

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

VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

Yüksek Lisans Tezi

MURAT TEPEDELENLİ

İstanbul, 2015

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

VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

Yüksek Lisans Tezi

MURAT TEPEDELENLİ

Danışman: OGR. GRV. DR. FUNDA TUNÇEL

İstanbul, 2015



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi Murat Tepedelenli'nın VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 10.07.2015 tarih ve 2015-26/12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 04/09/2015

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Öğr. Gör. Dr. FUNDA TUNÇEL	
2.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. KEMAL CEBECİ	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. İREM SAÇAKLI SAÇILDI	

ÖZET

Vergi hukukunda tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden unsurlardan biri olup mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini ifası noktasında kamu otoritesi ile mükellef arasındaki yasal diyalogun en önemli enstrümanıdır. Tebligat işleminde yapılacak hata gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından telafisi güç sonuçlar doğurmaktadır.

Tebliğ işlemi bu önemine binaen genel Kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanunu dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ayrıca özel olarak düzenlenmiştir.

Çalışmamızda tebligat işlemi ile ilgili teorik ve kavramsal tanım ve açıklamalar yapılmış olup uygulamada karşılaşılan sorunlar bağlamında Danıştay kararları ve doktrin ışığında değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

ÖNSÖZ

Çalışmamızda, vergilendirme sürecinde kamu otoritesi ile mükellef arasındaki en önemli enstrüman olan tebliğ işlemine ilişkin, özel Kanun niteliğindeki Vergi Usul Kanunu ve genel Kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu hükümleri bağlamındaki teorik çerçeve ile doktrin ve yargı kararları ışığında uygulamada oluşan sorunlara ilişkin bazı sonuçlara ulaşmaya çalışılmıştır.

Bu çalışma bir yüksek lisans tezi olarak hazırlanıp, 04.09.2015 tarihinde Öğr. Grv. Dr. Funda TUNÇEL, Yrd. Doç. Dr. Kemal CEBECİ, Yrd. Doç. Dr. İrem SAÇAKLI SAÇILDI'dan oluşan jüri tarafından oy birliği ile kabul edilmiştir.

Yüksek lisans tez konumun seçiminde, şekillenmesinde, yazımında, çalışmamın tez olarak sunulma aşamalarında yardımını, bilgisini ve desteğini esirgemeyen Sayın Hocam Öğr. Grv. Dr. Funda TUNÇEL ile birlikte Sayın Hocalarım Yrd. Doç. Dr. Kemal CEBECİ ve Yrd. Doç. Dr. İrem SAÇAKLI SAÇILDI'ya sonsuz teşekkür ederim.

Çalışmalarım sürecinde sabır göstererek bana destek olan eşime ve çocuklarıma, yoğun iş temposuna rağmen sıkıntılarımla paylaşan değerli meslektaşım İlhan ÇETİN'e çok teşekkür ederim.

KISALTMALAR

AATUHK (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)

E. (Esas)

İYUK (İdari Yargılama Usulü Kanunu)

K. (Karar)

md. (Madde)

PTT (Posta Telgraf Teşkilatı)

s. (Sayfa)

VUK (Vergi Usul Kanunu)

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
KISALTMALAR.....	i
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEBLİĞ ve İDARİ İŞLEM KAVRAMLARI

1.1	Tebliğ Kavramı.....	3
1.2	İdari İşlem Kavramı.....	4
1.2.1	İdari İşlemin Özellikleri.....	5
1.2.1.1	İdari Makamlar Tarafından Yapılması.....	5
1.2.1.2	Tek Yanlı Olması.....	6
1.2.1.3	İcrai Olması.....	6
1.2.1.4	Resen İcra Edilebilir Olması.....	7
1.2.1.5	Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanması.....	7
1.2.1.6	Hukuki Sonuç Doğurması.....	7
1.2.1.7	Yazılı Olması.....	8
1.2.1.8	Geriye Yürümemesi.....	8
1.3	İdari İşlemin Unsurları.....	9
1.3.1	Yetki Unsuru.....	9
1.3.2	Şekil Unsuru.....	10
1.3.3	Sebep Unsuru.....	12
1.3.4	Konu Unsuru.....	14
1.3.5	Amaç Unsuru.....	14
1.4.	Tebliğatin Amacı.....	15
1.5.	Tebliğin Önemi.....	16
1.6.	Tebliğin Hukuki Niteliği.....	17
1.6.1.	İdare Hukuku Açısından.....	17
1.6.2.	Vergi Hukuku Açısından.....	19
2. YASAL DAYANAKLARI AÇISINDAN TEBLİĞ TÜRLERİ		
2.1.	213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ.....	21
2.2.	7201 Sayılı Tebligat Kanununa Göre Tebliğ.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ

1.1.	Yurt İçinde Tebliğ.....	30
1.1.2.	Tebliğ Edilecek Belge.....	30
1.1.3.	Tebliğ Yerine Geçen Muameleler.....	32
1.1.4.	Tebliğ Yapılacak Kimseler.....	32
1.1.4.1.	Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ.....	33
1.1.4.1.1	Mükellefin İkametgahında Bulunanlara veya İşyeri Personeline Tebliğ.....	33
1.1.4.1.2	Kanuni Temsilcilere Tebliğ.....	37
1.1.4.1.3	Umumi Vekile Tebliğ.....	39
1.1.4.2	Tüzel Kişilere Tebliğ.....	41
1.1.4.3	Tebliğ İle İlgili Diğer Özellikli Haller.....	44
1.1.4.3.1	İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler ile İlgili Tebliğler.....	44

1.1.4.3.2	Adi Ortaklıkta Tebliğ.....	44
1.1.4.3.3	Tasfiye ve İflas Halinde Tebliğ.....	45
1.1.4.3.4	Mirasçılara Tebligat.....	46
1.1.4.3.5	Vasıtalı Tebliğ.....	46
2.	VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ USULLERİ	
2.1	Genel Olarak	47
2.2	Posta Yoluyla Tebliğ.....	47
2.2.1	Kapalı Zarf Esası	48
2.2.2	Bilinen Adreslere Teslim	49
2.2.3	Tebliğ Evrakının Teslimi	52
2.3	İlan Yoluyla Tebliğ	56
2.3.1	İlanın Sonuçları	60
2.4	Daire veya Komisyonunda Tebliğ	61
2.5	Memur Vasıtasıyla Tebliğ	62
2.6	Elektronik Ortamda Tebliğ	62
2.7	Yurt Dışında Tebliğ	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1.	TEBLİGATTA HATA	
1.1	Tebliğatta Maddi Hata.....	72
1.1.1.	Esasa Etkili Hatalar	72
1.1.2	Esasa Etkili Olmayan Hata	74
1.2	Tebliğat Usulünde Hata	76
2.	TEBLİĞİN SONUÇLARI	
2.1.	Tebliğin Vergi Tahsiline Etkisi	77
2.2.	Tebliğin Zamanaşımına Etkisi	79
2.3.	Tebliğin Borcun Vadesine Etkisi	80
	SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	82
	KAYNAKÇA.....	85

GİRİŞ

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden unsurlardan biri olup vergilendirme sürecinde kamu otoritesi ile mükellef arasındaki yasal diyalogun en önemli enstrümanıdır. Tebliğ işleminde yapılacak hata gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından telafisi güç sonuçlar doğuracaktır. Tebliğ işlemi bu önemine binaen genel Kanun niteliğinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanununun dışında ayrıca özel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun birinci kitap beşinci kısmında dört bölüm olarak 93-109 maddeleri ile düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi usul Kanunu uygulama safhasında tebliğ işlemlerine tam olarak nüfuz edemediğinden tebligat sürecinde yeknesaklık sağlanamamakta ve bu durum Danıştay kararları ve doktrinde tartışmalı hususlara sebep olmaktadır. Çalışmamızda 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğ işlemi ile uygulamada oluşan aksaklık ve eksiklikler açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi Hukukunda Tebligat konusu bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; tebliğ ve idari işlem kavramlarının tanım ve açıklamaları yapılmış, idari işlemin özellikleri ve unsurları ile tebliğin idare hukuku ve vergi hukuku açısından hukuki nitelikleri ile yasal dayanakları açısından tebliğ türlerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde; vergi usul hukukunda tebliğ başlığı altında yurt içinde tebliğ, tebliğ edilecek belge, tebliğ yerine geçen muameleler ile gerçek kişilere, ikametgahta bulunanlara veya iş yeri personeline, kanuni temsilcilere, umumi vekile, tüzel kişilere tebliğin nasıl yapıldığı ile tebliğ ile ilgili diğer özellikli haller ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Sonrasında tebliğ usullerine değinilerek posta yoluyla tebliğ ile kapalı zarf esası, bilinen adreslere teslim ve tebliğ evrakının teslimi hususları açıklanmış olup, ilan yoluyla, daire ve komisyonda, memur vasıtasıyla, elektronik ortamda ve yurt dışında tebliğin nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, tebligatta hata kavramından, maddi hata bağlamında esasa etkili ve esasa etkili olmayan şeklinde bahsedilmiş ve tebligat usulünde hata kavramına değinilmiş olup sonrasında tebliğin sonuçları belirtilerek; tebliğin verginin tahsiline, zamanaşımına ve borcun vadesine olan etkileri incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın sonucunda ise; tez konusu ile ilgili değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEBLİĞ VE İDARİ İŞLEM KAVRAMLARI

1.1. Tebliğ Kavramı

Tebliğ kelimesi Arapça “belağa” kelimesinden gelir, sözlük anlamı; bildirme, duyurma, anlatma, haber vermedir¹. Tebligat kelimesi ise tebliğin çoğulu olup sözlük anlamı itibarıyla bir bilgi veya haberin ilgili kişiye bildirilmesi anlamına gelir².

Hukuk literatüründe tebligat, dava ile ilgili olan kişilerin özellikle davanın taraflarının davaya ilişkin bir işlemi öğrenebilmesi için usulüne uygun bir biçimde yazı veya ilan yolu ile yapılan resmi bir işlemdir³. VUK’un 21. maddesi bu konuda “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir” şeklinde tanım vermiş, 93. maddede benzer tanımı tekrarlamıştır. Yukarıdaki tanımdan anlaşılabacağı gibi tebliğ; duyurma ve belgelendirme işlemidir. Bu belgelendirme işlemi, belirli şekillere uyularak yapılır. Gerçekten “Tebliğ” konusunda şekil, büyük önem arz eder. Bu çerçevede, gerek Tebligat Kanunu ve gerekse Tebligat Tüzüğü hükümleri tamamen şekle ilişkin hükümlerdir. Usule uygun tebligattan amaç, tebliğin muhataba ulaşmasını ve onun tarafından kabul edilmesini sağlamaktır⁴.

Vergi hukukunda idare ile mükellef ya da sorumlu arasında hukuki bir ilişki vardır. Bu ilişki gereğince idare ve mükellef için karşılıklı hak ve ödevler doğmaktadır. Mükellefin, vergi borcunu zamanında ödemek, beyanname vermek ve defter tutmak gibi ödevleri vardır. Bu ödevler yanında mükellef yapılan işlemlerin haksızlığını ileri sürebilmek için yargı makamlarına başvurma hakkına sahiptir. Mükellef söz konusu hak ve ödevlerinin gereğini yapabilmesi için yapılan işlemlerden haberdar olmalıdır⁴.

Türk hukukunda tebliğ işlemleri 7201 sayılı Tebligat Kanununda düzenlenmiştir. Yargı mercileri, genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, köy tüzel kişileri, barolar ve noterler tarafından yapılacak her türlü tebligat bu kanun hükümlerine tabidir. Bununla birlikte, vergilendirme işleminin kişilerin temel hak ve hürriyetleri ile doğrudan ilgisi olması nedeniyle

¹ Ahmet Cemal Ruhi, Tebligat Hukuku, Ankara 2005 s.25

² Hukuk Sözlüğü, İstanbul 1997.

³ Ruhi, s. 25

⁴ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ekim 2004, s.125

213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergiye ilişkin tebliğ işlemleri konusunda özel hükümlere yer verilmiştir⁵. Ayrıca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8. maddesinde yapılan atıf sebebiyle aksine bir hüküm bulunmadıkça kanun kapsamına giren kamu alacakları için gerek sürelerin hesaplanması, gerekse tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmaması halinde genel hükümlere başvurulması yani Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekir.²⁵⁷⁷ sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 60. maddesi gereğince, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri ile ilgili her türlü tebliğ işlemi Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacak olup söz konusu tebliğler için Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaz⁶.

1.2. İdari İşlem Kavramı

Kuvvetler ayrımı ilkesi uyarınca, yasama organı yasama faaliyetlerini, yargı organı yargı faaliyetlerini, idare organı da idari faaliyetleri ifa eder. İdare organı, idari faaliyetleri ifa ederken idari işlemler gerçekleştirir. İdari işlemler, idare fonksiyonunun yerine getirilmesi için yapılan kamu hukuku işlemleridir. İdari işlemlerin en belirgin ve ayırt edici özelliği, bunların idarenin sahip olduğu üstün yetki ve ayrıcalıklar, yani kamu gücü kullanılarak yapılmasıdır⁷.

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. 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 gösterir⁸.

İdari işlemi, idarenin 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 kurulur⁹.

⁵ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul, 1989, s.112

⁶ Kırbaş, s.126

⁷ Metin Günday, İdare Hukuku, Dördüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, Kasım 1999, s.95

⁸ Ahmet Emrah Akyazan, TBB Dergisi, sayı 85, 2009, s.220

⁹ Akyazan, s.221

Yukarıdaki tanıma eklenecek bazı unsurlarla idari işlem daha uygun şekilde belirlenebilir. İdari işlem, idare hukukuna ve keza uyuşmazlık halinde idari yargıya tâbi olan ve kamu gücüne dayanan hukuki işlemdir. Yani, hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamasıdır. Bu tanımda en önemli unsur, “kamu gücü ayrıcalıkları” kriteridir. Bu durumda; “kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmış hukuki işlemler, idari işlemlerdir” sonucu ortaya çıkmaktadır¹⁰.

İdari işlemler, tek yanlı hukuki işlemlerdir. Bunlar, idarenin iradesini açıklaması ile hukuki sonuçlarını doğurur, karşı tarafın iradesini açıklamasına gerek yoktur. İdari işlem birel (bireysel) olabileceği gibi, genel nitelikte düzenleyici bir işlem de olabilir. Ancak idari işlemi, maddî anlamda “özel bir durumu ilgilendiren somut ve kişisel işlem” olarak gören yaklaşım, genel düzenleyici işlemleri idari işlem olarak kabul etmez¹¹.

Gerek maddî idare hukukunun, gerekse idari yargılama usulü hukukunun en önemli kavramlarından olan idari işlem için, bilimsel ve yargısal içtihatla tek ve herkesçe kabul edilen bir tanımlama bulunmamaktadır. İşlemle ilgili olarak, “tasarruf”, “muamele”, “karar”, “kural”, “norm”, “düzenleme” gibi çeşitli terimler kullanılmaktadır. Çeşitliliğin sadece tanımlamada değil, kavram konusunda da yaşandığı görülmektedir¹².

1.2.1. İdari İşlemin Özellikleri

İdari işlemin özellikleri; idari makamlar tarafından yapılması, tek yanlı olması, icrai olması, re’sen icra edilebilir olması, hukuka uygunluk karinesinden yararlanması, hukuki sonuç doğurması, yazılı olması ve geriye yürümemesi olup aşağıda bu özellikler açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.1.1. İdari Makamlar Tarafından Yapılması

İdari işlem sadece “idari makamlar” tarafından yapılır. İdari makam, hem kamu gücünü hem de bu gücü kullanan organı ifade eder. Ancak idari işlemin tanımı bölümünde belirttiğimiz üzere, idari makamın yaptığı her işlem idari işlem olmadığı gibi, idare dışındaki hukuki kişiler de idari işlem yapabilirler. İdari işlemin ayırt edici özelliği “kamu gücü” kullanılarak yapılmasıdır¹³.

¹⁰ Kemal Gözler, İdare Hukuku Dersleri, İkinci Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2004, s. 198, 201

¹¹ Bahtiyar Akyılmaz, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.29

¹² Akyılmaz, s. 23.

¹³ Akyılmaz, s. 31.

1.2.1.2 Tek Yanlı Olması

İdari işlem, yetkili makamın tek yanlı irade açıklaması ile yaptığı bir işlemdir. İşlemin muhatabının rızasının alınması gerekmez ve muhatabın rızasına bağlı olmaksızın hukuki sonuç doğurur. İdari işlem muhatabının bu konuda daha önce talepte bulunmuş olması veya işleme rıza göstermesi, bu idari işlemi iki yanlı işlem (sözleşme) haline sokmaz¹⁴.

İdari işlemin birden fazla makam tarafından yapılması halinde de, işlemin tek yanlılık özelliği değişmez. Uygulamada bir idari işlemin yapılması ile ilgili aşamalarda görüşü alınan farklı idari makamlar olduğu bilinmektedir. Hazırlık işlemleri, danışma işlemleri gibi bazı ön işlemlerden sonra işlemin oluşum süreci tamamlanmakta ve nihaî idari işlem, yetkili idari makam tarafından ortaya konmaktadır¹⁵.

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 re’sen icra ve cebren icra gibi ayrıcalıklı yetkiler de hep işlemin “icrai olma” özelliğinden kaynaklanmaktadır¹⁶.

Ancak, işlemin yürürlüğe girmesi, kesin olması, muhatabının menfaatine zarar vermesi gibi unsurlar “icrai olma” özelliği ile değil, işlemin iptal davasına konu olup olmaması ile ilgili hususlardır¹⁷.

İdarenin bazı işlemleri hukuki sonuç doğurmadıkları için, “*icrai olma*” özellikleri de yoktur. Ön işlemler veya hazırlık işlemleri (tutanaklar, görüşler, teklifler, bilgi istemeler, değerlendirmeler, incelemeler gibi), teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri (sirkülerler, direktifler, hizmet içi tedbirler gibi), enformel işlemler (uyarılar, duyurular, bilgilendirmeler, dilekler, basın açıklamaları gibi) hukuki sonuç doğurmadıkları için, icrai olmayan idari işlemlerdir¹⁸.

¹⁴ Akyazan, s.223

¹⁵ Akyazan, s.223

¹⁶ Halil Kalabalık, İdare Hukuku Dersleri, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004, s.89.

¹⁷ Akyılmaz, s. 268.

¹⁸ Akyazan, s.224

1.2.1.4. Re'sen İcra Edilebilir Olması

İdare re'sen 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 re'sen icra eder: bu kişiye maaş ödemez. Ancak bazen idarenin idari işlemin gereğini re'sen icra edebilmesi için yasal yetkiye ihtiyacı vardır, bu hallerde idarenin adli yargıya başvurması gerekir. Örneğin, bir idari kararla kamulaştırılan bir gayrimenkulün tapuda idare adına tescili için, mal sahibinin rızası yoksa, Asliye Hukuk Mahkemesi kararı gerekir¹⁹.

1.2.1.5. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanması

İdari işlemin hukuka uygun olduğu varsayılır. Bu nedenle, bir idari işlemin mahkeme kararıyla iptal edilmeye kadar, hukuka uygun olduğu varsayılır ve uygulanmasına devam edilir. Hukuka uygunluk karinesinin 4 sonucu vardır²⁰:

- İdari işlem hukuki sonuçlarını, hâkim kararına ihtiyaç olmaksızın derhal ve kendiliğinden doğurur. Aynı şekilde idari işlemin muhatabı da derhal haklara sahip olur veya yükümlülük altına girer.

- Bir idari işlem nedeniyle bir uyuşmazlık çıkarsa, dava açması gereken taraf idare değil, işlemin muhatabı olan kişidir.

- İdari işlemlerle ilgili davalarda ispat yükü idareye değil, bu işlemin hukuka aykırı olduğunu iddia eden kişiye aittir.

- İdari işleme karşı dava açılması, kural olarak bu işlemin uygulanmasını durdurmaz. Bu ilkeye, “iptal davasının yürütmeyi durdurmaması özelliği” denir. Ancak bu özelliğin bazı istisnaları vardır. Bu istisnaların ilki kanunla öngörülen istisnalardır. İkinci istisna ise, idare mahkemelerinin davacının istemi üzerine işlem hakkında verebilecekleri “yürütmeyi durdurma kararı”dır²¹.

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. İdari işlemin hukuki sonucu, işlemdeki emir cümlesi ile belirtilen düzenlemedir. Düzenleme kavramı bir

¹⁹ Akyazan, s.225

²⁰ Akyazan, s.225

²¹ Akyazan, s.225, 226

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 öngörebilir²².

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 edilmez²³.

1.2.1.7. Yazılı Olması

İdari işlemin yazılı olması hukukun genel ilkelerinden değildir. İçtihatlarla ortaya konularak benimsenmiş bir ilkedir. Anayasanın “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 vurgulanmaktadır²⁴.

1.2.1.8. Geriye Yürümemesi

İdare hukukunda kabul edilen genel ilke, idari işlemin yürürlüğe girişinin, işlemin duyurulması veya bildiriminden geriye yürütülememesidir. Danıştay 10. Dairesinin 26.05.1992 tarihli bir kararında²⁵; “Bakanlar Kurulu kararı idari bir tasarruf olup, idare hukukunun genel ilkeleri uyarınca yayımından itibaren hüküm ifade etmesi gerektiğinden, geriye yürür hüküm ve sonuç getirmesi hukuka aykırıdır” görüşlerine yer vermiştir.

Ancak geriye yürümezlik ilkesinde bazı istisnalar mevcuttur. İlk önemli istisna kanunun açık izin vermesi şartıyla işlemin geriye yürütülmesidir. Bir diğer istisna ise, işlemin niteliğinden kaynaklanan uygulamalardır. Örneğin, herhangi bir idari tasarrufu düzeltici bir idari işlem de, daha önceki dönemle ilgili bir düzenlemeye yer vermektedir. Üçüncü bir istisna ise, iptal kararının uygulanması amacıyla yapılan idari işlemdir. Bu işlem, iptal edilen

²² Akyazan, s.226

²³ Akyılmaz, s. 264-265

²⁴ Kalabalık, s. 97.

²⁵ Danıştay 10. Dairesi’nin 26.05.1992 tarih, 991/4571 E. – 992/2237 K. sayılı kararı.

işlemi yapıldığı tarihten itibaren ortadan kaldırdığı için, geriye dönük düzenleme yapmış olacaktır²⁶.

Belirtilmesi gereken diğer bir önemli husus da, geriye yürümezlik ilkesinin, düzenleyici işlemlerin yürürlüğe girmeleri ile beraber uygulanmaya başlamalarına engel olmamasıdır. Zira düzenleyici işlemler yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren, devam eden, yani hukuken kesinleşmiş durumlara uygulanırlar²⁷.

1.3. İdari İşlemin Unsurları

Çalışmamızın bu bölümünde idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarına değinilmiştir.

1.3.1. Yetki Unsuru

Yetki, belirli organ ve makamlara Anayasa ve yasalarla tanınmış karar alma gücünü ifade etmekte olup idari işlemin en önemli ögesini oluşturmaktadır. Yetki kuralları kamu düzenine ilişkin olduğu için uyuşmazlığın her safhasında taraflarca ileri sürülebileceği gibi yargı organlarınınca da re'sen dikkate alınır²⁸.

İdari kararlar herhangi bir organ, makam veya kamu görevlisi tarafından değil, Anayasa ve yasaların yetkili kıldığı organ, makam ve kamu görevlileri tarafından alınmalıdır. İdari kararların yetki unsuru olarak adlandırılan karar alma yetkisi, Anayasa ve kanunların idare makam ve organlarına tanıdığı karar alabilme, işlem yapabilme güç ve yeteneğini ifade etmektedir. Karar alma veya işlem yapabilme yetkisi iki anlama gelmekte olup birinci anlamda yetki, idarenin görev alanını ve hukuki olanağını ifade etmektedir. Anayasanın 123.maddesinin birinci fıkrasına göre idarenin görevleri kanunla düzenlenir. Bu halde idare kanunla kendisine bırakılmış alanlarda faaliyet gösterebilecektir. İdare, Anayasanın ve kanunların başka devlet organlarına bıraktığı alanlarda idari karar alamayacaktır. İkinci anlamda yetki ise, Anayasa ve kanunların idareye tayin ettiği alanlarda alınacak idari

²⁶ Akyazan, s.227

²⁷ Danıştay 8. Dairesi'nin 17.06.1997 tarih, 996/3847 E. – 997/2153 K. sayılı kararı: "...Kamu idareleri, kendi görev alanlarını ilgilendiren konularda yönetmelikler çıkarma yetkisine sahip oldukları gibi bunları günün koşullarına, mevzuata ve kamu hizmetinin özelliklerine göre yeniden düzenlemek ve değiştirmek yetkisine de sahiptirler.Genel ve soyut nitelikteki düzenleyici işlemler (kural tasarruflar) yine genel düzenleyici işlemlerle değiştirilebilir veya kaldırılabilir. Objektif hukuk dünyasında meydana gelecek bu değişikliğin, daha önceki kural tasarrufların doğurmuş olduğu objektif ve genel hukuki durumlara da tesir edeceği ve mevcut durumlara da uygulanacağı açıktır. Soyut ve genel hukuki durumların (hukuki statülerin)en önemli özelliği bunların daima değişebilmesi ve bu değişikliğin de herkese karşı geçerli olmasıdır. Objektif hukuk dünyasında meydana gelen ve hukuki statüde değişiklik yapan bu düzenlemelerin eski düzenleme uyarınca statü kazanmış ve statüsü devam eden bireyleri de kapsayacağı açıktır..." Gözübüyük, A. Şeref/Tan,Turgut, s. 471.

²⁸ A.Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, İdare Hukuku Genel Esaslar, Birinci Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1998, S.325

kararların veya yapılacak işlemlerin hangi idari makam ve organları tarafından yapılabileceğini ifade etmektedir²⁹.

Yetki, “belirli bir görev alanı”, “kişi”, “yer” ve “zaman”la sınırlı olarak belirlenir.³⁰ Yargı mercileri hukuka aykırılık gerekçesiyle iptali istenen bir işlemi incelerken yetki unsurunu bu kategorilere göre değerlendirir. Bu değerlendirme usulü, yetki unsurunun hukuka aykırılık değerlendirmesini daha anlaşılır kılar. Ayrıca bu kategorileştirme idare içinde yetki dağılımının yaratabileceği karmaşada yorum yapılmasını kolaylaştırabilir³¹.

T.C. Anayasasının 123. maddesinin 1. fıkrasına göre, idarenin görevleri kanunla düzenlenir. O halde idare sadece Anayasa ve kanunların kendisine bıraktığı alanlarda faaliyet gösterebilecektir. Kendisine bırakmadığı alanlarda kullandığı yetkiler, fonksiyon gaspı ile sakat ve hukuka aykırı olacaktır. Örneğin, Anayasa ve kanunlarla yasama ve yargı organının görev alanına giren bir konuda karar alırsa fonksiyon gaspı ile karşı karşıya kalır. İkinci olarak dar anlamlı yetkiden bahsedecek olursak; "Anayasa ve kanunların idareye bıraktığı alanlarda alınacak idari kararların ve yapılacak idari işlemlerin hangi idari makam ve organlarınca yapılabileceğini veya alınabileceğini ifade etmektedir"³².

Vergilendirme işleminin yetki yönünden sakat olması demek; tek yanlı irade açıklamasıyla tebliğ işlemini yapacak yetkili idari makam konumundaki vergi dairesinin (kişi, konu, yer ve zaman bakımından) dışında bir daire tarafından yapılmasıdır³³.

1.3.2. Şekil Unsuru

İdari işlemlerde şekil, idari işlemin yapılmasında izlenen yollar demektir. İdari işlemin özünü oluşturan irade, bazı durumlarda tek kişi tarafından doğrudan doğruya ve derhal açıklanır. Bu durumda uyulması gereken pek bir usul kuralı yoktur. Ancak bazı hallerde, idari işlemin özünü oluşturan iradenin açıklanması için izlenmesi gereken bir usul vardır. Bu irade, açıklanmadan önce hazırlık sürecinden geçer, olgunlaşır ve belli şartlar dahilinde tespit edilip açıklanır³⁴.

²⁹ Metin Günday, İdare Hukuku, 8. Baskı, Ankara, 2003, S.124

³⁰ Turan Yıldırım, İdari Yargı, Beta Yayınları, Ekim 2010, İstanbul, S. 208.

³¹ Onur Karahanoğulları, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık Ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Turhan Kitabevi, Ankara 2011, S. 330.

³² Kalabalık, s. 109-110.

³³ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 133.

³⁴ Kemal Gözler, İdare Hukuku Dersleri, Onikinci Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2012, s. 331.

İdari işlem ve kararlarda şekil iki anlama gelmektedir. Şekil birinci anlamında, idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimi anlamına gelmektedir. İkinci olarak ise, idari işlemin yapılmasında izlenen usulü ifade etmektedir. Belli başlı şekil kuralları olarak yazılılık kuralı, gerekçe kuralı, hazırlık işlemleri, ilgilinin savunmasının alınması ve şekil ve usulde paralellik sayılabilir³⁵.

Yazılılık kuralı, idari işlem ve kararların yazılı şekle tabi olmasıdır. Bir başka ifade ile idari işlem veya kararın özünü oluşturan iradenin yazılı olarak maddi aleme yansıtılması gerekir. Yazılı olarak yapılmış işlemlerin o işlemi yapan kamu görevlisi tarafından imza edilmiş olması işlemin belgelendirilmesi bakımından zorunludur³⁶.

Gerekçe, idari işlemin maddi ve hukuki sebeplerinin idari işlemin metninde belirtilmesidir³⁷. İdari işlem ve kararların gerekçeli olarak yazılmaları bir şekil şartı değildir. Anayasanın 141. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olarak yazılması zorunludur. İdari kararların gerekçeli olarak alınmalarının zorunlu olmadığı durumlarda da söz konusu kararların gerekçesiz olarak alınabileceğini düşünmeye imkan olmayıp, idare idari kararın metnine yazmak ve ilgiliye bildirmek zorunda olmamasına rağmen aldığı herhangi bir kararın gerekçesini yargı makamlarına bildirmek zorundadır³⁸.

Bir başka şekil kuralı hazırlık işlemleri olup, idari işlem ve kararların alınması öncesinde belli hazırlıkların yapılmış olması veya belli mercilerin görüşlerinin alınmış olması öngörülmüş olması halinde hazırlık işlemlerinin yapılmamış olması alınan idari kararın hukuka aykırılığı sonucunu doğurur³⁹.

İlgilinin savunmasının alınması ile ilgili olarak, kural olarak bir idari karar alınmadan önce ilgilinin savunmasının alınması veya ilgilinin dinlenmesi zorunluluğu olmamakla birlikte bazı hallerde savunma alınması zorunluğu olduğu durumlarda savunma alınmadan veya ilgili dinlenmeden alınan idari karar hukuka aykırı olur⁴⁰.

Bir başka usul kuralı şekil ve usulde paralellik ilkesi olup⁴¹ bu ilke, kanunda aksine düzenleme olmadıkça bir işlemin yapılması sırasında izlenen usullere işlemin geri alınması,

³⁵ Günday, s.132

³⁶ Günday,s.133

³⁷ Karahanoğulları, s.425

³⁸ Günday, s.133

³⁹ Günday, s.134

⁴⁰ Günday, s.134

⁴¹ Günday, s.134

kaldırılması veya değiştirilmesinde de uyulmasını ifade eder. Usulde paralellik ilkesi hem şekilde hem yetkide paralelliği kapsar⁴².

İdari işlemlerde yazılı şekil esastır⁴³. Şeklin bir kural olmasının çeşitli sebepleri vardır. Birinci sebep, işlemin hangi makam ve merci tarafından ve nasıl yapılacağı, ancak o işlemin şeklinden anlaşılmaktadır. İkinci olarak, idari işlemin varlığının ispat edilebilmesi için şekil şarttır.

Yani bir idari işlem baştan sona incelendiği takdirde belli usuller izlenerek yapıldığı görülmektedir⁴⁴. İdari işlemin şekle tabi olması aynı zamanda ilgililer yönünden idareye ve işleme güveni sağlar⁴⁵. Danıştay da şekil unsurunun nitelik ve önemini 1988 tarihli bir kararında ifade etmektedir⁴⁶.

1.3.3. Sebep Unsuru

Sebep; idari işlemlerin oluşum süreci incelendiğinde idari işlemten önce gelen, nesnel kurallarla belirlenmiş⁴⁷, idari işlemin dışında ve idareyi işlem yapmaya yönelten – harekete geçiren etkenlerdir⁴⁸. İdari işlemin sebebi hukuki işlemler olabileceği gibi maddi olaylar da olabilir⁴⁹.

Sebep, hukuk terminolojisinde objektif ve sübjektif olmak üzere iki farklı anlama sahiptir. Sebebin objektifliği; idari makam tarafından yapılan idari işlemin sebebinin makamın kendi düşündüğü ve tercih ettiği bir sebebi değil, idari işleme temel teşkil eden ve tüm bunlar dışında kalan nesnel hukukun ortaya koyduğu bir olguyu ifade etmesinden kaynaklanır⁵⁰.

Özel hukuk işlemlerinin belirli bir sebebe dayanmadan geçerli olmaları söz konusu işlemlerin mahiyetlerine uygundur. Özel hukuk işlemleri, kişisel çıkar ve yararları gerçekleştirmek için yapılmaktadırlar. Bu nedenle, işlemi gerçekleştiren kişinin kendi yarar ve

⁴² Karahanoğulları, s.376

⁴³ Akyılmaz,s.289.

⁴⁴ Kalabalık, s. 121.

⁴⁵ Gözübüyük, Tan, s. 456.

⁴⁶ Danıştay 5. Dairesinin 22.11.1988 günlü kararında belirtildiği üzere;"...idari işlemlerde şekil, işlemin hukuken geçerlilik kazanmasının önemli öğelerinden birini oluşturmaktadır. O kadar ki, bir işlemin tesisinde, yasanın, düzenleyici tasarrufların veya yerleşmiş içtihatların öngördüğü koşullara uyulmamış olması o işlemi hükümsüz kılabilir veya iptaline neden olabilir. Özel hukukta, şekil serbestliği ve irade özgürlüğünün asıl olmasına karşılık idari işlemlerde yazılı şekil esastır. İdarenin işlemlerinde yazılı şekle bağlılık, idareleri daha dikkatli bir incelemeye, görüşüp tartışmaya ve bu suretle hukuka uygun bir karar tesisine götürür. İlgililer yönünden ise şekle bağlılık idareye ve işleme güveni sağlar. Bir idari işlemin tesisinde hangi şekle uyulacağının Anayasa, yasa, tüzük veya yönetmelikle belirlenmiş olması durumunda, işlemin bu şekle uygun olarak tesis edilmesi idare yönünden zorunluluk taşır..." Danıştay 5. Daire, 22.11.1988 tarih, E.1988/2845, K.1988/2749 sayılı kararı

⁴⁷ İl Han Özyay, Günışığında Yönetim, İstanbul ,2002, S.321-322

⁴⁸ Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Ankara, 2006, S.201

⁴⁹ Özyay, S.376

⁵⁰ Sıddık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul, 1952, s.171

zararını en iyi bir şekilde takdir edeceği varsayılır. Kanun yalnız kamu düzeni ve kamu yararı bakımından yasak olan noktaları belirtmekle yetinmekte ve bunun dışında işlemi yapan kişiyi söz konusu işlemi yapmaya sevk eden nedenlerle ilgilenmemektedir. Oysa ki, idari işlemler bakımından durum tamamen farklı olup idari işlemin amacı idari görevlerin iyi bir şekilde yürütülmesi ve toplumsal gereksinimlerin karşılanmasıdır. İdari işlemlerin nihai amacı kamu yararının sağlanmasıdır. O halde, bir idari işlemin yapılabilmesi için, kamu yararının gerçekleşmesine elverişli ve yeterli bir nedenin varlığı gereklidir⁵¹.

İdare bir işlem yaptığında o işleme dayanak sebebi kanıtlamak yani gerekçelendirmek zorundadır. İdari işlem ve kararların gerekçeli olması kural olarak zorunlu olmamakla birlikte sebep yönünden hukuka aykırılığı ileri sürülerek bir idari işlemin iptali sebebiyle dava açıldığında idare bu işlemin dayandığı sebebi yargı mercii önünde ortaya koymak ve kanıtlamak zorundadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesinin birinci fıkrasına göre idari yargı yeri, bakmakta olduğu dava ile ilgili tüm bilgi ve belgeleri dolayısıyla işlemin dayandığı sebebin bildirilmesini idarenden isteyebilir. İdare bu yönde bir isteme uymak zorunda olup aksi durumda işlem sebep ögesi yönünden hukuka aykırı hale gelir⁵².

İdari işlemlerden sebebi belli işlemler; idari işleme dayanak sebebin gösterilmesi zorunlu olan bir durumdur. Tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olabilmesi için idarenin aldığı kararın mutlak suretle mevzuatta öngörülen sebebe dayanması ve bununla kararda açıkça gösterilmesi gerekir⁵³.

Sebebi gösterilmesi gereken işlemler; Kanunda idari işlemin dayanacağı sebep açıkça belirtilmemekle birlikte işlemin bir sebebe dayanmasının öngörüldüğü durumdur⁵⁴. Kanun koyucu belirsiz hukuki kavramları takdir hakkı ile bağlı yetki arasındaki karşılıklı yumuşatma amacıyla kullanmaktadır. Bu hallerde idareye kuralda öngörülen kavramın yorumu ve içeriği konusunda takdir hakkı tanınmakla birlikte yine de idarenin göstereceği sebep idari yargı mercilerince denetime tabi tutulacaktır⁵⁵.

Sebeb ögesinin gösterilmesi öngörülmemiş işlemler; idareye sebep göstermeden işlem yapma yetki ve olanağı tanıyan durumlardır. Doktrinde bu durumda işlemin sebebinin

⁵¹ Günday, s.139

⁵² Günday, s.140

⁵³ Gözübüyük, s.223

⁵⁴ Önar, s.186

⁵⁵ Ali Ülkü Azrak, “İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, yıl 6, sayı 1-3, s.25

tamamen sübjektif bir hal aldığı ve idarenin takdirine bırakılmış olduğu belirtilmiş; bu tam takdir yetkisi karşısında yargısal denetimin sadece idarenin kendi inisiyatifi ile sebep gösterdiği hallerde mümkün olabileceği, bunun dışında sebep unsurunun yargısal denetim dışında bırakılacağı ileri sürülmüştür⁵⁶.

1.3.4. Konu Unsuru

Bir idari işlemin, hukuk âleminde doğurduğu hukuki sonuç, işlemin konusunu ifade eder. İdari işlemin kurucu unsurlarından olan konu, yetkili kişinin mevzuatın öngördüğü sebeplerle ve usulle, hukuk âleminde meydana getirdiği değişikliktir. İşlemin hedefindeki hukuki sonuç, konu unsurunu oluşturur. İşlemin konusu tıpkı yetki, şekil ve sebep unsurları gibi kanunda belirlenmiştir. İdarenin ve ilgili kişilerin, işlemin konusu üzerinde tasarrufta bulunma yetkileri yoktur⁵⁷.

İdari işlemlerin hukuken geçerli olabilmesi için konunun mümkün ve meşru olması gerekir. Özel hukukta hakim olan irade özerkliği ve sözleşme serbestisi ilkelerince, bu hukuk alanındaki işlemlerin konuları mümkün ve meşru olmak şartıyla işleme taraf olanlarca serbestçe belirlenebilir. Başka bir ifadeyle, özel hukukta yasak ve imkansız olmayan her konuda işlem yapılabilir⁵⁸.

Buna karşılık idare hukukunda irade özerkliği ve sözleşme serbestiyetine yer olmayıp işlemlerin konusunu belirlemede idarenin ve ilgilinin serbestisi yoktur. Örneğin bir işverenle işçi arasında yapılan bir hizmet sözleşmesinde, taraflar çalışma koşullarını, ücreti vs. şartları istedikleri gibi belirleyebilirler. Oysa bir memur atama işleminde, çalışma koşulları, memurun alacağı maaş vs. hususlar serbestçe belirlenemez kaldı ki idare tarafından da düzenlenemez. Bütün bunlar daha önceden objektif olarak kanunla düzenlenmiştir⁵⁹.

1.3.5. Amaç Unsuru

Amaç, idari işlem ile ulaşılmak istenen ve o işlemten beklenen nihai sonuçtur⁶⁰. Bir işlemin idareye atıf ve izafe edilebilmesi için, kamuya bir yarar sağlamak üzere yapılması gerekir⁶¹.

⁵⁶ Onar, s.191

⁵⁷ Bahtiyar Akyılmaz- Murat Sezginer- Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayınları, 3.

Baskı, Ankara 2012, s. 408

⁵⁸ Günday, s.144

⁵⁹ Günday, s.144

⁶⁰ Günday, s.146

⁶¹ Onar, Umumi Esaslar Cilt I, s. 318.

İdari işlem ve kararlar idari fonksiyonun ifası için yapıldıklarından ve idari fonksiyon toplumsal gereksinimlerin karşılanması suretiyle kamu yararının gerçekleşmesine yönelik bulunduğundan idari işlem ve kararların amacı idari hizmetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi ve kamu yararının sağlanmasıdır⁶².

Aşağıda sayılan hallerde idari kararın amaç unsuru bakımından hukuka aykırı olduğu kabul edilir;

- Kişisel amaç güdümlere alınan idari kararlar,
- Siyasal amaç güdümlere alınan idari kararlar,
- Özel maksadı aşan idari kararlar⁶³.

Özetle; idari işlemlerin icrasında kamu yararının dışında yukarıda sayılan saiklerle hareket edilmesi işlemi yetki saptırması ile hukuka aykırı hale getirir.

1.4.Tebliğatin Amacı

Tebliğatin amacı hukuki işlemlerin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlananların bilgilendirilmesi ve bu bilgilendirmenin belgelendirilmesi şeklinde ortaya konabilir⁶⁴. Bu açıklamada tebliğin bilgilendirme ve belgelendirme amacının ön plana çıkartılmış olduğu göze çarpmaktadır.

Tebliğatin bir anlamda dolaylı sayılabilecek amacı ise hukukun başta gelen amaçlarından olan istikrar ve hukuki güvenlik ilkesine ulaşmaktır⁶⁵.

Vergi Hukukunda da tebliğin ya da tebliğatin amacı yukarıda belirtilen genel nitelikli bilgilendirme ve belgelendirme amacından farklı değildir.213 sayılı VUK'nun 21. maddesinde “tebliğ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlularına yazı ile bildirilmesidir” ifadesine yer verilerek tebliğatin ağırlıklı amacının bildirim olduğu açıkça ortaya konmaktadır.

Tebliğatin bir diğer amacını da idare açısından- VUK'nun 22. maddesinde yer alan; “verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir” şeklindeki hükmünden tebliğatin amacının bir idari işlemi tamamlamak olduğu anlaşılmaktadır.

⁶² Günday, s.146

⁶³ Günday, s.147-148

⁶⁴ Bahadır Erdem, Milletler Arası Özel Hukuk, 12. Baskı, Beta, İstanbul, 2012, s.6

⁶⁵ Uğur Kutay, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, "Türk Vergi Hukukunda Tebliğat". Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.1986, Sayı:26, s.334

İdari işlemin aşamalarının tamamlandığının ispatının idareye düşen bir külfet olması sebebiyle bu aşamalardan biri olan tebliğin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunun da idare tarafından belgelendirilmiş olması gerekir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, vergilendirme itibarıyla tebligatın amaç ve fonksiyonu, hukuki istikrar ve güven göz ardı edilmeksizin bilgilendirme ve belgelendirme ile vergilendirme sürecinin tamamlanması şeklinde ortaya konabilir⁶⁶.

1.5. Tebliğin Önemi

Tebliğat çeşitli hukuk dalları itibarıyla farklı öneme sahiptir. Asıl ve yerleşmiş hukuki anlamıyla tebligat genel olarak usul hukukuna ilişkin bildirimleri kapsar.⁶⁷ Ancak, tebligatı dava ve savunma yani yargılama hukuku ile sınırlandırmak konuyu dar anlamıyla ele almak olur⁶⁸.

Tebliğ idare açısından bir idari işlemin tamamlanması sonucunu doğururken⁶⁹ diğer taraftan idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında belirleyici unsur olmaktadır⁷⁰.

Yukarıdaki açıklamalardan da 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. Tebligat hiç yapılmadan ya da geçersiz veya usulsüz yapılmakla tebligata dayanan vergilendirme işlemi ya var olmayacak ya da geçersiz olacaktır.

Tebliğatın 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 değerlendirilir⁷¹.

Genel olarak öngörülen belirli bir sürenin geçmesi ile şu sonuçlar ortaya çıkar⁷²;

-Bir hak kazanılır. Buna kazandırıcı zamanaşımı denir.

-Talep veya dava hakkı düşer. Buna da kaybettirici zamanaşımı adı verilir.

⁶⁶ Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Bursa:1997,s. 8.

⁶⁷ Erdoğan Moroğlu, Timuçin Muşul, Tebligat Hukuku, İstanbul, 1985, s.19

⁶⁸ Moroğlu,Muşul,s.21

⁶⁹ Aksoy, s.63

⁷⁰ Öncel, Çağan, Kumrulu, s.104

⁷¹ Osman Afşaroğlu, Tebligat Hukuku, 2. Baskı, Ankara 1992, S.18

⁷² Gürsel Öngören,Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri, Kazancı Hukuk Yayınları, No:74, İstanbul, 1990,s.6.

-Hakkın kendisi ortadan kalkarak kaybolur. Bu ise hak düşürücü süredir.

Bu sonuçlara göre; kaybettirici zamanaşımında hak baki kalmakta, sadece hakkın hakkın fer'i olan dava hakkı düşmektedir. Hak düşürücü sürede ise, bizzat hak ortadan kalkmaktadır. Kaybettirici zamanaşımı bir def'i vasıtası olduğu halde, hak düşürücü süre itiraz sebebidir. Kaybettirici zamanaşımı hakim tarafından re'sen dikkate alınır⁷³.

Tebliğatin, vergilendirme açısından bu derece önemli olması bu konunun vergi hukukunun önemli konularından biri haline gelmesine sebep olmuştur⁷⁴. Tebligat yukarıda belirtilen anlam ve kapsamı ile hak arama ve savunma hukukunun önemli bir unsuru ve adil bir hukuk düzeninin vazgeçilmez koşulu haline gelmiştir⁷⁵.

1.6. Tebliğin Hukuki Niteliği

Bu bölümde tebliğin hukuki niteliği kavramı idare hukuku ve vergi hukuku açısından açıklanmaya çalışılmıştır.

1.6.1. İdare Hukuku Açısından

İdarenin vergi alması birbirini izleyen birden fazla işlemin yapılmasıyla gerçekleşen bir muameledir⁷⁶. İdari işlemler yüklediği borçlar ve bahsettiği haklar ile mevcut hukuk düzenini değiştirmek amacıyla, idare tarafından yapılan tek yanlı hukuki işlemlerdir⁷⁷. İşlemler başlangıçtan sona ermeye kadar ardarda gelen aşamalardan oluşan bir takım daha alt düzeydeki işlemlere ayrılır. Öngörülen süreçteki çeşitli uygulamalar için gerçekleştirilen işlemlerin ortak amacı ve ulaşmak istedikleri ortak hedef başlı başına ayrı bir hukuki varlık oluşturacak temel işlemi meydana getirmektir⁷⁸.

Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından meydana gelmektedir. Bu sürecin, idari işlemler açısından yerinin tespit edilmesi işlemin sağlıklı bir biçimde oluşması açısından önemlidir. Birden fazla aşamalı işlemlerin zincir ve seri işlemler şeklinde ortaya konduğu dikkate alınırsa vergilendirme bu iki gruptan hangisine girmektedir? Kanaatimizce, vergilendirme sürecinin kendine has özellikleri dikkate alındığında tarhdan

⁷³ Şenyüz, s.11

⁷⁴ Kırbaş, s.20

⁷⁵ Moroğlu-Muşul, s.19.

⁷⁶ İlhan Özay, Günışığında Yöneyim Yargısal Korunma, Alfa Yayınları, Ocak 1996, S.42

⁷⁷ İsmet Giritli, Tayfun Akgüner, "İdare Hukuku Dersleri II", İstanbul-1987, s.157.

⁷⁸ Celal Erkut, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Ankara 1990, s.121.

tahsile kadar olan sürece topyekün zincir veya seri işlem denmesi mümkün değildir. Çünkü vergilendirme işleminin tarh, tebliğ ve tahakkuktan oluşan halkaları birbirinden ayrılamayan halkalardır. Bunlar birbirinden ayrıldıklarında sonuca ulaşma açısından tek başlarına hukuki bir değer oluşturmazlar. Tahsil evresi, önceki aşamaların nihai durumunu yansıtan tahakkuk (tarh ve tahsili de içine alan) ile birlikte değerlendirildiğinde seri işlem niteliği göstermektedir. Bu durumda vergi için tahakkuk ve tahsilden meydana gelen iki evreli bir seri işlemden bahsetmek gerekir. Tahakkuk ile tahsil arasında sebep sonuç ilişkisi bulunmakla birlikte tarh ve tebliğden oluşan zincir şeklinde oluşan tahakkuk tahsilin sebebinin, tahsil de tahakkukun sonucunu oluşturur⁷⁹.

Bu şekildeki bir analiz öncelikle tebliğ aşamasının yerini ve bir işlemin oluşmasındaki önemini ortaya koymak yanında işlemin oluşmasındaki sakatlıkların dava yoluyla ileri sürülmesi açısından da önem taşımaktadır. Zincir işlemlerin nihai işlemini oluşturmayan halka işlemler bağımsız olarak iptal davasına konu oluşturmazlar. Halka işlemlerin hangisinde olursa olsun meydana gelen hukuka aykırılıklar ancak nihai işlemin oluşmasından yani seri işlemin oluşmasından sonra nihai işlemlere karşı açılacak bir iptal davası ile birlikte ileri sürülebilir. Birden fazla evreden meydana gelen seri işlemlerde her evre bağımsız olduğundan davaya konu olur. Bu durumda ikinci evredeki işlem için birinci evredeki zincir işlemin usulüne uygun oluşmadığı pekala ileri sürülebilecektir. Bu açıklamaların diğer bir anlamı tarhiyatların usulüne uygun tebliğ edilmediği ortamda tahakkuk aşamasının gerçekleşmiş olmayacağıdır. Bu koşullarda aynı vergi ve ihbarnameler için düzenlenen ödeme emirleri usulüne uygun tebliğ edilse bile vergileme işleminin bütünlüğü dikkate alındığında emirlerin iptali gerekir. Çünkü, tarhiyatların tebliğinin usule aykırı olması kendisinden sonraki işlemler usule uygun olsa bile bunları sakatlayacaktır⁸⁰. Nitekim, Danıştay vergi ve ceza ihbarnamelerinin mükellefin bilinen adresinde yeterince aranmadan ilan tebliğ yoluna gidilmesini, ödeme emirlerinin ise bilinen adreste usulüne uygun olarak ilgililere tebliği durumunda usulüne uygun bir tebligattan söz edilemeyeceğine karar vermiştir⁸¹.

⁷⁹ Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s.28.

⁸⁰ Şenyüz, s.29

⁸¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 23.03.1995 tarih ve 1166/1256 sayılı bir kararı (Şükrü KIZILOĞLU, "Danıştay kararları ve Özelgeler", Cilt 3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.838)

1.6.2.Vergi Hukuku Açısından

Tebliğatin vergi hukuku açısından niteliği, vergilendirme sürecinin aşamalarının vergi hukuku açısından ifade ettiği anlamın ne olduğunun açıklanmasıyla ortaya konabilir.

Devlet açısından vergi alacağının mükelleflere ödetilmesine ilişkin idari işlemlerin yer aldığı süreci vergi doğuran olay başlatmaktadır⁸². Vergi doğuran olay, vergilendirme işleminin “sebepe” unsurunu oluşturur. Vergi doğuran olay ise maddi veya hukuki bir durumun meydana gelmesi şeklinde olur. Her vergi kanununun öngördüğü vergi doğuran olay farklılık arz eder. Gelir Vergisinde vergi doğuran olay gelirin elde edilmesi iken katma değer vergisinde mal teslimi veya hizmet ifasıdır. Vergi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse ise yükümlü statüsüne girer⁸³.

Vergilendirme sürecini başlatacak bir vergi alacağının doğması için vergi doğuran olayın gerçekleşmesi esas olmasına rağmen bunun mükellefler açısından sonuç doğurması için Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde açıkça bir idari işlem olduğu belirtilen “tarh” muamelesinin yapılması gerekir. 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 düşünülürse, vergi tarhı aynı zamanda varolan durumu tespit eden, “belirtici” ve “yükümlendirici” bir işlem olarak karşımıza çıkar. Tarh, vergilendirme sürecinin ilk işlemidir. Bu işlemi iyi ve doğru tespit etmek tebliğin muhatabını belirlemek olacağından üzerinde dikkatlice durulması gereken bir husustur⁸⁴.

Tarh, vergi borcunu belirlemesi nedeniyle hem vergilendirmenin konu unsurunu oluşturmakta, hem de çerçevesi yasal düzenlemeler ile çizilmiş bir alanda yükümlünün vergi borcunu herkes için ayrı ayrı uygulanan “matrah” ve “oran” lar yoluyla belirlediğinden öznel nitelikli bir işlem olmaktadır⁸⁵. Başka şekilde ifade etmek gerekirse, her yükümlünün vergi borcu miktarı farklı olduğundan vergi tarhı ile özel kişisel durum ortaya çıkarılmış olup⁸⁶ tek bir yükümlü hakkında işlem tesis edilmiş olur⁸⁷. Böylelikle vergi doğuran olayın yükümlü statüsüne soktuğu kişinin vergi borcunun somut olarak saptanması vergi tarhı ile gerçekleşmiş olmaktadır.

⁸² Özay, s.42

⁸³ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Ankara, 2005, s.87.

⁸⁴ Şenyüz, s.29

⁸⁵ Özay, s.44

⁸⁶ Öncel, Çağan, Kumrulu, s.89

⁸⁷ Öncel, Çağan, Kumrulu, s.89

Vergilendirmenin tarh aşamasından sonra gelen aşamanın tebliğ aşaması olduğuna Vergi Usul Kanununun tahakkuka ilişkin 22. maddesinde açıkça yer verilmiştir. Tarh işleminin ve vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların muhataplarına tebliğ edilmesi gerekir ki, tahakkuk aşamasının başlatılabilmesi mümkün hale gelsin. O halde tebliğ, vergilendirme sürecinin aşamalarından olup uygulamaya ilişkin bir işlem hüviyetindedir⁸⁸. Daha açık bir ifadeyle tebligat işlemi usul ve şekil işlemi olup bu işlemi düzenleyen hukuk kuralları da usul ve şekil hukuku kuralları niteliğindedir⁸⁹.

Vergilendirme sürecinde izlenen usul ne kadar önemli ise işlemlerin ve özellikle tarh ile ortaya çıkan sonucun ilgisine iletiliş şekli de o denli önemli olmaktadır. Nitekim idari işlemlerin yazılı olmasına ilişkin anayasal ve yasal ilkelerle yetinmeyen Kanun vergilendirme ile ilgili kurumların ilgisine bildirilmesini de içeriğini gösteren şekliyle düzenlemiştir⁹⁰.

Tebliğden sonra kendiliğinden gerçekleşen fakat başlı başına ayrı bir işlem niteliği taşımayan olgu tahakkuk aşamasıdır. Bu aşama tebliğ edilen hususlara yönelik itirazların yapılmasını ya da dava yoluna gidilmesini içeren süreyi ihtiva eder. Tahakkuk için öngörülen süre içinde tebliğ edilen hususlara karşı itiraz ya da dava yoluna gidilmezse tahakkuk aşaması tamamlanmış olur⁹¹.

Tahakkuk aşamasından sonra tahsil aşaması gelmektedir. Tahsil, vergilendirme sürecinin son halkasını oluşturan bir idari işlem olup gerçekleşmesi ile vergilendirme süreci son bulur⁹².

2. YASAL DAYANAKLARI AÇISINDAN TEBLİĞ TÜRLERİ

Vergiye müteallik tebligat konusunda biri özel (VUK) diğeri genel (Tebliğat Kanunu) olmak üzere iki düzenleme bulunmaktadır. Vergi tebligatlarına ilişkin olarak genel ve özel kanun çatışması meydana geldiğinde öncelik 213 sayılı VUK'da yer alan tebligat hükümlerindir. Bu kanunda hüküm bulunmaması halinde ise, genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanununa gidilmesi hukukun genel prensiplerindendir. Vergi yargılaması sürecine ilişkin tebligatlarda Vergi Usul Kanunundaki hükümler değil, 2577 sayılı İYUK'un yollaması

⁸⁸ Özey, s.45

⁸⁹ Moroğlu,Muşul, s.21

⁹⁰ Özey, s.44

⁹¹ Şenyüz, s.31

⁹² Şenyüz, s.31.

nedeniyle Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Danıştayda hakim görüş de bu yöndedir. Ancak Tebligat Kanununun 51. maddesinde belirtildiği üzere; mali tebliğle ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanununun hükümleri uygulanır.

2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ

213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğe ilişkin düzenlemeler, “Tebliğler” başlıklı Beşinci Kısım içinde yer alan “Tebliğ Esasları ve Muhataplar” başlıklı Birinci Bölümde yer almaktadır ve bölüm içinde 93 ilâ 109. maddeler olmak üzere 17 madde ile düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğin kapsamı, “Tebliğ Esasları” başlıklı 93. madde ile düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre;

“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilân yolu ile tebliğ edilir.

Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.”

Anılan Kanunun “Tahakkuk Fişi Esasi” başlıklı 25. maddesinde hükmolunduğu üzere;

“Vergi Kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekalif cetvelinin ilanıyla yapılır.”

Diğer ifade ile, önceki kısımlarda da belirtildiği üzere, beyana dayanan vergiler tahakkuk fişi ile tahakkuk ettiğinden, beyana dayanan vergiler dışındaki bütün vergiler ve

cezalar usulüne uygun tebliğ işleminin tamamlanmasından sonra⁹³ tahakkuk ederek tahsil edilebilir hale gelmektedir.

Vergi Usul Kanununda kimlere tebliğ yapılabileceğine ilişkin düzenleme, “Tebliğ Yapılacak Kimseler” başlıklı 94. madde ile düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre;

“Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

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

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.)”.

Yine aynı Kanunun 95. maddesi hükmüne göre;

“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.”

Kanunun 96. maddesi ile vasıtalı tebliğe ilişkin düzenleme yapılmıştır. “Vasıtalı Tebliğ” başlıklı madde hükmüne göre;

“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

⁹³ Danıştay 4. Dairesinin konu ile ilgili bir kararına göre; “..Tebliğ işleminde Vergi Usul Kanunu hükümleri öncelikle uygulanır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda tebligat ile ilgili bilumum muamelelerin düzen altına alınmış olduğu, adı geçen Yasanın 93. ve müteakip maddelerinde, tebliğlerin posta, ilan ve memur eliyle yapılacağı hükme bağlandığı ve olayda tarhiyatla ilgili ihbarnameler mükellefe aynı Yasanın 114. maddesinde yazılı 5 yıllık süre içinde usulüne uygun tebliğ edilmekle takdir matrahının mesnedi kalmadığına nazaran, 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre evrak muhtara bırakılarak yapılan tebligatın yerinde olduğu gerekçesiyle verilen kararı isabet görülmemiştir....” şeklinde ifade edilmiştir. Danıştay 4. Dairesi, 10.1972 tarih, 4896/5477 sayılı kararı (Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, Tebligat Hukuku, Ankara:1982, s.52.)

vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.”.

Yine Kanunun 97. maddesi ile yurtdışında bulunup da adına Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına giren tebliği gereken işleme muhatap kişilere yapılacak tebliğe ilişkin düzenleme yapılmıştır. Madde hükmüne göre;

“Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister.

Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir.

Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslughuna 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.”.

Kamu idare ve müesseselerine tebliğ ise Kanun’un “Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ” başlıklı 98. maddesi ile düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre;

“Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.”

Vergi Usul Kanununun anılan 93. maddesi uyarınca, tebliği gereken vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere en öncelikle posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü (iadelı taahhütlü) olarak tebliğ edilir. Bu yolla tebliğin Kanunda yer alan diğer hükümler çerçevesinde mümkün olamadığına dair şartların oluşması durumunda ilân yolu ile tebliğ edilir.

Bu noktada bir diğer önemli konu, Kanunun “Bilinen Adresler” başlıklı 101. maddesinde yer alan düzenlemedir. Gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla tebliğ yapılabilmesi için dikkate alınacak adresleri düzenleyen madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İş bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;

6. (Değişik: 23.06.1982 – 2686/18 md.) Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;

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

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

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır.”

Bu noktada tebliğe ilişkin istisna bir düzenleme, anılan Kanunun “Elektronik Ortamda Tebliğ” başlıklı 107/A maddesidir. 6009 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 23.07.2010 tarihinde Kanuna eklenen madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğe ilgili her türlü teknik altyapıyı 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”⁹⁴.

Dikkat edileceği üzere, Vergi Usul Kanununda yer verilen bilinen adresler arasında 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu uyarınca ülkemiz genelinde adrese dayalı olarak yapılan tespitlere dayanılarak oluşturulan ulusal adres veri tabanı dikkate alınmamış durumdadır.

⁹⁴ Vergi Usul Kanunu Md. 25, 93-107

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tebliğ

1- Posta vasıtasıyla (VUK Md.93, 99-102),

2- İlân yoluyla (VUK Md.93, 103-106),

3- Memur vasıtasıyla (VUK Md.107)

4-Elektronik ortamda (VUK Md. 107/A) (01.08.2010 tarihinden itibaren yürürlüktedir.) olmak üzere 4 yolla yapılabilmektedir.

Ayrıca, beyana dayanan vergiler dışındaki bütün vergiler ve cezalar usulüne uygun tebliğ işleminin tamamlanmasından sonra tahakkuk ederek tahsil/takip edilebilir hale geldiğinden, hem VUK hem 6183 sayılı AATUHK olmak üzere her iki usul kanunu açısından da tebliğ, hukukî aşamanın en önemli başlangıç noktası ve/veya tamamlanma noktasıdır. Diğer ifade ile tebliğ, VUK açısından vergilendirmenin kesinleştirilmesi, 6183 sayılı AATUHK açısından ise tahsilin/takibin başlangıcıdır⁹⁵.

2.2. 7201 Sayılı Tebligat Kanununa Göre Tebliğ

Tebligat Kanununu amacı, tebliğe bağlanan hukuki sonuçların doğabilmesi için tebliğ konusu işlemin muhatabına kısa sürede ulaştırılması ve ilgili tarafından kabul edilmesini sağlamaktır⁹⁶.

7201 sayılı Tebligat Kanunu, genel (umumi) hükümler (md.1-33) hususi hükümler (m.34-51), cezai hükümler (md.52-57) ve müteferrik hükümler (md.58-64) olmak üzere dört ana kısımdan ek madde ile geçici maddelerden oluşmuştur⁹⁷.

Tebligat Kanununun genel hükümleri Kanunun 1.maddesinde sayılan merciler tarafından yapılacak tebliğlerde uygulandığı halde, özel hükümler ana başlığı altında yer alan kazai tebligat, idari tebligat ve mali tebligat hükümleri sadece kazai, idari ve mali tebligatlarda uygulanır⁹⁸.

⁹⁵ Osman TURGUT, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Tebliğ Hükümleri İle Tebliğe Esas Alınan Bilinen Adresler Mevzuunda Yapılan Ve Yapılması Gerekli Düzenlemeler, Yaklaşım Dergisi, Mart:2011, s.219

⁹⁶ Timuçin Muşul, Tebligat Hukuku, 2. Bası,İstanbul:2008 , Arıkan Basım Yayım Dağıtım,Yayın No:219,s.23.

⁹⁷ Muşul, s.24

⁹⁸ Muşul, s.26

7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebligat çıkarmaya hangi mercilerin yetkili olduğu 6099 sayılı Kanun ile değişik mezkur Kanunun 1.maddesinde sınırlı sayıda gösterilmiş olup bu merciler;

-Kazai Merciler

-10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli ;

(I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri

(II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler

(III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar

(IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri,

-Belediyeler

-Köy Tüzel Kişileri

-Barolar

-Noterlerdir⁹⁹.

7201 sayılı Tebligat Kanununun 1. maddesinde sınırlı sayıda belirtilen merciler tarafından çıkarılan –elektronik ortam da dahil- tebligatlar Tebligat Kanunu hükümlerine göre PTT (Posta ve Telgraf Teşkilatı) Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.

Tebligat Kanununun 1. maddesi dışındakiler tarafından yapılacak tebligat ise, Tebligat Kanunu hükümlerine göre değil duruma göre 02.03.1950 tarih ve 5584 sayılı Posta Kanununa tabi olabilecektir¹⁰⁰.

7201 sayılı Tebligat Kanununun 33. maddesinde 3220 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle tebliğin yapılacağı zaman bakımından mevcut olan sınırlama kaldırılmış olup tebliğ mesai saatleri içinde ve dışında, gündüz ve gece, resmi ve adli tatil günlerinde, dini ve milli bayramlarda, Cumartesi ve Pazar günleri; kısacası yılın 365 günü ve günün 24 saatinde yapılabilecektir¹⁰¹.

7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine tabi tebligat;

-Tebliğ çıkaran merci

⁹⁹ Muşul, s.29,30.

¹⁰⁰ Muşul,s.30

¹⁰¹ Muşul,s.23

- Tebliğin bir vasıta ile yapılıp yapılmadığı
- Tebliğin yapılacağı muhatabın gerçek veya tüzel kişi olması,
- Tebliğin Tebligat Kanununun diğer hükümleri uyarınca veya ilanen yapılması gibi çeşitli açılardan ayırıma tabi tutulabilir¹⁰².

Tebliğat tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde yapılır. Asıl olan tebligatın tebligat evrakında belirtilen adrese götürülerek muhatabın kendisine yapılmasıdır¹⁰³.

Belirli hukuki işlemlerin muhataba veya muhatap adına tebligatı kabule kanunen yetkili şahıslara kanunda öngörüldüğü şekilde yazılı olarak bildirilmiş olduğu kanunda öngörülen şekilde tebliğ memuru tarafından düzenlenecek tebliğ tutanağı ile belgelendirilir. Tebliğin varlığı ancak tebliğ tutanağı ile ispat edilebilir¹⁰⁴.

Tebliğ tutanağında yer alması gereken 7201 sayılı Tebligat Kanununun 23.maddesinde sıralanmış olup bu kayıtlar şunlardır;

- Tebliğ çıkaran merciin adı
- Tebliği isteyen tarafın adı-soyadı ve adresi
- Kendisine tebliğ yapılacak kişinin adı-soyadı-adresi
- Tebliğin konusu
- Tebliğin kime yapıldığı ve tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise o kimsenin adı, soyadı, adresi ve Tebligat Kanunu md.22 uyarınca tebellüğe ehil olduğu
- Tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığı
- Tebliğat Kanununun 21. maddesindeki durumun ortaya çıkması halinde bu hususlara ilişkin işlemin yapıldığını, Adreste bulunmama ve Tebellüğden kaçınma (İmtina) için gösterilen sebebi¹⁰⁵
- Tebliğatın adres kayıt sistemindeki adrese yapılması durumunda buna ilişkin kaydı

¹⁰² Muşul,s.46

¹⁰³ Ruhi, s. 73.

¹⁰⁴ Moroğlu,Muşul s.19,20.

¹⁰⁵ Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin bir kararına göre; "Dava dilekçesi ve duruşma gününün davalıya Tebligat Kanununun 21. Maddesine göre tebliğine ilişkin tebliğ mazbatasında muhatabın adreste bulunmama sebebi tevsik edilmediği gibi, tebliğ memurunun adı ve soyadı da bulunmamaktadır.Bu haliyle davalıya dava dilekçesi ve duruşma gününün tebliği geçersizdir.Davalıya, dava dilekçesi ve duruşma günü usulüne uygun olarak tebliğ edilmeden yokluğunda hüküm kurulması doğru bulunmamıştır...".. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 02.05.2008 tarih E.2007/8208, K. 2008/8329 (Muşul, s. 62)

-Tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzası,

Tebliğat Kanunu, hukukumuzda tebliğat işlemlerinin düzenlendiği genel bir kanundur; ancak vergilendirme işlemi, kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olduğundan bu konuda bazı özel düzenlemeler getirilmiştir.¹⁰⁶ Tebliğat Kanunu ve Kanununun uygulanması amacıyla çıkarılan Tebliğat Tüzüğü hükümleri tamamen şeklidir. Dolayısıyla görülmekte olan bir davada tebliğatın usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığı hakim tarafından tespit edilmelidir. Çünkü bu durum savunma hakkı ile ilgili bir konudur. Tebliğat sayesinde davalı açılan davadan haberdar olacak ve kendini savunma imkanına sahip olacaktır¹⁰⁷.

Bu öneminden dolayı, kanun koyucu tebliğat konusunu özel olarak düzenlemiş ve tebliğatın yapılışını ve bu yapılışın usulüne uygun olduğunun belgelenmesini özel bir takım şekil şartlarına bağlamıştır¹⁰⁸.

7201 sayılı Tebliğat Kanunu, kural olarak adreste tebliğat esasını kabul etmiştir. Mezkur Kanunun 10. maddesinde muhataba tebliğatın nerede yapılacağı konusundaki kuralı¹⁰⁹ ve istisnasını göstermektedir. Kural tebliğin, muhatabın bilinen en son adresinde bizzat kendisine yapılmasıdır¹¹⁰. Muhatabın en son adresi ya kendi başvurusu veya ilgililerin bildirmesi yahut mevcut belgeler ya da soruşturma veya diğer herhangi bir şekilde belirlenmiş olabilir¹¹¹.

6099 sayılı Kanunla Tebliğat Kanununun 10.maddesine ikinci fıkra olarak eklenen fıkra uyarınca önce bilinen adrese tebliğat yapılacaktır. Tebliğatın yapılmasını isteyen veya tebliğatı çıkartan makamın bildirdiği adresin tebliğata elverişli olmadığına anlaşılmaması ya da bu adrese tebliğat yapılamaması halinde muhatabın 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre adres kayıt sistemindeki adresi, bilinen en son adresi kabul edilip tebliğat buraya

¹⁰⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankarai, 2005, s.10

¹⁰⁷ Ruhi, s.32

¹⁰⁸ Seyithan Deliduman, Tebliğat Hukuk Bilgisi, Ankara 2002, s. 14

¹⁰⁹ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin bir kararına göre; "Adreste tebliğat esası kabul edildiğinden tebliğatın tebliğ yapılacak gerçek veya tüzel kişinin bilinen en son adresinde yapılmalıdır. Adresten kastedilen bir kimsenin oturduğu veya çalıştığı yerdir. Asıl olan tebliğatın, tebliğat evrakında belirtilen adrese götürülerek muhatabın kendisine yapılmasıdır. Tebliğat evrakına adresin doğru ve okunaklı olarak yazılması gerekir ..." Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 18.05.2010 tarih E.2008/29023, K. 2010/13939)

¹¹⁰ Muşul, s.119.

¹¹¹ Tebliğat Kanunu, md.10

yapılır¹¹². Muhatabın adres kayıt sisteminde de bir adresi bulunmuyor ise ancak o zaman adresi meçhul sayılarak Tebligat Kanununun 28. maddesindeki araştırma ve bilahare ilan tebligat yapılabilir.6099 sayılı Kanunun yeni düzenlemesinin sonucu şu olmaktadır ki, adres kayıt sisteminde muhatabın bir adresi mevcut olduğu takdirde adresin meçhul sayılması ve adres araştırması mümkün değildir. Bu yeni düzenlemeyle tebligat Kanununun 28. madde hükmünün tatbik sahası daraltılmış olup ancak istisnai hallerde uygulanabilecektir¹¹³.

Çalışmamızın konusunun “Vergi Hukukunda Tebligat” olması sebebiyle yasal dayanaklarına göre tebliğin çeşitlendirildiği bu bölümde genel kanun niteliğinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanununun ana hatlarına değinilmiştir.

¹¹² Tebligat Kanunu, m.10

¹¹³ Muşul, s.125

İKİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ

1.1. Yurt İçinde Tebliğ

Tebliği çıkaran merciin tebliğ yapmak istediği yer Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisindeyse buna yurt içi tebligat denilmektedir¹¹⁴.

1.1.2. Tebliğ Edilecek Belge

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93. maddesine göre; vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade edecek bilimum vesika ve yazılar mükellefe tebliğ edilir¹¹⁵. Yalnız tahakkuk fişi bundan istisna edilmiştir. Beyana dayanan vergi sisteminde, tahakkuk fişi ile yapılan ve hüküm ifade edecek tahakkuk mükellefin esasen bilgisi dahilinde olup rıza ve beyana dayanmaktadır. Bu nedenle, mükellefe tebliğ esasları dairesinde ayrıca duyurulmasına gerek bulunmamaktadır¹¹⁶.

Tahakkuk fişinin dışında beyana göre alınana ilave olarak istenecek vergi ve bununla ilgili ceza ve ilave verginin doğuş veya kesinleşmesini etkileyecek her türlü işlemin tebliğ suretiyle ilgiliye duyurulması zorunludur. Örneğin;

- Vergi ve ceza ihbarnameleri
- Bazı hallerde takdir kararları
- Vergi yargı organları kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri
- Ödeme emirleri (6183 sayılı Kanun kapsamındadır.)
- VUK'un 30. maddesinin ikinci fıkrasının iki no'lu bendi uyarınca defterlerini ibraz etmesi için takdir komisyonunca mükellefe gönderilecek yazılar,
- Veraset ve İntikal vergisinde, mükellefe verilecek ikinci ek süre ile ilgili yazılar,

¹¹⁴ Şenyüz, s.13.

¹¹⁵ 213 sayılı V.U.K .md. 93

¹¹⁶ Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s.289

- Düzeltme talebinin reddine dair yazılar,
- Mahsup fazlasından doğan alacağın iadesi ile ilgili yazılar,

-İncelemeye yetkili olanlarca çıkarılacak yazıların, hüküm ifade etmesi için mükellefe tebliğ edilmesi gerekir¹¹⁷.

Beyan esasına dayanan ve tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde tahakkuk fişinin mükellefe tebliği gerekli değildir. Beyannamenin kabulü sırasında düzenlenen tahakkuk fişi beyannameyi getiren mükellef veya adamına verilir. Tahakkuk fişinin mükellef veya adamınca alınıp alınmaması verginin tarh ve tahakkuku bakımından önemli değildir. Tahakkuk fişi mükellef veya adamınca alınmaz ise posta ile bilinen adrese gönderilir. Fakat yapılan bu işlem de bir tebliğ işlemi değildir. Eğer beyanname posta ile gönderilmişse tahakkuk fişi de posta ile mükellefin bilinen adresine gönderilir¹¹⁸.

Tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmemesinin nedeni, mükellefin beyanı üzerine düzenlenmesi ve tahakkuk fişindeki bilgilerin esasen mükellefin rızası ve bilgisi dahilinde oluşudur. Mükellefin kendi beyanına itiraz etmesi ve vergi davası açması söz konusu olmayacağından, kanun koyucu tahakkuk fişinin mükellefe tebliğine gerek görmemiştir¹¹⁹.

Ayrıca, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi halinde, tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenir ve mükellefe veya yetkili diğer kişilere elektronik ortamda gönderilir. Bu işlem tebliğ yerine geçer¹²⁰.

Vergilendirmeye ilişkin olup hüküm ifade eden belgelerin tebliğinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca yapılması gerekir. Yani tebliğ işlemi gerçekleştirilirken öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93. ve devamı maddelerindeki tebliğ hükümleri uygulanacak ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine bu Kanun uygulanmadan başvurulamayacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılacak tebliğler yasal dayanaktan yoksundur¹²¹.

¹¹⁷ Özbacı, s.290

¹¹⁸ Ali Uysal,Nurettin Eroğlu, “Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu”, Ankara, 2009, s.170.

¹¹⁹ Uysal, Eroğlu, s.171.

¹²⁰ Uysal, Eroğlu, s.171

¹²¹ Danıştay 11. Dairesinin 11.11.1997 tarih ve E.1996/6608 K.1997/3959 sayılı kararına göre; "... Vergi borçlarının tahsili amacıyla yükümlü adına ödeme emirleri düzenlenmiştir. Beşinci Vergi Mahkemesinin 21.06.1996 gün ve K:1996/794 sayılı kararı ile ödeme emri düzenlenebilmesi için tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğinin şart bulunduğu, 213 sayılı kanunun 93 . maddesinde vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade edecek bilimum vesika ve yazıların bu kanuna göre tebliğ edileceği ve müteakip maddelerinde de tebligatın şeklinin belirtildiği olayda, ödeme emrine konu olan

Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kararlarının taraflara tebliği VUK'un tebliğ hükümlerine tabi değildir. Bunlar, 2577 sayılı İYUK'un 60. maddesi gereği 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir¹²².

1.1.3.Tebliğ Yerine Geçen Muameleler

213 sayılı VUK'un 109. maddesi hükmünde, verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muameleler mahfuzdur denilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının vergileri tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ edilir. Yani, vergi karneye yazıldığı tarihte tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılır ve ayrıca verginin ihbarname ile tebliğine lüzum yoktur. Bu şekilde yapılan tebliğ, özel tebliğ şekillerinden birisidir.

Diğer ücret esasında vergilendirilen hizmet erbabı, bu usuldeki verginin tarhı dolayısıyla tebliği için Gelir Vergisi Kanunu ile belli edilen zamanda ilgili vergi dairesine başvuramazlarsa bunlara ilişkin vergiler yoklama yapılarak tespit edilir ve yoklama fişine dayanılarak ihbarname düzenlenmek suretiyle genel esaslara göre muhataplarına tebliğ edilir. Ayrıca VUK'un 251. maddesi hükmüne göre, vergi karnesiz hizmet erbabı çalıştıran kişilere ilişkin tebliğler de ihbarname esasına göre yapılır.

Ayrıca, beyana dayanan tarhiyatta, verginin tarh ve tahakkuku, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle gerçekleştiğinden Vergi Usul Kanunu hükümleri yönünden tebliğ yapılmasına gerek yoktur¹²³.

1.1.4.Tebliğ Yapılacak Kimseler

Vergilendirme ile ilgili olan ve hüküm ifade eden vesika ve yazıların geçerli olabilmesi için bu vesika ve yazıların VUK'da muhatap olarak gösterilen kişilere tebliğ edilmesi gerekir¹²⁴.

213 sayılı VUK'un 94. maddesinde tebliğ yapılacak kişilerin mükellef, vergi sorumlusu, vergi cezası kesilenler, bunların kanuni temsilcileri veya umumi vekilleri olduğu

ihbarnamelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir şekilde tebligata çıkarılmadan 7201 sayılı kanuna göre polis ve muhtar nezdinde kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ edilmesinin usule aykırı olduğu, bu durumda ödeme emri ile takibi mümkün hale gelmiş bir amme alacağının varlığından söz edilmeyeceği gerekçesiyle ödeme emirleri iptal edilmiştir. ..." "Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu" Maliye ve Sigorta Yorumları, Danıştay 11. Daire, 11.11.1997 tarih E.1996/6608 , K. 1997/3959, (09.10.2008)

¹²² İYUK, MD.60

¹²³ Uysal, Eroğlu, s.193

¹²⁴ Uysal, Eroğlu, s.172

belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddede tüzel kişilerde tebliğin kime yapılacağı konusu ile kendisine tebliğ yapılacak kişilerin bulunamaması halinde tebliğin söz konusu kişilerin ikametgahında bulunanlara veya iş yerinde bulunan personele yapılmasına ilişkin esaslar açıklanmıştır¹²⁵.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir¹²⁶.

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

1.1.4.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ

Gerçek kişilerin mükellef olmaları halinde tebliğ, mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, vekiline veya aile fertleri veyahut personeline yapılır. Gerçek kişilerin mükellefiyeti ile ilgili tebliğlerde genel kural mükellefin şahsına yapılması gerektiğidir. Mükellefin aile fertlerine veya iş yerinde personeline tebliğ yapılması ancak şahsına tebliğ yapılamaması halinde söz konusu olur¹²⁷.

1.1.4.1.1.Mükellefin İkâmetgahında Bulunanlara veya İşyeri Personeline Tebliğ

213 sayılı VUK'un 94. maddesine 2365 sayılı Kanunla eklenen fıkra hükmü ile mükellefin veya adına ceza kesilenin kendisine tebliğ yapılamaması halinde ikâmetgah adresinde bulunanlardan veya işyerinde memur ve müstahdemlerinden birisine tebliğ yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak bunun için kendisine bu şekilde tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması veya bariz bir şekilde ehliyetsiz olmaması gerekmektedir¹²⁸.

Tebliğ bilinen adreslere yapılır. Belli bir işyerine sahip olanlarda hem iş yeri hem de ikametgah adresi bilinen adrestir.2365 sayılı Kanundan önceki uygulamada mükellefin işyeri

¹²⁵ Uysal, Eroğlu, s.193

¹²⁶ VUK, md.94

¹²⁷ Özbacı, s.291

¹²⁸ Özbacı, s.291

ve ikametgah adreslerinden birinde bulunamaması halinde tebliğin mutlaka diğer adrese de çıkarılması gerekliliği aranmakta aksi takdirde örneğin ilan tebliğe gitmek mümkün olamamaktaydı.2365 sayılı Kanun düzenlemesinden beri, ikametgahta veya iş yerinde asıl muhatap dışındaki kimselere tebliğ yapılması öngörülmüştür. Ancak asıl kural tebliğin asıl muhatabın kendisine yapılmasıdır. Buna göre, örneğin ikametgah adresine çıkarılan bir tebliğin asıl muhatabının iş yerinde de aranıp kendisine tebliğ yapılmadan ikâmetgahda bulunanlardan herhangi birine yapılıp yapılmayacağı sorun yaratmaya müsait bir husustur. Normal olarak, önce asıl muhatabın kendisine tebliğ imkanı, iş yeri veya ikametgah adreslerinden birinde aranmalı; ancak bu mümkün olmadığında ikinci adrese çıkarılacak tebliğin asıl muhatap dışındaki kimselere yapılması yoluna gidilmelidir. Bu konuda uygulamada karşılaşılabilecek güçlükler iki ayrı tebliğ zarfı kullanılmak suretiyle giderilebilir. Bunlardan birinde tebliğin asıl muhataba yapılması zarf üzerine görünür şekilde yazılır, asıl muhatap bulunmadığında zarf geri gelir. İkinci defa çıkarılacak tebliğde kullanılacak zarfta ise tebliğin asıl muhatap bulunmasa da ikametgahta bulunanlardan birine veya iş yerinde memur yahut müstahdeme yapılacağı belirtilir¹²⁹. Bunun dışında asıl muhatabın bilinen adreslerinden birinde bulunma ihtimali varken sadece birinde aranıp kendisi dışındaki kimselere tebliğ yapılması vergileme gibi son derece ağır sonuçları olacak bir konuda önemli sakıncalar yaratabilir¹³⁰.

Asıl muhatap dışındaki kimselere tebliğ yapılabilmesi Kanun yollarına başvurma bakımından da gerekli düzenlemenin yapılmasını gerektirir. Örneğin yurtdışı seyahat sebebiyle işyeri ve ikametgah adreslerinde bulunmayan bir muhatabın ikametgahındaki yakınları veya işyerindeki memur ve müstahdemine tebliğ yapıldığı durumda 30 günlük dava açma süresi işlemeye başlayacaktır. Tebliğ alan kimselerin mükellef namına dava açma yetkileri yoktur. Dolayısı ile dava hakkı kullanılmadan vergi veya cezaya katlanma durumu ile karşılaşılabilir. 2365 sayılı Kanundan önce tebliğ sadece asıl muhatabın kendisine veya vekiline yapılabileceği esas büyük ölçüde bunun için öngörülmüştür. Bu defa, asıl muhatap ve vekili dışındaki kimselere tebliğ yapılabileceği kabul edildiğine göre, mükellefin seyahat ve benzeri sebepler nedeni ile durumu geç öğrenmesi halinin de özel bir düzenlemeye bağlanması gerekliliği vardır. Oysa, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun dava açma süresi ile ilgili 7. ve 8. maddelerinde bu konuda özel hüküm yoktur. Ancak, anılan

¹²⁹ Danıştay 4. Dairesinin 07.03.2012 tarihli kararı: “Muhatabın bulunmaması halinde iş yerinde memur yada müstahdemlerinden birine tebliğ yapılması yeterli olup, kanunda ilgilinin tebliğ anında adreste bulunmadığına ilişkin olarak tebliğ zarfında ayrıca bir açıklamaya yer verilmesi şartının öngörülmediği ...” şeklindedir. Danıştay 4. Dairesi, 07.03.2012 tarih, E:2009/8772, K:2012/712 sayılı karar.

¹³⁰ Özbalcı, s.292

Kanunun 38-42. maddeleri çerçevesinde kazai içtihatlarla bir çözüme varılabilir. Bununla beraber, mükelleflerin tebliğ kendileri dışındaki kimselere de yapılmış olsa, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açmaya özen göstermeleri gerekir. Halen, ikametgah veya işyeri adreslerinde asıl muhatap bulunmadığında ikinci adreste ayrıca aranmadan tebliğin yukarıda belirtilen kimselere yapılmakta olduğu da gözden uzak tutulmamalıdır. Öte yandan, İkametgahta bulunanlara tebliğ için bunların aile ferdi olması, mükellefle birlikte oturması şartı aranmamaktadır. Uzak bir akrabasının bir süre için mükellefin yanında kalması halinde de bu akrabaya tebliğ yapılabilecektir. Buna karşılık, işyerinde asıl muhatap dışında tebliğ yapılacak kimselerin muhatabın memur veya müstahdemi olması şarttır¹³¹.

İkametgahta yapılacak tebliğ ile ilgili olarak, kanunda herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. İkametgahta yapılacak tebliğin muhatabı eş, çocuk, anne, baba gibi yakın bir akraba olacağına dair herhangi bir hüküm yoktur. Kişinin yakın akrabalarına yapılacak tebliğin geçerli olması için, tebliğin muhatabın kendi adresinde yapılmış olması gerekmektedir. Nitekim, Vergi Dairesi ikametgah adresinde muhasebeciye yapılan tebliği kabul etmiştir. Buna karşılık, işyerinde asıl muhatap dışında tebliğ yapılacak kimselerin, muhatabın memur veya müstahdemi olması şarttır¹³².

Danıştay 9. Dairesi 21.01.2003 tarihli kararında; mükellefin terk ettiği iş adresinde kardeşine yapılan tebliğin geçersiz olduğuna karar vermiştir¹³³.

¹³¹ Özbalcı, s.292

¹³² T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.03.1998 tarihli özelgesine göre; ".1995/ 1, 2, 3, 4 dönemlerine ait KDV beyannamelerini süresinde vermemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına istinaden re'sen tarh olunan vergi ve cezalara ait ihbarnamelerin 25.09.1996 tarihinde ödevlinin iş ve ikamet adresi olarak belirttiği adreste muhasebecisi ...'ye tebliğ edildiği vergi mahkemesi kararından sonra kesinleşen vergi ve cezalara ait düzenlenen ödeme emirlerinin de 20.01.1998 tarihinde ödevlinin kendisine tebliğ edildiği anlaşılmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinde: "Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır." hükmü yer almış bulunmaktadır. Bu itibarla, adı geçene ait vergi ve ceza ihbarnamelerinin mükellefin işyeri ve ikametgah adresi olarak belirttiği adreste muhasebecisi...'ye tebliğ edilmesi işlemi Bakanlığımızca da uygun görülmüştür. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.03.1998 tarih ve B.07.0.GEL.28/2864-124-2770/11074 Sayılı Özelgesi.

¹³³ Danıştay 9. Dairesinin, 21.01.2003 tarihli kararına göre; ".vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacının terkettiği iş adresinde kardeşine tebliğ edildiği, bu kişinin ise 213 sayılı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişilerden olmamaktadır. Öte yandan 7201 sayılı Kanunun 32. maddesinde tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılacağı, muhatabın beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi sayılacağı belirtilmiştir. Olayda davacının "... adresindeki faaliyetini terk etmesi üzerine defter ve belge ibrazına ilişkin yazı ikametgah adresinde annesine tebliğ edildiği halde dava konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinin de aynı adreste tebliğ edilmesi gerekirken terkettiği iş adresinde kardeşine tebliğ edildiği, bu kişinin ise 213 sayılı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişilerden olmadığı anlaşıldığından ve davacı tebligatın 12.1.1998 tarihinde eline geçtiğini beyan ettiğinden 7201 sayılı Kanunun 32. Maddesi uyarınca bu tarihin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekmektedir" şeklinde oy çokluğu ile karar vermiştir. (Danıştay 9. Daire, 21.01.2003 tarih, E.2000/4324 K..2003/34)

Kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne göre, "18 yaşından aşağı olmaması ve aynı zamanda bariz bir şekilde ehliyetsiz olmaması gerekmektedir." Bunun anlamı; tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşında veya 18 yaşından büyük olması değil, görünüş itibari ile 18 yaşından küçük olmaması gibi subjektif bir değerlendirmeyi ifade etmektedir. Gerçekte 15 yaşında olan biri görünüş itibari ile 18 yaşında veya gerçekte 18 yaşında olan biri görünüş itibari ile 15 yaşında gösteriyor olabilir. Tebliğ memuruna mükellef dışında kalan muhatabın kimliğini ve yaşını araştırma görevi verilmemiştir. Dolayısıyla tebliğ memurunun 18 yaşından büyük ve ehliyetli olduğuna dair kanaat getirme yetkisi, tebliği yapan memurdadır¹³⁴.

Danıştay kararlarının incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, bazı kararlarda görünüm ön planda iken, bazı kararlarda da yaş ön plana çıkarılmıştır. Danıştay'ın bu konu ile ilgili farklı kararlarının olmasından da anlaşılacağı üzere, uygulamada tam anlamıyla bir bütünlük sağlanamamıştır. Tebliği kabul edecek kişinin yaşını araştırma yetki ve görevi verilmemiş olan posta memurunun izlenim ve kanaatine güvenmek dışında yapılacak bir şey yoktur. Kanaatimizce, uygulamada sorunlara yol açan bu konu ile ilgili olarak, kanun maddesine ek yapılabilir, böylece konunun netlik kazanması sağlanmış olur. Örneğin, Kanun maddesine; "tebliğ memuru, muhatap veya namına tebliğ yapacağı kimselere kimlik sorma yetkisine sahiptir" şeklinde bir ek yapılabilir. Böylece görünüş itibari ile 18 yaşında olması ile gerçekten 18 yaşında olup olmadığı yönündeki tereddütler ortadan kalkar ve yargı organları gereksiz yere meşgul edilmemiş olunur.

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

¹³⁴ Danıştay 11. Dairesi'nin tebliğ memurunun, tebliği kabul edecek kişi ile ilgili 18 yaşın üstünde ve ehliyetli olduğuna dair kanaat getirme yetkisine sahip olduğu konusundaki bir kararına göre; Tebliğ yapmaya yetkili kılınan memurlar vasıtasıyla, yükümlülerce vergi beyannamelerinde bildirilen adreslerden herhangi birine tebliğ yapılabileceği, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmamak ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmamak koşuluyla, (aynı yerde oturma şartı aranmadan) tebliğin adreste bulunanlardan birine yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Danıştay 11. Daire, E.1995/2722, K:1995/763, (Soyalp,s.70)

değildir. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı'na göre ise sigortalı olarak çalıştığına dair herhangi bir kayda rastlanmayan kişi işyerinde çalışan personel değildir; dolayısıyla bunlara yapılan tebliğ de geçerli değildir¹³⁵.

1.1.4.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

Gerçek kişilerin vergi mükellefi olmaları bakımından kanuni ehliyet şartı aranmaz. Yani, mükellefiyet için kanuni ehliyet şart değildir. Bu nedenle küçük veya kısıtlılarda vergi mükellefi vergi sorumlusu olabilirler¹³⁶.

Küçüklerin veya kısıtlıların vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yani, küçük veya kısıtlıların vergi mükellefiyetinin söz konusu olduğu hallerde bu kişiler medeni haklarını kullanmaya ehil bulunmadıklarından bunlara düşen vergilendirme ile ilgili işlemler kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyım tarafından yerine getirilir. Bu durumda küçük veya kısıtlılara ait tebliğinde veli, vasi veya kayyım yapılması gerekir¹³⁷.

Bilindiği üzere velayet, küçük yaştaki çocuklar ve bunların malları üzerinde ana ve babasının haiz olduğu haklardır. Küçük çocuklar medeni haklardan faydalanırlar. Fakat çocuk medeni haklarını kullanma ehliyetine haiz değildir. Bunun için küçük çocuğun hukuki tasarrufları hüküm ifade etmeyeceğinden bu hak küçük çocuk adına ana veya babası tarafından kullanılır. Vergi mükellefi olan küçük çocuğa ait tebligat çocuk adına ana veya babası adına yapılır. Ana veya babadan birinin ölümü halinde velayet sağ kalan eş tarafından yürütülür. Eşlerin boşanmış olmaları halinde ise velayet küçük çocuğun verildiği ana veya babası tarafından yürütülür. Velayet hakkı küçük çocuğun reşit olmasına kadar devam eder. Küçük çocuğun rüşt olma durumu ise 18 yaşın ikmal edilmesi veya evlenmekle veya belli bazı yaşı ikmal etmiş olanlara bazı kanuni şartlar dahilinde

¹³⁵ Davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesince bozulması üzerine vergi mahkemesince verilen ısrar kararı temyiz incelemesinin konusunu oluşturmaktadır. "İşyerinde yükümlü dışındaki bir kişiye yapılan tebliğin geçerli olabilmesi için tebliğin yapılacağı sırada muhatabın işyerinde bulunmaması ve bu hususun tebliğ tutanağına kaydedilmesi, ayrıca evrakın bırakılacağı kişinin muhatabın memur ya da müstahdemi olması gereklidir. Bu nedenle, muhatabın işyerinde bulunan ancak, işçisi veya müstahdemi olmayan kişilere yapılacak tebliğin geçerli kabulü mümkün değildir. Olayda ise "vergi ve ceza ihbarnamelerinin yükümlünün işyeri adresinde "Aynı büroda çalışır" şerhi konularak, isimli kişiye tebliğ edildiği, memur eliyle yapıldığı saptanan bu tebliğe ait alındıda, tebliğin yapılacağı sırada yükümlünün iş yerinde bulunmadığına ilişkin bir açıklamaya yer verilmediği gibi adı anılan kişinin yükümlünün işçisi olduğu yolunda bir tespit de yapılmadığı görülmüştür." Öte yandan, yükümlü tarafından ısrar kararına karşı yapılan temyiz başvurusuna ilişkin dilekçeye eklenen Sosyal Sigortalar Kurumu Trabzon Sigorta Müdürlüğü'nün nezdinde çalıştığına dair herhangi bir kayda rastlanmadığı kanıtlandığından açıklanan nedenlerle, Trabzon Vergi Mahkemesinin 28.3.1991 gün ve E.1991/177, K.1991/177 sayılı ısrar kararının bozulmasına, 5.6.1992 gününde oybirliğiyle karar verildi. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 05.06.1992 tarih, E.1991/181, K.1992/280,

¹³⁶ Uysal, Eroğlu, s.172

¹³⁷ Uysal, Eroğlu, s.173

mahkemece reşit olma hak ve yetkisinin verilmesi ile olur. Böyle bir durumda ise tebliğ çocuğun kendisine yapılır¹³⁸.

Küçük çocuk üzerindeki ana veya babanın velayet hakkı kaldırılmış ise, küçük çocuğa bir vasi tayin edilir ve tebliğ vasiye yapılır. Eğer küçük çocuğa veya mahcura ait bazı malların idaresi söz konusu ise mahkemece bir kayyım tayin edilir ve tebliğ de kayyıma yapılır. Kanuni temsilcinin birden fazla olması halinde tebliğ bunlardan herhangi birine yapılabilir. Eğer tebliğin konusu işe ait ayrı bir kanuni temsilci tayin edilmişse tebliğinde o işe bakan vasi veya kayyıma yapılması gerekir¹³⁹.

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 temsilciler de kanuni temsilci sayılırlar¹⁴⁰.

Öte yandan dar mükellefiyette gerçek kişiler adına yapılacak tarhiyatın muhatabı bunların Türkiye’de bulunan daimi temsilcileridir. Tebligat normal olarak bu temsilcilere yapılacaktır. Temsilcinin birden fazla olması halinde tebliğ dar mükellef kişi tarafından tayin edilecek temsilciye, böyle bir tayin yapılmadığında temsilcinin herhangi birine yapılacaktır¹⁴¹.

Vergi Usul Kanununun 10. maddesine¹⁴² göre, küçük ve kısıtlılar mükellef olduklarında bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir¹⁴³. Yani, Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde küçük ve kısıtlı olmak kanuni temsilci tayinine

¹³⁸ Uysal, Eroğlu, s.173

¹³⁹ Uysal, Eroğlu, s.173

¹⁴⁰ Uysal, Eroğlu, s.174

¹⁴¹ Gürol Ürel, Güncel VUK Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.190

¹⁴² Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.(3505 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle değişen ve 01.01.1989 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe giren şekli.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara alt sorumluluklarını da kaldırmaz. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10. madde, 04.01.1961tarihinde kabul edilip, 10.01.1961/10703 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁴³ Ürel, s.190.

sebeup olarak gösterilmiştir. Oysa, en az küçüklük ve kısıtlılık¹⁴⁴ kadar kanuni temsilci tayini için önemli bir sebep olan temyiz gücüne ilgili maddede yer verilmemiş olması büyük bir eksikliktir. Başka bir ifade ile, Kanun maddesinde küçük ve kısıtlılardan bahsedilmiş; fakat bunların temyiz gücüne sahip olup olmadığı noktasında bir ayrıma yer verilmemiştir. Temyiz gücüne sahip olmayan kişi, fiil ehliyetine de sahip olmadığından davranışları hukuki sonuç doğurmaz¹⁴⁵.

Sınırlı ehliyetsizlerin¹⁴⁶ vergi tebliğini kabul etmeleri herhangi bir hüküm doğurmamaktadır. Çünkü, vergilendirmenin sınırlı ehliyetsizi borçlandırııcı bir yönü vardır bu nedenle hukuken tebliği kabul edemezler, etseler bile bu durum herhangi bir hüküm doğurmaz. Yani, kanuni temsilcinin vergiye ilişkin işlemlere katılması, bu işlemin geçerliliği için şarttır.

1.1.4.1.3. Umumi Vekile Tebliğ

213 sayılı VUK'un 94. maddesinde tebliğin umumi vekile yapılabileceği belirtilmiştir. Yani, mükellef veya vergi sorumlusu ile ilgili olan ve hüküm ifade eden vesika ve yazılar umumi vekile de tebliğ edilebilir. Tebliğ yapılacak umumi vekilin avukat olması şart değildir. Mükellef veya vergi sorumlusunu temsil etme yetkisi bulunan her şahıs umumi vekil olabilir. Ancak umumi vekil olarak tebliğ yapılacak kişinin mükellef veya vergi sorumlusunu temsile yetkili olup olmadığının araştırılması gerekir¹⁴⁷.

Danıştayın istikrar kazanmış olan içtihatlarına göre vekile tebliğ yapılabilmesi için vekaletnamede¹⁴⁸;

¹⁴⁴ Medeni Kanunumuz 13. md. Ayırt etme gücünü (temyiz kudretini) olumsuz şekilde şöyle tanımlamaktadır: Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir. Maddenin ifade ediliş biçiminden de anlaşılacağı üzere, ayırt etme gücü, akla uygun bir biçimde davranma yeteneğidir. O halde, akla uygun (makul) surette hareket etme yeteneği olanlar ayırt etme gücüne sahip sayılır. (Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk, 13. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008, s.121.)

¹⁴⁵ Şenyüz, s.62-65.

¹⁴⁶ Medeni Kanunda kişiler, fiil ehliyetinin şartlarında eksiklik bulunup bulunmamasına göre dörde ayrılmaktadır:

Tam ehliyetsizler: Ayırt etme gücünden yoksun olan kişilerdir ve bunların fiil ehliyetleri yoktur. **Sınırlı ehliyetsizler:** Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve ayırt etme gücüne sahip kısıtlılardır. Bu kişilerde ehliyetsizlik asıl, ehliyet ise istisnadır. Diğer bir deyişle, sınırlı ehliyetsizler, kural olarak ehliyetsizdirler fakat karşılıksız kazanmada, kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada ve haksız fiillerinden sorumlu tutulabilmelerinde ehliyetli kabul edilirler. Türk Medeni Kanunu 16. md. **Sınırlı ehliyetliler:** Kısıtlanmaları için yeterli sebep bulunmamakla beraber korunması bakımından fiil ehliyetleri sınırlandırılmış ve kendilerine yasal danışman atanmış kişilerdir. **Tam ehliyetliler:** Ayırt etme gücüne sahip kısıtlı olmayan ergin kişilerdir. Bunlar bizzat kendi fiilleriyle hak kazanabilir, borç altına girebilir, kazandıkları haklar üzerinde tasarrufta bulunabilirler ve verdikleri her türlü zarardan sorumludurlar. (Serap Helvacı, Fulya Erlüle, **Medeni Hukuk**, İstanbul: Arıkan Basım Yayın, Yayın No:194, Hukuk Dizisi:100, 2007,s.94-101.)

¹⁴⁷ Uysal,Eroğlu, s.174

¹⁴⁸ Danıştay 4. Dairesinin 30.06.1969 tarih, E.1967/3446, K.1969/3285 sayılı kararı

-Vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceği hususunda açık hüküm bulunması,

-Genel olarak vekilin mali konularda her türlü iş ve muameleleri takip ve intaca yetkili bulunduğu dair hüküm bulunması¹⁴⁹, gerekmektedir.

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

Vekaletnamede en azından vekilin genel olarak mali konularda yetkili olduğunu gösteren hüküm yoksa kendisine tebliğ yapılamaz. Vekilin avukat olması şart değildir¹⁵⁰. Ancak geçmiş dönemlerdeki vergi yargı organları ve Danıştay içtihatlarına göre avukat olmayan umumi vekilin mükellef adına yargı organlarına başvurma hakkı yoktur¹⁵¹.

2577 sayılı İYUK'dan sonra avukat olmayan vekilin dava açma hakkı bütünüyle kalkmıştır. Ancak anılan Kanunun 15.maddesinin (d) bendinde, ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açıldığında davanın bizzat veya bir avukat vasıtası ile açılması için 30 günlük süre verileceği hükme bağlanmıştır¹⁵².

Avukat olmayan umumi vekile yapılan tebliğler üzerine vergi mahkemesine başvurmak veya Danıştayda 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 gerekir¹⁵³.

Avukat sıfatına haiz olmayan vekilin özel yetkisi olmasa bile sadece tebellüğ ettiği vergi veya ceza konusunda dava açmak üzere bir avukata vekalet vermesi müvekkilin sonradan zımni veya sarıh şekilde bildireceği rıza ile geçerlilik kazanır. Uygulamada bazı noterler özel yetkisi olmayan vekilin müvekkili namına belli bir konuda da olsa bir başkasına vekalet vermeyeceğini ileri sürerek gerekli işlemleri yapmamaktadırlar. Bu hallerde asıl muhatap dışındakilere tebliğ yapılması halinde bir kanun boşluğu ortaya çıkmış olmaktadır¹⁵⁴.

Avukat vasıtasıyla takip edilen davalarda tebligat kişinin vekiline yapılmalıdır, bu davalarda asile tebligat yapılamaz. Tebligat Kanununun 11. maddesi hükmüne göre vekil

¹⁴⁹ Danıştay 4. Dairesinin 14.10.1971 tarih, E.1970/852, K.1971/6717 sayılı kararı.

¹⁵⁰ Özbacı, s.295

¹⁵¹ Danıştay 4. Dairesinin 14.05.1969 tarih ve E.1968/5302, K.1969/2234 sayılı kararı.

¹⁵² 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁵³ Özbacı, s.295

¹⁵⁴ Özbacı, s.295

varken asile yapılan tebligat hükümsüzdür. Eğer asile yapılan tebligattan vekilin haberi olursa ve bu duruma vekil itiraz etmezse tebligat geçerlidir. Bundan başka vekilin asile yapılan usulsüz tebligatı öğrenmesi tebligatı geçerli hale getirir¹⁵⁵.

Kendisine tebligat yapılacak kimsenin birden fazla vekili varsa tebliğin sadece bunlardan birisine yapılması yeterlidir. Tebligat birden fazla vekile yapılmışsa hangi vekile daha önce tebliğ edilmişse tebligat o tarihte yapılmış sayılır¹⁵⁶. Tebligat hem asile hem de vekile yapılmış olabilir. Bu durumda vekile yapılmış olan tebligat geçerli olacaktır¹⁵⁷. Ayrıca vekile tebligat imkanı yoksa asile tebligat yapılabilir. Örneğin vekil herhangi bir suçtan dolayı tutuklanmış ve tutukevinde bulunuyor ise bu durumda tebligat vekile değil asile yapılır¹⁵⁸.

Asıl olan işleri vekilin bizzat kendisinin takip etmesi olmakla beraber bazı hallerde vekil kendi yerine vekil tayin edebilmektedir¹⁵⁹.

Buna göre, vekil vekaletname ile yetkili kılınmalı ya da vekil tayin etmesi zorunlu olmalıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere, avukat olmayan vekilin dava açabilmek için bir avukatı bu konuda vekil tayin etmek zorunda olması buna bir örnektir. Ancak bu şartlarda vekil başka bir işleme gerek kalmaksızın yerine vekil tayin edebilir. "Kanun maddesinde belirtilen haller haricinde vekilin tayin ettiği şahsa yapılan tebligat hüküm ifade etmeyecektir¹⁶⁰.

1.1.4.2. Tüzel Kişilere Tebliğ

Tüzel kişi veya hükmi şahıs, kendisini oluşturan unsurlardan ayrı olarak, başlı başına bir varlığa sahip olan, hak ve fiil ehliyeti bulunan, kişi ve mal topluluklarıdır. Tüzel kişiler özel hukuk tüzel kişileri, kamu hukuku tüzel kişileri olarak ayrılır. Devlet dışındaki kamu tüzel kişiliği kanunla kurulur. Özel hukuk tüzel kişileri ise kanunun belirlediği usulle ve adlarla kurulur. Yani, kanunda sayılanlar dışında tüzel kişilik kurulamaz, sınırlı sayıda dırlar¹⁶¹.

¹⁵⁵ Baki Kuru, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt:5, İstanbul 2001, S. 5538

¹⁵⁶ Erdoğan Moroğlu - Timuçin Muşul, Tebligat Hukuku, İstanbul 1990, S. 62

¹⁵⁷ Ejder Yılmaz - Çağlar Tacar, Tebligat Hukuku, Cilt:1, Ankara 1999, S. 471

¹⁵⁸ Ruhi, S.77

¹⁵⁹ "Vekil Başkasına Tevkile mezun veya hal icabına göre mecbur olmadıkça veya adet başkasını kendi yerine ikameye müsait bulunmadıkça müvekkilünbihi kendisi yapmaya mecburdur" hükmü Borçlar Kanunu madde 390'da belirtilmiştir.

¹⁶⁰ Derya Soyalp, "Tebligat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu" Vergi Raporu, Sayı:95, Ağustos 2007, s.76)

¹⁶¹ Buna "tahdidi" veya "numerus clausus" da denmektedir.

Tüzel kişilerin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleri ile tüzel kişiliği borç altına sokarlar¹⁶². Tüzel kişileri, kanunla veya kuruluş belgeleri ile (statülerinde) yetkilendirilmiş organlarını oluşturan gerçek kişiler temsil ederler. Tebligatında bu kişilere yapılması gerekir.

213 sayılı VUK'un 94. maddesine göre tüzel kişilere tebliğ bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Başkan, müdür veya temsilci birden fazla ise tebligatın bunlardan birine yapılması yeterlidir. Başkan, müdür ve temsilciler ticaret şirketlerinde ana sözleşmeye gösterilir. Tebliğ yapılacak kimseler kooperatiflerde Kooperatifler Kanununa göre, derneklerde Dernekler Kanununa göre, vakıflarda ise vakıf senedine göre belirlenir¹⁶³.

Tebligatın tüzel kişileri temsil etmeyen kişilere yapılması mümkün değildir. Buna karşılık tüzel kişilerde tebligatın mutlaka tüzel kişinin temsilcilerine yapılması şartının çok sıkı ve katı uygulanmasının pratikte işlemleri zora sokacağı ve posta vasıtasıyla tebliğ usulünün uygulanmasını imkansız kılacağı yönünde görüşler mevcuttur¹⁶⁴. Zira bu görüşe göre posta vasıtasıyla yapılan tebliğ işlemleri PTT görevlisi tarafından yürütülmektedir ve bu görevlilerin Maliye Bakanlığına karşı bir sorumlulukları yoktur. Bu görevlilerin tebliği VUK hükümlerine uygun olarak tüzel kişi temsilcilerini bulup onlara yapmalarını beklemek mümkün değildir. Belirtilen nedenlerle bu görüşe göre posta vasıtasıyla tebliğde tebliğin iş yerinde görevlilerden birine yapılmasının yeterli olacağının kabulü gerekmektedir¹⁶⁵.

Bu kabul vergi idaresi görüşüne de uygun olup esas olarak Danıştayda tüzel kişilere tebligatın memur ve müstahdemlerine yapılabileceği görüşünde olmakla birlikte bu durumda tebliğ alındısına bu konuda açıklama düşülmüş olması gerekir¹⁶⁶.

Yasal temsilcinin bulunmaması halinde ise, tüzel kişinin adresinin bulunduğu yerdeki memur veya müstahdemlere de tebliğ yapılabilecektir¹⁶⁷.

Danıştayda tüzel kişilerde tebliğin, tebliğ alındısına bu konuda açıklama düşülmesi şartıyla, tüzel kişilerin memur veya müstahdemlerine yapılabileceği görüşündedir¹⁶⁸.

¹⁶² Medeni Kanun, Md:50

¹⁶³ Ürel, s.191.

¹⁶⁴ Mehmet Ali Özyer, “ VUK Uygulaması”, İstanbul, 2001, s.104

¹⁶⁵ Ürel, s.192

¹⁶⁶ Ürel, s.192

¹⁶⁷ Ürel,s.192.

¹⁶⁸ Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 31.01.2003 tarihli genel kararına göre: Tüzel kişilere yapılacak tebliğin geçerli olabilmesi için tebliğ memurunca, bunların öncelikle yöneticilerinin, yokluklarında temsilcilerinin aranması ve tebliğin

Dar mükellefiyete tabi tüzel kişilerle ilgili işlemler bunların Türkiye'deki daimi temsilcilerine, daimi temsilcileri yoksa kendilerine kazanç ve iradı sağlayanlara tebliğ edilir.

213 sayılı VUK'un 94. maddesine göre cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllere tebliğ cemaati idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.

VUK'un 98. maddesine göre kamu idare ve müesseseleri ile ilgili tebliğler bunların en büyük amirlerine veya muavinlerine yahut en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

Tüzel kişiliğe haiz olmayan iktisadi kamu işletmeleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerde tarhiyatın muhatabı bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişisi, dernek ve vakıflardır. Bu nedenle tebliğin de kamu tüzel kişisi, dernek veya vakıfa yapılması gerekir.

Tasfiyeye giren tüzel kişilerde tebligat tasfiye memuruna yapılır. Bu hallerde tebliğin mutlaka tasfiye memuruna yapılması şart olup tebliğin şirketin tasfiyeden önceki adreslerine yapılması, önceki adreslere tebligat yapılamaması gerekçe gösterilerek ilan tebligat yoluna gidilmesi mümkün değildir¹⁶⁹.

Özetle, tüzel kişilere yapılacak tebliğ başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları iare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Şayet temsilci sayısı birden fazla ise tebliğin bunlardan birisine yapılması yeterlidir¹⁷⁰.

Kanaatimizce, Vergi Usul Kanununun 94. maddesinde tebliğ yapılacak kimseler sayılırken tüzel kişilere yapılacak tebliğin başkan, müdür, veya kanuni temsilcilerine yapılacağı belirtilmiş olup kanaatimizce tüzel kişi şirketlerde (halka açık şirketler hariç) şirket ortaklarının da tebligatta muhatap kabul edilmesi tebliğ işlemini kolaylaştıracaktır.

bunlardan birine yapılması gerektiği, tebliğin yapılacağı sırada bunlardan hiçbiri bulunmadığı takdirde, bu durum alındıya yazılarak, tebliğin tüzel kişinin tebligatları almakla görevli personeline, bu görevde kimsenin olmadığı anlaşılırsa işyerinde istihdam edilenlerden birine yapılmasının zorunlu olduğu, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ alındısından, ihbarnamelerin "yetkili başkan" açıklaması ile tebliğ edilmesi Kanun'a uygundur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kararı, 31.01.2003 E. 2002/205-K. 2003/14, E-Yaklaşım, Danıştay Kararları

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

¹⁶⁹ Ürel,s.192

¹⁷⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, "Vergi Hukuku", Bursa, 2011, s.152

1.1.4.3. Tebliğ İle İlgili Diğer Özellikli Haller

Çalışmamızın bu bölümünde tebliğ işlemi ile ilgili özellik arz eden konulara değinilmiştir.

1.1.4.3.1.İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernekler Ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler İle İlgili Tebliğler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesine göre iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidir¹⁷¹. Bunların mükellefiyeti için tüzel kişiliğe haiz olmaları şart değildir. Tüzel kişiliğe haiz olanlarda tebliğ başkan, müdür veya temsilciye yapılır. Tüzel kişiliğe haiz olmayan iktisadi işletmelerde ise tarhiyatın muhatabı bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişisi, dernek ve vakıflardır¹⁷². Bu nedenle tebligatında kamu tüzel kişisi veya vakfa yapılması gerekir¹⁷³.

1.1.4.3.2.Adi Ortaklıkta Tebliğ

Adi ortaklık, tüzel kişiliğe sahip olmadığından vergi kanunları bakımından da vergileme ve tarhiyatın muhatabı olarak kabul edilmemiştir. Ortaklar, ortaklıktan sağladıkları kazancı şahsi gelir unsuru olarak beyan ederler. Bununla ilgili her türlü tebligatın muhatabı ayrı ayrı kendileridir¹⁷⁴.

Adi ortaklık, tüzel kişiliğe sahip olmadığından vergi kanunları bakımından da vergileme ve tarhiyatın muhatabı olarak kabul edilmemiştir. Ortaklar, ortaklıktan sağladıkları kazancı şahsi gelir unsuru olarak beyan ederler. Bununla ilgili her türlü tebligatın muhatabı ayrı ayrı kendileridir.

Adi ortaklığın faaliyetinden doğan karı, ortaklar şahsi gelir olarak beyan ederler. Yani adi ortaklık adına gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmez. Ortaklar kendilerine düşen geliri, ticari (veya serbest meslek) kazancı olarak beyan ederler. Bu beyanlarla ilgili tebligatlar, her bir ortağın kendisine yapılır. Adi ortaklıkta tebligat sorunu, Katma Değer Vergisinde, sorumlu sıfatı ile kesilen vergilerde ve usulsüzlük cezalarında ortaya çıkmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun 44/1-a maddesine göre, ortaklardan herhangi birisi adına tarhiyat yapılabilir. Ancak tarh edilen verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen

¹⁷¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁷² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁷³ Özbacı, s.297.

¹⁷⁴ Özbacı, s.297

sorumludurlar. Usulsüzlük cezaları ve muhtasar beyanname konusu vergilerde tebligatın kime yapılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır¹⁷⁵.

Danıştay, salınan KDV için ortaklardan her birinin dava hakkı olduğunu kabul etmektedir¹⁷⁶. Bunun anlamı, ortaklardan her birine tebligatın mümkün olduğudur¹⁷⁷. Ancak bunun için tarhiyatın ortaklardan birisi adına yapılması gerekir (Adi ortaklık adına tarhiyat yapıldığında, adi şirketin taraf olamayacağı gerekçesiyle dava reddedilmektedir¹⁷⁸.) Fakat adi ortaklık sona erdikten sonra ortakların her birinin KDV'den kendi hisseleri oranında sorumlu olacağı ve ayrı ayrı tebligat yapılması gerektiği yönünde karar da bulunmaktadır¹⁷⁹.

Sorumlu sıfatı ile ödenecek vergiler ile şirketin faaliyeti ile ilgili usulsüzlük cezalarına ilişkin tebligatın ortaklardan birisine yapılması yeterli görülmektedir¹⁸⁰. Danıştay 4. Daire bir kararında, usulsüzlük cezasını adi ortaklık adına düzenlenip, ortaklara tebliğ edilmesinin hukuka uygun olduğuna karar vermiştir¹⁸¹.

1.1.4.3.3. Tasfiye ve İflas Halinde Tebliğ

Tasfiyeye giren tüzel kişilerde tebligat tasfiye memuruna yapılır¹⁸². Tasfiyenin bitmesinden sonra tasfiyeye girişten önceki dönemlerle ilgili tebligatın muhatabı o dönemlerdeki temsilcilerdir¹⁸³.

İflas halindeki işletmelerde, iflas kararının Yargıtay tarafından bozulması nedeniyle uyuşmazlığın devamı sırasında; mükellefin mal varlığı üzerinde tasarrufta bulunması hukuken mümkün olmayacağından, vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmeyeceği muhakkaktır¹⁸⁴. Bu yüzden iflas halindeki tüzel kişilere yapılacak tebliğin iflas masasına yapılması gerekir. İflas masası yerine ortaklara yapılacak tebliğ hukuken geçerli olmaz¹⁸⁵.

¹⁷⁵ Bekir Baykara, "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler", Vergi Dünyası, Sayı:291, Kasım 2005, s.8,9

¹⁷⁶ D.9.D. 30.01.1996 tarih ve E.1995/2286, K.1996/267, D.9.D. 05.11.1997 tarih ve E.1996/261 K.1997/3372, D.11.D 10.10.1995 tarih ve E.1995/1567 K.1995/145.

¹⁷⁷ Özbacı, s. 283, Özyer, s. 125.

¹⁷⁸ D.7.D 19.11.2003 tarih ve E.2000/8454, K.2003/4807

¹⁷⁹ D.11.D 19.10.1999 tarih ve E.1999/1255, K.1999/3701, (Bu karara karşı mahkeme direnmiş, VDDGK, 29.09.2000 tarih ve E.2000/70, K.2000/272 sayılı kararı ile, 11.daire kararını onaylamıştır.)

¹⁸⁰ Özbacı, s.283, Özyer s. 125, Ürel, s.199

¹⁸¹ D.4..D. 14.09.1992 tarih ve E.1990/1786, K.1992/3647

¹⁸² Danıştay 9. Dairesinin 15.11.2007 tarihli kararına göre, "Tasfiye haline girmiş bir şirkete ait ödeme emri tebligatının tasfiye adresi veya tasfiye memurunun ikametgah adresine tasfiye memuruna yapılması gerektiği ..." şeklindedir. Danıştay 9. Daire, 15.11.2007 tarih, E:2006/770, K:2007/4048 sayılı kararı

¹⁸³ Özbacı, s.299

¹⁸⁴ Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Savaş Yayınları, 1991, Cilt :1,s.863.

¹⁸⁵ Özyer,s.126.

1.1.4.3.4.Mirasçılara Tebligat

Mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumludurlar. Bu nedenle mirasçılardan her birine hissesine düşen vergi ile ilgili tebligat yapılır.

Verginin tamamı ile ilgili tebliğin mirasçılardan sadece birine yapılması halinde, bu tebliğ sadece kendi hissesi nispetindeki kısım ile geçerli olur¹⁸⁶. Mirasın reddedilebileceği 3 aylık bekleme süresinde mirasçılara tebliğ yapılabileceği Danıştay tarafından da kabul edilmektedir¹⁸⁷. Daha sonra, miras reddedildiğinde yapılan tebligat hüküm ifade etmeyecektir¹⁸⁸. Ancak mirasın reddedilmemiş olması durumunda yapılan tebligat geçerli olacaktır¹⁸⁹.

1.1.4.3.5.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 mahkûm olur. Ancak bu hususun tebliğ evrakında yazılı olması şarttır¹⁹⁰.

Tazmin, Vergi Usul Kanununun benimsediği bir kavram değildir. Çünkü tazmin, uğranılan zararın tazmini niteliğindedir. Oysa birlikte tebliğ evrakının ilgilinin komutanı tarafından geç intikal ettirilmesi halinde neyin tazmin edileceği belli değildir. Ayrıca zorunlu askerlik yapan kimseler için vergi idaresi askerlik süresini mücbir sebep kapsamında değerlendirmektedir¹⁹¹. Vasıtalı tebliğ ile ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise, Vergi Usul Kanunu 96. maddede belirtilen vasıtalı tebliğ yalnızca erat hakkında geçerli olup, erat dışındaki askeri personele ilişkin değildir. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu erat dışındaki kimseler için ayrı hükümleri de içerdiğinden, erat dışındaki kimselere yapılacak tebliğde bu hükümlerin uygulanması kolaylık sağlayacaktır. Zaten, Vergi Usul Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Tebligat Kanunu'nun genel hükümleri uygulanmalıdır¹⁹². Bu hallerde genel Kanun niteliğindeki Tebligat Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanması daha doğru olacaktır.

¹⁸⁶ Özbalcı, s.299

¹⁸⁷ Danıştay 4. Daire, 20.10.1970 tarih, E. 1969/4387, K. 1970/5193 (Özbalcı,s.300.)

¹⁸⁸ Özbalcı, s.300

¹⁸⁹ Uysal, Eroğlu, s. 176

¹⁹⁰ Ahmet Ozansoy, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulü”, “İdari ve Mali Mevzuat”, 2013, s.152.

¹⁹¹ Özyer, s.128.

¹⁹² Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, Tebligat Hukuku, Ankara, 1982, s.432.

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır¹⁹³.

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

2. VERGİ USUL KANUNUNDA TEBLİĞ USULLERİ

2.1. Genel Olarak

Tebliğ usulleri denildiğinde tebligatın muhatabına ulaşmasında kullanılan yol ve yöntemler anlaşılır. 213 sayılı VUK'da posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olmak üzere beş çeşit tebliğ uygulamasına yer verilmiştir. Bahse konu tebliğ usullerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir¹⁹⁴.

2.2. Posta Yoluyla Tebliğ

Vergilendirme ile ilgili bulunan ve bir hüküm ifade eden vesika ve yazıların tebliği, prensip olarak posta yoluyla yapılır. Yani normal tebliğ usulü posta vasıtasıyla yapılan tebliğ usulü olup ancak, posta ile yapılacak tebliğin ilmuhaberli taahhütlü olarak yapılması gerekir.

Tebliğ evrakının bilinen adresten geçici ayrılma nedeniyle posta idaresince iade edilmesi halinde tebliği çıkaran makamın uygun bir müddet bekleyerek yeniden tebliğ çıkarması gerekir. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da bilinen adresten geçici ayrılma nedeniyle tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilanen yapılması gerekir¹⁹⁵.

Posta vasıtası ile yapılan tebliğlerde; tebliğin yapılıp yapılmadığı, tebliğ alındıları ile tevsik olunacağından tebliğ alındılarının muhafaza edilmesi ve posta idaresinden zimmetle alınması gerekir¹⁹⁶.

Posta ile tebliğ edilecek evrak kapalı zarf içinde postaya verilir. Bunun için şekli Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen zarf kullanılmaktadır. VUK'un 102. maddesine göre

¹⁹³ Ozansoy, s.152.

¹⁹⁴ Ürel, s.193

¹⁹⁵ Uysal, Eroğlu, s.184,185

¹⁹⁶ VUK Genel Tebliği No:11

posta memuru tebliğ edilecek zarfı muhatabına verir. Durum posta memuru ile muhatap tarafından taahhüt ilmuhaberine tarih ve imza konmak suretiyle tespit edilir. Muhatap imza atacak kadar yazı bilmiyorsa veya herhangi bir şekilde imza atacak durumda değilse sol elinin baş parmağı bastırılır¹⁹⁷.

Tebliğ zarfında muhatabın kimlik ve adresinin yanında tebliğ edilen belgenin türü, adedi, tarihi, numarası ve hesap numarası gibi bilgiler de bulunmaktadır¹⁹⁸.

Muhatap tebellüğden imtina ederse zarf önüne bırakılarak tebliğ yapılır. Ancak aksi yönde verilmiş daire kararları da mevcuttur¹⁹⁹. Gerek imza yerine parmak basma ve gerekse zarfın muhatabın önüne bırakılması suretiyle yapılan tebliğlerde gerekli işlemler komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri yahut bir zabıta memuru huzurunda icra edilir²⁰⁰.

VUK'un 102. maddesine göre, Tebliği alacak kişi imza edecek kadar yazı bilmezse ya da herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa, imza yerine tebliğ tutanağına kişinin sol elinin baş parmağı basılır²⁰¹. Tebliğ alan kişinin adresini değiştirmesi halinde bu durum görevli memur tarafından belirlenir, zarf üzerine yazılır ve tebliğ çıkaran idareye geri gönderilir²⁰².

2.2.1. Kapalı Zarf Esası

Vergi Usul Kanununun 99. maddesinde, kapalı zarf esası düzenlenmiştir. Buna göre; posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir²⁰³.

Vergi tebliğ zarfı, kapalı bir zarf kısmı ile tebliğ alındısından oluşmaktadır. Tebliğ alındısı esas zarfa zımbalı olarak bağlı ve ondan kolayca ayrılması mümkün bir durumda bulunmaktadır. Özel zarfların herhangi bir nedenle temin edilememesi veya kullanılamaması durumunda, tebliğ edilecek belgenin bir zarfa konarak kapatılması lazımdır.

Vergi Usul Kanunu 102. maddeye göre; posta memuru, tebliğ edilecek zarfı muhatabına verir. Durum posta memuru ile muhatap tarafından taahhüt ilmuhaberine tarih ve imza konmak suretiyle tespit edilir²⁰⁴.

¹⁹⁷ Ürel, s.194

¹⁹⁸ Osman Pehlivan, "Vergi Hukuku", Trabzon, 2004, S.73.

¹⁹⁹ Danıştay 9. Dairesinin 28.12.2010 Tarihli Kararı:"Muhatabın Bulunmaması Durumunda Muhatap Yerine Kendisine Tebligat Yapılacak Kimselerin Tebellüğden İmtina Etmeleri Halinde Tebliğ Evrakının Önlere Bırakılmak Suretiyle Tebliğin Mümkün Olmadığı ..." Şeklinde. Danıştay 9. Daire, 28.12.2010 Tarih, E:2008/6070, K:2010/7052 Sayılı Kararı

²⁰⁰ Özbacı, S.300

²⁰¹ Mehmet Arslan, "Vergi Hukuku", 13. Baskı, Ankara, 2006, s.92

²⁰² Arslan, s.92

²⁰³ Uysal, Eroğlu

Tebliğ zarfında tebliğ eden ve edilenin imzaları ve tebliğ tarihi mutlaka bulunmalıdır. Tebliğ tarihinin ne olduğunda tereddüt edilirse, vergi tebliğ zarfındaki tarihe bakılacaktır. Bu nedenle daha sonra posta memurunun ifadesinin bir önemi yoktur. Danıştay'a göre, posta idaresince tebliğ evrakına vurulan damganın tarihi ile, posta memuruyla mükellefin imza ettikleri tebliğ alındısındaki tarihler farklı ise mükellef ve posta memurunun imza ettikleri tarih esas alınır²⁰⁵.

2.2.2. Bilinen Adreslere Teslim

Tebliğ yapılabilmesi için gerçek ve tüzel kişilerin adreslerinin bilinmesi gerekir. İster posta vasıtası ile isterse memur eliyle olsun tebliğ, muhatabın bilinen adresine yapılır. Tebliğ yapılacak bilinen adreslerin hangileri olduğu VUK'un 101.maddesinde belirtilmiştir. Bu adresler şunlardır:

- Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler,
- Adres değişikliklerinde bildirilen adresler,
- İşi bırakmada bildirilen adresler,
- Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,
- Yoklama fişinde tespit edilen adresler,
- Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (tutanakta ilgilinin imzasının bulunması şarttır),
- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında gösterilen adresler,

İşe başlama, adres değişikliği ve işi bırakmada vergi dairesine bildirim yapmak zorunda olan mükellefler esas itibariyle gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve gider vergisi mükellefleridir. Vergi beyannameleri ise genelde yıllık gelir ve kurumlar, aylık veya üç aylık muhtasar, katma değer, veraset ve intikal, damga vergileri ile diğer beyannameleri kapsar.

²⁰⁴ Özbalcı,s.300.

²⁰⁵ Danıştay 4. Dairesinin 25.09.1997 tarihli kararına göre; "... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107 nci maddesinde, Maliye Bakanlığının tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkili olduğu, bu madde hükmünün uygulanmasında bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı hükme bağlanmış; aynı Kanunun 102 nci maddesinde ise, tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarfın posta idaresince muhatabına verileceği, keyfiyet muhatap ve posta memuru tarafından taahhüt ilmuhaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunacağı belirtilmiş bulunmaktadır Dolayısıyla.tebliğ evrakının teslimi esnasında tebliğ yapılan muhatap ile tebliği yapan memurun, tebliğ evrakının her bir nüshasına birlikte tarih koyup isimleri ile birlikte imzalamalarının şart olduğundan, bu şartlara uyulmaması halinde yapılacak tebliğin usulsüz tebliğ olacaktır...." şeklindedir. Danıştay 4. Daire, 25.09.1997 tarih, E.1996/5631, K.1997/2750 sayılı kararı.

Özellikle küçük yerlerdeki karma vergi dairelerinde bütün vergilere ait beyanname ve işlemler bir vergi dairesinde toplanmış olduğundan tebliğ yapılacak kişinin herhangi bir vergi mükellefiyeti nedeniyle vermiş olduğu beyannamedeki adreslerin tebliğ yapılmadan önce kontrol edilmek suretiyle teyidi gerekir. Aksi halde, tebligat yapılamaz veya yanlışlık sebebiyle yapılan tebligat geçersiz sayılır. Çünkü, muhatabın tebligat yapılabilecek bilinen adresinin mevcut olduğu hallerde ilan tebliğ yoluna gidilemez. Buna rağmen ilan tebliğ yoluna gidilirse bu tebliğ geçersiz sayılır.

Yoklama fişi ve tutanaklarda tespit edilen adresler de bilinen adrestir. Yoklama fişinde mükellefin imzasının bulunması şartı değilken ve fakat tutanaktaki adresin bilinen adres sayılması için ilgilinin tutanağı imzalamış olması gerekir.

Bilinen adres olarak kabul edilecek adresler tarih itibariyle en yeni olan adreslerdir. Ayrıca, beyannamede gösterilen adreslerin bilinen adres olarak kabul edilebilmesi için adresin beyannamedeki adres yazmaya mahsus sütununda gösterilmiş olması gereklidir. Posta ile gönderilen beyannamelere ait zarfın üzerinde gösterilen adresler bilinen adres olarak kabul edilemez.

Beyannamenin imza yerinde gösterilen adres ile beyannamenin adres sütununda gösterilen adresler farklı ise imza yerinde gösterilen adres bilinen adres olarak kabul edilemez²⁰⁶.

Bilinen adres araştırmasında, varsa vergi yargı organlarındaki dava açma dilekçeleri veya cevaplarındaki adreslere de bakılması gerekir. Zira itiraz ve temyiz komisyonlarının faaliyette bulunduğu geçmiş dönemlerde Danıştay, tarihi itibariyle daha sonra bildirilmişse bu adresleri vergi daireleri yönünden de bilinen adres saymıştır.

Mükellefin vergi dairesindeki dosyasında VUK'un 101. maddesinde belirtilen nitelikte birden fazla adresin bulunması mümkün olup geçerli olan adres tarih itibariyle en son bildirilmiş veya tespit edilmiş olanıdır. Örneğin, 1996 Mart ayında verdiği gelir vergisi beyannamesinde gösterdiği adresi, 1997 Mayıs ayında yaptığı bildirimle değiştirdiğini bildiren mükellef bakımından tebligat yapılacak adres sonradan bildirilmiş olmalıdır. Beyannamedeki adreste arama gerekliliği yoktur. Ancak, en son bildirilmiş olan adres birden fazla ise veya mükellefin aranması gereken adreslerden sadece birinde değişiklik olmuşsa geçerli adreslerin her ikisinde de mükellefin aranması gereği vardır.

²⁰⁶ Uysal,Eroğlu, s.180,181

İş yeri adresinin mükellefin ticari veya mesleki faaliyet ile ilgili olması şart değildir. Örneğin, gayrimenkul sermaye iradı dolayısı ile yıllık gelir vergisi beyannamesi veren bir memur beyannamede ikametgah adresi ile birlikte memuriyet adresini de bildirmişse ilanen tebliğ yoluna gidebilmek için ikametgah adresi ile birlikte memuriyet adresinde de aranması icab eder.

Muhatabın bilinen adresinde veya adreslerinde bulunmaması, ikametgah ve işyerinde de yakınları, memur yahut müstahdemlerinin olmaması halinde şu üç durum söz konusu olur:

-Adres bırakmadan ayrılma veya adresin yanlış olması

Bu durumda posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve tebliğ evrakı derhal posta idaresince tebliği çıkaran mercie iade olunur. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci ilgiliyi diğer adreslerinde aradıktan sonra ilanen tebliğ yoluna başvurur.

-Yeni adresin posta memurunca tespit edilmesi

Bilinen adresini terk eden muhatabın yeni adresi posta memurunca tespit edildiğinde iki durum söz konusu olur. Posta memuru tebligatı tespit ettiği yeni adreste yapar veya tespit ettiği adresi zarf üzerine yazmak suretiyle evrakı tebliği çıkaran mercie iade eder. Vergi Usul Kanununda, bilinen adresini değiştiren muhataba posta memurunca tespit edilen yeni adresinde tebligat yapılıp yapılmayacağı hususunda açıklık olmamakla beraber bu hallerde yeni adreste yapılan tebligat geçerli sayılır. 7201 sayılı Tebligat Kanununun 51. maddesinde mali tebliğlerin kendi kanunlarına göre yapılacağı, ancak kendi kanununda açıklık olmayan hallerde 7201 sayılı Kanunun uygulanacağı belirtilmiştir. Mezkur Kanunda ise muhatabın posta memurunca tespit edilen yeni adresinde tebligat yapılmasına cevaz verilmektedir.

-Geçici Ayrılma

Muhatabın veya yakınları veya memur müstahdemlerinin adresinde bulunmaması, seyahat ve benzeri nedenlerle işyeri ve ikametgahından geçici olarak ayrılmış olunmasından da kaynaklanabilir. Bunun bilinebilmesi için komşular tarafından durumun bildirilmesi gerekmektedir. Bu kişilerce bildirilecek geçici ayrılma durumu posta memuru tarafından beyanda bulunanın kimliği ile birlikte tebliğ zarfına yazılır ve ilgiliye imzalatılır. Beyanda bulunan imzadan imtina ederse tebliğ memuru bu ciheti tebliğ zarfına şerh ve imza eder ve evrağı tebliği çıkaran mercie iade eder²⁰⁷.

²⁰⁷ Özbalcı,s.302,303,304

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

Muhatap, tebliğin kendisine yapılmadığı iddiasında ise, başka bir ifadeyle, tebliğ alındısı üzerindeki imzanın kendisine ait olmadığını ileri, sürüyorsa, imzanın ona ait olup olmadığı konusunda soruşturma yapılmalıdır²⁰⁸. Tebliğ evrakının geçici ayrılma nedeni ile geri gelmesi halinde tebliğ merciinin uygun bir süre sonunda ikinci kez tebliğ çıkarması gerekir. İkinci tebligat da aynı nedenle geri gelirse ilan tebliğ yoluna gidilir. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken husus ilgilinin hem işyeri hem de ikametgah adresi bulunur, bu adreslere gönderilen tebliğ evrakı geçici ayrılma sebebiyle geri gelirse ikinci tebligatın her iki adrese çıkarılması gerektiğidir.

Muhatabın bilinen adresinden geçici ayrılma durumu ancak komşuları tarafından bildirilebilir. Komşulardan bilgi alınamadığı durumda tebliğ evrakı zarf üzerine “adres bırakmadan ayrılmıştır” veya “adresinde yoktur” şerhi konulmak suretiyle iade olunabilir. Bu gibi şerhler için tebliği yapacak posta memurunun komşulardan beyan ve imza alma zorunluluğu yoktur. Vergi dairesi posta memurunca verilecek şerh üzerine ilan tebliğ yapar.

Ancak özellikle tarhiyat ihbarnameleri ile ilgili durumlarda sonradan ödeme emri muhatabın başlangıçta bulunmayan adresinde tebliğ edildiğinde bilinen adresin hiçbir zaman terkedilmediği sadece geçici ayrılma durumu olduğu iddia edilmekte ve bu iddia ispat edildiği takdirde ilan tebliğ dayanan tahakkuk yargı organlarınca geçersiz sayılabilmektedir. Vergi idaresinin bu durumu önlemek için tebliği yapan memurun adresin terk edildiği hususunda kimliği tespit edilecek bir komşudan veya gerektiğinde muhtardan bilgi alıp zarf üzerine şerh ve imza ettirmesini sağlaması gerekir. Bu halde muhatap adresindeki araştırmanın ciddiliği tevsik edilebilecek ilan tebliğ geçersizliği durumu doğmayacaktır²⁰⁹.

2.2.3. Tebliğ Evrakının Teslimi

Tebliğ evrakının teslimi 213 sayılı VUK’un 102. maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğ edilmesi gereken evraklar, ilgisine teslim edildiğinde; durum her iki tarafça yani, muhatap

²⁰⁸ Danıştay 4. Dairesi'nin 17.10.1988 tarihli kararında; " Mahkemece imza istiktabı yaptırılarak söz konusu alındı üzerindeki imzanın muhataba ait olmadığı hususu tespit edildikten sonra ilmühaberdeki "bizzat" ibaresine itibar edilemeyeceği ." görüşüne yer verilmiştir. Danıştay 4. Dairesi 17.10.1988, E.1988/193, K. 1988/3456.

²⁰⁹ Özbacı ,s.305

ve posta memurunca imza ve tarih konularak tespit edilir. Tarih konulmasının nedeni, zamanaşımının bilinmesi ve itiraz sürelerinin hesaplanması içindir. Ayrıca, tarih konusunda asıl olan, posta memuru ile muhatabın beraberce attıkları tarihtir, dolayısıyla bu tarihin esas alınması gerekmektedir. Posta idaresince tebliğ evrakına vurulan damganın tarihi ile, posta memuru ve mükellefin beraberce imza ettikleri alındıdaki tarihin farklı olması durumunda, damgadaki tarihe değil, ikinci tarihe yani, mükellefin beraberce imza etikleri tarihe itibar edilmelidir²¹⁰.

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

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

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

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

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

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

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

²¹⁰ 213 sayılı VUK 102.madde, Tebliğ Evrakının Teslimi

Adres yanlışlığı veya adres değiştirmesi nedeniyle muhatabın zarf üzerinde yazılı adresinde bulunamaması halinde, tebliğ memuru durumu zarf üzerine yazar ve tebliğ evrakı posta idaresince derhal tebliğ çıkaran mercie iade olunur. Bu durumda tebliğ çıkaran merci, varsa mükellefi diğer bilinen adreslerinde de aradıktan sonra yine de tebliğ yapamazsa, ilanen tebliğ yoluna başvurur²¹¹.

Muhatabın bilinen adreslerinde bulunamaması, ikametgah ve iş yerinde bulunan yakınları ve memur ve müstahdemleri de bulunmaması halinde değişik durumlar ortaya çıkabilir²¹².

Tebliğ yapılacak kimsenin adres bırakmadan ayrılması veya adresin yanlış olması halinde, posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve evrakı çıkaran makama iade eder. Bunun üzerine tebliğ çıkaran makam VUK'un 103. maddesine göre ilanen tebliğ yoluna başvurur²¹³.

Bilinen adresi terk eden muhatabın yeni adresi posta memuru tarafından tespit edildiğinde, posta memuru tebligatı tespit ettiği yeni adrese yapabilir veya tespit ettiği adresi zarf üzerine yazmak suretiyle evrakı çıkaran mercie iade eder. Bu durumda posta memurunca tespit edilen adrese de tebligat yapılması gerekir²¹⁴.

Yine VUK'un 102. maddesine göre, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği bilinen adreslerde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde, keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. Beyanda bulunan imzadan imtina ederse tebliğ memuru bu durumu tebliğ zarfına şerh eder ve evrakı tebliğ çıkaran mercie iade eder. Bu durumda uygun bir süre sonunda yeniden tebliğ çıkarılır. VUK'un 102. maddesine göre, ikinci tebliğ de aynı nedenle geri gelirse ilanen tebliğ yoluna gidilir²¹⁵.

Vergi Usul Kanununda bilinen adresini değiştiren muhataba posta memurunca tespiti yapılan yeni adresinde tebligat yapılıp yapılmayacağı hususunda açıklık olmamakla beraber, bu hallerde yeni adreste yapılan tebligat geçerli sayılır. Zira 7201 sayılı Tebligat Kanununun 51. maddesinde mali tebliğlerin kendi kanunlarına göre yapılacağı, ancak kendi kanununda açıklık olmayan hallerde 7201 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı

²¹¹ Uğur, s. 355.

²¹² Ürel, s.195

²¹³ Ürel, s.195

²¹⁴ Özbalcı, s.289

²¹⁵ Ürel, s.195

belirtilmiştir.7201 sayılı Kanunda ise, muhatabın posta memurunca tespit edilen yeni adresinde tebligata cevaz verilmektedir²¹⁶.

Posta memurunun tespit ettiği yeni adreste tebligat yapmayıp bu adresi zarf üzerine yazarak evrakı tebliği çıkaran mercie iade ettiği hallerde Danıştay, vergi dairesinin mükellefe bu adreste de tebligat çıkarması zorunda olduğunu, aksi halde ilan tebliğe gidemeyeceği görüşündedir²¹⁷.

Kapıya yapıştırma usulü 7201 sayılı Tebligat Kanununun “Tebliğ imkansızlığı ve Tebellüğden İmtina” başlıklı 21.maddesi ile düzenlenmiştir. Kanaatimizce; 213 sayılı VUK hükümlerine göre tebliğ yapılamadığı durumlarda 7201 sayılı Tebligat Kanunundan yararlanma hakkı bulunduğu; tebliğ yapılacak kimse gösterilen adreste bulunmaz veya tebliğ evrakını almak istemezse tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine imza ve mühür karşılığında teslim eder ve düzenlenen tutanak kapıya yapıştırılır, tutanağın kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin 10.10.2006 tarihli kararına göre; tebliğ imkansızlığı halinde, tebliğ evrakının, kanunda sayılan kişilere imza karşılığı teslim edilerek tesellüm edenin adresini gösteren ihbarnamenin, gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırılmasının zorunlu olduğuna sonucuna varılmıştır. Buna karşın aksi yönde verilmiş Danıştay kararları mevcut olup Danıştay 13. Dairesinin 12.02.1976 tarihli kararı vergi tebligatlarının kapıya yapıştırma (talik) suretiyle yapılamayacağı yönündedir²¹⁸.

Ayrıca 11.01.2011 tarihinden itibaren tebliğ yapılacak kişinin gösterilen adresi, adres kayıt sistemindeki adresi olup muhatap o adreste hiç oturmamış veya adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi tebliğ memuru tarafından tebliğ evrakı yukarıda ki şekilde teslim edilir ve düzenlenen tutanağın kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır.

²¹⁶ Özbalcı, s.304

²¹⁷ Danıştay 4. Dairesinin 28.03.1962 tarih ve K. 1962/1506 (Özbalcı, s.304)

²¹⁸ Danıştay 4. Dairesinin 12.02.1976 tarihli kararına göre; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102 nci maddesinde; muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğinde tebliğ edilmeyen evrakın çıkaran mercie iade olunacağı, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra evrakın yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilmeyerek iade olduğundan tebliğin ilan yoluyla yapılacağı belirtilmiştir, ihtilaflı olayda ise, mükellefin Avrupa'ya gittiği ve ne zaman geleceğinin bilinmediğinin tespit olunması üzerine, 7201 sayılı Tebligat Kanununun hükümleri uyarınca taliken tebliği cihetine gidildiği, tebliğin esasları Vergi Usul Kanununda özel hükümlere bağlandığı gibi, 7201 sayılı Tebligat Kanunundan sonra yürürlüğe giren 213 sayılı 415 inci maddesi ile diğer kanunların bu kanuna uymayan hükümlerinin kaldırılmış bulunması sebebiyle ihbarnamelerin tebliğinde Vergi Usul Kanununun hükümlerinin uygulanması icap edeceğinden 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine istinaden ihbarnamenin taliken tebliğinde isabet bulunmamaktadır. Danıştay 13. Daire, 12.02.1976 tarih, E.1975/627, K. 1976/309

2.3.İlan Yoluyla Tebliğ

İlanen tebligat, tebliğ evraklarının normal ve mutata yollarla tebliğinin yapılmasının mümkün olmaması halinde son çare olarak başvurulmuş bir tebliğ yoludur²¹⁹. Bu nedenle ilan tebligata gidilebilmesi için öncelikle normal ve mutata tebliğ usulleri denenerek sonuç alınmadığının kesin olarak belirlenmesi gerekir²²⁰. Başka bir deyişle Kanunumuz ilan tebligata gidilebilmesini belirli şartlara bağlamıştır. Söz konusu şartların gerçekleştiği sabit olmadan ilan tebligata gidilemez, gidilirse geçersiz sayılır²²¹. Adresi bilinmesine karşın

²¹⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku”, Bursa, 2011, s.155

²²⁰ Danıştay’ın ilan tebligatı yapılacak tebliğin şartları ile ilgili başka bir kararına göre ise;...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 103’üncü maddesinde, muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri dönmesi, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması durumlarında tebliğin ilan yoluyla yapılacağı hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden; dava konusu ödeme emirleri ile istenen kamu alacağına ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacı Şirketin tarh dosyasında en son adres olarak gösterilen “...” adresine tebliğ yapılmak üzere gönderildiği; ancak, muhatabın adreste bulunmaması nedeniyle tebligat yapılamadığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 103’üncü maddesi uyarınca ilan tebliğ yoluna gidildiği ve bu durumda tahsil edilebilir duruma gelen vergi ve cezaların tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşılmıştır.(Danıştay7. Daire,06.05.2002 tarih, E.2001/4960, K.2002/1762.

²²¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 17.04.2009 tarihli kararı. “Tebliğlerin, mükelleflerin bilinen adreslerinde yapılacağı, bilinen adresin ise, yükümlüler tarafından mükellefiyetlerinin bulunduğu idareye en son bildirilen veya ilgili idare tarafından tespit edilen adres olduğu, yükümlünün adresi yanlış olursa veya posta ile tebligat yapılamazsa tebliğin ilan tebligata yapılacağı...” şeklindedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.04.2009 tarih, E:2008/670, K:2009/173 sayılı kararı Danıştay 3. Dairesinin 04.11.2009 tarihli kararı, “Davacı şirket adına Şubat-Eylül ve Aralık 2001 dönemi için salınan muhtelif vergi ve cezaların şirkete bilinen adresinde tebliğ edilememesi nedeniyle 29.9.2006 günlü bir yerel gazetede ilan tebliğ edildiği ve dava konusu yapılmaması üzerine kesinleştiği ileri sürülerek dava konusu ödeme emirleri düzenlenmiştir. Davalı idarece, ödeme emri içeriği vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin davacı şirkete 26.7.2005 tarihinde işyerini naklettiği ancak 26.10.2005 tarihinde yapılan yoklamada ve 18.5.2006 günlü adres tespiti sırasında ulaşılamadığı tutanağa bağlanan “...” adresinde ve bu adresten önce faaliyet gösterdiği adreslerde memur eliyle tebliğ edilemediğinden sözü edilerek ihbarnamelerin davacı şirketin 26.9.2006 tarihinde iş yerini naklettiği 3.10.2006 günlü yoklama tutanağına bağlanan “...” adresinde şirkete tebliğ edilemediğine ilişkin 2.11.2006 günlü adres tespit tutanağı da dayanak gösterilerek ilan tebliğ edildiği anlaşılmaktadır.

“...” adresinde davacı şirkete ulaşılamadığına ilişkin 2.11.2006 günlü adres tespit tutanağının 29.9.2006 tarihinde yapılan ilan tebligata dayanak olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığı gibi, dava dilekçesinde tebligat adresi olarak bildirilen bu adrese Kocaeli Vergi Mahkemesince yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen 30.1.2007 günlü karar, idarenin savunma dilekçesi ve temyiz konu yapılan kararın tebliğ edilmiş olması karşısında tespitin hukuken geçerli olduğundan da söz edilemeyeceği ortadadır.

Yukarıda yer verilen Yasa kuralı gereği davalı idarece ilan tebliğ yoluna gidilebilmesi için yükümlünün bilinen son adresine posta ya da memur eliyle tebligat yoluna gidilmesi zorunlu olduğundan, şirketin 26.9.2009 tarihinde iş yerini söz konusu adrese naklettiğinin ilan tebliğ tarihinden önce davalı idarenin bilgisine girip girmediğinin tespiti bakımından Dairemizce verilen 7.10.2009 gün ve E:2007/1965 sayılı ara kararı üzerine davalı idarece; iş yerinin nakledilmesine ilişkin 26.9.2006 günlü ortaklar kurulu kararının aynı tarihte ve Kocaeli 4. Noterliğince tasdik ve ticaret sicilinde tescil ettirildiği, 27.9.2006 gün ve 38691 sayılı dilekçe ile de idarelerince bildirim yapıldığı, bu bildirim üzerine 3.10.2006 gün ve 2006/5786 sayılı yoklama fişinin düzenlendiği açıklanmıştır. Bu durumda ilan tebliğ yapıldığı 29.9.2006 tarihinde davacı şirketin idarece bilinen son adresi, 27.6.2006 tarihinde idarenin bilgisine giren “...” adresi olup, davalı idarece vergi-ceza ihbarnamelerinin bu adreste tebliği yoluna gidilmeksizin ilan tebliğ edilmesi hukuka uygun görülmediğinden usulüne uygun olarak kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı sonucuna varılmıştır., Bu nedenle vergi mahkemesince ilan tebliğ hukuka uygun bulunarak yazılı gerekçeyle verilen kararın bozulması gerekmektedir.” (Danıştay 3. Daire, 04.11.2009 tarih E.2007/1965, K.1998/1723.)

ilan yoluyla tebliğ yoluna gidilmesi ya da adresin yanlış yazılması nedeni ile tebliğin yapılamaması üzerine ilan yolu ile tebligata gidilmesi yanlıştır²²².

Bu şartlar VUK'un 102. maddesinin 4. fıkrası ve 103. maddesine göre aşağıdaki gibidir²²³:

-Muhatabın adresinin bilinmemesi,

-Bilinen adresin yanlış veya değişmiş olması,

-Başkaca sebeplerden posta yolu ile tebliğ yapılamaması,

-Adresten geçici olarak ayrılma nedeniyle iki defa posta ile tebliğe çıkılmasına rağmen aynı sebeple tebliğ edilememesi.

²²² Danıştay 3. 20.05.1998 tarihli Daire'sinin Sayılı kararı ... ödeme emri tebliğ alındısındaki adresin bilinen adreslerden olması nedeniyle tarhiyata ait ihbarnamelerin bu adreste de tebligata çıkarılıp çıkarılmadığı, olayda ilan tebliğ koşullarının bulunup bulunmadığı hususlarının araştırılıp, ilan tebliğ koşullarının oluştuğu sonucuna varılması halinde ise, ilan tebliğ hükümlerine riayet edilip edilmediğinin göz önünde bulundurulması gerekirken, mahkemece alacağın itirazsız kesinleştiğinden ve vadesinde ödenmediğinden söz edilerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde kanuna uyarlık görülmediği yönündedir. (Danıştay 3. Daire, 20.05.1998 tarih, E.1997/1359, K.1998/1723).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.04.2000 tarihli kararı, "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101. maddesinde işi bırakmada bildirilen adreslerin bilinen adresler olduğu, mektupların gönderilmesinde: maddede sekiz bent halinde sayılan adreslerden tarih itibariyle tebligat yapılacak makama en son bildirilmiş olanının göz önüne alınacağı kurala bağlanmıştır.

Aynı yasanın ilan yoluyla tebliğin usulünü belirleyen 3. bölümünde yer alan 103. maddesinde de, muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması ve yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması hallerinde tebliğin ilan yoluyla yapılacağı belirlenmiş olup, davacının 16.2.1993 tarihli işi terk dilekçesiyle adresini vergi dairesi müdürlüğüne bildirdiği halde idarece söz konusu adreste tebliğ yoluna gidilmemesi olması karşısında ilan tebliğ koşullarının gerçekleştiğinden söz edilmesi mümkün değildir.

Vergi dairesince yükümlü ve ortağı adına salınan vergi ve cezayı içeren ihbarnameler en son bildirilen işi bırakma bildirimi ve gelir vergisi beyannamesindeki işyeri adresinde değil, vergi beyannamelerinde yer alan ve tespit tutanaklarıyla belirlenen ikametgah adresinde tebliğ edilmek istendiğinden usule uygun kesinleşmeyen kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet görülmemiştir." (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kuru 21.04.2000 tarih, E.2000/12, K.2000/163)

Danıştay 3. Dairesinin 21.11.2013 tarihli kararı, "Davacı adına düzenlenen 19.01.2011 gün ve 2011/16 takip no.lu ödeme emrinin 2006 yılına ilişkin gelir vergisi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizine ilişkin kısmının iptali istemiyle dava açılmıştır. Vergi Mahkemesinin kararıyla; dava konusu ödeme emrinin dayanağı olan ihbarnamenin 18.05.2010 tarihli adres tespit tutanağında 22.03.2010 tarihinden itibaren naklen gidildiği tespit edilen adreste tebliğe çıkarılmak yerine daha önce tespit edilen bir başka adreste tebliğe çıkarılıp adresin değişmiş olduğu şerhinin verilerek iade edilmesi tarihinden bir gün önce yapılan ilan tebligatla duyurulmuş olması nedeniyle usulüne aykırı şekilde kesinleştirilen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin uyuşmazlığa konu kısmı iptal edilmiştir. Davalı idare tarafından, davacının bilinen adreslerinde bulunamaması nedeniyle ilan tebligatlarının usule uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, oybirliğiyle karar verildi." (Danıştay 3. Dairesi, 21.11.2013 tarih, E.3585, K.2013/5227)

²²³ 213 sayılı VUK 103.madde, Tebliğin İlanla Yapılacağı Haller:

Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır:

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
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.

Geçerli bir ilanın yapılabilmesi açısından Kanunda ilan için öngörülen usule tam anlamıyla uyulması gerekir. İlanın konusu vergi aslı ve/veya ceza olabilir. Belirtilen ilan konularının Kanunda belirlenen parasal haddi geçip geçmemesine bağlı olarak farklı ilan şekilleri benimsenmiştir. İlanın konusu sadece vergi veya sadece ceza ise parasal sınırın aşılıp aşılmadığının belirlenmesi basittir. Ancak; ilanın vergi aslı ve buna bağlı cezaya ilişkin olması durumunda Kanunda belirlenen parasal haddin dikkate alınması şu şekildedir. Vergi aslı ile birlikte ceza da varsa parasal had vergi ve ceza tutarı toplamına bakılarak değil, sadece vergi aslı dikkate alınarak belirlenir. Bu durumda ceza miktarı dikkate alınmaksızın verginin aslının parasal had karşısındaki durumuna göre ilan şekline karar verilecektir²²⁴. Kanaatimizce, ilanın vergi aslı ile ceza birlikte bulunduğu durumda ilan şeklinin belirlenmesinde sadece vergi aslının dikkate alınması yerine vergi aslı ile birlikte cezanın da dikkate alınması daha doğru bir yaklaşım olur.

İlana konu tutarın hangi yıla ait olduğu önemli olmaksızın, ilanın yapıldığı yıldaki tutar esas alınmak suretiyle ilan tebligata gidilir. VUK'un ilanın şeklini düzenleyen 104. maddesi aşağıdaki gibidir²²⁵:

İlan aşağıdaki şekilde yapılır:

1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 1.900-TL'den²²⁶ az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

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

3. İlan ile yapılan tebliğin konusu 1.900-TL ila 190.000-TL²²⁷ arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın 190.000-TL'yi²²⁸

²²⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Bursa, 2011, s.182.

²²⁵ 213 sayılı VUK, md.104

²²⁶ 01.01.2015 tarihinden geçerli tutar (VUK Genel Tebliği No:442)

²²⁷ 01.01.2015 tarihinden geçerli tutar (VUK Genel Tebliği No:442)

²²⁸ 01.01.2015 tarihinden geçerli tutar (VUK Genel Tebliği No:442)

aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

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

İlan konusu tutar ne olursa olsun, ilanın yapıldığı tarihin tespiti açısından ilan yazısının vergi dairesi panosuna asıldığı tarih esas alınmıştır. İlan yazısının vergi dairesi panosuna askı tarihi bir tutanakla tespit edilir ve tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi kabul edilir. İlanın vergi dairesinde asılmasıyla birlikte gazetede de yayınlanması durumunda gazete ilanının söz konusu on beş gün içinde yapılacağı kabul edilmiştir. Ancak, gazetede ilan asılma tarihini takip eden on beşinci günün isabet ettiği tarihten sonra yayınlanırsa en son tarihin ilan tarihi olarak dikkate alınması gerekir. Çünkü; kanun koyucu gazetede yayınlanmayı emredici hüküm olarak düzenlemiştir²²⁹.

Kanunda ilanın bir örneğinin muhatabın bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderileceği belirtilmiştir. Muhatabın iş ve ikametgah olarak iki adresinin bulunduğu durumda ilan yazısının birer örneğinin her iki adrese de gönderilmesi gerekir. İlan yazısının hangi süre içinde muhtarlığa gönderileceği konusunda açıklık bulunmamakla birlikte en geç ilanın vergi dairesine asıldığı gün taahhütlü ve ilmuhaberli olarak ilgili muhtarlığa gönderilmesinde yarar vardır²³⁰. Kanımızca, ilan yazısının muhtarlığa gönderileceği konusunda tahdidi süre uygulaması yararlı olacaktır.

VUK'un 105. maddesine göre, ilanda tebliğin ilgili bulunduğu vergiler, muhatabın adı, soyadı, adresi, ünvanı gösterilir²³¹. Ayrıca ilanda bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya vekil ile başvurulması veya taahhütlü mektup ya da telgrafla açık adresin bildirilmesi hususu belirtilir. Bu süre içinde müracaat edenlere normal olarak yukarıda açıklanan esaslara göre tebligat yapılır. Bu süre içinde müracaat yapılmaz ve adreste bildirilmez ise, ilan tarihinden başlayarak bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Bu süre içinde adres bildirilmiş olmakla birlikte bu adrese yapılan tebligatın adresin yanlış olması ve benzeri sebeplerle yapılamaması halinde, adresin hiç bildirilmemiş olduğu kabul edilir. Dolayısıyla ilandan başlayarak bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır²³².

²²⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.182

²³⁰ Ürel, s.197

²³¹ 213 sayılı VUK 105.madde, İlanın Muhteviyatı

²³² Ürel, s.197

İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (Tüzelkişilerde ünvanları) yazılı muhataplara aşağıdaki hususlar ihtar olunur:

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

2. Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı.

2.3.1.İlanın Sonuçları

İlan yolu ile yapılacak tebliğlerde; mükellef veya vergi sorumlusunun adı, soyadı ve tüzel kişilerde ünvanı, varsa bilinen son adresleri ile tebliğin ilgili olduğu verginin nev'i gösterilir. Eğer, tebliğ birden çok kişi ile ilgili olursa ilan liste halinde hazırlanabilir.

Yapılan ilan üzerine ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde muhatabın ilanı yapan vergi dairesine şahsen veya vekili ile müracaat etmeleri halinde yerinde yani daire veya komisyonda rızasına bakılmaksızın gerekli tebligat yapılır. Bir aylık süre içerisinde bizzat değil de adresini bildirmiş olanlara posta yoluyla tebliğ yapılır.

İlan üzerine adresini bildirmiş olan muhataplara posta yoluyla gönderilen tebliğ evrakı adresin yanlış, değişmiş veya benzer sebeplerle tebliğ edilemeyerek geri gelirse ikinci defa ilan tebliğ yapılmasına gerek olmayıp daha önce yapılmış olan ilan tebliğ geçerli sayılır.Yani, ilan tebliğ yapılmış olan tebliğ ilan tarihinden başlayarak bir ayın sonunda tebliğ edilmiş sayılır.

İlan tebliğ yapılan tebliğlerde, ilanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine müracaat edilmez veya adres bildirilmezse ilanın yapıldığı tarihten itibaren bir aylık sürenin sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Bir başka deyişle, ilan yolu ile yapılan tebliğlerde tebliğ tarihi ilanın yapıldığı tarihten bir ay sonraki tarihtir. Yani, ilanın yapıldığı tarihten başlamak üzere bir aylık sürenin sonunda tebliğ yapılmış sayılır ve hüküm ifade eder²³³.

Muhatabın bilinen son adresinin yabancı ülkede bulunması halinde yurtiçinde yapılan ilanın yurtdışında bulunanlara karşı fazla bir anlam ifade etmeyeceğini düşünen kanun koyucu yurtdışındaki muhatabın bilinen son adresine tebliğ evraklarının örneklerinin posta ile gönderileceğini hüküm altına almıştır²³⁴.

²³³ Uysal, Eroğlu, s.190

²³⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.157

2.4.Daire veya Komisyonunda Tebliğ

Kanun koyucu tebligat işlemlerini kolaylaştırmak için posta ile veya memur aracılığı ile yapılacak tebliğ işlemlerinin muhatabın kabulü şartıyla daire ya da komisyonda da yapılabileceğini hüküm altına almıştır²³⁵.

Tebliğin muhatabı veya vekili herhangi bir nedenle vergi dairesine veya komisyona geldiğinde tebliğ evrakını almayı kabul etmesi halinde tebligat yapılabilir. Muhatabın tebligatı kabul etmemesi halinde tebligat adres biliniyorsa posta veya memur yoluyla; bilinmiyorsa ilanen yapılır. Dairede yapılan tebligatın bir türü de vergi idarelerinin bünyelerinde oluşturulan komisyonlarda yapılan tebliğdir²³⁶. Örnek olarak uzlaşma halinde tutanağın bir örneği muhataba uzlaşma komisyonunda derhal tebliğ edilir.

Dairede tebliğ sayılabilecek bir diğer durum da yurtdışında diplomatik temsilciliklerde yapılabilecek tebligattır. Kendisine tebliğ yapılacak kişi yabancı memlekette bulunan Türk vatandaşı ise tebliği çıkaran daire önce evrakları bağlı olduğu ilgili bakanlığa gönderecek ilgili bakanlık da Türk diplomatik temsilciliğine gönderecektir. Sonrasında diplomatik temsilcilik tebliğin muhatabını temsilciliğe davet eder, muhatap çağrıya uyarsa tebliğ temsilcilikte yapılmış olur. Çağrıya icabet etmezse tebliğ yapılması yabancı ülkedeki yetkili makamdan istenir²³⁷.

Dairede veya komisyonda tebliğ istisnai bir tebliğ yöntemidir. Tebliğin yapılabilmesi için tebligatı alacak muhatabın kabul etmesi şarttır²³⁸.

Kabul şartının gerekçesi, mükellef ve/veya sorumlunun evrakın tebliğine kadar geçecek süre içerisinde düşünme ve tavır alma hakkından feragat etmiş olmasıdır. Bu yöntemle yapılacak işlemler çabuklaştırılmaktadır²³⁹. Uygulamada ilanen tebliğ üzerine daireye başvuruda ve uzlaşma halinde daire veya komisyonda tebliğ yapılmaktadır²⁴⁰.

²³⁵ Sadık Kırbaş, “Vergi Hukuku”, Ankara, 2004, S.129

²³⁶ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, “Vergi Hukuku”, Ankara, 2007, S.153.

²³⁷ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, S.153

²³⁸ Karakoç, S.268

²³⁹ Karakoç, S.268

²⁴⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, Afyon, 2007, s.89.

2.5.Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Memur vasıtasıyla tebliğ, VUK'un 107. maddesinde düzenlenmiştir²⁴¹. Maliye Bakanlığı, tebliği posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırma keyfiyetine sahiptir²⁴².

Memur vasıtası ile tebliğe özellikle acele hallerde ve özel durumlarda başvurulmaktadır. Özel durum ve acele durum değerlendirmesi idarenin takdirindedir²⁴³.

Memur vasıtasıyla tebligat yapabilmek için herhangi bir kayıt ve şart söz konusu değildir. Maliye Bakanlığı tebligatı posta veya memur aracılığı ile yaptırabilir. Memur vasıtası ile tebliğ işlemi posta ile tebliğin esaslarına tabidir²⁴⁴. Posta ile tebliğ ile memur vasıtası ile tebliğ arasındaki fark posta memurunun yerini Maliye Bakanlığının yetkili görevlisinin almasıdır²⁴⁵.

2.6.Elektronik Ortamda Tebliğ

Tebliğat sadece vergi hukukunda değil diğer tüm hukuk alanlarında en önemli usul işlemlerinden biridir. Zira bu yolla bir hukuki sürecin başladığı ilgisine haber verilmekte, tebligatın ilgiliye ulaştığı ana önemli hukuki sonuçlar bağlanmaktadır. Tebligatın fiziki ortamda gönderilmesi esnasında yaşanan süre kaybı, tebligat evrakının kaybolma ihtimali, ilgilinin mevcut adresinin tespit edilememesi, muhatap tarafından kasıtlı olarak adresin değiştirilmesi gibi nedenlerle tebliğ işleminin gerçekleştirilememesi veya gecikmesi nedeni ile yaşanan olumsuzlukları ortadan kaldıracak bir çözüm yolu olarak elektronik tebligat kavramı ortaya çıkmıştır²⁴⁶.

6009 sayılı Kanunun 7. maddesiyle VUK'a 107/A maddesi olarak eklenen²⁴⁷ elektronik ortamda tebligat; vergilemede iletişim teknolojilerindeki gelişmelerden azami şekilde yararlanmak, vergileme maliyetlerini ve zaman kayıplarını asgariye indirmek için en çağdaş tebligat yöntemi olarak benimsenmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığına elektronik ortamda yapılacak tebliğ ile ilgili her türlü teknik alt yapıyı kurma, kurulmuş olanları kullanma, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme ve kendisine

²⁴¹ 213 Sayılı VUK 107.Madde, Memur Vasıtasıyla Tebliğ

²⁴² Uysal, Eroğlu, S.185

²⁴³ Arslan, S.92

²⁴⁴ Danıştay 4. Dairesinin 10.02.2011 Tarihli Kararı: "Tebliğatın Posta Yoluyla Yapılabileceği Gibi Maliye Bakanlığının Gerekli Gördüğü Hallerde Memur Vasıtasıyla Da Yaptırılabilmesi, İdarece Memur Vasıtasıyla Tebliğ Yaptırılması Durumunda Posta Yoluyla Tebliğe İlişkin Hükümlerin Uygulanması Gerektiği ..." Şeklinde. Danıştay 4. Daire, 10.02.2011 Tarih, E:2008/5721, K:2011/630

²⁴⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, S.180

²⁴⁶ Baki Yiğit Çakmakçaya, Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları Ve Adaptasyonu, Legal,2013, S.55

²⁴⁷ 213 Sayılı VUK, Madde:107/A, Elektronik Ortamda Tebliğ

elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

Bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, halen posta veya memur eliyle yapılan tebligatları elektronik ortamda yapmaya yönelik çalışma yapmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik tebligatın alt yapısı için PTT, Türk Telekom ve Bilgi Teknolojileri İletişim Kurumu ile iş birliği yapacak ve altyapının kurulmasının ardından mükelleflere birer elektronik adres verecektir.

Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğe ilgili her türlü teknik altyapıyı 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.

Elektronik tebligat uygulamasına şirketlerden başlanacak ve kurumların ardından gelir, KDV ve diğer vergi mükellefleri de sisteme dahil edilecektir. Yeni sistem ile Gelir İdaresi Başkanlığı vergisel yükümlülükler ile kamu alacakları konusunda vatandaşa ve şirketlere elektronik yolla tebligat yapıp, ihbarnameler de elektronik ortamda yapılacaktır. Bu bağlamda elektronik tebligat e-tahsilat ve e-haciz uygulamalarının da daha sağlıklı ve hızlı olarak işletilmesini kolaylaştıracaktır²⁴⁸.

VUK'un 93.maddesi tebligat için tahakkuk fişinden gayri vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmuhaberli olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edilir kuralını getirmiştir. Özellikle vergi ihbarnamelerinin tebligatında ve kesinleştirilmesinde vergi idaresi bir hayli zaman kaybetmektedir. Hatta kesinleşmiş vergi borçlarının takibi için ödeme emirlerinin tebligatı dahi gecikme ile yapılabilmekte ve etkin olamamaktadır²⁴⁹.

²⁴⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.154,155

²⁴⁹ Ercan Alptürk, Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi, İstanbul, 2005, s.70

Bu çerçevede 6183 sayılı AATUHK'un 79. maddesi ile üçüncü şahıslardaki menkul malların alacak ve haczi konusunda teknolojiyen faydalanmak suretiyle ciddi bir hız yakalanmıştır. Devlete vergi borcu olan mükellefin nerede olduğu, menkul bir değeri varsa ona ulaşmanın yolu açılmıştır. Bahse konu madde gereğince; tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir.

7201 sayılı Tebligat Kanununa 11.01.2011 tarihli 6099 sayılı Kanunun 2. maddesi ile eklenen elektronik tebligat başlıklı 7/A maddesinde elektronik tebligata ilişkin düzenleme yapılmış, elektronik tebligat yapılabilmesi ilğilinin tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılması isteğine bağlanmış anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik tebligat yapılması zorunlu kılınmış, elektronik tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Mevcut yasal düzenlemelere bakıldığında elektronik tebligatın yetkili kişi tarafından yapıp yapılmadığı, tebligatın içeriğinin değiştirilip değiştirilmediğı, tebligatı alan kişinin gerçekte o kişi olup olmadığına ilişkin bir kontrol mekanizmasının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Muhatabın gerçekte kişi olması halinde öne çıkan hususlardan biri tebliğ edilen dökümanın elektronik imza kullanılarak düzenlenmesi böylece ilğisi ve yetkisi olmayan kişilerce tebliğ edilmesinin ve tebligat içeriğinin değiştirilmesinin önüne geçilmesi zorunluluğudur. Elektronik imzanın yapısında yer alan zaman damgası tebliğ anını tevsik edecektir. Bu sayılan hususlar gerçekteştiğinde yapılan elektronik tebligatın usulüne uygun ve hukuki sonuç doğurmaya elverişli olduğundan bahsedilebilir²⁵⁰.

Konuya ilişkin olarak 27.08.2015 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 456 sayılı VUK genel Tebliğı ile VUK'un 107/A, 148, 149. ve mükerrer 257/4. madde hükümlerine istinaden elektronik tebligat ile ilgili olarak düzenlemeler yapılmıştır.

456 sayılı tebliğın “Amaç ve Kapsam” başlıklı 2. bölümünde tebliğın amacının, vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliğı gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi olduğu hükmü yer almaktadır.

²⁵⁰ Çakmakaya, s.56,57

Bahse konu tebliğin “Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler” başlıklı 4. bölümü aşağıdaki gibidir:

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

Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabileceklerdir.

Tebliğin “Bildirim Yükümlülüğü ve Elektronik Tebligat Adresi Edinme” başlıklı 5. maddesinde bildirim şekli ve elektronik tebligat adresi edinme yönünden kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir Vergisi mükellefleri için farklı düzenleme yapılmıştır. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi hususunda tebliğin 5.1. bölümü aşağıdaki gibidir:

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 01.01.2016 tarihine kadar örneği Tebliğ ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin)”ni kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu mükellefler, söz konusu bildirim kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim edeceklerdir.

Bu Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ise işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır.

Yapılan başvurunun değerlendirilmesi sonucu, gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir. Böylece bu mükellefler elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.

Anılan tebliğin “Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi” başlıklı 5.2. bölümü aşağıdaki gibidir:

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, 01.01.2016 tarihine kadar örneği Tebliğ ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi

(Gerçek Kişiler İçin)’ni internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamaları gerekmektedir.

Bu mükelleflerin, söz konusu bildirim kendileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bizzat vermeleri de mümkündür.

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.

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.

İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda veya vergi dairesine bizzat başvurarak sistemi kullanacak olan gelir vergisi mükellefleri, elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri, mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla örneği Tebliğin ekinde (EK: 2) yer alan bildirim doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadır.

Tebliğin 5.3. no’lu “İsteğe Bağlı Olarak Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılmasını Talep Edenlerin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi” bölümü aşağıdaki gibidir:

Tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen ancak isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller Tebliğin (5.1) bölümünde açıklandığı şekilde katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabileceklerdir.

Benzer şekilde, Tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen gerçek kişi muhatapların, Tebliğin (5.2) bölümünde açıklandığı şekilde internet vergi dairesi aracılığıyla başvurarak veya ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya elektronik

tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunarak sistemi kullanmaları mümkündür.

Tebliğin 5.4. bölümünde, elektronik tebligat sistemini kullanmak üzere, tebliğ ekinde yer alan Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilcek internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf verileceği hükmü yer almaktadır.

Söz konusu tebliğin 6. bölümünde VUK'un 107/A maddesine yapılan atıfla, elektronik imzalı tebliğ evrakının muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

456 no'lu tebliğin "Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış" başlıklı 7. Bölümü aşağıdaki gibidir:

Zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların aşağıdaki durumlar dışında sistemden çıkmaları 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 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.

Tebliğin 8. bölümünde muhatabın sorumluluğuna yer verilmiş olup söz konusu sorumluluk halleri aşağıdaki gibidir:

Muhatap;

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.

Tebliğin 9. bölümünde ceza hükümlerine yer verilmiş olup buna göre elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan tebliğ ile getirilen yükümlülüklerle uymayanlar için VUK'un 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca mezkur Kanunun mükerrer 355. maddesindeki cezai müeyyidelerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Tebliğin “Diğer Hususlar” başlıklı 10. maddesinde, bağlı vergi dairesi müdürlüklerinde (mal müdürlükleri) elektronik tebligat sistemine teknolojik uyum çalışmalarının devam ettiği belirtilmiş olup bu sebeple bağlı vergi dairesi müdürlükleri mükelleflerinin tebliğ kapsamında bulunmadığı, elektronik tebligat uygulamasına, 01.01.2016 tarihi itibarıyla başlanılacağı ancak bu tarihten önce bildirimde bulunanlara 01.10.2015 tarihinden itibaren elektronik tebligat yapılabileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır²⁵¹.

2.7.Yurt Dışında Tebliğ

Yabancı ülkede bulunanlara tebliğ VUK'un 97. maddesinde düzenlenmiştir²⁵². Tebligat yapılacak yer yabancı bir ülkenin sınırları içerisinde ise yapılacak tebligat yurtdışı tebligat olarak ifade edilir. Yabancı ülkede mukim olanlara tebliğ o ülkenin yetkili makamı aracılığıyla yapılır. Bunun için iki ülke arasında anlaşma var ise veya o ülkenin kanunları uygun ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili olan makamdaki talep eder. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığı ile yapılabilir. Yabancı ülkede bulunan şahıslara tebliğ edilecek evrak tebligatı çıkaran merciin bağlı olduğu bakanlık kanalıyla Dışişleri Bakanlığına, Dışişleri Bakanlığında da elçilik veya konsolosluga gönderilir. Yabancı ülkede resmi görevli olan memurlara tebliğ Dışişleri Bakanlığı kanalıyla yapılır. Yabancı ülkede bulunan askeri personele yapılacak tebliğ bağlı bulunulan kara ,deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

²⁵¹ VUK Genel Tebliği No:456

²⁵² 213 sayılı VUK 97.madde, Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ

Günümüzde artan demografik mobilizasyon ile pek çok kişi eğitim, iş, çalışma, yerleşme, sanat, spor vb. nedenlerle yurtdışında bulunmaktadır. Söz konusu şahıslara yurtdışında yapılacak tebligat özel usule tabidir. Yurtdışında bulunan sivil kişilere tebliğ yukarıda temas edildiği üzere tebliği çıkaran makamın ilgili bakanlığına, ilgili bakanlıktan Türk Dışışleri Bakanlığına, buradan da Türk elçilik ve konsolosluklarına ulaşır. Elçilik ve konsolosluklar kendilerine ulaşan tebliğ evraklarını tebliğ yapılması istemiyle tebliğin yapılacağı ülkenin yetkili makamlarına gönderirler. Yabancı ülkenin yetkili makamları kendi iç hukuk esaslarına göre tebliğ evrakını muhatabına tebliğ eder. Yapılan tebligata ilişkin bilgiler aynı usulle geri döner.

Yabancı ülkede bulunan şahıs, resmi memur ise tebliğ evrakını çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık aracılığıyla Dışışleri Bakanlığına oradan da Türk elçilik ve konsolosluğuna ulaştırılır. Tebliğ, elçilik yetkilisi veya konsolos yada görevlendireceği kişi tarafından yapılır. Tebligat başarısız olursa yurt içinde yapılacak ilan tebliğinin yolu açılır.

Tebliğ, yabancı ülkedeki asker kişilere yapılacaksa tebliğ evraklarını çıkaran birimce doğrudan kuvvet komutanlığına gönderilecektir. Tebliğ evrakı kendisine ulaşan komutanlık tebliğ yapılacak kişinin bulunduğu en yakın birliğin komutanı veya birim amirine gönderilir. Komutan veya amir evrakı muhatabına vermek suretiyle tebliğ tamamlanır. Kanun yurtdışında bulunan asker kişileri tebliğ evrakının teslimi açısından erat ve diğerleri şeklinde ayrıma tabi tutmamıştır. Bu sebeple, yabancı ülkedeki asker kişiler bir bütün olarak değerlendirilmiş ve evrakların kendilerine verilmesi kuralına bağlı kalmıştır. Bu suretle tebliğ yapılamazsa yurtiçinde ilan tebligata gidilir²⁵³.

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğın yapılmasını yetkili makamdan ister.

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 Dışışleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir.

²⁵³ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.152,153

Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışışleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır.

Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağılı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

Yurt içinde VUK'un 96. maddesi gereğince kıta komutanlıkları aracılığıyla yapılan tebligat ile yurtdışına mezkur Kanunun 97. maddesi doğrultusunda komutanlıklar vasıtasıyla yapılan tebligat farklı usullere tabidir. Söz konusu farklılıklardan birincisi; yurt içindeki tebligat asker kişilerden yalnız eratı kapsarken yurtdışında tebligat asker kişilerin tamamını (erat, astsubay, subay, askeri öğrenci vs.) kapsamaktadır. İkinci farklılık, yurtiçinde erata tebliğ yapılmış olması için tebliğ evrakını kıta komutanlıklarının teslim alınması kafi iken, yurtdışındaki bir asker kişiye tebliğ yapılmış olması için tebliğin asker kişiye yapılmış olması gerekir. Üçüncü farklılık, yurt içinde kıta komutanı kendisine verilerek tebliğ işlemi tamamlanan evrakı erata teslimle yükümlü iken yurtdışındaki komutan evrakı asker kişiye teslimle yükümlüdür²⁵⁴.

Yurtdışında bulunan sivil, memur ve asker kişilere tebliğ yapılmaya çalışılmış olmasına karşın tebligat işlemi gerçekleştirilemezse VUK'un 103. maddesinin dördüncü bendi mucibince ilan tebliğ yolu açılır. Söz konusu kişilere yurtdışında bulunmaları sebebiyle iç hukuka göre tebligat yapılamadı nedeniyle ilan yolu ile tebligata gidilemez.

Yabancı ülkelerde bulunan askeri ve sivil kişilere ait tebligat zarfı yurt içindekilere benzer şekilde postaya verilmek istenirse tebliğ zarfı kabul görmez. Yurt dışında tebliğin yapılmasında iç hukuk kuralları dikkate alınmaz. Bu sebeple, yurt içinde posta veya memur vasıtasıyla tebliğ usullerinde geçerli olan muhatabın adreste bulunamaması, adresin geçici olarak terki, adresin değiştirilmesi, imzada imtina vb. hususlarda iç hukuk kurallarına göre işlem yapılamaz. Yurtdışı tebliğ posta ve memur vasıtasıyla yapılan tebligat olmayıp yabancı ülkede yasal düzenleme yokken yurtiçi tebligat kurallarını ve usulünü yurtdışı tebligata izafe etmek olanağı yoktur.

Yurtdışına tebligat yapılması durumunda tebliği çıkaran mercii öncelikle o ülke ile aramızda ikili veya çok taraflı anlaşma olup olmadığını dikkate alacak, bu mahiyette bir anlaşma var ise buna göre işlem yapacaktır. Yabancı ülke ile aramızda konu ile ilgili hem çok taraflı hem de ikili anlaşma var ise öncelik çok taraflı anlaşma hükümleridir.

²⁵⁴ Yurtdışı Tebliği İle İlgili Diğer Hususlar

Ancak iki taraflı anlaşmada çok taraflı anlaşmadan ayrı ve özel bir hüküm varsa söz konusu hususla ilgili olarak ikili anlaşma hükümleri uygulanır. Eğer, konuya ilişkin olarak çok taraflı anlaşma hükümleri ile ikili anlaşma hükümleri arasında tereddüt hasıl olmuşsa yine ikili anlaşma uygulanır. Bu noktada evrak düzenlemesinde ve tesliminde anlaşma hükümlerine riayet edilecektir.

Öte yandan; tebligatın yapılacağı ülke ile iki veya çok taraflı anlaşma olmaması durumunda, tebliğin yapılabilmesi için o ülkenin kanunlarının uygun olması gerekir. Günümüzde birçok ülke ikili veya çok taraflı bir milletlerarası sözleşmenin bulunmasına gerek olmadan, sair ülkelerden yapılacak tebliğ istemlerinin kabulünü iç mevzuatlarında düzenlemiştir. Tebliğ yapılacak ülkenin iç mevzuatında bir düzenleme bulunmaması halinde Türkiye, iç mevzuatında genel kanun niteliğinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanununun 26. maddesi kapsamında²⁵⁵ yabancı ülkelere gönderilecek tebliğ isteminin yerine getirileceği esasına yer verdiği için yabancı ülkelere mütekabiliyet ilkesi doğrultusunda tebliğ yapılmasını isteyebilir. Fakat yabancı ülkenin iç mevzuatının uygun olmaması ve mütekabiliyet ilkesine uymaması durumunda yabancı ülkede yetkili makamlar aracılığı ile tebliğ yapılması mümkün olmaz²⁵⁶.

²⁵⁵ Şenyüz, s.132,133

²⁵⁶ Şenyüz,s.128

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1. TEBLİGATTA HATA

Hatalı tebliğler VUK'un 108. maddesinde düzenlenmiştir.²⁵⁷ Ancak anılan Kanun maddesi "Hatalı Tebliğler" olmasına karşın maddede tebliğ evrakına ilişkin hatalı haller düzenlenmiş ve fakat tebliğde usulsüzlük hallerine yer verilmemiştir. Kanımızca mezkur madde muhteviyatı madde başlığı ile uyumlaştırılarak tebliğde usulsüzlük hallerinin de madde şümulüne dahil edilmesi uygun olacaktır.

1.1.Tebliğatta Maddi Hata

Tebliğatta hatayı tebliğ evrakında hata olarak düzenleyen Kanun hatayı hatanın seviyesine göre esasa ve esasa yönelik olmayanlar şeklinde ikili ayırım yoluna gitmiştir.

1.1.1.Esasa Etkili Hatalar

Tebliğ evrakı usulüne uygun şekilde tebliğ edilmiş olsa dahi belirli hususları içermiyorsa yapılan tebliğ hüküm ifade etmez, tebliğ yok hükmündedir.

Esasa etkili hatalar kapsamına tebliğ edilecek her belge konu edilmemiştir. Esasa etkili hatalara konu vesika vergi veya vergi cezası ihbarı ile söz konusu vesika olması gerekir. Esasa etkili hatalar aşağıdaki gibidir²⁵⁸;

-Mükellefin adına yer verilmemesi,

Tebliğ evrakında mükellefin adının bulunmaması Kanuna göre esasa etkili hatadır. VUK'un 108. maddesinde esasa ilişkin hatadan bahsedebilmek için yalnız addan bahsedilmiştir. Medeni Kanuna göre²⁵⁹, soyadı ve öz ad bir kişide bulunması gereken adlardır. Bu ise bir kişinin yasal adının öz ad ve soyadından meydana gelmesi demektir. Öz ad aynı soyadı taşıyan kişileri ya da aile fertlerini birbirinden ayırmak için kullanılırken, soyad bir kişinin bir soya bağlılığını belirten addır. Soyad ve öz adın ikisinden birinin eksikliği halinde yasal anlamdaki ad unsuru tamamlanmamış olur. Kanımızca VUK'un 108. maddesinde esasa müessir hata olarak sayma yoluyla belirtilen mükellefin adı ibaresi yerine ad-soyad ibaresinin bulunması uygun olacaktır. Tebliğ

²⁵⁷ 213 sayılı VUK 108. madde, Hatalı Tebliğler

²⁵⁸ Şenyüz, s.137

²⁵⁹ 4721 sayılı Medeni Kanun 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

evrakında ad unsurunun olmaması yanında başka bir şahsın adının yazılı olması durumunda da tebliğin hatalı tebliğ olacağı tabidir.

-Vergi Nev'inin (Türünün) Belirtilmemesi

Vergilerin çeşitli ayrımlara tabi tutulduğunda dolaylı – dolaysız, gelir, harcama, servet vb. şekilde farklı türleri olduğu görülür. VUK'un 108. maddesinde değinilen tür veya nev'i ile ilgili olarak kanaatimizce kastedilen verginin ve/veya cezanın ismidir. Mükellefler ödedikleri vergileri ismen bilirlerken vergi türleri hususunda istisnai olarak fikir sahibidirler. Vergi türü teorik bir kavram olup vergi ve/veya ceza ismi ise hukuki kavramdır. Bu sebeple VUK'un tür kavramına hukuki olarak baktığı düşünülebilir. Konuya ilişkin olarak Danıştay 7. Dairesinin 15.09.1995 tarih ve 6009/4098 sayılı karar gerekçesinde; “mahkemenin re'sen araştırma ilkesine başvurabilmesi” sebebiyle salt kamu alacağının türü, miktarı ve vadesinin ayrı ayrı yazılmamış olmasının ödeme emrinin iptalini gerektirmeyeceği yönünde karar vermiştir. Kanunda her ne kadar verginin türünün hiç yazılmamasından ifade edilmişse de ayrı ayrı yazmama ya da yazılan haliyle verginin türü anlaşılır değilse kanaatimizce hiç yazılmamış ve hükümsüz olarak değerlendirilmelidir. Çünkü tebliğ ile amaçlanan mükellefin / sorumlunun bilgilendirilmesidir. Tebliğ evrakı için önemli olan bilgilerin açık ve net olarak mükellefin haberdar olmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiş olmasıdır. Mahkemenin ilgili bilgilerin yeterli açıklıkta tebliğ evrakında bulunup bulunmadığının tespit ve araştırma ile yetinerek buna göre karar vermesi uygun olur.

-Verginin Miktarının Gösterilmemesi

İhbarnamede mükellefin muhatap olduğu idari işlem tutarını bilmesi gerekir. İhbarnameye vergi ve/veya ceza miktarının yazılmaması durumunda mükellefe hangi tutarda işlem tesis edildiği bilinemeyecektir.

-Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresinin Yazılmaması

T.C. Anayasasının 125. maddesinin birinci fıkrası; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır şeklindedir. Muhatap için anayasal bir hak olan dava açma işleminden mükellefi haberdar etmek için bu şartın ihbarnamede bulunması zorunludur.

-Vesikaların Görevli Olmayan Makam Tarafından Düzenlenmiş Olması

İdari işlemlerin hukuken geçerli olması için bu işlemlerin yetkili ve görevli idari makamlarca yapılması gerekir. Bu yetkiyi kullanacak makam ve kişiler kanunla belirlenir. Bu nedenle yetki ve görev hangi idari birime ve hangi makama verilmişse yetkinin o makam ve kişilerce kullanılması gerekir. Yetkili makam ve görevlinin yerine başka bir makam ve görevli tarafından yapılan idari işlemler hukuken sakat olacaktır²⁶⁰.

Tebliğ evrakında yukarıda belirtilen hususların mevcudu halinde tebligat hüküm ve sonuç doğurmaz ve tebligat yapılmamış sayılır. Bu halde hata giderilerek tebliğ evrakının tekraren tebliği gerekir. Hatalı tebliğ sebebiyle tebliğ yapılmamış sayılacağından tahakkuk sürecine geçilemez. Tebliğin geçersizliğine karşın mükelleften vergi istenirse mükellef şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilir veya vergi mahkemesine dava açma yoluna gidebilir²⁶¹.

1.1.2.Esasa Etkili Olmayan Hatalar

VUK'un 108. maddesinde tebliğ olunan vesikaların esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu hükmün mefhumu muhalifinden hareketle evrakta esasa etkili olmayan hatalar bulunması halinde tebligatın eksiksiz ve hatasız evrak gibi hüküm doğuracağı anlaşılmaktadır. Kanunda esasa etkili olmayan şekil hatalarına yer verilmemiştir. Tebliğ evrakında esasa etkili olmayan hataların düzenlenmesindeki amaç idarenin tebliğ işlemlerinin önemsiz küçük yanlışlık ve eksiklik sebebiyle ortadan kalkmasının, tebliğin hukuken sakatlanmasının önlenmesidir.

Vergi ile ilgili evrakta mükellefin adının, vergi türünün, vergi miktarının veya dava açma sürelerinin hiç yazılmaması veya bu evrakların görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması tebliğ evrakını kesin olarak hükümsüz kılacağı belirtildiğine göre bunun dışındaki hallerin takdiri olarak değerlendirilerek belirlenen hallerin esaslı olmayan hatalar olduğu söylenebilir. Bu halde, yanlış ve eksik yazılma hiç yazılmama halinin farklı durumlar olduğu dikkate alındığında kısmen yanlış veya eksik yazılmaların esasa etkili olmayan hatalar olarak değerlendirilmesine sebep olmaktadır²⁶².

Konu ile ilgili Danıştay kararlarından bazıları şu şekildedir;

²⁶⁰ Şenyüz, s.137,138,139

²⁶¹ Kızılot, s.903, Özbacı, s.158

²⁶² Şenyüz, s.140

-İlanen tebliğde kapı numarasının 49 yerine 9 yazılması tebligatı hükümsüz kılmaz.²⁶³

-Adresteki numara yanlış olsa bile tebliğ evrakının bu adreste tebliğ edilmesi tebliği hükümsüz kılmaz²⁶⁴.

-Ceza ihbarnamesinde dönemin yanlış yazılması esasa etkili olmayan hatalardır²⁶⁵.

-Vergi ve ceza ile ilgili ihbarnamede tarihin yanlış yazılması tebliği hükümsüz kılmaz²⁶⁶.

-İhbarnamede verginin nev'inin "Veraset ve İntikal Vergisi" olarak gösterilmesi gerekirken sadece "İntikal Vergisi" olarak yazılması ihbarnameyi geçersiz kılacak hatalardan değildir²⁶⁷.

-Gazete ilanında vergi miktarının gösterilmemiş olması ilanen tebliği hükümsüz kılmaz²⁶⁸.

-Danıştay bazı kararlarında mükellefin adının soyadının ihbarnamede, posta zarfında ve gazetede ilanda yanlış yazılmış olmasını tebligatı hükümsüz kılan hatalardan olduğunu kabul ederken²⁶⁹ bazı kararlarında "Başer" doğru soyadı yerine "Başçı" olarak yanlış yazılan soyadı²⁷⁰, "Yaşmut" doğru soyadını "Yarmut" olarak yanlış yazılan soyadını²⁷¹, ilanın yayınlandığı gazetede "M. Sadi Sızman" şeklindeki öz ad ve soyad yerine "M. Sudi Sızman" şeklindeki öz ad ve soyadın yazılmasını esaslı hata olarak kabul etmemiştir²⁷².

-Takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmemesi tebligatı hükümsüz kılacak bir hata değildir²⁷³.

²⁶³ Danıştay 13. Dairesinin 09.07.1975 tarih ve K. 3467/2552 (Uğur, s.375)

²⁶⁴ Danıştay 7. Dairesinin 11.04.1973 tarih ve K.976/1052 (Şenyüz, s.141)

²⁶⁵ Danıştay 13. Dairesinin 25.03.1974 tarih ve K.2728/1233 (Yılmaz, Çağlar. S.636)

²⁶⁶ Danıştay 11. Dairesinin 27.02.1979 tarih ve K. 1976/2192 (Kızılot, s.905)

²⁶⁷ Danıştay 11. Dairesinin 19.09.1966 tarih ve K. 603/1724 (Uğur, s.376)

²⁶⁸ Danıştay 4. Dairesinin 22.12.1976 tarih ve K.718/3256 (Kızılot, s.2119)

²⁶⁹ Danıştay 9. Dairesinin 17.02.1968 tarih ve K.1815/564 (Uğur, s.375)

²⁷⁰ Danıştay 7. Dairesinin 27.04.197 tarih ve K.2443/1507 (Yılmaz, Çağlar, s.634)

²⁷¹ Danıştay 4. Dairesinin 18.04.1973 tarih ve K.483/877 (Uğur, s.376)

²⁷² Danıştay 9. Dairesinin 10.01.1972 tarih ve K. 1187/16 (Uğur, s.375)

²⁷³ Danıştay 7. Dairesinin 08.05.1973 tarih ve K.1003/1354 (Yılmaz, Çağlar, s.633)

-Posta ile yapılan ödeme emri tebliğinde ödeme emrine karşı dava açma süresinin belirtilmemiş olması tebliği hükümsüz kılmaz²⁷⁴.

-Takdir komisyonunun karar numarasının vergi ihbarnamesine yanlış yazılması esasa etkili bir şekil hatası değildir. Danıştay 4. Dairesinin 24.10.1978 tarih ve K.757/3188 (Yılmaz, Çağlar, s.632)

-Mükellefe tebliğ olunan ihbarnamede vergilendirme döneminin yanlış yazılmış olması ihbarnameyi hükümsüz kılmaz²⁷⁵.

-Ceza ihbarnamesinde maddenin yanlış fıkrasının ceza dayanağı olarak gösterilmesi ihbarnameyi hükümsüz kılmaz²⁷⁶.

-Vergi ihbarnamesinde, vergi matrahı ile oranın gösterilmemiş olması esasa etkili şekil hatası olmayıp ihbarnamenin iptalini gerektirmez²⁷⁷.

Danıştay kararlarında yer alan esasa yönelik olmayan hatalardan öz ad ve soyad tebliğe muhatap kişiyi diğer muhataplardan ayırmak için kullanılan unsurdur. Bu durumda hatanın esasa etkili olup olmadığına tebligat türüne bakılarak karar verilebilir. Kanımızca, ilan tebligatta ad ve/veya soyadda yapılan yanlışlık veya eksiklikler esasa ilişkin hata, posta vasıtasıyla yapılan tebligatta gerçek muhataba tebliğ edilmesi şartıyla yapılan yanlışlık veya eksikliklerin esasa etkili olmayan hata olarak değerlendirilmesinin doğru olduğudur.

Öz ad ve soyad dışında kalan evrakta yer alan hataların esasa ilişkin olup olmadıkları değerlendirilirken tebliğin muhatabı açısından telafisi zor ve ağır sonuçlar doğuracağı öngörülmelidir. Bu sebeple sıkı şekil şartlarına tabi tutulan tebligat işleminin hükümsüz ve sakat bırakacak şekilde değerlendirme yapılmamalıdır. Aksi durumda hatanın esasa müteallik olup olmadığının değerlendirilmesi yapılırken Kanunun amacının aşılmasına sebebiyet verilebilir²⁷⁸.

1.2.Tebliğat Usulünde Hata

Tebliğ usulünde hata tebliğ ile öngörülen yasal yol ve yöntemin ya hiç dikkate alınmaması ya da eksik dikkate alınması şeklindeki ihlal durumudur. Bu denli bir ihlal

²⁷⁴ Danıştay 4. Dairesinin 15.10.1984 tarih ve K.2938/3615 (Kızılot, s.905)

²⁷⁵ Danıştay 4. Dairesinin 09.05.1974 tarih K.2728/1233 (Kızılot, s.2127)

²⁷⁶ Danıştay 4. Dairesinin 18.01.1990 tarih ve K.3092/176 (Kızılot, s.2124)

²⁷⁷ Danıştay 3. Dairesinin 22.09.1992 tarih ve K.2908/2829 (Kızılot, s.2122)

²⁷⁸ Şenyüz, s.142

tebligatı usul yönünden sakatlar. Tebligatın kimlere, nerede, nasıl ve hangi hallerde yapılacağı vergi tebligatının yasal dayanağını oluşturan düzenlemelerde kesin, net, ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Ortaya konulan usul hükümleri çerçevesinde yapılmayan tebliğ işlemi usulsüz olarak değerlendirilir. Bu yönüyle ele alındığında tebliğ usulünde hatanın tebliğ evrakındaki hata kavramından daha geniş bir kapsama sahip olduğunu gösterir. Bununla birlikte, tebliğ usulünde hata tebliğ edilen evrakın yasal şartlara uygun olmasına karşılık tebliğin Kanundaki şartlara uygun yapılmamasıdır²⁷⁹.

Tanzim edilmesinde hata olan bir evrak usule uygun tebliğ edilebileceği gibi, tanziminde hata olmayan bir evrak usulsüz olarak tebliğ konusu olabilir. Usulsüz tebliğe ilişkin bazı örnekler şu şekildedir²⁸⁰:

-Tebligatın posta vasıtasıyla veya memur eliyle yapılmadan doğrudan ilanen tebligata başvurulması,

-Tebligatı almaya yetkili olmayan kişiye tebliğ evrakının verilmesi,

-Muhatabın iş yeri ve ikamet adreslerinde aranmadan doğrudan ilanen tebligata gidilmesi,

-Tebliğ yapacak makama bildirilen son adres pişmanlık dilekçesi ile verilen beyannamedeki adres olduğu halde tebligatın bir başka adrese yapılması,

-Muhatabın gösterilen adreste tanınmadığını bildiren komşunun imzasını taşımayan tebliğ alındısı olmadan ilanen tebligata gidilmesi.

2. Tebliğin Sonuçları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde, usulüne uygun olarak gerçekleştirilen tebliğ işleminin sonuçları çalışmamızda tebliğin vergi tahsiline, zamanaşımına ve borcun vadesine olmak üzere üçlü tasnif şeklinde değerlendirilmiştir.

2.1. Tebliğin Vergi Tahsiline Etkisi

Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış olan vergilerin ödenme zorunluluğu vardır. Yani; verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir²⁸¹.

Tarh edilmiş ancak tebliğ edilmemiş olan vergi hukuken yok hükmündedir. Danıştay Dördüncü Dairesinin bir kararında vergi borcunun ödenebilir hale gelebilmesi için öncelikle

²⁷⁹ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul, 1989, s.138

²⁸⁰ Şenyüz, s.143

²⁸¹ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 21. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık,2009,s.72.

yapılması gereken alt işlemlerin tamamlanması gerekmektedir²⁸². Tahakkuk, tebliğden sonra gelen safha olup verginin tahakkuk aşamasının başlaması için tebliğ edilmiş olması gerekmektedir²⁸³. Bu halde; vergi alacağının tahsili, tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliğ evrakının sağlıklı bir biçimde düzenlenmesi ile mümkün olmaktadır. Aksi halde vergi alacağını tahsil edebilmek zorlaşacak ve uyuşmazlıklara neden olabilecektir²⁸⁴.

2577 sayılı İYUK'un "Dava Açma Süresi" başlıklı 7. maddesinin 1. fıkrasına göre;

"Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür."

Anılan Kanun maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde: "Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar." hükmü yer almaktadır.

Yine anılan Kanun maddesinin 3. fıkrasına göre;

"Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye başlar."

Mezkur Kanun maddesinin 4. fıkrasına göre;

"İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler.

İYUK'un "Sürelerle İlgili Genel Esaslar" başlıklı 8. maddesine göre;

1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

²⁸² Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararına göre; "Tekemmül etmiş, ancak yazılı olarak ilgisine bildirilmemiş bulunan bir idari işlem, hukuk alanında doğmuş olsa da, kendisine bildirilinceye kadar ilgilinin menfaatini etkilemez... Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde, tebliğ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir şeklinde tanımlanmış olduğundan vergi borcunun ödenebilir hale gelmesi ancak, ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile mümkündür..." Danıştay Dördüncü Dairesi E.No: 2004/1179 K.No: 2005/227 (Veysi Seviğ, "İlan Yoluyla Tebliğ" Dünya Gazetesi, (15.02.2006).

²⁸³ Doğan Şenyüz, " Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, Yaklaşım Dergisi, Mart:2008, S.183,

²⁸⁴ Kırbaş,s.105.

2. Tatil günleri sürelerine dahildir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

3. Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

2577 sayılı İYUK'un dava açma süreleri ile ilgili 7. ve 8. maddelerinden anlaşılağı üzere, tebliğ işlemi idari yargı yerlerinde dava açma sürelerinin başlangıç tarihini ve sonunu belirlemede esaslı bir önem taşımaktadır²⁸⁵.

2.2. Tebliğin Zamanaşımına Etkisi

Zamanaşımı; bir hakkın kazanma veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmesi olarak tanımlanabilir²⁸⁶.

Vergi hukukunda iki tür zamanaşımı vardır. Bunlar; tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımıdır. Verginin tahsil aşamasına müteallik zamanaşımı tahsil zamanaşımı olarak adlandırılır. Tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 102. maddesinde düzenlenmiştir²⁸⁷. Buna göre; amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımı süresi olan beş yıllık süre, vadeyi takip eden takvim yılı başından itibaren hesaplanmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 37. ve VUK'un 111. maddesine göre amme alacağının ödeme müddetinin son günü vade günüdür.

Tarh işlemine ilişkin zamanaşımı VUK'un 114. maddesinin birinci fıkrasında; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" şeklinde ortaya konmuştur²⁸⁸. Tarh zamanaşımı süresi beş yıl olup, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar, beşinci yılın sonunda sona erer. Bu beş yıllık sürenin içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramış sayılır. Tarh zamanaşımının başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının birinci günüdür.

Vergi tarhında zamanaşımı süresi kural olarak beş yıldır. Vergi doğuran olayı izleyen yıldan başlamak üzere beş yıl içinde verginin mükellefe tarh ve tebliğ edilmesi

²⁸⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu Md.7,8

²⁸⁶ Karakoç,s.222.

²⁸⁷ Ünsal,s.35.

²⁸⁸ 6183 sayılı AATUHK , 102. madde, Tahsil Zamanaşımı

gerekir. Danıştay a göre zamanaşımı süresinin en son gününün tatil gününe rastlaması, zamanaşımının uzaması sonucunu doğurmaz²⁸⁹.

Zamanaşımı hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolarken, özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır²⁹⁰.

Buna göre “vergi alacağı vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar.” Tarh ve tebliğ gibi usul ile ilgili işlemlerin yapılması soyut vergi borcunun doğuş zamanı bakımından etkili değildir; yükümlülük vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olay, yükümlülerin vergi yasalarında gösterilen vergi konuları ile bir ilişki ve bağıllık kurmaları anlamına gelir²⁹¹.

Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı ilgili komisyon kararının vergi dairesine teslimini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz (VUK.m.114).Ancak; VUK’nun 114. maddesi uyarınca zamanaşımının durması için, takdir komisyonlarına yapılan başvuruların matrah takdiri için yapılması gerekir. Emsal bedeli tayini, kıymet takdiri gibi nedenlerle takdir komisyonunu başvuruda bulunulması, matrah takdiri olmayacağından zamanaşımını durdurmamaktadır 33. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi halinde de zamanaşımının durması söz konusu değildir²⁹².

2.3. Tebliğin Borcun Vadesine Etkisi

Vergi borçları kendi kanunlarında gösterilen süreler içerisinde ödenir ve ödeme süresinin son günü borcun vade tarihidir. Bir vergi alacağının vadesinde ödenmediğinden söz edebilmek için, alacağın hukuken doğmuş olması yani tarh ve tahakkuk işlemleri yapılmak suretiyle muhataba tebliğ edilmiş olması gerekmektedir²⁹³.

Usule ve uygulamaya ilişkin idari bir işlem olan tebliğ, tarh ve tahakkuk işlemleri arasındaki geçişi sağlar.

²⁸⁹ Danıştay 4. Dairesinin 17.12.1996 tarih ve E: 1995/609 K: 1996/5649 sayılı Kararı

²⁹⁰ Özyer Mehmet A. 4. Baskı, 2008, s.202

²⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 15. Baskı, 2008, s. 134.

²⁹² Danıştay 3. Dairesinin 25.03.1999 tarih ve E: 1997/3709, K: 1999/1188 sayılı Kararı.

²⁹³ Şükrü Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 6. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003,s.452.

Tebliğ, ayrıca sürelerin işlemeye başlamasında ve hesaplanmasında da belirleyici rol oynamaktadır²⁹⁴. Bu itibarla, borcun vadesi noktasında tebliğ önemli bir role sahiptir.

²⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan,s.91

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tebliğat yerleşik hukuki anlamıyla usul hukukuna müteallik bildirimleri kapsar. Kamu gücünün ve yetkilerinin ağırlıklı olarak icra edildiği vergi hukuku açısından tebliğatin önemi çok büyüktür. Dolayısıyla tebliğatı sadece dava ve savunma yani yargılama hukuku ile sınırlandırmak dar anlamıyla değerlendirmek olur. Tebliğat kamu otoritesi ile mükellef arasında gerçekleşen vergilendirmeyi etkileyen en önemli unsur olup yapılacak hata gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından telafisi güç sonuçlar doğuracaktır. Tebliğ işlemi, yasal dayanağını özel kanun niteliğindeki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebliğat Kanunundan alır. Vergi hukukunda tebliğ işlemiyle ilgili olarak özel kanun niteliğindeki VUK'da hüküm bulunmayan hallerde genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebliğat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Ancak; genel kanun niteliğinde olan Tebliğat Kanunu hükümlerinin hangi hallerde Vergi Usul Kanununa göre yapılacak tebliğ işlemlerinde uygulama konusu olacağı yönünde Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda yargı kararları arasında oluşan farklılıklar uygulamada birliğin sağlamasını zorlaştırmaktadır. Bu sebeple mevzuatta yapılacak düzenleme ile Tebliğat Kanununu ilişkin hükümlerin hangi hallerde Vergi Usul Kanununda uygulama alanı bulacağını belirtmesi yerinde olacaktır.

7201 sayılı Tebliğat Kanununda kapıya yapıştırma usulüne yer verilmesine rağmen bu usulün vergi tebliği için geçerli olup olmadığı yönünde doktrinde ve Danıştayca verilen kararlarda bir uyum söz konusu değildir. Danıştayın bu konu ile ilgili çelişkili kararları mevcuttur. Bu nedenle söz konusu usule ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda gerekli düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 94. maddesinde tebliğ yapılacak kimseler sayılırken tüzel kişilere yapılacak tebliğin başkan, müdür, veya kanuni temsilcilerine yapılacağı belirtilmiş olup kanaatimizce tüzel kişi şirketlerde (halka açık şirketler hariç) şirket ortaklarının da tebligatta muhatap kabul edilmesi tebliğ işlemini kolaylaştıracaktır.

Vergi Usul Kanununun 94. maddesinde tebliğin yapılacağı kişinin o tarih itibari ile görünüm olarak 18 yaşından aşağı olmaması gibi objektif olmayan bir değerlendirmeye yer verilmektedir. Konuya ilişkin Danıştay kararları incelendiğinde, bazı kararlarda görünümün ön planda olduğu, bazı kararlarda da yaşın ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Bu sebeple,

uygulamada sorunlara yol açan bu konu ile ilgili olarak mezkur maddede düzenleme yapılarak konunun netlik kazanması gereklidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 96. maddesinde; otel hastane, fabrika, okul, öğrenci yurdu, cezaevi gibi serbestçe girilmesi mümkün olmayan yerlerde tebliğ işleminin nasıl yapılacağına yer verilmemesi önemli bir eksiklik olup söz konusu Kanunda yapılacak düzenleme ile eksiklik giderilmelidir.

Vergi Usul Kanunun 97. maddesinde düzenleme konusu yapılan yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ usulü ile ilgili olarak tebligat işlemleri çoğu kez uzun süre almakta ve kimi zaman tebliğ işleminden sonuç alınamamaktadır. Kanaatimizce yabancı ülkelerde bulunanlara yapılacak tebliğ işlemlerinde çoklu ve ikili anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik ortamdaki sitesi tebligat sürecine dahil edilmesi tebliğin çabuklaştırılması ve sonuç odaklı olması hususunda etkili olacaktır.

Vergi Usul Kanununun 102. maddesinde yer alan muhatap tebliğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir şeklinde yer alan hükme ilişkin olarak çalışmamızda belirtildiği üzere bahse konu usule ilişkin aksi yönde yargı kararları mevcut olduğundan bu usul ile yapılan tebligat için yargı kararlarının da dikkate alınması suretiyle yeniden düzenleme konusu yapılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 104. maddesinde ilanın nasıl yapılacağı belirtilirken vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerinden bahsedilmekte olup uygulamada vergi dairelerinde panoya asılmak suretiyle yapılan ilanın muhataba ulaşma noktasında etkili olmadığından kanımızca panoya asma yerine e-devlet portalının bu nevi tebligat işlemlerinde kullanılması daha etkin olacaktır.

Ayrıca uygulama safhasında, vergilendirme sürecinde kendisinden sonra gelen işlemlerin hukuki sıhhati bağlamında hayati öneme sahip olan tebligat işleminin memur vasıtasıyla yapılması usulünün gerektiği şekilde icrasını sağlama noktasında tebliğ memurlarının periyodik olarak ilgili birimler kanalıyla ve yine posta vasıtasıyla yapılan tebliğ usulünde T.C. Maliye Bakanlığı ve PTT koordinasyonu ile posta görevlilerinin de vergi tebliğleri hususunda enformasyona tabi tutulmaları ve posta memurlarının mali tebliğler noktasında Maliye Bakanlığına karşı sorumlu olmaları yönünde Vergi Usul Kanununda düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununda tebliğ ile ilgili hükümler yeterince açık ve net olmadığından bu durum yargı organlarınca görüş ayrılıklarına sebep olmaktadır. Bu sebeple;

7201 sayılı Kanuna başvurmada Vergi Usul Kanununa göre tebliğ yapılması zorunlu haller Kanunda mutlak surette belirtilmeli ve Vergi Usul Kanununda yer alan tebliğ ile ilgili hükümler yeterli açıklığa kavuşturulmalı ve çalışmada belirtilen konulardaki eksiklikleri giderecek yeni düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Afşaroğlu, Osman. **Tebliğat Hukuku**. Ankara: 1992.
- Akıntürk, Turgut. **Medeni Hukuk**. İstanbul: Beta Yayınevi, 2008.
- Akyılmaz, Bahtiyar. **İdare Hukuku**. Konya: Sayram Yayınları, 2004.
- Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**. Ankara: 2000.
- Alptürk, Ercan. **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**. İstanbul: 2005.
- Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**. Ankara: 2006.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**. Afyon: 2007.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Ruhi, Ahmet Cemal. **Tebliğat Hukuku**. Ankara: 2005.
- Çakmakkaya, Baki Yiğit. **Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları ve Adaptasyonu**. Legal, 2013.
- Deliduman, Seyithan. **Tebliğat Hukuk Bilgisi**. Ankara: 2002.
- Derdiman, Cengiz. **İdare Hukuku**. Bursa: Alfa Aktüel, 2007.
- Dikici, M. Fatih. **İdare Hukuku İdari Yargılama Usul Hukuku**. Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2005.
- Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**. İstanbul: 1982.
- Erdem, Bahadır. **Milletler Arası Özel Hukuk**. İstanbul: Beta, 2012.
- Erkut, Celal. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**. Ankara: 1990.
- Giritli, İsmet, Bilgen Pertev ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku**. İstanbul: Der Yayıncılık, 2008.
- Giritli İsmet ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku Dersleri**. İstanbul: 1987.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2009.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2004
- Gözübüyük, A. Şeref. **İdare Hukuku- İdari İşlemlerin Hukuki Rejimi**.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**. Ankara: 1999

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

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**. İstanbul: 1989.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Ankara: 2007.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. Ankara: 2004.

Kızılot, Şükrü ve diğerleri. **Vergi Hukuku**. Ankara: 2007.

Kızılot, Şükrü. **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

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

Moroğlu, Erdoğan ve Timuçin Muşul. İstanbul: **Tebliğat Hukuku**, 1985.

Muşul, Timuçin. **Tebliğat Hukuku**. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2008.

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

Ozansoy, Ahmet. **Vergi Hukukunda Tebliğat Usulü**. İdari Ve Mali Mevzuat, 2013.

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

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. Ankara: 2005.

Öngören, Gürsel. **Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1990.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

Özyer, M.Ali. **VUK Uygulaması**. İstanbul: 2001.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**. Trabzon: 2004.

Ruhi, Ahmet Cemal. **Tebliğat Hukuku**. Ankara: 2005.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**. Bursa: 1997.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**. Bursa: 2011.

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

Uğur Kutay, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II**, "Türk Vergi Hukukunda Tebliğat". Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları. Sayı. 26 (1986)

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı Ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**. Ankara: 2009.

Ürel, Gürol. **Güncel VUK Uygulaması**. Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2007.

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

Süreli Yayınlar

Ahmet Emrah Akyazan, **TBB Dergisi**, Sayı 85 (2009)

Bekir Baykara, "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebliğat Yapılacak Kimseler", **Vergi Dünyası**, Sayı. 291 (Kasım 2005)

Hukuk Sözlüğü, İstanbul: 1997.

Deya Soyalp, "Tebliğat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Vekalet Kurumunun Hukuki Boyutu", **Vergi Raporu**, Sayı. 95 (Ağustos 2007)

Osman Turgut, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 7201 Sayılı Tebliğat Kanununda Yer Alan Tebliğ Hükümleri İle Tebliğe Esas Alınan Bilinen Adresler Mevzuunda Yapılan Ve Yapılması Gerekli Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi** (Mart 2011)

Doğan Şenyüz, "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, (Mart 2008)

Yargı Kararları

Danıştay 3. Daire, 04.11.2009 tarih E.2007/1965, K.1998/1723

Danıştay 3. Daire, 18.03.2003 - E.2002/2086 - K.2003/1169, **Kazancı, Danıştay Kararları**

Danıştay 3. Daire, 20.05.1998 tarih, E.1997/1359, K.1998/1723

Danıştay 3. Dairesi, 21.11.2013 tarih, E.3585, K.2013/5227

Danıştay 3. Dairesinin 22.09.1992 tarih ve K.2908/2829 (Kızılot)

Danıştay 3. Dairesi, 25.03.1999 tarih ve E: 1997/3709, K: 1999/1188

Danıştay 4. Dairesi E.No: 2004/1179 K.No: 2005/227 (Veysi Seviğ, " İlan Yoluyla Tebliğ" **Dünya Gazetesi**)

Danıştay 4 Daire, E. 1995/1916, K. 1995/ 5770

Danıştay 4. Daire,06.07.2005,E.2005/361, K. 2005/1694, Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**

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

Danıştay 4. Daire, 10.02.2011 tarih, E:2008/5721, K:2011/630

Danıştay 4. Daire, 13.11.1954 tarih ve E.1954/529, K.1954/3117

Danıştay 4. Daire, 14.09.1992 tarih, E.1990/1786, K.1992/3647

Danıştay 4. Daire, 20.10.1970 tarih, E. 1969/4387, K. 1970/5193

Danıştay 4. Daire, 22.09.1969 tarih ve E.1967/4213, K.1969/3659

Danıştay 4. Daire, 23.05.2002 tarih, E.2001/4766, K. 2002/2190, Danıştay Kararları Vergi Usul Kanunu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**

Danıştay 4. Daire, 24.05.1967 tarih ve E.1065/6, K.1967/2907

Danıştay 4. Daire, 25.09.1997 tarih, E.1996/5631, K.1997/2750

Danıştay 4. Daire, 29.06.2004 tarih, E.2003/1803, K.2004/1564

Danıştay 4. Dairesi 17.10.1988, E.1988/193, K. 1988/3456

Danıştay 4. Dairesi, 07.03.2012 tarih, E:2009/8772, K:2012/712

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

Danıştay 4. Dairesi, 09.05.1974 tarih K.2728/1233 (Kızılot)

Danıştay 4. Dairesi, 14.05.1969 tarih ve E.1968/5302, K.1969/2234

Danıştay 4. Dairesi, 14.10.1971 tarih, E.1970/852, K.1971/6717

Danıştay 4. Dairesinin 15.10.1984 tarih ve K.2938/3615 (Kızılot)

Danıştay 4. Dairesi, 17.12.1996 tarih ve E: 1995/609 K: 1996/5649

Danıştay 4. Dairesinin 18.01.1990 tarih ve K.3092/176 (Kızılot)

Danıştay 4. Dairesinin 18.04.1973 tarih ve K.483/877 (Uğur)

Danıştay 4. Dairesinin 22.12.1976 tarih ve K.718/3256 (Kızılot)

Danıştay 4. Dairesi, 23.03.1995 tarih ve 1166/1256 sayılı kararı (Şükrü KIZILOĞ, **"Danıştay kararları ve Özelgeleri"**, Cilt 3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996,)

Danıştay 4. Dairesi, 30.06.1969 tarih, E.1967/3446, K.1969/3285

Danıştay 5. Daire, 22.11.1988 tarih, E.1988/2845, K.1988/2749

Danıştay 7. Daire, 19.11.2003 tarih, E.2000/8454, K.2003/4807

Danıştay 7. Daire,06.05.2002 tarih, E.2001/4960, K.2002/1762.

Danıştay 7. Dairesinin 08.05.1973 tarih ve K.1003/1354 (Yılmaz, Çağlar)

Danıştay 7. Dairesinin 11.04.1973 tarih ve K.976/1052

Danıştay 7. Dairesinin 27.04.197 tarih ve K.2443/1507 (Yılmaz, Çağlar)

Danıştay 9. Daire, 05.11.1997 tarih, E.1996/261 K.1997/3372

Danıştay 9. Daire, 15.11.2007 tarih, E:2006/770, K:2007/4048

Danıştay 9. Daire, 21.01.2003 tarih, E.2000/4324 K..2003/34

Danıştay 9. Daire, 28.12.2010 tarih, E:2008/6070, K:2010/7052

Danıştay 9. Daire, 30.01.1996 tarih, E.1995/2286, K.1996/267

Danıştay 9. Dairesinin 10.01.1972 tarih ve K. 1187/16 (Uğur)

Danıştay 9. Dairesinin 17.02.1968 tarih ve K.1815/564 (Uğur)

Danıştay 11. Daire, 11.11.1997 tarih E.1996/6608, K. 1997/3959
Danıştay 11. Daire, 19.10.1999 tarih, E.1999/1255, K.1999/3701
Danıştay 11. Daire, E.1995/2722, K:1995/763
Danıştay 11. Dairesinin 19.09.1966 tarih ve K. 603/1724 (Uğur)
Danıştay 11. Dairesinin 27.02.1979 tarih ve K. 1976/2192 (Kızılot)
Danıştay 11.Daire, 10.10.1995 tarih, E.1995/1567 K.1995/145
Danıştay 13. Daire, 12.02.1976 tarih, E.1975/627, K. 1976/309
Danıştay 13. Dairesinin 09.07.1975 tarih ve K. 3467/2552
Danıştay 13. Dairesinin 25.03.1974 tarih ve K.2728/1233 (Yılmaz, Çağlar)
Danıştay 14. Daire, 17.02.2005 tarih, E. 2004/1775, K.2005/244
Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 05.06.1992 tarih, E.1991/181, K.1992/280
Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 31.01.2003 E. 2002/205-K. 2003/14, **E-Yaklaşım**, Danıştay Kararları
Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 21.04.2000 tarih, E.2000/12, K.2000/163
Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 17.04.2009 tarih, E:2008/670, K:2009/173 sayılı kararı
Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 02.05.2008 tarih E.2007/8208, K. 2008/8329
Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 18.05.2010 tarih E.2008/29023, K. 2010/13939