

HATALI YAPILAN VERGİSEL TEBLİGATLAR VE MÜKELLEFLERİN YASAL MÜRACAAT YOLLARI

Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü

Av., Türkiye, e-mail: ngahukuk@gmail.com

ÖZET

Vergi mükelleflerinin zaman zaman idarenin yapmış olduğu işlemlerden dolayı özellikle hatalı tebliğlerden zarar gördükleri zaman zaman ortaya çıkmaktadır. Özellikle 213 sayılı VUK'na eklenen elektronik tebligat yöntemi ile de mükelleflerin e-mail kutusuna bilgileri dışında düşen iletilerden bilgi sahibi olmadıkları da görülmektedir. Bunun haricinde daha pek çok hatalı tebliğlerden dolayı mükelleflerin mağduriyet yaşadıkları söz konusudur. Hatalı tebliğler 213 sayılı VUK'nun 108. Maddesine göre hükümsüz sayılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mükellefi, Vergi Sorumlusu, Hatalı Tebliğler, Vergi ve Ceza İhbarnamesi .

Citation/Atf: ALPASLAN GÖRGÜLÜ, N. G. (2023). HATALI YAPILAN VERGİSEL TEBLİGATLAR VE MÜKELLEFLERİN YASAL MÜRACAAT YOLLARI. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 133(6): 69-74

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü
E-mail: ngahukuk@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, vergi mükellefleri hakkında, vergi daireleri tarafından VUK'un 93. maddesinde düzenlenmiş olan tebligat hükümleri zaman zaman yanlış uygulanabilmektedir. Sözü edilen madde hükmünde tebligat esasları ve muhatapları ayrı ayrı belirtilmiştir. Ancak uygulamada vergi daireleri tarafından pek çok hatalı tebligatların yapılmış olduğunu görebilmekteyiz. Hatalı tebligatlar zaman zaman vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği aşamasında olduğu gibi zaman zaman da ödeme emri aşamasında hatalı tebligatlar yapılabilmektedir.

2- 213 Sayılı VUK'a göre Tebligat

Bu çalışmamızda, VUK hükümlerine göre yapılması gereken tebligat hükümleri ayrı ayrı incelenmeye çalışılacaktır.

Hemen belirtelim ki, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği konusu irdelenecektir. VUK'un 93. maddesinde tebligat esasları ve 94. maddesinde ise kimlere tebligat yapılacağı konusu bir bir açıklanmıştır. Uygulamada bazen mükellefin bilinen adresine daha ilk vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmeden veya edilemeden ödeme emri son aşamada yine bu aynı adrese tebliğ edilmiş olduğu görmekteyiz. Oysaki bilinen adreslere öncelikle vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edilmelidir. Daha sonra bu borcun mükellef tarafından ödenmemesi halinde ise ödeme emri bu adrese ancak tebliğ edilebilecektir.

3- Bilinen Adresler

VUK'un 101. maddesinde 8 bent halinde "*bilinen adreslere tebligat*" konusu ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır. yine aynı yasanın 103. maddesinde ise, "*tebliğin ilanla yapılacağı haller*" 4 madde halinde tek tek açıklanmış bulunmaktadır. VUK 104, 105 ve 106. maddelerinde ilanın şekli, muhteviyatı ve ilanın neticeleri tek tek açıklanmıştır. Yine uygulamada belli şartlar oluşmadan, mükellefin bilinen adreslerine tebliğ konusu birkaç kez yinelenmeden, muhtarlıktan mükellefin bu adreste olup olmadığı, ayrılmışsa ayrılış durumu iki kez

aynı adreste bu durumlar teyit ve tespit edilmeden ilan tebliğ yoluna gidilememektedir⁽¹⁾. Burada yeri gelmişken belirtilmesinde yarar gördüğümüz bir diğer husus vergi tebligatlarında hiçbir şekilde tebligat kanunu hükümleri geçerli değildir. Ayrıca, tebligat yasasında uygulanan evrakın kapıya yapıştırılması suretiyle yapılan tebligat usulleri VUK'unda benimsenmemiştir.

Öte yandan, son 10 yıldır uygulamaya konulan elektronik ortamda tebliğ uygulaması idare tarafından sıklıkla uygulamaya başlanılmıştır. Söz konusu uygulama VUK'un 107/A md hükmüne göre sürdürmektedir. Bazı hallerde idare tarafından yapılan hatalı tebliğler vergi yargısı tarafından iptal şeklinde hükme bağlanmaktadır. (Bkz VUK md. 108)

4- Hatalı Tebligat Konusu İle İlgili Em-sal Danıştay Kararları

Yüksek mahkeme Danıştay 3. dairesinin vermiş olduğu bir kararda; "*işyeri adresi sürekli kapalı olan davacı, şirket adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin, şirketin kanuni temsilcisinin ikametgah adresinde tebliğinden sonra, bu yolla kesinleşen kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde yasaya aykırılık bulunmadığı*" şeklinde vurgulandığı üzere, şirket müdürünün ikametgah adresi, "*bilinen adres*" tanımı içindedir⁽²⁾. Ancak bu adreste tebliğ yapılabilmesi için önce gereken çabaların şirketin bilinen adresleri için gösterilmiş olması zorunludur.

Diğer taraftan, Danıştay 3. Dairesinin kararında belirtildiği üzere "*mükellefin bilinen adresinin tebliği zarfına eksik yazılması sebebiyle tebligat yapılamaması halinde ihbarnamelerin tebliğ edilemediğin bahisle ilan tebliğ yoluna gidilemeyeceği*" huku-ki bir gerçektir⁽³⁾.

Nitekim Danıştay 3. Dairesinin vermiş olduğu bir kararında benzer bir durum, "*bilinen adresinden geçici olarak ayrılan davacı adına düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinin VUK'un 102. maddesine uygun olarak tebliğ edilmemiş olması nedeniyle ortada*

kesinleşmiş bir amme alacağıının varlığından söz edilemeyeceği” şeklinde karara bağlanmıştır⁽⁴⁾.

Bir başka Danıştay kararın gerekçesi de şöyledir:

“ VUK’un 102. maddesinde, kendisine tebligat yapılacak muhatabın, tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamaması halinde posta memurunun durumu zarf üzerine yazarak mektubu tebliği yaptıran daireye geri göndereceği, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğinin, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirilmesi halinde keyfiyetin ve beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındısına yazılarak imzalatılacağı ve tebliğ edilemeyen evrakın çıkarılan mercie iade olunacağı, bunun üzerine tebliği çıkarılan merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra evrakın yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yoluyla yapılacağı, bu işlemlerin komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra edileceği ve keyfiyetin taahhüt ilmuhaberine yazılarak hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı hüküm altına alınmış olup, aynı kanunun 107. maddesinde posta yerine memur vasıtasıyla yapılan tebliğlerde de bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı belirtilmiştir.”

Vergi dairesi tarafından tebliğ edilen ödeme emirleri için şirketin bulunmadığı bilinen adrese iki ayrı defa tebliğe çıkılması durumunda Danıştay 7. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda;

“Davacının işyeri adresini terk ettiğinin vergi dairesince bilindiği halde, ihbarnamelerin, bilinen ikamet adresi yerine, davacı tarafından terk edilen işyeri adresine tebligata çıkarılması ve ardından ilan tebliğ suretiyle kesinleştirilen vergi ve cezanın ödeme emriyle istenilmesinde kanuna uyarlık bulunmadığı...” şeklinde karar vermiştir⁽⁵⁾.

Şartları oluşmadan yapılan ilan tebliğlerinin geçersiz olduğu halde Danıştay 7. dairesi tarafından verilen bir kararda;

“... İlan yoluyla yapılan tebliğ yükümlü adresinin meçhul bulunması halinde başvurulacak tebliğ şekli olduğundan, koşullar oluşturulmadan yapılan ilan tebligatın hükümsüz sayılacağı ...” şeklinde karar verilmiştir⁽⁶⁾.

İlan yoluyla tebliğin hangi hallerde yapılacağı ve merasimi konusunda Danıştay 7. Dairesinin verdiği bir başka kararda;

“1986 yılının 9, 10, 11 ve 12. dönemlerine ilişkin olarak resen salınan kaçakçılık cezalı KDV ile bunlara ait gecikme faizinin tahsili amacıyla yükümlü şirket adına düzenlenip tebliğ olunan ödeme emrini; 6183 sayılı AATUHK’nun 55. ve 58. maddesi ile VUK’un 93., 102. ve 103. maddelerinden bahisle, söz konusu kanun hükümlerine göre, 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, adresleri bilinmeyenlere de ilan yoluyla tebliğ edileceği, muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memurunun zarf üzerine yazacağı.....

..... keyfiyetin muhatabın komşularından biri veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda gerçekleştirileceği ve taahhüt ilmuhaberine yazılıp, tarih konularak imzalanacağı ve tebliğ konusu evrakın posta idaresince tebliği çıkarılan mercie geri gönderileceği,

... bu durumda da söz konusu tebliğin ilan yoluyla yapılacağı,

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına karar verildi.” şeklinde karar vermiştir⁽⁷⁾.

Diğer taraftan, vergi daireleri ilan tebliğ yoluna giderek yasanın ilan tebligatla il-

gili koşulları oluşmadan vergi ve ceza ihbarnamelerinin veya ödeme emirlerinin ilan tebliğ yapabilmektedirler. Oysaki, VUK'un 103. maddesine göre ilan tebliğ yapılabilmesi için ilan tebligatın şartlarının oluşması zorunludur.

Diğer taraftan, VUK'un 104. maddesine göre ilanın şekli belirtilmiştir.

Buna göre, ilan aşağıdaki şekilde yapılır denilerek madde hükmünde yer alan 3 koşuldandan birinin yerine getirilmesi zorunludur. Danıştay 9. dairesi tarafından verilen bir kararda, *"Bilinen adreslere postayla tebliğ yoluna gidilmediği tespit edildiğinden, daha önce terk edildiği bilinen adreste düzenlenen adres tespit tutanağına dayanılarak ilan tebliğ şartlarının oluşmayacağı hk."*⁽⁸⁾.

5-Tebliğatlar Hangi Hallerde İlan Yoluyla Yapılabilir?

VUK'na göre tebliğin ilan yapılacağı halter yasada 4 koşula bağlanmıştır.

Bunlar;

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
2. Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,
3. Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına olanak yoksa,
4. Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına olanak yoksa

Uygulamada vergi daireleri bilinen adreslere iki kez posta ile veya memur marifeti ile tebliğ yollarını denemesi ve bu durumu da muhtar kayıtları ile tespit ve teyit etmeden "ilan tebliğ" yollarına müracaat edemezler. Zira, mükelleflerin bilinen adresleri VUK'unda gösterilmiştir. Gerek ihbarnamelerin ve gerekse ödeme emirlerinin bilinen adreslere tebliğ yolları yasada belirtilen süreler içerisinde tebliğ edilmediği takdirde ilan tebligat yoluna gidilemeyecektir. Bu noktada vergi dairesi bakımından tebliğ evrakının zamanaşımına uğraması riski de idare bakımından ayrı bir konudur.

VUK'un 113. maddesinde zamanaşımı ve terkin hükümleri düzenlenmiştir. Yine aynı yasanın 114. maddesinde zamanaşımı süreleri belirtilmiştir. Buna göre, *"vergi alacağı'nın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı"* belirtilmiştir. Uygulamada, tarhiyat açısından 5 yıllık bir süre vergi alacağının miktar itibarıyla belirlenip ve bu alacağın doğduğu yılı izleyen yıllar itibarıyla 5 yıl içinde mükellefe tebliği bir şekilde zorunludur. Bu bir şekilde tebligat ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğini gerektirmektedir. Usulüne uygun olarak vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yıldan itibaren 5 yıl içinde yapılmayan tarhiyatlarla ilgili tebligatlar bakımından zamanaşımı konusu gündeme gelmektedir. Bazı hallerde vergi daireleri tarh zamanaşımını son yıllarında matrah takdiri için takdir komisyonuna evrakı sevk edebilmektedir.⁽⁹⁾ Bu durumda, takdir komisyonunda geçen süreler daha sonra dikkate alınmaktadır. Başka bir ifade ile, takdir komisyonuna sevk edilen evrak sevk tarihi itibarıyla zamanaşımını durdurmaktadır. Takdir komisyonu tarafından evrakın vergi dairesine tevdi halinde duran zamanaşımı yeniden çalışmaya başlayacak ve kalan zamanaşımı süresi yeniden dikkate alınarak buna göre tarhiyatın zamanaşımına uğrayıp uğramayacağına karar verilecektir⁽¹⁰⁾. Son yıllarda vergi daireleri tarhiyatla ilgili vergi ve ceza ihbarnamelerinin bilinen adreslere usulüne uygun olarak tebliğ edemedikleri gibi ilan tebligat yoluna giderek vergi ve ceza ihbarnamelerini kesinleştirmektedirler. Zaman zaman da kesinleşen bu vergi ve ceza ihbarnamelerinin tahakkukları yapılarak daha sonra bunların ödeme emirlerinin yine ilan yoluyla tebliği yapılmaktadır.

6-Vergisel İşlemlerde Elektronik Tebligat Uygulamaları ve Sonuçları

Vergi usulde elektronik tebligat uygulamaları 6009 sayılı kanunun 7.maddesi ile beraber 1.8.2010 tarihinden itibaren VUK'un 107/A maddesi olarak hukukumuzda girmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre bu

kanunun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere 93.maddede sayılan usullere bağlı kalınmadan, tebliğe uygun elektronik bir adres kanalıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği vurgulanmıştır.

Söz konusu e-tebligat vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ, muhatabının elektronik posta kutusuna eriştiği tarihi izleyen 5.günün sonunda tebliğ yapılmış sayılmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda yapılabilecek tebliğle ilgili her türlü teknik alt yapıyı oluşturma veya kurulmuş olanları da geliştirmeye ve kullanmaya yetkilendirilmiştir. Diğer taraftan tebliğe elverişli elektronik adres kullanma mecburiyeti getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları saptamaya yetkilendirilmiştir. Konuyla ilgili, Bakanlık yayınladığı 456 ve 485 seri no.lu genel tebliğlerde uygulamaya yön vermiştir.

Öte yandan VUK'un 108.maddesinde hatalı tebliğler konusu düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre hatalı tebliğlerin hükümsüz olacağı vurgulanmıştır. Söz konusu madde hükmü aynı aşağıda olduğu gibidir.

“Madde 108: Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”

Son yıllarda, vergi idaresi tarafından usulsüz olarak yapılan elektronik tebligat ile ilgili bazı hatalı tebliğler iptal edilmektedir. Örneğin mükellefin eski muhasebecisine veya mükellefe ait olmayan e-tebligat kutusuna yapılan hatalı tebliğler vergi yargısı tarafından iptal şeklinde hükme bağlanmıştır. (İzmir 1. Vergi Mahkemesi kararı, 6.2.2020 gün ve E:2019/1309 sayılı YD kararı, ve yine ayrıca bkz. İzmir 2. Vergi Mahkemesi kararı 26/02/2020 gün ve E:2019/1059-K:2020/253 sayılı kararı.)

7- Sonuç Yerine

Sonuç olarak, geline nokta gelir idaresinin vergi ve ceza ihbarnamelerinin usulüne uygun olarak tebliği zorunludur. Daha sonra bunların kesinleşmelerine göre ödeme emri tanzim ve tebliği yoluna gidilmelidir. 6183 sayılı AATUHK'nun 102. maddesinde tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır. Bazı vergi daireleri uygulamada zamanaşımının son yıllarında hatta aralık ayının sonlarına doğru amme alacağının tahsil zamanaşımını kesmek maksadı ile sembolikte olsa birçok mükellef adına ve mükellefin haberi olmaksızın gıyabında ödeme yapabilmektedirler. Bu gibi durumlarda 6183 sayılı yasanın 103. maddesine göre zamanaşımı kesilmektedir⁽¹¹⁾. İşte bu zamanaşımı; tahsil zamanaşımı olarak vergi icra hukukumuzda ifadesini bulmaktadır. Burada para cezalarına ait özel yasalardaki zamanaşımı hükümleri saklıdır. Zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için mükellefin bilahare yapacağı ödemeler, idare tarafından reddedilmez, kabul edilir⁽¹²⁾.

Son Not:

1. ALPASLAN Mustafa – SAKAL Mustafa, “Vergi Hukuku Uygulaması-I”, makale/yorum ve incelemeler, İzmir, Ocak 2008, 271
2. Dnş. 3. D. nin 21.4.2004 tarih ve E:2002/3452-K:2004/1114 sayılı kararı.
3. Dnş. 3. D. nin 11.12.1986 tarih ve E:1986/1204-K:1986/2587 sayılı kararı.
4. Dnş. 3. D. nin 30.5.2001 tarih ve E:1999/3148-K:2001/2091 sayılı kararı.
5. Dnş. 7. D. nin 30.9.2004 tarih ve E:2001/623-K:2004/2319 sayılı kararı.
6. Dnş. 7. D. nin 18.3.1991 tarih ve E:1987/3539-K:1991/1098 sayılı kararı.
7. Dnş. 7. D. nin 7.12.1995 tarih ve E:1993/4992-K:1995/5080 sayılı kararı.
8. Dnş. 9. D. nin 9.3.2005 tarih ve E:2003/2571-K:2005/494 sayılı kararı.
9. İzmir 4. Vergi Mahkemesinin, 11.04.2011 gün ve E:2010/2476-K:2011/598 sayılı kararları.
10. İzmir 1. vergi mahkemesi tarafından verilen

bir kararda; 2000 yılına ilişkin beyanname vermeyen mükellefe gıyabında yapılan işlemler ve usulüne aykırı yapılan tebligatlar dolayısıyla tarhiyatın zamanaşımına uğradığına ilişkin karar verilmiştir. E:2007/623-K:2008/243 sayılı karar. Karar tarihi: 26.2.2008

11. 6183 sayılı yasanın 103. maddesine göre 11 madde halinde sayılan durumlara göre amme alacağı zamanaşımı bakımından kesilir. Bu 11 hal yasada tek tek sayılmıştır. Bu gibi durumlarda, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren zamanaşımı yeniden çalışmaya başlamaktadır. Ayrıntılı bilgi için Bkz. 6183 sayılı yasa md. 55 ve VUK md.23 ve ayrıca bkz. İİK 33/a, 39. ve 47. konuyla ilgili 6183 sayılı yasanın genel tebliğleri: 430 ve 437 incelenmelidir.

12. 6183 sayılı kanun md.102.

KAYNAKÇA

1. Tüm Vergi Kanunları, Huz Akademi Yayıncılık, Eylül 2019,
2. ÖZYER M.Ali, Vergi Usul Kanununun Uygulaması, 6. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Temmuz 2014.
3. ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda – ALPASLAN N.Gaye, Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarının Takibinde Ödeme Emri, İzmir, Ekim 2017.
4. ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda – ALPASLAN N.Gaye, Vergi ve Diğer Amme Alacaklarının Takibinde Zamanaşımı, İzmir, Eylül 2020.
5. ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda – ALPASLAN N.Gaye, Vergi Alacaklarının Takibinde E-Tebliğat ve E-Haciz, İzmir, Kasım 2020.