

# ***7061 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Usul Kanunu Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler***

## **I. Giriş**

Hukukumuzda tebligat işlemleri genel olarak 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılmaktadır. Bununla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan tebligat hükümleri özel kanun olması nedeniyle öncelikli olarak uygulanmakta, VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümlerine gidilmektedir. Tebligat, tarafların sahip oldukları hakları kullanmalarına vesile olması nedeniyle gerek mükellefler gerekse kamu idaresi açısından önem taşımaktadır. VUK'taki ayrıntılı düzenlemeler her ne kadar Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulamasını sınırlamış olsa da, gerek VUK gerek Tebligat Kanunu açısından vergilendirme usulünde yaşanan olumsuzluklar nedeniyle yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda, 7061 sayılı "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un (Torba Kanun) yayınlanarak yürürlüğe girmesiyle VUK'nun tebligat ilişkin hükümlerinde önemli bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu makalenin konusu, söz konusu değişikliklerin kapsam ve sonuçlarını ele almaktadır.

## **II. Değişikliklere Neden İhtiyaç Duyuldu**

Günümüzde yargılama süreçlerinin beklenenden uzun sürmesinin en önemli sebeplerinden biri de tebligat işlemleri esnasında ortaya çıkan aksaklıklardır.

Tebligatın sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için birden çok gereklilik bulunmaktadır. Bu gereklilikler şu şekilde sıralanabilir; uygulamadaki ihtiyaçları karşılayan bir kanuni alt yapı, güncel ve doğru bilgileri içeren kayıt ve bilgi sistemi, tebligatı çıkaran mercilerin/kişilerin gösterdiği özen ve tebligat muhatabının yapması gereken bilgilendirmeler.

Özellikle mükellefin güncel ve doğru adresinin bilinmemesi, tebligatın daha uzun sürede muhataba ulaşmasına neden olur. Bu durum da hem idare açısından tahsili zorlaştırması nedeniyle, hem de mükellef açısından fazladan gecikme faizi/zammı ile karşı karşıya kalması nedeniyle olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Bu nedenle, 7061 sayılı Torba Kanun ile uygulamada yaşanan bu aksaklıkların giderilmesi amaçlanmıştır.

## III- Değişikliklerin Genel Çerçevesi Nedir?

Vergi Usul Kanunu'nun, Beşinci Kısmı (Md: 93-109 arası), tebliğ esaslarını ve muhataplarını düzenlemektedir. 7061 Sayılı Torba Kanun kapsamında, VUK'nun tebligat hükümlerinde yapılan değişiklikleri, aşağıdaki şekilde 4 başlık altına özetleyebiliriz:

### a. VUK'un 101. maddesi: "Bilinen Adresler"

**Bilindiği üzere vergilendirme süreci**, vergiyi doğuran olaydan sonra sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını kapsamaktadır. Tebliğ aşamasında ise bilinen adresler önem arz eder. Torba Kanununun 16. maddesiyle, VUK'un "Bilinen Adresler" başlıklı 101. maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile eskiden 101. maddede bilinen adres olarak belirtilen, "iş bırakma bildirimlerinde, vergi mahkemesindeki dava açma dilekçelerinde veya cevaplarında bildirilen, vergi beyannamelerinde bildirilen, bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler", yeni düzenleme kapsamında ihtiyaç kalmadığından, bu madde kapsamından çıkartılmışlar. Buna karşın, "5409 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan MERNİS (Merkezî Nüfus İdare Sistemi) sistemine kayıtlı adres" bu maddeye eklenmiştir. Ayrıca tebligatın hangi durumlarda hangi adreslere ve kimlere yapılacağına ilişkin hususlar, tebligatların sorunsuz yapılabilmesi için bu madde ile yeniden düzenlenmiştir.

Maddenin lafzından da anlaşılacağı üzere; eğer 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı adresler üzerinden mükellefe ulaşılamazsa MERNİS sisteminde bulunan adresler tebligat için kullanılacaktır. İşyeri adresi olmayan mükellefler açısından ise direkt olarak MERNİS sisteminde yer alan adrese tebligat yapılacaktır. Böylece önceki düzenlemeden farklı olarak, mükellefe MERNİS üzerinden ulaşılabilecek.

Bu düzenleme 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### b. VUK'un 102. maddesi: "Tebliğ Evrakını Teslimi"

Torba Kanununun 17. maddesiyle, VUK'un "Tebliğ Evrakının Teslimi" başlıklı 102. maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile tebliğ yapılacak olan mükelleflerin işyerlerinde veya yerleşim yerlerinde bulunmaması halinde (ki bu bulunmama halleri o adresten geçici ayrılımları da kapsamakta) tebliğin nasıl yapılacağına dair yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Yeni düzenleme ile mükelleflerin işyerlerinde veya yerleşim yerlerinde bulunmaması halinde 101. maddenin 3. fıkrasında belirtildiği gibi, tebligatın MERNİS'te kayıtlı adrese yapılacağı belirtilmiştir. Eğer bu adreste de bulunamazsa posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilecek ve bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılacaktır. Eğer aynı sebeplerden dolayı ikinci kez gene evrak tebliğ edilemezse evrakın gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapiya yapıştırılacaktır. Pusulanın yapıştırıldığı günden itibaren 15 gün içerisinde evrak idareden alınırsa alındığı gün, alınmazsa 15. günde tebligat yapılmış sayılacaktır. Eski düzenlemede yer alan, "ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa, tebliğ ilân yolu ile yapılır" hükmü, yeni düzenlemeyle kaldırılmış, ancak VUK'nun 3. maddesinde, tebliğin ilanla yapılacak halleri ayrıca düzenlenmiştir. Keza, yukarıda sözü edilen tebliğ edememe hallerinin, komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vazedilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur" hükmü de yürürlükten kaldırılmıştır.

Tebliğ evrakını tebliğden veya evrağı imzadan imtina eden mükellef için eskiden VUK'un 102. maddesinde "İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur" ifadesi yer almaktaydı. Ancak yeni düzenleme ile bu ifade "Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapiya yapıştırılır. (Eski düzenlemede, bu durumda, evrak muhatabın önüne bırakılması öngörülmüyordu) 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” olarak değiştirilmiştir.

Bu düzenleme 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **c. VUK’un 103. maddesi: “Tebliğin İlanla Yapılacağı Haller”**

Torba Kanununun 18. maddesiyle, VUK’un “Tebliğin İlanla Yapılacağı Haller” başlıklı 103. maddesine tebliğin ilanla yapılacağı hallere “adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa” ifadesi de eklenmiştir. Böylece MERNİS’de kayıtlı ikametgâh adreslerinin önemi daha da artmıştır. Yeni düzenlemeye göre aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır:

1. Muhatabın bu Kanununun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,
2. Bu Kanununun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,
3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa.”

Bu düzenleme 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **d. VUK’un 157. maddesi: “Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi”**

Torba Kanunu’nun 20. maddesi ile yapılan değişiklik VUK’un tebligat hükümlerine ilişkin olmasa da, MERNİS sisteminin 101. maddede “bilinen adresler” kapsamına alınması nedeniyle yapılmıştır. VUK’un 157. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “veya ikamet” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Maddenin eski hali şu şekildeydi; “101 inci maddede yazılı bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.” Yeni düzenleme ile mükelleflerin ikametgâh adres değişikliklerini vergi dairelerine bildirmeleri zorunluluğa ortadan kalkmıştır, çünkü artık mükelleflerin ikametgâh adresleri MERNİS sisteminden takip edilebilmektedir.

Bu düzenleme, Torba Kanun’un yayım tarihi olan 5/12/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **e. BONUS - VUK’un 107/A. maddesi: “Elektronik Ortamda Tebliğ”**

Konumuzla olan ilgisi ve teknolojik gelişmelerin önemine istinaden, bir iki cümleyle de, 23/07/2010 tarih ve 6009 (Madde:7) sayılı ve 27/3/2015 tarih ve 6637 (Madde: 5) sayılı Torba Kanunlarla, VUK’un 107. maddesine, “**elektronik ortamda tebliğ**”i düzenleyen, 107/A fıkrası ilave edilmiştir.

VUK’un 107/A maddesindeki düzenlemelere göre; “*Tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağh kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğurmaktadır. Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*” Maliye Bakanlığı bu yetkisini 456 ve 467 no.lu VUK Genel Tebliği ile kullanmıştır.

Elektronik Tebligat uygulaması 1 Nisan 2016 tarihinden itibaren yaygınlaştırılmıştır. Ayrıca, VUK’un 148. ve 149. maddeleri kapsamında, Maliye Bakanlığı ya da vergi inceleme elemanlarınca istenen bilgi ve belgelere ilişkin bildirimler de bu vasıta ile yapılabilecektir. Maliye Bakanlığı, konuyla ilgili teknik altyapı kurmuş ve tebliğe elverişli elektronik tebligat adresi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuştur.

Buna göre tebliği gereken elektronik imzalı evrak, elektronik tebligat sistemi kullanılmak suretiyle muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edilebilmektedir. Tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar şunlardır:

- a) Kurumlar vergisi mükellefleri,
- b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç),
- c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

Kendilerine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak, elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır. E-Tebligat başvurusu yapıldığında ve E-Tebligat gönderildiğinde, ayrıca Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen telefon numarasına SMS yoluyla ve/veya bildirilen e-posta adresine mail yolu ile bilgilendirme yapılmaktadır.

## IV- Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Sonuç olarak, tarh edilen vergilerin ve kesilen vergiye ilişkin cezaların tahakkuk etmesi ve yükümlüleri veya sorumluları tarafından ödenebilmesi için, tarh edilen vergilerin ve salınan cezaların, muhataplarına usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi çok önemlidir.

Tebligat sisteminde yapılan bu değişiklikler ile tebliğ işlemi esnasında ortaya çıkabilecek aksaklıkların önüne geçilmesi amaçlanmış ve büyük ölçüde önemli önlemler alınmıştır. Özellikle hem bilinen adreslerin sadeleştirilip netleştirilmesi, hem de külfeti çok olan ilan tebligat usulünün kullanımının azaltılması uygulamada çok daha pratik ve verimli bir ortam yaratacaktır.

Ancak belirtmek gerekir ki; Torba Kanununun 17. Maddesiyle değiştirilen VUK'un "Tebliğ Evrakının Teslimi" başlıklı 102. maddesinde, mükelleflerin işyerlerinde veya yerleşim yerlerinde bulunmaması halinde kapıya pusula yapıştırılması yoluyla tebliğ yapılacağı hususu bazı sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Pusulanın herhangi bir nedenle kapıdan düşmesi veya yok olması tebligatın mükellefin bilgisi olmadan tebligat işleminin yapılmış olmasına sebep olabilecektir. Yapılan bu değişikliğin bir daha gözden geçirilmesi ve muhtemel sakıncaların göz önüne alınması daha sağlıklı bir uygulama oluşturacaktır.

Genel olarak şunu söyleyebiliriz ki, 1 Nisan 2016 tarihinden itibaren yaygınlaşan Elektronik Tebligat uygulamaları ve bu Torba Kanun'da yapılan iyileştirmeler sayesinde tebligatın muhatabına çok daha kolay ulaşılabilir hale gelmiş ve İdarenin tahsilat kabiliyeti daha da güçlenmiştir.

Böylece, gelişen teknolojinin sağladığı e-tebligat uygulaması dahil, tebligat usullerine ilişkin VUK hükümlerine idarenin riayet etmesi, mükelleflerin de bunları biliyor olması, mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukları en aza indirmede ve mükelleflerin yasalara uyumunu sağlamada önemli rol oynayacaktır.

## Çisel Ezgi Yıldız

Avukat

+90 212 326 60 68