

Yargı Kararları Işığında Tebliğ Hükümlerinin İrdelenmesi

Murat BAĞATUR

ÖZ

Vergilendirme sürecinin tarhtan sonra gelen aşamasını tebliğ oluşturmaktadır. Tebliğ aşaması tarh edilen verginin yazı ile mükellefe bildirilmesinden ibarettir. Böylelikle mükelleflerin haklarında yapılan vergilendirme ile ilgili ve etkili tüm hususlardan haberdar olmaları sağlanır. Çalışmamızda Vergi Usul Hukuku kanunda yer alan tebliğ hükümleri yargı kararları ışığında değerlendirilerek ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tebliğ, Tebligat, Vergi Usul Kanunu, Tebliğ Hükümleri

BİRİNCİ BÖLÜM

TEBLİGAT VE TEBLİĞ ESASLARI

1.1. Tebligatın Tanımı ve Tebliğ Esasları

Tebligat, hukuki işlemlerin yetkili makamlarca kanuna uygun şekilde muhatabına ya da muhatap adına kabule kanunen yetkili kılınanlara yazılı olarak bildirimi ve bu bildirimin usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. Hukuki işlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi, bu işlemlerin muhatabına bildirilmesine bağlıdır. Dolayısıyla tebliğde esas olan, hak ve menfaatini ilgilendiren tebliğ konusundan muhatabının haberdar edilmesidir.¹ Bu çerçevede tebliğin “teslim”, “bilgilendirme” ve “belgelendirme” olmak üzere üç fonksiyonu bulunmaktadır.²

Vergi hukuku alanında tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuksal sonuç yaratacak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere Vergi Usul Kanunu (VUK)’un 93 vd. da belirlenen esaslara uygun olarak iletilmesidir.³

VUK’un 93’üncü maddesine göre; tahakkuk fişi haricinde, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bütün belge ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Ancak ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire ve komisyonda yapılması da uygundur.

7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 51’inci maddesine göre, mali tebliğler kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir.

¹ Anayasa Mahkemesi, 13.12.2017 tarih, E.2016/14, K.2017/170 sayılı kararı

² Özlem Tüzüner, Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 2011/4

³ Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Usul Kanunu 3. Cilt, Ankara, 2020

Bu madde hükmüne göre, vergilendirme işlemlerine esas tebliğler VUK'ta bir hüküm varsa bu kanuna, bu Kanun'da hüküm bulunmaması halinde ise genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilecektir.

Yargı mercileri, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy tüzel kişileri, barolar ve noterler tarafından yapılacak her türlü tebligat, bu kanun hükümlerine tabidir (m.1). Bununla birlikte, vergilendirme işleminin kişilerin temel hak ve hürriyetleri ile doğrudan ilgili olması nedeniyle, VUK'un vergiye ilişkin tebliğ işlemleri konusunda özel düzenlemelere yer verilmiştir.⁴

Diğer yandan, kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 8. maddesi ile yapılan açık atıf nedeniyle, bu kanun kapsamında yer alan konularla ilgili tebligatlarda VUK hükümleri uygulanmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 60. maddesine göre ise, Danıştay ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerine ait her türlü tebligat işlemlerinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, vergilendirme sürecinin idari aşamasında VUK'a göre tebligat yapılırken, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında çıkan ve yargıya taşınan vergi uyuşmazlığında Tebligat Kanunu hükümleri dikkate alınacaktır. Aksi halde yapılmış olan tebligatlar usulsüz sayılacaktır.⁵

Uygulamaya ilişkin işlemler içerisinde yer alan tebligat, idari ve yargısal sürelerin başlamasında belirleyici unsur olmasının yanı sıra, vergilendirmeye ilişkin vergi dairesince belli ödevlerin ifası için gönderilen belge, yazı ve bildirimlerde de etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Yargısal sürelerle idari süreler aynı nitelikte olmakla birlikte; idari sürelerde olduğu gibi yargısal sürelerin de muhataplarına tebliğ edilmiş olması gerekir.

Usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilmeyen bir verginin tahakkuk ettiğinden ve yükümlüler açısından ödenmesi gerekli safhaya geldiğinden söz etmek mümkün değildir.⁶

Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda da '... Kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir yükümlünün idarece hesaplanan vergiye ilişkin ihbarnamenin Vergi Usul Kanunu'nun 93 ve müteakip maddeleri hükümlerine uygun biçimde tebliğ edilmediğini, ilan yoluyla yapılan tebliğin de hükümsüz sayılması gerektiğini ileri sürerek itirazda bulunması ve

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020

⁵ Danıştay 7. Daire, E.2008/216 K.2009/2313 sayılı kararı

⁶ Danıştay VDDK, 17.01.1997 tarih, E.1995/136, K.1997/16 sayılı kararı

itiraz komisyonunca yapılan inceleme sonunda ihbarnamenin tebliğinde usulsüzlük olduğunun anlaşılması halinde, tahakkuk etmiş, yani ödenmesi zorunlu hale gelmiş bir vergi borcunun varlığından söz edilemeyeceği için, borcun doğmadığının kabul edilmesi ve bu iddiaları kapsayan dilekçelerin 6183 sayılı kanunun 58'inci maddesinin birinci fıkrasında yazılı 'böyle bir borcu olmadığı' deyimini içinde değerlendirilmesi' gerektiği kabul edilmiştir." denilmekte olup, kararda usulüne uygun bir şekilde yapılmayan tebliğin, vergi borcunu ödenmesi zorunlu bir hale getirmeyeceği belirtilmiş; aksine, usulsüz tebligat yapıldığı zaman mükellefin borcunun doğmayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER

2.1. Tebliğ Yapılacak Kimseler

2.1.1. Genel Olarak Tebliğ Yapılacak Kimseler

Tebliğin geçerli olabilmesi için, kanunda tebliğe muhatap olarak gösterilmiş olan kimselere yapılması gerekmektedir. VUK'un 94'üncü maddesinde tebliğin muhatabı olarak mükellefler, mükelleflerin kanunu temsilcileri, umumi vekilleri ve ceza kesilenler gösterilmiştir.

Vergi tebliğleri ile ilgili umumi vekile tebliğ konusunda özellikle Danıştay kararlarının bazı içtihatları temel alarak yorum yapmak mümkündür. Vergi tebliğlerinde umumi vekile yapılan tebliğin geçerliliği için bir vekâletname düzenlenmeli ve bu vekâletnamede vergi ve ceza ihbarnamelerini kabul etme yetkisi belirtilmesi gereklidir. En azından, vekile mali konularda her türlü yetkinin verildiğine dair genel bir hüküm bulunması gerekir. Yalnızca umumi bir dava vekâletnamesi verilen avukata yapılan tebliğ geçersiz sayılacaktır.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ ise, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcisine yapılır. Tüzel kişilerin birden çok müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterli olacaktır.

Hukuksal sonuç doğuracak işlemlerin; öncelikle işlemin muhatabı olan gerçek veya tüzel kişi adına tesis edilmesi gerektiği açıktır. Sonrasında bu işlemlerin, 94'üncü maddede sayılan kişilere tebliğinin sağlanması; bu şekilde tebligat yapılmasının mümkün olmaması halinde ise ilan tebliğ yoluna gidilmesi gerekmektedir.

Gerçek kişilere yapılacak tebliğde esas olarak tebliğin muhatabı olan mükellefin veya vergi sorumlusunun kendisine yapılmasıdır. Mükellef veya vergi sorumlusunun bulunmaması halinde, ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerinde memur ya da müstahdemlerden birine tebliğ yapılabilecektir. Ancak tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Aksi halde yapılan tebliğ geçersiz sayılacaktır.

VUK'un 94'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "ikamet adresinde bulunanlardan" ifadesiyle kimlerin kastedildiği açık değildir. Vergi Usul Kanunu "ikametgâh adresinde bulunanlar" ifadesini kullanırken, Tebligat Kanunu "aynı konutta oturanlar" ifadesini kullanmıştır. Doktrinde ve yargısal içtihatlarda bu konu ile ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. Söz konusu ifadeyle yasa koyucunun aynı konutta oturanlarını amaçladığı yoksa tebligatın yapıldığı sırada o adreste bulunan herhangi birinin mi kastedildiği açık değildir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.12.2016 tarih, E.2016/1294, K.2016/1272 sayılı güncel kararında, tebligatın yapılacağı kimselerin bulunmaması halinde yapılan tebliğin, aynı ikametgâh adresinde ikamet etmeyen kimselere yapılsa dahi geçerli olduğu, aynı konutta oturmanın şart olmadığına değinilmektedir.

Tebliğ evrakının esas muhatabı yerine, tebliğ yapılacak kimselerden sayılmayanlara (Ör. Apartman yöneticisi, mahalle muhtarına⁷, aynı apartmanda fakat başka dairede oturan oğluna/kızına, köy ihtiyar heyeti azalarından birine⁸, İş hanında yöneticiye⁹, mükellefin terk ettiği iş adresinde kardeşine¹⁰ vb.) tebliğ edilmesi halinde tebligat geçersiz sayılacaktır.

2.1.2. Veli, Vasi ve Kayyımlara Tebliğ

Küçüklerle kısıtlılar veya kendilerine kayyum tayin edilen kişiler için vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğunun söz konusu olması durumlarında, bu kişilerin medeni hakkını kullanma ehliyetini haiz olmamaları sebebiyle bunlarla ilgili tebliğin veli, vasi ve kayyım durumundaki temsilcilere yapılması gerekmektedir. VUK'un 10'uncu maddesine göre, küçük ve kısıtlılar mükellef olduklarında bunlara düşen ödevler veli, vasi ve kayyım tarafından yerine getirilmelidir. Şayet tebliğin konusunu oluşturan iş, ayrı bir vasi veya kayyımın sorumluluk alanı içinde ise, tebliğ bunlara yapılacaktır.

⁷ Danıştay 9. Dairesi, 12.02.2008 tarih, E. 2007/6375, K. 2008/684 sayılı karar

⁸ Danıştay 3. Dairesi, 02.04.2012 tarih, E. 2010/6814, K. 2012/1024 sayılı karar

⁹ Danıştay 7. Dairesi, 27.11.1998 tarih, E. 1997/3616, K. 1998/4221 sayılı karar

¹⁰ Danıştay 9. Dairesi, 21.01.2003 tarih, E. 2000/4324, K. 2003/34 sayılı karar

Tebliğatin yapıldığı sırada mahkûmiyete ilişkin ilam kesinleşmemiş ise; yükümlünün mahkûm sayılamayacağı ve vasi tayini söz konusu olmayacağından tebliğatin mükellefin bizzat kendisine yapılması gerekmektedir.¹¹

2.1.3. Vasıtalı Tebliğ

VUK'un 96'ıncı maddesinde, kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı veya kurum amiri gibi en yakın üst aracılığı ile tebliğ evrakının derhal tebliğ olunacak kimseye verilerek yapılacağı belirtilmiştir. Muvazzaf askerlik hizmetini yaptığı sırada kişinin işyerine veya ikametgâh adresine tebliğe çıkılması yasaya aykırılık oluşturmaktadır.¹²

2.1.4. Yabancı Memleketlerde Bulunanlara Tebliğ

Yurt dışında bulunan kişilere tebliğ, muhatabın yabancı veya Türk vatandaşı olmasına göre değişmektedir. Tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı değilse, bu kişiye tebliğ o ülkenin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ, ilgili ülkede yetkili makam tarafından ya da Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla olmak üzere iki şekilde yapılabilir. Yabancı ülkelerde resmi ve görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ, Dışişleri Bakanlığını aracılığı ile; yabancı ülkelerde görevli askeri şahıslara ise, bağlı bulundukları kara, deniz ve hava kuvvetleri komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı aracılığı ile yapılır.

2.1.5. Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ

Kamu idare ve müesseselerine tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine ve ya bunların yardımcılarına veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

2.2. Tebliğle İlgili Diğer Özel Haller

2.2.1. Adi Ortaklığa Tebliğ

Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Adi ortaklık faaliyetinde bulunulması halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Adi ortaklıklarda ortaklar, ortaklıktan hisselerine düşen kazancı şahsi gelir olarak beyan ettiklerinden bu beyanları ile ilgili tebliğlerin ortakların her birine ayrı ayrı yapılması gerekirken, ortaklık adına tahakkuk eden KDV, Gelir Stopaj gibi vergilere ait tebliğler ortaklardan herhangi birisine yapılabilir.

¹¹ Danıştay 7. Dairesi, 13.02.1992 tarih, E.1989/3368, K.1992/264 sayılı karar

¹² Danıştay 11. Dairesi, 24.11.1997 tarih, E.1996/5661, K. 1997/4199 sayılı karar

2.2.2. Tasfiye ve İflas Halindeki Kurumlara Tebliğ

Tasfiye halinde olan tüzel kişilere yapılacak tebliğin bunların ortaklarına ve yönetim kurullu üyelerine değil tasfiye memurlarına yapılması gerekir. Ancak tasfiye memurlarının azledildiği durumda geçici tasfiye memuru, o da yoksa şirket ortaklarına tebliğ yapılmalıdır. Tasfiye halindeki tüzel kişilerde, tasfiye dönemine ilişkin vergi ve cezalardan dolayı sorumluluk, tasfiye memurlarına aittir. Bu işlemlere ilişkin tebliğin muhatabı tasfiye memurudur. Tasfiye sonuçlanmış ise tebliğ, tebliğin ilgili olduğu dönemdeki kanunu temsilciye yapılır. Ancak VUK'un 10/4'üncü maddesi hükme bağladığı üzere tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmamaktadır. İflas halindeki tüzel kişilere yapılacak tebliğin iflas masasına yapılması gerekir. İflas masası yerine ortaklara yapılacak tebliğ hukuken geçerli olmaz.

2.2.3. Mirasçılarda Tebliğ

Mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumludurlar. Mirasçılardan her birine, hissesine düşen vergi ile ilgili tebliğ yapılır. Verginin tamamı ile ilgili tebliğin mirasçılardan sadece birine yapılması halinde, bu tebliğ sadece kendi hissesi nispetindeki kısım ile geçerli olur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEBLİĞ USULLERİ

3.1. Posta İle Tebliğ Usulü

Posta ile tebliğ edilecek evrak kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Aksi takdirde, vergi mahremiyeti esasına uyulmamış olur.

Tebliğ evrakının muhataba veya onun adına tebliğ evrakını kabul etmeye yetkili bulunan kimselere teslim edildiği tarih, tebliğ tarihidir. Tebliğin yapıldığı zamanın bilinmesi tebliğ sonucunda muhatabın dava açma zamanı ve zamanaşımı süresini, uzlaşma ve cezalarda indirim gibi haklardan yararlanmak için gerekli olan süreyi belirlemek açısından önemlidir. Bu nedenle zarfın teslimi anında üzerine yazılı olan tarih bu sürelerin başladığı günü ifade etmektedir.

Posta yoluyla tebligatta en önemli hususlardan biri adresin doğru olmasıdır. Tebligat muhatabın bilinen yerleşim yeri veya işyeri adresine yapılır.

Bilinen adresler şunlardır.

- ✓ Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
- ✓ Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
- ✓ Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

Uygulamada MERNİS adresi ilgililerin adres tespitinde pratik olarak zaten kullanılmaktaydı. Ancak bu adreslere yapılan tebligatlar, bu adresler hukuken bilinen adres olarak kabul edilmediğinden ihtilafa konu olabilmekteydi. Yapılan düzenleme ile MERNİS adresi hukuken bilinen adres statüsü kazanmış bulunmaktadır. Ayrıca; 485 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre bilinen yerleşim yeri adresi olarak Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi kabul edildiğinden, mükellef tarafından vergi idaresine yerleşim yeri adresi bildirimi yapılmayacak, şayet yapılmış ise bu bildirimde yer alan adres yerleşim yeri adresine yapılacak tebligatlarda dikkate alınmayacaktır.

3.1.1. Tebliğ Evrakının Teslimi

Tebliğ evrakının teslimine ilişkin yapılması gereken işlemler VUK'un 102'nci maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğ evrakının teslimi sırasında yapılması gereken işlerin eksik bırakılmaması önem taşımaktadır. Zira bu unsurlardan birinin eksik bırakılması tebliği geçersiz kılacaktır ve vergi alacağının zamanaşımına uğramasına yol açabilecektir. Tebliğ olunacak evrak posta memurunca tarih ve imza konularak tespit edilir Daha sonra memur tebliğ zarfının tarih ve imzalı kısmını tebliği çıkaran mercie geri gönderir.

Bilinen işyeri adreslerinden tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır. 213 sayılı Kanunun 94'üncü maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların adreste bulunamaması (geçici ayrılımlar dahil) halinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bu duruma kapıya pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderildiği idare iade edilir. Bu takdirde tebliğ;

- ✓ Gerçek kişilerde kendisinin,
- ✓ Tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanunu temsilcilerinin birinin,
- ✓ Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

213 sayılı kanunun 94'üncü maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların yerleşim yeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmalar dahil) halinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bulunmama durumundan ilki; posta memurunun yerleşim yeri adresinde kapıyı çalması ve kapının açılmaması bulunamama durumudur. İkinci olarak, adreste tebligatı almaya yetkili kişiler bulunmasına rağmen muhatabın geçici olarak ayrıldığıнын beyanı da bulunamama hali sayılmaktadır. Üçüncü olarak, gerçeğe aykırı adres bildirimi yapılmış olması durumunda kayıtlı adreste bulunamamış olması bulunamama hali olarak kabul edilmelidir. Bu durumda kapıya pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından olayın özelliğine göre (zamanaşımı vs.) tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakına, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine ikinci defa çıkıldığına ilişkin ibare konulur. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilmezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren ve bu tebliğ ekinde yer alan tebligat pusulası kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması halinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması halinde ise pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte izleyen on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Daimi ayrılmalarda bulunamama durumuna ilişkin kusur mükellefte aranabilirken ve doğan sonuca katlanması doğal karşılanırken, uzun süreli geçici ayrılmalarda yaşanacak mağduriyetin hoş karşılanması beklenemez. Bu nedenle idarenin ikinci tebliği yapmak için belirleyeceği “münasip bir süre” önemli olduğu gibi, AKS’de kayıtlı yerleşim yeri adresinin yanında sistemde kayıtlı “diğer adresler”e de eş zamanlı olarak tebligatın yapılması, SMS ile tebliğe çıkıldığıнын haber verilmesi mükellef hakları kapsamında mağduriyetlerinin yaşanmasını engelleyici uygulamalar olarak değerlendirilmelidir.¹³

Vergi Usul Kanunu’nun 157. ve 158. maddeleri ile mükelleflere, bilinen iş veya ikamet yeri adreslerinin değişmesi ve iş değişiklikleri söz konusu olduğunda yeni adreslerini vergi dairesine bildirme zorunluluğu yüklenmiştir. Adres değişikliklerinin bir aylık sürede bildirilmemesi halinde ise aynı Kanun’un 352’nci maddesi uyarınca vergi dairelerince mükellefler adına ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı kural altına alınmıştır. Kanun

¹³ Anayasa Mahkemesi, 13.12.2017 tarih, E.2016/14, K.2017/170 sayılı karar

koyucu tarafından kural altına alınan bu tedbirlere mükelleflerce uyulduğu takdirde bu adreslere yapılacak tebligatın muhataba ulaşmada etkisizliğinden söz edilemeyeceği tartışmasıdır.

Diğer yandan, günlük hayatın olağan akışında pusulanın muhatabın eline hiç geçmemesi de olası bir durumdur. Komşunun afacan çocuğunun pusulayı yok etmesi, rüzgârın pusulayı uçurması (Doğruöz, 12.10.2017, Dünya Gazetesi), posta memurunun görev ihmaline dayalı sübjektif uygulamaları bu usulün handikaplarını oluşturmaktadır. Tebliğ evrakının idareden teslim alınmaması, idareyi bağlayan bir durum olmayıp tebliğin yapıldığı varsayıldığı için, doğan sonuçlar tarafları bağlayacaktır. Dolayısıyla ihtimaller ve varsayımlar üzerine kurulu kapıya yapıştırma usulüyle tebliğ vergi hukukunda tartışılması gereken bir husustur. Bu uygulama ilan tebliğ usulüne başvuruyu güçleştiren/gereğini azaltan ara bir tebliğ usulü olarak değerlendirilmelidir.

Bilinen işyeri veya yerleşim yeri adresinde bulunmasına karşın muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda, posta memuru tarafından tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Muhatap imza atacak kadar okuma yazma bilmez ve herhangi bir sebeple imza atamayacak durumda bulunursa, sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ yapılır. Ancak bu işlem, komşulardan bir kişi veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda yapılır ve durum taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza konur ve hazır bulunanlara da imzalatılarak tespit olunur. VUK'ta tebliğ yapılacak kişinin sol el başparmağı ve sol eli olmaması durumuna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. 7201 sayılı Tebligat Kanunu 24'üncü maddesinde sol elin başparmağı bulunmayan kimsenin, aynı elinin diğer bir parmağı ve sol eli yoksa sağ elinin başparmağı ve bu da mevcut değilse diğer parmaklarından biri bastırılır hükmü yer almaktadır.

3.2. İlan Yoluyla Tebliğ Usulü

VUK'a göre asıl tebliğ yöntemleri posta yoluyla ve memur vasıtasıyla tebliğ olup, ilan yoluyla tebliğ ise normal usullerle tebliğin yapılamadığı halinde başvurulacak bir yöntemdir. Muhatabın ikametgâh ve işyeri adreslerinin her ikisi de biliniyorsa, bu adreslerin ikisine de tebliğ yapılması girişiminde bulunulmadan ilan yolu ile tebliğ usulüne başvurulmaması gerektiği yönünde Danıştay kararları bulunmaktadır.

Tebliğin ilan yoluyla yapılacağı haller, VUK'un 103'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, aşağıda belirtilen hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılacaktır.

1. Muhatabın bu kanunun 101'inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa
2. Kanunun 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,
3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, (diplomatik ilişkilerin savaş, kriz vs. sebeplerle kesilmiş olması veya diplomatik ilişkilerin bulunmaması hali)
4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, (posta idaresi çalışanların greve girmesi gibi)

İlan yolu ile tebliğin uygulanması birtakım şekil şartlarına tabidir. 213 sayılı Kanun'un 104. maddesinde düzenlenen bu şartlara göre ilan yazısının asılacağı vergi dairesi, gönderileceği muhtarlık ve yayımlanacağı gazetelerin belirlenmesinde muhatabın bağlı olduğu vergi dairesi ile bilinen son adresi esas alınır. Söz konusu şekil şartları muhatabın ilandan haberdar edilmesini mümkün olduğunca sağlamaya yönelik güvence oluşturmaktadır.

VUK'un 104'üncü maddesine göre ilan 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 olmak üzere, bir 3.600-TL'den az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci 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 3.600-TL - 360.000-TL arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiğitaikdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın 360.000 -TL ve üzeri 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 yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılmasını izleyen on beşinci gün, ilan tarihi olarak kabul edilecektir. Bu tarihten bir ay içinde mükellefin ilgili vergi dairesine müracaat etmemesi veya adresini bildirmemesi halinde, bu bir aylık sürenin sonunda tebliğ yapılmış olacaktır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8'inci maddesinde, hilafına bir hüküm bulunmadıkça tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olduğundan, ödeme emirlerinin ilan yolu ile tebliğinde de aynı usul uygulanacaktır.

VUK'un 104'üncü maddesinin mükelleflere yapılacak olan ihbarnamelere yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, tebliğin konusu vergi/ceza tutarı içermediği takdirde (Defter Belge İsteme Yazısı, Bilgi İsteme Yazısı gibi.) mükellefe nasıl tebliğ edileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

3.3. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

VUK'un 107'nci maddesi posta yerine memur kullanmak suretiyle Maliye Bakanlığınca tebliğ yetkisi vermektedir. Memur vasıtası ile yapılacak tebliğ evrakının muhatabına tesliminde de posta memurunun yapacağı işlemler uygulanır. Ancak kanun memur vasıtası ile tebliğe sadece Maliye Bakanlığına yetki verdiği için bu hükümden diğer tebliğ çıkaracak idareler örneğin belediyeler yararlanamaz. Memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerekir aksi halde tebliğ hukuken geçerli olmayacaktır.

3.4. Elektronik Ortamda Tebliğ

Bilgi teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşması, bu teknoloji kullanılarak sunulan hizmetlerin teknik ve hukuki altyapısının oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda klasik tebliğ usullerinin yanı sıra, elektronik ortamda tebliğ usulünün teknik altyapısının da oluşturularak hukuk sistemine dahil edilmesi gereği yadsınamaz.¹⁴

E-tebligat sisteminin faydaları şu şekilde belirtilebilir.¹⁵

- ✓ Bilgi güvenliğini ve kişisel verilerin korunmasını sağlar.
- ✓ Belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilmesini önler.

¹⁴ İnci Solak Akman, Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2016/2

¹⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2020

✓ Fiziki ortamda haftalarca süren tebligat işlemi, elektronik tebligat sistemi ile saniyeler içinde gerçekleştirilir.

✓ Elektronik tebligat sisteminde, tebligatın ne zaman yapıldığını, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğunu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğunu, görüntülenebildiği için herhangi bir ihtilafa yer bırakmaz.

✓ Fiziki ortamda yapılan tebligatlar ücretli iken E-Tebligat ile yapılan tebligatlarda herhangi bir masraf bulunmadığından bütçeye katkı sağlar.

✓ E-Tebligat sistemiyle yapılan tebligatlar, kağıt zaman ve enerji tasarrufu sağladığı için gelir idaresi ve mükellefler için yararlıdır.

Elektronik tebliğin yasal dayanağı, VUK'un 107/A maddesinde; "Bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. Maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir" hükmüdür. Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. E-tebliğ yoluyla tebliğ edilen ihbarnameler için otuz günlük yasal dava açma süresinin e-tebliğin yapıldığı 5. günü takip eden gün itibarıyla işlemeye başlayacaktır.

Tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir. (456 sıra no.lu tebliğ)

- 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 tebliğ yapılmasını talep edenler

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir.

511 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap tarafından elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, kendisine gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebilir. Bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olması tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemeyecektir.

Kurulan sisteme getirilen eleştirilerden bahsetmek gerekirse;

✓ İdarenin sisteminden çıkarak, kişilerin tasarruf alanındaki bir elektronik adrese elektronik ortamda gönderilen/iletile bir tebliğ evrakı söz konusu olmamaktadır. Bu noktada da elektronik olarak yapılan tebligatta geçerlilik sorunu ortaya çıkmaktadır. Bir başka anlatımla İdare “sistemime gel, buradan bak” demektedir. Böylesi bir düzenleme aslında “idarede tebliğ”dir. Oysa VUK. md. 93’e göre, idarede tebliğ ancak ilgilinin rızası ile mümkündür. Burada kişinin kendisinin sisteme girip bakmasını da “idarede tebliğe rızası” diye yorumlayamayız. Çünkü kişiler bu sisteme zorlama ile, ceza tehdidi ile girmişlerdir.¹⁶

✓ VUK’ta düzenlenen diğer tebliğ usulleri ile karşılaştırıldığında onlardan farklı olarak, elektronik ortamda tebliğe ilişkin bütün usul ve esasları belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı’na verildiği görülmektedir. Elektronik ortamda tebliğ usulünün VUK’ta ismen ve şeklen düzenlenmiş olması ancak bu usulün içerik ve kapsamının belirlenmesinin münhasıran Maliye Bakanlığı’na bırakılmasının vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşp bağdaşmayacağı tartışma konusu olmaktadır.¹⁷

✓ VUK 107/A maddesinin bireylere yeterince koruma sağlamadığı için hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu ve bireylerin hak arama özgürlüklerinin özünü zedelediği, dolayısıyla Anayasa’nın ilgili maddelerine aykırı olduğu yönünde doktrinde tartışmalar bulunmaktadır. Elektronik tebligatta kişinin sisteme giriş yapıp elektronik tebliğden haberdar olması şartını aramadığı gibi, haberdar olmasını sağlamaya yönelik başkaca bir tedbir de öngörmemektedir. Diğer yandan kural elektronik bildirimin ulaştığı tarihten itibaren beş gün gibi makul olmayan bir sürenin sonunda tebligatın yapılmış sayılacağını belirtmektedir. Bu nedenle bir anlamda mükellefe en geç beş günde bir elektronik adresini kontrol etme yükümlülüğü getiren düzenlemenin hak arama hürriyetine ölçülü olmayan bir sınırlama getirdiği düşünülmektedir.¹⁸

Elektronik tebligat usulünde elektronik bildirimin muhatabın adresine ulaşmasını yeterli görmekte, ayrıca ilgilinin bunu öğrenip öğrenmediğine herhangi bir değer atfetmemektedir. Kişiler şu ya da bu nedenle vergi idaresi tarafından elektronik adreslerine ulaştırılan bildirimleri görmediklerinde ya da açamadıklarında dava açma süresini kaçırabileceklerdir. Tam da bu nedenle uygulamada bu sorunu gidermek için idare tarafından ilgili kişiyi haberdar etmeye yönelik SMS ve e-mail gönderme yoluna gidilmektedir. Dahası kuralın uygulanması sonucu

¹⁶ Bumin Doğrusöz, Elektronik Tebligatın Sorunları (2), (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatin-sorunlari-2/398650>, Erişim Tarihi: 18.02.2021

¹⁷ İnci Solak Akman, Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2, 2016

¹⁸ Anayasa Mahkemesi, 19.09.2019 tarih, E. 2018/144, K. 2019/72 sayılı kararı (Karşıt Oy)

verilen süre yönünden davanın reddi kararlarına karşı istinaf aşamasında “mükellefin elektronik ortama giriş yapıp yapmadığı ile bilgilendirme yapıp yapılmadığının idarece ortaya konulmaması” gerekçesiyle bozma kararları verildiği görülmektedir.¹⁹

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

HATALI TEBLİĞLER

4.1. Hatalı Tebliğler

Tebliğ edilen belgelerin hatasız bir şekilde düzenlenmesi ve yapılan tebliğin usulüne uygun bir şekilde yapılması vergi alacağının sağlıklı bir şekilde tahsil edilebilmesi bakımından son derece önemlidir. Ancak uygulamaya bakıldığında gerek tebliğ evrakında gerekse tebliğ usulünde yapılan hatalar sebebiyle vergi idaresi ile mükellef arasında çeşitli uyuşmazlıklar çıktığı ve bunların yargıya taşındığı görülmektedir. Tebliğlerde yapılan hatalar esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan şekil hataları olabileceği gibi tebliğ usulünde hata şeklinde de olabilir. Çünkü Vergi Usul Kanunu’nun 108’incimaddesinden tebligatta yapılacak hataların şekil ve usul hataları şeklinde olabileceği, şekil hatalarının bir kısmının ilgili belgeyi hükümsüz kılacağı bir kısmının ise belgeyi hükümsüz kılmayacağı anlaşılmaktadır.²⁰

213 sayılı VUK’un 108’inci maddesine göre, tebliğ olunan belgeler esasa ilişkin olmayan şekil hatalarından dolayı geçersiz hale gelmezler. Ancak vergi ihbarıyla ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunması belgeyi hükümsüz kılacaktır. Kanun maddesinde tebliğ edilecek belgede meydana gelen hataları esasa ilişkin şekil hataları ve esasa ilişkin olmayan şekil hataları olarak ikiye ayırmaktadır.

4.1.1. Esasa İlişkin Şekil Hataları

VUK’un 108’inci maddesinde esasa ilişkin şekil hataları belirtilmiştir. Tebliğ olunan belgelerde esasa ilişkin şekil hataları bulunması durumunda, tebliğ hüküm ifade etmeyecektir.

- ✓ Tebliğ evrakında mükellefin ad-soyadının yanlış yazılmamış olması,
- ✓ Tebliğ evrakında verginin türü veya miktarının belirtilmemiş olması,

¹⁹ (İlgili Kararlar İçin Bknz. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dairesi, E. 2018/585, K. 2018/881, 10/4/2018. Aynı yönde bkz. İzmir Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dairesi, E. 2018/431, K. 2018/699, 18/6/2018).

²⁰ Ahmet İnneci, Neslihan Çoşkun Karadağ, Vergi Usul Kanunu’na Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı, Maliye Dergisi, Sayı:169, Temmuz-Aralık 2015

✓ Tebliğ evrakında vergi mahkemesine dava açma süresinin hiç yazılmamış olması,

✓ Belgelerin görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmaması,

Kanunda yazılı esaslı hataları oluşturmaktadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 108'incimaddesinde sayılan esasa etkili şekil hatalarının yanında, Kanun'un 35 ve 366'ncı maddelerine aykırı şekilde, vergi ve ceza ihbarnamelerine, takdir komisyonu kararının ya da inceleme raporunun eklenmemiş olması yapılan ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır.^{21 22}

Vergi idaresi, VUK'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesine dayanarak, vergi ihbarnamelerinde vergi tekniği raporlarını eklemeyebilmektedir. Vergi tekniği raporunun da ceza ihbarnamesine eklenmemesi ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır. Ancak, vergi tekniği raporunun dava süreci içerisinde tebliğ edilmesi durumunda mükelleflerin savunma hakkının kısıtlandığı ve/veya temel haklarının ihlal edildiği iddiasına dayanılamayacaktır.²³

4.1.2. Esasa ilişkin olmayan şekil hataları

Tebliğ olunan belgelerde bulunan esasa ilişkin olmayan şekil hatalarının olması halinde tebliğin geçerliliği ortadan kalkmayacaktır. VUK'ta esasa ilişkin olmayan şekil hatalarının neler olduğu belirtilmemiştir.

Danıştay'ın verdiği çeşitli kararlarla şekillenen esasa etkili olmayan şekil hatalarına şunlar örnek olarak gösterilebilir. ²⁴

- ✓ Vergilendirme döneminin yanlış yazılması
- ✓ İlanen Tebliğde Mükellefin Adresinin Hiç Yazılmaması veya Yanlış Yazılması
- ✓ İlan Yolu ile Tebliğlerde Vergi Miktarının Gösterilmemesi
- ✓ Vergi İhbarnamesinde Vergi Matrahı ile Oranının Gösterilmemesi
- ✓ İhbarnamede Verginin Türünün Yanlış Yazılması
- ✓ Takdir Komisyonu Karar Numarasının Vergi İhbarnamesinde Yanlış Yazılması
- ✓ Gazete İlanında Vergi Miktarının Gösterilmemesi

²¹ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2016

²² Danıştay 9. Daire, 05.11.2009 tarih, E. 2008/3530, 2009/3998 sayılı kararı

²³ Danıştay VDDK, 13.04.2016 tarih, E.2016/401, K. 2016/444 sayılı kararı

²⁴ Ahmet İnneci, Neslihan Çoşkun Karadağ, Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ"de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı, Maliye Dergisi, Sayı:169, Temmuz-Aralık 2015

4.1.3. Tebliğ Usulüne İlişkin Hatalar

Bu hata ve usulsüzlükler, tebliğin yapılmasında kanuna uygun yolun takip edilmemesi halinde ortaya çıkmaktadır. Kanunlarda belirtilen tebliğ esaslarına uygun olarak yapılmayan tebliğler geçersizdir. Tebliğ işleminin geçersiz olması durumunda tebligat hiç yapılmamış sayılacağından herhangi bir hukuki sonuç doğmayacaktır. Böyle bir durumda tebliğ işleminin usulüne uygun olarak ve zamanaşımı süreleri göz önünde bulundurularak tekrarlanması gerekmektedir. Vergi idaresi de, hatalı tebligat yapılmış olduğunun tespiti halinde zamanaşımı süresi de göz önüne alınarak tebliğin Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre düzeltilmesi gerektiğini belirtmiştir.²⁵

Usule ilişkin hatalara aşağıdaki örnekler verilebilir.²⁶

- ✓ Posta yolu ile veya memur aracılığı ile tebliğ yapma girişiminde bulunulmadan ilan yolu ile tebligata başvurulması,
- ✓ Muhatabın ikamet ve işyeri adreslerine tebliğ yapılmadan ilan yolu ile tebliğ yapılması,
- ✓ Muhatabın gösterilen adreste tanınmadığını beyan eden komşusunun imzasını taşımayan tebliğ alındısına dayanılarak ilan yolu ile tebliğ yapılması,
- ✓ Tebliğ evrakının yetkili olmayanlara teslim edilmesi,
- ✓ Muhatabın bilinen adresi yerine başka bir adresine tebligat yapılması

Tebliğin kanunlarda belirtilen usullere uygun yapılmaması durumunda tebliğ konusu belgenin değil, yapılan tebligatın geçersiz olacağı bilinmelidir.²⁷ VUK'ta aksi yönde hüküm bulunmayan hallerde, vergi tebliğlerinin yapılmasında da uygulanan Tebligat Kanunu'na göre usule aykırı tebliği muhatabın öğrenmesi onu geçerli hale getirir. Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinin birinci fıkrasına göre, “tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe müttali olmuş ise muteber sayılır”. Hükmü yer almaktadır. Muhatabın müttali olmasının anlamı, tebliğ evrakının varlığından değil, konusundan ve içeriğinden haberdar olmasıdır.²⁸

²⁵ TC. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 07.07.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2840-94-07.07.2004*31948 sayılı özelge).

²⁶ Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997

²⁷ Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa, 2016

²⁸ Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020

BEŞİNCİ BÖLÜM

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

5.1. Değerlendirme ve Sonuç

Vergilendirme aşamaları tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Tebliğ, vergilendirme sürecinde tarh işleminden sonraki ikinci aşamada yer almaktadır. Beyan usulü dışında, mükellefler ve vergi sorumluları takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden; ceza sorumluları kesilen cezalardan tebliğ aracılığı ile haberdar olurlar. Uygulamaya ilişkin bir idari işlem olan tebliğ, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü görevi üstlenir. Tebliğ, ayrıca, sürelerin işlemeye başlamasında ve hesaplanmasında da belirleyici rol oynamaktadır.

Mali tebliğler kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir. Vergilendirme işlemlerine esas tebliğler VUK'ta bir hüküm varsa bu kanuna, bu Kanun'da hüküm bulunmaması halinde ise genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilecektir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 8. maddesi ile yapılan açık atıf nedeniyle, bu kanun kapsamında yer alan konularla ilgili tebligatlarda VUK hükümleri uygulanmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 60. maddesine göre ise, Danıştay ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerine ait her türlü tebligat işlemlerinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda VUK'ta hüküm bulunmasına rağmen bu usule uygun olarak tarh ve tebliğ edilmeyen bir verginin tahakkuk ettiğinden ve yükümlüler açısından ödenmesi gerekli safhaya geldiğinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

VUK 94'üncü maddesinde tebliğ yapılabilecekler belirtilmiştir. Tebliğ evrakının esas muhatabı yerine, tebliğ yapılacak kimselerden sayılmayanlara tebliğ edilmesi halinde tebligat geçersiz sayılacaktır.

Kanunlarda belirtilen tebliğ esaslarına uygun olarak yapılmayan tebliğler geçersizdir. Tebliğ işleminin geçersiz olması durumunda tebligat hiç yapılmamış sayılacağından herhangi bir hukuki sonuç doğmayacaktır. Böyle bir durumda tebliğ işleminin usulüne uygun olarak ve zamanaşımı süreleri göz önünde bulundurularak tekrarlanması gerekmektedir.

213 sayılı VUK'un 108'inci maddesine göre, tebliğ olunan belgeler esasa ilişkin olmayan şekil hatalarından dolayı geçersiz hale gelmeyeceği belirtilmiştir. Ancak esasa ilişkin hatalar belirtilmesine rağmen, esasa ilişkin olmayan şekil hataları belirtilmemiştir. Bu durumda esasa ilişkin olmayan hataların kanunda sayılmayanların oluşturacağı şekilde geniş

yorumlamak mümkün değildir. Keza yargı içtihatlarında vergi ve ceza ihbarnamelerine, takdir komisyonu kararının ya da inceleme raporunun eklenmemiş olması da esaslı hatalardandır. Bunun yanında vergi tekniği raporunun vergi ve ceza ihbarnamelerine eklenmediği durumlarda, dava süreci içerisinde ilgililere raporlara ulaşma imkânı getirilmişse, mükelleflerin savunma hakkının kısıtlandığı ve/veya temel haklarının ihlal edildiği iddiasına dayanılamayacağının bilinmesi gerekmektedir.

Tebliğin kanunlarda belirtilen usullere uygun yapılmaması durumunda tebliğ konusu belgenin değil, yapılan tebligatın geçersiz olacağı bilinmelidir. VUK'ta aksi yönde hüküm bulunmayan hallerde, vergi tebliğlerinin yapılmasında da uygulanan Tebligat Kanunu'na göre usule aykırı tebliği muhatabın öğrenmesi onu geçerli hale getirecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Arslan, Mehmet:	Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa, 2016
Candan, Turgut:	Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2016
Oktar, Ateş:	Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020
Öncel, Mualla Kumrulu, Ahmet Çağan, Nami Göker Cenker:	Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020
Şenyüz, Doğan:	Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997
Şenyüz, Doğan Yüce, Mehmet Gerçek, Adnan:	Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2020

SÜRELİ YAYINLAR

Doğrusöz, Bumin:	Elektronik Tebligatın Sorunları (2), (Çevrimiçi) https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatin-sorunlari-2/398650 , Erişim Tarihi: 18.02.2021
İnneci, Ahmet Çoşkun Karadağ, Neslihan:	Vergi Usul Kanunu'na Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı, Maliye Dergisi, Sayı:169, Temmuz-Aralık 2015
Solak Akman, İnci:	Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2, 2016
Vergi Müfettişleri Derneği	Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Usul Kanunu 3. Cilt, Ankara, 2020