlerinin tek taraflı ve resen icra edilebilir olma özelliğinden dolayı, idarenin almış olduğu kararları hukuka uygunluk karinesinden hareketle hakim kararına ve muhatabının rızasına ihtiyaç duyulmaksızın uygulanabileceği kabul edilmektedir.

İdarenin işlemi hukuka aykırı ise menfaati ya da hakkı etkilenen taraf yargıya gidebilecek ve işlemi iptal ettirebilecektir. Burada kritik konu hukuka aykırı olduğu iddiası ileri sürülen işlemin yürürlüğünün devam edip etmeyeceği konusudur. 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/1. Fıkrasında, “Danıştay’da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen işlemin yürütülmesini durdurmaz....” demektedir. Belirtilen düzenlemenin dayandığı gerekçe hukuka uygunluk karinesidir.¹⁶

2.1.2.1.6. Hukuki Sonuç Doğurması

Bir idari işlemin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir düzenleme ihtiva etmesi, idari işleme “hukuki işlem” niteliğini veren ve onu idari eylemden ayıran özelliğidir.

¹⁴ Web_3, E.T. 12.10.2016

¹⁵ Akyazan, s.225.

¹⁶ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2002, s.284.

İdari işlemin hukuki sonucu, işlemdeki emir cümlesi ile belirtilen düzenlemedir. Düzenleme kavramı bir yönüyle idari işlemi ortaya çıkarma faaliyetini, diğer yönüyle de bu faaliyetin sonucunu kapsar.

İdari işlemin içerdiği düzenleme, muhatabına bir yasaklama getirebilir, olumlu bir davranış talebinde bulunabilir, izin, ruhsat gibi bir hakka bağlı hukuki durumunu garantiye alabilir veya muhatabına bir hukuki teminat verilmesini öngörebilir.

İdari işlemin unsurunu oluşturan bir düzenlemeden bahsedebilmek için, düzenlemenin tamamlanmış olması zorunludur. Zira tamamlanmamış bir düzenleme içeren işlemin, hukuki etki yaratması mümkün olmayacaktır. Henüz tamamlanmamış, idari usul sürecinde devam eden, kendi başına hukuki sonuç doğurma yeteneğine sahip olmayan usulü işlemler, düzenleyicilik unsuru gerçekleşmediğinden, hukuki sonuç doğuran işlem olarak kabul edilmez.¹⁷

2.1.2.1.7. Yazılı Olması

İdari işlemin yazılı olması hukukun genel ilkelerinden değildir. İçtihatlarla ortaya konularak benimsenmiş bir ilkedir. Anayasa'nın "Yargı Yolu" başlıklı 125. Maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan; "İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar" kuralı ile idari işlemde "yazılı olma" özelliği vurgulanmaktadır.¹⁸

2.1.2.1.8. Geriye Yürüyememesi

Geriye yürümezlik hukuki güvenlik ilkesinin temellerindendir. İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin temelinde hukuki güvenlik ilkesi yatar. Henüz mevcut olmayan ve dolayısıyla ilgililerin bilmediği bir dönemde bir idari işlemi uygulamak hukuk güvenliğini sarsar.

Yürürlüğe giren yeni kuralın yürürlük tarihinden önceki dönemde hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve kuralın ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanmasını emreden hukukun genel prensibidir.

Eski dilde "makale şümul", günümüzde ise "geçmişe etki yasağı" ve "geriye yürümezlik" olarak ifade edilir.

Kanunlar için öngörülen geriye yürümezlik ilkesi, idari işlemlerin söz konusu olduğu tüm alanlarda temel bir ilkedir. Bu ilke gereğince, idari işlemler yürürlüğe girdiği andan başlayarak etkilerini doğurur. Bu etkilerin yürürlük öncesi döneme ilişkin

¹⁷ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, 2000, s.264-265.

¹⁸ Kalabalık, Halil, s.97.

olmamaları gerekir. Zira idare, geçmişini değil ancak geleceği düzenlemek ve etkilemek yetkisine sahiptir. İster bireysel olsun isterse düzenleyici nitelikte olsun idari işlemler, tesis edildikleri tarihten daha eski bir tarihe yönelik olarak hüküm ve sonuç doğuramazlar.¹⁹

İdari işlemlerin geriye yürümezlik ilkesinde bazı istisnalar vardır. Bu istisnaları şu şekilde sıralayabiliriz; *Geri alma, Kanun, Kolluk faaliyetleri çerçevesinde kişi güvenliği açısından zorunlu haller.*

Geri Alma: İdari işlemin geri alınması, onun yapıldığı tarihten itibaren (ex tunc) hukuki hayattan silinmesi, çıkarılması demektir. Geri alma, işlemi bir yandan ortadan kaldırmakta, diğer yandan bu kaldırma geçmişe etki etmektedir. Bir başka ifadeyle geri alma, işlemin yapıldığı tarihten itibaren geçersiz kılınması, yapıldığı tarih ile geri alındığı tarih arasında meydana getirdiği hukuki durumların da geçersiz hale getirilmesinin sağlanmasıdır.²⁰

Kanun: İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine kanunla istisna getirilebileceği ileri sürülmektedir. Kanun koyucu, kanunla geçmişe etkili düzenlemeler yaparak idarenin geriye yürür işlemler yapmasına izin verebilir.²¹

Kolluk faaliyetleri çerçevesinde kişi güvenliği açısından zorunlu haller: İdarenin; kamu düzenini, genel sağlığı korumak amacıyla giriştiği kolluk faaliyetleri sonucunda, kişi güvenliği noktasında zorunlu hallerde geriye yürüyen işlemler tesis etmesi mümkündür. Buna göre kolluk makamları, kişilerin güvenliğini sağlamak için bu güvenliğin kaçınılmaz olarak gerektirdiği tedbirleri geçmişe etkili olarak alabilir.²²

2.1.2.2. İdari İşlemlerin Unsurları

İdari işlemin beş unsuru bulunmakla birlikte bunlar; Yetki, şekil ve usul, sebep, konu ve amaç unsurudur. Tebliğ işlemi de idari bir işlem olduğundan dolayı bu unsurlar tebliğ işlemi için de geçerlidir.

Tebliğ hukuki bir işlemdir, ancak sonuç doğurucu değil uygulamaya yönelik idari bir işlemdir. Çalışmanın bu bölümünde idari işlemin unsurları tanımlanarak açıklanmaya çalışılmıştır.

¹⁹ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, 7.Baskı, Ekin Kitabevi, 2007, s. 370.

²⁰ Mehmet Altundış, “*Hukuki Güvenlik İlkesi*”, **Yasama Dergisi**, Sayı 10, 2008, s.69.

²¹ Altundış, s.72.

²² Altundış, s.74-75.

2.1.2.2.1. Yetki Unsuru

İdare hukuku anlamın da yetki, idari işlemin sadece kanunla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar tarafından yapılabilmesi yeteneğini ifade eder. Bu anlamda yetki, bir kişiye değil bir makama verilmiştir. Ayrıca bir hak değil, bir yükümlülüktür.²³

Yetki, belirli organ ve makamlara Anayasa ve yasalarca tanınmış karar alma ifade etmekte olup idari işlemin en önemli ögesini oluşturmaktadır. Yetki kuralları kamu düzenine ilişkin olduğu için uyumsuzluğun her safhasında taraflarca ileri sürülebileceği gibi yargı organlarınca re'sen dikkate alınır.²⁴

Yetki unsuru, karar alma yeteneği olup, konu, yer ve zaman itibariyle Anayasa ve kanunlarla belli organ, makam ve kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür. Yetki kuralları mevzuat tarafından ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Yetki kullanımı, kişi, makam, organ, yer ve zaman yönünden hukuka uygun olmalıdır.²⁵

Yetki unsurunun içinde kişi, konu, yer ve zaman bakımından yetki kavramları yer almaktadır. Kişi bakımından yetki, idari faaliyet için hangi makamın irade açıklamaya yetkili olduğunu; konu yönünden yetki ise belli konulara ilişkin kararların hangi idari makamlarca alınacağını ifade eder. Yer bakımından yetki ile yetkinin kullanılabileceği coğrafi alan; zaman bakımından yetki ile de görevlinin yetkisin belli bir süre dahilinde kullanması gerektiği belirtilmektedir.²⁶

2.1.2.2.1. Şekil ve Usul Unsuru

Genellikle şekil ve usul unsuru birlikte ele alınır ama ikisini ayrı birer unsur olarak nitelendiren yazarlar da vardır. Çalışmamız da birlikte açıklayacağız.

İYUK 2. Maddede belirtilen şekil, hem işlemin dış görünüşünü hem de işlemin hazırlanış usulünü ifade eder. Dolayısıyla idare usul kavramını da içerdiği söylenebilir. Dış görünüşten kastedilen ise hukuk dünyasında ki yansımasıdır.²⁷

İdari işlemin şekil unsuru; tesisi için yetkili idari makamca izlenmesi gerekli yöntemi (usulü) ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi, maddi varlığı anlatır. İdari işlemin şekil unsuru bakımından hukuka uygun bulunması, bu yöntem ve biçim kurallarına uygun olarak tesis edilmiş bulunmasına bağlıdır. Usul (yöntem) kuralları

²³ Web_4, E.T. 13.10.2016.

²⁴ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 1.Baskı, Ankara, Turhan kitabevi, 1998, s.325.

²⁵ Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, 1.Baskı, 2009, s.4.

²⁶ Web_5, E.T. 14.10.2016.

²⁷ Web_6, E.T. 14.10.2016.

idari işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için geçirmesi gereken aşamalarla ilgili kurallardır. İdari işlemin hukuka uygun biçimde doğabilmesi için bu kurallara uyulması zorunludur.²⁸

Gerçekten şekil unsuru idari işlemin oluşumu ve tamamlanmasıyla ilgili olarak uygulanacak her türlü şekil, izlenecek usul, merasim ve düzenlenecek belgelerin tümünü ifade eder. Bu anlamda hazırlık ve ön işlem niteliğindeki işlemle de şekil unsuruna dahildir. Bunlardaki eksiklik ve hukuka aykırılıklar da iptal nedenidir. Bir idari işlemin yapılması için uygulanması gereken şekil ve izlenmesi gereken usul kuralları mevzuatla tespit edilir.²⁹

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.³⁰

İdari işlemler kural olarak yazılı şekle tabi ise de bazı istisnaları bulunmaktadır. Örneğin, zımni işlemler yazılı olmayan işlemlerdir. Öte yandan, kolluk faaliyetleri alanında da sözlü ya da işaretle yapılan işlemler bulunmaktadır.³¹

Bir işlemin yapılmasında takip edilecek aşamalar, işlemin usulünü oluşturmaktadır. Muhtelif kanunlarda, o kanunda düzenlenen konulara ilişkin olarak usul kuralları bulunmaktadır. Örneğin; 657 sayılı kanunda atama usulleri, Vergi Usul Kanunu’nda vergileme işlemlerinin usulleri, Kamulaştırma Kanunu’nda kamulaştırma işlemlerinin usulleri, Kamu İhale Kanunu’nda ihale usulleri belirtilmektedir. İşlem yapılırken, kanunda öngörülen bu usullere uyulması gerekir. Aksi takdirde işlem hukuka aykırı olur.³²

Kural olarak idari işlemler yazılı olmak zorundadır. Ancak bazı işlemler sözlü ya da görsel nitelikte olabilirler. Şekil kuralları bazen geçerlilik bazense ispat kuralı olarak düzenlenmektedir. İdarenin susmasına da hukuki sonuç bağlanmış olabilir. Zımni ret veya zımni kabul anlamına gelebilir.

²⁸ Ali Kadioğlu, “İdari İşlemin Şekil Unsuru”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya, 2010, s.1.

²⁹ Baykara, s.5.

³⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan(I), **Vergi Hukuku**, 22.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s.104.

³¹ Web_7, E.T. 15.10.2016

³² Web_8, E.T. 15.10.2016

İdari işlemler gerekçeli olmalıdır. Ancak gerekçeli olmaması durumunda Danıştay kararlarına göre işlem her zaman sakatlanmış olmamaktadır. Kanununun işlemin gerekçeli olmasını öngördüğü hallerde, işlem metninde işlemin gerekçesinin de yer alması gerekir.

2.1.2.2.3. Sebep Unsuru

İdari işlemin sebep unsuru, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden nedendir. Özel hukukta kişileri hukuki işlem yapmaya sevk eden neden sübjektif (öznel) bir mahiyet arz ettiği halde, idare hukukunda sebep objektif (nesnel)tir. İdari işlemin sebebi işlemi yapanın dışında, objektif hukukun ortaya koyduğu bir sebep ile ona uygun gelen maddi olaydır.³³

İdareyi idari işlem yapmaya iten neden işlemin sebep unsurunu teşkil eder. Örneğin DMK: m.125'te işe geç gelme nedeni ile disiplin cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Burada işlemin sebep unsuru memurun işe geç gelmesidir. Bazen idare bir işlemi yaparken birden fazla sebebe dayanabilir. Bazen işlemin sebep unsuru hukuka aykırı gibi görünür, ancak esasında sebep oluşmuş ve fakat idare bunun yanlış tespit etmiştir. Bu durumda bu işlemin iptali için bir dava açıldığında mahkeme, doğru sebebi tespit ederek sebebi ikame eder ve işlem ayakta tutulur.

İdare hukukunun, özel hukukla ayrıldığı temel noktalardan birisi sebep konusudur. Özel hukukta işlemin mutlaka sebep içermesi gerekmez. Sebepsiz işlem olabilir. Ancak idare hukukunda işlemin mutlaka sebep içermesi gerekir. İdari işlemin sebebi mevzuatta açıkça belirtilmiş olabilir ya da “kamu düzeni, görülen lüzum üzerine vb.” gibi muğlak kavramlarla kapalı olarak ifade edilmiş olabilir.³⁴

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 da dayanmayan sebep, idari işlem için bir dayanak oluşturmaz.³⁵

2.1.2.2.4. Konu Unsuru

İdari işlemin doğuracağı sonuç, idari işlemin konusunu oluşturur. Her idari işlem, belirli bir sonuca yönelik yapılır. Bu sonuç kanunla belirtilmiştir. İdare, bu unsur

³³ Baykara, s.4.

³⁴ Web_9, E.T. 18.10.2016

³⁵ Akyılmaz, s.295.

bakımından serbest değildir. Örneğin; kamulaştırmanın sonucu mülkiyetin devlete geçmesidir. İdare, mülkiyetin bir gerçek veya tüzel kişiye geçmesini sağlayacak bir kamulaştırma yapamaz.³⁶

Özel hukukta akit serbestisi cari olduğu ve akdin konusu meşru ve mümkün olmak kaydıyla tarafların iradesi ile belirlenebildiği halde idare hukukunda özel hukukun aksine önceden belirlenmiş kurallara uyulmak zorunluluğu geçerlidir. Nitekim idare hukuku bir "statüler" hukuku olma özelliği taşıdığından, esas itibariyle taraflarca yeni hukuki durumlar yaratılamaz, önceden belirlenmiş kuralların dışına çıkılamaz. Bu da idari işlemin konu unsurunun önceden belirlenmiş olduğunu göstermektedir.³⁷

İdari işlemin hukuk düzeninde meydana getireceği değişiklik, başka bir deyişle onun doğuracağı hukuki sonuçtur. Bu bağlamda konu unsuru ile sebep unsuru arasında sıkı bir ilişki vardır. Örneğin, VUK 353. Maddesinin 1 ve 2 no'lu bentlerinde sayılan belgelerin bir yıl içinde üç defa kullanılmaması mük. 354. Madde gereği işyeri kapatma cezası gerektirir. Bu işlemde belgeleri üç defa kullanmama "sebep" işyeri kapatma "konu" unsurudur. (İşyeri kapatma cezası 5228 sayılı kanun ile kaldırılmıştır.)³⁸

İdare hukukunda; hangi sebeplerin hangi hukuki sonuçları oluşturacağı genellikle hukuki düzenlemelerle önceden belirlenmiştir. Bu durumda sebep ve konu unsurları arasındaki bağın göz ardı edilmesi yani hukuki düzenleme ile önceden belirli bir sebebe bağlanan sonuçtan farklı bir sonuca yönelinmesi işlemi konu unsuru yönünden hukuka aykırı yapar ve iptalini gerektirir.³⁹

2.1.2.2.4. Amaç Unsuru

İdari işlemin amaç unsuru, o işlemin tesisinden beklenen nihai gayeyi ifade eder. İdari işlemlerin tümünün amacı kamu yararıdır. Buna "gaye amaç" denir. Bazen kanun idari işlemin amacını belirler. Buna "özel amaç" denir. Kanun özel amacı bazen açıkça belirler bazen de kanunun ruhunda bulunur.⁴⁰

Kamu yararı her bir işlem bakımından farklı biçimlerde tezahür edebilir. Maksat unsuru sakatlıklarına örnek olarak; Siyasi amaç güdülmesi, bir üçüncü kişiye fayda sağlama veya zarar verme amacı güdülmesi, yetkili makamın kendine çıkar sağlamak ve kanunda öngörülen özel amacın aşılmış olması gibi durumlar verilebilir.

³⁶ Web_10, E.T. 18.10.2016

³⁷ Selami Demirkol, "İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 29, 1998, s.78-79.

³⁸ Baykara, s.5.

³⁹ Demirkol, s.80.

⁴⁰ Baykara, s.5.

2.1.3. Tebliğin Amacı ve Önemi

Çalışmamızın bu bölümünde Tebliğin amacı hakkında bilgi verilerek hukuki açıdan öneminden bahsedilmiştir.

2.1.3.1. Tebliğin Amacı

Tebliğ kelimesi arapça “belağa” kelimesinden gelmektedir. Yetiştirmek, duyurmak, bildirmek anlamlarına gelmektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi tebliğin temel amacının hukuki bir sonucu ilgisine bildirerek bilgilendirmek olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi hukukunda tebliğ VUK md.21’de “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna belirtilen esaslara (md.93-108) uygun olarak hukuki sonuç doğuran bilgi ve belgelerden mükellefin haberdar edilmesi sürecidir. Bu açıklamada da tebliğin asıl amacının bildirim olduğu görülmektedir.

Tebliğatin bir diğer – daha çok idare açısından – amacını da Vergi Usul Kanunu’nun tahakkuk başlıklı 22. Maddesinde bulmaktayız. Bu madde “verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.” şeklindedir.⁴¹

Tebliğatin bir anlamda dolaylı sayılabilecek amacı ise, hukukun başta gelen amaçlarından olan istikrar ve hukuki güvenlik ilkesine ulaşmaktır.⁴²

2.1.3.2. Tebliğin Hukuki Açıdan Önemi

Tebliğat hukukun önemli konularından biridir. Hukukumuzda tebliğ 7201 sayılı Tebliğat Kanunu’na göre yapılırken, vergilendirme ile ilgili tebliğler ise VUK’ a tabidir. Bir şeyin önemi denildiğinde genel olarak o şeyin sonuçlarına atfedilen değer anlaşılır. Tebliğat çeşitli hukuk dalları itibariyle farklı öneme sahiptir. Asıl ve yerleşmiş hukuki anlamıyla tebliğat, genel olarak usul hukukuna ilişkin bildirimleri kapsar.⁴³

Tebliğ, vergilendirme sürecinde tarh işleminden sonraki ikinci aşamada yer almaktadır. Beyan usulü dışında, mükellefler ve vergi sorumluları takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden, ceza sorumluları kesilen cezalardan tebliğ aracılığı ile haberdar olurlar. Uygulamaya ilişkin bir idari işlem olan tebliğ tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü görevi üstlenir.⁴⁴

⁴¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, 2.Baskı, Yaklaşım Yayınevi, 1997, s.9.

⁴² Şenyüz, s.8.

⁴³ Erdoğan Moroğlu, Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, 1982, s.19.

⁴⁴ Ateş Oktar(I), **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2013, s.118.

İdare Hukuku ve Vergi Hukuku açısından da tebligatın önemi çok büyüktür. Açıklamalardan anlaşılacağı üzere **tebligatın birinci önemi**, idari işlemin usulüne göre yapılmasını sağlamaktır. Bu nedenle vergilendirmede tebliğ aşaması gerçekleştirilmeden tebliği takip eden geçerli bir tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçmek mümkün değildir. Bu nedenle tebliğ aşaması tamamlanmamış bir vergilendirmeyi düşünmek mümkün değildir. Tebligat hiç yapılmadan ya da geçersiz veya usulsüz yapılmakla tebligata dayanan vergilendirme işlemi ya var olmayacak ya da geçersiz olacaktır.⁴⁵

Tebliğ ayrıca sürelerin işlemeye başlamasında ve hesaplanmasında da belirleyici rol oynamaktadır. Tebliğ genel olarak mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcıdır. Örneğin vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 günün ya da ödeme emirlerine karşı dava açma süresi olan 7 günün başlangıcı tebliğ tarihi ile belirlenmekte, sürenin başladığı gün dikkate alınmayarak hesaplanan süreler son günün tatil saatinde sona ermektedir.⁴⁶

Tebliğatın ikinci önemi, Tebligatın ikinci önemi, idari veya kanuni bir süreyi başlatması dolayısıyla kendisine sonuç bağlanan sürenin sonunu tespit etmektir. Çoğunlukla her işlem, tebligat ile hukuki sonuç doğurur. Bu açıdan, tebligat genellikle hakların doğumu veya ortadan kalktığını, bir işlemin başlangıç veya sonucunu haber verme işlemi olarak değerlendirilir.⁴⁷

Kanuni bir süreyi başlatması ya da bitirmesi dolayısıyla, bir hak kazanılabilir ya da kaybedilebilir, dava hakkı düşebilir veya hak kaybolabilir.

⁴⁵ Şenyüz, s.10.

⁴⁶ Oktar, s.118.

⁴⁷ Şenyüz, s.10.

2.2. HUKUKSAL DAYANAKLARINA GÖRE TEBLİĞ TÜRLERİ

2.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ

Tebliğ, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tebliğ" başlıklı 21. Maddesi hükmünce, "Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."⁴⁸

Yine aynı kanunun "Tahakkuk" başlıklı 22. Maddesi uyarınca, "Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir." ki verginin tahakkukundan önceki tarhı müteakip ikinci aşama olan tebliğin gerçekleşmesinden sonra vergi tahakkuk etmekte ve tahsil edilebilir hale gelmektedir. Diğer ifade ile verginin tahakkukundan itibaren vergi mükellefi vergi borçlusu haline gelmekte ve ödeme mükellefiyeti başlamaktadır.⁴⁹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabının beşinci kısmında 93-110. Maddelerinde tebliğ ile ilgili hükümler ele alınmıştır. Vergileme ile ilgili tebliğlerin bu esaslara göre yapılması gerekmektedir.

Tebliğ hükümleri; VUK' un birinci kitabının beşinci kısmında 93 ila 109. Maddelerinde düzenlenmiştir. VUK' un bu hükümleri ile, tebliğ esasları ve tebliğin muhatapları posta ve ilan yoluyla tebliğler ile memur eliyle tebliğ ve tebliğ yerine geçen işlemler düzenlenmiştir. 6183 sayılı AATUHK' nuna göre yapılacak tebliğlere de VUK' un hükümleri uygulanmakla birlikte (Md.8) Kanunun 93, 94 maddelerinde tebliğ ile ilgili özel hükümler bulunmaktadır.⁵⁰

VUK' un 93-109 maddelerinde, tebligatın nerede, nasıl ve kimlere yapılacağı belirlenmiştir. Buna göre tebligat 94. Maddedeki kimselere, bilinen adreslere, posta ile memur eliyle, adresleri bilinmeyenlere de ilanen yapılır. Tebligatın yapılma yeri bilinen adreslerdir. Bilinen adresler kanunun 101.Maddesinde sayılmıştır. İlgilinin kabul etmesi halinde tebliğ dairede veya komisyonda yapılabilir. İlgili (muhatap) dışında olup tebliğ

⁴⁸ Osman Turgut, "213 Sayılı Vergi Usul Kanununda ve 7201 Sayılı Tebligat Kanununda Yer Alan Tebliğ Hükümleri ile Tebliğe Esas Alınan Bilinen Adresler Mevzuunda Yapılan ve Yapılması Gerekli Düzenlemeler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, 2011, s.1.

⁴⁹ Turgut, s.1.

⁵⁰ Baykara, s.127.

evrakını alabilecek diğer kimselere, kabul etseler dahi dairede veya komisyonda tebligat yapılamaz.⁵¹

Tebliğatta normal ve mutad usul VUK' un 99-102 maddelerinde düzenlenen "posta ile tebliğ usulü" dür. Ancak Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine tebliğleri memur vasıtasıyla yaptırmaya da yetkilidir. Posta yoluyla veya memur eliyle tebligat mümkün olmaz ise, "ilan yoluyla tebliğ usulü" ne başvurulur. (VUK md.103-106) VUK' un 109. Maddesinde belirtilen işlemler, tebliğ yerine geçer. VUK' un 108. Maddesine göre tebliğ olunan belgelerdeki esas etkilemeyen şekil hataları, değerlerini etkilemez. Burada sözü edilen şekil hataları tebligat işlemine ait olanlar değil, tebliğ edilen işleme ait olanlardır.⁵²

Tebliğ işleminde şekil çok önemlidir. Bu işlemdeki bozukluk, tebliğ edilen işlemin ilgili hakkında hukuki sonuç doğurmasını engeller. Tebliğ işlemi bir sakatlık dolayısıyla geçersiz sayılırsa, tebliğ işlemini tekrarlamak gerekir.

2.2.2. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Göre Tebliğ

Tebliğat, bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir işlemdir. Bu nedenle de tebligat kanunu ve tebligat tüzüğü tamamen şeklidir.

Tebliğat ile ilgili 7201 sayılı Tebligat Yasası ve buna bağlı olarak çıkarılan Tüzük hükümleri tamamen şeklidir. Yasa ve tüzüğün amacı tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusu ile ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanmasıdır.⁵³

Tebliğat; Tebligat yasasının birinci maddesi uyarınca Posta İdaresi veya memur eliyle yapılır. Bazı durumlarda posta işletmesi aracı olmadan da tebligat yapılabilir. Yabancı ülkelerdeki Türk vatandaşlarına tebligat posta idaresi aracılığıyla yapılamaz. Usul kanunlarının olanak tanıdığı durumlarda yargı organları kendi memurları aracılığıyla tebligat yapabilirler.⁵⁴

İdarenin vergi alması birbirini izleyen birden fazla işlemin yapılmasıyla gerçekleşen bir muameledir. İdari işlemler yüklediği borçlar ve bahsettiği haklar ile mevcut hukuk düzenini değiştirmek amacıyla, idare tarafından yapılan tek yanlı hukuki işlemlerdir.

⁵¹ Baykara, s.128

⁵² Baykara, s.128

⁵³ Ahmet Uğur Turan, **Tebliğat Hukuku Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayınevi, 1998, s.9.

⁵⁴ Turan, s.10.

Tebliğatın yapılması, Madde 1- “Kazai merciler, genel ve katma bütçeli daireler, belediye ve köy hükmü şahsiyetleri, barolar ve noterlerin bütün tebliğleri, Tebliğat Kanunu ve bu tüzük hükümlerine göre Posta Telgraf ve Telefon işletmesi veya memur vasıtasıyla yapılır”⁵⁵

Tebliğat Kanunu’nun 1. maddesinde tebliğat çıkaracak merciler tek tek belirtilmiştir. Kanunda açıkça belirtilen merciler dışında, kural olarak tebliğat yapılması mümkün değildir. Bu hükme göre, tebliğat çıkaracak merciler şunlardır:⁵⁶

- a. Yargı mercileri,
- b. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri,
- c. Özel bütçeli idareler,
- d. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar,
- e. Sosyal güvenlik kurumları,
- f. İl özel idareleri,
- g. Belediyeler,
- h. Köy tüzel kişilikleri,
- i. Barolar,
- J. Noterler.

Tebliğat işlemlerinin yapılabilmesi için, Tebliğat Kanunu gereğince tebliğat çıkarmaya yetkili mercilerden birinin bu yönde işlem yapması gerekir. Bazen bir işlemin devamı olarak bazen de bağımsız olarak tebliğat işleminin yapılmasına karar verilebilir. Örneğin, ilânen tebliğat söz konusu ise, ilânen tebliğatı gerektiren sebebi ayrıca belirterek tebliğat çıkaracak merciin karar vermesi gerekir (TebK m. 29/1, TebY m. 49/1). Tebliğatla ilgili karar verilmesi gereken durumlarda, öncelikle inceleme yapıp karar verilmelidir. Bu sebeple, TebK m. 40’da, tebliğata ilişkin kararların duruşma beklenmeden verileceği özel olarak belirtilmiştir (ayrıca TebY m. 63).⁵⁷

Tebliğat, tebliğ yapılacak kişinin bilinen en son adresine yapılır. Bilinen adresten kasıt kişinin ev veya iş adresidir. Tebliğ evrakı kişinin ev adresine tebliğ edilmiş olsa bile, ev adresinde bulunamayarak tebliğ yapılamayan kişinin iş adresine yapılan tebliğat da geçerlidir.

Tebliğ tutanağı, Tebliğat Kanunun da hukuken geçerli bir tebliğat yapılabilmesi için gerekli olan asli unsurlardan birisidir. Tebliğ tutanağına, tebliğ zaptı ve tebliğ mazbatas

⁵⁵ Turan, s.12.

⁵⁶ Web_11, E.T. 21.10.2016

⁵⁷ Web_12, E.T. 27.10.2016

da denilmektedir. Tebligat tutanağı, bir takım hukuki işlemlerin muhatabına veya muhatap adına tebligatı almaya yetkili kişilere kanunda öngörülen tebliğ memuru tarafından ulaştırıldığı gösteren yazılı belgedir. Tebliğ tutanağı, tebligat işleminin gerçekleşmesi için asli ikinci unsurdur.⁵⁸

Tebliğin varlığı, ancak tebliğ tutanağı ile ispatlanabilir. Eğer tebligat muhataba yapılmış fakat; tebliğ tutanağı tanzim edilmemiş ise bu durumda tebligat yok demektir. Ya da tebligat ilgilisine yapılmış fakat tebliğ tutanağı kanunda öngörülen şekilde düzenlenmemiş ise tebliğ işlemi mevcuttur fakat tebliğ usulüne uygun olmadığı için 7201 S. Tebligat Kanunu m. 32 uyarınca usulsüz tebliğ söz konusu olur.⁵⁹

Tebliğat Kanunu'nun 23. Maddesinde "Tebliğ mazbatası" başlığı altında tebliğ tutanağında hangi hususların yer alması gerektiği ayrıntısı ile düzenlenmiştir.

Madde hükmüne göre:⁶⁰

"Tebliğ bir mazbata ile tevsik edilir. Bu mazbatanın;

- Tebliği çıkaran merciin adını,
- Tebliği isteyen tarafın adını, soyadını ve adresini,
- Tebliğ olunacak şahsın adını, soyadını ve adresini,
- Tebliğin mevzuunu,
- Tebliğin kime yapıldığını ve tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise o kimsenin adını, soyadını, adresini ve 22. Madde gereğince tebellüğe ehil olduğunu,
- Tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığını,
- 21 inci maddede ki durumun tahaddüsü halinde bu hususlara mütaallik muamelenin yapıldığını, adreste bulunamama ve imtina için gösterilen sebebi,
- Tebligatın adres kayıt sistemindeki adrese yapılması durumunda buna ilişkin kaydı,
- Tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzasını ihtiva etmesi lazımdır.

⁵⁸ Web_13, E.T. 01.11.2016

⁵⁹ Web_14, E.T. 03.11.2016

⁶⁰ Web_15, E.T. 06.11.2016

BÖLÜM 3. VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ

3.1. YURT İÇİNDE TEBLİĞ

Yurt içi ve yurt dışında tebliğ, tebligatın yapılacağı yer itibariyle yapılan bir ayırmadır. Yurt içi tebligat: Tebliği çıkartan merciin tebliğ yapmak istediği yer Türkiye Cumhuriyeti'nin sınırları içindeyse buna yurt içi tebligat denir.⁶¹

3.1.1. Tebliğin Hukuki Niteliği

Çalışmamızın bu bölümünde tebliğin hukuki niteliği, Vergi Hukuku ve İdare Hukuku açısından incelenmiştir.

3.1.1.1. Vergi Hukuku Açısından

Vergi Hukukunda tebligat iki ana ayırım şeklinde ele alınması uygulanan tebligat hükümleri itibariyle adeta zorunluluk arz etmektedir. Bunlardan biri vergilendirme işlemi içinde takip edilmesi gereken tebligat, diğeri vergi uyuşmazlığının yargı organları yoluyla çözümünde takip edilmesi gereken tebligat hükümleridir. Vergilendirme işlemlerinde geçerli olan tebligat hükümleri Vergi Usul Kanununda bulunan tebligat hükümleridir. Vergi yargısında uygulanan tebligat hükümleri ise Tebligat Kanunun da yer alan kazai tebligat olarak ifade edilen tebligat hükümleridir.⁶²

Vergilendirme sürecini başlatacak bir vergi alacağının doğması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi esas olmasına rağmen bunun mükellefler açısından sonuç doğurması için Vergi Usul Kanunu'nun 20. Maddesinde açıkça bir idari işlem olduğu belirtilen “tarh” muamelesinin yapılması gerekmektedir. Tarh, bireysel nitelikli işlem haline gelmesi idarenin yetkili organının tek yanlı icrai karar almasıyla gerçekleşmiş olur. Vergi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi mükellefiyetinin ortaya çıktığı

⁶¹ Şenyüz, s.25.

⁶² Şenyüz, s.17.

düşünülürse, vergi tarhı aynı zamanda var olan durumu tespit eden, “belirtici” ve “yükümlendirici” bir işlem olarak karşımıza çıkar.⁶³

Tarh, vergilendirme sürecinin ilk işlemidir. Bu işlemi iyi ve doğru tespit etmek, tebliğin muhatabını belirlemek olacağından üzerinde dikkatlice durulması gereken bir husustur.⁶⁴

Vergilendirme ile ilgili ve hüküm ifade eden hususların hususların yükümlü veya vergi cezasının muhatabına yetkili makamlarca yazı ile bildirilmesine verginin tebliği denilmektedir. (VUK md.21) vergi hukuku alanında tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuki sonuç doğuracak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere VUK’ un 93 ve diğer maddelerinde belirlenen esaslara uygun olarak iletilmesidir.⁶⁵

3.1.1.2. İdare Hukuku Açısından

Vergilendirme idari bir işlemdir bu nedenle idare hukuku ile arasında sıkı bir ilişki vardır. Devletin mali işleri dolayısıyla yürüttüğü faaliyetler, mali hukukun konusuna girmektedir. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri idari birer muamele olması nedeniyle, bunların yapılması için memur ve idari birimlerin görev, yetki ve sorumluluklar gündeme gelir. Dolayısıyla bu işlemler idare hukukunun konusuna girmektedir.⁶⁶

3.1.2. Tebliğ Edilecek Belge

Vergi Usul Kanunu’nun 93. Maddesine göre; Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtası ile ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.⁶⁷

Vergilendirme ilgili olup hüküm ifade eden bütün belge ve yazılar, kural olarak mükellefe, sorumluya ya da ilgiliye tebliğ edilmesi gerekir.⁶⁸ Vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini ispatlama yükümlülüğü yoktur.⁶⁹

⁶³ Şenyüz, s.29.

⁶⁴ Şenyüz, s.29.

⁶⁵ Mustafa Alpaslan, Mustafa Sakal, “*Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler*”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı 520, 2008, s.8.

⁶⁶ Mehmet Arslan(I), **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Dora Kitabevi, 2016 s.40

⁶⁷ Tüm Vergi Kanunları, 14.Basım, Oluş Yayıncılık, 2005, s.410-411.

⁶⁸ VUK, Md. 27

⁶⁹ Arslan(I), s.96.

Vergi Usul Kanunu tebliğ edilecek belgelerin neler olduğunu ayrı ayrı belirtmemiştir. Buna gerek de yoktur. Çünkü 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.⁷⁰ Tahakkuk fişinin tebliğ işlemi dışında bırakılmasının nedeni, tahakkuk fişi ile yapılan tahakkuk konusunda mükellefin bilgisinin olduğu, ayrıca bildirimde bulunmaya gerek olmadığı anlayışından kaynaklanmaktadır.⁷¹

Tebliğ zorunluluğunun en önemli istisnası tahakkuk fişleridir. Tahakkuk fişi beyannameyi getirene elden verilir. Almazsa posta ile mükellefe gönderilir. (VUK. Md.27) Vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini ispatlama yükümlülüğü yoktur.⁷²

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 yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir.⁷³

Vergi Usul Kanunu'nu 21. ve aynen tekrarla 93. Maddesinde, bu kanun kapsamında kalan ve tebliğ edilmesi gereken belgelerin taşınması gereken genel özellikler; Vergilendirmeye ilgili olması ve hüküm ifade etmesi olarak ortaya konulmuştur.⁷⁴

Vergi Usul Kanunu tebliğ edilecek belgelerin neler olduğunu ayrı ayrı belirtmemiştir. Ancak, uygulamada tebliğ edilmesi gereken belgeleri genel olarak şöyle sıralayabiliriz:⁷⁵

- Vergi / ceza ihbarnameleri,
- Düzeltme fişleri,
- Yoklama fişleri,
- Vergi inceleme raporu ve tutanakları,
- Takdir komisyon kararları,
- İncelemeye yetkili olanların çıkaracakları yazılar,
- Ödeme emirleri,
- Vergi mahkemesi kararları,

⁷⁰ VUK, Md. 93

⁷¹ Sadık Kırbaş (II), **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Siyasal Kitabevi, 1999, s.126.

⁷² Mehmet Arslan(II), **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.8.

⁷³ VUK, Md.28

⁷⁴ Şenyüz, s.33.

⁷⁵ Arslan, s.96-97.

➤ Uzlaşma gün ve yerinin tayini ile ilgili yazılardır.

Ayrıca 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60 ıncı maddesine göre Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerine ilişkin her türlü tebliğ işlerinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı belirtildiğinden bu konuda da Vergi Usul Kanunun tebliğ ilişkili hükümleri uygulanmayacaktır.⁷⁶

3.1.3. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler

Vergi kanunlarında, verginin tarh ve tahakkukunun yapılmasında ayrıca ihbarnamenin düzenlenmesine gerek kalmadan yapılan bazı işlemlerin tebliğ yerine geçeceğine Vergi Usul Kanunu'nun 109. Maddesinde yer verilmiştir. İlgili maddede özellikle götürü usulde vergilendirilen ücretliler. (GVK.md.64) götürü usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri (GVK.md.46) ile götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbaplarına (GVK.md.69) yönelik düzenlemeler açık bir şekilde yapılmıştır.⁷⁷

Diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur. Vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır.⁷⁸

Yukarıdaki hükme riayet etmeyenlerin vergileri (251' inci madde hükmüne giren mükellefler hariç) bu kanunun umumi hükümleri dairesinde yoklama fişine dayanılarak tarh ve tebliğ olunur.⁷⁹

3.1.4. Tebliğ Yapılacak Kimseler

Tebliğ, mükelleflere bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tebliğin geçerli olabilmesi için kanunda belirtilmiş olan kimselere yapılmış olması gerekmektedir.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ; bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde, bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.⁸⁰ Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir.

⁷⁶ Kırbaş, s.126.

⁷⁷ Şenyüz, s.44.

⁷⁸ VUK, Md.109.

⁷⁹ VUK, Md.109.

⁸⁰ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, 2004, s.73.

Tebliğ kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.⁸¹

Vakıflar cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.⁸²

Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.⁸³

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkum olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.⁸⁴

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğde bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılara veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.⁸⁵

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ; O memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için bir anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerde ki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister.

3.1.4.1. Gerçek Kişilere Tebliğ

Gerçek kişilere tebliğ, mükellef, sorumlu ya da ilgilinin kendisine yapılır. Tebligat yapılacak kişi velayet ya da vesayet altında ise ya da kendisine kayyım tayin edilmişse, tebligat, veli, vasi ya da kayyıma yapılır. Kişinin kendisi tarafından görevlendirilmiş genel bir vekili varsa, tebliğ ona da yapılabilir.⁸⁶

3.1.4.1.1. Mükellefin İkametgahında Bulunanlara veya İşyerinde Personele Tebliğ

Tebliğde genel esas, tebliğin mükellefin kendisine veya vergi sorumlusuna yapılmasıdır. Ancak mükellefin bilinen adresinde bulunmaması durumunda ikametgah

⁸¹ VUK, Md.94.

⁸² Savaş Çevik, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Palet Yayınları, 2014, s.78.

⁸³ VUK, Md.95.

⁸⁴ VUK, Md.96.

⁸⁵ Çevik, s.78.

⁸⁶ Arslan(I), s.97.

adresinde bulunanlardan birine veya işyerinde ki memur ya da müstahdemlerden birisine de tebliğ yapılabilir.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.⁸⁷ Örnek: 213 sayılı VUK' un 94. Maddesinde ikamet adresinde bulunanlardan birine tebliğ yapılabileceği hükme bağlanmış olup, tebliğ yapılacak kimsenin muhatap ile birlikte ikamet etme koşulu aranmamıştır. Bu nedenle mükellefin adresinde bulunan ama kendisiyle oturmayan, kayınvalidesine yapılan tebliğ geçerli sayılmıştır. (Danıştay/üçüncü Daire- Karar No: 2334/ Esas Yılı: 1986)⁸⁸

Yukarıda da belirtildiği gibi, tebliğin mükellefin kendisine yapılması en uygun usuldür. Mükellefin kendisi bulunmuşken veya bulunabilecekken, işyerinde veya ikametgahında bulunanlara tebliğ yapılamaz. Mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranması, buna rağmen mükellefin bulunmaması halinde tebliğin işyeri veya ikametgahında bulunanlara yapılması mümkündür.⁸⁹

Bunun yanı sıra, uygulamada tebliğ mükellefin sadece bilinen adreslerinden birine yapılmaktadır. Mükellefin bu adreste bulunmaması halinde, tebliğ orada bulunan kişilere yapılmaktadır. Bu durumda tebliğin yanlış yapıldığı ve hüküm ifade etmediğinin ileri sürülmesi mümkündür. Dolayısıyla bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için tebliğ yapılacak mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranması zorunludur. Mükellef dışındaki kişilere tebliğ yapılması ancak mükellefin bilinen adreslerinin hiçbirinde bulunamadığı durumlarda ancak mümkün olabilecektir.⁹⁰

Vergi uygulamasının arz ettiği özellik nedeniyle 7201 sayılı Kanundaki hükümlerden ayrı olarak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 94'üncü ve 102'nci maddelerinde tebliğ memuruna mükellef dışında kalan muhatapın kimliğini ve yaşını araştırma yetki ve görevi verilmemiştir. Buna göre; ...' un ikametgah adresinde görüşüne göre 18 yaşından aşağı olmadığı tebliğ memurunca takdir edilen kızı ...'a posta vasıtasıyla

⁸⁷ Web_16, E.T. 17.11.2016

⁸⁸ Ayşe Gınalı, "Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar", **Mali Çözüm**, Sayı 104, 2011, s.216

⁸⁹ Alpaslan ve Sakal, s.11.

⁹⁰ Alpaslan ve Sakal, s.11.

yapılan tebligatta kanuna aykırı bir durum bulunmadığından söz konusu tebligatın yenilenmesi mümkün bulunmamaktadır.⁹¹

Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesinde, tebliğ esasları belirtildikten sonra 94'ncü maddesinde, tebliğin mükelleflere, kanuni temsilcilerine umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı ve tebliğin, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı hüküm altına alınmıştır.⁹²

Kanun maddesine göre genel kural tebliğin, asıl muhatabın kendisine veya ikametgah adresinde bulunanlar ile işyerinde bulunan memur ya da müstahdemlerden birisine yapılmasıdır. Bu nedenle; Müdürlüğünüzce... 'nın bilinen işyeri adresinde memur ya da müstahdemlerinden biri konumunda bulunmayan eski eşi ... 'a yapılan söz konusu tebligatın yenilenmesi gerekmektedir.⁹³

İşyerinde tebliğ yapılacak kimsenin, mutlaka mükellefin memur veya müstahdemi olması gerekmektedir. İşyerinde bulunan herhangi bir kişiye tebliğ yapılamaz.

3.1.4.1.1. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

Gerçek kişiler adına tebligat yapabilecek kimselerden birisi, kanuni temsilcidir. Kanuni temsilci, diğer deyişle kanuni mümessil veya yasal temsilci, kanundan doğan bir temsilciliktir. Bunlar 95. Madde de düzenlenen vasi, vasi veya kayyımdır. Eğer mükellef veya vergi sorumlusunun yasal temsilcisi varsa, kendisine tebligat yapılamaz. Tebligatın bu kimselere yapılması gerekir. Çünkü yasal temsilciliğin söz konusu olduğu durumda, hukuki ehliyetlilik durumu var demektir. Bilindiği gibi, vergi mükellefi olmak için kanuni ehliyet şart değildir.⁹⁴

Velayet, Türk Medeni Kanunu'nun 335-351 Maddelerinde, vesayet 396-403 maddelerinde düzenlenmiştir. Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve onu temsil etmekle yükümlü iken, kayyım belirli işleri görmek ve malvarlığını yönetmek için atanır. TMK' nın vasi ile ilgili hükümleri aksi belirtilmedikçe kayyım hakkında da uygulanır.⁹⁵

⁹¹ Web_17, E.T. 21.11.2016

⁹² Web_18, E.T. 24.11.2016

⁹³ Web_19, E.T. 24.11.2016

⁹⁴ Baykara, s.132.

⁹⁵ Baykara, s.132.

Tam ehliyetsizlerin gerçekleştirdikleri fiiller ne olursa olsun fiilleri ile hukuki sonuç doğuran işlemler meydana getiremezler, dolayısıyla hiçbir işlem de yapamazlar. Bu durumda kendilerine yapılan tebligatlarda hukuken değer ifade etmez. Tam ehliyetsiz, temyiz gücüne sahip olmadığından tüm işlemlerin onun adına kanuni temsilcisi tarafından yapılması gerekir.⁹⁶

Sınırlı ehliyetsizler temyiz gücüne sahip (mümeyyiz) küçükler ile kısıtlılardır. (mahcur) Sınırlı ehliyetsiz kişi, ehliyetsizlik alanına giren bir işlemi yapabilmesi için kanuni temsilcisinin işleme katılma gereği vardır. Velayet altında bulunan sınırlı ehliyetsizlerde kanuni temsilci veli, (anne ve baba) vesayet altında bulunanlarda vasidir. Vergilendirmenin sınırlı ehliyetsizi borçlandırıcı bir yönü olduğundan hukuken tebligatı kabul edemeyeceği, etse bile hüküm doğurmayacağı söylenebilir.⁹⁷

Sınırlı ehliyetliler, aslında tam ehliyetli oldukları halde bazı sebeplerden dolayı ehliyetleri belli konularda sınırlandırılmış bulunan kişilerdir. Gerçekten, bu kategoriye giren kişiler ergin ve ayırt etme gücüne sahip oldukları gibi, kısıtlı da değildirler. Fakat kanun koyucu bu kişilerin ehliyetlerini onları veya bir başkasını korumak amacıyla sayıca az fakat çok önemli bazı hukuki işlemler bakımından sınırlamıştır; bu kişilerde ehliyetlilik asıl, ehliyetsizlik ise istisnadır. Sınırlı ehliyetler kategorisine evli kişiler ile kendilerine yasal danışman atanmış olanlar girer.⁹⁸

Tam ehliyetliler kategorisine giren gerçek kişiler, fiil ehliyetinin bütün koşullarına sahip bulunan kimselerdir. Diğer bir deyişle ayırt etme gücüne sahip ve ergin olan, aynı zamanda kısıtlı bulunmayan bütün gerçek kişiler, fiil ehliyetine tam anlamıyla sahiptirler. Tam ehliyetliler, fiil ehliyetine giren bütün ehliyetlere sahiptirler. O halde, tam ehliyetliler her türlü hukuki işlemleri hiç kimsenin iznine muhtaç olmaksızın yapabilirler ve kendi fiilleriyle haklar edinebilirler ve borç altına girebilirler.

Tam ehliyetliler, haksız fiilleriyle başkalarına vermiş oldukları zararlardan da bizzat sorumludurlar. Bu kişilerin aynı zamanda dava ehliyetleri de mevcut olduğundan, mahkemelerde davacı ve davalı sıfatıyla bulunup her türlü yargılama hukuku işlemlerini de bizzat yapmaları mümkündür. Tam ehliyetlilerle ilgili MK. m.10 da şöyle denilmektedir: “Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil Ehliyeti vardır”.⁹⁹

⁹⁶ Şenyüz, 1997, s.63.

⁹⁷ Şenyüz, 1997, s.64.

⁹⁸ Web_20, E.T. 29.11.2016

⁹⁹ Web_21, E.T. 01.12.2016

Velayet, vesayet altında olma veya kayyıma tevdi durumlarının ortadan kalkması halinde tebligatın kabul durumunu, tebligatın yapıldığı andaki ehliyetin durumuna göre değerlendirmek gerekir. Eğer kişinin tebligat sırasında ehliyeti varsa tebliğ yapılabilecektir. Örneğin, tebligattan önce ehliyetsiz olan kişi bu dönemlere ilişkin olsa da tebligatın yapıldığı sırada ehliyet sahibi ise yapılan tebligat geçerli kabul edilecektir. Diğer taraftan tebligattan önce ehliyetli olan bir kişi hangi sebeple olursa olsun tebligatın yapılması sırasında vesayet altına alınmış veya vergiye ilişkin ödevler kayyıma tevdi olmuşsa muhatabına yapılan tebligat geçerli kabul edilmeyecektir.

Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen gerçek kişilerin kanuni temsilcileri bunların Türkiye’ de bulunan daimi temsilcileridir. Dar mükellefiyete tabi bulunan gerçek kişinin Türkiye’de daimi temsilcisi yoksa bunlara Türkiye’ de kazanç ve iradı sağlayanlar daimi temsilci sayılırlar. 213 sayılı VUK’ un 10. Maddesi gereği daimi temsilcilere kanuni temsilci statü ve sorumluluğu verilmiştir. Bu nedenle daimi temsilcilerde kanuni temsilci sayılırlar.¹⁰⁰

3.1.4.1.3. Umumi Vekile Tebliğ

VUK’ un 94. Maddesine göre umumi vekillere tebligat yapılması mümkündür. Umumi vekil ve vekalet uygulaması Borçlar Kanunu hükümlerine göre tayin edilecektir. Vekalet uygulaması ile ilgili vekaletnamede, vekilin genel olarak mali konularda yetkili olduğuna dair hükmün bulunması gerekir. Vekaletnamede bu hüküm yoksa tebliğ yapılamaz. Diğer taraftan mükellefin 3568 sayılı yasaya göre yetki almış mali müşavir veya muhasebecisine de tebligat yapılabilecektir.¹⁰¹

Mükellef tarafından noterden vekaletname ile kendisini temsil etme yetkisi verilen şahsa mükellefin umumi vekili olarak tebliğ yapılabilir. Burada önemli nokta verilen vekaletnamede vergi ile ilgili tebliğ almaya yetkili olduğuna dair açık hüküm bulunması gerekir.¹⁰²

Vekaletnamede en azından vekilin genel olarak mali konularda yetkili olduğunu gösteren hüküm yoksa kendisine tebliğ yapılamaz. Vekilin avukat olması şart değildir.¹⁰³

¹⁰⁰ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu , **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4.Baskı, 2009, s.174.

¹⁰¹ Mustafa Alpaslan, “**Vergide Tebligat Usulleri ve Yeni Elektronik Tebligat Uygulamaları**”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 271, 2010, s.177.

¹⁰² Gınalı, s.216.

¹⁰³ Özbalcı, s.295.

Vergi idaresinin tebliğde bulunacağı temsilcinin avukat olması gerekmemektedir. Vergi idaresi belirtilen koşullara sahip ve yetki sahibi olan her temsilciye tebliğde bulunabilir.

Avukat olmayan umumi vekile yapılan tebliğler üzerine vergi mahkemesine başvurmak veya Danıştay da dava açmak gerektiğinde dava dilekçesi bizzat mükellef tarafından imzalanmalıdır. Mükellefin seyahatte bulunması veya diğer sebeplerle bizzat dava açamayacak durumda olduğu hallerde avukat olmayan vekilin bir avukatı tayin etmesi ve davanın özel suretle açılması gerekir.¹⁰⁴

Umumi vekile tebligat yapılabilmesi bakımından bazı Danıştay kararlarına göre, vekaletnamede vergi ihbarnamelerini kabul edebilmek hususunda yetki bulunması gerekir.

Örnek: “Ödeme emirlerine ilişkin itiraz komisyonu kararları 6183 sayılı yasanın 58. maddesi gereğince kesin olup bu hususta verilen Temyiz Komisyonu kararı bozularak 521 sayılı yasanın 68. Maddesi uyarınca itiraz komisyonu kararı incelenerek; tebligatın geçerli olması için vekaletnamede mali konular için yetki verilmesi gerekmekte olduğuna, olayda 982 sayılı Vekaletnamenin bu yönden incelenmesinden sonra karar verilmesi icap edeceğinden hilafına müttehaz sözü geçen kararın bu sebeple bozulmasına karar verilmiştir.”¹⁰⁵

Buna karşılık diğer bazı Danıştay kararlarında ise, vekaletnamede vergi dairelerine ait işlerde tebliğ ve tebellüğ yetkisi verilmiş olmasa bile umumi vekile tebligatın geçerli olarak yapılabileceği görüşü savunulmaktadır.

Örnek: “Vergi Usul Kanunu’nun 94’üncü maddesinde, mükellefin vekili tebliğ yapılabilecek kişiler arasında sayılmıştır. Vekaletnamede, vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceği şeklinde özel bir hüküm bulunması veya genel olarak vekilin mali konularda her türlü iş ve işlemleri takip ve sonuçlandırmaya yetkili bulunduğu dair hüküm olması halinde; vergi ihbarnameleri ile bu konudaki sair bildirimler vekile tebliğ edilecektir. Vekilin yetkili bulunduğu hallerde, bunun memur veya müstahdemlerine yapılacak tebliğlerde geçerli olacaktır.”¹⁰⁶

Kanımızca, sonuca varabilmek için, şöyle bir ayırım yapmak gerekir: vekile her türlü iş için vekaletname verilmişse, bu durumda mali tebliğlerin de vekile yapılabilmesi gerekir. Buna karşılık, vekilin yetkisi, bazı işlemlerle sınırlı ise, o zaman vekilin umumi

¹⁰⁴ Özbalcı, s.295.

¹⁰⁵ Yılmaz ve Çağlar, s.762.

¹⁰⁶ Yılmaz ve Çağlar, s.763.

vekil olması söz konusu olamayacağından, mali tebliğleri alabilme için, vekilin vekaletnamesinde özel yetkinin bulunması gerekir.¹⁰⁷

Vergi Usul Kanununda açıklık bulunmayan durumlarda Tebligat Kanunu'nun hükümleri uygulanacaktır.

Mükellefin iradesiyle temsil yetkisi verilen kişinin yetkisi geçerli olduğu takdirde, mükellef açısından bağlayıcıdır. Ancak, VUK' un 8. Maddesi gereğince, vergi idaresi açısından bakımından bağlayıcı değildir. İradi temsilcinin, vekâletnamelerde yer alan yetkisini kullanmasından veya kullanmamasından kaynaklanan tüm vergi ve ceza sorumluluğu mükellefe aittir. Bununla birlikte, iradi temsilin yetkileri konusunda yargı kararları ve özelgelerle boşluğun doldurulmaya çalışıldığı görülmekte olup, bu konuda yapılacak açık bir yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır.¹⁰⁸

3.1.4.2. Tüzel Kişilere Yapılacak Tebliğ

213 sayılı VUK' un 94. Maddesine göre tüzel kişilere yapılabilecek tebligat, bunların yönetim kurulu başkanı, yasal temsilcileri veya bu tüzel kişiliği diğer şekillerde temsile yetkili olanlara yapılabilecektir. Bu temsilcilerin birden çok olması durumunda tebligatın bunlardan yalnızca bir tanesine yapılması kafidir. Başkan, müdür ve diğer yasal temsilciler ticaret şirketlerinde, ana sözleşmede yer almaktadır. Tebligat yapılabilecek kimseler, kooperatiflerde kooperatifler yasasına göre, derneklerde ise dernekler yasasına göre, vakıflarda ise vakıf senedine göre tespit olunacaktır.¹⁰⁹

Tüzel kişilerde tebliğ, tüzel kişiliği temsile yetkili olan kişilere yapılmalıdır. Tüzel kişiliği, temsile yetkili olmayan kişilere yapılan tebliğ geçersiz sayılacaktır. Bu şekilde yapılan ve geçersiz sayılan bir tebliğ durumunda, kendisine böyle bir tebliğ yapılan kişi tebligatları vergi dairesine teslim ederek yetkili kişilere usulüne uygun tebliğ yapılmasını talep edebilir.

2365 sayılı kanunun 18'inci maddesiyle eklenen fıkra; Tebliğ kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde

¹⁰⁷ Yılmaz ve Çağlar, s.763.

¹⁰⁸ Hatice Yurtsever, "Vergi Hukukunda İradi Temsil", DergiPark, Cilt 3, Sayı 3, 2013.

¹⁰⁹ Mustafa Alpaslan, Eda Kaya,"Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar, Vergi Dünyası, Sayı 375.

kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir).¹¹⁰

Cemiyetlere yapılacak tebligat, yönetim kurulu başkanına veya idare heyeti kendi azasından bir veya birkaçına temsil yetkisi vermiş ise, tebligatın bunlardan birine yapılması uygundur. Şirketlerle tasfiye veya iflas halindeki tüzel kişilere ait tebligat tasfiye memuruna veya iflas masasına yapılmalıdır.¹¹¹

Tüzel kişilerde tebligatı alacak olan kişi temsile yetkili değil ise tebliğ geçersiz olacağından tebligatı alacak kişi çok önemlidir. Aşağıda hangi tüzel kişilikleri kimlerin temsil edebileceği yani kanuni temsilcilerinin kimler olduğu açıklanacaktır.

Kollektif şirketler: Tescil ve ilan edilen şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça idare hakkını bizzat elinde bulunduran ortaklardır. Ana sözleşmede şirketi temsil edecek kimseler gösterilmemişse ortakların her biridir.¹¹²

Komandit şirketler: komandite ve Komanditer ortaklardan oluşan adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kanuni temsilci komandite ortaklardır.¹¹³

Anonim şirketler: anonim şirket yönetim kurulu tarafından temsil olunur. (TK.md.317) Ancak, yetkinin kullanılmasında birlikte temsil esası tebligatın yapılabilmesi itibarıyla mutlak bir durum olmadığından tebligat yönetim kurulu üyelerinden herhangi birine yapılabilir.¹¹⁴

Limited şirketlerde: Ana sözleşmeyle veya ortaklar kurulu kararıyla kanuni temsil yetkisi ortaklardan birine(müdüre) veya birkaçına (müdürlere) bırakılmadıkça ortaklar hep birlikte şirket müdürü sıfatıyla temsile yetkili ve mecburdurlar. Yani, aksi kararlaştırılmadıkça şirket ortaklarının her biri aynı zamanda şirketin kanuni temsilcisi olmak durumundadır.¹¹⁵

Tüzel kişilere tebligat Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak yapılmadığı takdirde geçersiz sayılacaktır. Yani tüzel kişilerde tebliğ usulüne uygun olarak yasal temsilcilerine yapılmalıdır. Yasal temsilcilerin bilinen adreslerinde olmamaları durumunda ise aynı yerdeki memur ve müstahdemlere yapılabilecektir.

¹¹⁰ VUK, Md.94.

¹¹¹ Turan, s.309.

¹¹² Şenyüz, s.70.

¹¹³ Şenyüz, s.70.

¹¹⁴ Şenyüz, s.70.

¹¹⁵ Şenyüz, s.70.

3.1.4.3. Tebliğ İle İlgili Diğer Özellikli Haller

Bu bölümde tebligat işleminde özellikli durumlar ve çelişki yaratan konular incelenecektir.

Adi ortaklıklar tüzel bir kişiliğe sahip olmadıkları için vergilendirme yapılırken ortaklık hukuki bir şekilde muhatap olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle gelir vergisi yönünden ortaklar bu adi ortaklıktan elde ettikleri kazançları şahsi kazanç olarak beyan etmek durumundadırlar. Bununla ilgili her türlü tebliğinde ortaklara ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Ancak gelir vergisinde ki bu uygulamaya karşın muhtasar vergisi ve KDV bakımından yapılacak tebliğlerde ortaklık bir bütün olarak değerlendirilmekte ve tebliğin ortaklardan birine yapılması yeterli olacaktır.

Danıştay verdiği bir kararında, iş bölümünün yapıldığı durumda, ödenmesi gereken vergi ile ilgili ihbarnamelerin, ortaklığın mali işlerini yürüten ortağına tebliğ edilmesini gerekli görürken, iş bölümü yapılmadığı durumda muhtasar beyanname konusu vergi ve ceza ihbarnamesinin ortaklardan sadece birine tebliğini yeterli görmüştür.¹¹⁶

Katma Değer Vergisi'nin 44. Maddesi hiçbir tereddüte yer bırakmayacak şekilde tarhiyatın muhatabının müteselsilen sorumlu olmak üzere adi ortaklardan herhangi birinin olabileceğini, dolayısıyla tebligatın herhangi bir ortağına yapılabileceği anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin kanuni temsilcileri, Türkiye'de bulunan temsilcilikleridir. Eğer Türkiye'de temsilcisi yoksa bu kişilere Türkiye'de kazanç ve irat sağlayanlar daimi temsilci olarak kabul edilmektedirler.

Vergi Usul Kanunu 10. Maddesi hükmü uyarınca daimi temsilcilere, kanuni temsilci statü ve sorumluluğu verilmiştir. Bu nedenle daimi temsilcilerde 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.¹¹⁷

Mirasçılardan sorumluluğunu düzenleyen VUK' un 12. Maddesine göre miras kabul etmiş mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu tutulurlar. Vergi dairesi tarafından ölen mükellefin tüm vergi borçları, veraset

¹¹⁶ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, s.145.

¹¹⁷ Uysal ve Eroğlu, s.100.

ilamı esas alınarak her mirasçıya düşen miras payı oranında hesaplanarak tahsil yoluna gidilir.¹¹⁸

Mirasın reddedilme süresi olan 3 aylık süre esnasında genelde tebliğ yapılmaz. Ancak yapılsa dahi miras reddedilmediği durumda tebliğ geçerli kabul edilecektir.

Tasfiye halindeki ticaret şirketlerinin ise tüzel kişiliği sona ermiş değildir. Şirketin tasfiyesi tasfiye memurlarına ait olup, tasfiye halindeki şirketle ilgili adli tebligatların da tasfiye memurlarından birine yapılması geçerlidir. Tasfiye memuru henüz seçilmemiş ise tebligat ortaklara yapılır.

Tasfiye halinde olan tüzel kişilere yapılacak olan tebliğ tasfiye memurlarına yapılmalıdır. Tasfiyenin bitmesinden sonra tasfiyeye girişten önceki dönemlerle ilgili tebligatın muhatabı o dönemlerdeki temsilcileridir.¹¹⁹

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.¹²⁰

Vasıtalı Tebliğ; Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkum olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.¹²¹ Örneğin vatani görevini yapmakta olan birine vergi borcundan dolayı yapılacak olan tebliğ, bağlı olduğu askeri birlikteki komutanına yapılacaktır.

VUK m.96, yalnızca erat hakkında geçerli olup erat dışındaki askeri personele ilişkin değildir. Oysa tebligat kanunu erat dışındaki kimseler için ayrı hükümler içermektedir. Kanımızca, erat dışındaki askeri personel için Tebligat Kanunu m.14,II hükmünün, vergi tebliğleri bakımından da uygulanması sağlayacak niteliktedir. Vergi Usul

¹¹⁸ Ayşe Gınalı, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu”, Sayı 203, Mali Çözüm, 2011, s.234.

¹¹⁹ Özbalcı, s.299.

¹²⁰ Özbalcı, s.297

¹²¹ Web_22, E.T. 04.12.2016

Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Tebligat Kanunu'nun genel hükümleri uygulanmalıdır.¹²²

3.2. YURT DIŞINDA TEBLİĞ

Yurt dışında tebliğ, Türkiye'den yurt dışına ve yurt dışından Türkiye'ye olmak üzere iki yönlüdür. Çalışmada Türkiye'den yurt dışına yapılan tebliğ incelenmiştir.

Tebliğatin yapılacağı yer yabancı bir ülke sınırları içerisinde ise yapılacak tebligat yurtdışı tebligat olarak adlandırılır. Yurt dışında tebliğ yani yabancı ülkelerde bulunanlara yapılacak olan tebliğ hükümleri vergi usul kanununun 97. Maddesinde düzenlemiştir. Yurt dışında bulunanlara yapılan tebliğde muhatabın Türk vatandaşı olup olmamasına göre yapılacak tebliğde farklı yol izleyecektir.

Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.¹²³

Tebliğ yapılacak yer yabancı bir ülkenin sınırları içindeyse bu tebligat yurt dışı tebligat olur.¹²⁴ Yabancı ülkede mukim olanlara tebliğ o ülkenin yetkili makamı aracılığı ile yapılır.

Yurt dışında bulunanlara yapılacak tebliğ kişinin Türk vatandaşı veya yabancı uyruklu olmasına göre değişmektedir. Tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı değilse bu kişiye tebliği o ülkenin yetkili makamları yapar. Tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ, ilgili ülkede yetkili makamlar tarafından ya da Türk siyasi memuru, konsolosu aracılığı ile yapılmaktadır.

Günümüzde birçok nedenden (Eğitim, yerleşme, çalışma vb.) dolayı insanlar yurt dışında bulunabilmektedir. Türkiye'den yurt dışında bulunanlara yapılacak tebliğler

¹²² Yılmaz ve Çağlar, s.780.

¹²³ Web_23, E.T. 07.12.2016

¹²⁴ Şenyüz, s.13.

Vergi Usul Kanunu'nun 97. Maddesinde belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 97. Maddesi, Tebligat Kanunu'nun 25. ve 26. maddelerinin bir arada ifade edilmiş şeklidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 97. Maddesine göre yabancı ülkelerde bulunanlara o ülkenin yetkili makamları aracılığı ile tebliğ yapılır. Türkiye'nin o ülke ile anlaşması varsa veya o ülkenin kanunları müsait ise, oradaki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını ister. (VUK, m.97/1) Kendisine tebliğ yapılacak kişinin Türk vatandaşı olması halinde tebliğ, doğrudan Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığı ile de yapılabilir (VUK, m.97/2).

Yurt dışında bulunanlara tebliğ yapılırken, tebliğ yapılacak kişinin Türk veya Yabancı uyruklu olmasına göre değişiklik göstermektedir.

Tebliğ yapılacak kişi Türk ise;

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 25/a maddesine göre; yurtdışında bulunan Türk vatandaşlarına tebligat o yerdeki Türkiye siyasi memuru veya konsolosu tarafından yapılabilir. Bu itibarla tebliği yapılacak evrak adli mercilerimizce doğrudan, ilgilinin adresinin bulunduğu yerdeki büyükelçiliğimize veya Başkonsolosluğumuza gönderilebilir. Evrakın bu şekilde Genel Müdürlüğümüz aracı kılınmaksızın gönderilmesi emek-mesai tasarrufu sağlanması ve işlem zamanının kısaltılması açısından önem taşımaktadır.¹²⁵

Yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızın adreslerine ve bu adreslerin bağlı oldukları Başkonsoloslukların isim, adres ve iletişim bilgilerine UYAP üzerinden yapılan sorgulama sonucunda ulaşılabilmektedir.¹²⁶

Örnek olay: Gerçek kişi Bay (B) yurt dışında bulunmaktadır. Ödenmeyen vergi borcuna karşılık olarak bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tebligat yapılacaktır. Bunun için öncelikle tebliğ olunacak evrak, ilgili vergi dairesinin bağlı olduğu Maliye Bakanlığı vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilmiştir. Konsolosluk ise Gerçek kişi Bay (B)'ye tebliğ etmiştir.¹²⁷

- **Dış temsilcilliğimizce düzenlenen tebliğ-tebellüğ tutanağı doğrudan adli makamlarımıza gönderilir:** Türk vatandaşlarına, Türkiye siyasî memuru veya konsolosu tarafından tebligatın yapılıp yapılmadığı, bu merci tarafından düzenlenecek

¹²⁵ Web_23,E.T.17.12.2016

¹²⁶ Web_24,E.T.18.12.2016

¹²⁷ Hamza Koçakoğlu, **Uygulamalı Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, 2013, s.23.

bir tutanak ile belgelendirilerek tanzim edilen evrak, doğrudan talep eden adli mercie gönderilecektir.¹²⁸

- **Evrak tebliğ mazbatalı zarf içinde gönderilir:** Yabancı devlette bulunan Türk vatandaşlarına, Türk siyasî memuru veya konsolosu aracılığıyla yapılacak tebligatlarda, tebliği istenen belgeler adli makamlarca düzenlenecek tebliğ mazbatalı zarf içerisine konularak bir üst yazı ile Türkiye dış temsilciliğine gönderilecektir.¹²⁹
- **Tebliğat Kanunu'nun 25/a maddesi gereğince yapılacak tebligatta tercümeye gerek yoktur:** Tebligat evrakının birtakım olarak ve Türkçe düzenlenmesi yeterli olup, ayrıca yabancı dilde tercümesine gerek bulunmamaktadır. Tebliğ mazbatalı zarfın üstüne muhatabın T.C. kimlik numarası, açık kimlik bilgileri ve açık adresi yazılmalıdır.¹³⁰
- **Tebliğ evrakının e-posta yoluyla veya mühürsüz-imzasız gönderilmemesi:** Tebliğ edilecek adli evrakın e-mail ekinde ilgili dış temsilciliklerimize gönderilmesi veya fiziken gönderilen evrakın imzasız ve mühürsüz olması tebliği yapacak dış temsilciliklerimizde talebin geçerliliği veya işlem güvenliği açısından tereddüte neden olmaktadır. Bu nedenle tebliğ evrakının ıslak imzalı ve mühürlü olarak dış temsilciliklerimize gönderilmesi gerekmektedir.¹³¹
- **Yurt dışında bulunan Türk memurlarına tebligat:** 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, yabancı bir devlette resmî bir görevle bulunan büyükelçi, başkonsolos, konsolos, siyasî memur, idarî ve ticari ataşe gibi Türk memurlarına tebligatın Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılacağı belirtilmiştir. Tebliği istenilen belgeler düzenlenecek tebliğ mazbatalı zarf içine konularak, bir takım halinde üst yazı ile Bakanlığımız aracı kılınmaksızın, doğrudan Dışişleri Bakanlığına gönderilir. Tebligat evrakının yabancı dile tercümesine gerek yoktur.¹³²
- **Yurt dışında bulunan Türk askerî şahıslara tebligat:** 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, yabancı devlette bulunan askerî şahıslara tebligatın bağlı bulundukları Kara, Deniz, Hava Kuvvetleri veya Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda yabancı devlette bulunan subay, astsubay, erbaş, er ve askerî memur gibi görevlilere yapılacak tebligat için, tebliği istenilen belgeler tebliğ mazbatalı zarf içine konularak, bir takım halinde üst

¹²⁸ Web_25, E.T.20.12.2016

¹²⁹ Web_26, E.T.20.12.2016

¹³⁰ Web_27, E.T.21.12.2016

¹³¹ Web_28, E.T.21.12.2016

¹³² Web_29, E.T.21.12.2016

yazı ile birlikte, Bakanlığımız aracı kılınmaksızın, ilgili Kuvvet Komutanlığına gönderilir. Tebligat evrakının yabancı dile tercümesine gerek yoktur.¹³³

a) Tebliğ yapılacak kişi yabancı ise;

Türk vatandaşı olmayanlara tebliğ, ilgili ülkenin yetkili makamları eliyle yerine getirilir. Yurt dışında yabancıya yapılacak tebligat işlemi, ilgili ülkenin adli makamları eliyle yerine getirildiğinden, Bakanlığımıza gelen talepler incelendikten sonra doğrudan ilgili ülkenin merkezi makamına veya merkezi makama iletilmek üzere o ülkedeki Büyükelçiliğimize gönderilir.

Tebliğatin yapılacağı devletle Türkiye arasında iki veya çok taraflı anlaşma varsa yurt dışına yapılan tebligat bu sözleşmelerin hükümlerine göre yapılır. Bu nedenle tebliği çıkaran merciin tebligatın yapılacağı yabancı devletle yapılmış ve geçerli olan anlaşmaya bakması ve anlaşmada öngörülen usul ve esaslara uygun davranması gerekir. Tebliğ anlaşmada belirtilen esaslara göre yapılmışsa tebliğin, genel olarak evrakın tebliğ edilip edilmediğini, tebliğ usulünü, tebliğin yapıldığı yer ve tarihi gösteren bir belge tebliği çıkaran ülkeye dolayısıyla mercie gönderilir.¹³⁴ Ayrıca; anlaşmalara uygun davranılmasına rağmen tebliğ yapılmamış ise tebliğ yapılacak ülke bunun sebebini gösteren bir tebliğ tasdiknamesi düzenleyerek tebliği çıkartan ülke makamına gönderir.¹³⁵

Tebliğatin yapılacağı devletle iki veya çok taraflı anlaşma olmaması durumunda tebliğin yapılabilmesi için o ülkenin kanunlarının uygun olması gerekir. Esasen bir çok ülke ikili veya çok taraflı bir milletlerarası sözleşmenin bulunmasına gerek olmadan, yabancı ülkelerden gelecek tebligat istemlerinin kabulünü kendi iç mevzuatlarında düzenlemişlerdir.¹³⁶ Tebliğ yapılacak ülkenin iç mevzuatında bir düzenleme bulunmaması halinde Türkiye, iç mevzuatında genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 26. Maddesi çerçevesinde yabancı ülkelerden gönderilecek tebliğ isteminin yerine getirileceği esasına yer verdiği için yabancı ülkelerden karşılıklılık (mütekabiliyet) ilkesi çerçevesinde tebligat yapılmasını isteyebilir. Yabancı ülkenin iç hukukunun müsait olmaması ve mütekabiliyet ilkesine uymaması halinde yabancı ülkede yetkili makamlar aracılığı ile tebliğ yapılması mümkün olmaz.¹³⁷

¹³³ Web_30, E.T.22.12.2016

¹³⁴ Şenyüz, s.130-131.

¹³⁵ Şenyüz, s.131.

¹³⁶ Şenyüz, s.128.

¹³⁷ Şenyüz, s.128

Usulüne uygun bir biçimde yurt bulunan asker, sivil veya memur kişilere tebliğ yapılmaya çalışılmasına rağmen tebligat başarısızlıkla sonuçlanırsa, Vergi Usul Kanunu'nun 103. Maddesinin 4. Bendine göre ilan tebliğ yolu açılacaktır. Yoksa bu kişilere yurt dışında bulunmaları nedeniyle iç hukukumuzda göre tebligat yapmak mümkün olmadığı nedeniyle ilan yoluyla tebligata gidilemez. Başka bir ifadeyle yurt dışına tebliğ yapılmaya başvurulmadan önce ilan tebliğ geçerli olmayacaktır.¹³⁸

3.3. VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ ÇEŞİTLERİ

Bu bölümde, Vergi Usul Kanunun'da yer alan tebligat çeşitleri sayılarak, açıklanmaya çalışılmıştır.

3.3.1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanununda tebliğ edilecek belgenin muhatabına ulaşmasında kullanılacak yöntemlerin beş şekilde olacağına yer vermiştir. Bunlar;

- 1- Posta ile tebliğ
- 2- Elektronik ortamda tebliğ,
- 3- Memur vasıtası ile tebliğ,
- 4- Dairede ya da komisyonda tebliğ,
- 5- İlan yolu ile tebliğ.¹³⁹

213 sayılı Vergi Usul Kanununda; posta yoluyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, dairede ve komisyonda tebliğ, memur vasıtası ile tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ şeklinde belirtilen söz konusu tebliğ şekilleri aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

3.3.2. Posta Yoluyla Tebliğ

Vergi Usul Kanununda sayılan tebliğ yöntemlerinden posta yolu ile tebliğ en yaygın ve kabul görülen tebliğ yöntemidir.

Vergi Usul Kanununa göre tebliğin esas olarak posta yolu ile yapılması esastır. Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için,

¹³⁸ Şenyüz, s.133.

¹³⁹ Arslan, s.98.

şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır. Tebliğin öncelikle posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak yapılması esastır. APS sistemiyle yapılan tebliğler taahhütlü posta niteliğindedir. Özel dağıtım şirketleri ve kuryeler aracılığıyla yapılan göndermeler ise adi posta gibi işlem görür.¹⁴⁰

Genel kural vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden belgelerin posta yoluyla mükellefin bilinen adresine tebliğ edilmesidir.¹⁴¹

Tahakkuk fişi hariç, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden tüm belgeler ve yazılar, ilke olarak, posta vasıtası ile tebliğ edilir. Tebliğ zarfı, gerçek ve tüzel kişilerin bilinen adresine “Resmi alma haberli taahhütlü” olarak gönderilir.¹⁴²

Bilinen adresten ne anlaşılması gerektiği Vergi Usul Kanunu’nun 101 inci maddesinde belirtilmiştir.

Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:¹⁴³

- 1) Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler,
- 2) Adres değişikliğinde bildirilen adresler,
- 3) İş bırakmada bildirilen adresler,
- 4) Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,
- 5) Yoklama fişinde tespit edilen adresler,
- 6) Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- 7) Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası olmak şartıyla)
- 8) Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir vakalarında tespit edilen adresler,

Vergi Usul Kanunu’nun anılan 93. Maddesi uyarınca, tebliği gereken vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere en öncelikli posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü (iadeli taahhütlü) olarak tebliğ edilir. Bu yolla tebliğin kanunda yer alan diğer hükümler çerçevesinde mümkün olmadığına dair şartların oluşması durumunda ilan yolu ile tebliğ edilir.¹⁴⁴

Posta memuru belgeyi mükellefe tebliğ ettiğinde ilmühabere tarih koyarak mükellefe imzalatır. Tebliğ tarihi bu tarih kabul edilir. Mükellef tebliği almaktan imtina ederse belge önüne bırakılarak tebliğ yapılmış sayılır. Fakat bu işlem yapılırken mükellefin

¹⁴⁰ Fethi Aygün, “*Vergilendirmede Tebligata İlişkin Usul ve Esaslar*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı,281, 2012,s.44.

¹⁴¹ Sadık Kırbaş (III), **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, 1994,s.102

¹⁴² Erdoğan Öner(I), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Hukuk, s.130

¹⁴³ Koçakoğlu, s.23.

¹⁴⁴ Web_30, E.T.22.12.2016

komşularından biri, muhtar, ihtiyar heyeti üyelerinden biri veya polis memuru bulunmalıdır ve bu durum ilmühaberde zapta geçirilmelidir. Muhatabın adres değiştirmesi nedeniyle bulunmadığı durumda tebliğ, tebliğ çıkaran mercie geri gönderilir. Eğer muhatap geçici olarak adresinde bulunmuyorsa bu ilmühabere yazılarak mercie iade edilir. Mercie bir süre sonra tekrar tebliğ çıkarır, tekrar tebliğ edilemezse ilan tebliğ yoluna gidilir.¹⁴⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 99. ve 102. Maddeleri, posta yoluyla tebliğ usulünü düzenlemektedir.

3.3.2.1. Kapalı Zarf Esası

Posta ile gönderilen yazı ve belgeler, şekli Maliye Bakanlığınca saptanan kapalı özel zarflar içinde ve ilmühaberli olarak gönderilir.¹⁴⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 99. maddesinde, kapalı zarf esası düzenlenmiştir. Buna göre; posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir.¹⁴⁷ Vergi tebliğ zarfı, kapalı bir zarf ve tebliğ alındısından oluşmaktadır. Tebliğ alındısı zarfa zımba ile bağlanmış ve kolayca ayrılacak bir şekilde bulunmaktadır.

Tebliğ işlemi posta memuru ile muhatap tarafından ilmühabere tarih ve imza konularak saptanır. Bu tarih tebliğ tarihidir. Muhatap bilinen adreste bulunmamakla birlikte belgeyi almaktan kaçınırsa belge önüne bırakılarak tebliğ edilir.¹⁴⁸

Tebliğ alacak kimse imza edecek kadar yazı bilmezse ya da herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa, imza yerine tebliğ tutanağına sol elinin baş parmağı basılır. (VUK.md.102/5).¹⁴⁹

Tebliğ alan kişinin adresini değiştirmesi halinde, bu durum görevli memur tarafından belirlenir. Zarf üzerine yazılır ve tebliğ çıkaran idareye geri gönderilir.¹⁵⁰

3.3.2.2. Bilinen Adreslere Teslim

213 sayılı Vergi Usul Kanununun tebliğlerin yapılmasına ilişkin adresleri düzenleyen 101. Maddesine göre bilinen adreslerin, mükellef tarafından işe başlamada, adres değişikliğinde, işi bırakmada, ve vergi beyannamelerinde bildirilen, yoklama fişinde

¹⁴⁵ Mustafa Koçak, Suat Eker, Prof.Dr.Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap, 1.Basım, 2011, s.65.

¹⁴⁶ Kırbaş (I), s.117.

¹⁴⁷ Uysal ve Eroğlu, s.110.

¹⁴⁸ Kırbaş (I) s.117.

¹⁴⁹ Arslan(II), s.78.

¹⁵⁰ Arslan.(II), s.78.

tespit edilen, vergi mahkemesinde açılan dava dilekçelerinde ve cevaplarda gösterilen, ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler olduğu ve mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanın nazara alınacağı, şeklinde açıklanmıştır.¹⁵¹

Tebliğ mektuplarının gönderilmesinde, tebligatı yapacak makama en yakın tarihte bildirilmiş olan veya bu makam tarafından en yakın tarihte tespit edilmiş bulunan adres göz önüne alınır. Bununla birlikte, muhatabın ikametgah ve işyeri adreslerinin her ikisi de biliniyorsa, bu adreslerin ikisine de tebliğ yapılması girişiminde bulunulmadan ilan yolu ile tebliğ usulüne başvurulmaması gerektiği yönünde Danıştay kararları bulunmaktadır.¹⁵²

Danıştay tarafından verilen bir kararda şöyle denilmektedir;

“Bilinen adrese posta ile tebliğ yoluna gidilmediği tespit edildiğinden daha önce terk edildiği bilinen adreste düzenlenen adres tespit tutanağına dayanarak ilan tebliğ şartlarının oluşmayacağı...” şeklinde bir karar verilmiştir.¹⁵³

Yine başka bir Danıştay kararında ise;

“Tebliğin imkansızlığı halinde, tebliğ evrakının, kanunda sayılan kişilere imza karşılığı teslim edilerek tesellüm edenin adresini gösteren ihbarnamenin gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırılmasının zorunlu olacağına karar verilmiştir.”¹⁵⁴

Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1 - Mükellef tarafından işe başlamalarda gösterilen adresler:

İşe yeni başlayan mükellefler iş yeri adreslerini vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. İşe başlama yapan mükellef iş yeri adres değişikliği ve işi bırakma gibi durumlarda vergi dairesine bildirim yapmak zorundadır. Esasında bu mükellef gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve gider vergisi mükellefidir.

¹⁵¹ Çağlar ve Yılmaz, s.728.

¹⁵² Oktar, s.122.

¹⁵³ Mustafa Alpaslan, Eda Kaya, “Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 375, 2012, s.112.

¹⁵⁴ Alpaslan ve Kaya, s.112.

2- Adres değişikliğinde bildirilen adresler:

İş yeri adresini vergi dairesine bildirmekle yükümlü olan mükellefler, iş yeri adres değişiklilerini de vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Tebliğ, en son bildirilen adrese yapılmaktadır.

3 – İşi bırakmada bildirilen adresler:

İşe başlama ve iş yeri adres değişikliği olduğu durumlarda adreslerini vergi dairesine bildiren mükellefler işi bırakmaları durumunda da vergi dairelerine bildirim yapmak zorundadırlar.

4 – Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler:

Mükelleflerin verdikleri gelir, kurumlar, katma değer vergisi, muhtasar vergisi ve diğer vergilerinin beyannamelerinde bildirilen adreslerde bilinen adres olarak kabul görmektedir.

Örneğin; Tebliğ olunacak evrak mükellefin işe başlama bildiriminde yazılı olan adresine gönderilmiş ve tebliğ edilemediği için geri gelmiştir. Bunun üzerine tebliğ ilanen yapılmıştır. Ancak mükellef vergi beyannamesini verirken beyannamede bildirdiği adresinde faaliyetine devam etmektedir. Bu durum ise ilanen yapılan tebliğin hükümsüz olmasına neden olur.¹⁵⁵

5 – Yoklama fişinde tespit edilen adresler:

Yoklama fişinde tespit edilmiş adreste bilinen adres olarak kabul edilmektedir.

İdarece yapılan tespitlerde dikkat edilmesi gereken husus, adres tespitinin yoklama fişi ya da tutanakla tespit edilmesi gerektiğidir. Vergi dairesinin herhangi bir nedenle yaptırdığı yoklama sonucunda tebligat yapılacak gerçek ya da tüzel kişilerin adreslerini tespit etmesi, bu adresin bilinen son adres olarak tebligatın yapılabilmesi için yeterlidir. Ve bu durumda mükellefin yoklama fişinde imzası olması gerekmemektedir. Ancak düzenlenen bir tutanakta yer alan adresin bilinen adres olarak edilebilmesi için, mükellefin tutanakta imzası gerekmektedir.¹⁵⁶

6 – Vergi Mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler:

Mükelleflerin dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterdikleri adreslerin bilinen adres olarak kabul edilebilmesi için davanın vergi mahkemesinde açılmış olması

¹⁵⁵ Gınalı, s.219.

¹⁵⁶ Cenk Murat Arslan, “*Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adreslere Tebliğ*”, **Vergi Dünyası**, Sayı 378, 2013, s.34.

gerekmektedir. Vergi mahkemesi dışında bir mahkemede açılan davaya ilişkin dilekçede yer alan adres bilinen adres olarak kabul edilmemektedir.¹⁵⁷ 41

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

Yoklama fişleri ve tutanaklardaki adreslerde bilinen adres olarak kabul edilmektedir.

8 – Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir vakalarında tespit edilen adresler:

Maddenin son bendinde tahrir sırasında belirtilen adresler de bilinen adres olarak sayılmıştır.

Mükellefin, yukarıda açıkladığımız gibi birden fazla adresinin bulunması mümkündür. Bu durumda geçerli olan adres ise en son bildirilmiş olan adrestir.

3.3.2.3. Tebliğ evrakının teslimi

Tebliğ evrakının teslimi ile ilgili hususlar VUK’ un 102. Maddesinde düzenlenmiştir. 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. (VUK 102). Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresin de 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 eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.¹⁵⁸

Mükellefin kanunda belirtilen adreslerde bulunmaması durumunda ancak mükellef haricinde kişilere tebliğ yapılabilir.

Yukarıda belirtildiği gibi, mükellefin bulunamaması halinde tebliğ, ikametgahta bulunanlara veya işyerinde bulunan memurlara yapılabilecektir. İkametgahta bulunanlara tebliğ için bunların aile ferdi olması veya sürekli mükellefle birlikte oturma şartı bulunmamaktadır. Kısa bir süre mükellefle birlikte oturan uzak bir akrabaya da

¹⁵⁷ Arslan, s.34.

¹⁵⁸ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Beta Basım, 2009, s.139.

tebliğ yapılabilir. Buna karşılık Danıştay aynı adreste oturmeyan yakın akrabaya yapılan tebligatın geçersiz olduğuna hükmetmiştir.¹⁵⁹

Muhatap adres değiştirirse ve bu nedenle tebliğ memuru tebligatı yapamazsa, durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği çıkaran mercie geri gönderilir (VUK m.102, II) Yeni adres tespit edilirse tebligat oraya yapılır.¹⁶⁰

Muhatabın bilinen adresinin yanlış olması veya değişmiş bulunması yüzünden mektup geri gelirse ve doğru adres veya yeni adres tespit edilemezse ilan yoluyla tebligata gidilir.¹⁶¹

İlgilinin son bildirilen adres veya adreslerinde bulunamaması durumunda tebliğ edilecek yeni adresin posta memuru tarafından bulunması yöntemine başvurulabilir. Bu durumda posta memuru tebliğ yeni adrese yapabilir ya da yeni adresi zarf üzerine yazarak tebliği gönderen ilgili makama iade edebilir.

Ana hatları ile tekrar açıklayacak olursak;

a - Vergi tebliğ zarfının ilgisine teslimi:

Vergi tebliğ zarfları, üzerlerinde adresleri yazılı mükelleflerin (veya vergi cezası kesilenlerin) bizzat kendilerine veya onun adına tebliğ evrakını kabule yetkili olanlara (örneğin, yasal veya iradi temsilcisine, aynı ev adresine veya iş yerinde bulunanlara) teslim edilir ve tevzi (dağıtım defteri ile tebliğ alındıları imza ettirilir. (esaslar m.74.) Vergi tebliğ zarflarının muhatap adına onu kabule yetkili kimselere teslimi halinde, teslim alan kimsenin kimliği de teslim defterine ve tebliğ alındısına açıkça yazılır. (esaslar m.81).Ayrıca tebliğ zarfının gerekli yerleri de özenle doldurulur ve bu arada teslim tarihi de tebliğ alındısına yazılır.¹⁶²

b – Tebligat adresinde kimsenin bulunmaması durumunda tebligatın akibeti (7201 s.K.m.21’in uygulanması:

Tebliğ memuru bilinen adrese gittiğinde adreste kimseyi bulamazsa ne yapacağı hakkında Vergi Usul Kanununda bir açıklık yoktur. Gerçi, VUK m.102, II’ de “adres değiştirme nedeniyle bulunamama” ve VUK m.102.III’de “geçici olarak başka yere gitme nedeniyle bulunamama” hali öngörülmüştür; ancak muhatap adres değiştirmemişse ve geçici olarak bir yere de gitmemişse (ki bu durumda VUK m. 102,II ve 102,III koşulların gerçekleşmemesi nedeniyle uygulanamayacaktır.) ve fakat tebliğ

¹⁵⁹ Alpaslan ve Kaya, s.113.

¹⁶⁰ Çağlar ve Yılmaz, s.817.

¹⁶¹ Çağlar ve Yılmaz, s.817.

¹⁶² Çağlar e Yılmaz, s.799.

memurunun her geldiğinde adreste, tebliğ evrakını kabul edebilecek kimse yoksa ne yapılacaktır? Tebligat k.m.21'e göre böyle bir durumda, tebliğ evrakı o yerin muhtarına veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amirine veya memuruna imza karşılığında teslim edilecek ve teslim alan adresini içeren bir ihbarname tebligat adresindeki kapıya yapıştırılacaktır. Ve yapıştırma tarihi tebliğ tarihi sayılacaktır (m.21). Tebligat K.m.21'deki kapıya yapıştırma işleminin vergi işlerinde uygulanıp uygulanmayacağı konusunda uygulamada bazı tereddütlere yol açtığı gözlemlenmektedir. Çeşitli kararlar incelendiğinde, tebliğ memurunun adreste kimseyi bulamaması halinde yapıştırma (yani, tebligat K.m.21) işlemini yapmayıp, çeşitli kereler adrese gidip geldikleri anlaşılmaktadır.¹⁶³

c) Muhatabın adres değiştirmesi halinde tebligatın durumu

Adres değişikliği halinde yeni adresin soruşturulup bulunması ve yeni adrese tebliğ yapılıp yapılmayacağı konusunda VUK' da açık hüküm bulunmaması nedeniyle bu konuda, kanımızca Tebligat Kanunu m.21 ve Tebligat yönetmeliği m.30'un vergi tebliğleri bakımından da uygulanması gerekir. Buna göre yeni adres, muhatabın adreste bulunamama nedenini bilmesi olası olan komşu, kapıcı gibi kimselerden veya o yerin muhtar veyahut ihtiyar heyeti veya meclis üyelerinden zabıta amir veya memurlarından soruşturulur ve durum imzalanır. (Yönetmelik m.30) Yeni adresin belirlenmesi halinde bu adres tebliğ tutanağına yazılır ve yeni adres, tebliğ memurunun tevzi(dağıtım) bölgesinde ise tebligat o adrese yapılır.¹⁶⁴

d) Muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmiş olması halinde tebligat

Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adreste bulunanlar tarafından bildirildiği takdirde, durum ve beyanda bulunan kimliği tebliğ alındısına yazılır ve altı beyanı yapana imzalatılır ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.¹⁶⁵

e) Muhatabın okuma yazma bilmemesi halinde tebligat:

Muhatap, imza edecek kadar okuma yazma bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa, sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ yapılır.¹⁶⁶

¹⁶³ Çağlar ve Yılmaz, s.803-804.

¹⁶⁴ Çağlar ve Yılmaz, s.806-807.

¹⁶⁵ VUK, Md.102,III

¹⁶⁶ VUK, Md.102,V

f) Tebliğ evrakını almaktan kaçınma(imtina) halinde tebligat

Muhatap tebliğ evrakını teslim almaktan kaçınırsa tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.¹⁶⁷

Danıştay’a göre tebliğ evrakının öne bırakılması, ancak muhataba yapılacak tebliğler bakımından söz konusu olabilir. Muhatabın bulunmaması durumunda muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimselerin (örneğin somut olayda muhatabın eşinin) tebellüğden imtina etmeleri halinde tebliğ evrakının önlerine bırakılmak suretiyle tebliğinin mümkün değildir.¹⁶⁸

3.3.3. İlan Yoluyla Tebliğ

Vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bütün belgeler, mutlak surette vergi mükelleflerine veya ceza muhataplarına tebliğ edilmelidir. 213 sayılı VUK 93 ila 109. Maddelerine göre tebliğ yapılamayan durumlarda, “ılanen” tebliğ yöntemi kullanılacaktır. İlan yolu ile yapılacak tebligatlara, posta ile kapalı zarf içerisinde tebliğ yapma olanaklarının tükenmesi hallerinde başvurulabilir.¹⁶⁹

İlan yoluyla tebliğ Vergi Usul Kanunu’nun 103-106 ıncı maddelerinde açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu m.103 de hangi durumlarda ilan yoluyla tebligat yapılacağı dört kalemde açıklanmıştır. Bu dört durumun varlığında tebliğ ilanen yapılacaktır.

Vergi Usul Kanununda esas olarak kabul edilen yöntem posta vasıtası ile yapılan tebliğdir. Ancak normal şartlarda tebliğin mümkün olmadığı durumlarda ilan yoluyla tebliğe başvurulmaktadır.

İlan yoluyla tebligata muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, muhatabın bilinen adresinin yanlış ya da değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi, başkaca nedenlerden dolayı posta ile tebliğin yapılmasına olanak bulunamaması hallerinde başvurulur.¹⁷⁰

3.3.3.1. Tebliğin İlan Yoluyla Yapılacağı Durumlar

Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır:

- 1- Muhatabın adresi hiç bilinmezse;

¹⁶⁷ VUK, Md.102, VI

¹⁶⁸ Çağlar ve Yılmaz, s.811.

¹⁶⁹ Mustafa Alpaslan, “İlan Yolu ile Tebligatın Vergi Uygulamalarındaki Etkisi Nedir?”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 291, 2012, s.193.

¹⁷⁰ Kırbaş(II), s.129.

- 2- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;
- 3- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;
- 4- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;

VUK Madde 103 e göre yukarıda sayılan hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılabilir.

1 – Muhatabın adresi hiç bilinmezse;

Tebliğin muhatabının adresi bilinmiyorsa tebligat ilan yoluyla yapılır.

İlan yoluyla yapılacak olan tebliğ, mükellefin adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ yöntemi olduğundan, adresinde bulunmadığı kanunda belirtilen usulle belirlenmedikçe, mükellefe ilan yoluyla tebliğ hüküm ifade etmez.¹⁷¹

Örnek: Gerçek kişi Bay (B) mükellefiyetini terk ettikten sonra ödenmeyen bir vergi cezası çıkmıştır. İlgili idare tarafından mükellefe ulaşılamamıştır. Zaman aşımına kısa bir süre kala ilan tebligat yapılmıştır.¹⁷² Adresi bilinmesine karşın ilan yoluyla tebliğ yoluna gidilmesi ve adresin yanlış yazılması nedeniyle tebligatın yapılamaması üzerine ilan yoluyla tebligata gidilmesi yanlıştır.

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

Mükellefler, adres değişikliği gibi durumlarda yeni adreslerini vergi dairelerine bildirmek zorundadırlar. Adres değişikliği bildirilmediği takdirde tebliğler eski adrese gitmeye devam edeceğinden tebliğler yapılamayarak geri dönecek ve ilan tebliğ yoluna gidilecektir.

Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelir ve yeni adres bulunamazsa ilan yoluyla tebligata gidilir. Ancak kayıtlarda ilgilinin hem ikamet hem de iş yeri adresi mevcut ise yapılması gereken her iki adrese de tebliğ çıkarılması ve iki adresten de tebliğ evrakının geri gelmiş olması gerekmektedir.

Örnek olay: Terzilik yapan (Z.Ö.) 1984 yılına ilişkin vergi beyannamesini vermiş ve bu beyannamede iş yeri ve ikametgah adresini belirtmiştir. 1986 da vergi idaresi tarhiyat işlemine girişmiş, vergi ve ceza ihbarnamalarını ikametgah adresine tebliğ etmeye çalışmış, sonuç alamayınca da ilan yoluna gitmiştir. Daha sonra da vergi alacağının kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emri düzenlemiştir.¹⁷³

¹⁷¹ Arslan(I), s.104-105.

¹⁷² Koçakoğlu, s.24.

¹⁷³ Abdurrahman Akdoğan, Sadık Kırbaş, **Vergi Uygulamaları**, 1.Baskı, Yargı Yayınevi, 1986, s.54.

Yapılan tebligat geçerli midir? Burada bilinen adresten ne anlaşılması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 101 inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; 1) Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler, 2) Adres değişikliğinde bildirilen adresler, 3) İş bırakmada bildirilen adresler, 4) Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, 5) Yoklama fişinde saptanan adresler, 6) Vergi mahkemesinde dava dilekçelerinde ve cevaplarda gösterilen adresler, 7) İlgilinin imzası bulunmak koşuluyla yetkili memurlar tarafından saptanan adresler bilinen adres sayılmaktadır.¹⁷⁴ Mükellefin hem iş hem de ikametgah adresi varda ikisinin de aranması gerekmektedir. Bu yapılmadıkça ilan edilen tebligat yapılamaz. Yapılan tebligat geçerli değildir. Yapılan tebligat işlemi geçerli olmadığı için vergi alacağının da kesinleşmesi söz konusu olmayacaktır.¹⁷⁵

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

Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, (Posta idaresinin mektup almaması, personelin grevde olması, posta memuru tarafından ihbar yapılmış olmasına rağmen 15 günlük bekleme süresi içerisinde posta idaresine başvurmaması, posta memurunca bilinen adresine birden fazla gidildiği halde bulunamaması gibi)¹⁷⁶ ilan edilen tebliğ yapılacaktır.

Vergi Usul Kanununda, tebliğin posta yoluyla ya da ya da memur eliyle yapılmasına olanak bulunmadığı durumlarda ilan edilen tebliğ yoluna gidileceği hükme bağlanmış olmakla beraber “madde metninde ki “...başkaca sebepler...” deyimine herhangi bir açıklama getirilmemiştir.¹⁷⁷

Bu konuda Danıştay kararları konusunda birkaç örnek verilebilir;

- Posta idare personelinin, grev nedeniyle mektup kabul etmemesinden dolayı tebliğ yapılamayan durumlarda ilan edilen tebliğ yoluna gidilir.¹⁷⁸
- 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 edilen tebliğ geçerli sayılmıştır.¹⁷⁹

¹⁷⁴ Akdoğan ve Kırbaş, s.54-55.

¹⁷⁵ Akdoğan ve Kırbaş, s.54-55.

¹⁷⁶ Aygün, s.45.

¹⁷⁷ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları,1991, s.887.

¹⁷⁸ Kızılot, s.887.

¹⁷⁹ Kızılot, s.887.

4 – Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;

İlan yoluyla tebliğde normalde posta evrakının en az iki defa posta yolu ile tebliği, posta yolu ile mümkün değilse memur eliyle tebliği yapıp yapılmadığı hususu aranırken adresleri bilinmeyenlere ilan yolu için bunlara bakılmaksızın doğrudan ilan yoluyla tebliği cihetine gidilir. Bilinen adres olarak kabul edilmesi mümkün olan adresler, tarih itibarıyla en yeni (veya en son) adreslerdir. Yine posta ile gönderilen beyannamelerin içinde bulunduğu zarfın üzerinde gösterilen adreslerin bilinen adres olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹⁸⁰

Mükellef yabancı ülkede ise, tebliğ olunacak belgenin örnekleri bilinen en son adresine ayrıca posta ile gönderilir.¹⁸¹

İlanlarda tebliğin ilgili bulunduğu vergiler, muhatabın adı, tüzel kişi ise ünvanı gösterilerek bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat ya da vekaletle başvurulması veyahut taahhütlü mektup ya da telgrafla açık adres bildirilmesi ve kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı ihtar olunur.¹⁸² Yapılan ilan üzerine mükellef bizzat ya da vekalet verdiği kişi başvurursa dairede ya da komisyonda tebliğ yapılır. Mükellef kendisi gelmeyerek adres bildirirse posta ile tebliğ edilir.

İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine başvurulmamış ve de adres bildirilmemişse bir ay sonunda tebliğ yapılmış sayılır.¹⁸³

3.3.3.2. İlan Yoluyla Tebliğde Usul

İlanın ne şekilde yapılacağı VUK' un 104'ncü maddesinde izah edilmiştir. Buna göre;

a) İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

- Tebliğin konusu, her biri ayrı ayrı olmak üzere, 2.000 TL vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılması yeterlidir.¹⁸⁴
- İlan ile yapılan tebliğin konusu, 2.000 TL ila 200.000 TL arasındaki vergi veya vergi cezasına ilişkin olması halinde, ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayınlanır.¹⁸⁵

¹⁸⁰ Aygün, s.45.

¹⁸¹ VUK, Md.104.

¹⁸² Kırbaş(II), s.130.

¹⁸³ Kırbaş(II), s.130.

¹⁸⁴ Arslan(I), s.105.

¹⁸⁵ Arslan(I), s.105.

- İlan ile yapılan tebliğin konusu, 200.000 TL ve üzeri olması halinde, ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yayınlanır.¹⁸⁶

b) İlan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir.¹⁸⁷ İlan yazısı askıya çıkarıldığı tarihten itibaren geçen 1,5 aylık sürenin sonunda askıdan kaldırılacaktır.¹⁸⁸

İlan yazısının aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir:

- Mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası ile adresine yer verilmelidir.
- Tebliğin ilgili bulunduğu veya cezanın dönemi, nevi ve miktarına yer verilmelidir.
- Mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat kendisinin veya vekili vasıtasıyla müracaat etmesi veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususlarının bulunması gerekir.
- 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 müdürü veyahut ilgili müdür yardımcısı, başkanlık şeklinde örgütlenmeyen bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü veya yetki vereceği ilgili müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde mal müdürü veya yetki vermesi halinde gelir vergisi şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir.¹⁸⁹

İlan yolu ile tebliğe, özellikle kamu alacaklarının zamanaşımına uğramaması için, her yılın aralık ayında başvurulmakta ve gazetelerde borçlu gerçek ve tüzel kişilerle ilgili toplu listeler yayınlanmaktadır.¹⁹⁰

¹⁸⁶ Arslan(I), s.105

¹⁸⁷ Koçakoğlu, s.24.

¹⁸⁸ Aygün, s.46.

¹⁸⁹ Aygün, s.46.

¹⁹⁰ Erdoğan Öner(II), **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin Kitabevi, 2015, s.127.

İlanın neticeleri;

İlan üzerine bizzat veya bilve kale müracaat edenlere yerinde, adres bilinenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Posta ile yapılan bu tebliğ hakkında da 100' üncü madde hükmü cari olur. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.¹⁹¹

İlan üzerine başvurulursa: İlan üzerine, tebligat muhatabı (yani, yükümlü veya vergi cezalısı) bizzat veya vekil aracılığıyla tebligatı çıkaran mercie başvurursa, yani oraya giderse, tebligat kendilerine orada yapılır. (VUK m.106.I; VUK m.93,II). Tebligat muhatabı veya vekili, tebligatı çıkaran mercie bizzat değil de taahhütlü mektup veya telgrafla başvurur ve açık adresini bildirirse (VUK m.105/1) posta ile tebligat yapılır ve kendilerine PTT görevlisinin evrakı verdiği tarih tebliğ tarihidir (VUK m.106, II; VUK m.100). Adresin bildirilmesi halinde, tebligat bu adrese yapılır; yani bu durumda VUK m.106, III hükmündeki yaptırım (müeyyide) uygulanamaz.¹⁹²

İlan üzerine başvurulmazsa: İlan tarihinden başlayarak, bir ay içinde ne vergi dairesine bizzat gelinir ve ne de adres porta ile bildirilirse, bir ayın sonunda tebligat yapılmış olur.¹⁹³

İlan yolu ile yapılacak olan tebliğin geçerli olup hüküm ifade edebilmesi için, şekil ve içerik olarak yasal düzenlemeye uygun olarak yapılması gerekmektedir. Tebliği yapacak olan kurum bu konuda dikkatli davranmalı ve gerekli özeni gösterilmelidir. Aksi taktirde tebliğin şeklinde ya da içeriğinde yapılan bir eksiklik ya da hata ilanen tebliğin amacını hukuken ortadan kaldıracaktır.

3.3.4. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

Vergi Usul Kanununda tebliğ işlemi genel olarak posta ve memur aracılığı ile ilgili kişiye bilinen adresine yapılır. Ancak prensipte bu olmasına rağmen muhatabın kabul etmesi şartı ile daire de veya komisyonunda tebliğde istisnai bir tebliğ yöntemi olarak yapılmaktadır.

Kanun koyucu tebligat işlemlerini kolaylaştırmak için postayla ya da memur aracılığıyla yapılacak tebliğ işlemlerinin, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla daire ya da komisyonunda da yapılabileceğini kabul etmiştir.¹⁹⁴

¹⁹¹ VUK, Md.106.

¹⁹² Çağlar Ve Yılmaz, s.839.

¹⁹³ Çağlar Ve Yılmaz, s.839.

Vergi dairesi veya bir komisyonda (takdir komisyonu, uzlaşma komisyonu vb.) bulunan mükellefe, vergi veya ceza sorumlusuna, kabul etmesi koşulu ile adresi yerine, o daire veya komisyonda da tebliğ yapılabilir. (VUK, m.93/2). Ancak, muhatabın kabul etmemesi halinde, tebliğin posta ya da memur aracılığı ile yapılması gerecektir. Bu nedenle, dairede veya komisyonda tebliğ istisnai bir tebliğ usulü olarak kabul edilmelidir.¹⁹⁵

Bu genel halin dışında da bazı hallerde daire ve komisyonda tebligata gidilmektedir. İlan yoluyla tebliğlerde ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde bizzat ya da vekalet yoluyla başvuranlara dairede tebliğ yapılmaktadır. (VUK md. 106) Uzlaşma halinde de tutanağın bir örneği ilgiliye komisyonda derhal tebliğ edilmektedir. Bu usulde tebliğ günü, tebliğ muhatabının daire ya da komisyonda belgenin tebliğ edildiğine ilişkin olarak imzasını aldığı gündür.¹⁹⁶

3.3.5. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Maliye bakanlığına, tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırma yetkisi de verilmiştir. Bu takdirde, Maliye memurunun PTT tebliğ görevlileri ile ilgili kurallara aynen uyması ve bu kuralları uygulaması gerekmektedir. (VUK m.107).¹⁹⁷

Memur vasıtasıyla tebliğe özellikle acele hallerde başvurulmaktadır. Özel ve acele hallerin tespiti idarenin takdirine bırakılmıştır. Uygulamada zamanaşımının son günlerinde yapılacak tebligatlarda veya mükellefin bulunmasının güç olduğu hallerde bu yola başvurulmaktadır.¹⁹⁸ Posta ile yapılması zor veya yararsız görülen durum ve yerlerde veyahut özel veya acele hallerde, Maliye Bakanlığı, tebliğleri posta yerine memur aracılığı ile yaptırmaya yetkilidir. İlgilinin kabul etmesi koşuluyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılmasını da kanun uygun görmektedir.

3.3.6. Elektronik Ortamda Tebliğ

Günümüzde teknolojik gelişmelerle birlikte bilişim sistemleri hayatımızın her alanında kullanılır oldu. İnternet üzerinden mağazalara gidilmeden alışveriş, bankalara uğramadan bankacılık işlemleri, hatta okula gitmeden sanal-öğrenim yapılabiliyor.

¹⁹⁴ Kırbaş(III), s.103.

¹⁹⁵ Ateş Oktar(II), **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2012, s.123.

¹⁹⁶ Kırbaş(II), s.129.

¹⁹⁷ Öner(II), s.126.

¹⁹⁸ Öner(II), s.126.

Daha birçok alanda hayatımıza giren teknoloji, kamu kurumları tarafından da etkin bir şekilde kullanılır oldu. Son yıllarda kamu kurumları arasındaki bilgi aktarım sistemleri ile kamusal işlemler hızlı bir şekilde gerçekleştirilmekte ve özellikle Maliye Bakanlığı bünyesindeki; başvuru, beyanname verme, ödeme, işlem takibi gibi işlemler elektronik ortamda gerçekleştiriliyor.¹⁹⁹

Gelir idaresinin e-Tebligat uygulamasına geçmek için pek çok gerekçesi bulunmaktadır. Bunlardan başlıca üç tanesi şu şekilde ifade edilebilir;²⁰⁰

**** Gelir İdaresi Başkanlığının gelişen teknolojiye ayak uydurarak vergi mükelleflerine daha kaliteli hizmet sunma görevi**

**** Mükelleflere ulaşmada yaşanan sıkıntılar nedeniyle tebligatların yapılamaması veya zamanında yapılamaması problemi;**

Vergi daireleri pek çok nedenden dolayı mükelleflere ulaşmakta zorlanmaktadır. Şirketlerin faaliyetlerine son verdiği halde tasfiye işlemlerini yerine getirememesi dolayısıyla tebligat yapılacak muhatabın bulunamaması, adres değişikliklerinin geç bildirilmesi nedeniyle yaşanan sıkıntılar, gerçek kişilerde adres bulunamaması veya adresin yanlış olması gibi pek çok nedenden dolayı vergi daireleri mükelleflere ulaşamamakta ve tebligat yapamamaktadır. Bu sistem vasıtasıyla tebligatların mükelleflere ulaşmaması gibi bir problem kalmayacak olup, mükelleflerde kendilerine ait borçları veya haciz vb. takipleri vergi dairelerine gitmeksizin internet vergi dairesinden hızlıca öğrenebilecek ve yasal haklarından faydalanabileceklerdir.

**** İdarenin tebligat masraflarının büyük tutarlarda olması;**

Ülke ekonomisi büyüdükçe ekonominin çeşitliği ve derinliği artmakta buna paralel olarak vergi mükelleflerinin sayısı ile karşılaşılacak olaylar farklılaşmaktadır. Bu nedenle idarenin tebliğ etmesi gereken evrak sayısı günden güne artmaktadır. Evrak sayısındaki artış ve bu evrakın tebliğ masrafları dikkate alındığında önemli bir gider kalemi haline gelmektedir.

Buna karşılık, mükelleflerin de kurumlardan beklentileri değişmekte. Bu kapsamda;

**** Vergi idarelerinin kolay iş yapılabilir yapıda olması,**

**** Vergi toplama kurumuna istediği zaman ve yapıda erişilebilmesi,**

**** Gelir idaresinin çalıştığı şartları anlaması,**

**** Kendisi nelerin önemli ve öncelikli olduğunu bilmesi,**

¹⁹⁹ Muhammet Bayram, Abdullatif Karabalık, “E-Tebligat ve Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi Uygulamaları”, **Mali Çözüm**, Sayı 128, 2015, s.146.

²⁰⁰ Emrah Günek, “Tebligatta Yeni Dönem: E-Tebligat”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 325, 2015, s.87.

Mükelleflerin değişen beklentileri arasında sayılabilir.²⁰¹

Tebliğat Kanunu'nda 11 Ocak 2011'de yapılan değişiklikle "tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişilere elektronik yolla tebligat yapılabileceği" hükmü getirilmiştir. Bununla birlikte anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunlu hale gelmiştir. Elektronik tebligat kullanımı gerçek kişiler ve diğer tüzel kişiler için ise isteğe bağlıdır.²⁰² 19.01.2013 tarihinde Elektronik tebligat yönetmeliğinin yürürlüğe girmesiyle birlikte ise; yargı mercileri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından PTT vasıtasıyla e-tebligat yapılmasının önü açılmıştır.²⁰³

Vergi Usul Kanunu'na 6009 sayılı Kanun'un 7'inci maddesiyle eklenen "Elektronik ortamda tebliğ" başlıklı 107/A maddesinde:

"Madde 107/A – (Ek: 23/7/2016009/7 md.)

Bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.²⁰⁴

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik alt yapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.²⁰⁵

Bu yetkiye dayandırılarak, Maliye Bakanlığı 456 Sıra no' lu vergi usul kanunu genel tebliği ile elektronik tebliğe ilişkin düzenlemeleri aşağıdaki şekilde belirlemiştir.²⁰⁶

**** Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler**

Kanun hükümlerine göre tebliği gereken elektronik imzalı evrak, elektronik tebligat sistemi kullanılmak suretiyle muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edilebilecektir. Bu tebliğ ile tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir.

²⁰¹ Bulut, s.187.

²⁰² Fatih Kaya, "Yeni Nesil Vergi Denetimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 329, 2016, s.24

²⁰³ Kaya, s.24.

²⁰⁴ Birgül Dikmen, "Elektronik Tebligata İlişkin Yapılan Son Düzenlemeler: E-Tebliğat Dönemi Başlıyor", **Vergi Dünyası**, Sayı 380, 2013, s.59.

²⁰⁵ Dikmen, s.59.

²⁰⁶ Arslan(I), s.100.

- a) Kurumlar vergisi mükellefleri
- b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)
- c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler

**** Elektronik Tebligat Adresi Alınması**

a) Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1 Ocak 2016 tarihine kadar elektronik tebligat adresine sahip olabilmek için gerekli başvuru işlemlerini tamamlamaları gerekmektedir. Bunun için “elektronik Tebligat Bildirimini” (Şirketler ve diğer tüzel kişiler için) kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu mükelleflerin, söz konusu bildirimi, kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekaletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim etmeleri gerekmektedir.²⁰⁷ 1 Ocak 2016 tarihinden sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ise işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadırlar.²⁰⁸

b) Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi:

Gelir vergisi mükellefleri de 01 Ocak 2016 tarihine kadar “Elektronik Tebligat Talep Bildirimini” (Gerçek kişiler için) internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurulmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanamaya başlamaları gerekmektedir.²⁰⁹

İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunan gelir vergisi mükelleflerine internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecek olup bu mükellefler sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılmak suretiyle elektronik tebligat sistemini kullanabileceklerdir.²¹⁰

²⁰⁷ Kaya, s.25.

²⁰⁸ Kaya, s.25.

²⁰⁹ Kaya, s.25.

²¹⁰ Arslan(I), s.101.

Vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığıyla başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilecek ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir.²¹¹

c) İsteğe Bağlı Olarak Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılmasını Talep Edenlerin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi

İsteğe bağlı olarak elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller ise katma vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabileceklerdir.²¹²

**** Elektronik Tebligatın gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi**

213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacaklardır. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir.²¹³ Kanunun 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır. Olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler başkanlık tarafından alınacak olup talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgisine veya yetkili mercilere sunulacaktır.²¹⁴

**** Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış**

456 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinin “Elektronik Tebligat Sisteminden_Çıkış” başlıklı 7'inci maddesi aşağıdaki gibidir:

Zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların aşağıdaki durumlar dışında sistemden çıkması mümkün değildir.

Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dahil) tarih itibarıyla, elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü

²¹¹ Arslan (I), s.101.

²¹² Kaya, s.25.

²¹³ Web_31, E.T.02.01.2017

²¹⁴ Web_32, E.T.02.01.2017

veya gaipliğine karar verildiğinin idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresi re’ sen kapatılır. Mirasçıların bağlı olunan vergi dairesine başvurması halinde de müteveffanın elektronik tebligat adresi kullanıma kapatılır.²¹⁵

**** Muhatabın Sorumluluğu:** Bu kısımda muhatabın sorumluluğuna yer verilmiştir. Muhatabın sorumlulukları aşağıda ki gibidir.

- a) Elektronik tebligat talep Bildirimini süresinde, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmekle,
- b) Beyan edilen bilgilerde meydana gelecek değişiklikleri öncesinde veya en geç değişiklik tarihinde vergi dairesine bildirmekle,
- c) Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen tüm şartlara riayet etmekle,
- ç) Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerini korumakla, üçüncü kişilerle paylaşmamakla ve başkasına kullandırmamakla,
- d) Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerin istenmeyen şekilde üçüncü kişilerin eline geçtiğini tespit ettiğinde derhal vergi dairesine bilgi vermekle yükümlüdür,

Yukarıda yer verilen sorumlulukların yerine getirilmemesinden doğacak hukuki sonuçlar muhatabın sorumluluğunda olup tüm bildirimler vergi dairesine ulaştığı anda sonuç doğurur.²¹⁶

**** Ceza Hükümleri**

Tebliğin bu bölümünde ceza hükümlerine yer verilmiştir.

456 sıra no’ lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinin “Ceza hükümleri” başlıklı 9’uncu maddesinde elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülöklere uymayanlar için 213 sayılı kanun’ un 148, 149 ve mükerrer 257 inci maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı belirtilmiş; ceza uygulaması sonrasında re’ sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ

²¹⁵ Web_33, E.T.04.01.2017

²¹⁶ Arslan (I), s.103.

edileceği ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılacağı öngörülmüştür.²¹⁷

**** Diğer Hususlar**

Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak muhataplara elektronik tebligat sistemi ile tebliğ edilebileceği gibi Kanunda yer verilen diğer tebligat hükümlerine göre de tebliğ edilebilir. Bağlı vergi dairesi müdürlüklerinde (mal müdürlükleri) elektronik tebligat sistemine teknolojik uyum çalışmaları devam etmekte olduğundan, bağlı vergi dairesi müdürlüklerinin mükellefleri Tebliğ kapsamında bulunmamaktadır. Elektronik Tebligat uygulamasına, 01.01.2016 tarihi itibarıyla başlanılacaktır.

Ancak bu tarihten önce bildirimde bulunanlara 01.10.2015 tarihinden itibaren elektronik tebligat yapılabilir.²¹⁸

Kısaca Elektronik tebligatın faydalarından bahsedecek olursak; Manuel yapıldığı durumda uzun zaman alacak tebligat işlemi, elektronik ortamda saniyeler içinde tamamlanmaktadır.

Tebliğ elektronik ortamda okunmadığı takdirde muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihten itibaren beşinci gün sonunda okunmuş sayılacaktır.

Elektronik tebligatta herhangi bir çıktı alınmayacağı için doğanın korunmasına da fayda sağlanmış olacaktır.

Elektronik ortamda yapılan tebliğin tarihi, saati ve muhatabın kim olduğu vb. bilgiler veri tabanında tutulduğundan dolayı gönderen taraf göndermediğini alıcı taraf ise kendisine ulaşmadığını söyleyemeyecektir.

Elektronik tebligat vergi dairesinin işini kolaylaştırarak hızlandırmış olacaktır. E tebligat yöntemiyle, tebligatların güvenli ve doğru bir şekilde, kısa zamanda ve düşük maliyetle yapılması sağlanmış olacaktır.

Hukuki güvenlik ilkesi açısından E- Tebligat;

Anayasanın 40'ıncı maddesinde “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır” ilkesine yer verilmiştir. Devletin belirtilen anayasal yükümlülüğünü yerine getirmesinin yegane aracı ise tebligattır. Diğer taraftan, bireylerin yürütülen hukuki işleme karşı gerekçelerini ileri sürerek kanuni başvuruda bulunması, Anayasa'nın 36'ıncı maddesi ile teminat altına alınmış olan hak arama özgürlüğünün kullanılmasıdır. Hak arama

²¹⁷ Güngör Gezer, “Elektronik Tebligat Sistemi ile İlgili Bilinmesi Gereken Hususlar”, **Lebib Yalkın**, Sayı 145, 2016, s.112.

²¹⁸ Web_34, E.T.05.01.2017

özgürlüğünün hayata geçirilmesinin vazgeçilmez unsuru da bireylerin kendilerini ilgilendiren hukuki işlemlerden zamanında ve doğru ilgilendirilmelerinin sağlanarak hak aramaya elverişli hukuki iklimin yaratılmasıdır.²¹⁹

Tebliğatin, teslim, bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonları bulunmaktadır. Tebliğe konu oluşturan hukuki işleme ilişkin evrakın muhataba veya onun adına tebliği almaya yetkili olan kimselere fiziken teslim edilmesi, böylelikle bu hukuki işlemle ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ile belirtilen fonksiyonlar yerine getirilmiş olmaktadır. Bir tebliğ işleminin hukuka uygunluğu ve güvenceli olup olmadığı sözü edilen fonksiyonları gerçekleştirmesi itibarıyla değerlendirilir.²²⁰

Tebliğatin, teslim, bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarını e- tebligat açısından inceleyecek olursak; Teslim fonksiyonu açısından baktığımızda e-tebliğatin muhataba ulaşmaması imkansızdır. E- tebligat yapılacak kişinin tebligata elverişli adresi önceden bildirildiği için tebliğatin başkasının eline geçmesi söz konusu değildir.

Bilgilendirme fonksiyonu açısından baktığımızda; e- tebligat zamandan ve mekandan bağımsız olarak ilgisine iletilmektedir.

Belgelendirme fonksiyonu açısından ise; Elektronik imza ile imzalanan evrak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir. Olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır.

²¹⁹ Kaya, s.11.

²²⁰ Kaya, s.11.

BÖLÜM 4. TEBLİĞDE HATA VE VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞİN SONUÇLARI

4.1. TEBLİĞDE HATA

4.1.1. Genel Açıklamalar

Tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliğ edilen belgelerin sağlıklı bir biçimde düzenlenmesi vergi hukuku yönünden büyük önem taşımaktadır. Aksi halde vergi alacağının tahsil edebilmek güçleşeceği gibi birtakım uyuşmazlıklar da çıkabilecektir.²²¹

Hatalı tebliğler konusu Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğ aşamasında meydana gelen bir sakatlık tüm vergilendirme sürecini etkileyerek vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsilini engelleyecektir. Tebliğ işleminde yapılan usul ya da şekil hataları sonucunda gerek idareye gerekse muhataba ek yükümlülükler doğacak ve kamu alacağının tahsili gecikecek ya da imkansız hale gelecektir.²²²

Hatalı tebliğe muhatap olanların idareye başvurma veya vergi mahkemesinde dava açma yolları açıktır. Yargı vermiş olduğu çeşitli kararlarda -dava açma süresi geçirilmiş olmasına rağmen- hatalı tebliğe istinaden gerçekleşen tarhiyata ilişkin çıkarılan ödeme emirlerini iptal etmektedir. Danıştay 4. Dairenin E.1995/1945 ve K:1995/5872 sayılı kararında “Takibe konu vergi ve cezanın Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmemesi halinde kesinleşmesinden söz edilemez.” denilmiştir.²²³

Tebliğ hatalarını, belgelerde yapılan hata ve usulde yapılan hata olmak üzere iki başlık halinde incelemek mümkündür.²²⁴

²²¹ Kırbas(II), s.119.

²²² Ahmet İnneci, “Vergi Usul Kanunu'na Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, **Maliye Dergisi**, Sayı 169, 2015, s.56.

²²³ Emrah Akın, “Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebliğ Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 179, 2007, s.7.

²²⁴ Şenyüz, s.137

4.1.2. Tebliğ Edilen Belgede Hata

Tebliğ usulüne uygun olmakla birlikte, tebliğ edilen belgelerde bazı şekil hataları bulunabilir. Tebliğ edilecek belgede meydana gelen hatalar esas etkili şekil hataları ve esasa etkili olmayan şekil hataları olarak ikiye ayrılır. Şekil hataları esas etkili değilse tebliğ geçerlidir. Esas etkili şekil hatalarının olması durumunda ise tebliğ hukuki hukuki sonuç doğurmaz yani geçersizdir.

4.1.2.1. Esasa Etkili Şekil Hataları

Tebliğ evrakları usulüne uygun tebliğ edilmiş olsalar dahi, belirli unsurları içermiyorlarsa yapılan tebliğ hüküm ve sonuç doğurmaz. Dolayısıyla tebliğ yapılmamış kabul edilir.²²⁵

Vergi ihbarnamelerinde mükellefin adının, vergi türü ve miktarının, dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da bu belgelerin görevli ve yetkili bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunması esasa etkili hatalar olduğundan belgeyi hükümsüz hale getirmektedir.²²⁶

- Tebliğ evrakında mükellefin adına yer verilmemesi

Vergi Usul Kanunu 108. Maddesinde esasa yönelik hataların var kabul edilmesi açısından sadece addan bahsedilmiştir. Her ne kadar ilgili madde hükmünde sadece addan bahsetmiş soyaddan bahsetmemiş olsa da bu madde hükmünden ad ve soyada yer verilmemesi şeklinde anlaşılması gerekir. Tebliğ evrakında mükellefin ad ve soyadına yer verilmemesi halinde bu durum esasa etkili bir şekil hatası olacak ve tebliğ hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.²²⁷

- Tebliğ evrakında vergi türünün belirtilmemiş olması,

Vergi Usul Kanunu'nun 108. Maddesine göre tebliğ evrakında verginin türünün hiç belirtilmemesi tebliği hükümsüz kılacaktır. Ancak ilgili madde hükmünde her ne kadar sadece verginin türünün hiç yazılmamış olmasından bahsedilmiş olsa da ilgili evrakta yazılan verginin türünün anlaşılabilmesi da verginin türünün hiç yazılmamış olması anlamına gelecektir ve tebliğ hükümsüz olacaktır.²²⁸

- Tebliğ evrakında vergi miktarının belirtilmemiş olması,

²²⁵ İnneci, s.56.

²²⁶ Yusuf Usta, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, 2013, s.43.

²²⁷ Şenyüz, s.137-138.

²²⁸ İnneci, s.56.

İhbarnamede muhatabın ne kadarlık bir tutar için idari işleme maruz kaldığını bilmesi kadar doğal bir şey yoktur. Vergi (varsa ceza dahil) miktarının yazılmaması halinde muhataba ne miktar üzerinden işlem yapıldığı anlaşılamayacağından ne istendiği de belli olmayacaktır.²²⁹

- Tebliğ evrakında vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olması, 1982 Anayasasının 125. Maddesinde “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Muhatap açısından kanuni bir durumun her mükellefe hatırlatmak şeklinde hayata geçirilmesine olanak sağlanması bakımından dava açma süresinin açıkça ihbarnamede yer alma zorunluluğu getirilmiştir.²³⁰
- Söz konusu belgelerin görevli olmayan makam tarafından düzenlenmesi,

İdari işlemlerin hukuken geçerli olabilmeleri için kanunlarca kendilerine yetki verilen makam ya da kişiler tarafından düzenlenmiş olmaları gerekmektedir. Kanunda tanınan yetki hangi makam ya da kişiye verilmiş ise o yetkinin o makam ya da kişi tarafından kullanılması gerekmektedir. Aksi takdirde düzenlenen belgeler sakat olacaktır.²³¹

4.1.2.1. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları

VUK m.108’e göre, esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı tebliğ olunan vesikalar hukuksal değerlerini yitirmezler. Maddede sayılan esasa ilişkin hata olarak kabul edilenler dışında, yapılan hatalar esasa etkili olmaması nedeniyle tebliğ evrakını geçersiz hale getirmez.²³²

Ör: Vergi borcundan dolayı adına tanzim ve tebliğ edilen ödeme emrini; olayda mükellefin bilinen adresinde tebligat yapılamaması nedeniyle ilan tebligat yapıldığı, gazete ilanında yalnız soyadında ufak bir baskı hatası bulunduğu, Vergi Usul Kanunu’nun 108. Maddesi hükmüne göre bu türlü hatanın muameleyi hükümsüz kılmayacağı gerekçesiyle onayan dava konusu itiraz komisyonu kararı dairece de uygun görüldüğünden davanın reddine karar verilmiştir.²³³

Danıştayın verdiği çeşitli kararlarla şekillenen esasa etkili olmayan şekil hatalarına şunlar örnek olarak gösterilebilir.²³⁴

- Ceza ihbarnamesinde dönemin yanlış yazılması esasa etkili olmayan hatalardır.²³⁵

²²⁹ Şenyüz, s.139.

²³⁰ Şenyüz, s.139.

²³¹ İnneci, s.59.

²³² Yılmaz ve Çağlar, s.848.

²³³ Dan.7.d.27.4.1971,2443/1507 (Danıştay 7. Daire Kararları, 1. Kitap s.48)

²³⁴ İnneci, s.56.

- İlanen tebliğde mükellefin adresinin hiç yazılmaması veya yanlış yazılması, kapı numarasının 49 yerine 9 yazılması tebligatı hükümsüz kılmaz.²³⁶
- Gazete ilanında vergi miktarının gösterilmemiş olması ilanen tebliği hükümsüz kılmaz.²³⁷
- Vergi ihbarnamesinde vergi matrahı ile oranının gösterilmemiş olması.²³⁸
- Ceza ihbarnamesinde dönemin yanlış yazılması esasa etkili olmayan hatalardır.²³⁹
- İhbarnamede verginin türünün yanlış yazılması
- Takdir komisyonu karar numarasının vergi ihbarnamesinde yanlış yazılması

4.1.3. Tebliğ Usulünde Yapılan Hata

Tebliğin hüküm ve sonuçlarını doğurabilmesi için yazılı şekilde ve usulüne uygun olarak yapılmış olması gerekmektedir. Tebliğ usulüne uygun yapılmış olmakla birlikte, tebliğ edilen belgelerde bazı şekil hataları bulunabilir. Bu şekil hataları esasa etkili değilse tebliğ geçerlidir.

Tebliğ işlemleri VUK' un tebliğ ile ilgili hükümlerinde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılmazsa tebliğ geçersiz sayılır. Bu durumda vergi dairesine itiraz edilebileceği gibi vergi mahkemesine başvurularak idari işlemin iptali de talep edilebilir.²⁴⁰

Usulsüz tebligat, kısaca, yasada gösterilen tebligat usullerine uyulmadan yapılan tebligat demektir. Vergi Usul Kanunu anlamında, örneğin, ilan koşulları yokken ilan yoluyla tebligata gidilmesi tebligat usulsüzlüğüdür.²⁴¹

Bu usulsüzlüklere şu örnekler verilebilir:²⁴²

- Posta yolu ile veya memur aracılığı ile tebliğ yapma girişiminde bulunulmadan ilan yolu ile tebligata başvurulması;
- Muhatapın ikamet ve iş yeri adreslerine tebliğ yapılmadan ilan yolu ile tebliğ yapılması;
- Muhatapın gösterilen adreste tanınmadığını beyan eden komşusunun imzasını taşımayan tebliğ alındısına dayanılarak ilan yolu ile tebliğ yapılması;
- Tebliğ evrakının yetkili olmayanlara teslim edilmesi;

²³⁵ Danıştay 13. Dairesinin 25.03.1974 tarih ve K.2728/1233

²³⁶ Danıştay 13. Dairesinin 09.07.1975 tarih ve K.3467/2552

²³⁷ Danıştay 4. Dairesinin 22.12.1976 tarih ve K.718/3256

²³⁸ Danıştay 13. Dairesinin 22.09.1992 tarih ve K.2908/2829

²³⁹ Danıştay 13. Dairesinin 25.03.1974 tarih ve K.2728/1233

²⁴⁰ Gıralı, s.223.

²⁴¹ Yılmaz ve Çağlar, s.84.

²⁴² Oktar(I), s.126.

- Muhatabın biline son adresi yerine başka bir adresine tebliğ edilmesi;

Tebliğ usulünde hatanın varlığı durumunda, tebliğ konusu vergi veya cezaya karşı vergi mahkemesine başvurulmalı ve tahriyatın terkinini istenmelidir.

Tebliğde usul hatası yapılması nedeniyle dava açma şeklinde yapılan itirazla, vergi ve cezanın tahakkuk aşamasında yapılabileceği gibi tahakkuka ilişkin dava açma süresi geçtikten sonra düzenlenen ödeme emirlerine karşı, ödeme emrinin usulsüz tebligat üzerine düzenlendiği ileri sürülerek de yapılabilir.²⁴³

Tebliğ edilen evrak, kanunda aranan şartları taşımakla birlikte, tebliğin kanunda belirtilen usule uygun olarak yapılmaması tebliğe konu işlemi/belgeyi değil, yapılan tebligatı geçersiz kılar. Tebliğin geçersiz sayılması, vergi idaresinin sonraki işlemleri (ödeme emri düzenlemesi, haciz uygulanması vs.) yapamaması, yapması ve dava konusu edilmesi halinde bunların yargı organlarınca iptal edilmesi sonucunu doğurur. Ayrıca usulsüz tebliğ halinde, dava açma süresi de kural olarak işlemeye başlamaz.²⁴⁴

4.2. TEBLİĞİN SONUÇLARI

4.2.1. Genel Açıklamalar

Mükelleflerce yasal hakların kullanılması, istenilen bilgilerin verilmesi, belgelerin teslim edilmesi gibi süreli birçok işlem tebliğ ile başlar. Bir gün bile bir hakkın kaçırılmış olması veya bir görevin yerine getirilmemesi sonucu mükellef kendine tanınan yasal haklardan yararlanamayacağı gibi maddi boyutu yüksek olan cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir.²⁴⁵

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin sorunsuz bir şekilde tahsil edilmesi vergi idaresinin en önemli görevidir. Vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi için de tebliğ işleminin titizlikle, kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması gerekmektedir.²⁴⁶

Tebliğatta yapılacak hatalar hem idare hem de mükellef açısından ek külfet doğuracaktır. Tebligatta yapılacak hatalar tahriyatın terkinini sonucunu doğurabileceğinden, ilgili işlemin yeniden yapılp sorunsuz bir şekilde muhatabına bildirilmesi vergi alacağının tahsilini geciktirecektir. Bu nedenle tebligat işlemlerinden

²⁴³ Şenyüz, s.146.

²⁴⁴ Usta, s.44.

²⁴⁵ Gınalı, s.223.

²⁴⁶ Inneci, s.68.

sorumlu kurumların ve bunların personellerinin tebliğ işleminin yapılması sırasında gerekli özeni ve titizliği göstermeleri gerekmektedir.²⁴⁷

4.2.2. Tebliğin Vergi Tahsiline Etkileri

Vergi, alacaklı kamu idaresi ile muhatap arasındaki yasal bir borç alacak ilişkisidir. Özel hukukta yer alan bu ilişkisi tarafların karşılıklı istekleri ile meydana geldiği halde vergi ilişkisi nedeniyle hüküm doğuran borç alacak ilişkisi vergi kanunları hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile başlamaktadır. Vergi, kişilerden devlete tek taraflı olarak aktarılan bir kaynaktır. Bu ilişki kanunların verdiği yetkiye dayanarak devlet tarafından meydana getirilen zorunlu bir olaydır. Vergi ilişkisinde devlet alacaklı olan taraf, yükümlüler ise borçlu olan taraftır. Devletin vergiyi zamanında alabilmesi yani vergi alacağının zaman aşımına uğramaması için tarh edilmiş olan verginin süresi içinde vergi usul kanununa uygun olarak tebliğde edilmiş olması gerekmektedir.

Verginin ödenebilir duruma gelmesi ve bazı sürelerin başlangıcı tebliğe bağlıdır. Usulüne uygun tebliğ yapılmaması durumunda yapılan işlem bağlayıcılığını yitirmektedir.

Tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş olan verginin ödenme zorunluluğu vardır. Ancak tarh edilmiş fakat tebliğ edilmemiş olan vergi geçersizdir yani yok hükmündedir.

Tebliğ aşamasında meydana gelen bir sakatlık tüm vergilendirme sürecini etkileyerek vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsilini engelleyecektir. Tebliğ işleminde yapılan usul ya da şekil hataları sonucunda gerek idareye gerekse muhataba ek yükümlülükler doğacak ve kamu alacağının tahsili gecikecek ya da imkânsız hale gelecektir.

Vergilendirme sürecinde, tarh işleminden sonra gelen önemli aşama tebliğdir. Yükümlünün, adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Bu resmi bildirimden sonra yükümlü ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Tebliğ, tarhtan sonra vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. Bunun gibi idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır.²⁴⁸

²⁴⁷ Inneci, s.68.

²⁴⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.103.

Tebliğ genel olarak mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcıdır. Örneğin, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 günün ya da ödeme emirlerine karşı dava açma süresi olan 7 günün başlangıcı, tebliğ tarihi ile belirlenmekte, sürenin başladığı gün dikkate alınmayarak hesaplanan süreler, son günün tatil saatinde sona ermektedir. Bu süreler içinde dava açılmaması verginin kesinleşmesi sonucunu doğurur. Tebliğ yapılmaması halinde ise, ilgilinin lehine olmak üzere tahakkuk zamanaşımı veya tahsil zamanaşımı süreleri işlemeye devam edecektir.²⁴⁹

4.2.3. Tebliğin Zamanaşımına Etkileri

Zamanaşımı, hukuk kurallarının kişilere tanıdığı hakların, getirdiği yaptırımların yine hukuk kuralları ile belirlenen süreleri aşmasıdır. Bir diğer deyişle bir hak, hukuk kuralında öngörülen sürede kullanılmadığında hukuk düzeninde birtakım sonuçlar doğmaktadır. Zamanaşımı, hak düşürücü süre bu sürelerdendir.²⁵⁰ Birçok hukuk dalında zamanaşımına yer verilmiş ve zamanaşımıyla ilgili özel düzenlemeler yapılmıştır. Vergi hukukunda zamanaşımı sürenin geçmesiyle birlikte idarenin vergi alacağı, mükellefin de vergi borcu ortadan kalkmaktadır.²⁵¹

Vergi hukukunda tarh (tahakkuk) ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımına yer verilmiştir. Tarh zamanaşımı vergi idaresinin vergi alacağını zamanında tarh ettirememesi durumunda söz konusu olmaktadır. Tahsil zamanaşımı, 6283 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun'un 102. Maddesinde düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımı, kamu alacağının normal vade tarihini izleyen yılın başından itibaren 5 yıldır. Zamanaşımının başlangıcı kamu alacağının vade tarihini izleyen yılın başından başlar. Beşinci yılın sonunda biter.²⁵²

6183 sayılı kanun tahsil zamanaşımının başlangıcını, alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı olarak belirlemiştir. Verginin vadesi, o verginin ödeme süresinin son gününü ifade etmektedir. Vergilerin ödeme süreleri tek tek vergi yasalarında belirlenmiş ve özel durumlar için de ayrı süreler saptanmıştır. Tahsil zamanaşımının işlemeye başlaması bakımından vade tarihinin değil, vadeyi izleyen takvim yılı esas alınmıştır. Bunun nedeni; bütün yükümlülerin tabi oldukları

²⁴⁹ Oktar(I), s.118.

²⁵⁰ Web 35, E.T.06.02.2017

²⁵¹ Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, 2014, s.34.

²⁵² Ünsal, s.34-35.

zamanaşımını ayrı ayrı incelemekten idareyi kurtarmak ve idarenin daha kolay çalışmasını sağlayabilmektir.²⁵³

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Ancak, 102 inci madde de geçtiği üzere zamanaşımı süresinin dolmasından sonra yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir. Zamanaşımının durması (işlememesi), daha önce işlemiş olan süreyi yok etmemekte; sadece ilerlemesini durdurmaktadır. Zamanaşımının işlemesini durduran sebep ortadan kalktığında, zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Tahsil zamanaşımı süresini durduran sebepler 6183 sayılı Kanunun 104 üncü maddesinde belirtilmektedir.²⁵⁴

Tahsil zamanaşımının kesilmesi, kesilme anına kadar işlemiş bulunan sürelerin bütün sonuçlarını ortadan kaldırmaktadır. Kesilmesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlayarak, beş yıllık zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Tahsil zamanaşımının kesilme nedenleri 6183 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde sayılmaktadır.²⁵⁵

4.2.4. Tebliğin Borcun Vadesine Etkileri

VUK madde 23'e göre ödeme, vergi borçlarının yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir. Vergi borçları kanunda belirtilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü borcun vade tarihidir. Vergilendirme aşamaları Tarh, tebliğ, tahakkuk ve Tahsil şeklindedir. Tebliğ, tarh ve tahakkuk arasında geçişi sağlamaktadır.

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.²⁵⁶ 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.²⁵⁷

²⁵³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan(II), **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s.139.

²⁵⁴ Web 36, E.T.20.02.2017

²⁵⁵ Web 37, E.T.27.02.2017

²⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.91.

²⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.109.

4.3. VERGİSEL İŞLEMLERİN TEBLİĞİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜMLERİ

4.3.1. Verginin Tarh ve Tahakkukunda Tebligata İlişkin Sorunlar ve Çözümler

Mükellef ile İdare arasında Vergi Hukukundan kaynaklanan bir bağ vardır. Bu sebeple İdare ile mükellef arasında karşılıklı oluşan hak ve ödevler her iki tarafı da bağlar. Mükellef vergi borcunu zamanında ödemekle görevlidir, diğer yandan beyanname verme ve defter tutma gibi bazı ödevleri vardır. İdarenin yapmış olduğu işlemlerde mükellef haksızlığa uğradığını düşündüğünde yargı kuruluşlarına başvurma hakkını elde edebilmesi için tebliğin idarece yapılması gerekir. Mükellefin hak ve ödevlerini yerine getirebilmesi için yapılan işlerden haberdar olması gerekir.²⁵⁸

Tebliğ usulünde yapılan hatalar yargı yolunu açar, bazen idare mükellefin adresi bilindiği halde ilan tebliğ yoluna gider bu tür usulsüz tebliğlerde mükellefin yargıya müracaat etme hakkı doğar. Amacı haberdar etmek olan tebligat, yargılamanın en önemli unsurlarındandır. Tebliğin olduğu yerde süre başlıyor demektir. Çoğu zaman bu sürenin aşımı hak kayıplarına neden olmaktadır. Muhatap ve idarede tebligat usullerine uygun hareket etmesi gerekir. Yoksa her iki taraf da bu noktada büyük kayıplar elde eder. Tebligat; Taraflar için Yargı haklarını kullanmak ve zamanaşımı haklarını elde etmek için çok önemli bir usul yöntemidir.²⁵⁹

Tebliğ işleminin usulüne uygun yapılmaması halinde vergi alacağını tahsil etmek zorlaşacağı gibi birtakım uyumsuzluklarda çıkabilir. Örneğin Danıştay’a intikal eden bir olayda vergi ve ceza ihbarnamelerinin hükümlünün iş yeri adresinde aynı büroda çalışan şerhi konularak a isimli kişiye tebliğ edildiği, memur eliyle yapıldığı saptanan bu tebliğe ait alımda, tebliğin yapılacağı sırada yükümlünün iş yerinde bulunmadığına ilişkin bir açıklamaya yer verilmediği gibi adı anılan kişinin işçisi olduğu yolunda bir tespit de yapılmadığı görülmüştür. Danıştay bu örnek olayda yapılan tebliğin geçersiz olduğuna hükmetmiştir.²⁶⁰

²⁵⁸ Web_38, E.T.02.03.2017

²⁵⁹ Web_39, E.T.02.03.2017

²⁶⁰ Volkan Eren, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Edirne, 2006, s.18.

Uygulamada çoğu zaman tebliğle ilgili sorunlarla karşılaşilmektedir. Örneğin şirket temsilcisinin ikamet ettiği apartmanın kapıcısına yapılan tebligat usule uygun görülmemektedir.²⁶¹ Keza mükellefin yıllar önce boşandığı, ayrı yaşayan eşine tebligat yapılamayacaktır.²⁶² Tebligatın usule uygun şekilde yapılması zorunludur. Tebligat usulsüz yapılsa bile, ilgilinin bilgisine girmesi durumunda o tarih itibarıyla geçerli kabul edilir.²⁶³ İlanen tebligatın usulüne uygun yapılmaması halinde, vergi alacağı kesinleşip, ödenecek aşamaya gelemmez.²⁶⁴ Uygulamada vergi dairesinin yaptığı hatalar özellikle ilanen tebligatın yapılmaması gereken durumlarda yapılması birçok soruna neden olmakta ve sonucunda yükümlü tarafından eksik tebliğ yapıldığı gerekçesi ile dava açılmaktadır. İlanen tebliğ yapılması ve tarhiyatın kesinleşmesi ile ödeme aşamasına gelip vadesinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili mükellef lehine Danıştay kararları mevcuttur. Konu ile ilgili olarak İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 2016/1126 esas numaralı ve 2016/2315 karar numaralı kararının özeti aşağıdaki gibidir:

Olayda; dava konusu ödeme emrinin dayanağı vergi/ceza ihbarnamelerine ilişkin tebligatın, 7201 sayılı kanunun 51.maddesinde mali tebliğlerin kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde bu kanun hükümlerine göre yapılacağı yönünde düzenleme bulunmasına rağmen, tebliğ alındısına davacının adresten ayrılmış olacağı şerhi düşülerek memur eliyle 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21. Maddesi uyarınca tesellüm belgesi davacının ikametgahının kapısına yapıştırılmak suretiyle gerçekleştirildiği, başka bir ifadeyle ilgili kanun olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda açık hüküm bulunmasına rağmen tebliğin bu yasada belirtilen hükümlere göre yapılmadığı anlaşılmış olup sonuç olarak ortada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 ve devamı maddelerine göre yapılmış bir tebligatın bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, ortada usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş bir vergi alacağından bahsedilemeyeceğinden davacı adına tanzim edilen dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle davanın kabulüne, dava konusu ödeme emrinin iptaline...²⁶⁵

²⁶¹ Dnş. 11. D. nin 6/11/1996 tarih ve E:1995/3886-K:1996/3902 sayılı kararı

²⁶² Dnş. 4. D. nin, 2/10/1996 tarih ve E:1996/3200-K:1996/3462 sayılı kararı

²⁶³ Dnş. 4. D. nin 8/10/1996 tarih ve E:1995/4981-K:1996/3474 sayılı kararı

²⁶⁴ Dnş. 4. D. nin 12/5/1999 tarih ve E:1998/1650-K:1999/1967 sayılı kararı

²⁶⁵ 6. Vergi Mahkemesi Esas No: 2016/1126

4.3.2. Vergi Suçunun Oluşumunda Tebligata İlişkin Sorunlar

Vergi suçlarının işleniş tarihini belirlemede, bu suçların mahiyet ve özelliklerinden kaynaklanan bazı sorunlar olduğu bir gerçektir. VUK' un 139. Maddesi birinci fıkrası gereğince vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. Bu madde uyarınca iş yerinde yapılan incelemede defter ve belgeleri ibraz etmesi için mükellefe bir süre verilmesi söz konusu değildir ve bu durumda suç tarihi iş yerinde defter ve belgelerin ibraz edilmediği gündür. Haklı bir mazeret gösterenlere ibraz için 15 günden az olmamak üzere süre verilebilir. Bu halde suç tarihi verilen süreyi takip eden gündür.²⁶⁶

Defter ve belgeleri gizleme hareketinden ne anlaşılması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin a) bendinin 2. alt bendinin 2. Cümlesinde tanımlanmıştır. Söz konusu hükme göre "gizleme", varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir.²⁶⁷

VUK un 139. Maddesinin ikinci fıkrasında gösterilen zaruri nedenler veya mükellefin isteği varsa inceleme vergi dairesinde yapılır.

İkinci fıkra da yer alan istisnalar şunlardır:²⁶⁸

- İş yerinin müsait olmaması,
- Ölüm,
- İşin terk edilmesi,
- Mükellef ya da vergi sorumlusunun incelemenin dairede yapılmasını istemesi,
- İncelemenin iş yerinde yapılmasını imkansız kılan diğer zorunlu nedenler.

Bu istisnai durumların varlığı halinde inceleme görevlisi defter ve belgeleri ibraz etmesi için mükellefe tebligat çıkartacak ve VUK' un 14/2. maddesi uyarınca 15 günden az olmamak üzere bir süre belirleyecektir. Bu durumda suç tarihi tebliğ tarihinden itibaren 15 günden az olmamak üzere belirlenen günün bitimini takip eden gündür.

Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan

²⁶⁶ Vergi Suçlarının Soruşturulması Ve Kovuşturulması Usulü, Dündar Aydoğan, Yargıtay 21. Ceza Dairesi Tetkik Hakimi, Gaziantep, 23 Mayıs 2015s.16.

²⁶⁷ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2015, s.162.

²⁶⁸ Vergi Suçlarının Soruşturulması Ve Kovuşturulması Usulü, Dündar Aydoğan, Yargıtay 21. Ceza Dairesi Tetkik Hakimi, Gaziantep, 23 Mayıs 2015, s.16.

idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.²⁶⁹

Vergi cezaları, cezanın kesilmesini gerektiren vergi açısından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Kesilen vergi cezası, ilgiliye bir ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilir. Cezayı gerektiren olayın tespitine ilişkin tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ceza ihbarnamesine eklenerek ilgiliye tebliğ edilir. 241

Vergi cezalarının ödenmesi aşamasında cezaya karşı dava açılıp açılmama durumuna göre tebliğ tarihinden itibaren ödeme durumları aşağıda açıklanmıştır.

Vergi cezaları, cezaya karşı.²⁷⁰

- Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten,
- Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden, başlayarak bir ay içinde ödenir.
- Ceza ihbarnamesine karşı vergi mahkemesinde dava açılmışsa, idari yargılama usulü kanununun 27/3 Maddesine göre cezaya ilişkin tahsilat işlemlerinin yürütmesi durur. Vergi mahkemesi kararıyla ceza onanması halinde, kararın idareye tebliği üzerine, idarece yeniden ihbarname düzenlenir. Bu durumda ceza, düzenlenecek ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir.
- Ceza indirimi isteniyorsa indirimden sonraki ceza tutarı vergi aslı ile birlikte aynı sürede (30 gün içinde) ödenebilir.
- Kesilen cezaya karşı uzlaşma talep edilip uzlaşma temin edilmesi halinde, uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihten bir ay içinde ödenir. Uzlaşma tutanağının uzlaşma komisyonu üyeleri ve mükellefin imzalaması aynı zamanda ilgiliye vergi ve cezanın mükellefe tebliğ anlamına gelmektedir.

²⁶⁹ Vergi Suçlarının Soruşturulması Ve Kovuşturulması Usulü, Dündar Aydoğan, Yargıtay 21. Ceza Dairesi Tetkik Hakimi, Gaziantep, 23 Mayıs 2015 s.21.

²⁷⁰ Arslan(I), s.327.

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tebliğat Vergi Hukukunda önemli bir yer sahiptir. Mükellefin ödeyeceği vergiden haberdar olması, vergi ödevini yerine getirerek ödemesi ve bazı süreleri başlatması tebliğe bağlıdır. Vergi Usul Kanunu'nda hüküm olduğu sürece vergi ile ilgili tebligat işlemleri bu hükümlere göre yapılacaktır, hüküm olmadığı durumlarda ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun hükümleri uygulanacaktır.

Tebliğat, birçok kişinin katılımıyla meydana gelen hukukî bir işlemdir. Tebligatı çıkaran tebligat görevlisi, muhatap ve tebligatı kabul etmeye yetkili kişilerden kaynaklanan birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Tebligatta meydana gelecek herhangi bir hatada hem devletin kamu gücünü kullanarak aldığı vergilerde kayıplar olacak hem de mükellef açısından aleyhte durumlar meydana gelecektir. Tebligatı yapan memurların VUK' ta belirlenen usullere uygun hareket etmemeleri sonucunda tebliğ işlemi hatalı olabilmektedir. Bunun yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nu ve tebliğ usullerini bilen ve kendisine tebliğ yapılacak olan kişilerin tebliği geciktirecek harekette bulunmaları da tebliğ işlemlerinde sorun yaratabilmektedir.

Yükümlü adına salınan vergilerden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Örneğin ödeme emri ancak usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmiş ise hüküm ifade edip cebri takibata sağlam ve güvenilir bir temel teşkil eder. Ancak, gerek tebligat usullerine uymayı ihmal eden görevliler, gerekse uyanık muhatapların davranışlarını engellemek amacıyla yapılan düzenlemelerdeki varsayımsal normlar kişilerin gerçekten haklarındaki bildirim mecburiyeti bulunan iş ve işlemlerden haberdar olmalarını engelleyebilmektedir. Geçerli bir vergilendirme için tebligatın yasalara uygun bir şekilde yapılması gerekir. Yürütmenin düzenleyici işlemleri ile yeni bir tebliğ yöntemi getirmek mümkün değildir, aksi takdirde verginin yasallığı ilkesi zedelenmiş olacaktır.

Genel kanun niteliğinde olan Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasında özellikle yargı organlarının aldığı kararlarda hangi kanun hükümlerinin uygulanacağı

konusunda ikilem oluşmaktadır. Bu konuda birlik sağlanabilmesi için 7201 sayılı Tebligat Kanun'una başvurmada önce 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ yapılacak haller kanunda açıkça belirtilmelidir. Bu şekilde görüş ayrılıkları giderilmiş olacaktır.

7201 sayılı kanundan ayrı özel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda açıklanmış olan tebliğ ile ilgili kanun hükümlerinde yani genel kanun ile özel kanun arasında uyumsuzluklar meydana gelebilmektedir. Örneğin kapıya yapıştırma usulü Tebligat Kanunun da geçerli iken verginin tebliğinde geçerli olup olmadığı konusunda ortak bir karar yoktur. Doktrinde ve Danıştay'ca verilen kararlarda uyumsuzluk vardır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda gerekli çalışmalar yapılarak uyumsuzluklar giderilmelidir.

Vergi Usul Kanunundaki çelişkili durumlardan bir tanesi de 94. Madde deki tebliğ yapılacak olan kişinin 18 yaşından küçük ve ehliyetsiz olmaması gerektiğidir. Görünüş itibari ile 18 yaşından küçük olmaması tamamen sübjektif bir değerlendirmeyi ifade etmektedir. Ancak Danıştay'ın bazı kararlarında görmekteyiz ki bazı kararlarda dış görünüm önemli iken bazı kararlarda ise yaş önemlidir. Bu konuda tam bir bütünlük sağlanamamış ve uygulama da çeşitli sorunlara yol açmıştır. Gerçek yaşı 16 olan biri görünüş itibari ile 18 yaşında veya gerçekte 18 yaşında olan biri görünüş olarak 16 yaşında gösteriyor olabilir. Tebliğ memuruna muhatabın kimliğini ve yaşını araştırma görevi verilmemiştir. Dolayısıyla tebliğ memurunun 18 yaşından büyük ve ehliyetli olduğuna dair kanaat getirme yetkisi, tebliği yapan memurdadır. Bu konu ile ilgili tebliğ memuruna, muhatap veya onun adına tebliğ yapılacak kimselere kimlik sorma yetkisi verme gibi gerekli çalışma ve düzenlemeler yapılarak konu ile ilgili netlik kazanılmalıdır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 94. Maddesinde tebliğ yapılacak kimseler sayılırken tüzel kişilere yapılacak tebliğin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı belirtilmiştir ancak tüzel kişilerde (halka açık şirketler hariç) şirket ortaklarının da tebligatı kabul edecek kişiler arasında sayılması tebliğ işlemini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 96. Maddesinde; otel, hastane, fabrika, okul, öğrenci yurdu, cezaevi gibi serbestçe girilmesi mümkün olmayan yerlere tebliğ işleminin nasıl yapılacağına dair bir açıklamanın olmaması ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 97. Maddesinde düzenlenen yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ ile ilgili sorunlar bulunmaktadır. Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ işlemlerinin uzun sürmesi ve genellikle sonuç alınamaması nedeniyle yurt dışında bulunanlara tebliğ işleminde de Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik ortamdaki sitesi tebligat sürecine dahil edilerek tebliğ işlemi hızlandırılabilir ve daha iyi sonuç alınabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 102. Maddesinde muhatap tebliğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ işlemi gerçekleştirilir şeklinde yer alan hükümle ilgili aksi yönde yargı kararları mevcut olduğundan bu şekilde yapılan tebligat ile ilgili yargı kararları da dikkate alınarak aynı maddede gerekli düzenlemeler yapılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 104. Maddesinde ilan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve ilan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir denilmektedir. Ancak ilan yazısını panoya asmak yazının ilgili kişiye ulaşmasını sağlayamadığından ilan yazısının panoya asılmak yerine e-devlet bu amaç için kullanılmalıdır.

Memur yolu ile yapılan tebligatta tebliğ evrakı teslim edilirken yapılabilecek bir hata ya da eksilik nedeni ile tebliğ geçersiz olabilecek ve dolayısıyla tebliğin zamanaşımına uğramasına yol açabilecektir. Bu nedenlerle tebliğ memurlarının ilgili birimler kanalıyla enfomasyona tabi tutulmaları ve Vergi Usul Kanununda bu yönde düzenlemeler yapılması tebligat işlemi açısından faydalı olacaktır. Vergi dairelerinin özellikle zamanaşımı dolabilecek durumda olan mükelleflerle ilgili ilan tebligata çok fazla başvurdukları görülmektedir. Ancak nedeni ne olursa olsun mükellefin haklarını ortadan kaldıracı uygulamalar hukuksal açıdan yanlıştır.

Vergi Usul Kanununda tebliğ ile ilgili hükümler yeterince açıklayıcı ve anlaşılır olmadığından dolayı yargı organlarınca görüş ayrılıklarına yol açmaktadır. Bu nedenle 7201 sayılı kanuna başvurmadan Vergi Usul Kanununa göre tebliğ yapılması zorunlu durumlar kanunda mutlaka belirtilmeli, tebliğ ile ilgili hükümler yeterince açık ve anlaşılır olmalı ve çalışmada belirtilen konulardaki eksiklikleri giderebilecek yeni düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- 1) Akdoğan, Abdurrahman, Kırbaş, Sadık (1986), **Vergi Uygulamaları**, 1. Baskı, Ankara: Yargı Yayınları.
- 2) Akyılmaz, Bahtiyar (2000), **Vergi Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınları.
- 3) Arslan, Mehmet (2016), **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, Bursa: Dora Basım.
- 4) Arslan, Mehmet (2006), **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- 5) Baykara, Bekir (2009), **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, 1.baskı, Ankara.
- 6) Bilici, Nurettin (2002), **Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Ankara: Yargı Yayınevi.
- 7) Çevik, Savaş (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Konya: Palet Yayınları.
- 8) Gözler, Kemal, Kaplan, Gürsel (2002), **İdare Hukuku Dersleri**, 1.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- 9) Gözler, Kemal (2007), **İdare Hukukuna Giriş**, 7.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- 10) Gözübüyük, A. Şeref, Tan, Turgut (1998), **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 1.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- 11) Kalabalık, Halil (2004), **İdare Hukuku Dersleri**, 1. Baskı, İstanbul: Değişim Yayınları.
- 12) Kızılot, Şükrü, Taş, Metin (2013), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- 13) Kızılot, Şükrü (1991), **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları.
- 14) Kırbaş, Sadık (1994), **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- 15) Kırbaş, Sadık (1999), **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 11.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.

- 16) Kırbaş, Sadık (2012), **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 19.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- 17) Koçakoğlu, Hamza (2013), **Uygulamalı vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- 18) Koçak, Mustafa, Teker, Suat (2011), **Prof. Dr. Sadık Kırbaş' a Armağan Kitap**, 1.Baskı, İstanbul: Es Yayınları.
- 19) Mutluer, M. Kamil (2011), **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3.Baskı, Ankara.
- 20) Moroğlu, Erdoğan, Muşul, Timuçin (1982), **Tebliğat Hukuku**, 2.Baskı, Ankara.
- 21) Oktar, S. Ateş (2012), **Vergi Hukuku**, 8.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- 22) Oktar, S. Ateş (2013), **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- 23) Özbacı, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- 24) Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami (2013), **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- 25) Öner, Erdoğan (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- 26) Öner, Erdoğan (2015), **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- 27) Özcan, Onur (2015), **Vergi Suçları**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- 28) Özgenç, Yaltı (2007), **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2.Basım, İstanbul: Beta Basım.
- 29) Pehlivan, Osman (2004), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi.
- 30) Saban, Nihal (2009), **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, İstanbul: Beta Basım.
- 31) Şenyüz, Doğan (1997), **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2.Baskı, Bursa: Yaklaşım Yayıncılık.
- 32) Tuncer, Selahattin (2003), **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- 33) Turan, Ahmet Uğur (1998), **Tebliğat Hukuku Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayınevi.
- 34) Uğur, Hüsamettin, Elibol, Mert (2015), **Vergi Suçları**, 1.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- 35) Usta, Yusuf (2013), **Vergi Hukuku ve Türk vergi Sistemi**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

- 36) Uysal, Ali, Eroğlu, Nurettin (2009), **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4.Baskı,
- 37) Ünsal, Hilmi (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

MAKALELER

- 1) Alpaslan, Mustafa (2010), “*Vergide Tebligat Usulleri ve Yeni Elektronik Tebligat Uygulamaları*”, **Diyalog Dergisi**, Sayı 271.
- 2) Alpaslan, Mustafa (2012), “*İlan Yolu ile Tebligatın Vergi Uygulamalarındaki Etkisi Nedir?*”, **Diyalog Dergisi**, Sayı 291.
- 3) Alpaslan, Mustafa, Kaya, Eda (2012), “*Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar*”, **Vergi Dünyası**, Sayı 375.
- 4) Alpaslan, Mustafa, Sakal, Mustafa (2008), “*Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler*”, **Gündem**, Sayı 520.
- 5) Altundiş, Mehmet (2008), “*Hukuki Güvenlik İlkesi*”, **Yasama Dergisi**, Sayı 10.
- 6) Akın, Emrah (2007), “*Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri ve Hatalı tebliğ Kavramı*”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım.
- 7) Arslan, Mehmet, İbiş, Mine (2016), “*Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat*”, **Yönetim ve Araştırma Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1.
- 8) Aslan, Cenk Murat (2013), “*Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı*”, **Vergi Dünyası**, Sayı 378.
- 9) Aygün, Fethi (2012), “*Vergilendirmede Tebligata İlişkin Usul ve Esaslar*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 281.
- 10) Bayram, Muhammet (2015), “*E-Tebligat ve Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi Uygulamaları*”, **Mali Çözüm**, Sayı 128, Mart-Nisan.
- 11) Burak, İbrahim (2010), “*Elektronik Ortamda Düzenlenen Tahakkuk Fişinin Tebliğ Edilebilirliği*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 265.
- 12) Bulut, Serdar (2011), “*Tebliğ ve Elektronik Ortamda Tebliğ (E-Tebliğ)*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 271.
- 13) Dakın, Mustafa (2015), “*Bu Bir İlanen Tebliğ Sorunudur!*”, **Vergi Dünyası**, Sayı 408.

- 14) Demirkol, Selami (1998), “*İptal Davasında İdari İşlemin Beş unsuru*”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 29.
- 15) Dikmen, Birgül (2013), “*Elektronik Tebligata İlişkin Yapılan Son Düzenlemeler: E- Tebligat Dönemi Başlıyor*”, **Vergi Dünyası**, Sayı 380.
- 16) Günek, Emrah (2015), “*Tebligatta Yeni Dönem: E Tebligat*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 325.
- 17) Gınalı, Ayşe (2011), “*Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar*”, **Mali Çözüm**, Mart-Nisan 2011.
- 18) Gezer, Güngör (2016), “*Elektronik Tebligat Sistemi ile İlgili Bilinmesi Gereken Hususlar*”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 145.
- 19) Gürgür, Şebnem Pınar, Yeşilyurt, Eren (2003), “*Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 132.
- 20) İnneci, Ahmet, Karadağ, Neslihan, Coşkun (2015), “*Vergi Usul Kanunu’na Göre Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı*”, **Maliye Dergisi**, Sayı 169, Temmuz -Aralık 2015.
- 21) Kaya, Fatih (2016), “*E-Tebligat ve Hukuki Güvenlik İlkesi*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 329.
- 22) Turgut, Osman (2011), “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ve 7201 Sayılı Tebligat Kanunu’nda Yer Alan Tebliğ Hükümleri ile Tebliğe Esas Alınan Bilinen Adresler Mevzuunda Yapılan ve Yapılması Gerekli Düzenlemeler*”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 219.
- 23) Yurtsever, Hatice (2013), “*Vergi Hukukunda İradi Temsil*”, **DergiPark**, Cilt 3, Sayı 3.

TEZLER

- 1) Eren, Volkan (2006), “*Türkiye’ de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları*”, Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- 2) Kadioğlu, Ali (2010), “*İdari işlemin Şekil Unsuru*”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya.

İNTERNET KAYNAKLARI

- 1) Web_1, 12.10.2016, <http://hukukitavsiyeler.com/2015/07/idari-islemlerin-ozellikleri-nelerdir/>
- 2) Web_2, 12.10.2016, <http://hukukitavsiyeler.com/2015/07/idari-islemlerin-ozellikleri-nelerdir/>
- 3) Web_3, 11.10.2016, <http://hukukitavsiyeler.com/2015/07/idari-islemlerin-ozellikleri-nelerdir/>
- 4) Web_4, E.T. 13.10.2016, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_546.htm
- 5) Web_5, E.T. 14.10.2016, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_546.htm
- 6) Web_6, E.T. 14.10.2016, <http://www.hukukforum.com/showthread.php?t=2767>
- 7) Web_7, E.T. 15.10.2016, <http://www.kamufinans.com/idari-islem-kavrami-ve-idari-islem-cesitleri/>
- 8) Web_8, E.T. 15.10.2016, <http://www.kamufinans.com/idari-islem-kavrami-ve-idari-islem-cesitleri/>
- 9) Web_9, E.T. 18.10.2016, <http://www.hukukforum.com/showthread.php?t=2767>
- 10) Web_10, E.T. 18.10.2016, <http://www.hukukforum.com/showthread.php?t=2767>
- 11) Web_11, E.T. 21.10.2016, <http://www.acikogretimadalet.com/tebligat-cikaracak-ve-tebligat-yapacak-merciler-konusu.html>.
- 12) Web_12, E.T. 27.10.2016, <http://www.acikogretimadalet.com/tebligat-cikaracak-ve-tebligat-yapacak-merciler-konusu.html>.
- 13) Web_13, E.T. 01.11.2016, <http://metinpolat.av.tr/teblig-tutanagi-nedir.html>.
- 14) Web_14, E.T. 03.11.2016, <http://metinpolat.av.tr/teblig-tutanagi-nedir.html>.
- 15) Web_15, E.T. 06.11.2016, <http://metinpolat.av.tr/teblig-tutanagi-nedir.html>.
- 16) Web_16, E.T. 17.11.2016, <https://www.tugem.com.tr/mevzuat?mlid=2645>
- 17) Web_17, E.T. 21.11.2016, <http://www.alomaliye.com/2009/11/18/vergilendirmede-teblig-usulleri/>
- 18) Web_18, E.T. 24.11.2016, <http://www.alomaliye.com/2009/11/18/vergilendirmede-teblig-usulleri/>
- 19) Web_19, E.T. 24.11.2016, <http://www.alomaliye.com/2009/11/18/vergilendirmede-teblig-usulleri/>
- 20) Web_20, E.T. 29.11.2016, <http://notoku.com/fiil-ehliyetine-gore-gercek-kisilerin-hukuki-durumu/>

- 21) Web_21, E.T.01.12.2016, <http://notoku.com/fiil-ehliyetine-gore-gercek-kisilerin-hukuki-durumu/>
- 22) Web_22, E.T. 04.12.2016, <http://www.gazeteyenigun.com.tr/yazar/engin-malay/teblig-27009.html>.
- 23) Web_23,E.T.17.12.2016,http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/adli_yardimlasma/adli_is_birligi_ceza/cz_tebliğat_3_yab_dev_turkvat_teb.html.
- 24) Web_24,E.T.17.12.2016.http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/adli_yardimlasma/adli_is_birligi_ceza/cz_tebliğat_3_yab_dev_turkvat_teb.html.
- 25) Web_25,E.T.20.12.2016,http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/adli_yardimlasma/adli_is_birligi_ceza/cz_tebliğat_3_yab_dev_turkvat_teb.html.
- 26) Web_26,E.T.20.12.2016,http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/adli_yardimlasma/adli_is_birligi_ceza/cz_tebliğat_3_yab_dev_turkvat_teb.html
- 27) Web_27,E.T.21.12.2016,http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/adli_yardimlasma/adli_is_birligi_ceza/cz_tebliğat_3_yab_dev_turkvat_teb.html.
- 28) Web_28,E.T.21.12.2016,http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/adli_yardimlasma/adli_is_birligi_ceza/cz_tebliğat_3_yab_dev_turkvat_teb.html.
- 29) Web_29,E.T.21.12.2016,http://www.uhdigm.adalet.gov.tr/adli_yardimlasma/adli_is_birligi_ceza/cz_tebliğat_3_yab_dev_turkvat_teb.html.
- 30) Web_30,E.T.22.12.2016,<http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=219>.
- 31) Web_31,E.T.02.01.2017,<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150827-7.htm>.
- 32) Web_32,E.T.02.01.2017,<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150827-7.htm>.
- 33) Web_33,E.T.04.01.2017,<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150827-7.htm>.
- 34) Web_34,E.T.05.01.2017,<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150827-7.htm>.
- 35) Web_35,E.T.06.02.2017,<https://tr.wikipedia.org/wiki/Zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1>
- 36) Web_36, E.T.20.02.2017, <http://www.bilgilidenetim.com/vergi-hukukunda-zamanasimi.html>
- 37) Web_37, E.T.27.02.2017, <http://www.bilgilidenetim.com/vergi-hukukunda-zamanasimi.html>

38) Web_38, E.T.02.03.2017, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/murat/003/>

39) Web_39, E.T.02.03.2017, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/murat/003/>

DİĞER KAYNAKLAR

- 1) Danıştay 7. Dairesinin 27.4.1971,2443/1507 (Danıştay 7. Daire Kararları, 1. Kitap s.48)
- 2) Danıştay 13. Dairesinin 25.03.1974 tarih ve K.2728/1233
- 3) Danıştay 13. Dairesinin 09.07.1975 tarih ve K.3467/2552
- 4) Danıştay 4. Dairesinin 22.12.1976 tarih ve K.718/3256
- 5) Danıştay 13. Dairesinin 22.09.1992 tarih ve K.2908/2829
- 6) Danıştay 13. Dairesinin 25.03.1974 tarih ve K.2728/1233
- 7) Danıştay 11. Dairesinin 6/11/1996 tarih ve E:1995/3886-K:1996/3902 sayılı kararı
- 8) Danıştay 4. Dairesinin 2/10/1996 tarih ve E:1996/3200-K:1996/3462 sayılı kararı
- 9) Danıştay 4. Dairesinin 8/10/1996 tarih ve E:1995/4981-K:1996/3474 sayılı kararı
- 10) Danıştay 4. Dairesinin 12/5/1999 tarih ve E:1998/1650-K:1999/1967 sayılı kararı
- 11) 6. Vergi Mahkemesi Esas No: 2016/1126
- 12) VUK, Md.21
- 13) VUK, Md.27
- 14) VUK, Md.28
- 15) VUK, Md.93
- 16) VUK, Md.94
- 17) VUK, Md.95
- 18) VUK, Md.96
- 19) VUK, Md.102, III
- 20) VUK, Md.102, V
- 21) VUK, Md.104
- 22) VUK, Md.106
- 23) VUK, Md.109

ÖZGEÇMİŞ

26.01.1981 Şişli/İstanbul doğumlu olup aslen Malatyalıdır. İlk, orta ve lise eğitimini İstanbul'da tamamladı. 2006 yılı Sakarya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat bölümü mezunudur. Ekim/2013 tarihinde Okan Üniversitesi Muhasebe ve Denetim anabilim dalı, Muhasebe ve Denetim programında yüksek lisans eğitimine başlamıştır.

