# VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT USULLERİ; MUHATABIN ÖNEMİ

*(Notification Procedures in Tax Law; The Importance of the Notified)*

**Arş. Gör. Muhammed ÇELİK**[1]
**Prof. Dr. Mehmet YÜCE**[2]

## ÖZ

Bilgilendirme ve belgelendirme işlevi gören tebligat, vergilendirme sürecinde hakların kazanılması ve kaybedilmesi ile hukuki yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından oldukça önemli bir role sahiptir. Geçerli bir tebligat işlemi yapılabilmesi için tebliğin usulüne uygun olarak yapılması esastır. Usulüne uygun tebliğin yapılmasında öncelikle tebliğ yapılacak kişi ve kişilerin tespitinin doğru yapılması önem arz eder. Zira tebliğe ilişkin usul, tebligat yapılacak kişi yani muhatap üzerinden şekillenmektedir. Muhatabın tebligat usulündeki bu öneminden kaynaklı olarak Vergi Usul Kanununda tebliğe ilişkin hükümler esas alınarak muhatap kavramı açıklanmıştır. Muhatap kavramının açıklanması ile birlikte ikincil muhatap kavramı ortaya atılmış olup, tebligat sürecinde ikincil muhatapların önemi vurgulanarak yeri geldiğinde tebliğin esas muhatapları gibi değerlendirilmesi gerekliliği üzerinde durulmuştur. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda uygulamada çokça ihtilaflar yaşanan iş yerine tebligat yapılamadığı durumlarda VUK 101/2.fıkrası gereğince adres kayıt sistemine yapılacak tebligatlarda karşılaşılan sorunlar etraflıca ele alınarak tartışılmış ve çeşitli öneriler ortaya konulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Tebliğ, Tebligat, Muhatap, Vergi Usul Kanunu, Tebligat Usulü

## ABSTRACT

The notification, which serves as an information and certification, has a very important role in terms of gaining and losing rights and fulfilling

1 Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, muhammedcelik@uludag.edu.tr., ORCID ID: 0000-0002-4829-7304.

2 Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, myuce@uludag.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-6398-5589.



Geliş Tarihi: 09.09.2020 - Kabul Tarihi: 03.12.2020 Araştırma Makalesi

legal obligations in the taxation process. Duly execution of the notification appears as the main reason for a valid notification process. It is important to correctly determine the person and persons to be notified of, in order to ensure proper notification. Because the procedure regarding the notification is shaped according to the condition of the person to be notified. For this reason, analyzing the concept of the notified used in the provisions of the notification is the first condition to be able to properly serve the notification. Due to this importance of the notified in the notification procedure, the concept of the notified is explained in the Tax Procedure Law based on the provisions regarding the notification. In line with these explanations, the concept of the secondary notified was put forward and the importance of the secondary counterparts was emphasized, and the necessity of the communiqué to be evaluated as the main counterparts was emphasized. In line with all these explanations, there are many disputes in practice, especially the notifications to be made to the address registration system pursuant to VUK 101 / 2.f. These disputes and the problems encountered were discussed and various suggestions were put forward.

**Keywords:** Notice, Notification, Notified, Tax Procedure Law, Notification Procedure

## GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik gücü çerçevesinde vergiyi doğuran olayla ilişkiye giren herkesten ödeme gücü talep ettiği Anayasal bir egemenlik hakkıdır. Yapısı itibariyle kamu hukuku içerisinde yer alması nedeniyle bir tarafta üstün güç devlet ve bağlı ve/veya takdir yetkisi ile donatılan idare varken diğer tarafta ise vergiyi doğuran olayla ilişkiye giren mükellefler yer almaktadır. Bu iki taraf arasında vergilendirme süreci içerisinde bağ kurulması ve mevzuata tabi işlemlerin görülmesi açısından en temel unsurlardan birisi de usulüne uygun yapılan tebligatlardır. Tebligat, vergilendirme süreci içerisinde idari işlemlerden mükelleflerin haberdar olmasını sağlayarak hem bilgilendirme hem de süreci kayıt altına alması sebebiyle belgelendirme işlevi görmekteyken, aynı zamanda mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirmelerinin ihtarı, idari ve yargısal süreçler açısından hakların kazanılması veya kaybedilmesinin sağlayıcısıdır.

Vergisel sorumluluklarını yerine getirmenin yanında, Anayasanın 36.maddesi gereğince mükelleflere hak arama hürriyetlerini kullanmalarının önünü açan tebligat işlemlerinin usulüne uygun olarak

yapılması oldukça önemlidir. Nitekim usulün esastan önce kendisine yer bulduğu hukuk sistemimizde tebligat işlemlerindeki usulün mevzuata uygun olarak yapılması gerekmektedir. Usulüne uygun bir tebligat işleminde bahsedebilmek için ise, tebligatın kime yapılacağı ve tebliğ evrakının kime verileceği önem taşımaktadır. Dikkat edilirse Vergi Usul Kanunu (VUK) vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak esas muhatabı mükellef demek suretiyle açıklamakta ve yeri geldiğinde diğer kişilerden de bahsetmektedir.

Tebligat işlemlerini konu alan VUK 93 ve 109.madde hükümlerine bakıldığında ise tebligat işleminin yapılacağı kişi başta muhatap olmak üzere çeşitli kavramlarla anılmış ve mükellef kavramının dışına çıkıldığı görülmektedir. Bu noktada tebliğ yapılabilecek kişilerin doğru anlaşılması, usulüne uygun bir tebliğin ilk şartıdır. Muhatap kavramının dar yorumlanması ya da geniş yorumlanması uygulamada tebliğe konu hükümlerin yanlış anlaşılmasına neden olacak ve usulsüz tebliğin önü açılacaktır. Bu nedenle çalışmamızda tebliğ usulünün gerekliliğine kısaca değindikten sonra usulün yerine getirilmesinde ilk şart olan vergi tebligat hükümlerinde bahsedilen muhatabın doğru anlaşılması için tebliğ yapılabilecek kişiler üzerinde durmaya çalışılmış akabinde son başlıktaki açıklamalara ışık tutması açısından tebliğ muhatabı esasında tebligat usulleri ve bilinen adreslerle ilgili tartışmalı konuları Danıştay ve literatür destekli açıklamalarla aydınlatmaya çalışılmıştır. Son başlıkta ise şekil değiştiren tebligat usulüne örnek teşkil eden işyerinde yapılamayan tebligatların adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresinde yapılması süreci ile ilgili tartışmalı hususları muhatap esaslı olarak ayrıntılı bir şekilde ele alıp Danıştay kararları ve literatür destekli açıklamalarla aydınlatılmaya çalışılmıştır.

## I. VERGİ TEBLİGATLARININ GENEL GEÇERLİLİK ŞARTLARI

Vergiye ilişkin yapılan tarhiyat hakkında mükellefi bilgilendirme işlevi üstlenmiş olan tebligat, usulü bir işlem olup esasa müessir bir hata yapılması halinde hukuki işlemin sonuç doğurmasına engel teşkil etmektedir. Bu yönüyle vergileme sürecinde önemli bir rol üstlenmiştir. Hukuki olarak bilgilendirme ve belgelendirme işlevi gören tebliğ ya da çoğulu tebligat, hukuki bir işlem niteliği kazanabilmesi için ilgili olduğu kanun başta olmak üzere, ikincil mevzuatta yer alan şekil şartlarına sıkı sıkıya bağlı olmak zorundadır. Ancak bu zorunluluk tebligatın Anayasa'da yer alan temel hak ve özgürlükleri ihlal edici bir

nitelikte kazandırmamalıdır[3]. Tebligat işleminde yapılan bildirim işlemi tebligatın amacını temsil ederken, belgelendirme işlemi ise tebligatın usulünü temsil etmektedir ve bu iki işlem birbirine sıkı sıkıya bağlı bir yapı arz etmektedir. Bildirim veya belgelendirme işlemlerinden herhangi birisinin ya da her ikisinin de sakatlığı halinde yapılan işlem yok hükmünde olacak yokluk halinde ise hukuk aleminde işlemin ölü doğduğu kabul edilecek ve işlemin yeniden tekrarlanması gerekecektir[4]. Eğer idare yok hükmünde olan tebligat işlemine dayanarak icrai nitelikte işlemlerde bulunmuşsa yapılan bu işlemler hukuka aykırı bir işlem olacaktır[5]. Tebligat işleminin usulüne uygun bir şekilde yapılabilmesi için bilgilendirme ve belgelendirme yükümlülüğünün iyi bir şekilde irdelenmesi ilgili kanunda yer alan şekil şartına tam olarak uyulması gerekir[6].

Tebligatlarda usul ve esasa ilişkin işlemlerde sorumluluk posta memuru ile birlikte idarenin sorumluluğundayken, 108.maddeden kaynaklı olan tebligat içeriği ile ilgili esasa ilişkin hatalarda ise idarenin sorumluluğu ön plana çıkmaktadır[7]. Geçerli bir tebligat yapılması halinde tebliğe bağlı süreler işlemeye başlayacak olup, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı işlemlerde dava açma süresi tebliğden itibaren 30 gün, idari uyuşmazlıklardan kaynaklanan işlemlerde tebliğ tarihinden itibaren 60 gün ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'dan kaynaklanan uyuşmazlıklarda ödeme emri tebliğine karşı açılacak davalarda ise tebliğ tarihinden itibaren *on beş gün* olarak hüküm altına alınmıştır.

Bir işlemin kurucu unsurlarından olan şekil ve usule ilişkin işleme unsurların varlığı ile tebligat geçerliliğini kazanmaktadır. Ancak tebligat işlemlerinde önemli olan bir diğer husus ise tebligatın içeriğini oluşturan

3 ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, 2006, s. 103.

4 YÜCE Mehmet ve ÇELİK Muhammed, **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 4.

5 GÜNDAY Metin**, İdare Hukuku**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 149.

6 Yargıtay HGK, T. 01.02.2012, E. 2011/753, K. 2012/46; Tebligatla ilgili 7201 Sayılı Tebligat Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Tüzük hükümleri tamamen şeklidir. Kanun ve Tüzüğün amacı tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusuyla ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanmasıdır. Hal böyle olunca, yasa ve tüzük hükümlerinin en ufak ayrıntılarına kadar uygulanması zorunludur. Kanunun ve Tüzüğün belirlediği şekilde yapılmamış ve belgelendirilmemiş olan tebligatların geçerli olmayacağı Yargıtay içtihatlarında açıkça vurgulanmıştır. Tebligat Kanunuyla Tüzüğü'nde öngörülen şekilde işlem yapılmış olmadıkça tebliğ memuru tarafından yapılan yazılı beyan onun mücerret sözünden ibaret kalır ve dolayısıyla belgelendirilmiş sayılmaz.

7 Ayrıntılı bilgi için bknz; Yüce ve Çelik, a.g.e., ss. 163- 219.

daha çok tebliği çıkaran idarenin sorumluluğunda olan tebligatın esasına ilişkin işlemlerdir. Hukuken tebligat işleminin şekil ve usule ilişkin bir eksiklik barındırmaması şartıyla içeriği ile ilgili olup tebligatın esasına etki etmeyen hatalar ile yapılan tebligatlar yok hükmünde olmayıp hukuki geçerliliklerini korumaktadırlar. Fakat *mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut tebligatın görevli bir makam tarafından çıkarılmamış olması* hallerinin vergilendirme işlemlerine ait tebligatlarda esasa ilişkin hatalardan olduğu kabul edilerek yapılan tebligatın hükümsüz olduğu kabul edilmiştir (VUK. 108.md.).

Vergiye ilişkin tebligatlarda Vergi Usul Kanunu esas alındığından tebligatın hükümsüzlüğü sonucunu doğuracak hatalar bunlardan ibarettir. Bunun dışındaki diğer haller tamamen yoruma dayalı olup uygulamada beraberinde bir takım sakıncaları doğurma riski taşımaktadır. Mesela vergi tebligat işlemlerinde Vergi Usul Kanunu 108. maddesine göre esasa ilişkin hatalardan kabul edilmiş olan hallerden birisinin gerçekleşmesi halinde, 7201 sayılı Kanun'un 51.madde hükmüne dayanarak 32.maddesi esas alınarak tebliği muhatabın öğrenmiş olmasının tebliğin geçerli olarak kabul edilmesi için yeterli olduğu görüşünü kabul etmek mümkün gözükmezken, VUK 108.madde de yazılı haller dışında kalan hallerin gerçekleşmesi halinde *tebliğin muhatap tarafından öğrenmiş olmasının* tebliğin geçerli sayılması için yeterli bir neden olarak kabul edilmesi gerektiği kanısındayız. Nitekim örnek Danıştay kararında görüşümüzü destekler nitelikte olup, VUK 108.maddesinde esasa etkili hata halleri içerisinde yer almayan *"vergi inceleme raporunun kendisine tebliğ edilmediği"* nedeniyle tebliğin geçersiz sayılması gerektiğine yönelik başvuruyu 7201 sayılı Kanunun 51.madde hükmünden yola çıkarak 32.madde hükmüne dayanarak reddetmiştir[8].

Bununla birlikte bazı Bölge İdare Mahkemesi (BİM) kararlarında[9] *"tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığını içermesi nedeniyle savunma hakkının bir parçası"* olduğu gerekçesi ile takdir komisyonu kararları, vergi inceleme raporları ve/veya vergi tekniği raporlarının ihbarname

8 24.6.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan DVDDK, T19.2.2020 tarihli ve E. 2020/9, K. 2020/2; Benzer karar ve açıklamalar için Bknz; Danıştay 9.D, T.01.11.2017, E. 2016/1068, K. 2017/7390; Yüce ve Çelik, a.g.e., s. 166.

9 Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, T. 11.10.2018, E. 2018/957, K. 2018/841; T. 30.05.2017, E. 2017/857, K. 2017/919; T. 31.05.2017, E. 2017/992, K. 2017/937; T.28.02.2018, E. 2018/201, K. 2018/209; T.18.07.2018, E. 2018/639, K. 2018/659.

ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etki bir şekil hatası olduğu düşüncesini savunmaktadır. BİM'in savunma hakkının bir parçası olarak gerekçelendirdiği bu kararları her ne kadar hakkaniyete uygun olsa da bu kararların Kanunun ruhuna aykırı düşen ve yorum sınırını aşan kararlar olduğu kanaatindeyiz. Bu görüşü savunmamızın temel nedeni Vergi Usul Kanunu Hatalı Tebliğler yan başlıklı 108.maddesinde kanun koyucu tereddüde yer vermeyecek şekilde esasa etkili şekil hatalarını saymak suretiyle açıklamasıdır. Nitekim Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 19/02/2020 tarihli kararı da benzer görüşleri taşımaktadır[10]. Eğer uygulamada mükelleflerin kendilerine yapılan tebliğlerde ne ile itham edildiklerinin yargı yoluna başvurulmadan önce[11] öğrenilmesine imkân tanınarak hak arama özgürlüklerine katkı sağlanmak isteniyorsa kanaatimize göre VUK 108.madde hükmünde bir düzenleme yapmak suretiyle bu sorun çözülebilecektir. Düzenleme *"takdir komisyonu kararları, vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu gibi tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklama içeren belgelerin tebliğe eklenmemesi vesikayı hükümsüz kılar"* gibi bir cümle ile yapılabilir. Böylece hem sayılan belgeler hem de hali hazırda kullanılan ve ileride yapılacak değişikliklerle benzer özellikleri taşıyan belgelerinde eksikliği halinde "gibi" ifadesinden yola çıkarak uygulamada yaşanan karmaşanın önüne geçilebilecektir.

Sonuç olarak hali hazırdaki Vergi Usul Kanunu "Hatalı Tebliğler" yan başlıklı 108.maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde *takdir komisyonu kararları, vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu gibi* belgelerin tebliğe eklenmemesinin esasa etkili şekil hatasına sebebiyet

10 Vergi Usul Kanunun vergi tarhını tanımlayan 20.maddesi ile tebliği tanımlayan 21.maddesindeki düzenlemelerden, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tarh ve ceza kesme işlemleri olmayıp idarenin yaptığı bu işlemleri duyuran bilirimler olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle verginin tarhı ve cezanın kesilmesine ilişkin idari işlem, işlemin duyurulmasına yönelik ihbarname ile bunun tebliğinden ayrı düşünmek gerekmektedir. Bu durumda VUK 108.maddesinde ihbarnameyi hükümsüz kılan haller arasında vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi hususunun sayılmamıştır. Bu düzenlemeler karşısında VUK 35.maddesinde ihbarnamede yer alması gerektiği belirtilen hususlardan herhangi birisinin eksik olmasının, Kanunun 108.maddesinde belirtilen hallerden birisini oluşturmamak şartıyla ihbarnameyi hükümsüz kılacağından bahsedilemeyecektir (24.6.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan DVDDK, T.19.2.2020 tarihli ve E. 2020/9, K. 2020/2).

11 Metin içerisinde bahsi geçen 19.02.2020 tarihli DVDDK kararında her ne kadar mükellefin yargı yoluna başvurması ile zaten ne ile itham edildiğini öğrenmesinde bir engel olmadığı görüşü olsa da VUK 108.madde hükmünde yapılacak bir düzenleme mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan önce ne ile itham edildiklerini önceden öğrenmelerini sağlayacağı için belki de birçok mükellefin yapılan işlem karşısında ikna olmasına neden olacak bu durum ise yargısal yollar üzerindeki başvuruları da hafifletecektir.

vermediği kanaatinde olsak da mükelleflerin hak arama özgürlüklerine katkı sağlanması ve mükellef odaklı bir anlayışın vergileme sisteminde geliştirilmesi amacıyla ilgili Kanun hükmünde yukarıda açıkladığımız düzenlemenin yapılması kaydıyla *takdir komisyonu kararları, vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu gibi* belgelerin eklenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## II. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT MUHATAPLARI

Tebligat işleminin geçerli olabilmesi için usul ve şekil şartlarının belirlenerek tebligatın geçerli bir şekilde yapılabilmesinin ilk şartı *tebligat muhatabı*nın doğru tespitidir. Vergi hukukuna tabi olan tebligat işlemlerinde *gerçek kişiler, tüzel kişiler ve kişiliği bulunmayan cemaatlere* tebligat yapılabilmektedir. Bu kişilere yapılacak tebligatlarda öncelikli amaç *tebliğin muhatabına yapılması*dır. Tebliğ muhatapları ise tebliğe konu verginin mükellefi, bu mükelleflerin kanuni temsilcileri, umumi vekilleri, VUK'un 8.maddesinin 4.fıkrasında yer alan *"mükellef tabiri vergi sorumlusunu da kapsar"* ifadesinden yola çıkarak vergi sorumluları ve vergi cezası kesilenlerdir (VUK 94.md.). Vergi cezası kesilenler açısından mükellef veya vergi sorumlusu olmayan ancak ceza muhatabı olan küçük ve kısıtlı gerçek kişilerde *veli, vasi, kayyım* (VUK 332.md.) tebliğin muhatabı olarak kabul edilmektedir. Veli, vasi veya kayyımın birden fazla olması durumunda ise tebliğ bu kişilerden yalnız birisine yapılması ile geçerli olmaktadır. Ancak tebliğ konusu iş için ayrı bir veli, vasi veya kayyım atanmış ise tebliğ bu kişilere yapılmak suretiyle geçerli olacaktır (VUK 95.md.).

Tüzel kişilerde kanuni temsilciler ve tüzel kişiliği bulunmayanlarda ise idare edenler tebligatın muhatabıdırlar. Tüzel kişilere yapılacak tebligatlarda *başkan, müdür veya kanuni temsilciler* tebliğ muhatabıdır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bu kişilerden birisine yapılmış olması yeterlidir. Vakıflar, cemaatler ve iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde *idare edenler veya temsilciler* tebligat muhatabı olmaktadırlar (VUK 94.md.). Adi ortaklıkta vergilendirme açısından gelir vergisi stopaj ve katma değer vergisi gibi bir takım vergiler ortaklık adına mükellefiyet tesisine tabiyken diğer vergilendirme kalemlerinde ise mükellefiyet ortakların hisseleri oranında kendi üzerlerinde doğmaktadır[12]. Bu nedenle tebligat muhatabı da *gelir*

12 Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, T. 06.01.2012, **İş Ortakları ve Adi Ortakları Vergilendirme ve Belge Düzeni ile ilgili B.07.1.GİB.4.34.19.02 -019.01.12- 55 Sayılı Özelge.**

*vergisi stopaj ve katma değer vergisi gibi bir takım vergilerin yükümlülüğü ile ilgili hususlarda adi ortaklığın kendisiyken diğer vergilendirme hallerinde ise ortakların kendileri*dir[13]. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığı için ortakların sorumluluğu ortaklığı esas alan vergiler bakımından müteselsil, birinci derecede ve sınırsızdır. Bu nedenle ortaklık işlemlerinden kaynaklı olarak ortaya çıkacak vergi cezalarının ortaklık adına tebliği gerekecektir. Ortaklık adına yapılacak tebligat her bir ortağın şahsi olarak dava açmasına engel değildir[14].

Kamu idare ve kurumlarında tebliğ bu idare ve kurumların *en üst amirine veya yardımcılarına ya da en üst amirin yetkili kılacağı memura* yapılmalıdır (VUK 98.md.). Diğer taraftan kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğde ise kıta komutanı veya kurum amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır (VUK 96.md.). Vergi kaçakçılığında ise suça iştirak, teşvik ve yardım hallerinde de bu kişilere vergi cezası kesilebileceği için tebliğ muhatabı olabilmektedirler[15]. Ayrıca vergi daireleri veya inceleme elemanları tarafından üçüncü kişilere yazılan bilgi isteme yazılarındaki kişilerde üzerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmese dahi muhatap olarak kabul edilebilmektedir[16].

Açıklamalardan görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu açısından tebligatın ilk akla gelmesi gereken muhatapları yukarıda açıklanan kişilerdir. Bu kişileri birincil muhatap olarak ifade edebiliriz. Ancak Vergi Usul Kanunu tebligatla ilgili hükümlerine bir bütün olarak bakıldığında Kanunda muhatap kavramı geniş anlamda ele alınmış olup bu kapsam içinde birincil muhatap yanında ikincil muhatap diye adlandırabileceğimiz bir muhatabı da dikkate almıştır. Birincil muhatapları tebligatın adlarına düzenlendiği kişiler olarak anlamak gerekirken ikincil muhatapları ise birincil muhatapların yokluğunda Kanunen tebligatı kabule yetkili kişiler olarak anlamak gerekmektedir. Bu nedenle vergi tebligatlarında ikincil muhatapları da göz ardı etmemek gerekir.

13 Diğer hukuki durumlarla ilgili ayrıntılı bilgi almak için bknz; Yüce ve Çelik, a.g.e., ss. 82- 86.

14 Danıştay 4.D, T. 14.09.1992, E. 1990/1786, K. 1992/3647.

15 ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, ss. 50- 51. Ayrıca bknz; Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Birinci Baskı, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir, 1979, s. 76; Nihat Edizdoğan ve Metin TAŞ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 1993, s. 97.

16 YAPAN Ahmet ve KURU Görkem, "Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanununda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- I, **Vergi Raporu**, Sayı: 179, 2014s. 97.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun 3.maddesi (A) fıkrası ikinci bendinde *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."* ifadesi ile vurgulanmıştır. Vergi Usul Kanununda yapılması gereken öncelikle cümlenin yapısından, kelimelerin dizilişinden, sözcük anlamlarından veya ait oldukları hukuk dalındaki anlamlarından hareketle ilgili hüküm yorumlanmalıdır. Eğer bu yorum uygulamada yeterli olmayacak ise ilgili hükmün kanun sistematiği içindeki yeri, işlevi ve diğer maddeler ve kanunlar ile ilişkisi göz önüne alınmalı ve kanun hükmünün konuluş amacı çerçevesinde hükmün uygulanacağı dönemin şartları ile örtüşür bir şekilde yorumlanması gerekecektir[17].

Vergi Usul Hukukunda yorumun bir yöntem olarak var olduğu açıklamamızdan hareketle VUK 94.maddesi üçüncü fıkrasında *"Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır."* demek suretiyle tebligatın birincil muhatabının bulunamaması halinde ikincil muhatap olarak tebligat yapılabilecek kişiler açıklanmıştır. Bu nedenle bilinen adreslere tebliğ yan başlıklı VUK 100.maddesi *"Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır."* ifadesinde yer alan muhatap kavramından öncelikle birincil muhatap, birincil muhatabın yokluğu halinde ise ikincil muhatap anlaşılmalıdır. Aynı şekilde tebliğ evrakının teslimi yan başlıklı VUK 102.maddesi *tebliğ evrakının muhatabına teslim edileceği* şeklini anlatan birinci fıkra, *muhatabın teslim sırasında tebliğ alındısını imzalamasına* ilişkin usulü anlatan ikinci fıkra ve *muhatabın tebellüğden imtinasını* anlatan üçüncü fıkra da yer alan muhatap kavramları ile öncelikle birincil muhatap, birincil muhatabın yokluğu halinde ise ikincil muhatap anlaşılmalıdır. Ayrıca Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, *tebliğ yapılacak olanların* bu adreste bulunamaması durumunu anlatan dördüncü fıkra ile Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, *tebliğ yapılacak kişinin* adresinde bulunamaması durumları anlatan beşinci fıkrada yer alan *tebliğ yapılacak olanlar (kişiler)* ifadesinden de öncelikle birincil muhatap, birincil muhatabın yokluğu halinde ise ikincil muhatap

17 ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku**, 11.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, ss. 66- 70.

anlaşılmalıdır. Açıklananlar dışında kalan vergi tebligatına ilişkin diğer kanun hükümleri ile fıkralarında yer alan tebliğin muhatabını çağrıştıran tüm kavramlar ise sadece birincil muhatap olarak anlaşılmalıdır.

Tebligata ilişkin Vergi Usul Kanununda muhatap kavramı ile ilgili açıklamalarda görüldüğü üzere tebliğe ilişkin hükümlerin yer aldığı maddelerde tebliğ muhatabı ile ilgili bir kavram kargaşası olup farklı maddelerde tebliğ muhatabı farklı kelimeler ile ifade edilmiştir. Bu kavram kargaşasını çalışmamızda ortadan kaldırmak adına hükümlerde tebliğin muhatabını çağrıştıran tüm ifadeleri anlatan genel tabir olarak muhatap kavramını kullanacağız. Açıklamalarımızdan görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunundaki tebliğe ilişkin hükümlerde tebliğ muhatabı kavramı Kanun hükümlerine göre dar ve geniş anlamlarıyla kullanılmış, kanun koyucu Kanunun 3.maddesi (A) fıkrası ikinci bendi gereğince hükümlerde yer alan muhatapları hükmün lafzı, Kanunun konuluşundaki maksat ve Kanunun ruhunu da dikkate alarak diğer kanun hükümleri ile ilişkilendirip yorumlamamızı ve günün şartlarına en uygun olan usulü takip etmemizi beklemektedir. Mesela, muhatap kelimesini tüm vergi tebligatına ilişkin hükümlerde dar anlamda ikincil muhatabı göz ardı etmek suretiyle anlama yolunu seçersek[18] VUK 102/5. fıkrası işlevini yitirir hale gelecek ve birincil muhatap haricinde ikincil muhataplara tebliğin önü kapanmış ve VUK 94.maddesi son fıkrasında anlatılan ikametgâh adresinde oturanlara tebliğ usulü işlevsiz hale gelmiş olacaktır[19].

## III. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT USULLERİ VE BİLİNEN ADRESLER

Vergi Usul Kanununun *"Tebliğ esasları"* yan başlıklı 93.madde ve *"Elektronik ortamda tebliğ"* yan başlıklı 107/A. maddeleri gereğince tebligat muhatabına, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunun hizmetten faydalanarak e-tebligat adresi alınmışsa *öncelikle elektronik ortamda veya adresi bilinenlere posta yoluyla* yapılabilmektedir. Tebligat adresleri bilinmeyenlere, VUK 101.maddenin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde açıklanan en son bilinen adreste tebliğ yapılamaması üzerine muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi de

18 VUK 94. maddesi gereğince, "muhataptan, mükellefler ile bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya vergi cezası kesilenler, tüzel kişilerde ise, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinin anlaşılması gerektiği" (Danıştay 9.D, T.28.12.2010, E. 2008/6070, K. 2010/7052).

19 Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın VUK 102.madde son fıkrası gereğince yayınladığı **485 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği** 3.2.maddesinde görüşümüzü destekler niteliktedir.

bulunmayanlara, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmayanlara, ikametgâhında tebliğe çıkılmasına imkân bulunmayanlara veya tebliğe imkân olmayan diğer haller gerçekleşenlere ise son çare olarak ilan yolu ile tebligat yapılabilmektedir. Muhatabın kabul etmesi şartıyla tebliğin daire veya komisyonda yapılmasına da herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine *memur vasıtasıyla* da yaptırmaya yetkili kılınmıştır (VUK 107. md). Tebliğ işleminin gerçekleştirilmesinde muhataba ait bir e-tebligat adresi mevcut ise VUK 93.madde hükmünde yer alan tebliğ usulleri dikkate alınmaksızın öncelikle Gelir İdaresi Başkanlığından alınmış olan e-tebligat adresine tebliğe çıkılmalıdır[20]. Muhatabın elektronik adresine tebliğin ulaşmasını izleyen beşinci günün sonunda tebliğ yapılmış kabul edilmektedir (VUK 107/A). Elektronik tebligat adresi kullanma zorunluluğu olanlar ile isteğe bağlı olarak elektronik tebligat adresi almış olan kişilere yapılacak tebligatlarda elektronik tebligat yolu seçimlik bir yol olmayıp öncelikle bir zorunluluktur[21]. Herhangi bir nedenle muhatabın elektronik tebligat adresine tebligat yapılamaması veya elektronik tebligat adresi olmaması halinde VUK 93.madde hükmünde yer alan usullerle tebligata devam edilecektir.

Vergi Usul Kanununa göre yapılacak tebligatlarda *tebliğin yurtiçi mi yoksa yurtdışı tebligatı mı konu aldığı öncelikle tespit edilmesi gereken husus*tur. Bu hususun tespitinde ise tebliğin muhatabı ana rol oynamaktadır. Tebliğ muhatabı kişinin bilinen adresi yurtiçi bir adres ise tebliğ, yurtiçi tebligat usullerine göre, yurtdışı bir adres ise tebliğ, yurtdışı tebligat usullerine göre yapılacaktır. Vergi Usul Kanunu 93.maddesi çerçevesinde yapılacak yurtiçi tebligatlarda esas tebligat usulü *ilmühaberli taahhütlü posta yoluyla* yapılacak tebligattır. Bu tebligat yöntemine göre tebliği çıkarmaya yetkili idare tarafından tespit edilen muhatabın VUK 101.maddesi birinci fıkrası (1) ve (2) numarada yazılı bilinen en son adresine tebliğe çıkılmaktadır (VUK 99.md). Tebliğin muhatabına ulaşması ve tebliğin yapılması ile birlikte hak kazanma veya hak kaybına yönelik süreler işlemeye başlamış olmaktadır (VUK 100.md).

Tebligat işleminde tebliğin muhatabına zamanında ulaştırılması hususunda oldukça önemli olan bilinen adresler VUK'un 101.

20 7201 sayılı Tebligat Kanunu 7/a maddesi hükümleri çerçevesinde alınacak elektronik tebligat adresine vergi tebligatının yapılması mümkün değildir. 213 sayılı kanunun 107/A ve bu kanunun bir sonucu olarak yayımlanan 456 sıra no'lu tebliğe uygun olarak temin edilmiş bir elektronik tebligat adresi (Ayrıntılı bilgi için bknz; Yüce ve Çelik, a.g.e., ss. 132- 143 ).

21 YÜCE ve ÇELİK, a.g.e., s. 149.

maddesinde sayılmak ve sıralanmak suretiyle açıklanmıştır. Bu nedenle bilinen adresin tespitinde herhangi bir ihtilafa yer bırakmaksızın sırasıyla bilinen adreslerin takibi yapılarak tebliğe çıkılması gerekmektedir. VUK 101.maddesine göre bilinen adresler;

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

3. Adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi,

(1) ve (2) numarada yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak *makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve öncelikle bu adreste* tebligat yapılır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu *adresinde bulunamaması, geçici olarak adresten ayrılması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde* durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda tebliğ (3) numarada yazılı adres kayıt sisteminde yer alan gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. İşyeri adresi olmayanlara ise, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde tebliğ yapılır (VUK 101-102.md.). Adres kayıt sistemine dayalı olarak adrese tebliğe çıkılması halinde, tebliğ muhatabı *geçici veya sürekli*[22] *olarak* tebliğ adresinde değilse, *ikametgâh adresinde oturanlardan*[23] görüşüne

22 Vergi Usul Kanunu 102/5.maddesindeki parantez içi *"Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir."* ifadesinden yola çıkarak *geçici veya sürekli* ifadesi kullanılmıştır.

23 Her ne kadar kanunda *"adreste bulunanlar"* ifadesini kullansa da birçok mahkeme kararı (Danıştay VDDK, T: 18.09.2019, E. 2018/344, K. 2019/621, Danıştay 4.D, T.13.02.2002, E.2001/4553, K.2002/541; Danıştay VDDK, T.14.12.2016, E. 2916/1294, K. 2016/1272; Danıştay 4.D, T.25.09.2002, E.2001/2226, K.2002/2990; Danıştay VDDK, T.06.11.1998, E.1997/161, K.1998/318; Danıştay 10.D, T.30.11.1987, E.1987/317, K.1987/1924; Ancak adreste bulunanlara tebligat yapılabilmesi için o adreste ikamet etmelerinin şart olmadığını savunan Danıştay kararları da vardır (Danıştay 4.D, T.05.11.2007 E.2006/4303, K.2007/3365; Danıştay 9.D, T.28.02.1984, E.1983/4671, K.1984/1451; Danıştay 7.D, T.12.02.2002, E.2000/8570, K.2002/527) ve doktrinde (Şenyüz, a.g.e., s. 124; Ejder Yılmaz ve Tacar Çağlar, Tebligat Hukuku, Yenilenmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 774. Bu hususta Özbalcı ve Ürel ikametgahta bulunanlara tebliğ için bunları aile ferdi veya sürekli mükellef ile oturma şartı olmadığını

nazaran on sekiz yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmayan birisine yapılabilecektir. Tebliğin bu kişilere yapılması ile hüküm ve sonuç doğuracak tebliğ işlemi gerçekleşmiş olmaktadır.

Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda *tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte* yapılmış sayılır (VUK 102.md.). Her ne kadar VUK 102.madde tebellüğden imtina hususunda sadece muhatap kavramını kullanmış olsa da uygulamada ikametgâh adresinde oturan kişiler de tebellüğden imtina edebilmektedirler. Bu hususta 7061 sayılı Kanun ile 102.madde hükmü ile yaşanan değişimden önce *"öne bırakma usulünün"* geçerli olduğu dönemde ikametgâh adresinde oturanların tebellüğden imtina halinde kendilerine önlerine bırakmak suretiyle tebligat yapılamayacağı çünkü bu kişilerin kanunda yer alan muhatap tanımı içerinde olmadıkları görüşü kabul edilmiş olsa da[24] 7061 sayılı Kanun ile *"kapıya yapıştırma usulü"* kabul edilmiş olup bu uygulamanın ise 7201 sayılı Kanunun 21.madde hükmüne yaklaştığı görülmektedir. Yaşanan bu değişimden hareketle bazı nedenlerden kaynaklı olarak ikametgâhında oturan kişilerin de tebellüğden imtinası halinde kapıya yapıştırma usulünün geçerli olacağı görüşündeyiz[25]. Ayrıca tebliğin muhatap temelli olduğunu düşünecek olursak VUK 94/2.fıkrasına göre tebliğin mümkün olmadığı hallerde VUK. 94/son. fıkrası dikkate alınarak

savunmuşlardır (Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 287; Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Gözden geçirilmiş ve güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 223.) 7201 sayılı kanununun 51.madde hükmüne dayanarak aynı kanunun 21.madde hükmüne yaklaştığı ve *"adreste oturanlar"* görüşünü benimsediği görülmektedir. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığının 25.12.1980 tarihli ve 101-659/07433 Sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu (1/64)'nun 18.madesi ile kanunun 94.maddesine fıkra eklenmesine ilişkin kanun gerekçesi; yapılan muhatabın bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan birisine mesela aile fertlerinden birisine tebliğ yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Oysa 7201 sayılı Tebligat Kanunu, aile fertlerine imkân vermektedir. Dolayısı ile yapılan fıkra ilavesi, adli ve diğer bilumum tebliğlerde geçerli bir esasın mali tebliğlere de teşmilinden ibarettir.

24 Vergi Usul Kanunu 102.madde eski hükmüne göre muhatap tebellüğden imtina ederse *"önüne bırakılmak suretiyle"* tebliğ işleminin yapılmasına imkân tanınmaktadır. Ancak burada VUK 94. maddesi gereğince, "*muhataptan, mükellefler ile bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya vergi cezası kesilenler, tüzel kişilerde ise, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinin anlaşılması gerektiği"*, bu nedenle ikametgâh adresinde oturan kişilerin tebellüğden imtina etmeleri halinde önüne bırakılmak suretiyle tebliğin yapılamayacağı görüşü yer almaktaydı (Danıştay 9.D, T.28.12.2010, E. 2008/6070, K. 2010/7052).

25 Aksi yöndeki görüş için bknz; AYYILDIRIM Kadir, *Vergi Hukukunda Tebligat*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, ss. 180- 181.

tebliğe çıkılmalıdır. Devamında ise bilinen adresler yan başlıklı 101. madde hükümleri esas alınmalıdır. Tebligat teslim usulünde ise VUK. 102.madde hükümleri esas alınmalıdır. Bu doğrultuda ilk üç fıkra ile ilişkili olan 102/4. ve 102/5.madde usulü takip edilecektir. Bu kapsamda 102/4.fıkra da yer alan *"tebliğ yapılacak kişinin adreste bulunmaması"* kavramının tebligat muhatapları başlığında açıkladığımız gibi birincil ve ikincil muhatabı karşıladığı düşünülmektedir. Dikkat edilirse bu hüküm tebliğin teslim edilememesini sadece *"adreste bulunmama"* hali için kabul etmiştir. Bu doğrultuda 102.madde de yer alan *"muhatap"* kavramı da tebligat muhatapları başlığında açıkladığımız gibi birincil ve ikincil muhatabını kapsayacak şekilde düşünüldüğünde kapıya yapıştırma usulünün ikincil muhataplara uygulanmasında herhangi bir hukuki engel olmayacaktır.

Uygulama da süregelen karmaşıklıkları önlemek adına Vergi Usul Hukukuna tabi tebligatlarda muhatap kavramını yeterince irdelemek gerekmektedir. Bu nokta da tebligat muhatapları başlığında açıkladığımız üzere ikametgâh adresinde oturanlar ile işyeri adresinde memur ve müstahdemler de tebliğin öncelikli yapılması gereken kişilerin yokluğu halinde tebliğe muhatap olabilecek kişilerden olabilmektedirler. Bu nedenle ikametgâh adresinde oturan ile işyerinde memur ve müstahdemler gerekli hallerde tebligata muhatap olabilecek kişilerden ise bu kişilerinde tebellüğden imtina etmeleri halinde VUK 102.madde hükmünün uygulanmasında herhangi bir sakınca olmadığı kanısındayız. Kaldı ki ilgili kanun hükmü ikincil muhataplar denilebilecek ikametgâh adresinde oturanlar ile memur ve müstahdemler ile ilgili ayrıştırıcı bir açıklama yoluna da gitmemiştir. Görüşümüzü destekler bir diğer husus ise VUK 102.madde hükmünün 7061 sayılı Kanun değişikliği ile 7201 sayılı Kanun 21.madde hükmüne yaklaştığı, bu madde hükmünde ise tebligat yapılabilecek ikincil muhataplarında aynı hükme tabi olduğu görülmektedir. Böyle bir durumda muhatap kavramının ikametgâh adresinde oturanları ve işyerinde memur ve müstahdemleri kapsamadığı kabul edilse bile 7201 sayılı Kanunun 51.madde hükmüne dayanarak 21.madde hükmünün vergi tebligatları içinde uygulanmasının iyi niyet kuralı ve usul ekonomisi açısından yerinde olacağı görüşünü savunmaktayız.

Tebliğ muhatabının olduğu adreste *geçici veya sürekli olarak kimsenin bulunmaması durumunda ise*, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak

münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula 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 hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise *on beşinci günde* tebliğ yapılmış sayılır (VUK 102.md. )

## IV. İŞYERİNDE TEBLİĞ YAPILMA İMKÂNI OLMAYAN TEBLİGATLARIN DURUMU

İşleri ile ilgili olan ve iş yeri adresleri ikametgâh adreslerinden ayrı olan muhataplara öncelikle işyeri adresinde tebliğ yapılması gerekmektedir. Tebliğ yapılacak adresin VUK.101.maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adresleri dikkate alınarak bilinen en son adrese tebliğe çıkılmalıdır. Bilinen en son adreste tebligat muhatabının varsa kendisine yoksa memur ya da müstahdemlerinden birisine tebliğ evrakını içeren zarfın posta memuru tarafından verilmesi ve muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza imzalanması ile tebligat işlemi tamamlanmış olmaktadır (VUK 102/1.md). Tebligat muhatabının şirketin bilinen en son işyeri adresinde bulunmadığı, *işyeri adresinde başka bir şirket ticari faaliyette bulunduğu ya da işyerinin boş olduğu görülür ve muhatabın yeni adresi tespit edilemezse* bu hususlar tebliğ alındısına şerh edilerek tebliğ alındısı vergi dairesine iade edilmelidir. Bunun üzerine VUK.101.maddesinde yer alan birinci fıkrasının (3) numaralı bendi gereğince tebliğin muhatabın 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılması gerekmektedir.

Tebliğ, muhatabın adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine yapılmaya çalışılırken adreste muhatabın kendisinin olması durumunda muhatabın kendisine tebligat muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle yapılacak tebliğ ile geçerlilik kazanacaktır[26]. Ancak tebligat adresinde muhatabın kendisi değil de ikametgâhında oturan birisi varsa ve tebliğden imtina etmeksizin "*muhatabın evde olmadığını, seyahate çıktığını ya da yurtdışı iş*

26 Tebliğ mazbatası üzerindeki *"teslim alan"* bölümündeki imzanın aksi kanıtlanıncaya kadar muhatabına ait olduğunun kabulü gerekmektedir (Danıştay 3.D, T. 16.02.2017, E. 2016/15452, K. 2017/898).

*gezisinde olduğunu"* beyan ederse posta memuru tarafından belirtilen ifadelerin şerhi düşülüp ikametgâh adresinde oturana tebliğ alındısının imzalatılıp tebliğ evrakının teslimi ile tebligat süreci tamamlanmış olmaktadır[27]. Ayrıca burada açıklama da fayda var ki eğer ikametgâh adresinde oturan kişi tebliği tebellüğden imtina etmiş olsaydı bu hususta da önceki başlıkta açıkladığımız gibi VUK 102.madde hükmü gereğince *"kapıya yapıştırma usulü"* takip edilerek tebligat işlemi tamamlanabilecekti. Tabi ki süreç içerisinde yapılacak tebligatın bir işyeri tebligatı olması hasebiyle VUK'un *"tebliğ yapılacak kimseler"* yan başlıklı 94.maddesinin ikinci fıkrası gereğince tebliğin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine eğer bu kişiler yoksa işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birisine yapılması beklenirdi ancak işyeri adresinde işyerinin bulunmaması ve adresinin tespitinin sağlanamaması nedeniyle VUK 101/3.maddesinden yola çıkarak (3) numaralı fıkra hükmü gereğince tebliğ yapılmıştır.

27 Bu hususta *Danıştay 3.D, T. 27/01/2020, E. 2016/8326, K. 2020/294* aksi yöndeki görüşlerinden birisi *"İkamet adresinde yapılacak tebliğ" ifadesi, 1.fıkranın da işaret ettiği gerçek kişilere tebligat yapılamaması halini düzenlemektedir. Tüzel kişiler yönünden ise "işyerinde", "tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması", "memur veya müstahdem" kriterlerinin esas alınması gerekmekte olup, düzenlemeden; tüzel kişilerle ilgili tebliğin, tüzel kişilerin temsilcilerinin ikamet adreslerinde yapılabileceği gibi bir sonuç çıkarılması mümkün değildir. Buna göre tüzel kişilerde asıl muhatap, yasal temsilcilerdir. Bu temsilciler mutad iş saatlerinde "işyerinde" bulunamadıkları veya tebligatı bizzat alamayacak durumda oldukları takdirde "orada hazır bulunan" "memur veya müstahdemlere" tebliğ yapılması, bu şekilde işyerinde tebligat mümkün olmaması halinde ilan yoluyla tebliğ yoluna gidilmesi gerekmektedir."* şeklinde açıklanmıştır. Ancak açıklanan ifadelerden yola çıkarak bir değerlendirme yaptığımızda Danıştay 3.D'sinin tebliğe ilişkin usul ve esasları dikkate alırken VUK 3.maddesinde yer alan yorum ilkesini dikkate almaksızın tebliğe ilişkin 93- 108. madde de yer alan tüm hükümlerin birbirleri ile olan ilişkisini lafzı ve ruhu ile bir bütün olarak dikkate almadığını görmekteyiz. Nitekim Bilinen adresler yan başlıklı 101.madde hükmünde üçüncü ve dördüncü fıkrada açıkça *"İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin **adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde** yapılır. İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, **doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde** yapılır."* demek suretiyle adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine doğrudan atıf yapılmıştır. Öncelikle Danıştay 3.D'nin açıklamalarından bu hususu dikkate almadığı görülmektedir. Adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılması ile birlikte ise, tebligat usulü artık işyerinde tebligat usulünden çıkarak ikametgâh adresinde tebligat usulüne dönüş olacak ki bu durumda ikametgâh adresinde tebliğ usulü şartlarının geçerli olmamasını gerekli kılacak Kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda yerleşim yerine yapılacak tebligat işleminde ikametgâh adresinde muhatabın kendisine, kendisi yoksa tebliğ alındısına imza ile şerh düşülmek kaydıyla ikametgâh adresinde oturanlardan birisine tebligat yapılmasında herhangi bir usulsüzlük bulunmamaktadır. Muhatabın VUK 101.maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa VUK 101.maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa ya da başkaca nedenlerden dolayı tebligat yapılmasına imkân bulunmazsa ilanen tebligata çıkılabilmektedir. Tüm bu hususlarla ilgili çalışmamızın içerisinde ayrıntılı açıklamalara değindiğimiz için burada tekrar açıklanmamıştır.

Tebliğ yapılacak kişi *gerçek kişi ise*, kendisinin adres kayıt sistemindeki adresinde kendisine ya da ikametgâh adresinde oturan, bariz bir surette ehliyetsiz bulunmayan ve görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmayanlara[28] yapılan tebliğ ile tebligat geçerlilik kazanacaktır[29]. *Tüzel kişilerde* bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılmalıdır. Burada ikametgâh adresinde çıkılan tebliğde tebliğ muhatabı kişinin kendisinin bulunması halinde tebliğin kendisine yapılması ile tebligat geçerlilik kazanacaktır. Ancak tebligat muhatabının kendisi olmayıp da ikametgâhta oturanlardan herhangi birisinin varlığı halinde posta memurunun nasıl bir yol izlemesi gerekmektedir? Bu hususta VUK 101.madde son fıkra hükmünde tüzel kişilere işyerinde tebligatın yapılamaması halinde adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde, *"tüzel kişilerde …. birinin ….. herhangi birinin"* ifadesinden yola çıkarak aynı derece de temsile yetkili birden fazla kişinin varlığı halinde *herhangi birisinin adres kayıt sistemindeki yerleşim yerine tebliğe çıkılabilmesi* ile artık *öncelikli tebliğ muhatabı* adres kayıt sistemi ile yerleşim yeri tespit edilen ve ikametgahına tebliğe çıkılan kişi olacaktır. Burada tebliğin ikametgâhta yapılacak olması nedeniyle niteliği itibariyle işyerine tebligat usulünden ikametgâh adresine tebligat usulüne geçmesi nedeniyle tebligatın ikametgâhta oturanlardan herhangi birisine yapılmasında sakınca bulunmamaktadır[30]. Yani ikametgâh adresinde muhatabın kendisine tebligat yapılamayınca ikametgâh adresinde oturanlardan birisine tebligat yapılmayarak; VUK 101.madde son fıkra hükmünden yola çıkarak tüzel kişilerde diğer başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birine, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenlerden diğerine adres kayıt sistemini esas alarak yerleşim yerleri adreslerine tekrar tebliğe çıkılması hem usul ekonomisi hem de hukuki açıdan gerekli değildir.

İşyeri tebligatının tebliğ muhatabına VUK 101/3.fıkrası gereğince adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde ikametgâh

28 Kendisine tebliğ yapılan şahsın adreste oturduğu ve görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmadığı yönünde bir ifadeye yer verilmeden yapılan tebligatta hukuka uygunluk bulunmamıştır (Danıştay VDDK, T. 18.09.2019, E. 2018/344, K. 2019/621).

29 VDDK, E. 1997/161, K. 1998/318, T. 6.11.1998; VDDK, T.29.03.2017, E. 2017/95 K. 2017/157; VDDK, T. 13.12.2017, E. 2017/536 K. 2017/629

30 Nitekim bu husus Gelir İdaresi Başkanlığı'nın VUK 102.madde son fıkrası gereğince yayınladığı **485 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ**i 3.2.maddesinde de benzer şekilde vurgulanmıştır.

adresine tebligat usulü ile yapıldığı sırada ikametgâh adresinde oturan kişi *"muhatabın yurtdışında olduğunu"* beyan ederse ve bu beyan da posta memuru tarafından tebliğ alındısına şerh ve imza ettirilerek bu beyana rağmen tebliğ ikametgâh adresinde oturana tebliğ edilirse, kanaatimizce tebligat usulüne uygun yapılmış sayılacaktır. Yurtdışından dönen muhatap kendisinin yurtdışında olduğunun beyanının ikametgâh adresinde oturan tarafından yapıldığını[31] ve yurtdışı adresi beyan edilmesine rağmen ikametgâh adresinde oturana tebliğ yapıldığı ancak kendisine *yurtdışı tebligat usulü* ile yurtdışı adresine tebligat yapması gerektiği yönünde bir iddia da bulunması halinde bu iddia geçerli olmayacaktır. Nitekim öncelikle muhatabın yurtdışı adresine tebliğe çıkılabilmesi için VUK 101.maddesi birinci fıkrasında yer alan (1) veya (2).bentlerden en son bilinen adresin yurtdışı kaynaklı bir adres olması gerekirdi eğer bu adreslere göre tebligat yapılamıyorsa (3) numaralı bentte yer adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinin yurtdışı kaynaklı bir adres olması gerekirdi. Eğer yurtdışı adres ya da diğer adresler VUK 101.madde birinci fıkra hükümleri içerisinde yer alan adresler içerisinde yer almıyorsa diğer yollarla tespit edilecek adresler açısından tebliği çıkaran idarenin o adreslere tebliğ yükümlülüğü yoktur. Kaldı ki VUK 101.madde birinci fıkra hükmü gereğince *"Bilinen iş yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."*. Ayrıca her ne kadar mükelleflerin yerleşim yeri adresi değişikliklerini vergi dairesine bildirme zorunluluğu kaldırılmış olsa bile[32], adres kayıt sistemi çerçevesinde *5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu- Bildirim süresi ve güncelliği yan başlıklı 50.madde hükmü* gereğince muhatap uzun süreli yurtdışı çıkışlarında yurtdışı adresini adres kayıt sistemine bildirmiş olmalıdır. Eğer bir muhatap bu koşullarla yurtdışı adresini bildirmiş olursa bilinen en son adres olarak kendisine *yurtdışı tebligat usulüne göre* tebligat yapılabilirdi.

İkamet adresinde kimsenin olmaması halinde 213 sayılı Kanunun 94

31 Bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın VUK 102.madde son fıkrası gereğince yayınladığı 485 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 101.madde hükmünü açıklayan *"Bilinen işyeri ve yerleşim yeri adresleri"* yan başlıklı 2.1.maddesinde yer alan *"İlgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen"* adresin bilinen işyeri adresi olarak kabulüne ilişkin açıklamadaki *"ilgili"* kavramı aynı maddenin birinci fıkrasında yer alan ilk *bentteki "Mükellef tarafından…."* İfadesinden anlaşılacağı üzere vergi mükellefinin imzasına dayanan beyanına ilişkindir.

32 Bu yükümlülüğün kaldırılma sebebi 7061 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri (ikametgah) adresinin bilinen adresler arasına dâhil edilmesidir (Ayrıntılı bilgi için bknz; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın VUK 102.madde son fıkrası gereğince yayınladığı 485 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2.1.madde hükmü).

üncü maddesi kapsamında ***tebliğ yapılacak olanların (muhatap ve ikincil muhataplar)*** *geçici ayrılmalarda dâhil yerleşim yeri adresinde bulunmamaları halinde*, bu durum posta memuru tarafından tebliğ üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı tebliği çıkaran idareye iade edilir. Böylece kapıya yapıştırma usulü terk edilmiş olmaktadır. Tebliği çıkaran idare, tebliğ evrakının kendisine ulaşması ile tebliğ konusu işlemin özelliğini de dikkate alarak (zamanaşımı süresi gibi) yeniden tebliğe çıkacaktır. İkinci kez çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse tebliğ evrakının tebliği çıkaran idareden teslim alınabileceği şerhi içeren tebligat pusulası kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ evrakı tebliği çıkaran idareye iade edilecektir. Bu tarihten itibaren *on beş gün içinde* tebliğ evrakının muhatabı tarafından alınması halinde alındığı tarihte, bu süre içerisinde alınmaması halinde ise pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihi izleyen *on beşinci günde* tebligat yapılmış sayılacaktır (VUK 102/5. md). Tabi ki burada *tebliğin muhatabı tarafından alınması* hususuna da dikkat etmek gerekir dikkat edilirse tebligat işlemi yeni bir usule geçerek tebliğin muhatabı tarafından daireden veya komisyondan tebliğ evrakını alması hüküm altına alınmakta böylece tebliğ ikametgâh adresinde tebliğ usulünden *dairede veya komisyonda tebligat usulü*ne dönüşmektedir. Bu noktada dairede ve komisyonda tebliğ usulüne baktığımızda ise tebliğ evrakını almaya yetkili olan sadece muhatabın kendisi olup ikincil muhatapların tebliğ evrakını daire veya komisyondan talep etmeleri mümkün değildir. Dairede ve komisyonda tebligat usulünü kısaca hatırlamak gerekirse öncelikle muhatabın rızası esas alınmakla birlikte (VUK 94/son.md.) muhatabın kendisine tebligat esas olup ikametgah adresinde ya da işyerinde ikincil muhatap konumunda olan kişilere dairede veya komisyonda yapılan tebligatın usulsüz olduğu yönünde kararlar olduğu da görülmektedir[33].

Muhatabın VUK 101.maddesi kapsamında bilinen bir adresi yoksa aynı maddenin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde açıklanan en son bilinen adreste tebliğ yapılamaması üzerine muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi de bulunmazsa, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, ikametgâhında da tebliğe çıkılmasına imkân bulunmazsa veya tebliğe imkân olmayan diğer haller gerçekleşirse *ilanen tebligat usulü* ile tebliğe çıkılır (VUK 103. md.). İlanen tebligat sürecinde, muhatabın *bir ay içerisinde* vergi dairesine başvurması ya da adres bildiriminde bulunmasıyla tebliğ yapılabileceği

33 Danıştay 4.D, T.12.04.2000, E.1999/3973, K.2000/1473.

gibi muhatap bir aylık süre içerisinde vergi dairesine başvurarak ya da adres bildiriminde bulunarak tebliğ talebinde bulunmazsa *bir ay sonunda* tebliğ yapılmış sayılarak süreç sonlandırılacaktır (VUK 106/3.md.)

**SONUÇ**

Devletin egemenlik gücü çerçevesinde vergi alma süreci vergiyi doğuran olay ile başlamakta ve içerisinde bir dizi süreci barındırmaktadır. Vergilendirme süreci birbirini tamamlayan bir önceki işlem ile bir sonraki işlemin birbiri ile bağ halinde olduğu temel olarak tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını barındırmaktadır. Aşamalar halinde birbirinin devamı niteliğinde işleyen vergilendirme sürecinde verginin mükellefleri açısından verginin doğuşundan kaynaklı olarak çeşitli maddi ve şekli yükümlülükler ortaya çıkmakta ve mükellef bu yükümlülükleri idareden aldığı tebliğler ile yerine getirmektedir. Nitekim idari işlem niteliği taşıyan aşamaların mükellefe bildiriminde rol alan tebliğler çoğulu olan tebligatlar, mükellefler açısından hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idareye karşı hakların kazanılması ve/veya kaybedilmesi hususunda önemli bir rol oynamaktadır. Ayrılabilir işlemler kuramı çerçevesinde değerlendirildiğinde, idari işlem niteliğindeki; mükellef ile ilgili hukuki sonuç doğuracak tarh işlemine karşı ya da tahsil aşamasındaki 6183 sayılı AATUHK çerçevesindeki işlemlere karşı tahsil aşamasında tebliğ ya da tebligat işlemi ile idari ya da hukuki yollar takip edilebilecektir.

Tebligatlar idare ile mükellef arasında oldukça önemli bir yere sahip olması nedeniyle usulüne uygun bir şekilde muhatabına ulaştırılması gerekmektedir. Nitekim usulüne ve şekle uygun olarak yapılmayacak tebligatlar hukuk âleminde sonuç doğurmayacaktır. Usul ve şekil işlemleri öncelikle Vergi Usul Kanunu'na bağlı olarak yapılacak olup, bu kanunda açıklık olmayan hallerde ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu 51.madde hükmü gereğince 7201 sayılı Kanunun genel hükümler başlıklı 1 ila 33.maddelerdeki hükümleri esas alınacaktır. Özellikle Vergi Usul Kanununun hatalı tebliğler yan başlıklı VUK 108.maddesinde şekil hatalarının sınırı çizilmiş olup *"mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da tebliğin görevli bir makam tarafından çıkarılmış olmaması"* esasa müesssir şekil hataları olarak kabul edilmiş bu şekilde yapılan tebliğler geçersiz kabul edilmiştir. İlgili hükümde ifade edilen hususlar haricinde ortaya çıkacak şekil hataları ise esasa müessir şekil hatası olarak kabul edilmeyerek hukuken geçerli bir işlem olarak kabul edilmiştir.

Vergilendirmeye ilişkin tebligat işlemlerinde usul ve şekil işlemlerinin hukuka uygun olarak yerine getirilmesinde idare ile tebliğ memuruna önemli bir görevler düşmektedir. Bu görevlerin en başında ise *tebliğ yapılacak muhatabın doğru tespiti gelmektedir.* Muhatabın doğru tespiti ile birlikte tebligata ilişkin usul ve şekil işlemleri de netleşmekte ve tebliğ sırasında ortaya çıkabilecek karmaşaların önüne geçilmektedir. Tebligat muhatapları Vergi Usul Kanununun tebligata ilişkin hükümlerinde farklı kavramlar ile açıklanmış ve tebliğe ilişkin bazı hükümlerde muhatap kavramının dar yorumlanması beklenirken bazı hükümlerde ise ikincil muhatap kavramını da içine alacak şekilde geniş yorumlanması beklenmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu 3/A.fıkrası ikinci bendi gereğince tebligat hükümlerinde yer alan muhatapları hükmün lafzı, Kanunun konuluşundaki maksat ve Kanunun ruhunu da dikkate alarak diğer kanun hükümleri ile ilişkilendirip yorumlamamızı ve günün şartlarına en uygun olan usulü takip etmemizi beklemektedir. Böylece tebliğe ilişkin uygulamada yaşanan birçok ihtilafında önüne geçilerek geçerli tebligatların yapılmasının önü açılmış olacaktır.

Tebligat muhataplarının doğru tespiti ile önemli aşamaya gelmiş olan tebligatlarda *bir diğer önemli unsur ise tebligat usulleri ve bilinen adresler oluşturmaktadır.* Bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olan adrese öncelikle tebligat yapılmakta ve bu sıra da tebligat usulü belirlenmektedir. Tebligat işlemi belirlenen usule göre yapılacak olursa tebliğin muhataba teslimi ile birlikte tebligat gerçekleşmiş olmakta ve süreler işlemeye başlamaktadır. Ancak tebliğ belirlenen usul ile muhatabına yapılamayacak olursa bu durumda VUK 101.madde hükmü devreye girerek adres kayıt sisteminde tebliğ işlemine geçilecektir. Özellikle işyerine tebligat yapılamadığı için adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yerine tebligata çıkılması ile birlikte öncelikle en başta işyerine tebligat usulü ile başlanan tebligat işleminin artık ikametgâh adresinde tebligat usulüne döndüğü bilinmeli ve usul olarak ikametgâh adresinde tebliğe ilişkin usullerle tebligat yapılmalıdır. Yapılacak tebligatta VUK 102.maddesi beşinci fıkrasında yer alan muhatap kavramı VUK 94.madde üçüncü fıkrası gereğince ikincil muhatapları da kapsayacak şekilde geniş yorumlanmalı ve öylece tebligat çıkılmalıdır. Yapılacak tebligatlarda ikincil muhatabın tebellüğden imtinası halinde tıpkı birincil muhatapta olduğu tebligat kapıya yapıştırma usulü ile yapılmalı ve tebliğ işlemi tamamlanmalıdır. Kaldı ki VUK 102.madde üçüncü fıkra hükmü kapıya yapıştırma usulünde birincil ve ikincil

muhatap ayrımı yapmaksızın muhatap demekle yetinmiştir. Ayrıca VUK 102.madde hükmünün 7061 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte 7201 sayılı Kanun 21.madde hükmüne yaklaşmış olması görüşümüzü destekler niteliktedir.

Adres kayıt sistemi nazara alınarak yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılması üzerine geçici ayrılmalarda dâhil adres kayıt sisteminde kimsenin bulunmaması halinde, ikinci kez aynı adrese tebligata çıkılmakta yine aynı nedenlerle tebligat yapılamaması halinde tebliğin on beş gün içerisinde muhatabı tarafından idareden alınabileceği şerhi düşülerek tebligat pusulası kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ evrakı idareye teslim edilmektedir. Uygulamada bu aşamada da birçok ihtilaflar yaşanmakta muhatap kavramından ne anlaşılması gerektiği ve tebligat usulünün ne olması gerektiği tartışılmaktadır. Bu nokta da sürecin işleyişine dikkatle bakacak olursa tebligat usulünün ikametgâh adresinde tebligattan, daire ve komisyonda tebligata döndüğünü görmekteyiz. Bu nedenle VUK 102.madde hükmünde bu konuya ilişkin tarif edilen muhatap kavramı ve tebligatın yapılma usulünü daire de ve komisyonda tebligatı açıklayan VUK 94.madde son fıkrasından hareketle tespit etmeli ve muhatap kavramından birincil muhatabı, tebliğ de ise birincil muhatabın rızasını arayarak tebligat sürecini sonlandırmamız doğru bir yaklaşım olacaktır.

## KAYNAKLAR

AYYILDIRIM Kadir, **Vergi Hukukunda Tebligat**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

BKKTDB- Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı, 25.12.1980 tarihli ve 101-659/07433 Sayılı 4.1.1961 Gün ve **213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe-Plan Komisyonu Raporu (1/64)**.

EDİZDOĞAN Nihat ve Taş, Metin, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 1993.

GİB- Gelir İdaresi Başkanlığı, 17.12.2017 Tarihli ve 30273 Numaralı **485 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**.

GİB- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, T. 06.01.2012, **İş Ortakları ve Adi Ortakları Vergilendirme ve Belge Düzeni ile ilgili B.07.1.GİB.4.34.19.02 -019.01.12- 55 Sayılı Özelge**.

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

MUTLUER Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Birinci Baskı, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir, 1979.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, 2006.

ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku**, 11.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020.

ÜREL Gürol, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden geçirilmiş ve güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

YAPAN Ahmet ve KURU Görkem, "Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanununda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- I, **Vergi Raporu**, Sayı: 179, 2014.

YILMAZ Ejder ve ÇAĞLAR Tacar, **Tebligat Hukuku**, Yenilenmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

YÜCE Mehmet ve ÇELİK Muhammed, **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.

Danıştay 9.D, T.28.02.1984, E.1983/4671, K.1984/1451.

Danıştay 10.D, T.30.11.1987, E.1987/317, K.1987/1924.

Danıştay 4.D, T. 14.09.1992, E. 1990/1786, K. 1992/3647.

Danıştay VDDK, T.06.11.1998, E.1997/161, K.1998/318.

Danıştay VDDK, E. 1997/161, K. 1998/318, T. 6.11.1998.

Danıştay 4.D, T.12.04.2000, E.1999/3973, K.2000/1473.

Danıştay 7.D, T.12.02.2002, E.2000/8570, K.2002/527.

Danıştay 4.D, T.13.02.2002, E.2001/4553, K.2002/541.

Danıştay 4.D, T.25.09.2002, E.2001/2226, K.2002/2990.

Danıştay 4.D, T.05.11.2007 E.2006/4303, K.2007/3365.

Danıştay 9.D, T.28.12.2010, E. 2008/6070, K. 2010/7052.

Danıştay 9.D, T.28.12.2010, E. 2008/6070, K. 2010/7052.

Danıştay VDDK, T.14.12.2016, E. 2916/1294, K. 2016/1272.

Danıştay 3.D, T. 16.02.2017, E. 2016/15452, K. 2017/898.

Danıştay VDDK, T.29.03.2017, E. 2017/95 K. 2017/157.

Danıştay 9.D, T.01.11.2017, E. 2016/1068, K. 2017/7390.

Danıştay VDDK, T. 13.12.2017, E. 2017/536 K. 2017/629.

Danıştay VDDK, T. 18.09.2019, E. 2018/344, K. 2019/621.

Danıştay 3.D, T. 27/01/2020, E. 2016/8326, K. 2020/294.

Danıştay VDDK, T19.2.2020 tarihli ve E. 2020/9, K. 2020/2.

Gaziantep BİM, 1.VDD, T.28.02.2018, E.2018/201, K.2018/209.

Gaziantep BİM, 1.VDD, T.18.07.2018, E.2018/639, K.2018/659.

Gaziantep BİM, 1.VDD, T.11.10.2018, E.2018/957, K.2018/841.

Gaziantep BİM, 1.VDD, T.30.05.2017, E.2017/857, K.2017/919.

Gaziantep BİM, 1.VDD, T.31.05.2017, E.2017/992, K.2017/937.

Yargıtay HGK, T. 01.02.2012, E. 2011/753, K. 2012/46.