

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERĐİ HUKUKU'NDA USULSÜZ TEBLİĞ VE SONUÇLARI*

Av. Burcu GÖRKEMLİ**

Makalenin Geldiği Tarih: 30.11.2016 **Kabul Tarihi:** 25.09.2017

* Bu makale hakem incelemesinden geğmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

** Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Doktora Öğrencisi.

ÖZ

Vergi hukukunda tebligat işlemi diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi büyük öneme sahiptir. Vergi hukukunda tebligat aracılığıyla vergi mükelleflerine vergi ve ceza ihbarnameleri bildirilecektir. Böylelikle, vergi mükellefleri için idari ve yargısal süreler başlamış olacaktır. Vergi mükellefleri, yapılan tebligat ile bilgilendikten sonra, vergi ve ceza ihbarnameleri ile ilgili olarak gereğini yapma ve kanun yollarına başvurma hakkını elde edecektir. Vergi hukukunda, vergilendirme sürecine ilişkin tebligat işlemlerine, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uygulanmaktadır. Tebligat işleminin usulüne uygun yapılmaması durumunda ise, vergi mükelleflerine ait vergi borcunun kesinleşmesi söz konusu olamayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, tebligat, usulsüz tebliğ, vergi mükellefi, vergi borcu.

IRREGULAR NOTIFICATION AND RESULTS IN
THE LIGHT OF THE JUDICIAL DECISIONS

ABSTRACT

In tax law, notification process is very important as in all other branches of law. In tax law, taxpayers will be notified of their tax and penalty notices with notification. So, administrative and judicial periods will begin for taxpayers. After taxpayers are informed by notification, they will entitle to make the necessary remedies and apply for legal remedies in respect of tax and penalty notices. Tax Procedure Law No. 213 is applied to notification procedures about taxation process in tax law. If notification procedure is not carried out properly, the finalization of tax dept of the taxpayers will not be possible.

Keywords: Tax, notification, irregular notification, taxpayers, tax dept.

GİRİŞ

Usulüne uygun bir şekilde yapılan tebliğ işlemi, idari ve yargısal süreçlerin başlamasında belirleyici bir unsurdur. Vergi hukukunda vergi daireleri tarafından tebligat aracılığıyla, vergi mükelleflerine haklarında hükmedilmiş vergi ve ceza ihbarnameleri bildirilecektir. Böylece vergi mükellefi, vergi işlemleriyle ilgili bilgilendikten sonra, gereğini yapma ve kanun yollarına başvurma hakkını kullanabilme imkanını elde edecektir.

Vergi hukukunda, vergilendirme sürecine ilişkin tebligat işlemlerine, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uygulanacaktır. Söz konusu Kanun'a uygun bir şekilde yapılan tebliğ işlemi geçerli olmakta birlikte, tebliğ ile, vergilendirme sürecinin ilk aşaması olan tarhiyat safhası ve tahakkuk safhası arasında köprü işlevi gerçekleştirecek ve vergi, mükellef için ödenmesi zorunlu bir hal alacaktır. Vergilendirme sürecine ilişkin ihbarnamelerin tebliğindeki usulsüzlük, kesilmiş bir kamu alacağı niteliği kazanamamış vergi borcuna sebep olacaktır. Ancak tebliğe konu belgelerdeki esasa etkili olmayan şekil hataları, belgelerin hukuki kıymetlerini kaybettirmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu çerçevesinde; çalışmamızda, usulsüz tebliğ kavramı, tebligat yapılacak kişiler, tebligat usulleri ve tebligat usulleri arasında uygulanması gereken sıra, tebliğ yerine geçen muameleler ve hatalı tebliğler kapsamında ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu çalışmanın hareket noktası; Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin usul hükümleri, yargı kararları ışığında incelenmek suretiyle, usulüne uygun yapılmayan tebliğ işlemlerinin sonuçları üzerinde durulmuştur.

I. VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİGAT KAVRAMI

Vergilendirme süreci verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili olmak üzere dört aşamada gerçekleşmektedir. Verginin ödenmesi gereken safhaya gelebilmesi, yani verginin tahakkuku için tebliğ aşaması şarttır. Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde tebliğ, "*Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamında; tebligat, vergilendirme sürecinde, tarh işleminden sonra gelen ve yapılan tarh işlemi ile vergi yükümlüsünün adına salınan vergiden haberdar olması için gerçekleştirilen resmi bildirimdir.

Uygulamaya ilişkin işlemler içerisinde yer alan tebliğat^[1], idari ve yargısal sürelerin başlamasında belirleyici unsur olmasının yanısıra, vergilendirmeye ilişkin vergi dairesince belli ödevlerin ifası için gönderilen belge, yazı ve bildirimlerde de etkin bir şekilde kullanılmaktadır^[2]. Yargısal sürelerle idari süreler aynı nitelikte olmakla birlikte; idari sürelerde olduğu gibi yargısal sürelerin de muhataplarına tebliğ edilmiş olması gerekir^[3].

Tebliğatların yazılı şekilde yapılması şarttır^[4]. Yapılacak olan tebliğatın konusunu oluşturan belgeler; yoklama ve düzeltme fişleri, vergi dairesi tarafından vergi mükellefinin ödevleri için yapılan bildirimler, vergi ve ceza ihbarnameleri, takdir komisyonu kararları, uzlaşma tutanakları, inceleme raporları şeklindedir^[5].

Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesinde tebliğ esasları belirtilmiş olup, tahakkuk fişinin yanında vergilendirme ile ilgili olan hüküm ifade eden bütün vesikalar ve yazılar adresleri bilinmekte olan vergi yükümlüsü gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla bildirilecektir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.01.1997 tarihli, 1995/136 esas, 1997/16 karar sayılı kararında, "... Usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilmeyen bir verginin tahakkuk ettiğinden ve yükümlüler açısından ödenmesi gerekli safhaya geldiğinden söz etmek mümkün değildir. Nitekim, ... sayılı 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

[1] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 22. Baskı, Ankara, 2013, s.103.

[2] Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, 2. Baskı, Cilt:1, Ankara, 1985, s. 119.

[3] Övül Çölgezen Batun, Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 24; Bkz. Batun, Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri, s. 24, Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 12.04.1983 tarihli, 1983/2383 esas, 1983/2578 karar sayılı kararında, "... İtiraz komisyonunca bozma kararına uyulduğu belirtildikten sonra defter ve belgelerin ibrazı için ilgiliye bir aylık ek süre verilmiş olmasına rağmen bu süre içinde istenilen bu malumatın mazeretsiz olarak verilmemesi hususuna dayanılarak karar verilmiş ise de, böyle bir gerekçeye dayanabilmesi için istenilen sürenin verilmiş olduğunun ilgilinin ıttılana sunulmuş olması gerekir. Dava dilekçesinde davacı tarafından ek süre konusunda, kendisine herhangi bir tebliğat yapılmadığı iddia edilmiş ve vergi dairesi müdürlüğünce aksi ileri sürülerek tevsik edilmediği cihetle bu iddianın doğru olduğunun kabulü zorunlu hale gelmiştir. Bir kimseye ek süre verildiği bildirilmeden bu süre içinde defter ve belgelerin mazeretsiz ibraz etmediğini kabul etmek imkanı yoktur."

[4] Öncel, Kumrulu, Çağan, Vergi Hukuku, 2013, s.105.

[5] Yavuz Atar, Vergi Hukuku, Mimoza Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Konya, 2004, s. 79.

edilmediğini, ilan yoluyla yapılan tebliğin de hükümsüz sayılması gerektiğini ileri sürerek itirazda bulunması ve 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 kanununun 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.

Usulüne uygun yapılmayan tebliğ işlemi tek başına dava edilemeyip; tebliğ işleminin, tebliğ işlemine konu asıl idari işlemle birlikte dava edilme imkanı olacaktır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesinde^[6] de belirtildiği üzere, vergilendirme sürecinin tarhi, tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresini başlatacak olan, vergi yükümlüsünün bilinen adresine yapılması gereken tebligat işlemleri, Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümleri olan 93-106'ncı maddeleri çerçevesinde yapılacaktır. Ancak İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 60'uncü maddesi gereğince, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işlemlerine Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Söz konusu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, verginin tahsili aşamasına ilişkin tebliğ işlemlerine Vergi Usul Kanunu; vergi uyumsuzluklarına ilişkin tebliğ işlemlerine ise Tebligat Kanunu uygulanacaktır^[7]. Ayrıca Tebligat Kanunu'nun

[6] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesi, "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."

[7] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 23.02.2001 tarihli, 2000/325 esas, 2001/97 karar sayılı kararında, "... 1990 yılı işlemleri incelenen davacı şirket adına aynı yılın Temmuz ve Eylül dönemleri için salınan kaçakçılık cezalı gelir (stopaj) vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davada 2577 sayılı Yasanın 26'ncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca davanın açılmamış sayılması yolunda verilen ısrar kararı temyiz edilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26'ncü maddesinin üçüncü fıkrasında; davacının gösterdiği adreste tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyasının işlemde kaldırılacağı ve varsa yürütmenin durdurulması kararının kendiliğinden hükümsüz kalacağı, dosyanın işlemde kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği belirtilmiş, aynı Yasa'nın 60'uncü maddesinde; Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işlemlerinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı kurala bağlanmıştır. Tebligat Kanunu'nun 21'inci maddesi ile bu maddeye paralel düzenleme içeren Tebligat Tüzüğü'nün 28'inci maddesinde, kendisine tebliğ yapılacak kimse ve muhatap namına tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbirinin

51'inci maddesi gereğince, Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde, Tebligat Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır^[8].

II. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE TEBLİGAT YAPILACAK KİŞİLER

Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre, tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine^[9] veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine; vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllere tebliğ, bunları idare edenlere veya temsilcilerine; kamu kurumlarında ise, en büyük amir veya amirin yetkilendirmiş olduğu kişiye^[10] yapılır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa, tebliğin bunlardan birine yapılması yeterli olacaktır.

Vergi mükellefi veya sorumlusu kendilerine vekil tayin etmişlerse; bu durumda, tebliğ tayin edilen vekillere yapılmak suretiyle usulüne uygun bir şekilde gerçekleşmiş olacaktır^[11]. Ancak vekil yerine mükellefe yapılan tebligatlarda, tebliğ ile amaçlandığı üzere mükellef bilgilenmek suretiyle vergilendirmeye

gösterilen adreste bulunmaması durumunda tebliğ memurunun, adreste bulunmama sebebini bilmesi muhtemel olan komşu, kapıcı gibi kimselerden veya o yerin muhtar, ihtiyar heyeti veya meclis azalarından veyahut zabıta amir veya memurlarından tabkik ederek, vaki olacak beyanı tebliğ mazbatasına yazıp altını imzalatması, beyanı yapan imzadan imtina ederse bu ciheti şerh ve kendi imzası ile tasdik etmesi öngörülmüştür. Davalı idarenin savunma dilekçesinin, dava dilekçesinde bildirilen adreste tebligata çıkarıldığı ancak 'muhatab adres bırakmadan taşınmıştır iade' şerhini taşıyan tebliğ evrakının beyanda bulunan kişinin kim olduğu belirtilmeden ve beyanı yapanın imzası alınmadan tebliğ memurunun imzası ile iade edildiği anlaşılmıştır. Tebligat Tüzüğü'nün 28'inci maddesine uygun olarak tebligat yapılmadan dosyanın işlemden kaldırılması ve bir yıllık süre içerisinde yeni adresini bildirerek dosyanın yeniden işleme konulmasının istenmemesi nedeniyle davanın açılmamış sayılması yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ... ve ...sayılı ısrar kararının bozulmasına...

- [8] Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi, "Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tefikkan yapılır."
- [9] Danıştay 11'inci Dairesi'nin 08.04.1996 tarihli, 1996/484 esas, 1996/1513 karar sayılı kararında, "... Tebligatın tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde yapılacağı, vekil vasıtasıyla takip edilen davalarda tebligatın sadece vekile yapılabileceği, usulsüz tebligatta ise muhatabın tebliğe muttali olması halinde tebligatın geçerli sayılacağı, ancak muhatabın beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi olarak kabulü gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır."
- [10] Volkan Alptekin, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 38.
- [11] Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul, 2010, s. 56.

ilişkin belgeleri kontrol etme imkanı bulmuş ve haklarını kullanmış ise söz konusu tebliğ hukuken geçerli sayılacaktır^[12].

Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 06.10.2005 tarihli, 2005/361 esas, 2005/1694 karar sayılı kararında, "... Plastik Metal İnşaat Tekstil Petrol Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi adına salınan vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnamelere, şirket adresinin yazıldığı, fakat bu ihbarnamelerin kanunen yetkili şirket temsilcilerine veya yöneticisine tebliğ edilmeyip, eski şirket temsilcisi olan davacıya tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin davacıya tebliğ edilmiş olması bu ihbarnamelerin şirkete tebliğ edilmiş sayılmasını gerektirmeyeceği gibi bu ihbarnamelerde yer alan şirket adına salınmış vergi ve kesilen cezadan davacının şahsen sorumlu tutulması sonucunu da doğurmaz. Sözü edilen ihbarnamelere dayanarak davacının vergi ve cezadan sorumlu tutulması ve takip edilmesi mümkün bulunmadığından, tebligatın şahsına yapılmış olmasının davacının menfaatini haleldar ettiği kabul edilemez." denilmek suretiyle tebligatın, tüzel kişilerin yetkili şirket temsilcilerine yapılması gerektiği üzerinde durulmuş, eski şirket temsilcisine yapılan usulsüz tebliğe konu ihbarnamelere dayanılarak vergi ve cezalardan söz konusu şirketin sorumlu tutulamayacağı vurgulanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde tebliğ yapılacak kişiler arasında yer alan vergi mükellefi, "*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*" Vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olduğu vergi mükellefinin, vergi borcunu ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır^[13]. Yine aynı madde kapsamında, vergi sorumlusu, "*Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*" Bu kapsamda vergi sorumlusu adına vergi terettüb etmediği halde, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan ve Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi mükellefi olarak kabul edilen kişidir. Vergi sorumlusu vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmediği halde, devlet alacağı ile ilgili olarak maddi ve şekli ödevlerin asıl vergi borçlusu ile birlikte üçüncü kişilerden de istenebilmesi olup, vergi sorumlusundan vergi borcunun ödenmesinin ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesinin istenebilmesidir^[14].

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre tebligat yapılacak kişiler arasında yer alan kanuni temsilciler, küçük ve kısıtlı gerçek kişilerin, tüzel kişilerin, tüzel kişiliği olmayan kuruluşların ve Türkiye'de olmayan mükelleflerin

[12] Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 56.

[13] Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2006, s. 89.

[14] Saban, Vergi Hukuku, s. 89-90.

vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır^[15]. Kanuni temsilciler kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmediği takdirde, normal şartlarda asıl mükellefin malvarlığından alınmakta olan vergi borcu tahsil edilemediği için, vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcinin malvarlığından alınacaktır^[16].

Vergi mükellefinin bilinen adresinde bulunamaması durumunda ikametgah adresinde, görünüşüne nazaran 18 yaşından küçük olmayan ve bariz bir şekilde ehliyetsiz bulunmayan kişilerden veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacaktır^[17].

Vergi mükellefinin bilinen adresinde bulunmaması sebebiyle, küçüğe yapılan tebligatın usulsüzlüğüne ilişkin olarak, Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 15.05.2012

[15] Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınları, 3. Baskı, Bursa, 2013, s. 39.

[16] Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, s. 39; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2007, s. 216; Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 09.03.2005 tarihli, 2003/2571 esas, 2005/494 karar sayılı kararında, "... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda anılan 10'uncu maddesi hükmüne göre, kanuni temsilci ya da ortak sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ, safhalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusuna hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkanının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir... Olayda, ...Gıda İth. İhr. Ltd. Şti'nin 30.12.1998 tarihinde yapılan takdire sevk işleminden önce 04.03.1998 tarihli adres tespit tutanağı ve 18.11.1998 tarihinde yapılan yoklama ile şirketin 1997/Haziran ayı itibarıyla ... adresini terk ettiği, yeni adresinin bilinmediği hususları çevreden araştırılarak tespit edildiği ve aynı adreste ... Tarım Ürünleri Gıda Limited Şirketi'nin faaliyet gösterdiği tespit edildiği halde, aynı adresin 23.11.1999 ve 30.11.1999 tarihlerinde bu şirket adına düzenlenen vergi ceza ihbarnameleri ile ödeme emirlerinin tebliği için kullanılmasında isabet görülmemiştir. Ayrıca dosyada ayrıca yer alan 09.06.1998 tarihli Ortaktan Limited Şirket Hisse Devir Sözleşmesi'nde davacı ...'in ikametgah adresi mevcut iken, bu adres, bilinen adresler arasında mütalaa edilip şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin bu adreslere posta yoluyla tebliği yoluna gidilmediği de tespit edildiğinden, daha önce terk edildiği bilinen adreste düzenlenen adres tespit tutanağına dayanılarak ilan edilen tebliğ şartlarının oluştuğunu da söylemek mümkün değildir. Bu durum karşısında, şirket adına düzenlenen vergi ceza ihbarnameleri ile ödeme emirlerinin şirkete usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği sonucuna varıldığından, şirket yönünden kesinleşmeyen amme alacağının ödenmesinden kanuni temsilci olan davacının sorumlu tutulmasında ve bu amaçla ödeme emirleri düzenlenmesinde isabet görülmemiştir."

[17] Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 21.01.2003 tarihli, 2000/4324 esas, 2003/34 karar sayılı kararında, "... 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 Kanun'un 94'üncü maddesinde sayılan kişilerden olmadığı anlaşıldığından ve davacı tebligatın 12.01.1998 tarihinde eline geçtiğini beyan ettiğinden 7201 sayılı Kanun'un 32'nci maddesi uyarınca bu tarihin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekir." denilmektedir.

tarhli, 2010/8939 esas, 2012/2645 karar sayılı kararında, “... Davacı adına düzenlenen 15.03.2010 tarih ve 353 sayılı ödeme emrinin davacının ikametgah adresinde kızı ...'na 27.04.2010 tarihinde tebliğ edildiği, davanın ise 11.05.2010 tarihinde açıldığı, Vergi Mahkemesince 6183 sayılı Yasa'nın 58'inci maddesinde belirtilen 7 günlük dava açma süresi geçtikten sonra açılan davanın sürecini nedeniyle reddine karar verildiği anlaşılmıştır. Olayda, temyiz dilekçesine eklenen davacının kızına ait nüfus cüzdanı fotokopisinden ...'nın doğum tarihinin 30.07.1995 olduğu, adı geçen şahsın tebliğin yapıldığı tarih itibarıyla 15 yaşını bitirmediği görülmüştür. Yukarıda belirtilen 213 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesindeki tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması kriterinin hakkaniyet kuralları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmekte olup, tebliğ tarihi henüz 15 yaşını bitirmemiş olan davacının kızına yapılan tebliğin görünüş itibarıyla 18 yaşından aşağı olmayan bir kimseye yapıldığının kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, yapılan tebligatın geçersiz olması nedeniyle tebliğ tarihi olarak davacının dava dilekçesinde belirttiği 11.05.2010 tarihinin kabul edilmesi ve süresinde açılan davanın esasının incelenmesi gerektiğinden, davayı sürecini nedeniyle reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmüştür.”

Vergi mükellefinin bilinen adresinde bulunamaması durumunda tebliğin işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılması ile ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 05.06.1992 tarihli, 1991/181 esas, 1992/280 karar sayılı kararında, “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 kişinin muhatabın işyerinde ancak, işçisi veya müstahdemi olmayan kişilere yapılacak tebliğin geçerli kabulü mümkün değildir. Olayda ise vergi ve ceza ihbarnamelerin yükümlünün işyeri adresinde 'Aynı büroda çalışır' şerhi konularak, Atilla Bayındır 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 Sigorta Müdürlüğü'nün yazısıyla, Atilla Bayındır'ın vergisi uyumsuzluk konusu dönemde yükümlü nezdinde çalıştığına dair herhangi bir kayda rastlanmadığı kanıtlandığından, bozma kararında sözü edilen araştırmanın yapılmasına da gerek kalmamıştır.” Söz konusu kararda, tebliğin usulüne uygun bir şekilde işyerinde yükümlü dışındaki bir kişiye yapılabilmesi için, tebliğin yapıldığı sırada muhatabın işyerinde bulunmaması ve bu hususun tebliğ tutanağına kaydedilmesi

gerektiği üzerinde durularak, evrakın bırakılacağı kişinin de muhatabın memur ya da müstahdemi olması gerektiği önemle vurgulanmıştır. Bu şartlar altında yapılmayan tebligat usulsüz olmakla birlikte, bu kapsamda mükellefin de vergiyi ödeme zorunluluğu doğmayacaktır.

Yine Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 15.03.1999 tarihli, 1998/906 esas, 1999/1052 karar sayılı kararında, "... Olayda, davacının yönetim kurulu üyesi bulunduğu ... ve Tekstil Sanayi ve Pazarlama Anonim Şirketinin vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin, yönetim kurulu üyesi bulunduğu bir başka şirket olan "... Otelcilik ve Turizm Anonim Şirketi" nin adresine tebliğe çıkarıldığı ve bu işyerinde çalışan bir şahsa 05.09.1997 gününde tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Ödeme emrinin tebliğ edildiği bu adres davacının ikametgah adresi olmadığı gibi işyeri adresi de olmadığından tebliğin usulüne uygun yapıldığından söz etmek mümkün değildir. Ancak genel tebliğ hükümlerine göre tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılacağından ve muhatabın beyan ettiği tarih tebliğ ettiği tarihi addolunacağından davacının ödeme emrini 05.09.1997 tarihinde değil, dava ve temyiz dilekçesinde açıkladığı gibi 26.09.1997 gününde öğrendiğinin ve 2 Ekim 1997 gününde kayda giren dilekçe ile açtığı davanın süresinde olduğunun kabulü gerekirken, süresizliği nedeniyle davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir." Kararda da belirttiği üzere, her ne kadar yapılan tebliğ usule aykırı olsa da, muhatabın tebligattan haberdar olması sonucunda, muhatabın tebliğ işlemini öğrenme tarihinin tebliğ tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 95'inci maddesi gereğince, vergi mükellefi yerine geçen küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumluları birden fazla olursa, tebliğ söz konusu vergi mükelleflerinden yalnız birine yapılacaktır. Ancak tebliğ konusu işlemde yetkili olan, özellikle görevli bulunan vasi veya kayyum var ise, tebliğ yetkili bulunan vasi veya kayyuma yapılacaktır^[18].

[18] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.11.2013 tarihli, 2012/353 esas, 2013/546 karar sayılı kararında, "... Bu durumda , davacının bazı dönemlerde yönetim kurulu üyesi olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili bulunduğu açık olmakla birlikte, yönetim kurulu üyeliği sıfatının bulunmadığı dönemlerde genel müdür yardımcılığı unvanı ile kendisine tanınan 2. derece ve 2. grup imza yetkisinin davacıya kanuni temsilcilik sıfatı kazandırması mümkün olmadığından, kamu alacağının ilgili olduğu dönemler dikkate alınarak, Ticaret Sicili Memurluğundan ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinden edinilecek bilgiler doğrultusunda şirketin vergi borçlarından sorumlu olunan tarihler saptanmak suretiyle hangi vergi ödevinin ne şekilde yerine getirilmediği araştırılarak ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden yazılı gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir."

Şartlı tahliye edilen davacı adına bir vasinin atanıp atanmadığı, davayı açan vekile vasi tarafından vekalet verilip verilmediği, sulh hukuk mahkemesinden izin alınıp alınmadığı ve şartlı salıverilme halinde tebligatın kime yapılması gerektiği hususunda, Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 29.04.1998 tarihli, 1996/6557 esas, 1998/1463 karar sayılı kararında, "... *Dosyanın incelenmesinden; nakliyecilik işinden dolayı vergi mükellefi olan davacının 21.06.1992 günü kamyonuyla trafik kazası geçirdiği, bu kaza nedeniyle ... Asliye Ceza Mahkemesince 4 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırıldığı, 27.01.1993-23.05.1995 tarihleri arasında ... Cezaevinde kaldığı, 23.05.1995 tarihinde şartlı salıverildiği, şartlı salıverilme hali devam ederken adına düzenlenen, vergi ve ceza ihbarnamelerinin 31.07.1995 tarihinde, köy ihtiyar heyeti azası ... imzasına tebliğ edildiği anlaşılmış olup, vergi mahkemesince, şartlı salıverilme halinde köy ihtiyar heyeti azasına yapılan tebliğin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere göre hukuken kabul edilebilir olup olmadığı incelenmeden bu tebliğin usulüne uygun olduğu benimsenmek suretiyle verilen kararda isabet görülmemiştir.*" şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesinde^[19] ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinden sorumlu olan mirası reddetmemiş varislere yapılacak olan tebliğlerle ilgili olarak Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 18.04.1986 tarihli, 1984/726 esas, 1986/1558 karar sayılı kararında, "... *İhbarnamelerin ilan tarihinden önce verdiği 17.04.1981 tarihli dilekçesi ile vergi dairesini ölüm olayından haberdar ettiğini ve değişiklik beyannamesini verdiğini, ... in tek varisi bulunduğunu, murisinin sağlığında yaptığı satış nedeniyle yapılan tarhiyat için 2431 sayılı Kanun'dan yararlanmak istediğini ve sarıh adresini bildirdiğini, bu nedenle adresinin vergi dairesince bilindiğini iddia ederek 29.06.1981 gününde dilekçe ile alındı belgesini ibraz ettiği, davacı ... in varis olarak kendine düşen görevi yerine getirdiği, ölümü ve sarıh adresini ihbarnamenin ilan tarihinden çok önce Vergi Dairesine bildirdiği ve dolayısıyla varisin adresinin vergi dairesinin bilgisi*

[19] Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesi, "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçularına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."; Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 28.04.1998 tarihli, 1996/5132 esas, 1998/1405 karar sayılı kararında, "... *Açıklanan madde hükmüne göre, mirasçılar ölünün vergi borçlarından, miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından mirasçıların her birine hisselerine göre ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesini gerekmektedir. Dosyada bulunan vergi ve ceza ihbarnamesinin ve tebliğ alındısının incelenmesinden; uyuşmazlığa konu verginin tamamı için ölü ... adına ihbarname düzenlendiği ve oğlu ...'ya tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Olayda yükümlününün 30.01.1991 tarihinde öldüğü ve vergi dairesi bu olaydan ihbarnamenin düzenlendiği tarih itibarıyla haberdar olduğu halde vergi borçları için ölü adına ihbarname düzenlenmesinde ve ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesinde yasaya uyarlık bulunmamaktadır. Muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesi tarh işlemine hukuken kazandırmayacağı cihetle, mahkemece davanın esastan incelenerek gelir vergisi tarhiyatının kaldırılması yolunda verilen karar sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür.*"

dabilinde bulunduğu kanaatine varıldığı, bilinen bu adrese posta ile tebliğ cihetine gidilmeden ihbarnamelerin ilan tebliğ edilmesinin Vergi Usul Kanununun açıklanan hükümlerine göre usulsüz olduğu, ihbarnamelerin tebliğindeki usulsüzlük sebebi ile kesinleşmiş bir kamu alacağı niteliği kazanmamış bir vergi borcu için ödeme emri düzenlenmesinde 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine aykırı olduğu...”

Vasıtalı tebliğ; kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğlerin, kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılmasıdır. Vasıtalı tebliğde, üst makamın tebliğe konu evrakı tebliğ olunacak kimseye vermediği durumlarda, bu durum tebliğ evrakına yazılması şartıyla, üst makamın zarar meydana geldiği takdirde tazmin sorumluluğunu doğuracaktır.

Yabancı ülkede bulunan vergi mükelleflerine tebliğ, o ülkenin yetkili makamı vasıtasıyla yapılacaktır. Ülkeler arasında anlaşma varsa veya ülke kanunlarında uygun düzenlemeler mevcut ise, o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdaki isteyecektir. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılabilecektir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığı, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilecektir. Yabancı ülkede resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı buldukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

III. VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİGATTA UYGULANACAK SIRA

Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesinde tebligatta uygulanacak sıra belirtilmiş olup, “*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.*”

Söz konusu kanun hükmünden anlaşılacağı üzere vergi işlemleriyle ilgili tebligat öncelikli olarak posta vasıtasıyla veya vergi yükümlüsünün kabulü halinde memur eliyle yapılacaktır. Tebligatın posta yoluyla veya memur eliyle yapılmadığı durumlarda ise, tebligat ilan yoluyla yapılacaktır. Tebliğ usulleri;

posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, elektronik yolla tebliğ ve ilan yoluyla tebliğ olmak üzere dir^[20].

A. Posta İle Tebliğ Usulü

Vergi Usul Kanunu'nun 99'uncu maddesi gereğince posta ile tebliğde, şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel kapalı zarf içine tebliğ edilecek evrak koyularak postaya verilecektir. Yine Kanun'un 100'üncü maddesinde belirtildiği üzere, vergi yükümlüsünün bilinen adresine gönderilen mektuplar, posta idaresi tarafından muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılacaktır.

Kanun'un 101'inci maddesine göre, posta ile yapılacak tebligatlarda bilinen adresler şunlardır:

- Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler,
- Adres değişikliğinde bildirilen adresler,
- İş bırakmada bildirilen adresler,
- Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,
- Yoklama fişinde tespit edilen adresler,
- Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla, yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler,
- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler,

şeklinde olup, tebligat yapacak olan idari makamlar tarafından, söz konusu adreslerden en son tarihli, güncel olanı dikkate alınacaktır.

Posta ile tebliğde, tebliğ olunacak evrak posta idaresi tarafından muhatabına verilmek suretiyle, postanın muhatabına ulaşmış olduğu bilgisi ilmühabere tarih yazılarak, muhatap ve posta memurunun imzası ile kayıt altına alınmış olur. Muhatabın adresini değiştirmesi sebebiyle zarf üzerinde yazılı adresinde bulunamamış olması durumunda, posta memuru tarafından söz konusu durum

[20] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınları, 5. Baskı, Bursa, 2014, s. 178.

zarf üzerinde kayıt altına alınarak, tebliği yaptıran ilgili vergi dairesine geri gönderilecektir.

Posta yoluyla tebliğde bildirilen adresin sahte olması veya tebliğ çıkartılan böyle bir adresin bulunmaması durumunda, tebliğ evrakı ilgili idareye iade edilecektir^[21].

Eğer muhatap geçici olarak başka bir yere gittiği için bilinen adresinde bulunmadığı, muhatabın bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde, mazeret ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak beyanda bulunana imzalatılacaktır. Bu kişiler imzadan imtina ettikleri takdirde tebliği yapan tarafından şerh düşülerek imza altına alınır ve tebliğ edilemeyen evrak iade olunur^[22]. Daha sonra tebliği çıkaran idare tarafından uygun bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı aynı sebeple tebliğ edilemez ve iade olunursa, tebligat işlemi ilan yolu ile yapılacaktır.

Vergi dairesinin yapacağı tebliğlerin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul kuralları çerçevesinde yapılması gerektiğine yönelik olarak, Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 21.01.2015 tarihli, 2013/12222 esas, 2015/29 karar sayılı kararında, " ... Davaya konu ödeme emrinin 14.06.2012 tarihinde davacının mernis adresinde tebliğe çıkarıldığı, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca haber kağıdı kapıya yapıştırılarak tebliğ evrakı mahalle muhtarlığına teslim edilip, komşuya haber verildiği, ödeme emrine konu borcun ödenmemesi üzerine 03.08.2012 tarihinde davacının banka hesabına e-haciz uygulandığı, davacı tarafından 18.09.2012 tarihli dilekçeyle davalı idareye başvuru olarak, kendilerine herhangi bir ödeme emri tebliğ edilmediğinden bahisle banka hesabına konulan e-haczin kaldırılması talebinde bulunulması üzerine, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirketin 2010 yılına dair kurumlar vergisi borcunun tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı, e-haciz işlemi

[21] Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s. 179.

[22] Danıştay 7'nci Dairesi'nin 06.12.2010 tarihli, 2009/3997 esas, 2010/5651 karar sayılı kararında, "Dava konusu ödeme emrinin, davacıya 19.09.2008 tarihinde tebliği üzerine, yedi günlük dava açma süresi geçirildikten sonra, 10.10.2008 tarihinde dava açıldığı gerekçesiyle davanın süre aşımı sebebiyle reddi yolunda hüküm tesis edilmişse de; ödeme emrine ilişkin tebligat evrakının, posta memurunca, muhatabın tebligat sırasında adresinde bulunamaması üzerine, durum tebliğ evrakına şerh düşülerek, münasip bir süre sonra, 213 sayılı Kanun'un 102'nci maddesine uygun olarak bir kez daha davacının bilinen adresine gönderilmek üzere davalı idareye iadesi gerekirken, 19.09.2008 tarihinde usulüne uygun olarak tebligat yapıldığından ve bu tarih itibarıyla dava açma süresinin başladığından bahsedilemez. Dolayısıyla, usulsüz tebligat nedeniyle, davacının, ödeme emrine ilişkin tebligata, Muhtarlığa gittiği 10.10.2008 tarihinde muttali olduğunun kabulü gerektiğinden, ayrıca, davanın da bu tarihte açılması karşısında, süre aşımı sebebiyle davanın reddi yolunda verilen temyizce konu mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

hakkında Tahsilat Genel Tebliği'nde gerekli açıklamaların yapıldığı belirtilerek söz konusu taleplerin 02.11.2012 tarih ve 10473 sayılı işlem ile reddedildiği, söz konusu işlemin 13.11.2012 tarihinde davacı vekilinin adresinde bulunamaması sebebiyle tebliğ edilemeyerek iade edildiği, ödeme emrinden 11.03.2013 tarihinde haberdar olduğunu ileri süren davacının 15.03.2013 tarihinde mahkeme kaydına alınan dilekçeyle dava açtığı anlaşılmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi uyarınca davaya konu ödeme emrinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ dair hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekirken, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca yapılan tebligatın usule uygun olmadığı anlaşılmış olup, davacının ittıla tarihi olarak beyan ettiği 11.03.2013 tarihinde ödeme emrinin tebliğ edildiği kabul edilmek suretiyle uyumsuzluğun esasına dair inceleme yapılması gerekirken, davayı süre aşımı sebebiyle reddeden mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.”

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.10.2003 tarihli, 2003/132 esas, 2003/388 karar sayılı kararında, “... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 103'üncü maddesinde; muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilen mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan olmazsa ilan tebligat yoluna gidileceği kurala bağlanmıştır. Dava konusu olayda davacı şirketin ve temsilcilerinin bilinen adreslerinde tebligat yapılamadığı açık olduğundan, ihbarnamelerin ilan tebliğ edilmesinde ve ilan yoluyla tebliğ edilerek tahakkuk ettirilen ancak vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır.” Söz konusu kararda, posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmadığı durumlarda, ilan tebligat yoluna gidilebileceği üzerinde önemle durulmaktadır.

Muhatabın imza atmadığı durumlarda ise sol elinin baş parmağı bastırılmak suretiyle tebliğ işlemi yapılacaktır. Ayrıca muhatabın yapılan tebligatı almak istememesi durumunda tebliğ konu evrak muhatabın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilecektir. Muhatabın adres değiştirmesi veya geçici olarak başka bir yere gitmesi sebebiyle adreste bulunamaması, yahut muhatabın tebligatı almaktan imtina ettiği durumlarda, komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda söz konusu keyfiyet ve tarih, taahhüt il mühaberine şerh düşülerek, hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle imzalanır.

B. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 107'nci maddesinde, Maliye Bakanlığı'nın tebliğleri posta ile tebliğ yerine memur vasıtasıyla tebliğ yapılabilmesinde yetkili olduğu belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı bu hususta takdir yetkisine sahip olup, Bakanlık tebligatları posta veya memur eliyle yapabilecektir^[23]. Yapılacak olan memur vasıtasıyla tebliğlerde, tebliğ usullerinin hepsinde ortak olan koşullar uygulanacaktır^[24].

Memur vasıtasıyla yapılan tebliğe genellikle acele durumlarda başvurulmakta olup; bu anlamda özel ve acele haller idare tarafından belirlenecektir^[25].

Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 10.02.2011 tarihli, 2008/5721 esas, 2011/630 karar sayılı kararında, "... Anılan yasal düzenlemenin değerlendirilmesinden, tebligatın posta yoluyla yapılabileceği gibi Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü hallerde memur vasıtasıyla da yaptırılabilmesi, posta yoluyla tebliğ usulünün uygulanmasının zorunlu ve öncelikli bir yol olmadığı, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. İncelenen dosyada, ödeme emri ve ihbarnamenin tebliğ sırasında, düzenlenen tespit tutanaklarının, 213 sayılı Kanununun 107'nci maddesiyle verilen yetki kapsamında ihbarnamenin memur eliyle tebliğine çalışılması nedeniyle düzenlendiği, ihbarname tebliğinden bağımsız olmadığı ve söz konusu adres tespit tutanaklarının, davacının adresinde bulunmadığının 213 sayılı Kanununun 102'nci maddesinin son fıkrasında öngörülen kişiler nezdinde düzenlendiği görülmüştür. Bu yolla yapılan tebliğin, anılan Kanununun 102'nci maddesinde öngörülen usule uygun şekilde yapıldığı anlaşıldığından kesinleşen kamu alacağının tahsili amacıyla

[23] Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s. 180.

[24] Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 18.11.1996 tarihli, 1995/5229 esas, 1996/4259 karar sayılı kararında, "... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesinde, tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak tebliğ edileceği, şu kadar ki ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebliğin daire veya komisyonunda yapılmasının caiz olduğu açıklanmış, aynı Kanun'un 102'nci maddesinde de tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarfın posta idaresince muhatabına verileceği ve keyfiyetin muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunacağı, 107'nci maddesinde ise, Maliye Bakanlığı'nın tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırılmaya yetkili olduğu, bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı belirtilmiştir. Vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden vesikaların ve yazıların, bu arada doğal olarak da ihbarnamelerin tebliğinin nasıl yapılacağı düzenleyen yukarıdaki tebliğ usullerinin hepsinde ortak olan koşulun, tebliğ evrakının teslimi esasında tebliğ yapılan muhatap ile tebliği yapan memurun, tebliğ evrakını birlikte tarih koyup imzalamaları olduğu, ancak bu koşula uygun düzenlenen tebliğ evrakının hüküm ifade edeceği anlaşılmaktadır."

[25] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 267.

uygulanmış haciz işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı, mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle karara karşıyız.” denilmekte olup, tebligatın posta yoluyla yapılabileceği gibi Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü hallerde memur vasıtasıyla da yaptırılabilmesi belirtilmektedir; bu kapsamda, posta yoluyla tebliğ usulünün uygulanmasının zorunlu ve öncelikli bir yol olmadığı, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda, posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

C. Dairede ya da Komisyonunda Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, posta veya memur vasıtasıyla yapılacak tebligatlarda, ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebliğ, komisyonunda veya dairede de yapılabilecektir. Bu anlamda, dairede veya komisyonunda tebliğ, istisnai bir tebliğ yöntemi olup; söz konusu yöntemle, vergi mükellefine düşünme ve tavır alma hakkı tanınmadığı için, işlemlerin daha hızlı bir şekilde yapılabilmesi sağlanmaktadır^[26].

Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nun 106'ncı maddesinde belirtildiği üzere, ilan yoluyla yapılan tebligatta, verilen ilanda belirtileceği üzere, ilgili vergi dairesine, bizzat veya vekaleten müracaat eden kimselere vergi dairesinde tebliğ yapılacaktır. Vergi dairesinde veya komisyonunda tebliğ yapılan muhatabın, tebligatı aldığına dair imzasının alındığı gün, tebliğ günü sayılacaktır^[27].

D. Elektronik Ortamda Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 107/A'ncı maddesinde tebliğ yapılacak kimselerden olan mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere tebliğe elverişli elektronik adresleri aracılığıyla tebligat yapılacaktır. Yapılan elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili olarak Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiş olup, elektronik ortamda yapılacak tebliğle 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 de yetkilidir.

[26] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 268.

[27] Şevki Özbilen, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 171.

E. İlan Yolu İle Tebligat Usulü

Normal şartlar altında vergi dairelerinin tebliğ konusu belge ve bildirimleri posta yoluyla göndermeleri gerekmektedir. Mükellefe, adrese posta yoluyla tebligat ile ulaşılamadığı durumlarda ilan yoluyla tebliğ yoluna gidilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 103'üncü maddesinde tebliğin ilanla yapılacağı haller belirtilmiştir. Buna göre;

- Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,
- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa (Örneğin, geçici olarak başka bir yere giden kişiye yapılan tebligatın aynı sebeple ikinci defa iade olunursa ilan yoluyla tebligat yapılacaktır),
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, ilan yoluyla tebligat yapılacaktır.

Tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilerek, gerçek kişilerin adları yahut tüzel kişilerin unvanları bulunan söz konusu ilanda muhataplara, ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya vekil aracılığı ile müracaat etmeleri veya taahhütlü mektup yahut telgrafla açık adreslerini bildirmeleri istenecektir. İlave olarak ilanda muhataba süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı da bildirilir.

Yapılan ilan üzerine bizzat veya vekil aracılığı ile ilgili idareye müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine müracaat etmemiş ya da adresini bildirmemiş olanlara bu bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılacaktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.01.1997 tarihli, 1995/136 esas, 1997/16 karar sayılı kararında, "... Ödeme emirlerinin tebliğ edildiği adresin, vergi dairesine daha önce verilen ikametgah senedinde, hisse devir sözleşmesinde ve 1990 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim föyünde ... şeklinde belirtilmesine karşın, ihbarnamelerin gönderildiği tebliğ zarfında ... olarak eksik yazıldığı için, bu nedenle ihbarnamelerin tebliğ edilemediğinin anlaşılması karşısında, ilan tebliğ için varlığı gereken koşulların bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır." Söz konusu kararda da belirtildiği üzere posta ile tebliğ yapılabilecek geçerli bir adres bulunduğu halde, adresin sırf eksik veya hatalı yazıldığı gerekçesiyle ilan yoluyla tebliğ yapılması yoluna

gidilmesinin usule aykırılık teşkil ettiği tespit edilerek, tebliğin geçerli adrese tekrar posta yolu ile yapılması öngörülmüştür.

IV. VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİĞ YERİNE GEÇEN MUAMELELER

Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesi gereğince beyan üzerinden alınan vergilerde, vergi dairesi tarafından beyannamenin alınması üzerine hazırlanan tahakkuk fişinin bir örneği mükellefe veya beyannameyi mükellef adına vergi dairesine getirene verilir. Böylece vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin vergi mükellefine verilen nüshası beyannamenin makbuzu hükmünde olur. İlgili vergi dairesinden tahakkuk fişinin alınmaması, beyannameye yazılı olan matrah üzerinden tarhı yapılan verginin tahakkukuna engel olmayacaktır^[28]. Bu durumda tahakkuk fişi posta ile mükellefe gönderilmekle beraber postanın mükellefe ulaşp ulaşmaması tebliğ edilmiş sayılma bakımından önem taşımaz^[29].

Elektronik ortamda gönderilen beyannameye karşılık tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenerek yine elektronik ortamda iletilmek suretiyle tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yapılmış olur^[30].

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 109'uncu maddesine göre, diğer hizmet eden hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında bağlı buldukları vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh olup, vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır. Örneğin, götürü usulde vergilendirilenler, ticari kazanç, serbest meslek erbabı ve ücretlilerin vergileri bu şekilde tebliğ edilmektedir^[31]. Bu duruma riayet etmeyenlerin vergileri ise, Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde yoklama fişine dayanılarak tarh ve tebliğ olacaktır.

V. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE HATALI TEBLİĞLER

Vergi hukukunda yapılan tebliğ ile, vergi dairesinin yapmış olduğu hesaplama konusunda mükellefin onayı alınmakta ve mükellef tarafından da tebliğ

[28] Ahmet Ozansoy, Vergi Hukukunda Tebligat Usulü, İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Sayı:152, Yıl: 13, Mayıs 2013, s. 22.

[29] Ozansoy, Vergi Hukukunda Tebligat Usulü, s. 22.

[30] Ozansoy, Vergi Hukukunda Tebligat Usulü, s. 22.

[31] Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 56.

konu belgelerin kontrolü sağlanmaktadır^[32]. Vergi mükelleflerinin vergi dairesi tarafından yapılan tarh işlemine karşı haklarını koruyabilmesi ancak tebliğ ile mümkündür^[33]. Ayrıca ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin tebliği ile tarh zamanaşımı kesilmiş olur^[34]. Aksi takdirde, zamanaşımı süresi içinde mükellefe tebliğ edilemeyen yani usulüne uygun şekilde yapılamayan tebliğ neticesinde, vergi dairesi tarh edilen vergi ve cezalarını mükelleften isteyemeyecektir^[35]. Bu sebeple de verginin tebliğinin, amaca ve usule uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir^[36].

Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde, tebliğ olunan belgelerin, esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri belirtilmektedir. Örneğin, tebliğ konu belgeye sıra numarasının verilmemiş olması esasa etkili olmayan şekil hatası olduğu için, söz konusu belge hükümsüz sayılmayacaktır^[37]. Esasa etki eden şekil hatalarında ise, tebliğ konu belgeler hukuki kıymetlerini kaybedeceklerdir. Bu kapsamda, vergi ihbarı ile ilgili olan belgelerde mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması halinde belgeler hükümsüz sayılacaktır.

Ayrıca tebliğ konu belgelerde, esasa etkili olmayan şekil hataları mevcut olsa bile tebliğ geçerli olurken; söz konusu belgelerde esasa etkili olan şekil hataları varsa, tebliğ usulüne uygun yapılsa dahi, tebliğ ve tebliğe konu belgeler hukuki sonuç doğurmayacaktır^[38].

Vergi mükellefinin adresi bilindiği halde, ilan yoluyla tebliğ yapılması sebebiyle meydana gelen tebliğ usulünde hata sebebiyle ilgili yargı merciine

[32] Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013, s. 71.

[33] Şafak Ertan Çomaklı, Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Mevzuat, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010, s. 202.

[34] Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2014, s. 126.

[35] Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 126.

[36] Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, s. 71.

[37] Nurettin Bilici, Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara, 2006, s. 68.

[38] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 270.

başvurulacaktır^[39]. Tebliğ yöntemindeki hata nedeniyle, tebliğe konu belge geçerliliğini korurken, yapılan tebliğ işlemi yapılmamış sayılacaktır^[40]. Yapılan tebliğin geçersizliği neticesinde, vergi dairesi tarafından ödeme emri düzenlenemeyeceği gibi, sonraki işlemler kapsamında haciz ve satış gibi işlemler de yapılamayacak; sonraki idari işlemler yapıldığı takdirde ise, bu işlemlerin iptali için yargı organlarına başvurulabilecektir^[41].

Bütün bunların yanında yapılan tebliğin geçersiz sayılması ile dava açma süresi işlemeye başlamayacağı gibi, hatalı tebliğe dayanılarak davanın zamanaşımını nedeniyle reddedileceği iddiası da ileri sürülemeyecektir^[42]. Bu durumda dava açma süresi, muhatabın öğrenme tarihinden itibaren başlayacaktır^[43]. Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesinde, “*Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur.*” şeklinde olup, söz konusu hükmün vergi hukukundaki hatalı tebliğ işlemlerinde de uygulanması gerekir^[44].

[39] Sadık Kırbas, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 1997, s. 131.

[40] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 271.

[41] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 271; Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 13.02.2002 tarihli, 2001/4553 esas, 2002/541 karar sayılı kararında, “... *Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan tarhiyata ilişkin ibbarnamelerin 09.11.1998 gününde ‘...’ adresinde davacının kız kardeşi ...’a tebliğ edildiği ancak, ...’in mahalle muhtarı tarafından düzenlenen ikametgah senedinden ve yine mahalle muhtarı tarafından onaylanan konutta kalanlara ait kimlik bildirme belgesinden aynı adreste 4 numaralı dairede ikamet ettiği, davacı nezdinde işe başlama ile ilgili olarak 08.04.1992 gününde düzenlenen yoklama tutanağından ise davacının binanın 3 nolu dairesinde ikamet ettiğinin tespit edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, yükümlü ile aynı adreste oturmadığı anlaşılan kız kardeşine Vergi Usul Kanunu ile Tebligat Kanunu hükümlerine aykırı olarak yapılan tebligat nedeniyle olayda, kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, mahkemeye ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir.*”

[42] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 271.

[43] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 272.

[44] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 22.04.2011 tarihli, 2010/281 esas, 2011/165 karar sayılı kararında, “... *7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesinde, tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılacağı ve muhatabın beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi addolunacağı kabul edilmiş, vergilene işlemlerinde 213 sayılı Kanun'un tebliğe dair özel düzenlemeleri esas alınmakla birlikte, vergi yargısında da 7201 sayılı Kanun'un usulsüz tebliğe bağladığı hukuki sonuçlar içtihat yoluyla benimsenmiştir. 11.09.1959 tarihli ve 10303 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebligat Tüzüğü'nün 51'inci maddesinde de ‘Tebliğ, usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteberdir. Aksi takdirde tebligat yapılmamış addedilir. Muhatab, her ne suretle olursa olsun tebliğ evrakını veya davetiyeyi alır veyahut bunların münderecatını öğrenirse tebliğe muttali olmuş sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur. Muhatabın tebliğe muttali olduğunun ve bunun tarihinin iddia ve ispatına cevaz yoktur.’ denilmek suretiyle*

Vergi tebliğ zarfının yükümlü adına çıkartılması ile ilgili olarak, Danıştay 13'üncü Dairesi'nin 29.11.1973 tarihli, 1973/2365 esas, 1973/865 karar sayılı kararında, “*Vergi Dairesi Müdürlüğünün iddialarına mesnet aldığı ve bulunmadığından dolayı itiraz komisyonuna ibraz edemediği vergi tebliğ zarfının Z. ve B. adına yazılmış olduğu, diğer varis yükümlü adına vergi ihbarnamesinin tebliğ edilmediği incelenen dosya münderacatından anlaşıldığı cihetle, varislerden Zeynep ve Bedri Goriça adına gönderilen vergi tebliğ zarfının –bu şahısların adreslerinde tanınmadığı- şerhi ile iade edilmesi üzerine ilan tebliğ yoluna gidilmesi sonucunda kesinleşen vergi borcuna ödeme emrinin adı geçen şahıslarına değil de, kendisine vergi ihbarnamesi tebliğ edilmediği anlaşılan yükümlü adına düzenlenmesinde kanuna uyarlık görülmemiştir. Bu nedenle dava konusu itiraz komisyonu kararı sonucu itibariyle yerinde görülmele davanın reddine...*”

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.11.1986 tarihli, 1986/18 esas, 1986/20 karar sayılı kararında, “... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ihbarnamelerin muhteviyatına ilişkin 35'inci maddesinin son fıkrasında takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği öngörülmüş ise de, aynı kanunun –hatalı tebliğler- başlıklı 108'inci maddesi ... hükmüne göre; inceleme raporunun ihbarnamelere eklenmemesi esasa etkili şekil hatalarından da sayılmadığı cihetle ilk ihbarnamelerin tebliğ edilmemiş sayılması da mümkün değildir ... Yükümlü adına 1978 takvim yılı için resen takdir yoluyla salınan gelir vergisi ve kaçakçılık cezasına ilişkin ihbarnamelerin 15.06.1983 gününde inceleme raporu ekli olmaksızın yükümlüye tebliğ edilmesine karşın, yükümlüce, 29.06.1983 günlü dilekçe ile ihbarnamelerin inceleme raporuyla birlikte tebliğ edilmesinin istenilmesi üzerine, vergi dairesince aynı ihbarnamelere inceleme raporu eklenmek suretiyle 05.07.1983 gününde ikinci kez yapılan tebligata karşı vergi mahkemesinde 03.08.1983 gününde açılan davanın süresinde açılıp açılmadığına ilişkindir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci maddesinin son fıkrasında; takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve resen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği belirtilmiştir. İnceleme raporu eklenmeksizin yapılan birinci tebligat işlemi üzerine, yükümlünün vergi dairesine yaptığı başvuru sonucu, yükümlüye bu eksikliğin giderilerek inceleme raporu ile birlikte ihbarnamelerin yeniden gönderildiği dosya içeriğinden anlaşıldığına ve bu ihbarname birinci ihbarnameyi hükümsüz kılacağına göre ikinci ihbarname tebliğ tarihinin dava açılmasında esas alınması zorunludur.” denilmekte olup, inceleme raporunun ihbarnamelere eklenmemesi esasa etkili şekil hatalarından

mubatabın belirttiği utla tarihinin aksinin iddia ve ispat edilmesine izin verilmeyerek bu durum usulsüz yapılan tebliğe bir yaptırım olarak kabul edilmiştir.”

sayılmadığı için hükümsüz sayılmayarak^[45], ikinci ihbarnamenin gönderilmesi ile usulüne uygun bir tebliğ gerçekleştirilmiş olacaktır.

Vergi hukukunda tebliğin amacının, muhatabın vergi işlemlerinden bilgi edinmesini sağlamak, gereğini yapmak ya da kanun yollarına başvurmak hakkının kullanılması olanağını sağlama olduğu göz önünde tutulduğunda, esasa ilişkin olmayan şekil hatasının tarhiyatın geçerliliğini etkilemediği yönündeki, Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 12.04.1982 tarihli, 1981/1703 esas, 1982/1383 karar sayılı kararında, "... Davalı şirket hakkında mükellefiyet tesisi için vergi dairesi müdürlüğüne yapılan bildirimde, şirketi temsil edeceği belirtilen C.H.'in bu yetkisinin kaldırıldığı, bu hususun Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği iddia ve dava konusu kararda kabul edilmekte ise de, söz konusu değişikliğin vergi dairesi müdürlüğüne bildirilmediği anlaşılmaktadır. Vergi dairesi müdürlüğünce davalı şirketin bilinen temsilcisi C.H.'a yapılan tebliği, ilgili herhangi bir defteri ileri sürmeksizin almış ve sadece tebligatın hatalı olduğundan bahisle itirazda bulunmuştur. Vergi dairesi kayıtlarında şirketi temsile yetkili görülen C.H.'a yapılan bu tebligatın şirketi ilzam edeceğinin kabulü gerekir. Kaldı ki vergi tebligatından amaç, muhatabın vergi işlemlerinden bilgi edinmesini sağlamak, gereğini yapmak ya da kanun yollarına başvurmak hakkının kullanılması olanağını sağlamaktır. Davalı H. Kauçuk Sanayii ve İthalat Ltd. Şirketi'nin ortağı C.H. süresinde itiraz komisyonuna şirket adına itiraz edebildiğine göre, tarhiyatın şirket tüzel kişiliğinin bilgisine girmiş olduğunun kabulü gerekir. İtiraz, sadece tebliğin şekline inhisar etmişse de tebliğin şekle bağlanmasından amaç, tebliğe konu olan vergi ve cezaya karşı talep ve itiraz hakkının kullanılmasını sağlamak olduğundan ve olayda, bu hak muhataba sağlanmış bulunduğundan bahisle tarhiyatın kaldırılmasında yerindelik görülmemiştir."

[45] Danıştay 7'nci Dairesi'nin 02.03.2004 tarihli, 2001/1222 esas, 2004/556 karar sayılı kararında, "... Olayda; davacı, dava dilekçesinde bildirmiş olduğu tebliğ tarihine nazaran idari dava açma süresinde, davasını açmış bulunmaktadır. Dolayısıyla; inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi, onun hak arama yoluna başvurusunu engellemiştir. Öte yandan; inceleme raporunun örneği, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün savunma dilekçesine eklenmek suretiyle davacıya tebliğ edilmiş olduğundan; davacının, yapılan vergi denetiminin ve dava konusu işlemin dayanakları ile matrah farkının hesaplanmasına ilişkin yöntemi inceleme ve kendini savunma hakkı da, davada, ihlal edilmiş değildir. Açıklanan bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin hukuka uygunluğu yönünden yapılacak yargılama sonucuna göre yeniden verilmek üzere, mahkeme kararının bozulmasına..."

SONUÇ

Verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili şeklindeki vergilendirme sürecinde, tebliğ ile mükellefin işletebileceği idari ve yargısal süreler başlamak suretiyle, tarhedilen vergiye karşı dava açmaması veya vergi davası açmakla birlikte davasının reddedilmesi ile borç tahakkuk etmek suretiyle ödenmesi zorunlu hale gelecektir. Tebliğ aşamasında meydana gelen usule aykırı durumlar sebebiyle, vergi dairesince tespit edilen vergi borcu, ödenmesi zorunlu bir hal olmaktan çıkacaktır.

Vergi hukukunda vergilendirme süreci ile ilgili yapılacak olan tebligatlara Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bunun yanında vergi hukukunda yargılama sürecinde yapılan tebligatlara ise, Tebligat Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Görülmektedir ki, vergi mükelleflerine vergilendirme sürecine ilişkin, vergi dairesi işlemlerini kontrol etme imkanı sağlayan ve aynı zamanda hem idari hem de yargısal süreleri başlatan, uygulamaya yönelik işlem olan tebliğe ait hükümler, hassas ve ayrıntılı bir şekilde düzenlemelere tabi olmuştur.

Tebliğ işlemleri yapılırken, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul kurallarına uyulmaması durumunda, tebligat usule aykırı bir şekilde yapılmış olacaktır. Usulüne uygun bir şekilde yapılmayan tebliğ, vergi borcunu ödenmesi zorunlu bir hale getirmeyeceği gibi, usulsüz tebligat yapıldığı zaman mükellefin borcu da doğmayacaktır. Usulüne uygun yapılmayan tebliğ işlemi, tek başına dava edilemeyip; tebliğ işleminin, tebliğ işlemine konu asıl idari işlemle birlikte dava edilme imkanı olacaktır.

Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Ayrıca, vergi mükellefinin bilinen adresinde bulunamaması durumunda ikametgah adresinde, görünüşüne nazaran 18 yaşından küçük olmayan ve bariz bir şekilde ehliyetsiz bulunmayan kişilerden veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacaktır. Bu şartlar altında yapılmayan tebligat usulsüz olmakla birlikte, mükellefin de vergiyi ödeme zorunluluğu doğmayacaktır.

Vergi mükellefinin adresi bilindiği halde, ilan yoluyla tebliğ yapılması halinde meydana gelen tebliğ usulünde hata sebebiyle ilgili yargı merciine başvurulacaktır. Tebliğ yöntemindeki hata nedeniyle, tebliğe konu belge geçerliliğini korurken, yapılan tebliğ işlemi yapılmamış sayılacaktır. Tebliğ olunan belgeler, esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecektir.

Danıştay'ın yerleşik içtihatları kapsamında, yapılan tebliğin geçersiz sayılması ile dava açma süresi işlemeye başlamayacağı gibi, hatalı tebliğe dayanılarak

davanın zamanaşımı nedeniyle reddedileceği iddiası da ileri sürülemeyecektir. Bu durumda dava açma süresi, muhatabın tebliğ işlemini öğrenme tarihinden itibaren başlayacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013.

Aksoy Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul, 2010.

Alptekin Volkan, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Atar Yavuz, Vergi Hukuku, Mimoza Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Konya, 2004.

Batun Övül Çölgezen, Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Bilici Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara, 2006.

Çomaklı Şafak Ertan, Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Mevzuat, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010.

Gerçek Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınları, 3. Baskı, Bursa, 2013.

Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2007.

Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 1997.

Ozansoy Ahmet, Vergi Hukukunda Tebligat Usulü, İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Sayı:152, Yıl: 13, Mayıs 2013, s. 17-23.

Öncel Mualla, Çağan Nami, Kumrulu Ahmet, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, 2. Baskı, Cilt:1, Ankara, 1985.

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 22. Baskı, Ankara, 2013.

Öner Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2014.

Özbilen Şevki, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2006.

Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınları, 5. Baskı, Bursa, 2014.

