

**VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN TEBLİĞE İLİŞKİN HÜKÜMLERDE
7061 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:
BİLİLEN ADRES & KAPIYA YAPIŞTIRMA USULÜ**

Neslihan COŞKUN KARADAĞ¹
Ahmet İNNECİ²

ÖZ

Vergi hukukunda tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi hukukunda tebliğ önemli bir idari işlem olup, bir takım hakların kullanımı ve yükümlülüklerin doğumu tebliğin yapılmasına bağlanmıştır. Tebliğe bağlanan hukuki sonuçların ağırlığı tebliğ evrakının muhatabına ulaştırılmasını şart koşar. Vergi Usul Kanunu'nda, bu şartı yerine getirmek için gerekli usul ve esaslar belirlenmiş, genel olarak tebliğin posta yolu ile mükellefin bilinen en son adresine yapılacağı düzenlemesi yapılmıştır. 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi hukukunda çok uzun süredir uygulanmakta olan bu usul ve esaslarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler kapsamında “bilinen adres”ler yeniden ele alınmış Adres Kayıt Sistemi'nde kayıtlı adres bilinen adres olarak kabul edilmiş, kapıya yapıştırma usulüyle tebliğ vergi hukukunda yerini almış, ilan tebliğ koşulları değiştirilmiştir. Bu çalışmada yapılan düzenlemeler, vergi hukukunda tebliğe yüklenen hukuki anlam çerçevesinde ele alınacak ve değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukukunda Tebliğ, Bilinen Adres, Adres Kayıt Sistemi, Kapıya Yapıştırma Usulüyle Tebliğ

**AMENDMENTS WITH LAW NUMBER 7061, ABOUT PROVISION OF THE
NOTIFICATION IN THE TAX LAW: THE NOTIFICATION VIA DOOR
STICKING & THE KNOWN ADDRESS**

ABSTRACT

The notification in tax law is defined as the notification by the competent authorities to the taxpayers or the criminal offense of matters which are relevant and subject to taxation. The notification in tax law is an important administrative procedure and is subject to the use of a number of rights and the notification of the birth of obligations. The weight of the legal consequences connected to the notification stipulates that the notification paper must be sent to the addressee. In the Tax Procedure Law, the necessary procedures and principles for fulfilling this requirement have been determined and the arrangement has been made in order to be made to the last known address of the taxpayer by way of the notification in general. With the Law No. 7061 on Amendments to Some Tax Laws and Some Other Laws, significant changes have been

¹ Doç.Dr.Çukurova Üniversitesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, ncoskun@cu.edu.tr

² Araş.Gör.Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı ahmet.inneci@deu.edu.tr
Derleme, Gönderim Tarihi:10.12.2017 Kabul Tarihi:21.12.2017

made in these principles and procedures, which have been applied very long in tax law. Within the scope of these amendments, "known addresses" are reconsidered and in Address Registration System the registered address has been accepted as the known address. The notification via door sticking has taken place in the tax law, and the conditions of announcing notification have been changed. In this work, changes made by law will be addressed and evaluated within the framework of the legal meaning attached to the notification in tax law.

Keyword: The Notification in Tax Law, The Known Address, The Address Registration System, The Notification Via Door Sticking

Giriş

“Tebliğ” kelimesi Arapça eriştirme, yetiştirme, nakletme anlamlarına gelen “Bülüğ” (Meydan Larousse, s. 956) ve “Belağa” (Ruhi, 2011, s. 15) kelimelerinden türetilmiştir. “Tebliğat” kelimesi tebliğ kelimesinin çoğulu olup, resmi yoldan yapılan yazılı bildiri anlamına gelirken, “Tebellüğ” ise, gönderilen resmi bir bildiriye alma anlamına gelmektedir (Meydan Larousse, s. 955-956).

Tebliğ, hukuki anlamda “hakkında hüküm ifade edecek bir işlem yapılan bir kimsenin bu işlemde haberdar olması için yapılan yazılı bildirim” anlamında kullanılmaktadır (Üstündağ, 1977, s.353).

Vergi hukuku alanında ise tebliğ üç farklı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır. Bunlardan ilki; vergilendirme sürecinin bir aşaması olan tebliğdir. İkincisi, vergilendirme işlemleri ile ilgili vesika ve belgelerin³ mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi anlamına gelen tebliğ ve üçüncüsü de vergi hukukunun kaynaklarından olan bakanlık tebliğleridir (Şenyüz, 1997, s. 8). İlk ikisi bireysel idari işlemler olarak ele alınması gerekirken, bakanlık tebliğleri genel düzenleyici işlemlerdendir. Bireysel idari işlemlerin muhatabına “bildirilmesi” söz konusu iken, genel düzenleyici işlemlerin bildirilmesinden değil, “duyurulması”ndan bahsedilir.

Hukuk düzenimizde tebliğ ile ilgili yasal düzenlemeler 7201 Sayılı Tebligat Kanunu (TK)⁴ ile yapılmıştır. Ancak vergi hukukunda tebliğ, doğurduğu hukuki sonuçlar bakımından, ayrı ve kendine has özellikleri barındıran düzenlemelere ihtiyaç duymuştur. Vergilendirme işlemlerinin bir yandan kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olması (Kızılot, 1994, s. 839; Özay, 2004, s. 643; Öncel ve diğerleri, 2012, s. 104), diğer yandan zamanaşımı süresi içinde tebliğin yapılmaması durumunda

* Bu makalede kısmen, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı kapsamında, Doç.Dr. Neslihan Coşkun Karadağ danışmanlığında Arş.Gör.Ahmet İnneci tarafından hazırlanan ve 19.06.2014 tarihinde yapılan, Doç.Dr.Soner Yakar ve Yrd.Doç.Dr.Hakan Albayrak’dan oluşan jüri önünde yapılan savunmada başarılı bulunan “Vergi Hukukunda Tebligat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi” başlıklı yayınlanmamış yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

³ Tebliğ edilecek vesika ve belgelere örnek olarak; vergi ve ceza ihbarnameleri, bazı hallerde takdir kararları (VUK mükerrer md. 49), vergi yargı organları kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri, ödeme emirleri, takdir komisyonu işlemleri, düzeltme ve yoklama işlemleri, vb. verilebilir.

⁴ 19.02.1959 Tarihli 10139 Sayılı RG

vergi alacağıının ortadan kalkma ihtimalinin bulunması (Kızılot, 1994, s. 839) ve vergi hukukunun önemli ve müstakil bir hukuk kolu haline gelmesi (Berkem vd., 1966, s. 150) nedenlerinden dolayı, vergi tebligatına ilişkin hükümler genel tebligat hükümlerini düzenleyen TK'dan ayrı olarak Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 21. ve 93 ila 109 maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK, vergide tebliğe ilişkin özel düzenlemeler getirdiği için öncelikli uygulama alanı bulacak, bu kanunda hüküm bulunmaması halinde TK uygulanacaktır (Şenyüz ve diğerleri, 2011, s.150). Bu yaklaşımı destekler şekilde, TK'nın 51.maddesinde, mali tebliğlerin kendi kanunlarında hüküm bulunmadığı durumda TK hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir⁵. Diğer yandan, kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 8.maddesi ile yapılan açık atfı nedeniyle⁶, bu kanun kapsamında yer alan konularla ilgili tebligatlarda VUK hükümleri uygulanmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 60. maddesine göre ise, Danıştay ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerine ait her türlü tebligat işlemlerinin TK hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, vergilendirme sürecinin idari aşamasında VUK'na göre tebligat yapılırken, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında çıkan ve yargıya taşınan vergi uyuşmazlığında TK hükümleri dikkate alınacaktır (Öncel ve diğerleri, 2012, s. 104).

TK'da sıralanan tebliğe ilişkin hükümler ile VUK'da yer alan hükümler arasında oldukça farklı düzenlemeler mevcuttur. Özellikle 6099 Sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la günümüz adres kayıt sistemi düzenlemelerinin TK'ya adapte edilmesi, VUK'da bir boşluğun oluşup oluşmadığı dolayısıyla TK hükümlerinin dikkate alınarak tebligatın yapılıp yapılamayacağı tartışmalarını beraberinde getirmiş, dolayısıyla uzun yıllardır uygulanagelen ve oturmuş tebliğ uygulamalarının sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu sorgular içinde belki de en önemlisi, Adres Kayıt Sistemi'nde (AKS) kayıtlı adresin bilinen adres olarak kabul edilip edilmeyeceği, kapıya yapıştırma usulünün vergi hukuku açısından yapılabilecek bir tebligat biçimi olup olmadığı yönünde şekillenmiştir.

Bu sorulara verilecek yanıt vergilemede kanunilik ilkesi çerçevesinde ele almayı gerektirir. Vergi usul hukukuna bilinen adres tabiri ilk defa 1949 Tarihli 5432 Sayılı VUK ile girmiş, günümüz vergiye ilişkin usul hükümlerini düzenleyen 213 Sayılı VUK'un 101.maddesinde "Bilinen Adresler" başlığı ile değişikliğe uğramadan kanundaki yerini korumuştur. VUK'un 101.maddesinde sayılan bilinen adresler içinde

⁵ Danıştay konu ile ilgili verdiği bir kararında, vergi ve ceza ihbarnamelerinin VUK'da yer alan tebliğ hükümleri yerine TK hükümlerine göre tebliğ edilmesinin ihbarnameyi geçersiz kılacağı yönünde görüş belirtmiştir (Dnş. 9.D., 5.5.2005 gün, E: 2003/3908, K: 2005/1246). Bu karar dışında Danıştay'ın birçok kararında da, mali tebliğler konusunda VUK'da hüküm bulunması durumunda bu kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği, VUK'da hüküm bulunmadığı durumlarda ise TK hükümlerinin uygulanabileceğine yönelik görüş belirtmiştir (Dnş. 9. D., 19.10.1967 gün ve E: 1966/3101, K: 1967/2601; Dnş. 4. D., 4.10.1972 gün ve E: 1969/4896, K: 1972/5477; Dnş. 4. D., 19.12.1979 gün ve E: 1979/1393, K: 1979/3538; Dnş. 4. D., 2.12.1983 gün ve E: 1982/3517, K: 1983/9321; Dnş. 4. D., 12.1.1984 gün ve E: 1982/17819, K: 1984/132; Dnş. 9. D., 1.2.1984 gün ve E: 1982/1595, K: 1984/880; Dnş. 4. D., 8.2.2000 gün ve E: 1999/1501, K: 2000/373; Dnş 9. D., 2.11.2011 gün, E: 2008/5363, K: 2011/7553).

⁶ "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur"(AATUHK md.8).

doğal olarak, 2006 yılında hukuk düzenimize giren AKS’de kayıtlı olan adres yer almamaktadır. Günümüzde bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin ve e-devlet uygulamalarının ürünü olan ve “nüfus kütükleri üzerinde tam anlamıyla hukuki ve teknik açıdan denetim sağlama” (<https://www.nvi.gov.tr/hakimizda/projeler/aks>) imkanı veren böyle bir sistemin vergi hukukunda uygulama alanının olmaması büyük bir eksiklik olarak dikkatleri çekmiştir.

AKS’nin yasal dayanağını oluşturan 5490 Sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu’nun (NHK) “Adres bilgilerinin kullanımı” başlığını taşıyan 52.maddesinin 3.fıkrasında; kurumların, yürütecekleri iş ve işlemlerde Nüfus Genel Müdürlüğü’nde (NGM) tutulan adres bilgilerini esas alacakları ifade edilmiştir. Bu maddede geçen “kurum”dan ise, Nüfus Genel Müdürlüğü dışındaki diğer kamu kurum ve kuruluşlarının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir (NHK, md.3/1). Adres bilgilerinden yararlanılması kimlik/adres veri tabanına ulaşılmasını gerektirmektedir. Veri tabanından yararlanılması Kimlik Paylaşımı Sistemi (KPS) ile sağlanmakta, sisteme giriş NGM ile yapılacak sözleşmeye dayanmaktadır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı KPS’ye dahil olan bir kurum olup, sistemde kayıtlı bilgilere ulaşabilmektedir⁷. NHK’nın 52.maddesi ile yasal altyapının oluşturulmasını kabul edip, Maliye idaresinin tebliğe ilişkin işlemlerde sistemde yer alan adresleri bilinen adres olarak kabul etmesi, kanımızca, kanunilik ilkesinin zedelenmesi sonucunu doğurur. Elbette farklı yaklaşımları ve tartışmaları doğuran bu eksikliğin giderilmesi yasal düzenlemenin yapılmasını gerektiren bir durumdur.

Diğer yandan vergilendirme işlemlerinin tebliğinde kapıya yapılandırma usulünün kullanılıp kullanılmayacağı konusunda literatürde farklı görüşler⁸ olduğu gibi, Danıştay’ın bu konuda yerleşik içtihadı oluşmamıştır⁹.

Vergi hukukunda yorum kargaşası getiren ve farklı fikirlerin oluşmasına sebep olan yapı, 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un¹⁰ 16, 17 ve 18. maddeleri yasal hale getirilmiştir. Bu çalışmada, yeni düzenlemelerle birlikte AKS hakkında bilgi verilerek değerlendirilmeye alınacaktır.

1. Vergi Usul Kanunu’nun 101. Maddesinde Yapılan Değişiklikler: “Bilinen Adres”

213 Sayılı VUK’un Birinci Kitabının, “Tebliğler” başlığını taşıyan Beşinci Kısımında bu konu düzenlenmiştir. “Tebliğ Esasları” başlığını taşıyan 93.maddede “*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümm vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.*”

⁷ Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliği’nin 17.maddesinin 1.fıkrasında Kimlik Paylaşımı Sistemi çerçevesinde adres bilgisine erişebilen kurumlarca kişilerden ayrıca yerleşim yeri ve diğer adres belgesi istenemeyeceği belirtilmiştir.

⁸ Bkz. Uğur, 1978, s. 374; Şenyüz, 1997, s. 102; Kızılot, 1994, s. 901; Özbacı, 2006, s. 310-311; Yılmaz & Çağlar, 2013, s. 720.

⁹ Bkz. Dnş. 4. D., 4.10.1972 gün, E: 1969/4896, K: 1972/5477; Dnş. 4. D., 17.2.1973 gün, E: 1971/8169, K: 1973/716; Dnş. 13. D., 12.2.1976 gün, E: 1975/627, K: 1976/309; Dnş. 9. D., 9.5.1977 gün, E: 1976/178, K: 1977/1649; Dnş. 4. D., 25.11.1968 gün, E: 1968/4675, K: 1968/5342

¹⁰ 05.12.2017 Tarih 30261 Sayılı R.G. Kabul Tarihi.28.11.2017

denilmekle; kişilere yapılacak tebliğin genel kaide olarak bilinen adrese posta yoluyla yapılacağı, adresin bilinmemesi halinde ilan yoluyla tebliğe¹¹ gidileceği kural altına alınmıştır.

“Bilinen Adres”lerin nelerden oluştuğu VUK’un 101.maddesinde sıralanmıştır.

Buna göre;

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İşi bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;

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

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

bilinen adres olarak sayılmıştır. Tebliğ evrakının gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınacaktır. Kısaca, posta yoluyla tebliğ kural olarak, kişilerin “bilinen en son adresi”ne yapılır¹².

Yaklaşık 67 yıldır vergi usul hukukunda benimsenen ve VUK 101.maddede vücut bulan “bilinen adres” kavramı, 7061 Tarihli Kanun’un 16.maddesi ile yeniden düzenlenmiş ve aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 101- Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

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. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

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

¹¹Posta yoluyla ve ilan yoluyla tebliğ haricinde VUK’da sayılan diğer tebliğ yolları; memur vasıtasıyla tebliğ, dairede ve komisyonda tebliğ, elektronik ortamda tebliğdir.

¹² Muhatabın bilinen birden fazla adresinin olması durumunda, hepsinde aranma zorunluluğu yoktur, bunlardan en son bildirilen ya da tebligat yapacak makam tarafından tespit olunan adres bilinen adrestir (Uğur, 1978, s. 353). Son bildirilen ya da tebligat yapacak makam tarafından tespit edilen adreslerden önceki adreslere yapılan tebligatlar muhatabına ulaşmadığı için hüküm ifade etmeyecektir, ancak önceki adrese çıkarılan tebligat muhatabına usulüne uygun bir şekilde ulaşırsa tebligat yapılmış sayılacaktır (Şenyüz, 1997, s. 95).

Bir mükellefin hem işyeri adresi hem de ikametgah adresi vergi dairesi tarafından biliniyorsa, mükellefin hem işyeri adresinde hem de ikametgah adresinde aranması gerekmektedir (Kızılot ve diğerleri, 2006, s. 173). Bu sebeple mükellef her iki adreste de aranmadan ilan tebligat yoluna gidilmeyeceği yargı kararları ile de doğrulanmıştır (Dnş. 4. D., 9.4.1985 gün, E: 1984/4432, K: 1985/1110).

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.”

Yapılan bu düzenleme ile mülga 101.maddede sayılan bazı bilinen adresler kapsam dışına çıkarılmıştır. Bilinen Adres kapsamı dışına çıkarılan adresler; işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler, bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adreslerdir.

AKS’de kayıtlı adres açıkça bilinen adres kapsamı içine alınmıştır. Yeni düzenleme genel olarak değerlendirilecek olursa; vergiye ilişkin tebliğlerde AKS’de kayıtlı adresin etkin bir şekilde sisteme dahil edildiği ve baskın uygulama haline getirildiği dikkati çekmektedir.

1.1.Tebliğde Öncelikli Adres

7061 Sayılı Kanun’un 101.maddesinin ikinci fıkrasına göre *tebliğ öncelikle*; mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen *işyeri* adresleri ile yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen *işyeri* adreslerinden *en son bildirilmiş veya tespit edilmiş* olana yapılır.

1.1.1. Mükellef Tarafından İşe Başlamada Bildirilen İşyeri Adresi

VUK’un 153. maddesine göre işe yeni başlayan mükellefler bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Yapılan bu bildirimler yazılı şekilde yapılır, fakat defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma yazması olmayanlar bildirimini sözlü bir şekilde yapabilirler ve bu bildirimler tutanakla tespit olunur (VUK md. 169). İşte bu bildirim sırasında mükellefler tarafından bildirilen işyeri adresi bilinen adres olarak kabul edilir.

1.1.2. Adres Değişikliğinde Bildirilen İşyeri Adresleri

VUK’un 157. maddesinde yer alan hükme göre iş veya ikamet adresleri değişen mükellefler, yeni iş veya ikamet adreslerini vergi dairesine bildirmek zorundaydı. 7061 Sayılı Kanun’un 20.maddesi ile VUK’un 157. maddesindeki “ve ikamet” ibaresinin çıkarılması ile ikamet değişikliklerinin bildirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Mükellefler sadece işyeri adres değişikliklerini bildirmek zorundadır. NHK’ya dayanarak çıkarılan 2006/11320 Sayılı Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliği’nde (AKSY); KPS çerçevesinde adres bilgisine erişebilen kurumlarca kişilerden ayrıca yerleşim yeri ve diğer adres belgesi istenemeyeceği (AKSY md.17/1) belirtilmiş, kişilerin, yerleşim yeri adresine dayalı hizmet almak üzere herhangi bir resmi kuruma müracaatta bulunması halinde adres değişikliğini alan kurumların adres değişikliğine ilişkin beyan formu ile 10 gün içinde nüfus müdürlüklerine veya NGM’ye bildirmekle yükümlü oldukları (AKSY md.14/1), KPS’ye erişebilen kurumların adres beyan formunu elektronik ortamda dolduracakları (AKSY md.11/2) hüküm altına alınmıştır¹³.

¹³ Bu düzenlemenin Maliye Teşkilatını bağlayıcılığı idare hukuku kapsamında ele alınmalıdır.

Daha önce ifade edildiği üzere Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı KPS'ye erişebilen kurumlardan biridir, dolayısıyla kişilerin ikamet adreslerine AKS'den ulaşabilmektedir. VUK md. 157'deki "ikamet" adresinin bildirim yükümlülüğü kapsamında çıkarılmasıyla kurallar arası tutarlılık, uygulamada birlik sağlandığı söylenebilir.

1.1.3. Yoklama Fişinde Tespit Edilen Adresler

Yoklama fişinde mükellefin imzası bulunmak zorunda değildir fakat tutanakta yer alan adresin bilinen adres olarak kabul edilebilmesi için imzalı olması gerekmektedir (Kızılot, 1994, s. 876). Nitekim Danıştay bir kararında, mükellefin yoklama fişinde tespit edilen adresi olmasına rağmen bu adrese tebligat çıkarmadan doğrudan ilan yoluyla tebliğe gitmesinin kanuna aykırı olduğunu belirtmiştir (Dnş. 4. D., 30.3. 2004 gün, E: 2003/2109, K: 2004/615). Yoklama faaliyetlerini elektronik ortama taşıyan (e-yoklama) 27.3.2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanun'la VUK'a eklenen md.132/A maddesine göre imza koşulu, elektronik imza ile sağlanmaktadır. Hakkında yoklama yapılanın e-imzasının bulunmaması durumunda, yoklama fişini temsil eden ve yoklama fişi muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır. Dolayısıyla yoklama fişinde tespit edilen adreslerin bilinen adres olarak kabul edilmesi için gerekli imza koşulu bu şekilde gerçekleştirilmiş olur.

1.1.4. Yetkili Memur Tarafından Bir Tutanakla Tespit Edilen Adresler

Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adreslerin bilinen adres sayılabilmesi için ilgilileri tarafında imzalanmış olması gerekmektedir (VUK md. 101/7). Konu ile ilgili Danıştay verdiği bir kararında, yetkili memur tarafından bir tutanakla tespit edilen adreslerin bilinen adreslerden olduğuna ve tebligatın, yetkili memurun tutanakla tespit ettiği adresten önce mükellef tarafından verilen bir dilekçede gösterilen adrese değil de, daha sonraki tarihli olan tutanakla tespit edilen adrese yapılması gerektiği ve tebliğin yapılamaması durumunda ise ilan tebligat yoluna gidilebileceği yönünde karar vermiştir (Dnş. 4.D., 22.5.1975 gün, E: 1974/2291, K: 1975/1803).

1.2.Tebliğde Koşullu Adres: Adres Kayıt Sisteminde Kayıtlı Adres

7061 Sayılı Kanun ile getirilen en önemli değişiklik, AKS'de kayıtlı yerleşim yeri adresinin bilinen adresler içine alınmasıdır. Bu sistemde kayıtlı adresler gerçek kişilerin yerleşim yeri (ikametgah) adresleridir.

Vergi hukukunda AKS'de yer alan adrese tebliğ koşullarını açıklamadan sistem hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır. Bu bilgi, AKS'de yer alan adresin güvenilirliği ve güncelliği, diğer yandan tebligatın muhatabına ulaştırılmasında sağlamlığının değerlendirilmesine yardımcı olacaktır. Çünkü getirilen düzenleme "kapıya yapıştırma" ve "ilan tebliğ" koşulu için AKS'de kayıtlı adrese önem atfederek yapılmıştır.

1.2.1.Adres Kayıt Sistemi

AKS, 5490 Sayılı Kanun'a bağlı olarak çıkarılan AKSY'ye göre oluşturulan, Türk Vatandaşları ve Türkiye'de yaşayan yerleşik yabancıların yerleşim yeri ve diğer adres bilgilerinin elektronik ortamda merkezî bir yapı içerisinde güncel olarak tutulması ve adres konusundaki dağınıklığa son verilmesini amaçlayan bir uygulamadır. Bu kapsamda, belediyeler ve il özel idareleri tarafından ülke genelinde numaralama ve

levhalama çalışmaları tamamlanarak Ulusal Adres Veri Tabanı (UAVT) oluşturulmuş, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından da kişilerin T.C. kimlik numaraları yerleşim yeri adres bilgileriyle eşleştirilmiştir. Bu veriler İçişleri Bakanlığı'na elektronik ortamda, güncel olarak tutulmaktadır (<https://www.nvi.gov.tr/hakimizda/projeler/aks>).

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (MK) 19.maddesinde yerleşim yeri "bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir" şeklinde tanımlanmıştır. İlave olarak aynı maddenin 2.fıkrasında "bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamayacağı" ifade edilerek ticari ve sınai kuruluşlar bu kuralın dışında bırakılmıştır.

İlgili kanun gereği "yerleşim yerinin teklifi" ilkesi doğrultusunda AKS'de kişinin Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası ile eşleştirilen tek bir yerleşim yeri adresi mevcuttur. Adres değiştirmeler halinde bu ilkenin uygulaması MK'nın 20. maddesinde "bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır" hükmü ile sağlanmaktadır. AKS'de, bir kişinin yeni beyan ettiği adres sisteme kaydedilmekte, eski adres arşivde yer alacak şekilde (10 yıl) silinerek adres güncellenmektedir. Bu şekilde beyan edilen yerleşim yeri adresi tüm iş ve işlemlerde esas alınmaktadır. Kişinin yerleşim yerinin dışında diğer adreslerinin (yazlık, kışlık, ikinci veya üçüncü konut vb.) bulunması halinde sistemde kaydının varlığı kişinin talebine bağlanmıştır (AKSY, md.9/2).

1.2.1.1.Adres ve Adres Bileşenleri

Adres, herhangi bir toprak parçası veya binanın, coğrafi konumu ve işlevi açısından tanımlanmasını ifade temektir (AKSY, md 1/a). Adreste bulunması gereken unsurlar adres bileşenleri olarak isimlendirilmiştir. Adres bileşenleri; İl, ilçe, köy ve köy bağlantıları, mahalle, bulvar, cadde, sokak, bina, dış kapı numarası, iç kapı numarası, posta kodu gibi adres bilgisine ulaşmak için gerekli sözel ve mekânsal verileri ifade etmektedir (7039 Sayılı Kanun'un 1.maddesi ile değişen hüküm).

1.2.1.2.Bildirim Yükümlülüğü Bulunanlar

Gerçek kişiler, şekli ve kapsamı İçişleri Bakanlığı tarafından belirlenen adres beyan formu ile yerleşim yeri adresi veya diğer adreslerini, nüfus müdürlüklerine, kurumlara ve dış temsilciliklere şahsen bildirir. Kişilerce yapılan bildirim esastır, aksi sabit oluncaya kadar da geçerlidir (AKSY md13/1). Bildirimler elektronik ortamda veya posta yolu ile yapılabilir (AKSY md.15). Aynı hanede ikamet edenler birbirinin yerine adres beyanında bulunabilirler (AKSY md.13/2), Toplu yaşam yerlerinde (huzurevi, cezaevi, yurt vb.) ikamet edenlerin adresleri bu kurumların yetkililerince (AKSY md.13/6) bildirilir. Çocukların ve kısıtlıların adresleri veli, vasi, kayyım, bunların bulunmaması halinde, çocuğun büyük ana, büyük baba veya ergin olan kardeşleri ya da çocuğu yanında bulunduranlar tarafından bildirilir (AKSY md.13/4). Velayet altında bulunan çocuğun yerleşim yeri adresi anne veya babasının adresidir (AKSY md.13/5). Kişilerin adres bileşenlerindeki değişiklikleri bildirme sorumluluğu yoktur (AKSY md.23). Beyan edilen adres değişiklikleri hakkında şüpheye düşülmesi veya aynı yerleşim yerinin farklı hane halkından olanlar tarafından beyan edildiğinin tespiti halinde, mülki idari amirinin yazılı emri ile kolluk makamları tarafından gerekli soruşturma ve inceleme yapılarak sonucu nüfus müdürlüğüne bildirilir (AKSY md.29, AKS Yönergesi md.39). Yapılan soruşturma sonucunda belirtilen adreste yaşanmadığının anlaşılması halinde geçici adres kütüğündeki kayıt silinir. İlgili, 5490 sayılı Kanun'un 67.maddesinin 1.fıkrasına göre 6 aydan 4 yıla kadar hapis cezası ile

cezalandırılır. Beyanın doğru olduğunun anlaşılması halinde ise kişinin geçici adres kütüğündeki kaydı aile kütüğüne aktarılarak geçici adres kütüğündeki kaydı silinir (AKS Yönergesi md.39/2).

1.2.1.3. Bildirim Süresi ve Sorumluluk

Adres değişikliklerinin, yukarıda sayılan kişi ve kurumlar tarafından, değişikliğin olduğu tarihten itibaren *20 iş günü* içinde bildirilmesi gerekir. Kişilerin, yerleşim yeri adresine dayalı hizmet almak üzere herhangi bir resmi kuruma müracaatta bulunması halinde adres değişikliğini alan kurumlar adres değişikliğine ilişkin beyan formu ile *10 gün* içinde nüfus müdürlüklerine veya NGM'ye bildirmekle yükümlüdür (AKSY md.14/1). KPS'ye erişebilen kurumlar (Maliye Bakanlığı dahil) adres beyan formunu elektronik ortamda doldurur (AKSY md.11/2). AKSY'nin md.14/f.2'de, apartman, site vb. yöneticileri ile müstakil konut sahiplerinin sorumluluk alanlarında bulunan yerlerdeki adres değişikliklerini, adres beyan yükümlülüğü olanlar ile birlikte takip ederek, *20 iş günü* içinde muhtarlara bildirmekten sorumlu kılınmıştır.

1.2.1.4. Adres Kayıtları ve Güncelliğinin Sağlanması

Kişilerce yapılan adres ve adres değişikliğine ilişkin bildirimler UAVT tutulur. UAVT, adres bileşenlerinden oluşan, adres standardına ilişkin bilgilerden oluşur. UAVT, NGM'de tutulur. NGM, UAVT'deki adres bilgilerini MERNİS veri tabanındaki kişi kayıtları ile ilişkilendirerek elektronik ortamda, yedekleme sistemleri ile birlikte güncel olarak tutar (AKSY md.25).

Belediyeler, büyükşehir belediyeleri ve il özel idareleri kendi yetki sınırları içindeki adres bileşenlerindeki değişiklikleri takip eden 10 iş günü içinde ulusal adres veri tabanına işler veya elektronik ortamda nüfus müdürlüğüne veya NGM'ye gönderir (AKSY md.23).

1.2.1.5. Kanuna Aykırı Fiiller ve Yaptırımları

Bildirim yükümlülüğü bulunanlar ve bu konuda sorumluluğu bulunanların sorumluluklarını yerine getirmemesi halinde karşılaşılabilecekleri yaptırımlar NHK'nın 67. ve 68. maddelerinde düzenlenmiştir.

Suç Fiilleri ve Cezası;

Bildirim yükümlülüğü bulunanlar ve bu konuda sorumluluğu bulunanların "gerçek dışı beyan"da bulunmaları, NHK'nın 67.maddesinde suç olarak tanımlanmış ve hapis cezası öngörülmüştür. Bu maddeye göre;

-Gerçeğe aykırı yerleşim yeri veya cüzdan talep belgesi veren köy veya mahalle muhtarları ile herhangi bir işlem sebebiyle nüfus müdürlüğüne gerçek dışı beyanda bulunanlar ve bunlara tanıklık edenler altı aydan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

- Adrese ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyen ve yasaklara aykırı hareket eden kamu görevlileri 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Kamu İdaresinin Güvenirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar"a ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.

Kabahat Fiilleri ve Cezası;

Bildirim yükümlülüğü bulunanlar ve bu konuda sorumluluğu bulunanların NHK'nın 68.maddesinde sayılan fiilleri işlemesi durumunda idari para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

-Nüfus olaylarını bildirmekle görevli olup, bu görevlerini bu Kanunda belirtilen süreler içinde yerine getirmeyen kamu görevlilerine, fiil başka bir suç oluştursa bile, nüfus memurunun teklifi üzerine o yerin ilçe nüfus müdürünün kararı ile 25 TL idarî para cezası verilir.

- Adres değişikliğini bildirme yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyenlere 50 TL, gerçeğe aykırı beyanda bulunanlara 1000 TL idari para cezası verilir. Ceza verme yetkisi yurt içinde mülki idare amirlerince, yurt dışında ise dış temsilciliklerce kullanılır.

Doğum sırasında görevli sağlık personeli ile adli olaylar ve kazalarla ilgili ölüm olayını bildirmek zorunda olan Cumhuriyet savcılarının hakkında bu maddede belirtilen idarî para cezalarının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

1.2.2.Adres Kayıt Sisteminde Kayıtlı Adrese Tebliğ Koşulu

VUK değişik 101.maddeye göre tebligat öncelikle mükellefin işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirdiği veya yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurların bir tutanakla tespit ettiği işyeri adresine yapılır. AKS’de kayıtlı adrese tebliğ koşulu;

a) İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması:

Bu hükmün sabitlenmesi için “bulunamama” halinin neyi ifade ettiği izah edilmesi gereken önemli bir konudur. Nitekim VUK değişik 102.maddenin 4.fıkrası ile duruma netlik kazandırılmıştır. Posta yoluyla işyerine yapılan tebliğde muhatabın adreste bulunamaması hem geçici ayrılmaları hem de daimi adres değişikliğini kapsar. Muhatabın adreste bulunmadığı posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edilir. VUK md.94/f3’e göre tebliğ, muhatap adına işyerlerinde çalışan memur ya da müstahdemlerden birine yapılabilir. Bu nedenle AKS’de kayıtlı adrese tebliğ yapmak için; *işyeri adresine bir defa posta yolu ile tebliğin yapılması yeterli, muhatap ve muhatabı temsilen hiç kimsenin adreste bulunamaması veya geçici olarak ayrıldığına bilinmesi*¹⁴ gereklidir.

b) İşin bırakılması: VUK’un 160. maddesine göre iş bırakanlar durumlarını vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. VUK md.161’de, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakma olarak tarif edilmiştir. İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma anlamına gelmez. Mükellefler işi bırakma bildirimlerini işi bıraktıkları tarihten itibaren 1 ay içinde yapmak zorundadır (VUK md.168). Eski uygulamada işi bırakmada bildirilen adresler bilinen adres olarak kabul edilmişken, yeni düzenlemede bilinen adres kapsamından çıkarılmış, işi bırakma bildiriminde bulunulmuş olması AKS’de kayıtlı adrese tebliğ için koşul olarak sunulmuştur.

c) İşin bırakılmış addolunması: İşi bırakma bildiriminde bulunmamış olmakla birlikte, mükellefin, işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması¹⁵ ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticari, zirai ve

¹⁴Muhatabın geçici olarak adresinden ayrılması durumunda, adresinde tebligatı almaya yetkili kişiler olsa dahi bunlara tebligatın yapılamayacağı ifade edilmektedir (Şenyüz, 1997, s. 104).

¹⁵ Bu hükmün uygulanması açısından sadece işyeri adresleri bilinen adres olarak dikkate alınmalıdır. AKS’de kayıtlı adresin bu hükmün uygulanmasında bilinen adres olarak dikkate alınması hükmün ruhuna aykırıdır.

mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir (VUK md.160/2). Bu koşulların varlığı halinde tebligat mükellefin AKS'deki kayıtlı adresine yapılacaktır.

d) İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan AKS'de bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. "İşyeri adresinin olmaması" kanımızca iki durumu ifade etmektedir. Birincisi; vergi idaresine beyan edilmiş veya tespiti yapılmış adresin olmaması yani bilinmemesi durumudur (vergi siciline kayıtlı işyeri adresinin bulunmaması). İkincisi ise, tebliğ yapılabilecek kimselerden işyeri olmayanlardır. VUK'un 94/1'de kimlere tebliğ yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre tebliğ; mükelleflere, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine, vergi cezası kesilenlere yapılır. Dolayısıyla işyeri bulunmayan bu kişilere tebligat yerleşim yeri adresine yapılır. Bu durumda AKS'de kayıtlı adres öncelikli adres haline gelmiş olur.

AKS'ye kayıtlı adrese yapılacak tebligatlarda;

-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

sistemde kayıtlı yerleşim yeri adresine yapılır. Bu kişilerin adreste bulunmaması halinde aşağıda izah edilecek kapiya yapıştırma suretiyle tebligat uygulanacaktır.

2. Vergi Usul Kanunu'nun 102. Maddesinde Yapılan Değişiklikler: "Kapiya Yapıştırma Usulüyle Tebliğ"

7061 Sayılı Kanun'un 17.maddesi ile "Tebliğ Evrakının Teslimi" başlığını taşıyan VUK'un 102.maddesi değiştirilerek kapiya yapıştırma usulüyle tebliğ vergi hukuku bakımından da yasal hale getirilmiştir¹⁶. Bu usul esasen genel tebligat hukukumuzda uygulama alanı bulan bir tebliğ usulüdür. TK'nın "Tebliğ İmkansızlığı ve Tebellüğden İmtina" başlığını taşıyan 21.maddesine göre "Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evraki, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapiya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır"¹⁷. TK'ya göre bu usulle

¹⁶ 7061 Sayılı Kanun'un kabulü ile kapiya yapıştırma usulüyle tebliğin yapılıp yapılamayacağı doktrinde vergi hukukçuları arasında farklı yaklaşımların doğmasına neden olduğu gibi, Danıştay'ın da farklı zamanlarda farklı yönde kararlar verdiği görülmektedir. Bu görüş ve kararlar için bkz. İnneci, 2014, s.64-66.

¹⁷ Muhatabın adreste bulunmaması halinde tebliğ memurunun ne şekilde davranması gerektiğini düzenleyen Tebligat Tüzüğü'nün 28. maddesinin 1. fıkrasında; "Muhatap veya adına tebliğ

tebliğ yapılması, kendisine tebligat yapılacak kimse ya da kimselerden hiçbirinin gösterilen adreste bulunamaması veya tebellüğden imtina etmesi halinde yapılmaktadır. Dolayısıyla tebligat hukukuna göre kapıya yapıştırma usulüyle tebliğ, olağan tebliğ yöntemi değil, ayrıntılı usul ve şekil şartlarına tabi olağanüstü bir tebliğ yöntemi olarak düzenlenmiştir.

VUK değişik 102.maddesinin 1. ve 2. fıkrasında; “*Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.*” denilmek suretiyle tebliğ evrakının tebliğinde olağan teslim usulü düzenlenir. Ancak tebliğ yapılacak kimsenin tebellüğden imtina etmesi veya adresinde bulunamaması halinde posta memurunun farklı işlem yapması gerekmektedir. Bu koşulların varlığı halinde memur evrakın teslimini kapıya yapıştırmak suretiyle gerçekleştirecektir. Bu koşullar;

a) Muhatabın tebellüğden imtina etmesi; VUK mülga md.102/f.6’da yer alan “Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.” hükmü ile “eşiğe bırakma” şeklinde yapılan tebliğ evrakı teslimi, yerini tebliğ pusulasının kapıya yapıştırılması usulüne bırakmıştır. VUK değişik 102.maddenin 3.fıkrasına göre, “*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.*”

b) AKS’de kayıtlı adrese iki defa tebligat yapılmasına rağmen bulunamaması durumu; VUK değişik 102.maddenin 5.fıkrasına göre, AKS’de kayıtlı adrese tebliğe çıkılan durumlarda, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar), 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.

yapılabilecek olanlardan hiçbiri gösterilen adreste bulunmazsa, tebliğ memurunun adreste bulunmama sebebini bilmesi muhtemel komşu, yönetici, kapıcı, muhtar, ihtiyar kurulu veya meclisi üyeleri, zabıta amir ve memurlarından tahkik ederek beyanlarını tebliğ tutanağına yazıp altını imzalatması, imzadan çekinmeleri halinde de bu durumu yazarak kendisinin imzalaması gerekir.” hükmü öngörülmüştür. Bu Tüzük hükmüyle; tebliğ memuruna ilgilinin neden adreste bulunmadığını “tahkik etme” görevi yüklenmiştir. Buna göre tebliğ memuru tahkik etmekle kalmayıp, bunu tevsike yönelik olarak yaptığı tahkikatın sonucunu tebliğ evrakına yazacak ve maddede açıkça belirtildiği üzere ilgisine imzalatacaktır (Coşgun, 2015).

Kapıya yapıştırma usulü mükelleflerin işyerine yapılacak tebligatlarda kullanılamaz. Bu usulün ön koşulu AKS’de kayıtlı yerleşim yeri adresine tebligat yapılmasıdır.

VUK değişik md.102 ile VUK mülga md.102’de önemli bir takım farklılıklar mevcuttur. Değişiklikte dikkat çeken *birinci fark*, mülga md.102’de bulunamama halinin “adres değişikliğinden dolayı” ve “geçici bulunamama” hali olarak ayrı bir şekilde ele alınması ve durumun posta memurunun tahkikatı ile tespit edilmesidir. Mülga md.102/f7’de “*Yukarıki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz’edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur.*” ibaresine yer vererek posta memurunun durumu üçüncü kişilerin şahitliğine dayandırması söz konusuydu.

Yeni düzenlemede adreste bulunamama hali, adres değişikliği nedeniyle daimi ya da geçici fark etmeden dikkate alınmış, posta memurunun keyfiyeti tespit ve ispat yükümlülüğü kaldırılmıştır. Burada kaldırılan bu yükümlülüğün; NHK ve AKSY ile getirilen, adres değişikliklerinin beyanı, doğruluğunun teyidi (doğru beyan) ve güncelliğinin sağlanması konusunda getirilen yükümlülükle doldurulduğu kanaatindeyiz. Örneğin, AKSY’nin 13.maddesinde sayılan kişiler adres değişikliklerini değişikliğin olduğu tarihten itibaren 20 gün içinde bildirmek zorundadır (AKSY md.14). Adres değişikliğini bildirme yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyenlere 50 TL, gerçeğe aykırı beyanda bulunanlara 1000 TL idari para cezası verilir (NHK md.68). Dolayısıyla yaptırımlarla desteklenmiş bu yükümlülük posta memurunun durumu tespit yükümlülüğünü ortadan kaldırmıştır. Bu durumda, *birinci olarak*; posta memurunun yerleşim yeri adresinde kapıyı çalması ve kapının açılmaması bulunamama durumudur. *İkinci olarak*, adreste tebligatı almaya yetkili kişiler bulunmasına rağmen muhatabın geçici olarak ayrıldığıнын beyanı da bulunamama hali sayılmaktadır. *Üçüncü olarak*, gerçeğe aykırı adres bildirimi yapılmış olması durumunda kayıtlı adreste bulunamamış olması bulunamama hali olarak kabul edilmelidir.

Eski ve yeni düzenleme arasında dikkat çeken *ikinci ve önemli fark*, muhatabın adresine yapılan ikinci tebligatta da bulunamaması durumunda ortaya çıkmaktadır. VUK mülga md. 102/f.4’e göre “İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır” hükmü gereğince adreste ikinci defa bulunamama hali ilan tebliğ sebebi sayılmıştır. Hatta bilinen adreslere ihbarname bırakılmasına rağmen muhatabın müracaat edip tebliğ evrakını almaması (Dnş. 4. D. 16.5.1973 gün, E: 1972/1002, K: 1973/147) ilan tebliğ sebebi olarak değerlendirilmiştir. Yeni düzenlemede AKS’de kayıtlı bilinen adrese ikinci defa tebliğ yapılamaması hali, ilan tebliğ sebebi değil, kapıya yapıştırma usulüyle tebliğ sebebi olarak görülmüştür.

Kapıya pusula yapıştırma usulünün, tebliğ evrakının fiilen teslimi anlamına gelmediği aşikardır. Bu nedenle tebliğ evrakının tesliminden değil, tebliğ evrakının idareden alınabileceğine ilişkin *davetten* bahsedilir. Tebliğin, tebliğ pusulasının kapıya yapıştırıldığı tarihte veya 15. günde yapılmış sayılacağı vergi hukukuna eklenen yeni bir “varsayım” olarak kabul edilmelidir. Tebellüğden imtina edilmesi halinde varsayım, muhatabın durumdan “haberdar” olduğu bilgisine dayanır. Ancak iki defa tebliğ çıkmasına rağmen muhatabın adreste bulunamaması durumunda, geçici ayrılmalar bir

tarafa bırakılırsa, daimi ayrılmalarda ciddi sıkıntılar yaşanacaktır. Geçici ayrılmalarda (hastaneye yatma, yurt dışına çıkma ya da çalışmak için başka bir kente gitme, markete, pazara, komşuya, akrabaya gitme vb.) muhatabın dolaylı yollarla veya araçlar vasıtasıyla, bir şekilde “haberdar” olması ihtimal dahilinde iken, daimi ayrılmalarda (adres değişikliği -20 gün süresi var-, gerçek dışı beyan) bu mümkün olmayacaktır. Başka kanunlarca (5490 Sayılı NHK) düzenlenmiş yükümlülüğün (adres değişikliği bildirimini, gerçek dışı beyan) vergi hukuku açısından sonuç doğurması kabul edilebilir bir durum olamaz.

Diğer yandan, günlük hayatın olağan akışında pusulanın muhatabın eline hiç geçmemesi de olası bir durumdur. Komşunun afacan çocuğunun pusulayı yok etmesi, rüzgârın pusulayı uçurması (Doğruöz, 12.10.2017, Dünya Gazetesi), posta memurunun görev ihmaline dayalı subjektif uygulamaları¹⁸ bu usulün handikaplarını oluşturmaktadır.

Tebliğ evrakının idareden teslim alınmaması, idareyi bağlayan bir durum olmayıp tebliğin yapıldığı varsayıldığı için, doğan sonuçlar tarafları bağlayacaktır. Dolayısıyla *ihтимaller ve varsayımlar* üzerine kurulu kapıya yapıştırma usulüyle tebliğ vergi hukukunda tartışılması gereken bir husustur.

Bu uygulama ilan edilen tebliğ usulüne başvuruyu güçleştiren/gereğini azaltan *ara bir tebliğ usulü* olarak değerlendirilmelidir.

3. Vergi Usul Kanunu'nun 103. Maddesinde Yapılan Değişiklikler: İlanen Tebliğ Koşulları

VUK'un 101 ve 102.maddelerinde yapılan değişikliğe paralel olarak ilan edilen tebliğ yapılacak halleri düzenleyen 103.maddede, 7061 Sayılı Kanun'un 18.maddesi ile değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişikliğe göre tebliğin ilan edilen yapılacak haller;

- Muhatabın VUK değişik 101.madde kapsamında bilinen adresi yoksa¹⁹,
- VUK'un değişik 101.maddesinde belirtilen tebliğde öncelikli adresine (mükellefin işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirdiği veya yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurların bir tutanakla tespit ettiği işyeri adresi) tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa²⁰,
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
- Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa²¹,

¹⁸ Günümüzde tebliğ, “tebliğ memurunca adresin kapısı çalınmaksızın ve adreste bulunanların imzasına tebliğ imkanı tanınmadan, doğrudan kapıya yapıştırılmak suretiyle yapılmaktadır.” (Salgırtay, 2013, s.305).

¹⁹ İkametgâhı ve işyeri Türkiye’de bulunmayan dar mükellefler bu bent kapsamında değerlendirilebilir. Çünkü, AKS’de kayıtlı adresler Türk vatandaşları ile Türkiye’de yerleşik yabancıların yerleşim yeri adreslerini kapsar.

²⁰ Örneğin, adres bileşenlerinde değişiklik olması durumunda AKS’de kayıtlı bir adres bulunamayabilir, çünkü AKSY’nin 23.maddesine göre kişilerin adres bileşenlerindeki değişikliği bildirme yükümlülükleri yoktur.

²¹ Posta idaresinin muhatabın bulunduğu yere salgın hastalık, doğal afet vb. sebeplerle mektup kabul etmemesi (Uğur, 1978, s. 360), posta teşkilatının grevde olması (Özyer, 2008, s. 159), ilan edilen tebliğ sebepleri diğer nedenler içinde değerlendirilmiştir.

şeklinde 4 bent halinde sıralanmıştır. Bahsi geçen bulunamama halleri yukarıda izah edilmiştir.

Bu şekilde ilan edilen tebliğe, muhataba yasal sınırlar dahilinde yapılan tüm çabalara rağmen ulaşılamaması halinde başvurulacaktır.

Genel Değerlendirme, Sonuç ve Öneriler

213 Sayılı VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerinde 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler kapsamında AKS'de kayıtlı adres bilinen adres olarak kabul edilmiş, kapıya yapıştırma usulüyle tebliğ vergi hukukunda yerini almış, ilan edilen tebliği koşulları yapılan değişikliklere bağlı olarak yeniden düzenlenmiştir. 7061 Sayılı Kanun'un 17. maddesinin son fıkrası ile tebliğ evrakının teslimine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Her yeni düzenleme oturuncaya kadar bazı soruları ve sorunları beraberinde getirir. Örneğin, tebliğin önemi gözönüne alındığında, AKS'de bulunamama halinin sistemde kayıtlı "Diğer Adresler"i kapsayıp kapsamayacağı izah edilmelidir. MK'nın 19.md'sinde bir kimsenin tek bir yerleşim yeri olabilir. Bu nedenle Adres Kayıt Sistemi'nde de kişinin Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası ile eşleştirilen tek bir yerleşim yeri adresi mevcuttur. Ancak AKSY'nin md.9/2'ye göre kişinin yerleşim yerinin dışında diğer adreslerinin (yazlık, kışlık, ikinci veya üçüncü konut vb) bulunması halinde bu adresler kişilerin talebi üzerine sisteme kaydedilebilecektir. Dolayısıyla AKS'de kayıtlı yerleşim yeri adresinden geçici olarak ayrıldığı için adreste bulunamayan muhatabın, sistemde kayıtlı diğer adresinin bulunması halinde bu adreslere tebligat yapılabilecek midir? Yeni düzenleme, tebliğin aynı gerekçe ile iki defa yapılamaması halinde kapıya yapıştırma usulüyle tebliğin yapılacağını ve muhatabın pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün içinde evrakı almak üzere idareye başvurmaması halinde 15. gün tebliğin yapılmış sayılacağını düzenlemiştir. Tebliğin yapıldığı tarihin önemi göz önüne alındığında "yapılmış sayılma" durumunun, mükellefin bir takım haklardan (dava açma hakkı, uzlaşma talep hakkı vb.) yararlanma durumunu ortadan kaldıracığı aşıkardır. Daimi ayrılmalarda bulunamama durumuna ilişkin kusur mükellefte aranabilirken ve doğan sonuca katlanması doğal karşılanırken, uzun süreli geçici ayrılmalarda yaşanacak mağduriyetin hoş karşılanması beklenemez. Bu nedenle idarenin ikinci tebliği yapmak için belirleyeceği "münasip bir süre" önemli olduğu gibi, AKS'de kayıtlı yerleşim yeri adresinin yanında sistemde kayıtlı "diğer adresler"e de eş zamanlı olarak tebligatın yapılması, SMS ile tebliğe çıkıldığının haber verilmesi mükellef hakları kapsamında mağduriyetlerinin yaşanmasını engelleyici uygulamalar olarak değerlendirilmelidir.

Diğer bir durum, kapıya yapıştırma usulünde "yapılmış sayılma" için gereken 15 günlük süreçte muhatabın tebliğ evrakını almak için idareye başvurmasına engel bir durumu olması halinde sürenin uzayıp uzamayacağıdır. Kanımız, vergi hukukunda süreleri uzatan mali tatil, mücbir sebep ve zor durum halinin vb. bu sürenin işleyişine de etki etmesi yönündedir.

Görüldüğü gibi, yeni düzenleme AKS'yi temel alan bir yapı getirmiştir. Maliye Bakanlığı Nüfus İdaresi ile yaptığı anlaşma çerçevesinde KPS üzerinden, doğrudan doğruya kişi kimlik ve adres bilgilerine ulaşabilmektedir. Bu şekilde, mükellefçe yapılacak işyeri adres bildirimini ve/veya idarenin tespit ettiği işyeri adreslerinin yanında,

güvenirliliği, güncelliği yaptırımlarla desteklenmiş kayıtlı adrese tebligat imkânının getirilmesi tebliğin daha sağlıklı yapılmasına vesile olabilecektir. Ancak dile getirilen endişe ve sakıncaların titizlikle incelenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması öngörülebilir sorunların oluşmasını engelleyecektir. Uzun vadeli ve kalıcı çözümün ise; işyeri, yerleşim yeri gibi fiziki varlığa dayalı adreslere tebliğ ile değil, kendi içinde ayrı sorunları barındırmasına rağmen elektronik ortamda tebliğin genel ve temel tebliğ yöntemi olarak kabulü ile sağlanacağı düşünülmektedir.

Kaynaklar

- BERKEM, K., ERTAN, A., İLTER, V., AKDAĞ, Ö. F., ERER, N., DİNÇER, S. (1966) Vergi Kanunları Külliyesi (İzahlı ve İçtihatlı)- Vergi Usul Kanunu, Cilt: 1, Ankara Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara.
- COŞGUN, O. (2015) Vergiye Mütelik İşlemlerde “Kapıya Yapıştırmak Suretiyle” Tebliğin Sakatlıkları, Yaklaşım Dergisi, Sayı. 271. <https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=12966> Erişim Tarihi:10.10.2017
- DOĞRUÖZ, B. (2017) Dünya Gazetesi, 12.10.2017 Torba Kanun'la Değişecek Vergi Tebligat Hukuku, <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/torba-kanunla-degisecek-vergi-tebligat-hukuku/385794>> Erişim Tarihi.15.10.2017
- İNNECİ, A. (2014) Vergi Hukukunda Tebligat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- KIZILLOT, Ş. (1994) Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri, Cilt: 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILLOT, Ş. (1994) Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt: 1, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- MEYDAN LAROUSSE, Büyük Lügat ve Ansiklopedi, Cilt: 11, Meydan Yayınevi, İstanbul.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2012) Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZAY, İ. H. (2004) Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ÖZBALCI, Y. (2006) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- RUHİ, A.C. (2011) Tebligat Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara.
- SARGITAY (2013) Tebligat Kanununda Yapılan Değişiklikler ve Bir Yargıtay Kararı Işığında (Yargıtay 12. H.d. 2012/ 32459 E. – 2013 / 3328 K. S. -11.02.2013 T.) Tebligat Kanunu Uygulamaları, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 4, s.297-328.
- ŞENYÜZ, D. (1997) Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. (2011) Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa
- UĞUR, K. (1978) Türk Vergi Hukukunda Tebligat. İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Sayı: 26, 330-387, Ankara.
- ÜREL, G. (2012) Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 26, Sayı 3, 2017, Sayfa 92-108

ÜSTÜNDAĞ, S. (1977) Medeni Yargılama Hukuku, Cilt: 1, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
YILMAZ, E. & ÇAĞLAR, T. (2013) Tebligat Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara
İlgili Kanun, Yönetmelik ve Yargı Kararları