



**T.C.**  
**ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**  
**KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT**

**VEYSEL KEREM KÜRÜM**

**MAYIS 2023**

## ÖZET

### YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

KÜRÜM, Veysel Kerem

Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Begüm DİLEMRE ÖDEN

Mayıs 2023, 134 sayfa

Türk vergi hukukunda vergisel işlemlerin tebligatı, üzerinde durulması gereken bir kavram olarak kendisini göstermektedir. Tebliğ işleminde yapılan bir hata, vergilendirme sürecinde hukuki sonuç ortaya çıkartacak idari işlemlerin vergi mükelleflerine zamanında bildirilmemesine, kamu otoritesinin vergi alacağıının ötelenmesine veya zamanaşımı gibi sebeplerle bu alacaklarda noksanlıklara sebep olmasına, kendisine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişinin ise kendisine kanunen tanınmış olan sürelerden fayda sağlayamaması yönünde olumsuz hususlara sebebiyet vermektedir. Tebliğ hususu taşıdığı önemden ötürü özel olarak, kendine münhasır kanun olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kendi kanunlarında hüküm olmayan hususlarda genel kanun niteliği taşıyan Tebligat Kanunu hükümleri kısmen uygulanmaktadır. Bu sebeple 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan tebliğ hükümlerinin söz konusu olması halinde Tebligat Kanunu uygulama alanı bulacaktır. Çalışmamızda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tebligat ile ilgili kuramsal ve kavramsal açıklamalar yapılarak, uygulama esnasında meydana gelen sorunlar, aksaklıklar ve eksikliklere yer verilmiştir. Bu amaç ile Kanunda, mahkeme kararlarında ve öğretide yer alan görüşler incelenmiş, tebliğ işlemi ile ilgili ortaya çıkan aksaklıklar yönünden değerlendirmeler yapılarak, bir takım görüşlere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Tebligat, Vergisel İşlem, 213 Sayılı VUK, 7201 Sayılı Tebligat Kanunu, Vergi Mükellefi.



## ABSTRACT

### YARGI KARARLARI IŒIĐINDA VERĐİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

KÜRÜM, Veysel Kerem

M.A., in Public Law

Supervisor: Dr. Öğretim Üyesi Begüm DİLEMRE ÖDEN

May 2023, 134 page

In Turkish tax law, notification of tax transactions shows itself as a concept that should be emphasized. An error made in the notification process, the failure to notify the taxpayers of the administrative actions that will result in legal consequences in the taxation process, the delay of the tax claim of the public authority or the deficiencies in these receivables due to reasons such as statute of limitations, and the real or legal person, who is burdened with tax liability, not benefiting from the periods granted to him by law leads to negative aspects. Due to the importance it carries, the issue of the communiqué has been specifically regulated in the TPL numbered 213, which is its own exclusive law. The provisions of the Notification Law, which has the nature of general law, are partially applied in matters that do not have provisions in their own laws. For this reason, in the case of notification provisions that are not included in the TPL numbered 213, Teb. K. will find the application area. In our study, the theoretical and conceptual explanations about the notification in the VUK numbered 213 were made and the problems, disruptions and deficiencies that occurred during the implementation were included. For this purpose, the opinions given in the Law, court decisions and doctrine have been examined, and some opinions have been given by giving place to the evaluations in terms of the problems that have arisen regarding the notification process.

**Keywords:** Notification, Tax Transaction, VUK No. 213, Notification Law No. 7201,  
Tax Payer.



## TEŞEKKÜR

Avukatlık mesleğinin icrası sırasında geçen süre zarfında hukuk fakültelerinin sayısının her geçen gün arttığı ve avukatlık mesleğine katılımın fazlaştığı bir dönemde mesleğe ve meslektaşlara hangi alanda olursa olsun uzmanlaşma ve sürekli eğitim yolunda ismen tarafıma hocam denilmesini sağlayan ve akademik dünyada basamak atlamam amacıyla ışık tutan dönemin başta Türkiye Barolar Birliği Başkanı Av. Prof. Dr. Metin FEYZİOĞLU'na, Türkiye geneli birlikte illeri birlikte gezmiş olduğumuz Vergi Hukuku alanında çalışan Av. Dr. Hasan ORAL'a ve kendisini bilgi birikimi ile ders sunumu konusunda örnek aldığım Dr. İbrahim Nihat BAYAR'a teşekkürlerimi sunuyorum. Yine meslek hayatımda akademik dünyaya girmemde en büyük destekçim olan eşim Neslihan'a, canlarımız güzel kızlarımız Asya ve Reva'ya, tüm aile bireylerime, adım atmış olduğum bu dünyada kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum tez danışmanım, destekçim, güler yüzlü hocam Dr. Begüm Dilemre ÖDEN'e, tez jürimde yer alan Türkiye'nin önde gelen Vergi Hukukçularından Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ'ye ve Dr. İbrahim Nihat BAYAR'a, tezin tüm şekli ve biçimi konusunda kendilerinden yardım aldığım tüm eş, dost ve arkadaşlarıma teşekkür

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT .....	v
TEŞEKKÜR .....	vii
İÇİNDEKİLER .....	viii
KISALTMALAR TABLOSU .....	xii

## BÖLÜMLER

GİRİŞ .....	1
BÖLÜM I.....	4
TEBLİĞ-TEBLİGAT KAVRAMI, HUKUKÎ NİTELİĞİ, ÇEŞİTLERİ, .....	4
AMACI VE ÖNEMİ .....	4
1.1. TEBLİĞ-TEBLİGAT KAVRAMI .....	4
1.1.1. Tebligatın Etimolojik Tanımı .....	4
1.1.2. Tebligatın Hukuki Tanımı .....	5
1.1.3. Tebliğ Yokluğu Tanımı ve Özellikleri.....	8
1.2. TEBLİĞİN-TEBLİGATIN HUKUKÎ NİTELİĞİ.....	14
1.3.1. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Göre Tebligat .....	17
1.3.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Tebligat .....	19
1.4. TEBLİGATIN AMACI VE ÖNEMİ.....	21
1.4.1. Tebligatın Amacı.....	21
1.4.2. Tebligatın Önemi .....	22
1.4.2.1. İdare Hukuku Bakımından Tebligatın Önemi .....	24
1.4.2.2. Vergi Hukuku Bakımından Tebligatın Önemi .....	26
BÖLÜM II .....	31
VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN TEBLİĞ HÜKÜMLERİ.....	31

<b>2.1. VERGİ USUL KANUNU UYARINCA TEBLİGATIN KONUSU VE ÖNEMİ.....</b>	<b>31</b>
<b>2.1.1. Tebliğ Edilecek Belgeler .....</b>	<b>32</b>
2.1.1.1. Vergi İhbarnameleri.....	33
2.1.1.2. Vergi İnceleme Raporları .....	34
2.1.1.3. Vergi Tekniği Raporları.....	35
2.1.1.4. Takdir Komisyonu Kararları .....	36
2.1.1.5. Defter ve Belge İbrahimine İlişkin Yazılar .....	37
2.1.1.6. Uzlaşma Tutanakları.....	37
<b>2.1.2. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler .....</b>	<b>38</b>
<b>2.2. TEBLİĞ YAPILACAK KİŞİLER .....</b>	<b>38</b>
<b>2.2.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ .....</b>	<b>39</b>
2.2.1.1. Gerçek Kişinin İkametgâhında ve İş Yeri Adresinde Tebligat .....	40
2.2.1.2. Kanunî Temsilcilere Tebliğ .....	42
2.2.1.4. Mirasçılara Yapılacak Tebliğ.....	44
2.2.1.5. Vasıtalı Tebliğ.....	46
<b>2.2.2. Gerçek Kişiler Dışında Yapılacak Tebliğ.....</b>	<b>46</b>
2.2.2.1. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklara Yapılacak Tebliğ ..	46
2.2.2.2. Tüzel Kişilere Yapılacak Tebliğ.....	47
2.2.2.2.1. Kamu Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ.....	47
2.2.2.2.2. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ.....	48
<b>2.3. TEBLİĞ USULLERİ .....</b>	<b>50</b>
<b>2.3.1. Posta Yoluyla Tebliğ.....</b>	<b>50</b>
2.3.1.1. Posta Yoluyla, Memur Eliyle Tebliğ Usulü .....	51
2.3.1.1.1. Kapalı Zarf Esası.....	51
2.3.1.1.2. Bilinen Adreslere Tebliğ .....	52
2.3.1.1.3. Tebliğ Evrakının Teslimi .....	53
<b>2.3.2. Dairede ve Komisyonda Tebliğ.....</b>	<b>56</b>
<b>2.3.3. İlan Yolu ile Tebliğ .....</b>	<b>57</b>
2.3.3.1. Tebliğin İlan Yolu ile Yapılacağı Durumlar .....	58
2.3.3.2. İlan Yolu ile Tebliğde Usul ve İlanın Neticeleri.....	61

2.3.4. Yurt Dışında Mukim Olanlara Tebliğ .....	62
2.3.5. Elektronik Tebligat.....	63
2.3.5.1. Genel Olarak.....	65
2.3.5.2. Elektronik Tebligat Çıkarmaya Yetkili Kurum ve Kuruluşlar .....	67
2.3.5.3. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler.....	68
2.3.5.3.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi .....	68
2.3.5.3.2. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi .....	69
2.3.5.3.3. İsteğe Bağlı Olarak Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılmasını Talep Edenlerin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi, Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkılması .....	69
2.3.5.4. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi .....	70
2.3.5.5. Elektronik Tebligatın Değerlendirilmesi.....	72
2.4. TEBLİĞDE HATA .....	75
2.4.1. Tebliğ Edilen Belgede Hata.....	75
2.4.1.1. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları .....	76
2.4.1.2. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları .....	79
2.4.2. Tebliğ Usulünde Hata.....	81
2.5. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN SONUÇLARI .....	85
2.5.1. İdari Süreler, Yargısal Süreler Açısından Tebliğin Sonuçları ve VUK 359. Maddesinde Belirtilen Suçlar Bakımından Tebliğin Sonuçları	85
2.5.2. Verginin Tahakkuku ve Tahsili Açısından Tebliğin Sonuçları .....	86
2.5.3. Zamanaşımı Açısından Tebliğin Sonuçları .....	87
<b>BÖLÜM III.....</b>	<b>90</b>
<b>7201 SAYILI TEBLİGAT KANUNU İLE 213 SAYILI VERGİ USUL .....</b>	<b>90</b>
<b>KANUNU'NDAKİ TEBLİĞ HÜKÜMLERİNİN UYGULAMA ALANI VE KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>90</b>
<b>3.1. TEBLİGAT KANUNU'NUN UYGULAMA ALANI.....</b>	<b>90</b>

3.1.1. Genel Olarak .....	90
3.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Bulunan Hallerde ve 6183 Sayılı AATUHK'de Yer Alan Hallerde Tebligat Kanunu'nun Uygulanabilmesi .....	90
<b>3.2. TEBLİGAT KANUNU İLE VERGİ USUL KANUNU'NUN KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>91</b>
3.2.1. Tebliğ Edilecek Belgeler Açısından Karşılaştırma .....	92
3.2.2. Tebliğ Yapacak Makam Açısından Karşılaştırma .....	92
3.2.3. Tebliğ Yapılacak Kişiler Açısından Karşılaştırma .....	93
3.2.4. Tebliğ Usulleri Açısından Karşılaştırma .....	95
3.2.4.1. Posta Yolu İle ve Memur Vasıtasıyla Tebligat.....	96
3.2.4.2. Bilinen Adresler .....	100
3.2.4.3. Muhatabın Adreste Bulunmaması ve Adresten Geçici Olarak Ayrılma .....	100
3.2.4.4. Tebligatın İmkânsızlığı ve Muhatabın Tebellüğden İmtina Etmesi .....	101
3.2.4.5. İlanen Tebligat .....	104
3.2.4.6. Elektronik Ortamda Tebliğ .....	106
3.2.4.7. Usulsüz Tebligatın Sonuçları.....	108
<b>SONUÇ .....</b>	<b>109</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>114</b>

## KISALTMALAR TABLOSU

<b>AATHUK</b>	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu
<b>APS</b>	:	Acele Posta Servisi
<b>AYM</b>	:	Anayasa Mahkemesi
<b>DMK</b>	:	Devlet Memurları Kanunu
<b>Dnş.</b>	:	Danıştay
<b>E.</b>	:	Esas
<b>GVK</b>	:	Gelir Vergisi Kanunu
<b>İYUK</b>	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	:	Karar
<b>KDV</b>	:	Katma Değer Vergisi
<b>KYOK</b>	:	Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar
<b>MK</b>	:	Medeni Kanun
<b>Md.</b>	:	Madde
<b>Mük.</b>	:	Mükerrer
<b>No</b>	:	Numara
<b>Ör.</b>	:	Örnek
<b>PTT</b>	:	Posta ve Telgraf Teşkilatı
<b>S.</b>	:	Sayfa
<b>SGK</b>	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>T.C.</b>	:	Türkiye Cumhuriyeti
<b>Teb. K.</b>	:	Tebliğat Kanunu
<b>TBK</b>	:	Türk Borçlar Kanunu
<b>TL</b>	:	Türk Lirası
<b>TMK</b>	:	Türk Medeni Kanunu
<b>TTK</b>	:	Türk Ticaret Kanunu
<b>UYAP</b>	:	Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi
<b>Vb.</b>	:	Ve Benzeri
<b>VİR</b>	:	Vergi İnceleme Raporu



**VSR** : Vergi Suçu Raporu  
**VTR** : Vergi Tekniği Raporu  
**VUK** : Vergi Usul Kanunu



## GİRİŞ

Vergi Hukukunun kapsamında yer alan ve önemli hususlarından olan tebliğ hükümleri; 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan ayrı olarak, kendi kanunlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 ile 109. maddeleri arasında yer almaktadır. Vergi, kamu hizmetlerinin sağlanması için olmazsa olmaz kaidelerden birini oluşturmaktadır. VUK'a göre tebliğ; vergilendirme sürecinde karar verme yetkisi olan yazının muhatabına, önceden belirlenen esasa uygun şekil şartları ile iletilmesini sağlamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda tebligat, mühim yer tutmaktadır. Mükellefin mesul olduğu ve ödemekle yükümlü olduğu vergilerden bilgi sahibi olması, bu mesuliyeti yerine getirerek yükümlü olunan vergiyi ödemesi ve bir takım koşulların başlatılması tebliğ işlemiyle söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda hükmü bulunan vergi ile alakalı tebligat işleminin, bu hükümlere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde; 7201 sayılı Tebligat Kanunu uygulama alanı bulacaktır. Vergilendirme ile alakalı hukuki işlemlerin başlatılması için gerekli olan bildirimlerin, farklı nedenlerden ötürü muhatabına yazılı olarak ulaşamaması söz konusu olabilmektedir. Bu yazılı bildirimlerin, muhatabına ulaşmamış olması hukuksal sürecin başlamasını ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesini engellemektedir. Ayrıca tebligatı oluşturan şahıs veya mercilerin de usulüne uygun davranmaması çeşitli problemler ortaya çıkarmaktadır.

Bilimsel çalışmanın konusu, Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Tebligat olup çalışma konusu ile ilgili 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin hükümleri incelenmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmamızın amacı; Türk Vergi Hukukunda, vergilendirme sürecinde önemli bir yere sahip olan tebliğ süreciyle vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması sonrasında hukuki durumun gerçekleşmesiyle idari işlem olan verginin tarh edilmesi ile bu vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm doğuran hususların muhatabına yazılı belgeyle bilgilendirme ve belgelendirme suretiyle iletilmesi ile vergi mükellefleri yasalardan

doğan itiraz ve dava haklarının kullanılmasının amaçlanmış olması olarak ele alınmasıdır.

Vergi Hukuku bakımından söz konusu idari işlemlerin sonuç doğurabilmesi adına tebliğin usul ve hukuka uygun olarak, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen zamanaşımı sũresinde yine aynı kanunun tebligat hũkũmleri uyarınca gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi idareleri tarafından muhataplara gũnderilecek tebligatlarda, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hũkũmlerinin uygulanmasının gerekliliğine, kendi özel kanununda hũkũm olmayan durumlarda Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde yer alan "*Diğer Mali Tebligat*" başlıklı kanun hũkmũ uyarınca tebligat yapılabileceği hususlarına, mahkemeler tarafından verilmiş kararlar da dikkate alınarak değinilmiştir.

Vergi Hukukuna konu idari işlemlerden ve VUK'ta yer verilmiş olan suç ve cezalara ilişkin hũkũmlerden söz edebilmek için bu kanun uyarınca yapılması gereken tebligatların usule uygun bir şekilde muhataplarına bildirilmesiyle geçerli olabileceği yargı kararları da dikkate alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmamızda yer vermiş olduğumuz yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere öncelikli olarak VUK, zel dũzenleme bulunmayan hallerde başvurulacak genel kanun olan Tebligat Kanunu dikkate alınmaksızın yapılacak tebliğlerin usulsũz olması halinde kamu alacaklarının iptal edileceği ve hũrriyeti bağlayıcı cezaların söz konusu olmayacağı açıklanmaya çalışılmıştır.

Birinci Blũmde; tebligat kavramı, hukuki niteliği, eşitleri ve amacı kavramsal çerçevede incelenmiş, öğretide ve içtihatlarda belirtildiği şekilde açıklamalar yapılmıştır. İkinci Blũmde; Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiş olan tebliğ hũkũmleri yargı nũne gelen uyuşmazlıklar ynũnden tebligatın konusu ve önemini belirtir şekilde tebliğ edilecek evrakların, kendisine tebliğ yapılacak muhatapların ve tebliğ usullerinin sırasıyla açıklanması suretiyle açıklanmaya çalışılmıştır. Yine bu blũmde vergisel işlemlerde tebliğe hatanın söz konusu olması ile tebliğin sonuçlarına yer verilmiştir. ũncũ Blũmde ise; 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki tebliğ hũkũmlerinin uygulama alanına ve karşılaştırılmasına yer verilmiş, özel kanunlarında yer almayan durumlarda 6183 sayılı AATUHK'de yer alan hũkũmler çerçevesinde tahsil aşamasına geçilebilmesi

yönünden tebliğin hangi kanun usulleri dikkate alınarak yapılabileceği karşılaştırmalı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızda son olarak, sonuç ve önerilere yer verilmiştir.



## BÖLÜM I

### TEBLİĞ-TEBLİGAT KAVRAMI, HUKUKÎ NİTELİĞİ, ÇEŞİTLERİ, AMACI VE ÖNEMİ

#### 1.1. TEBLİĞ-TEBLİGAT KAVRAMI

Tebliğat kavramını iki açıdan tanımlamak mümkündür. Etimolojik ve Hukuki olarak ayrı ayrı tanımlamak gerekmektedir. Bu açıklamalardan sonra, yine bu başlık altında tebliğ yokluğu ve özelliklerini belirtmekte fayda bulunmaktadır. Öncelikle, tebligat sözcüğünü etimolojik olarak ele alarak, bu kelimenin kökenini, hangi dile ait olduğunu, ilk olarak hangi kaynaklarda kayıt altına alındığını, ses ve anlam bakımından geçirilen dönüşümlerini belirtmek gerekmektedir. Akabinde, tebligat kavramını hukuki anlamda ele alarak öğretide ve mahkeme kararlarında yer alan açıklamalarıyla belirtmeye çalışacağız. Son olarak tebligat kavramı başlığı altında, tebliğ yokluğunun tanımına ve özelliklerine yer verilmektedir.

##### 1.1.1. Tebligatın Etimolojik Tanımı

Tebliğat, sözcük anlamı itibarıyla bildirim anlamına gelmektedir.<sup>1</sup> Tebligattan önce açıklamamız gereken kavram; tebliğ kavramıdır. Köken olarak Arapçaya dayanan, kelime anlamı olarak ise “*Belleğa*” fiil kökünden türeyen; tef’il kalıbına uydurularak türetilen bir kelime olup anlam olarak “*ulaşma, yetiştirilme, yeterli olma ve maksadına kavuşma*” anlamında kullanılmaktadır.<sup>2</sup> TDV İslâm Ansiklopedisini incelediğimizde kelime anlamı olarak; “*bir şeyi veya bir haberi yetiştirme; eriştirme, ulaştırma; nakletme, taşıma, götürme, duyurma, bildirme*” anlamındaki tebliğ; Akaid

<sup>1</sup> Bilgehan YEŞİLOVA (2013), "Tebliğat Kanunu Açısından İmar Kanunu'nun 32/II. Maddesinde Düzenlenen (Özel) Tebligat Hükümünün Değerlendirilmesi", Journal Of Yaşar University, Cilt 8, Sayı Özel, İzmir, ss. 3099-3162.

<sup>2</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammed ÇELİK (2017), *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*, Ekin Yayınevi, 1. Basım, Bursa, s. 1.

ilmine göre; “peygamberlerin ulaştırmakla yükümlü olduğu ve onların vahiy yoluyla aldıkları bilgiyi insanlara ulaştırması” demektir.<sup>3</sup>

Tebliğat kelimesi kök olarak incelendiğinde; “tebliğ” kelimesinin çoğul ek almış hali olup, sözlük anlamı ise; bilgi yahut haberin ilgisine ulaştırılması ve ulaştırılması gereken hususların yazılı belge ile tespit edilmesi anlamındadır.<sup>4</sup> TDK’ye göre, “yazılı bir şekilde yapılan açıklamanın kağıt üzerine dökülmesi, ulaştırılması” anlamına da gelen “bildirim” şeklinde tanımlanmıştır.

### 1.1.2. Tebliğatın Hukuki Tanımı

Tebliğat kavramı, tüzel anlamda incelendiğinde birden çok tanım ile karşılaşmamız muhtemeldir.

*“Tebliğat, yasada belirtilmiş olan usullerle muhataplarına veya muhatapları adına yetkili kılınmış kişilere; hukuki işlemlerin, yazılı bir şekilde bildirilmesi ve bu bildirim yapıldığının kanunda belirtilen şekillerde belgelendirilmesidir.”*

Özetleyecek olursak; muhataba, yazılı olarak yapılacak bildirim ve yine yazılı olarak belgelendirmesi işlemi olarak tanımlanabilir.<sup>5</sup> Hukuken tebliğat kavramının gerçekleşmesi için belirli hukukî işlemlerin ve bunların hukukî sonuçlarının yerine getirilmesi için ilgili şahıslara yetkili makam tarafından, kanunî çerçeveye uygun bir şekilde bildirilen hukuki işlemlerdir. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, 20.11.2020 tarihli 2019/2 Esas 2020/3 Karar sayılı ilmında da tebliğatı,

*“...hukuki işlemlerin kanunda belirtilen usule uygun olarak muhatabına ya da kanunen kabule yetkili şahıslara yazılı olarak bildirim ve bu bildirim belgelendirilmesi işlemidir. Tebliğatın, yazılı bildirim ve belgelendirme olmak üzere iki ana unsuru vardır.”* olarak tanımlanmaktadır.<sup>6</sup>

Danıştay kararına göre ise; tebliğ, hukuki işlemin ilgili şahsa veya yetkili makama kanun çevresinde hazırlanarak, yazılı belgelendirme işlemi olarak, yasal haklarını kullanabilme hakkı vermektedir. İşlemi uygulayan idari makam açısından da,

<sup>3</sup> Mehmet BOYNUKALIN (2011), *Tebliğ, TDV İşlam Ansiklopedisi*, Cilt 40, ss. 218-219, <https://islamansiklopedisi.org.tr/teblig>, ET. 15.10.2021

<sup>4</sup> Canan RUHİ ve Ahmet Cemal RUHİ (2017), *Tebliğat Hukuku: En Son Yargıtay İtihatlarıyla*, Seçkin Yayıncılık, 9. Basım, Ankara, s. 17.

<sup>5</sup> Timuçin MUŞUL (2017), *Tebliğat Hukuku*, Adalet Yayınevi, 6. Basım, Ankara, s. 45.

<sup>6</sup> Yargıtay İBBGKK 20/11/2020, 2019/2 E. 2020/3 K. (Anılan karar, 20/04/2021 tarihli ve 31460 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210420-6.pdf> ET. 10/05/2022)

işlemi tesis eden şahısların sorumluluklarını yerine getirdiği veya getirmediğini saptamak için uygulanmaktadır.

Tebliğatin amacı; şahıslar arasında iletişimi sağlamaktır. Harold Lasswell tarafından ileri sürülen iletişim modelinden yola çıkarsak; tebliğatin farklı bir tanımını yapabilmekteyiz. Laswell 1948 tarihinde yayımlanan makalesinde;<sup>7</sup> “*bir iletişim durumunun veya eyleminin tanımlanabilmesi için*”<sup>8</sup> şu soruların (kim, neyi, hangi kanalla, kime, hangi etkiyle) cevabına ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu sorulardan hareketle, hukuksal anlamda tanımını yapacak olursak, tanımını şöyle açıklayabiliriz: Yasal normlara göre yetkilendirilmiş olan makamın, yükümlülüklerini yerine getirmesini bildirmek yahut yasal haklarını kullanabilmesini sağlamak amacıyla, hukuki bir işlemi, mevzuatta yer alan şekil ve usul kurallarına uymak koşuluyla, yazılı ilan yahut elektronik olarak muhatabına bildirmesidir.

Tebliğati hem usulüne hem de amacına uygun olarak değerlendirecek olursak şöyle açıklama yapmak mümkündür: Yargıtayın, müdevveni kararlarında da belirtildiği gibi “...tebliğat, bilgilendirme aynı zamanda, belgelendirme özelliğini de içeren usuli işlemlerdir.”<sup>9</sup> Tebliğ işlemi ve bu işlemin ilgisine yapılmış olduğu tarih; ancak kanun ile bu kanun uyarınca çıkartılmış olan yönetmeliklerde bulunan şekillerde ispat olunabilmektedir.”<sup>10</sup> Bu noktada tebliğatin, şekli yönünü ele alan belgelendirme işlemleri, tebliğatin aracını; maddi yönünü ele alan bildirimler ise, amacını yansıtmaktadır.

Tebliğin hukuki niteliği hakkında doktrin incelendiğinde; birbirinden farklı görüşlerin bulunduğu anlaşılmaktadır. Farklı bir tanım ise; tebliğatin, usul ve şekil işlemi<sup>11</sup> olduğudur. Bu tanımlamalardan yola çıkacak olursak; genel bir tanım yapmak doğru olmayacaktır. Zira tebliğ işleminin, alanı veya merciin vasfı değiştiğinde; tebliğ işleminin boyutu da değişmekte ve hukuki işlem niteliğini kaybetmektedir. Tebliğat,

---

<sup>7</sup> Detaylı bilgi için bakınız (bkz.) Harold D. LASSWELL (1948), “*The structure and Function of Communication in Society*”, *İçinde: The Communication of Ideas* Ed. Lyman BRYSON, ss. 37-51, *Institute for Religious and Social Studies*, New York.

<sup>8</sup> Michel BOURSE ve Halime YÜCEL (2012), *İletişim Bilimlerinin Serüveni*, Ayrıntı Yayınları, İstanbul, s. 82.

<sup>9</sup> Yargıtay 7. HD, 27.10.2021, E. 2021/504, K. 2021/2357 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası); Yargıtay 1. HD, 29.09.2021, E. 2021/2354, K. 2021/4905 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası)

<sup>10</sup> Yargıtay HGK, 14.09.2021, E. 2017/2691, K. 2021/993 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası)

<sup>11</sup> Seyithan DELİDUMAN (2014), *Tebliğat Hukuku Bilgisi*, 5. Baskı., Yetkin Yayınları, Ankara, s. 23.

yargılama amacıyla yapılıyorsa ve bu durum; usul hukuku bakımından tebligatın, asli etkilerini doğuruyorsa, usulî işlem<sup>12</sup> niteliği taşımaktadır. Yargıtay kararlarına göre; tebliğ işlem niteliğinin, usulî işlem olarak gösterilmesinin sebebi, karara konu olan işlemlerin, çoğunlukla mahkemenin usulî işlemlerinden olmasından dolayıdır.<sup>13</sup> Benzer şekilde; alacaklı tarafından, borçlu şahsa karşı takibi ilerletmek amacıyla işlem yapılmış ise, icra takip işleminden söz edilmektedir. Buna karşılık; idari makam tarafından çıkarılan tebligatlarda, idari işlem söz konusudur. Nitekim tebliğ işlemine başvuracak şahıs yahut mercii bakımından önem arz etmektedir. Örnek verecek olursak; idari bir mercii hazırladığı tebliğat işleminin usulsüzlüğü iddiası, idari yargı düzenlemesine göre uygulanabilir.

Dolayısıyla Tebligat Kanunu çerçevesinden oluşturulan bir tebligattan bahsetmek için; iki temel öge gerekmektedir: “*Yazılı bildirim*” ve “*belgelendirme*” unsurları tebligatın oluşumu için olmazsa olmazlardır. Unsurlardan biri olmazsa; o zaman usulsüzlükten değil, tebligat yokluğundan bahsetmemiz gerekmektedir.<sup>14</sup> Diğer bakımdan ise, her iki unsur bulunmakta, fakat herhangi bir eksiklik var ise, tebligat işleminin yokluğu değil, usulsüz olması söz konusu olmaktadır.

Tebligat, genel ve özel kanunlara göre oluşturulan usul ve yönetime bağlı olarak hazırlanan resmi bir işlemdir. Örnek verecek olursak; şahsın yakın çevresine, mektup ile bildirim yapması ve bu işlemi PTT aracılığıyla göndermesi içerik olarak tebligat bildiren bir durum söz konusu olsa dahi, bu belgenin resmi bir niteliği söz konusu değildir.<sup>15</sup>

Türk Hukukunda yer alan yazılı belgeler arasında bulunan genel tebligatlar, bakanlıklar aracılığıyla kanunların uygulanmasına açıklık getirmek yahut yön vermek maksadıyla çıkarılmaktadır. Genel tebliğler, çoğunlukla vergi kanunları bakımından,

---

<sup>12</sup> Abdurrahim KARSLI (2001), *Medeni Usul Hukukunda Usulî İşlemler*, Kudret Yayınları, İstanbul, ss. 241-242.

<sup>13</sup> Yargıtay 1. HD, 15.09.1998, E. 1998/6407, K. 1998/9124 (Deliduman, age., s. 15, dn. 3); Yargıtay 1. HD, 7.6.2000, E. 2000/7264, K. 2000/7421 (M. Kamil YILDIRIM, Nevhis Deren YILDIRIM (2015), *İcra ve İflas Hukuku*, 6. Baskı., Beta Yayınevi, İstanbul, s. 53).

<sup>14</sup> Yargıtay 7. HD, 29.06.2021, E. 2017/2285, K. 2021/855 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası); Yargıtay HGK, 22.06.2021, E. 2018/91, K. 2021/825 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası); Emel HANAĞASI ve Muhammed ÖZEKES (2012), “Tebligat Hukuku ile İlgili Genel Bilgiler ve Tebligatın Yapılabileceği Kişiler”, *İçinde: Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku* Ed. Doğan GÖKBEL, ss. 87-101, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

<sup>15</sup> Emel HANAĞASI ve Muhammed ÖZEKES (2012), “Tebligat Hukuku ile İlgili Genel Bilgiler ve Tebligatın Yapılabileceği Kişiler”, *İçinde: Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku* Ed. Doğan GÖKBEL (2015), Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1. Basım, Eskişehir, s. 99.



ülke çapındaki uygulamalarda bütünlük sağlanması amacıyla çıkarılan belgelerdir. Tebliğ ve genel tebliğ arasında farklar bulunmaktadır. Bu farklar şu şekildedir: Genel tebliğler; ülke çapında bulunan bütün ilgililere hitap etmektedir. Ayrıca, bağlayıcı hukuk kuralı özelliği de taşıyan ve kanunların ne şekilde uygulanacağını belirten genel düzenlemelerden oluşmaktadır. Tebligat ise; çoğunlukla muhatabını bilgilendiren, ilgili kişiye hukuki sorumluluk yahut müeyyideler yükleyen, sübjektif niteliği taşıyan usul işlemlerinden oluşmaktadır.<sup>16</sup>

### 1.1.3. Tebliğ Yokluğu Tanımı ve Özellikleri

Tebliğatin kurucu unsurlarından olan yazılı bildirimler; belgelendirme unsurlarının hükümsüzlüğü olarak adlandırılabilir.<sup>17</sup> Tebliği çıkaran makam veya kurumun muhatabına ulaştırılması lüzumlu olan belgenin, muhatabına veya muhatap adına tebliği kabul eden yetkili şahıslara verilmesi ile bilgilendirme unsuru geçerli hale gelecektir. Belgelendirme faktörü, bu bildirim, kanuna uygun olarak yapıldığına ilişkin tutanağın düzenlenmesiyle gerçekleşir.

Yukarıda belirtilen hususu somutlaştıracak olursak; tebliğ, mazbatalı kapalı zarfın arka yüzündeki matbu tutanağın boş kısımlarından ilgili olanlarının, kanunda öngörüldüğü şekilde doldurulup, tarih yazılarak imzalanması belgelendirme unsurunu meydana getirmektedir. Bu iki unsurun bir araya gelmesi ile de tebliğ işlemi tamamlanmış olur.<sup>18</sup> Buradan hareketle, tebliğin, kurucu unsurlarının bulunmaması; tebliğin yokluğu sonucunu doğurmaktadır. Örneğin tebliğ zarfı boşsa, yani içinde herhangi bir tebliğ evrakı yer almıyorsa, yazılı bildirim unsurundan söz edilemez ve ortada bir tebliğ bulunduğu da söylenemez. Şayet tebliğ edilmiş olan zarfın içeriğinde, bilgi ve belge bulunmasına rağmen; tebliğ zarfında, esasa etkili hatanın söz konusu olması halinde ve bu durumun yargı yoluna götürülmesi sonucunda söz konusu tebligat, geçersiz olacaktır. Ancak, içeriğindeki evrak, usulüne uygun düzenlenmişse geçerliliğini koruyacaktır.

Tebliğ yokluğundan söz edilmiş olması halinde; içeriğindeki evraka ilişkin, Anayasa 125. Madde ve İYUK 7. Madde uyarınca, dava hakkı henüz başlamamış

<sup>16</sup> Abdurrahim KARSLI (2001), *Medeni Usul Hukukunda Usulî İşlemler*, Kudret Yayınları, İstanbul, ss. 241-242.

<sup>17</sup> Timuçin MUŞUL 2017, age. s. 45.

<sup>18</sup> Age. s. 51.

olacaktır. Başka bir örnek ise; tebligatın iadeli taahhütlü bir mektupla gönderilmesi durumunda, tebligatın kurucu unsurlarından sayılan belgelendirme faktörü eksik bulunduğundan, yok hükmündedir.<sup>19</sup> Tebliğin faktörlerinden birinin eksik olması, tebliğ yokluğu sayılırken; bu faktörlerden birinin yanlış yahut hatalı olması durumunda, kanuna uygun olmayan tebliğ söz konusudur. Bu durumda da usulsüz tebliğ söz konusu demektir. Yukarıda açıklanan örneklerdeki gibi, var olmayan bir tebliğ işlemi, hukuki sonuç doğuramayacağı için tekrar unsurları tam ve kanuna uygun olan bir tebligat işleminin yapılması gerekmektedir.

Tebliğ yokluğu, usulsüz tebliğ açısından incelendiğinde; doktrin ve uygulama esnasında özellikle tartışılan husus; vekilin göz ardı edilerek, müvekkille muhatap olunmasıdır. Tebligat Kanunu 11. madde gereğince; vekil ile takip yapılması durumunda, tebligatın, tebliği yapan merci tarafından, vekil adına çıkarılması gerekmektedir. Fakat uygulanan hükme göre; muhatabın vekili söz konusu iken; müvekkil adına tebliğ çıkartılması, hukuki olarak tebliğ yokluğu mu yoksa usulsüz tebliğ mi olduğu tartışma konusu olarak süregelmiştir. Bu tartışma, her iki kavramın da hukuki sonuçları açısından önem arz etmektedir. Doktrinde bir görüşe göre; muhatap vekil ile temsil ediliyorsa, müvekkil adına çıkarılan tebliğ usulsüzdür.<sup>20</sup> Farklı bir görüş ise, vekil varken müvekkile yapılan tebliğ, yok hükmünde sayılmaktadır. Çünkü vekil adına çıkarılmış bir tebliğ mevcut değildir ve şahsın adına usulsüz bir tebliğ söz konusu olmamaktadır. Nitekim vekilin, tebliği öğrenmesi durumunda, müvekkile yapılan tebliğ geçerli sayılmaz. Bir başka deyişle; vekil yerine, müvekkile tebligat yapılması halinde Tebligat Kanunu m. 32 uygulanmaz.<sup>21</sup> Örneğin; vekil varken, müvekkile tebliğ edilen icra emrinin iptali gerekir.<sup>22</sup> Bu durumda; icra emrinin, bu defa vekil adına tebliğe çıkarılması gerekir.

<sup>19</sup> Age. s. 497, Aktaran Çağlar YILMAZ, age. s. 578.

<sup>20</sup> Baki KURU (2001), *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, Cilt V, 6. Baskı, Demir Demir Yayıncılık, s. 5538, İstanbul; Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY ve Muhammet ÖZEKES (2013), *Medeni Usul Hukuku*, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 283; ÇAĞLAR ve YILMAZ 2013, age. s. 238; Baki KURU, Ejder YILMAZ ve Ramazan ARSLAN (2014), *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 25. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 729; Recep AKCAN (2002), "*İcra Emrinin Vekile Tebliği*", Prof. Dr. Ömer Teoman'a 55. Yaş Günü Armağanı, Cilt 2, Beta Yayınları, İstanbul, s. 853-888; Seyithan DELİDUMAN 2014, age. s. 69; Ramazan ARSLAN, Ejder YILMAZ ve Sema TAŞPINAR AYVAZ (2016), *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 187.

<sup>21</sup> Timuçin MUŞUL 2017, age. s. 219-224, 494.

<sup>22</sup> Nevhis Deren YILDIRIM ve M. Kamil YILDIRIM 2015, age. s. 53.

Yargıtayın, bu konuda her iki yönde de kararları mevcuttur. Bazı kararlarına göre; vekil yerine müvekkile tebliğ işlemi usulsüz olup ıttıla olunduğu tarihin tebliğ tarihi olduğu, bir başka ifadeyle Tebligat Kanunu m. 32 gereği; usulsüz tebliğin, geçerli hale geldiği kabul edilmektedir. Buna karşılık; Yargıtay bazı kararlarında ise, vekile çıkarılmış ve usulsüz bir tebliğ bulunmadığı gerekçesiyle Tebligat Kanunu m. 32'nin uygulanarak; tebliğin, geçerli sayılmayacağı kanaatindedir<sup>23</sup>. Yargıtay, yine bazı kararlarında, borçluya tebliğ edilip; vekile tebliğ edilmeyen icra emrinin, borçlu vekilinin şikâyeti üzerine; icra mahkemesinin, icra emrinin iptaline karar vermesine ve icra emrinin, vekile tebliğ edilmesine karar vererek; bu durumda, usulsüz tebliğe ilişkin kuralların uygulanmayacağına işaret etmiştir<sup>24</sup>. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, temyiz süresinin, müvekkile yapılan tebligatla başlamayacağını, vekile tebliğ çıkarılması gerektiğini belirterek vekil varken müvekkile yapılan tebliğin, tebliğe bağlanan sonuçları doğurmayacağını ortaya koymuştur.<sup>25</sup>

Vekil aracılığıyla takip edilen işlerde, Tebligat Kanunu m. 11'in açık ifadesi karşısında, tüm tebligatların vekile yapılması gerekir. Vekilin bulunması halinde müvekkil adına tebliğ çıkarılmış olması halinde, tebliğ yokluğu söz konusu olacaktır.

Tüm bunlarla beraber; vekil ile bir iş takip ediliyor olsa da; müvekkilin, öğrenmesi veya müvekkile ihtar edilmesi ile sonuç doğuracak işlemlerin; müvekkile tebliği zorunluluğu bulunmaktadır. Örneğin; isticvap davetiyesi. Bizzat isticvap edilecek kişi, müvekkil olduğundan; vekil ile takip ediliyor olsa da müvekkile tebliği gerekir.<sup>26</sup> Yerine getirilmediği halde cezai sonuç doğuracak işlemlerin, müvekkile de tebliği gerekir. Örneğin; mal beyanında bulunmama suçundan dolayı, borçlunun cezalandırılması, icra emrinde bunun ihtar edilmiş ve borçluya tebliğ edilmiş olmasına

<sup>23</sup> Yargıtay HGK, 05.10.2021, E. 2017/2246, K. 2021/1149 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası); Yargıtay 12. HD, 16.10.1992, E. 1992/5084, K. 1992/12002 (Recep Akcan 2014, agm. s. 882-883, dn. 94); Yargıtay 4. HD, 01.06.2021, E. 2021/1184, K. 2021/2188 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası).

<sup>24</sup> Yargıtay 8. HD, 11.09.2019, E.2018/723, K. 2019/7392 (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası); Yargıtay 12. HD, 04.10.1994, E. 1994/10923, K.1994/11663 (Recep Akcan 2014, a.g.m., s. 885); Yargıtay 12. HD, 16.01.2012, E. 2011/13815, K. 2012/156 (<http://www.abdurrahimkarsli.com/Addons/Blog/views/Default/Details/web/52>)

<sup>25</sup> Yargıtay HGK, 14.01.2015, E. 2014/15-2343, K. 2015/530 (Baki KURU (2015), *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Legal Yayınevi, s. 660, İstanbul; Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası).

<sup>26</sup> Hakan PEKCANITEZ (2000), "Hukuki Dinlenilme Hakkı", *İçinde Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, s. 770, *Aktaran* Timuçin MUŞUL 2013, age. s. 486.

bağlıdır.<sup>27</sup> Bu hususta, son olarak belirtmek gerekir ki; vekil ile takip edilen işlerde, adına tebliğ çıkarılan kişi vekil olup; vekil yerine, müvekkile veya başka bir kişiye tebliğ edilmesi halinde, usulsüz tebliğ söz konusu olur. Çünkü burada, muhatap doğru; fakat tebligatın teslim edildiği kişi yanlıştır.<sup>28</sup> Dolayısıyla, bu tebliğ işlemi; vekilin, öğrendiğini beyan ettiği tarihten itibaren, geçerli bir tebliğin sonuçlarını doğurabilir. Bu husus, vekil yerine, müvekkil adına tebliğ çıkarılması ile karıştırılmamalıdır.

Tebliğ işlemi, hukuki olarak tespit edildiği zaman, öncelikle, bu işlemin hangi mercii tarafından çıkarıldığına bakmak gerekmektedir. Hukuki işlemin yokluğu söz konusu olduğunda şunları söyleyebiliriz: Bir hukuki işlemin yokluğu sonucu, kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Ve bu işlemin ileri sürülmesi; herkes tarafından, her zaman gerçekleştirilebilir. Tebliğ işleminin, yok sayılması veya malul bir işlemin hükümsüz kılınması için herhangi bir beyanda bulunmasına veya dava açılmasına gerek yoktur. Bunun sebebi, ortada bir hukuki işlemin söz konusu olmamasıdır.<sup>29</sup> Bu sürenin geçmesi veya icazet ile yok niteliğindeki işlemin varlık kazanması mümkün değildir.<sup>30</sup> Bir yargılama söz konusu olduğunda; hâkim re'sen yokluğu dikkate almak zorundadır. Çünkü hukuki işlemin yokluğu, itiraz teşkil etmektedir.<sup>31</sup> Tebliğ yokluğu, itiraz niteliği içerdiği için; Yargıtay tarafından da re'sen dikkate alınmaktadır. Ve usulsüz tebliğde olduğu gibi; hukuki dinlenilme hakkını ihlal ediyor ise, nihai kararın bozulması sonucunu doğurmalıdır.<sup>32</sup> Yargıtayın; usulsüz tebliğ söz konusu olduğunda, bir davada yapılan tebligatın, usulüne göre olup olmadığını, hâkimin re'sen denetlemesi gerektiği yönünde kararları bulunduğu gibi mahkemenin gözetemeyeceği yönünde kararları da bulunmaktadır. Yargıtayın; açılan bir davada, mahkeme sonuçlarının denetlemesi gerektiği yönünde kararları bulunmaktadır.<sup>33</sup> Ancak tebligatın usulsüz olduğunu mahkemenin re'sen gözetememesi gerekir.<sup>34</sup>

---

<sup>27</sup> Yargıtay 9. HD, 18.05.2010, E. 2008/29023, K. 2010/13939 (Timuçin MUŞUL 1990, age. s. 512, dn. 504); Yargıtay HGK, 02.07.2003, E. 2003/12-442, K. 2003/445 (Timuçin MUŞUL 1990, age. s. 513, dn. 505).

<sup>28</sup> Timuçin MUŞUL 1990, age. s. 80.

<sup>29</sup> Mustafa DURAL ve Suat SARI 2022, age. s. 211.

<sup>30</sup> Hüseyin HATEMİ (2012), *Medeni Hukuk'a Giriş*, 6. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, s. 170.

<sup>31</sup> Kemal OĞUZMAN ve Nami BARLAS 2021, age. s. 214; Hüseyin HATEMİ 2012, age. s. 170

<sup>32</sup> Hakan PEKCANITEZ (2000), "Hukuki Dinlenilme Hakkı", *Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, s. 770; Timuçin MUŞUL 2013, age. s. 486.

<sup>33</sup> Yargıtay 9. HD, 18.05.2010, E. 2008/29023, K. 2010/13939 (Age. s. 512, dn. 504); Yargıtay HGK, 02.07.2003, E. 2003/ 12-442, K. 2003/445 (Age. s. 513, dn. 505).

<sup>34</sup> Yargıtay 12. HD, 24.04.2002, E. 2002/7291, K. 2002/8355 (Seyithan DELİDUMAN 2014, age. s. 146).

Tebliğat işlemini usul bakımından inceleyen mahkeme, tebliğ yokluğunun farkına vardığında; ara kararlar, nihai kararlar ve yargılamanın işleyişi ile ilgili diğer işlemler olarak bir ayırım yapması söz konusu olmaktadır. Verilen kararlardan farklı olarak, yargılamanın işleyişi ile ilgili diğer işlemler; davanın açılmasından hüküm kararına kadar davanın yürütülmesi amacıyla tebliğler yapılması, duruşma günü tayini, duruşmaların idaresi, duruşma tutanakları tutulması gibi işlemlerdir. Ve mahkemenin idari işlemlerinden farklıdır.<sup>35</sup> Mahkemenin verdiği kararlar dışında kalan kararların öngörülen şekil itibarıyla yeniden yapılandırılması gerekmektedir.<sup>36</sup>

İdari bir mercii, tebliğ işlemini uyguladığında ve bu yok sayıldığında iptali için idare mahkemesinde iptal davası açılması gerekmektedir. (İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 2). Örneğin; bir firma iflas ettiği zaman, hakkında yapılan idari soruşturmada, şahsa yapılan tebliğ yok hükmünde olduğundan; kişi dinlenmeden verilen idari cezanın iptali için idare mahkemesinde dava açılmalıdır. Fakat idarenin, kendiliğinden veya ilgilinin başvurusu üzerine, tebliğ yokluğunu fark edip, tebliğ işlemini tekrar ederek, yokluk sonucunu ortadan kaldırması da sıhhatli bir idari işlem tesis etmesi açısından mümkündür. Yine benzer şekilde; mali tebliğat yok hükmünde ise, ilgili mali tebliği yapan merci, tebliğ işlemini yeniden yaparak bunu düzeltebilir yahut bundan sonuç alınamazsa; yok hükmündeki tebliğe dayalı yapılan işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurabilir.

Tebliğ yokluğunda yapılan hukuki işlem, hangi mercii tarafından gerçekleştirilmişse, onun prosedürüne göre bir yol izlenmelidir. Örneğin; icra mahkemesinin yaptığı tebliğat; yanlış kişi adına çıkarılmışsa, o mahkemeye itirazda bulunulması gerekir. Başka bir örnek; icra dairesi yanlış kişi adına tebliğat çıkarmışsa, bu durumda icra mahkemesinde şikâyet yoluna gidilmesi gerektirir. Buradaki şikâyet sebebi, hakkın yerine getirilmemesidir ve süresiz olarak (İcra ve İflas Kanunu m. 16/2) ilgili icra dairesinin bağlı bulunduğu icra mahkemesine yöneltilmelidir.<sup>37</sup> Bunun üzerine; icra mahkemesi tarafından, adına tebliğ çıkarılan kişi yanlış ise, tebliğ işleminin iptali ile tebliğin doğru kişi adına çıkarılmasına karar verilmelidir (İİK m.17). Fakat icra dairesinin yetkisi sınırlı olduğundan; bu husus, icra dairesi tarafından kendiliğinden göz önüne alınamaz ve icra dairesi bu şekilde tebliğ işlemini iptal

<sup>35</sup> Abdurrahim KARSLI 2001, age. s. 153.

<sup>36</sup> Age. s. 155.

<sup>37</sup> Timuçin MUŞUL 1990, age. s. 86.

edemez. Usulsüz tebliğ halinde; muhatap tebliği öğrenmişse, tebligat geçerli hale gelir. (Tebligat Kanunu m. 32) ve beyan edildiği tarihten itibaren geçerli bir tebligatın sonuçlarını doğurur. Bu durumda tebliğ usulsüz olsa da; muhatap, öğrendiğini beyan ettiği tarihten itibaren geçerli bir tebliğ söz konusu olacak ve tebliğe bağlanan sonuçlar bu tarihten itibaren doğacaktır. Tebliğ yokluğu bakımından ortada usulsüz de olsa bir tebliğ bulunmadığından, muhatapın öğrenmesi ile geçerli hale gelebilecek tebliğ de bulunmaz.<sup>38</sup> Bu durumda, Tebligat Kanunu m. 32'nin uygulanması mümkün değildir. Tebliğ yokluğunda, sürenin tebliğin yapıldığı günden itibaren işlemeye başlaması, tebliğe bağlanan sonuçları ortaya çıkarmaktadır. Örneğin; mahkeme ilamı, vekil yerine müvekkile tebliğ edilmişse, tebliğ yokluğu bulunduğundan, temyiz süresi işlemeye başlamayacaktır.<sup>39</sup>

İdari bir mercii, tebliğ işlemi uyguladığında ve bu yok sayıldığında iptali için idare mahkemesinde iptal davası açılması gerekmektedir. (İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 2). Örneğin VUK'a göre bir firma hakkında düzenlenmiş olan vergisel idari işlemin, firmanın iflas etmesi halinde, şirket yetkilisi olan şahsa yapılan tebliğ yok hükmünde olduğundan bu idari işlemin iptali için, vergi mahkemesinde öğrenme tarihi ile birlikte 30 günlük yasal süre içerisinde dava açılmalıdır. Fakat ilgili idare, kendiliğinden veya ilgilinin başvurusu üzerine tebliğ yokluğunu fark etmişse; idarenin tebliğ işlemi, zamanaşımı süresi içerisinde tekrar etmesi ve yokluk sonucunu ortadan kaldırarak sıhhatli bir idari işlem tesis etmesi de mümkündür.

Tebligatta, usulî işlemler şekle ve süreye tabi tutulmaktadır. Usuli işlemler, herhangi bir şarta bağlı değildir ve irade sakatlığı nedeniyle iptal edilemezler.<sup>40</sup> Bu özelliklerinin yanı sıra; usulî işlemlerin, muhatapın bilgisine sunulması gerekmektedir. Taraf usul işlemlerinin, karşı taraf bakımından hüküm ifade edebilmesi, işlemin karşı tarafa tebliğ edilmesine bağlıdır. Bir taraf usul işlemi, karşı tarafa tebliği gerektiği halde; tebliğ edilmemişse, karşı taraf bakımından yok hükmündedir.<sup>41</sup>

Tebliğ yokluğu söz konusu olduğunda; adına tebliğ çıkartılan muhatap, işlem yapmışsa; artık tebliğ yokluğunu ileri sürmekte hukuki menfaati yoktur. Çünkü kişi her ne kadar adına çıkarılıp, tebliğ edilmiş bir evrak bulunamasa da; bunun içeriğini

<sup>38</sup> Age. s. 496.

<sup>39</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR (2013), *Tebligat Hukuku*, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

<sup>40</sup> Abdurrahim KARSLI 2001, age. s. 70-106; Abdurrahim KARSLI 2020, age. s. 362-366; Evren KOÇ 2021, age. s. 28-29.

<sup>41</sup> Abdurrahim KARSLI 2020, age. s. 366-367.

bir şekilde öğrenmiş ve tebliğ edilmiş olsaydı yapacağı işlemi, tebliğ yokluğuna rağmen yapmışsa, artık tebliğ yokluğunun ileri sürülmesinde hâlihazırda korunması gereken bir menfaat bulunmamaktadır. Ayrıca bu durumda; tebliğ yokluğunun, yargılamada ileri sürülmesi, yargılamanın geciktirilmesine neden olacağı için dürüstlük kuralı ile de bağdaşmamaktadır. Bu konuda da, Yargıtayın icra emrinin vekile tebliğini usulsüz tebliğ olarak nitelendirdiği kararlarında da, vekilin itirazlarını ileri sürmüş olmasına rağmen; takibin iptalini istemesi dürüstlük kuralına uygun bulunmamıştır.<sup>42</sup>

Tebliğ yokluğunda izlenecek bir diğer yol ise; Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurudur. Tebliğ yokluğu sonucunda, taraflardan birinin hukuki dinlenilme hakkına riayet edilmeden bir karar verilmişse; Anayasanın 148. maddesi ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45 ve devamı hükümlerine göre bireysel başvuru söz konusu olabilmektedir. Başvuru şartlarının yerine getirilmesi koşuluyla; mahkeme kararının Anayasa'da güvence altına alınarak veya Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin ihlal edildiği tespit edilirse; Anayasa Mahkemesi, ihlali ve ihlalin sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosyayı ilgili mahkemeye gönderebilir. Yeniden yargılama söz konusu olduğunda; hukuki yarar bulunmayan hâllerde bunun yerine başvuru lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir.

## **1.2. TEBLİĞİN-TEBLİGATIN HUKUKİ NİTELİĞİ**

Tebliğat, sadece bir bildirim olarak düşünülmemelidir. Tebliğat, muhatap olan kişinin veya muhatap olan kişinin adına, yetkili mercii tarafından, teslim edilirken imza alınması gereken, hukuki bir işlemdir.<sup>43</sup> Tebliğatın gerçekleşmesi için; tebliğ mercii, tebliğ memuru ve muhatabın bulunması koşulu bulunmaktadır. Özetle; tebliğ mercii, gerekli evrakı hazırlayarak, muhatabına gönderilmek üzere tebliğ memuruna teslim eder ve yasal süreç başlar. Tebliğ memuru da kendisine teslim edilen evrakı, muhataba ileterek; tebliğ ettiğini ispatlayıcı belgeyi, tebliğ merciiine iade eder. Bu

<sup>42</sup> Yargıtay 12. HD, 04.10.1998, E. 1998/11313, K. 1998/10779 (Recep AKCAN 2014, age. s. 886).

<sup>43</sup> Canan RUHİ ve Ahmet Cemal RUHİ 2016, age. s. 17.

bağlamda tebligat işlemine, hem tebliğ eden ve tebliği kabul eden yönünden; hem de tebliğ-tebellüğ aşamasının öncesinde tebliğin yapılmasını isteyen açısından bakılması gerekmektedir. Yani tebliğ mercii hangi kurum ya da kuruluş olursa olsun, tebligat bir usul işlemi olup; maddi hukuk âleminde, yer yer sonuç doğurabilir bir işlemdir.<sup>44</sup> Bu durumda belirtilen hususlardan birinin eksik bulunması; tebliğ edilen evrakta, hatayı ortaya çıkartmakta olup, bu hata esasa etkili şekil hatalarındandır.

Tebliğat, resmî bir işlemdir. İlgili mevzuatta belirtilen merciiler, şartlar ve kurallar dışında resmî tebligat işlemi yapılmamalıdır. Şöyle ki; taraflar hakkında yapılan usul işlemlerinin tamamlanıp hüküm ifade edebilmesi için bu işlemlerin, tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Yani tebligat, salt ilgilinin bir hukuki işlemde haberdar edilmesi demek olmayıp; aynı zamanda bu işlemin, kanunda belirtilen koşullara uygun olarak yapıldığının da belgelendirilmesi işlemidir.<sup>45</sup> Bu nedenle tebligat, bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemi olup; belgelendirme özelliği ile bir başka bilgilendirme usulü olan tefhimden ayrılmaktadır.<sup>46</sup> Hukukumuzda tebligat, genel kanun olan Tebligat Kanunu'na göre yapılırken; mükelleflerin vergilendirme işlemlerine ilişkin yapılacak tebligatlar ise; özel olarak düzenlenmiş olan Vergi Usul Kanunu'na göre yapılmaktadır. 7201 Sayılı Kanun, yürürlüğe girdiği tarihten bu yana yargılama aşamasında yapılan tebligat işlemleri ile ilgili olarak pek çok problem ortaya çıkmış ve bu problemler, uygulamada önemli bir yer işgal etmiştir. Uygulamada yaşanan sorunları önlemek amacıyla; 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nda, çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılmış olup; son olarak 7201 Sayılı Kanun'un 10., 21. ve 35. maddelerinde 6099 Sayılı Kanun ile esaslı düzenlemeler yapılarak; 5490 Sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu ile birlikte kabul edilen "adres kayıt sistemi"nin Tebligat Kanunu'na intibakının sağlanması amaçlanmıştır.<sup>47</sup> Çünkü bizim için önem arz eden; o mevzunun sonuçlarına bağlı olmaktadır.

Hukukun çeşitli dallarını kapsayan tebligat, içerik bakımından önemli bir yere sahip olmaktadır. Asıl ve yerleşmiş hukuk tanımına göre tebligat, genellikle usul hukukuna ilişkin ihbarnameleri kapsar.<sup>48</sup> Uygulamada her ne kadar vergilendirme süreci anlatılırken; vergiyi doğuran olay, tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil sıralaması

<sup>44</sup> İbrahim ÇATALKAYA 2020, age. s. 14.

<sup>45</sup> Ahmet Cemal RUHİ 2013, age. s. 17.

<sup>46</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s.39.

<sup>47</sup> 19.01.2011 tarih ve 27820 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>48</sup> Erdoğan MOROĞLU ve Timuçin MUŞUL (1982), *Tebliğat Hukuku*, 2. Baskı, Ankara, s. 19.



belirtilerek anlatılıyorsa da esasen tebliğ hükümleri; vergilendirme aşamasında, tarh işleminden sonra gelen kısımda yer bulmaktadır. Beyan usulü dışında; mükellefler veya vergi sorumluları, takdir olunan matrahlar yahut tarh edilen vergilerden; ceza sorumluları, alınan cezalardan tebliğat vasıtasıyla haberdar olmaktadır. Uygulamaya yönelik olarak, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında köprü görevi görmektedir.<sup>49</sup> Akabinde yer alan tahsil aşaması, 6183 Sayılı AATUHK'de yer alan bir süreç olup, bu kanun uyarınca düzenlenen idari işlemlerin tebliğ usulü VUK'a göre yapılmakta olup; 6183 Sayılı AATUHK içeriğinde tebliğe ilişkin düzenleme sadece 55. maddesinin 3. fıkrasında yer almaktadır.

Tebliğat, idare ve vergi hukukunda önemli bir yere sahiptir. Tebliğatın önemi, idari işlemlerin usulüne uygun olarak yapılmasını sağlamasıdır. Bu sebeple, vergilendirme sürecinde, tebliğ aşaması tamamlanmadan; tahakkuk veya tahsil aşamalarına geçmek mümkün olmamaktadır. Tebliğatın yapılmaması veya geçersiz ya da usulsüz yapılması durumunda tebliğat geçersiz sayılacaktır.<sup>50</sup> Tebliğin gönderilmesi ile birlikte yasal süreç başlamış olmaktadır. Çünkü mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcı sayılmaktadır. Örneğin; vergi mahkemesine başvuran bir şahsın genel dava açma süresi olarak belirlenen 30 gün veya ödeme emrine açılacak davalarda 15 gün olan dava açma süresinin başlangıcı tebliğin yapıldığı tarihi ile belirlenecek olup, bu sürelerin ilk günü dikkate alınmayarak, ertesi günden başlamak kaydıyla hesaplanan sürelerin son gününün tatil saatinde sona erecektir.<sup>51</sup>

Tebliğin bir başka önemi ise, idari ve yasal süreyle alakalı olup, sonuca giden sürenin sonunu tespit etmektedir. Bütün idari işlemler, usulüne uygun tebliğatın, muhatabına tebliğ edilmesi halinde hukuksal sonuç doğurmaktadır. Bu noktada; tebliğ işlemi, çoğunlukla yasal hakların başlangıcını veya sona erdiğini haber vermek amacıyla yapılmaktadır.<sup>52</sup> Tebliğin yapılmaması durumunda, gerçek veya tüzel kişilerin dava hakkı düşebilir veya kaybolabilir.

---

<sup>49</sup> Ateş OKTAR (2013), *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 118.

<sup>50</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 10.

<sup>51</sup> Ateş OKTAR 2013, age. s. 118.

<sup>52</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 10.

### 1.3. HUKUKİ DAYANAKLARINA GÖRE TEBLİGAT ÇEŞİTLERİ

Tebliğin, tebligatın hukuki niteliği başlığı altında bildirim ve belgelendirme olarak tanımlanmış olduğu üzere; hukuken tebligat kavramının gerçekleşmesi için belirli hukukî işlemlerin ve bunların hukukî sonuçlarının yerine getirilmesi için ilgili şahıslara yetkili mercii tarafından kanunî olarak bildirilen ve bildirim muhatabına ulaştığını veya ulaşıp kabul edilebilmesi için lüzumlu şartların yerine getirildiğini gösteren hukukî işlemler olduğunu belirtmiş bulunmaktayız. Bu kısımda alt başlıklar altında öncelikle, genel kanun kapsamında bulunan 7201 Sayılı Tebligat Kanundaki tebligat hükümlerinden ve akabinde 213 Sayılı VUK'un tebligata ilişkin hükümlerinden bahsedilecektir. Tebligat Kanunu'ndan ayrı olarak VUK'ta yer alan tebligat hükümlerinin açıklanmasının amacı ise, Anayasal olarak kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilişkili olan vergilendirme işlemlerinin 213 Sayılı VUK'ta yer alan, bu tebligata ilişkin özel düzenlemelerin yapılmış olmasıdır. Alt başlıklar halinde iki kanun uyarınca tebligat hükümlerini açıklayacağız.

#### 1.3.1. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Göre Tebligat

Hukuksal dayanaklarına göre tebliğ türleri arasında yer alan, 7201 Sayılı Tebligat Kanunu, bu kanuna dayanak çıkartılmış olan tüzük ve yönetmelikler tamamen şekil esaslıdır. Tebligat posta aracılığına dayanan bir hukuki işlemidir.

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 1. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf/yükseköğretim kurumları, ii özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.”*

Tebliğat Kanunu'nun bu maddesinde yer alan düzenlemeye göre; tebligatı yapmaya yetkili kurum ve kuruluşlar açıkça belirtilmiştir.

Tebliğat Kanunu, Anayasa Hukukunda; tebliğata ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olduğu genel kanun olarak nitelendirilmektedir.<sup>53</sup> 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu'na göre; tebliğat üç kısımda açıklanmıştır. Yargılamaya ilişkin tebliğatlara, bu kanunun 34-44. maddeleri aralığında; idarî tebliğatlara 45-49. maddeleri aralığında; malî tebliğatlara ise 50-51. maddeleri aralığında yer verilmiştir.

Tebliğat Kanunu'nda "*malî tebliğler*" ve "*diğer malî tebliğler*" olarak ikili bir ayırım yapılmıştır. Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) tarafından yapılması gereken tebliğatlar, Tebliğat Kanunu'nun 50. maddesine göre; diğer malî tebliğatlar ise devamı maddesinde yer alan hükümlerle kendi özel kanunlarına göre; ancak bu kanunlarda açık ve anlaşılabilir durumda olmaması halinde Tebliğat Kanunu'nun genel hükümlerine göre yapılabileceği belirtilmiştir.<sup>54</sup> Bu tür durumların ortaya çıkması halinde Tebliğat Kanunu'nun mali tebliğlere ilişkin madde düzenlemesi uyarınca, vergilendirmeye konu yazıların VUK'a göre, bu kanunda açık ve anlaşılabilir hüküm olmaması halinde; genel kanun olan Tebliğat Kanunu hükümleri dikkate alınarak tebliğat yapılabilmektedir.<sup>55</sup>

Malî tebliğat; vergi, resim, harçlar ve bunlara ilişkin her türlü yazıyı içeren tebliğat türüdür. Bu yönde, bir vergisel işleme ilişkin tebliğat düzenlendiğinde; Tebliğat Kanunu uygulanmayacak olup, özel düzenleme alanı bulan VUK tebliğ hükümleri uygulanacaktır. Malî tebliğlere ilişkin hükümler, VUK'un 93. Maddesiyle başlamak üzere 109. Maddesi de dahil olmak üzere düzenleme alanı bulmuştur.<sup>56</sup> 17 madde olarak 213 Sayılı VUK'ta yer alan bu özel düzenlemenin amacı; vergilendirme işlemlerinin, kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilişkili olmalarıdır.

Kazaî ve malî tebliğat haricinde bir de idari tebliğat bulunmaktadır. Tebliğat Kanunu'nun ilk maddesinde yer alan kurumlar, kazaî tebliğat başlıklı özel hükümlerde yer alan ve yargısal faaliyetlerle yürüten organlardır. Malî bakımdan yetkili kurumların, yargısal ve malî amaçlı tebliğleri hariç olmak üzere diğer kurumların çıkarmış oldukları ve idarenin işleyişi ile alakalı tebliğatlar idarî tebliğat olarak açıklanabilir. İlgili mercilerin, yapmış olduğu tebliğat işlemlerinde, özel hükümlerin bulunması durumunda; öncelikle bu özel hükümler uygulanır. Tebliğat Kanunu'nun

<sup>53</sup> Gürol ÜREL (2007), *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulamaları*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 187.

<sup>54</sup> Ertuğrul SADIÇ 2016, age. s. 19.

<sup>55</sup> M. Kamil MUTLUER (2011), *Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 101.

<sup>56</sup> Ahmet Cemal RUHİ (2013), *Tebliğat Hukuku Bilgisi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, s. 297.

uygulanması halinde ise, 45-49. maddelerinde düzenlenen idari tebligata ilişkin hükümler uygulanır.<sup>57</sup>

Tebliğatin, yalnız PTT idaresince gönderilmesi kuralı, 15.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3220 Sayılı Kanunla; 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu'nda yapılan değişiklikten sonra getirilmiştir.<sup>58</sup> Kural olarak, 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu'nun ilk maddesi bu tarih öncesinde şu şekildeydi:

*“Kazai merciler, umumi ve mülhak bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak tebliğat, kanun hükümleri dairesinde Posta, Telgraf ve Telefon işletmesi vasıtasıyla yapılır.”*

### **1.3.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Tebliğat**

VUK'un “Tebliğ” başlıklı 21. maddesinde, *“Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* hükmüne yer verilmiştir. Bu kanunun devamı maddelerinde yer alan *“Tahakkuk”* başlıklı 22. maddede de *“Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.”* hükmü yer almaktadır. Tahakkuk edecek vergilendirmeden evvel, vergilendirilen tarh işleminin akabinde iki işlemin arasında yer alan aşamada, tebliğin gerçekleşmesiyle tahakkuk söz konusu olacak ve verginin tahsili aşamasına geçilecektir. Bir başka anlatımla verginin tahakkuk etmesiyle birlikte mükellef, vergi borçlusu olmakta ve mükellefin ödeme yükümlülüğü başlamaktadır.<sup>59</sup> Artık ödeme safhasına gelen bir vergide, 213 Sayılı VUK'a göre değil; 6183 Sayılı AATUHK'e göre işlemler yapılmaktadır. Ancak tebliğ hükümleri VUK'a göre yapılmaktadır.

Vergilendirmeye konu tebliğlerin, kanunda belirtilen esaslar uyarınca yapılması şartı vardır. VUK'un 93-109. maddeleri içerisinde tebliğ hükümlerine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun bu hükümleri ile; tebliğ esasları, tebliğin muhatapları, vergi dairesinde tebliğ, posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, ilânen tebliğ, elektronik tebliğat ve tebliğ yerine geçen işlemler düzenleme alanı bulmuştur. AATUHK uyarınca yapılacak tebliğlere de VUK'un tebliğ ilişkin hükümleri uygulanmakla birlikte; (md.8) Kanunun 55, 93, 94. maddelerinde tebliğ ile

<sup>57</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 700.

<sup>58</sup> İsmail ERCAN 2014, age. s. 158.

<sup>59</sup> Osman TURGUT 2011, age. s. 1.

ilgili özel hükümler bulunmaktadır.<sup>60</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 93-109 maddelerinde, tebligatın nerede, nasıl ve kimlere yapılacağı açıklanmaktadır. Buna göre; tebligat 94. maddedeki şahısların bilinen adreslerine, postayla ve memur eliyle; adresleri bilinmeyen ve temin edilemeyenlere de ilânen yapılır. Son yıllarda uygulamada yer alan 2010 yılında 213 Sayılı VUK'un 107/A maddesinde yer verilmiş olan, 2016 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlayan, elektronik tebligat adreslerinin temin edilmesi ile yeni bir uygulamaya geçilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanuna göre yapılacak tebligatlarda tebliğin yurt içi tebligat mı; yoksa yurt dışı tebligat mı olduğu öncelikli tespit edilmesi gereken bir husustur. Bu husus içerisinde, muhatap önemli rol oynamaktadır. Tebliğ muhatabı kişinin bilinen adresi, yurt içinde bulunan bir adres ise, tebliğ yurt içi tebligat usullerine göre; yurt dışında bulunan bir adres ise, tebliğ yurt dışı tebligat usullerine göre yapılacaktır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesi çerçevesinde yapılacak yurt içi tebligatlarda; esas tebligat usulü ilmuhaberli taahhütlü posta yoluyla yapılacak tebligattır. Bu tebligat yöntemine göre; tebliği çıkarmaya yetkili idare tarafından tespit edilen muhatabın, VUK'un 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.<sup>61</sup> (VUK 100. md)

Muhatalara çıkartılacak tebligatlarda, normal ve alışlagelmiş olan usul VUK'ta yer verilmiş olan "*posta ile tebliğ usulü*"dür. VUK'un "*memur vasıtasıyla tebliğ*"e ilişkin madde hükmünde belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı posta ile tebliğ yaparken, bu usul harici kendi memurları eliyle de yaptırmaya yetkili kılınmıştır. Posta ile tebliğ veya memur aracılığıyla tebliğin, yapılmasının mümkün olmaması halinde; şartlar da sağlanıyorsa, "*ilân yoluyla tebliğ usulü*" yoluna gidilmesi gerekmektedir. (VUK md.103-106) VUK'un 109. maddesinde değinilen, muamelelerin tebliğ yerine geçeceği belirtilmiştir. VUK'un 108. maddesinde ise, tebliğ edilen evraklardaki esasa etkili olmayan şekil hatalarının, bu evrakların hukuki kıymetine etki etmeyeceği belirtilmiştir. Burada sözü edilen şekil hataları, tebligat işlemine ait olanlar değil;

<sup>60</sup> Bekir BAYKARA 2014, age. s.127.

<sup>61</sup> Muhammet ÇELİK ve Mehmet YÜCE (2017), *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*, Ekin Basım Yayın, 1. Basım, İstanbul, s. 139.

tebliğ edilen işleme ait olanlardır.<sup>62</sup> Yapılacak tebligatlarda, şekil şartı büyük önem arz etmektedir. Bu tebligatlarda şekil şartında bozukluk, tebliğe çıkartılan evrakla tesis edilen işlemin, muhatap yönünden hukuksal sonuç doğurmasına engel teşkil eder. Tebliğ işleminin, bir sakatlık dolayısıyla geçersiz sayılması halinde; tebliğ işleminin, 213 Sayılı VUK'un 114. maddesinde yer alan zamanaşımı süresi içerisinde idare tarafından tekrarlanması gerekmektedir.

#### 1.4. TEBLİGATIN AMACI VE ÖNEMİ

Bilgilendirme ve belgelendirme unsurlarının bir araya gelerek; tebligatın, muhataba ulaştırılması sonucunda geçerli kılınması ve hüküm doğurması ile amacına ulaşmış olan tebligatın; hukuki sonuçları doğurmasıyla birlikte, iddia ve savunma hakkı gibi hakların sağlanması, hukuki dinlenilme hakkı, hukuk devleti ilkesi, adil yargılanma hakkı ve Anayasa'da belirtilmiş olan hak arama özgürlüğünün kullanılmasına dayanak dava hakkı ile savunma hakkının kullanılması yönünde önem arz etmektedir. Bu sebeplerle ayrı başlıklar altında tebligatın amacını ve önemini ayrıntılı olarak açıklamak gerekmektedir.

##### 1.4.1. Tebligatın Amacı

Tebliğ, farklı hukuk dalları içerisinde yer alan kendine münhasır mevzuatı olan ve farklı mevzuatlarda kendine yer bulan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Temel hukuk işlemlerinin ve sonuçlarından etkilenen muhatabı bilgilendirmesi ve bunu belgelendirmesi amacını kapsamaktadır. Tebligatın iki temel unsuru olan; “bilgilendirme”<sup>63</sup> ve “belgelendirme”<sup>64</sup> konuları, ayrıca tebligatın amaçları olarak da

<sup>62</sup> Bekir BAYKARA 2014, age. s.128.

<sup>63</sup> Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 13.05.2015 tarihli bir kararına göre; “Tebliğat; bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemidir. Gerek tebliğ işlemi ve gerekse tebliğ tarihi ancak yasa ve tüzükte emredilen şekillerle tevsik ve dolayısıyla ispat olunabilir. Bu sebeple tebligatın, Usul Yasaları ile ilişkisi de daima göz önünde tutulmalıdır.” Yargıtay 1. HD, 13.05.2015, 2013/2201 E., 2015/1326 K., (Sinerji İçtihat Bilgi Bankası),

<sup>64</sup> “a) belgeleme işlemi, devamı işlemleri belirlemesi yanında muamelenin doğru olup olmadığına karar verilmesi yönünden yardımcı olacak ve tebliği isteyen makam ve hakim denetimini sağlayacaktır. Tebligat Kanunu'nun 21/1. maddesine göre yapılan tebligatlarda tebliğ tarihi, maddenin son cümlesinde açıkça belirtildiği üzere, iki numaralı fişin, yani ihbarnamenin kapıya yapılandırıldığı tarihtir. Tebliğ tarihinin bu şekilde belirlenmesi ve geçerli sayılabilmesi, tebliğ memurunun yukarıda açıklanan araştırmayı mutlaka yapmasına ve belgelemesine bağlıdır.” Yargıtay 8. HD'nin, 29.04.2021 Tarih ve E.2020/880, K.2021/3969 Sayılı Kararı. “b) Tebligat bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemidir. Gerek tebliğ işlemi ve gerekse tebliğ tarihi ancak yasa ve yönetmelikte emredilen şekillerle tevsik ve

açıklanabilir. Tebliğ işleminin amacı; muhatabın kendisi ile ilgili bir karar, işlem veya herhangi bir şekilde kendisini hukuki anlamda ilgilendiren muhatabın lehine veya aleyhine çıkan karar/kararlardan haberdar edilmesi ve bu haber verme işleminin kendisine ulaştığının belgelenmesidir. Belgelendirmenin amacı ispat sağlamak içindir. Belgelendirme olmadan ispat sağlanamaz ve bunun sonucunda belgelendirmesi yapılmamış tebligat da kabul edilemez.<sup>65</sup>

#### 1.4.2. Tebligatın Önemi

Hukukumuzda tebligat çok önemli bir işleve sahiptir. Tebligat ile meydana gelecek olan hukuki sonuçlar, ancak hukuki bir durumun mevcut olması ve bu hukuki durumun kanunlarda da belirtildiği gibi, usule uygun tebliğ edilmiş olması halinde söz konusu olacaktır.

Tebliğat, Anayasa'da yer verilmiş olan temel hak ve ödevlerin kullanılmasında en önemli vasıtalarından biridir. Tebliğat işlemiyle, hakkında hukuki sonuç doğan kişi, hakkındaki yargılamadan veya tesis edilmiş olan işlemde haberdar olmuş olacak, bu sayede itiraz ve savunma hakkını kullanabilecektir<sup>66</sup>. Tebliğat, Anayasa'da yer verilmiş olan hak arama özgürlüğünün kullanılması esnasında dava ve savunma hakkının<sup>67</sup> önemli bir unsuru olup, dava ve savunma hakkının kullanılabilmesi, adil bir hukuk düzeninin varlığının ilk şartıdır.<sup>68</sup>

Davaların, “*Usul Ekonomisi İlkesi*” dikkate alınarak sonuçlandırılması yoluna gidilmesi, adil yargılanma hakkının gereğidir.<sup>69</sup> Bu yönüyle konuyu ele alacak olursak; adalet sistemimizde, yargı tebligatlarının, süresinde, ilgililerine usulüne uygun bir

---

*dolayısıyla ispat olunabilir. Tebliğat ile ilgili 7201 sayılı Tebliğat Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan yönetmelik hükümleri tamamen şeklidir. Kanun ve yönetmeliğin amacı, tebliğatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusu ile ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanmasıdır.”* Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun, 15.10.2019 Tarihli, E. 2017/243, K. 2019/1061 Sayılı Kararı, (Sinerji İçtihat Bilgi Bankası), “c)Tebliğ mazbatasını kaybolmuş ise, tebliğatın nasıl yapıldığının tebligat dağıtım merkezinden resmi yazı ile sorulması ve gerekir.” Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 01.03.2017 Tarih ve E. 2016/25092, K. 2017/2941 Sayılı Kararı (Sinerji İçtihat Bilgi Bankası).

<sup>65</sup> Yargıtay 1. HD, 29.09.2009 tarih, E. 2009/4569, K. 2009/9393; Yargıtay 1. HD, 22.03.2010 tarih, E. 2010/1988, K. 2010/3235, Yargıtay HGK, 20.09.1999 tarih, E. 1999/1-609 K. 1999/744 Baki KURU HMUK Cilt 2, 5.15.82, 1583), (Sinerji İçtihat Bilgi Bankası);

<sup>66</sup> İsmail ERCAN (2015), *Avukatlar ve Hakimler İçin Medeni Usul Hukuku: Özel Hukuk Yargısı*, On İki Levha Yayıncılık, 3. Basım, İstanbul, s.157.

<sup>67</sup> Erdoğan MOROĞLU ve Timuçin MUŞUL (1982), *Tebliğat Hukuku*, 2. Baskı, Ankara, s.19.

<sup>68</sup> Doğan ŞENYÜZ (1997), *Vergi Usul Hukukunda Tebliğat*, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Ankara, s. 8.

<sup>69</sup> Selahattin TUNCER (2003), *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 175.

şekilde iletilmemesi sebebiyle, belirli sorun ve sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, ilgililer açısından önemli derecede hak kayıpları söz konusu olabilmektedir. Öte yandan, tebligatların zamanında gerçekleştirilmemesi; davaların uzamasına ve adil yargılanma hakkının ihlâlüne sebebiyet vermektedir.<sup>70</sup> Bir kişiye, lüzumsuz bir durumda ikinci bir sefer tebligat çıkartılmış olması durumunda; yeni bir sürenin başlaması söz konusu olmayacağı gibi; ikinci sefer gereksiz yapılmış olan tebligatın, bir hakkın doğumuna sebebiyet vermeyeceğinden söz edilmelidir.<sup>71</sup> Tebligat işlemi, mahkeme sürecinde ve idare tarafından uygulanacak işlemlerde, özellikle başvuru ve dava açma süreleri ile usul işlemleri açısından önem arz etmektedir. Zira dava hakkının başlangıcı ve idare tarafından uygulanan işlemler, kanunlarda belirtilen sürelerle tabidir.

Tebliğatın, ilgisine yapılabilmesi, kamu gücü ve egemenlik alanıyla ilgilidir. Bir ülke tarafından kendi vatandaşlarına tebligat yapılamaması halinde bu durum devlete karşı güven kaybına sebebiyet vereceği gibi ülkede adalete olan inancın zedelenmesine de sebep olabilmektedir.<sup>72</sup> Bir idari işleme ilişkin tebligatın söz konusu olması halinde, şu aşamalara dikkate alınmalıdır: Tebligat yapılabilmesi için öncelikle, tebligata esas olacak bir işlem söz konusu olmalı, ilgili merci tarafından tebligat usulüne uygun düzenlenmek suretiyle ilgisine gönderilmelidir. Tebligat çıkarılmasından sonra, bu tebligat yetkili merci tarafından, kanunda belirtilen yer ve zamanda, usulüne uygun olarak muhatabına ya da muhatabı yerine tebligatı almaya yetkili kimseye ulaştırılmalıdır. Yapılan açıklamalar ile tebligatın temel aşamalarını şu şekilde de sıralayabiliriz: Tebligat çıkarılması ihtiyacı, tebligatı çıkaracak makamın tebliğ evrakını hazırlaması, tebligatı yapacak merci (veya kişi) tarafından tebligatın usulüne uygun şekilde yapılması.<sup>73</sup>

<sup>70</sup> Onur ÖZCAN (2017), “*Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi*”, *İÜHFİM*, Cilt LXXV, Sayı 1, İstanbul, s. 178.

<sup>71</sup> Yusuf KARAKOÇ (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, s. 283.

<sup>72</sup> Nesibe KURT KONCA (2014), “*Tebliğat Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Ankara, s. 248 <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414>, (ET. 12.06.2022).

<sup>73</sup> Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY ve Muhammet ÖZEKES 2013, age. s. 129.



#### 1.4.2.1. İdare Hukuku Bakımından Tebligatın Önemi

Tebligat, idarî işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmesi için bir başlangıç noktasıdır. Usulün, esasa mukaddem olması kuralının bir sonucu olarak; idarece uygulanan ve ilgililer yönünden bir takım yükümlülükler meydana getiren idarî işlemlerin geçerliliği idarece yapılan usule uygun tebligatın geçerli olması şartına bağlıdır.<sup>74</sup>

Tebligatların, muhataplarına şekli olarak yazılı yapılması zorunludur.<sup>75</sup> Anayasamızın 125/3 madde hükmünde de belirtildiği üzere “İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.” Burada önem arz eden unsur yazılılık kuralıdır.

İYUK'un 7/2. maddesinde ise,

*“Bu süreler; a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı, b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; Tarihi izleyen günden itibaren başlar.”* düzenlemesine yer verilmiştir.

Bunun yanında; yazılılık kuralı, özellikle bireysel idarî işlemler bakımından önemlidir. Buna göre; kural olarak bireysel idarî işlemler, tebliğ suretiyle muhataplara ulaştırılır. İdareye başvuru süresi ve idarî davalardaki sürelerin hesaplanmasında, yazılı bildirim tarihi esas alınır.<sup>76</sup> İYUK'un 3. maddesinin 2/c bendine göre; dava dilekçesinde; dava konusu işlemin, yazılı bildirim tarihinin gösterilmesi zorunlu olup; gösterilmemesi halinde, aynı kanunun 15/d bendine göre dilekçenin reddine karar verilecektir.<sup>77</sup>

<sup>74</sup> Ahmet OZANSOY 2013, age. s. 5.

<sup>75</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN 2006, age. s. 105.

<sup>76</sup> Elvin Evrim DALKILIÇ (2014), “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, Hacettepe HFD, Ankara, s. 108; Şeref GÖZÜBÜYÜK (1988), Yönetim Hukuku, Sevinç Matbaası, Ankara, s. 324; Gürsel KAPLAN (2007), İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, s. 133; Gürsel ÖNGÖREN (1990), Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s. 24.

<sup>77</sup> Bu zorunluluk “davanın süresinde açılıp açılmadığını tespit edebilmek için getirilmiştir. Kuşkusuz, davacının dava dilekçesinde gösterdiği yazılı bildirim tarihi ne hakim ve ne de davalı idare için bağlayıcı değildir. Davacının dava dilekçesinde belirttiği bildirim tarihinin hakimi bağlamaması yalnızca onun aleyhine değil lehine sonuç doğuran hallerde de geçerlidir”. Gürsel KAPLAN 2007, age. s. 156.

Hüküm doğran yazılı belgeler, sorumlu ya da mükelleflere tebliğ edilmeli ise de getirilmiş olan yasal düzenlemelerle, söz konusu idari işlemlerin, düzenleyici işlemlerle ulaştırılması durumunda, ilgililere ayrıca tebligat yapılmayacağı da kararlaştırılabilmektedir. VUK'un mükerrer 355. maddesinde bu yönde bir düzenlemeye yer verilmiş olup, bu kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenlerle; bunların dışında kalanlar hakkında maddede yazılı tutarda özel usulsüzlük cezası kesileceği, bu hükmün uygulanması için bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceği, bunun ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır. Fakat, bu fıkraya 16.06.2009 tarih ve 5904 Sayılı Kanun'un 22. maddesiyle 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen cümleyle, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idarî işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmayacağı belirtilmiştir. 01/08/2009 tarihinden sonra, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan, Genel Tebliğ hükümleri uyarınca ceza hükümlerinin uygulanması durumunda; "*Kanunda ceza kesilebilmesi için davalı idareye herhangi bir tebligat yükümlülüğü getirilmediğinde...*" yargı mercilerince bu şekilde uygulanan cezalarda tebligat yapılmamasının hukuka aykırı olmadığı gerekçesi ile ret kararları verilmektedir.<sup>78</sup>

İddia ve savunma hakkı açısından, olmazsa olmaz şartların başında tebligat hususu gelmektedir. İlgililerin, haklarında tesis edilen tüm işlemlerden haberdar olma haklarının kısıtlanması halinde; kendilerinin anayasal hakları olan savunma hakkı da

---

<sup>78</sup> Denizli Vergi Mahkemesi 11.06.2012 gün ve E. 2012/213, K. 2012/595 sayılı kararı Danıştay 4. D. 09.02.2016 gün ve E. 2012/8766, K. 2016/363 sayılı kararı ile onanmıştır. Aynı yönde gerekçe için bakınız: Danıştay 4. D. 10.09.2018 gün ve E. 2016/1303, K. 2018/7268; Denizli Vergi Mahkemesi 06.06.2014 gün ve E. 2013/941, K. 2014/487 sayılı kararının kısmen bozulmasında dair Danıştay 4. D. 09.04.2018 gün ve E. 2014/6328, K. 2018/3446; Trabzon Vergi Mahkemesi 31.10.2011 gün ve E. 2011/372, K. 2011/591 (UYAP, E.T: 05.11.2018).

ellerinden alınmış olacaktır.<sup>79</sup> İdarenin işlemleri, kişiler nezdinde tek taraflı olarak hukuki sonuç doğurma hak ve yetkisine sahip niteliktedir. Bu sebeple; muhatabın, işlemin dayanağını bilmesi, Anayasanın 90. maddesine göre; hukukumuzda, normlar hiyerarşisinde yer alan AİHS'in "*Adil Yargılanma Hakkı*" başlıklı 6. maddesi gereği zorunludur.

#### 1.4.2.2. Vergi Hukuku Bakımından Tebligatın Önemi

Vergilendirme sürecinde tebligatın amacı; belgelendirme ve bilgilendirme ile bu sürecinin sonuçlandırılmasını sağlamaktır.<sup>80</sup> Vergiyi doğuran olayla, verginin tarhı ile tebliğ sürecine kadar gerçekleştirilen bu işlemler, kamu idaresinde vuku bulduğundan, tüm bu işlemler ancak tebliğle idare dışına çıkar ve tebliğin gerçekleşmesiyle mükellefler açısından hukuki sonuç doğurur.<sup>81</sup>

Tebliğin, idare açısından amacı VUK'un "*Tahakkuk*" başlıklı 22. maddesinde yer almaktadır. Bu madde; "*verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.*" şeklinde olup; vergilendirme işleminin, merhalelerinin açıklanmaya çalışıldığı madde hükmüyle, tebligatla amaçlanmak istenenin, bir idarî işlemi nihayete erdirmek olduğu anlaşılmaktadır. Ancak; her tebligat, idarî işlemin tamamlanmasına yönelik değildir.<sup>82</sup>

Vergi asılları ve bu vergilere ilişkin cezalar, beyana dayanan vergiler hariç olmak üzere, tebliğ işleminin usulüne uygun olarak tamamlanmasıyla tahakkuk ederek tahsil aşamasına geçilmektedir. Bu açıklamayla, vergilendirmeye ilişkin süreçte gerek VUK, gerekse AATUHK açısından, hukukî sürecin başlaması ve bitmesi tebliğle gerçekleşecektir. Yani usulüne uygun ve zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış bir tebliğ, 213 Sayılı VUK yönünden vergilendirmenin kesinleştirilmesini sağlar. AATUHK yönünden ise, yine usulüne uygun ve zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış bir tebliğ, tahsil ve takip sürecinin başlangıcıdır.<sup>83</sup> Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, vergilendirme sürecini başlatacak bir vergi alacağının doğması için

<sup>79</sup> Seyithan DELİDUMAN 2014, age. s. 35.

<sup>80</sup> Doğan ŞENYÜZ (1997), *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Ankara, s. 8, 38.

<sup>81</sup> Selahattin TUNCER (2003), *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 175.

<sup>82</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 42.

<sup>83</sup> Osman TURGUT (2011), "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Tebliğ Hükümleri İle Tebliğe Esas Alınan Bilinen Adresler Mevzuunda Yapılan ve Yapılması Gerekli Düzenlemeler", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, s. 219.

esastır. Ancak, bunun mükellefler açısından sonuç doğurması için 213 Sayılı VUK'un 20. maddesinde açıkça bir idarî işlem olduğu belirtilen "tarh" işleminin yapılması gereklidir. Tarhın, bireysel nitelikli işlem haline gelmesi için ise, idarenin yetkili organının, tek yanlı icraî karar alması gerekmektedir. Vergi mükellefiyetinin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıktığı düşünüldüğünde; verginin, tarhı aynı zamanda varolan durumu tespit eden, "belirtici" ve "yükümlendirici" bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme sürecinin ilk işlemi, tarh işlemidir. Tarh işlemini iyi ve doğru tespit etmek, tebliğin muhatabını belirlemek anlamına gelmekte olup; tarh işlemi, üzerinde dikkatlice durulması gereken bir husustur.<sup>84</sup> Vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelebilmesi için, alt işlemlerin tamamlanması gerekmektedir. Bu nedenle, tarh edilmiş olmasına rağmen, tebliğ edilmemiş olan vergi, hukukî bir sonuç doğurmaz. O halde, tebliğ aşaması gerçekleştirilmeden, tebliği takip eden tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilebilmesi de mümkün olmayacaktır. Verginin tahakkuku ve ödenmesi gereken safhaya gelmesi dışında, uzlaşma (VUK Ek m. 1), cezada indirim (VUK m. 376), tecil (6183/m. 48) gibi taleplerde bulunma ve dava hakkının başlangıcı gibi vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden hususlar da usulüne uygun yapılan tebliğ ile başlamaktadır.<sup>85</sup>

Mükellef ya da sorumluya tebligat yapılması esas itibariyle iki noktada önem arz etmektedir: Birincisi, tarh edilen vergiden, yukarıda bahsedildiği üzere mükellef ya da sorumluluğun ilgili kişiye haber verilmesidir. Vergi ödevlisinin tarh edilen vergiden haberdar edilmesinin amacı, yükümlü ya da sorumlunun tarh aşamasında hata yapıp yapılmadığı konusunda kuşkularının giderilmesi ve vergi borcunun sona erdirilmesi için yükümlü ya da sorumlunun yapması gereken ödevlerin yerine getirilmesini sağlamaktır. İkinci olarak ise, tarh edilen vergi miktarının yükümlü ya da sorumlu tarafından öğrenilmesi ile, yükümlü ya da sorumlunun onayının alınmasıdır. Bu itibarla, tebliğ yapılmasının bir diğer amacı ise, tebligat yapılması ile idarî ya da yargısal bir sürenin başlaması sağlanmaktadır. Tebliğ, kendisine bir takım sonuçlar bağlanan sürelerin başlamasına esas teşkil ettiğinden, mükellef ya da sorumlu bir hakkı ne zaman kazandığını veya sahip olduğu bir hakkı hangi süre içinde kullanması

<sup>84</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 29.

<sup>85</sup> Ahmet OZANSOY 2013, age. s. 17.

gerektiğini ya da kaybedeceğini tebligatın yapıldığı süreyi dikkate alarak hesaplayabilmektedir.<sup>86</sup>

Uygulamaya ilişkin işlemler içerisinde yer alan tebligat, aynı zamanda, idarî ve yargısal sürelerin başlamasında belirleyici bir unsur<sup>87</sup> olup; usulsüz tebligat durumunda ya da tebligat yokluğu gibi durumlarda mükellefin mahkemeye erişim hakkı kapsamında hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına neden olabilecektir. Çünkü, vergi mükellefine tebligat yapılması üzerine, vergi mükellefinin, tebliğ edilen işlemin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla mahkemeye erişim hakkı bulunmaktadır. Vergi mükellefinin, tebligat hususundaki sıkıntılar nedeniyle hak arama özgürlüğü ve bu kapsamda mahkemeye erişim hakkının engellenmesi, mülkiyet hakkının da ihlâlüne neden olabilecektir. O halde, mülkiyet hakkıyla sağlanan güvencelerden etkili bir şekilde yararlanılabilmesi için de vergi mükellefinin usulî güvencelerden yararlandırılması bir zorunluluk teşkil etmektedir. Nitekim, tebligatta yapılan hata veya eksiklikler sebebiyle yapılan işlemler yahut dava aşamasında yapılan kazaî tebligatlar sebebiyle, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurular yapılmakta ve Anayasa Mahkemesi, bu kararlarında mahkemeye erişim hakkı ve hak arama özgürlüğü kapsamında değerlendirme yapmakta ve Anayasanın 36. maddesi kapsamındaki adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkının ihlâl edildiğine karar vermektedir.<sup>88</sup>

Ayrıca, AİHM'e başvuru bir olayda tebligatın usulsüz olması nedeniyle; mahkeme, mülkiyet hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle tazminata hükmetmiştir. Olay, ilgili bankanın başvuru Anonim ortaklığa ödeme emri göndermesi ile başlamaktadır. Tebligat memurunun, Yunan Medenî Usul Kanunu uyarınca; tebligatı, ortaklığın hukukî temsilcisine yapması gerekmekte iken; olayda, memur hukukî temsilcinin kayıtlı ikametgâh adresinde sadece Filipinli üvey annesini bulmuş ve bu kişi de tebligatı kabul etmemiştir. Tebligat memuru ise, ilgili kanun uyarınca; kapıyı açan şahsa, tebligatın muhatabı ile beraber yaşayıp yaşamadığını sorarak, aldığı cevabı tutanağına eklemesi, bunu kapıya yapıştırması ve bir örneğini mahalle karakoluna bırakması gerekirken; tutanağı kapıya yapıştırmakla yetinmiş, başka herhangi bir

<sup>86</sup> Yusuf KARAKOÇ (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, s. 283.

<sup>87</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN 2006, age. s. 119.

<sup>88</sup> İlgili kararlar için bakınız: AYM, **DALBAŞ Ertuğrul**, 25.10.2017, B.N. 2014/7805, R.G. 23.11.2017, S. 30249 (Sinerji İçtihat Bilgi Bankası); AYM, **ALDEMİR Alper**, 09.06.2016, B.N: 2014/4987. (www.anayasa.gov.tr, ET. 19.06.2022)

işlem yapmamıştır. Üstelik yapıştırdığı kapı yan komşunun kapısı olmuştur. İlgili ortaklık bu nedenle durumdan haberdar olamamış, taşınmaz malları açık artırma ile satılmıştır. Anonim ortaklık, satımdan doksan üç gün, ihale tutanağının ipotek bürosunda kayıt altına alınmasından otuz iki gün sonra durumdan haberdar olmadığını belirterek açık artırma ile satışa itiraz etmiştir.

İlk derece mahkemesi, itirazın satımdan önce yapılması gerektiği gerekçesi ile, gecikmiş itirazı reddetmiştir. Bir üst mahkemeye yapılan başvuru üzerine istinaf incelemesi sonucu, ilk derece mahkemesinin kararı bozularak Yunanistan Medenî Usul Kanunu'nun ilgili maddesi uyarınca itirazın ihale tutanağının oluşturulmasından itibaren doksan gün içerisinde yapılabileceğini belirtmiştir. İlk derece mahkemesi, bozulan karar üzerine, tebligatın geçersiz olması nedeniyle açık artırma yoluyla satışı iptal etmiştir. Bu karara karşı bankanın temyiz mahkemesine başvuru yapması üzerine, Yüksek Mahkeme, iptalin ancak yasal sürede yapılacak bir başvuru ile mümkün olabileceğini ve açık artırma ile satışa yapılan itirazın, gecikmeden dolayı kabul edilmemesi gerektiğini belirterek, usulsüz tebligatın, bir yargı kararı ile iptal edilene dek, usulüne uygun olarak yapılan tebligatın tüm hüküm ve sonuçlarını doğuracağına karar vermiştir. İstinaf Mahkemesi kararının, şirketin tebligatı öğrenmediği ya da öğrenemeyecek durumda olduğuna dair bir ifade içermediği, bu suretle, ilgili sürede usulüne uygun olarak itiraz edilmedikçe tebligatın usulsüzlüğünün satışın hükümsüzlüğü sonucunu doğurmayacağı belirtilmektedir.<sup>89</sup>

AİHM'ne yapılan başvuru sonucu ise, ortaklığın tebligat memurunun hatası nedeniyle cezalandırılarak iddialarının yargı organlarınca değerlendirilmesi hakkından yoksun bırakıldığı, bu yoksunluğun ise, AİHM tarafından hukukî güvenlik ve adaletin iyi yönetilmesi amaçları ile orantılı bulunmadığı ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesinin ihlâl edildiğine karar verilmiştir.<sup>90</sup>

AİHM'e yapılmış olan başvuru neticesinde, 2009 yılında verilen kararlar; Yunanistan'ın Zakynthos adasında bulunan Thaleia Karydi unvanına haiz anonim ortaklığa ait olan arsanın, üst hakkının ve bu arsa üzerinde bulunan otelin, ortaklığın

<sup>89</sup> Talya Şans UÇARYILMAZ (2014), "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Mülkiyet Hakkı: Thaleia Karydi Kararı Işığında Bir İnceleme", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, Malatya, s. 392.

<sup>90</sup> Age. s. 394.

Ioniki & Laiki Bankası'na borçlanması dolayısıyla, açık artırma yolu ile satışının; ortaklığın haberinin olmaksızın gerçekleştirilmesinin, ortaklığa usulüne uygun tebligat yapılmaksızın ve tebligattan haberdar edilmediği belirtilerek malların açık artırma suretiyle satılması sonucunda ortaklığın mülkiyet haklarından yararlanılmasının önüne geçilmiş ve anonim ortaklık adına önemsiz bir borç için ciddi anlamda mali bir kayba sebebiyet vermiştir. Bu sebepten ötürü; Yunanistan Devleti zarar gören başvurucuya, mülkiyet haklarının ihlali sebebiyle tazminat ödemek durumunda bırakılmıştır.<sup>91</sup>



---

<sup>91</sup> Talya Şans UÇARYILMAZ (2014), “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Mülkiyet Hakkı: Thaleia Karydi Kararı Işığında Bir İnceleme”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208444>.

## BÖLÜM II

### VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN TEBLİĞ HÜKÜMLERİ

#### 2.1. VERGİ USUL KANUNU UYARINCA TEBLİGATIN KONUSU VE ÖNEMİ

Kelime anlamı; götürmek, ulaştırmak, bildirmek ve erişirmek olan tebligat, günümüzde büyük önem arz etmektedir. Anayasamızda; 213 Sayılı VUK'un tebliğ hükümlerine göre tebligat, vergi ile ilişkili olup hüküm ifade eden yazı veya belgenin şahıslara gönderilmesi işlemidir. İdari kavram olarak tebliğat, aksine vergilendirme açısından tarh ile tahakkuk arasında bir merhale kurması bakımından büyük önem arz etmektedir. Çünkü vergi işleminin gerçekleşmesi için (VUK md.22), uzlaşma talebinde bulunması için (VUK Ek md. 1) ve cezada indirim talebinde bulunmak (VUK md.376) aynı zamanda dava hakkının başlaması (Anayasa md.125, İYUK md. 7) usulüne göre başlamaktadır.<sup>92</sup> Tebligatlar, genel olarak şekil bakımından Tebligat Kanunu'na göre düzenlenirken;<sup>93</sup> mali tebligatlar, VUK'un 93-109. maddelerine göre özel düzenleme içermektedir.<sup>94</sup> Vergi hukuku bakımından tebliğat, VUK hükümlerine göre yapılmaktadır. Ancak Tebligat Kanunu'nun 51. maddesine göre VUK'ta açık ve anlaşılabilir hususların olmadığı durumlarda, genel kanun hükümleri devreye girmektedir. Aynı zamanda AATUHK uyarınca bu tahsil sürecindeki tebliğler de VUK'un tebligat hükümlerine göre yapılmaktadır.

Vergilendirme süreci içerisinde de, yani tahsil işleminin oluşması için tebliğin gerçekleşmesi gerekmektedir. VUK'un 21. maddesi uyarınca tebliğat; *“Vergilendirmeyi amaçlayan aynı zamanda bir yargı ifade eden özelliklerin, ...yazılı olarak bildirilmesidir.”* VUK içeriğinde; tarh işleminden sonra tebligat gelmektedir. Tebligat işlemi idari bakımdan bir görev olarak algılanırken, yükümlü kişi bakımından

<sup>92</sup> Emrah AKIN (2007), “Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebliğ Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, s. 76.

<sup>93</sup> T.C. Yasalar (11.02.1959). 7201 sayılı Tebligat Kanunu. Ankara: Resmi Gazete

<sup>94</sup> T.C. Yasalar (04.01.1963). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete



bir hak durumunu ifade etmektedir.<sup>95</sup> Aynı zamanda vergi hukuku, mükellefler için ve idari açıdan önemli bir yere sahiptir. Tebligat, şahıs adına önemli sonuçlar doğurmaktadır. Örneğin zamanında tarh edilen bir vergi borcu, tebliğ esnasında oluşan hatalardan dolayı, tahsil edilemezse, hazine zarara uğrayabilir.<sup>96</sup> Tebligatın en önemli amaçlarından biri de, idari ve yargısal süreci başlatmasıdır. Bunun üzerine; muhatap, bir hakkı ne zaman kazanıp, ne zaman kaybettiğini ve kazandığı hakkı ne zaman kullanması gerektiğini öğrenmektedir.<sup>97</sup>

Daha önceki kısımlarda, tebligatın yazılı bildirim olduğunu açıklamıştık. Tebligatın içeriğini oluşturan belgeler şunlardan oluşmaktadır: Yoklama yahut düzeltme fişleri, vergi dairesince, vergi mükellefi olan şahısın bilmesi gereken yazılı bildirimler, takdir komisyon kararları, inceleme raporları, uzlaşma tutanakları, vergi ve ceza ihbarnameleri şeklindedir. Aynı zamanda, tahakkuk fişi ile birlikte vergilendirme sürecini kapsayarak hüküm ifade eden yazılar ile vesikalar, gerçek ve tüzel kişilere posta yolu ile; adresi bilinmeyen şahıslara ise ilânla bildirilmektedir. Kısacası, tahsilat aşamasında bulunan ve vergi uyumsuzlukları işlemlerinde VUK'ta yer alan tebliğ hükümleri uygulanmaktadır. Buna ek olarak VUK'ta hüküm bulunmayan durumlarda; Tebligat Kanunu'nun genel hükümleri uygulanır.<sup>98</sup>

### 2.1.1. Tebliğ Edilecek Belgeler

Hukukumuzda, VUK'un 21. maddesine göre vergilendirme ile ilişkili olan tebligat, yetkili merciler tarafından hüküm yerine geçen maddelerin vergi mükelleflerine yazılı olarak bildirilmesi anlamını taşımaktadır. Yine VUK'un 93. maddesine göre; vergiyle ilgili olup, tahakkuk fişi haricinde hüküm ifade eden tüm evrak ve yazıların, mükelleflere tebliğ olunacağı belirtilmiştir. Yasada, tahakkuk fişlerinin mükelleflere tebliğ edilmeyeceği özellikle ifade edilmiştir.<sup>99</sup> VUK'un 25. maddesi uyarınca;

*“Vergi yasalarına bağlı olarak kişinin beyanı üzerine alınan vergiler tahakkuk fişiyle tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre; vergi dairesi tarafından, bildirim alınmasıyla birlikte tahakkuk fişi tanzim edilmektedir. Tanzim edilen fişin bir nüshası mükellefe*

<sup>95</sup> Selçuk BUYRUKOĞLU ve Doğan BOZDOĞAN 2013, age. s. 10.

<sup>96</sup> Hatice YURTSEVER 2016, age. s. 463.

<sup>97</sup> Onur ÖZCAN 2017, age. s. 177.

<sup>98</sup> Burcu GÖRKEMLİ 2017, agm. s. 105-107.

<sup>99</sup> Sadık KIRBAŞ (2006), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, s. 107.

veya bildirim, mükellef adına vergi dairesine tevdi eden şahsa gönderilir. Böylece vergi gerçekleşmiş olur. Mükellefe verilen nüsha beyannamenin makbuzu olarak değerlendirilir.”

VUK’un 378. maddesi 2. fıkrasına göre; “Mükellefler, beyan ettiği matrahlar üzerinden yapılan tarh işlemine karşı dava açamaz. Bu yasaya göre; vergi hatalarına ait hükümler mahfuzdur.” kodifikasyon oluşturulmuştur.<sup>100</sup> Tahakkuk, bildirim üzerinden gerçekleştirildiği zaman oluşturulan fiş tebliğ edilmemektedir. Ancak bazı vergi tahakkukları, özel nitelik taşımaktadır. Örnek verecek olursak; veraset ile intikal vergisi, tahakkuk fişi ile gerçekleştirilmelidir. Tahakkuk, sadece bildirim verildiği zaman gerçekleşmemektedir.<sup>101</sup>

Vergi ile ilgili maddeler şunlardır: Vergi dairesi tarafından mükellef veya sorumlu kişi saptanarak, verginin tarh edilmesinden, ödenmesine varıncaya kadar oluşan basamaklardaki gerçekleştirilen idarî işlemlerdir.

VUK 93. maddesine göre; bildirilmesi gereken ve hüküm ifade eden vesikaları aşağıda sırasıyla belirteceğiz:

1. Vergi ve ceza ihbarnameleri,
2. Vergi inceleme raporları,
3. Vergi tekniği raporları,
4. Takdir komisyon kararları,
5. Defter ve belge sunulması konulu yazılar,
6. Uzlaşma tutanakları.

#### **2.1.1.1. Vergi İhbarnameleri**

Vergi Hukukuna göre; vergi idaresi aracılığıyla, mükellef hakkında düzenlenmiş olan vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ zorunluluğu vardır. VUK’un 34. maddesine göre; ikmalen ve re’sen tarh edilen vergilerin, ihbarname yoluyla ilgili mercie bildirilmesi, nev’i ve dönemi ayrı olan vergiler için ise ayrı ihbarnameler

<sup>100</sup> Bu fıkranın birinci cümlesinin, Anayasa’nın 2., 10., 13. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebiyle AYM’ye başvurulmuştur. Mahkemece, “itiraz konusu kuralın, mükelleflerin gelirinin istisna, muafiyet v.b. nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahları için iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmeleri imkânını sınırladığı,... ancak istisnaları ile birlikte değerlendirildiğinde kuralın, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığı ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediği” belirtilerek itirazın reddine karar verilmiştir. AYM 14.6.2017 gün E. 2017/24, K. 2017/112, R.G. 19.7.2017, S. 30128.

<sup>101</sup> Sadık KIRBAŞ 2006, age. s. 114.

düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. 35. maddede ise ihbarnamenin içeriğinde hangi unsurların yer aldığı ifade edilmektedir. Bu sebeple, VUK'un 34 ve 35. maddelerinde yer verilen unsurları içermeyen yazılar, ihbarname olarak nitelendirilmemektedir.

### 2.1.1.2. Vergi İnceleme Raporları

Vergi inceleme raporları, vergi denetim kurulu tarafından çıkartılmaktadır. Dayanak olarak ise, 28101 Sayılı Resmî Gazetenin 56. maddesine uymaktadır. Fakat bazı durumlarda 57. madde gereğine göre rapor çıkarmaktadır. Oluşturulan rapor ihbarname ile mükellefe gönderilmediği durumlarda; tarh olunan vergi alacağının iptali istemiyle ikâme olunan davalarda, vergi mahkemeleri farklı farklı kararlar vermektedir. Raporun bildirilmemesi ise, esaslı şekil eksikliği meydana getirmektedir. Hazırlanan raporda, şekil eksikliğini gidermek ve olayın esasına yönelik karar vermek ve söz konusu eksikliğin dikkate alınmaksızın ilgisine tebliğ ettirmeden karar vermek.<sup>102</sup> Vergi mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararlar şu şekildedir:

- **Vergi İnceleme Raporunun muhataba tebliğ edilmemiş olmasının esaslı bir eksiklik olarak görülmesi:** Bu yönde verilmiş olan mahkeme kararlarında, vergi/ceza ihbarnameleri veya ayrıntılı düzenlenmiş olan tutanaklar, ilgilisi tarafından herhangi bir kayıt konulmaksızın imzalanmış olsa dahi, tutanak ve ihbarnamelerin dayanağı, vergi inceleme raporunun tebliğine ilişkin hukukî sonuç doğmayacağından, söz konusu raporun, muhataba ek olarak tebliğ edilmemiş olmasının savunma hakkını kısıtlayacağı gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmektedir.<sup>103</sup>

- **Vergi İnceleme Raporunun tebliğ edilmemiş olması hususunun mahkeme tarafından giderilerek veya idare tarafından dava dosyasına sunulması suretiyle davanın esasına girilmesi:** Burada kural, dayanak VİR'in ihbarnameye dahil edilmek suretiyle ilgisine tebliğ edilmiş olmasıdır. Ancak vergi mahkemeleri ve Danıştay tarafından bilhassa 2016 yılından sonra verilmiş olan kararlarda; VİR'in tebliğ edilmediği durumlarda, ara kararla istenmesi ya da idare tarafından savunma ile

<sup>102</sup> İsa AYDEMİR (2016), "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 7, Ankara, s. 195.

<sup>103</sup> İstanbul 5. Vergi Mahkemesi 26.11.2015 gün ve E. 2015/2143, K. 2015/2759; İstanbul 4. Vergi Mahkemesi 11.10.2012 tarih ve E. 2012/232, K. 2012/2524 sayılı kararının bozulmasına dair Danıştay 9. D. 23.10.2015 E. 2013/94, K. 2015/11066; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 30.04.2012 tarih ve E. 2011/57, K. 2012/1606 sayılı kararının bozulmasına dair Danıştay 9. D. 21.10.2015 gün ve E. 2012/8042, K. 2015/10967. (UYAP, ET. 05.09.2017)

dava dosyasına ibraz edilmesi halinde, davacının rapordan haberdar olduğu ve bununla birlikte inceleyip savunma hakkını kullanabileceğinin mümkün olduğu belirtilmektedir.

• **Vergi İnceleme Raporunun mükellefe tebliğinin eksik olması hususunu göz ardı ederek davanın esasına girerek karar verilmesi:** Danıştay, kararlarından birinde; savunma dilekçesiyle davacıya gönderilmiş olan VİR'in, VUK'un 35. Maddesine uygun düşmeyecek şekilde ihbarnameye ek olarak gönderilmemiş olmasını, tarhiyatın iptaline neden olacak şekilde hukuka aykırı olarak görmediğini belirterek işin esasına geçilmesi yönünde karar vermiştir.<sup>104</sup>

Vergi mahkemeleri ve Danıştay 2016 yılı sonrasında ikinci görüşü dikkate alarak kararlar vermektedir.

### 2.1.1.3. Vergi Tekniği Raporları

VDK Yönetmeliğinin "*Vergi İnceleme Raporları*" başlıklı 53/3 maddesinde, vergi tekniği raporları;

*"...yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek durumların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur."* hükmüne yer verilmiştir.

Mükellefle birlikte birden fazla gerçek veya tüzel kişi hakkında tek VTR düzenlenmiş olabilmektedir. Birden çok gerçek veya tüzel kişinin yer aldığı vergi tekniği raporları; VUK'ta düzenlenmiş olan vergi mahremiyeti gerekçesi ile ihbarname ile mükellefe gönderilmemektedir. Oluşturulan VTR'nin, ihbarname ile mükellefe gönderilmediği durumlarda, tarh olunan vergi alacağının iptali istemiyle ikame olunan davalarda, mahkeme farklı farklı kararlar vermektedir.<sup>105</sup> Raporun bildirilmemesi ise esashı şekil eksikliği meydana getirmektedir. Örneğin; hazırlanan raporda, şekli eksikliği gidermemek ve olayın esasına yönelik, söz konusu eksikliği dikkate almaksızın, mükellefe tebliğ ettirmeden karar vermek.<sup>106</sup>

<sup>104</sup> Danıştay 3. D. 6.6.2013 gün ve E. 2013/2317, K. 2013/2623, bakınız: İsa AYDEMİR, age. s. 197.

<sup>105</sup> Age. s. 201.

<sup>106</sup> Age. s. 201.

Yukarıda Vergi İnceleme Raporları başlığı altında yapılmış olan açıklamalarda belirtilmiş olan mahkemelerin, farklı kararları Vergi Tekniği Raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi yönünden de aynı kararların verilmiş olduğunu göstermektedir. Ancak VTR bakımından; idare tarafından, birden çok kişi için raporun düzenlenmiş olduğu, vergi mahremiyeti gerekçesiyle rapor mükellefe tebliğ edilmese de raporun mükellef hakkında düzenlenmiş olan kısımlarının tebliği söz konusu olabilmektedir. Tarh olunan verginin dayanağı olan vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu esasla ilgili bir belge niteliği taşımaktadır. Bu raporların özellikle vergi tekniği raporunun mükelleflere gönderilmemesi tebligatı geçersiz kılmaktadır. Özetle, vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun vergi ceza ihbarnamesiyle birlikte mükellefe gönderilmemiş olması aleni bir şekilde Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenmiş olan mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmektedir. Bu sebeple hakkında yapılmış olan tarhiyatın dayanağı hakkında bilgi sahibi olamayan mükellefler idareye itiraz başvurusu yapma hakkını kullanmadan dava yoluna başvurmakta veya bu durumun tam tersi ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumda mükelleflerin hak kaybına uğramasına sebebiyet vermektedir.<sup>107</sup> Vergi mahremiyeti gerekçesi ile gerek yargılama öncesinde gerekse yargılama esnasında dava dosyasına dahi sunulmamış olması mükellefin, hak arama özgürlüğü kapsamında savunma hakkını kısıtlayacağından, davaların kabulü ve işlemin iptaline karar verildiği görülmektedir.

#### **2.1.1.4. Takdir Komisyonu Kararları**

VUK uyarınca; vergiye tabi tutarın takdiriyle ilgili verilmiş olan takdir komisyonu kararlarının, muhakkak ihbarname ile mükellefe gönderilmesi gerekmektedir. Takdir komisyonu kararlarının, mükelleflere gönderilen ihbarnamelere eklenmemesi halinde, hüküm doğurmayacağından<sup>108</sup> ihbarnameden bağımsız bir şekilde tebliğ edilmesi zorunluluğu söz konusu değildir. Hakkında tarhiyat yapılmış olan mükellefe, takdir komisyonu kararının da tebliğ edilmesi halinde; mükellef, bu karara istinaden meydana gelen tarhiyatın iptali istemli açacağı davada, takdir komisyon kararının hukuka uygun olup olmadığının ele alınmasını isteyebilir.<sup>109</sup>

<sup>107</sup> Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (2022), *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 111.

<sup>108</sup> Yılmaz ÖZBALCI 2012, age. s. 663.

<sup>109</sup> Turgut CANDAN (1987), "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", *Danıştay Dergisi*, Yıl 17, Sayı 64-65, Ankara, s. 12.

### 2.1.1.5. Defter ve Belge İbrahimine İlişkin Yazılar

Mükelleflere tebliğ olunması lazım gelen belgelerden bir diğeri; mükelleflere ait defter ve belgelerin sunulmasına ilişkin yazılardır. Bunların ibrazına ilişkin yazıların, vergilendirmeye ilişkin olması, bu yazıda istenilen yükümlülüklerin mükellefler tarafından gerçekleştirilmemesi durumunda, haklarında özel usulsüzlük cezası düzenleneceği, idare tarafından re'sen cezalı tarhiyatlara sebebiyet vermesi, VUK'ta yer alan tebliğ hükümlerine uyulmak suretiyle tebliğ edilmesi gerekmektedir. Usule aykırı tebliğ edilen defter ve belge ibrazına ilişkin yazı, mükellefler hakkında hukuki ve cezai süreçlerin başlamasına sebebiyet vermektedir. Bu yazıların gereği, mükellefler tarafından yerine getirilmediğinde; VUK 359. maddesi kapsamına göre, gerçek kişiler veya tüzel kişi yetkilileri hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Defter ve Belge İbrahimine dair yazıların VUK tebliğ hükümlerine göre mükelleflere, usulüne uygun tebliğ edilmemiş olması halinde; bu hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin yapılacak olan ceza yargılamalarında da beraat kararları verilmektedir.<sup>110</sup>

### 2.1.1.6. Uzlaşma Tutanakları

Uzlaşma tutanaklarının tebliğinde, tebliğ hükümlerinin gerekli olup olmadığına dair farklı görüşler yer almaktadır. Bu görüşlerden birine göre,<sup>111</sup> uzlaşma günü ve yerine ilişkin bilgilerin tebliğini bildiren yazıların tebliğ hükümlerine tabi olmadığı ifade edilmiştir. Çünkü, bu belgeler sadece mükellef tarafından gösterilen adrese tebliğ edilmekte ve mükelleflere ulaşmadığında başka tebliğ usullerine başvurulmamaktadır. Başka bir görüş<sup>112</sup> ise, tebliğe çıkartılacak yazılar içerisinde uzlaşma komisyonu tutanaklarının da bulunduğu ilişkindir.

<sup>110</sup> Ankara 49. Asiyce Ceza Mahkemesi 21.10.2021 gün E. 2020/134, K. 2021/1438 sayılı ilâmı (UYAP, ET. 15.01. 2019)

<sup>111</sup> Hatice YURTSEVER (2016), "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, s. 458.

<sup>112</sup> Mehmet Nadir ARICA (1990), "Vergilemede Tebliğ İşlemleri- I.", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Ankara, s. 52.

### 2.1.2. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler

VUK'un "Tebliğ yerine geçen muameleler" başlıklı 109. maddesinde; *"Verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muameleler hakkındaki hükümler mahfuzdur.*

*Diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında, bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur.*

*Vergi, karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır.*

*Yukarıdaki hükme riayet etmeyenlerin vergileri (251 inci madde hükmüne giren mükellefler hariç) bu kanunun umumi hükümleri dairesinde yoklama fişine dayanılarak tarh ve tebliğ olunur."* düzenlemesi yer alınmaktadır.

VUK'ta yapılmış olan değişiklikle; 28/2 madde hükmünde, elektronik ortamda beyanname sunulması halinde, yine elektronik ortamda düzenlenecek olan tahakkuk fişinin, mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye, yine elektronik yolla iletileceği; elektronik yolla yapılmış olan bu bildirim, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği kanun maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Tebliğ yerine geçen muameleler, tebliği zorunlu belgelerde olduğu üzere dava açmak için başlayacak sürenin belirlenmesinde önem arz etmektedir. Vergi hukukunda yazılı bildirim yapılması, muhataba VUK'ta yer alan tebliğ hükümleri uyarınca tebliğ edilmiş olması ile dava açma süresinin başlayacağı bilinmektedir. Bazı durumlarda, henüz tebligat yapılmamış veya tebligat yapılması ile ortada olan bir idari işlemle, tebligat varmış gibi dava hakkının ortaya çıktığı ve dava açma süre başlangıcı olarak kabul edilmektedir.<sup>113</sup>

### 2.2. TEBLİĞ YAPILACAK KİŞİLER

Usule uygun bir tebligattan söz edebilmek için; tebligat, tebligatı almaya yetkili olanlara, kanunda belirtilen şekil şartlarına uyarak yapılmalıdır. VUK'un 94. maddesine göre; *"Tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır."* Kanun maddesinde de belirtildiği üzere, ana kural tebliğin, mükellefe veya kanuni temsilcilerine, vekil tayin etmişlerse

<sup>113</sup> Turgut CANDAN (2005), *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 354.

tebliğ almaya ilişkin özel yetki bulunmak kaydıyla vekillerine veya hakkında vergi cezası düzenlenmiş olanlara yapılmasıdır.<sup>114</sup>

VUK'un 94. maddesinde yapılmış olan düzenleme neticesinde kanun maddesinde yer verilmiş olan fıkra ile bizzat mükellefe veya adına ceza kesilene tebligat gönderilememesi halinde, aynı adreste bulunanlara veya işyerinde memur ve müstahdemlerinden birine tebliğ yapılabileceği belirtilmiştir. Bu amaçla madde hükmü, tüzel kişiler ve gerçek kişiler için uygulanır duruma getirilmiştir.

### 2.2.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ

Gerçek kişi mükelleflere yapılacak tebliğde ana kural;

*"Tebliğatin esas itibariyle mükellefin kendisine yapılmasıdır. Vergi hukukunda yükümlülük ve sorumluluk için kanunî ehliyet şartı bulunmamaktadır. Vergiyi doğuran olayla iradî ya da gayri iradî bir ilişki kurmak, vergi yükümlülüğünün doğması için yeterli görülmektedir."*<sup>115</sup>

Fakat, ilgisine çıkartılacak tebligatlarda, hak ehliyeti ve fiil ehliyetinin bulunması, fiil ehliyetinin tüm koşullarına sahip olunması gerekmektedir. Hak ehliyeti bulunduğu halde, fiil ehliyeti bulunmayan kişilerin vergi mükellefi olması halinde, tebligat onun yerine veli, vasi ya da kayyım konumundaki temsilciye yapılır.<sup>116</sup>

VUK'un 9. maddesine göre; *"Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanunî ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."* hükmüne yer verilmiştir. Özetle, herhangi bir şekilde kanunî ehliyeti bulunmayan ya da yasak faaliyetlerde bulunan kişi, vergiyi doğuran olaylarla bağlantılı ise vergi mükellefi olacaktır. Vergi hukukunda, medenî hukukta bulunan hak ve fiil ehliyetlerinin ötesine geçilerek *"vergi ehliyeti"* esas alınır. Vergi ehliyeti ise, ödeme gücüne dayandırılmaktadır.<sup>117</sup>

<sup>114</sup> Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK 2014, age. s. 150.

<sup>115</sup> Bekir BAYKARA 2014, age. s. 18.

<sup>116</sup> Gürol ÜREL 2007, age. s. 223.

<sup>117</sup> Sadık KIRBAŞ 2006, age. s. 89.



### 2.2.1.1. Gerçek Kişinin İkametgâhında ve İş Yeri Adresinde Tebligat

VUK 94. maddesi uyarınca, “*Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin ikametgâhında bulunamaması durumunda, aynı adreste bulunanlardan birine yapılır.*”<sup>118</sup> hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğatin, ilgililerin yerleşim yeri adresine gönderilmesi usulünde hem Tebligat Kanunu’nda, hem de VUK’ta aynı doğrultuda düzenlemeler yapılmıştır. Fakat Tebligat Kanunu’nda “*aynı konutta oturanlar*” ibaresini kullanılırken; VUK’ta “*ikametgâh adresinde bulunanlardan*” ibaresi yer almıştır. VUK’un düzenlemesinde yer alan ifadeye göre; “*...3. kişilerin, tebligatın gönderileceği yerleşim yeri adresinde bulunmaları, aynı adreste bu kişilerin de yaşamaları veya tebligatın yapılacağı esnada aynı adreste bulunmaları...*” ile ilgili öğretide; aynı ikametgâhta bulunanların, aile ferdi olmaları veya sürekli oturma şartının olmadığı savunulmuştur.<sup>119</sup> Danıştay daireleri tarafından aynı konularda farklı kararlar verildiği görülmektedir.

Bazı mahkeme kararlarında; davacının, ikametgâh adresine yapılan tebligatın, o esnada kim tarafından alınır alınsın usulüne uygun olarak yapıldığı sayılmaktadır.<sup>120</sup> Uyuşmazlığa konu olan bir olayda ise, vergi mahkemesi tarafından, dava mevzusu olan haciz işleminin, ilgiliyle aynı konutta bulunan oğluna yapılmış olması durumunda tebligatın, geçerli şekilde yapılmadığı ifade edilmiştir. Temyiz kanun yoluna başvurulmasıyla ilgili kanun hükmünde, kendisine tebligat yapılacak kişiye, adresinde rastlanılmaması halinde; aynı adreste o esnada bulunanlardan (görünüş itibarıyla 18 yaşından büyük olmak kaydıyla) biri tarafından tebligatın imza ile alınmış olması durumunda tebliğ işleminin geçerli hale geleceği belirtilmiştir. Tebligatı alan kişinin aynı adreste ikamet etmesinin zorunlu olduğuna dair kanunda

<sup>118</sup> Tebligat evrakı üzerinde mükellefin ikametgâh adresi ile adına yer verilmesine rağmen, davaya konu ödeme emrinin ikamet adresinin bulunduğu sitenin güvenlik görevlisi olarak bulunan kişiye tebliğ edilmiş olması, bu kişinin Kanunda belirtilen kişiler arasında yer almayan güvenlik görevlisi yapılmış olan tebligatın usulsüz olduğuna karar verilmiştir. İstanbul 4. Vergi Mahkemesi 17.12.2010 tarih, 2010/4111 Esas 2010/2742 Karar sayılı ilâmının bozulmasına dair Danıştay 9. Dairesi’nin 19.02.2014 tarih, 2011/1617 Esas 2014/504 Karar sayılı ilâmı (UYAP, ET. 10.11.2022).

<sup>119</sup> Doğan ŞENYÜZ 2013, age. s. 124; Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 774; Yılmaz ÖZBALCI 2012, age. s. 287; Gürol ÜREL 2007, age. s. 223 Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 73.

<sup>120</sup> İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 30.10.2014 gün ve E. 2014/1772, K. 2014/2391 sayılı kararı Danıştay 3. D. 14.03.2017 gün E. 2016/2775, K. 2017/1708 sayılı onanmıştır. (UYAP, ET. 05.09.2017)

herhangi bir şarta yer verilmediği gerekçesiyle bu şekilde yapılmış olan tebligatın usulüne uygun olduğuna karar verilmiştir.<sup>121</sup>

Benzer nitelikte bir tebligat uygulamasında, mahkeme önüne gelen başka bir uyuşmazlıkta; vergi idaresi tarafından düzenlenmiş olan ödeme emrinin, ilgilisi ile aynı adreste bulunmayan kardeşine haber verilmesinin VUK'a uygun olmadığı iddia edilerek; mükellefin bildirim alan kardeşinin, tebliğin yapıldığı tarihte aynı adreste ikametinin söz konusu olmadığı, dava dosyasına celp olunan belgelerden anlaşıldığından söz konusu tebliğin usule uygun olmadığı ifade edilmiştir.<sup>122</sup>

Mükellefin, ikametgâh adresinde bulunmaması söz konusu olduğu durumda; ikametgâh adresinde bulunan, tebliğ yapılacak kişinin, 18 yaşından küçük ve ehliyetsiz olmaması gerekmektedir. Tebliğ memuru bu durumun tespitini kendisi belirleyecektir.<sup>123</sup>

Tebliğ Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 34/2 maddesinde de *"...akıl hastalığı, akıl zayıflığı veya diğer bir hastalık ya da engel sebebiyle kendisi ile anlaşma imkânı olmayan kişiye tebligat yapılamaz."* hükmüne yer verilmiştir. Akıl hastalığı veya zayıflığı yönünden tebligat yapılacak kişinin kimliğinin tespiti anlam taşımayacağı için, hakkaniyete uygun bir şekilde tebliği yapmaya yetkili memur, şahsî fikri ve kendi deneyimleri ile karar verecektir.<sup>124</sup>

Tebliğin yapılmasında en uygun olan yol; tebliğin, mükellefin kendisine yapılmasıdır. Mükellefin kendisi bulunmuş ya da bulunabileceken, işyeri ya da ikametgâhında bulunan kişilere tebliğ yapılmaması gerekir. Mükellefin bilinen bütün adreslerinde aranması ve bulunamaması halinde; tebliğ, işyeri ya da ikametgâhında

---

<sup>121</sup> İstanbul 13. Vergi Mahkemesi 30.06.2016 gün ve E. 2015/1486, K. 2016/1697 sayılı kararının bozulmasına dair Danıştay 9. D. 16.02.2017 gün ve E. 2016/23175, K. 2017/1780. Aynı yönde verilen karar için bakınız: Antalya 2. Vergi Mahkemesi 19.11.2015 gün ve E. 2015/1205, K. 2015/1765 sayılı ısrar kararı DVDDK 14.12.2016 gün ve E. 2016/1294, K. 2016/1272 sayılı kararı ile onanmıştır. (UYAP, ET. 05.09.2017)

<sup>122</sup> Antalya 1. Vergi Mahkemesi 8.9.2015 gün ve E. 2014/1187, K. 2015/1022 sayılı kararı Danıştay 3. D. 23.05.2016 gün ve E. 2015/14008, K. 2016/3623 sayılı kararı ile onanmıştır. (UYAP, ET. 05.09.2017).

<sup>123</sup> Gıyabi kararın temyize gelmeyen sanığa tebliğine ilişkin tebligatın aynı konutta oturan ehil kişi imzasına tebliğ edilmiş, ancak reşit olup olmadığına ilişkin ibare bulunmadığından sanığa yapılan tebligatın usulsüz olduğu ve gerekçeli kararın usulüne uygun tebliğ edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Yargıtay 7. C.D. 17.05.2018 gün ve E. 2015/7683, K. 2018/5415. (UYAP, ET. 15.04.2018).

<sup>124</sup> Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK 2016, age. s. 75.

bulunan kişilere yapılabilecektir.<sup>125</sup> Çünkü, mükellefin kayıtlı adreslerinden bir tanesinde bulunma olasılığı bulunurken yalnızca bir adresi aranıp kendisi dışında farklı kişilere tebliğ yapılması durumu, vergilemenin neticesi açısından düşünüldüğü zaman önemli sakıncalar doğurabilir.<sup>126</sup>

Lakin uygulamaya baktığımızda; tebliğ, yükümlüsünün yalnız bilinen adreslerinden bir tanesine yapılmakta ve yükümlünün tebliğ yapılan adreste bulunamaması durumunda, orada bulunan kişiye tebliğ edilebilmektedir. Böyle bir durumda, tebliğin yanlış olduğu öne sürülerek, herhangi bir hüküm ifade etmediğini söyleyebiliriz.<sup>127</sup>

*“Gerçek kişinin bizzat şahsına tebliğ yapılamadığı bir durumda; işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine tebliğ yapılması hukuken mümkündür. İş yerinde, muhatap yerine tebliğ yapılacak kişinin, görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve ayrıca mutlaka muhatabın memur veya müstahdem olması gereklidir. İşyerinde bulunan herhangi bir kişiye tebliğ yapılamaz.”*

Kanunun bu maddesi, gerçek ve tüzel kişiler için geçerli olup; tüzel kişilerin, iş yerine tebligat uygulanacağı durumlarda da aynı kural ve düzenlemeler geçerli olmaktadır.<sup>128</sup>

### **2.2.1.2. Kanunî Temsilcilere Tebliğ**

Vergi yükümlüsü olarak, kanuni temsilcilere tebliğ iki şekilde yapılmaktadır. VUK'un 10. maddesine göre bu tebliğ şekilleri; “...küçük ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde ve Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin, Türkiye’deki temsilcileri hakkında uygulanması...” hali olarak açıklanabilir. VUK’un 10. maddesine göre; küçüklerin veya kısıtlıların vergi mükellefi olarak bulunması halinde; bu mükelleflerin yükümlülükleri, kanunî temsilcileri olan velileri, mahkemeler tarafından atanmış vasi veya kayyımlar tarafından yerine getirilir.<sup>129</sup>

Mükellefin, vergiye dair ödevini yerine getirmesi için hak ve fiil ehliyetine sahip olması gerekmektedir. Fiil ehliyetine sahip olmayan 18 yaşından küçük ve

<sup>125</sup> Mustafa ALPASLAN ve Mustafa SAKAL (2008), “Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler”, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, İstanbul, s.11; ÜREL 2007, age. s. 222.

<sup>126</sup> Yılmaz ÖZBALCI 2012, age. s. 292.

<sup>127</sup> Age. s. 306.

<sup>128</sup> Gürol ÜREL 2007, age. s. 223.

<sup>129</sup> Serkan DURMUŞOĞLU 2015, age. s. 41.

kısıtlıların, kanuni temsilcilerine tebligat yapılabilmesi için; yerlerine kanuni temsilci atamaları gerekmektedir. Nitekim, kanunî temsilciler onlara verilen ödevleri yerine getirmedikleri takdirde; vergi borcunun, mükellefin mal varlığından alınması gerekmektedir. Fakat tahsil edilemediği durumlarda, kanuni temsilcinin mal varlığından alınmaktadır.<sup>130</sup>

VUK'un 95. maddesine göre, vergi mükellefi olan küçük ve kısıtlı kişilerin kanunî temsilcisi olan,

*“Mükellef yerine geçen veli, vasi yahut kayyım gibi vergi sorumlularının birden fazla olması durumunda; tebliğ, söz konusu vergi mükelleflerinden sadece birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.”* hükmü yer almaktadır.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 405-407. maddeleri uyarınca; akıl zayıflığı nedeniyle bireysel işlerini karşılayamayan, yardıma ve korumaya muhtaç yahut kendisinin ve başkalarının güvenliğini tehlikeye sokan, bedhahça, alkol ya da uyuşturucu bağımlısı kötü hayat tarzı yahut malvarlığını kötü kullanması nedeniyle kendisini ya da ailesini yoksulluğa düşürme tehlikesine neden olan, bu sebeple sürekli korunmaya veya bakıma muhtaç olan veya başkalarının güvenliğini tehlikeye atan, bir yıl ya da daha uzun süreli hürriyeti bağlayıcı bir cezaya çarptırılmış olan her vatandaşın, kanunen kısıtlanması gerektiği ifade edilmiştir. Böyle bir halde kısıtlanmış olan vergi mükellefine, sulh hukuk mahkemesi tarafından vasi tayin edilmesi gerekmektedir. Kendisine, vasi tayin olunan kısıtlılara çıkartılacak tebligatta, vasi adına sorumluluktan söz edebilmek için tebligatın vasi namına düzenlenecek tebliğ belgesi ile kendi adresine gönderilmesi gerekmektedir.

Vergi mahkemesinin önüne gelen uyuşmalıkta, kısıtlıya, ağabeyi vasi tayin edilmiş<sup>131</sup> ve iptali istenilmiş olan ihbarnameler tebliğ olunmuş, tebligat yapılmış olan adresin vasinin oturduğu adres olduğu bu hususun idare tarafından mahkemeye sunulmuş olan savunma dilekçesinde de beyan edildiği şekilde tebliğin, kısıtlanmış olan davacı mükellefin oturduğu adres belirtilmek üzere direk kısıtlanmış olan mükellef adına yer verilerek vasi adına hiçbir şekilde yer verilmeksizin davacının annesine bırakıldığı anlaşılmıştır. Bu açıklamalar ile ihbarnamelere konu tebligatın

---

<sup>131</sup> Körfez Sulh Hukuk Mahkemesi 23/2/2012 tarih, 2012/91 Esas 2012/196 Karar Sayılı ilâmı (UYAP, ET. 05.12.2022)

davacının kısıtlı olarak ceza infaz kurumunda bulunduğu süre zarfında usulüne uygun bir şekilde vasi olan kişiye tebliğ edilmemiş olduğundan dava açma süresinin usule aykırı tebligattan kısıtlının ıttıla kesp olunduğu tarih olduğu bu sürenin dava açma süresini başlatacağı kabul edilmiştir.<sup>132</sup>

### 2.2.1.3. Vekile Tebliğ

VUK'un 94/1 maddesine göre kendisine tebligat yapılabileceklerden sayılmış olan umumî vekile yer verilmişse de, bu madde dışında herhangi bir düzenlenme bulunmadığından, Tebligat Kanunu'nda yer alan, umumî vekile tebliğ yoluna gidilmesi gerekmektedir. Tebligat Kanunu'nun, "*Vekile ve Kanunî Mümessile Tebligat*" başlıklı 11. maddesine göre:

*"Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir. Eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise, bunlardan ilkinde yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır. Ancak, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun, kararların sanıklara tebliğ edilmelerine ilişkin hükümleri saklıdır.*

*Avukat tarafından takip edilen işlerde, avukatın bürosunda yapılacak tebligatlar, resmi çalışma gün ve saatleri içinde yapılır. Kanunî mümessilleri bulunanlara veya bulunması gerekenlere yapılacak tebligat kanunlara göre bizzat kendilerine yapılması icap etmedikçe bu mümessillere yapılır."*

VUK'a göre; tebliğin, vekillere yapılması mümkün olmaktadır. Vekil adına düzenlenmiş olan vekâletnamede, vekil kılınan kişiye malî konularda da özel yetki verilmesi gerekmektedir. Vekâletnamede bu şekilde bir düzenleme ve yetkilendirme bulunmaması halinde vekile tebliğ yapılmamalıdır.<sup>133</sup>

### 2.2.1.4. Mirasçılara Yapılacak Tebliğ

"*Mirasçılarının sorumluluğu*" VUK'un 12. maddesi ve TMK'nın 681. Maddesinde; "*Mirasçılarının Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğu*" üst başlığı ve

<sup>132</sup> Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi 28.03.2014 tarih ve E. 2013/1116, K. 2014/228 sayılı kararının bozulmasına dair Danıştay 9. D. 18.01.2017 gün ve E. 2014/5359, K. 2017/225. Aynı yönde süre aşımı nedeniyle davayı reddeden Manisa Vergi Mahkemesi 26.6.2013 gün ve E. 2013/424; K. 2013/424 sayılı kararının bozulmasına dair Danıştay 7. D. 25.05.2016 gün ve E. 2016/1400, K. 2016/4676. (UYAP, ET. 05.09.2017).

<sup>133</sup> Ankara 1. Vergi Mahkemesi 03.07.2013 gün ve E. 2013/276, K. 2013/1327 sayılı kararı Danıştay 4. D. 23.05.2017 gün ve E. 2013/7511, K. 2017/4790 sayılı kararı ile onanmıştır. (UYAP, ET. 05.01.2018).

“Müteselsil Sorumluluk” alt başlığı altında düzenlenmiştir. VUK’un 12. maddesinde; “Ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçılara geçer. ...vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.” şeklinde ifade edilmiştir. Ölümün söz konusu olduğu durumlarda; mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş, kanunî ve mahsup mirasçılara geçmektedir. Ancak, mirası reddetmemiş mirasçılar ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır.

TMK’nın 641 ve 681. maddelerinde ise; “mirasçılarının, tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumludurlar.” müteselsil sorumluluk yönünden “paylaşmanın gerçekleştiği tarihin veya daha sonra yerine getirilecek borçlarda muacceliyet tarihinin üzerinden beş yıl geçmekle teselsül sona erer.” hükmü yer almaktadır. TMK’de belirtilen, beş yıllık sürenin dolmasına müteakip; mirasçılar, hisseleri oranında, miras bırakanın, borçlarından sorumlu tutulacaklardır. Miras bırakanın mükellefiyeti döneminde tahakkuk etmiş ve tahsil aşamasına geçmiş VUK kapsamında olmayan amme alacaklarında ise, mirasçılar hakkında yapılacak takipte TMK hükümleri uygulanacaktır<sup>134</sup>. VUK kapsamında yer alan kamu alacakları yönünden, mirasçılara karşı başlatılmış olan takiplerde, mirasçılık belgesinde yer alan hisseleri oranı nazara alınarak sorumlu tutulacakları miktarlar belirlenecektir.<sup>135</sup>

VUK’un 372. maddesine göre, “..Ölüm halinde vergi cezası düşer.” ifadesi yer almıştır. Bu husus, cezaların şahsiliği ilkesinin tecelli etmiş halidir. Mükellefin, vefat etmesi durumunda; tahakkuk etmiş olan usulsüzlük cezaları, idari para cezaları, özel usulsüzlük yahut vergi ziyayı cezaları silinir veya tahakkuk edeceği durumlarda bu cezalar düzenlenmez. Aynı zamanda, ceza boyutuna yer almayan gecikme zammı (6183 Sayılı Kanun madde 51) ve gecikme faizinden (VUK madde 112/3) ötürü mirasçılar gecikme zammı ve faizden miras hisseleri oranında sorumlu tutulmaktadır. Ancak, miras bırakanın vefatından sonra, mirasçılarının sorumlu tutuldukları ödev ve sorumlulukların vaktinde yerine getirilmemesi halinde, mirasçılar hakkında cezalı tarhiyatlar yapılacaktır<sup>136</sup>. Mirasçılara yapılacak bildirimler, “mirasın reddine ilişkin üç aylık bekleme süresinden sonra yapılmalıdır.”<sup>137</sup> Fakat mirasın reddedildiği

<sup>134</sup> Ayşe GINALI (2011), “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul, s. 237.

<sup>135</sup> Age. s. 237.

<sup>136</sup> Age. s. 235.

<sup>137</sup> Ahmet OZANSOY 2013, age. s. 18.

durumlarda; mirasçılar adına çıkartılacak tebligatların bir hükmü kalmayacaktır.<sup>138</sup> Mirasın reddedildiği durumlarda, vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğinin kime yapılacağı hususu şu şekildedir: TMK'ye göre;

*"...mirasçılar tarafından, mirasın reddi halinde, mirasın resmî tasfiyeye tabi tutulması gerekeceğinden, vergi dairesinin tereke hakimliğine başvurarak mirasın resmî tasfiyesi yoluna gidilmesini sağlaması ve bundan sonra ihbarnameyi tasfiye memuruna tebliğ etmesi gerekir.<sup>139</sup> Mirasçılara yapılan tebliğ, miras hisseleri oranında yapılmamışsa, bu tebliğ sadece mirasçının kendi hissesine düşen nispetteki kısmı için geçerli olarak kabul edilecektir."* Kanunun bu hükmü uyarınca tahsil yoluna gidilmesi gerekmektedir.<sup>140</sup>

#### **2.2.1.5. Vasıtalı Tebliğ**

VUK'un 96. maddesinde;

*"Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olunur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır."* hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğ memuru aracılığıyla, kıta komutanı yahut müessese amirine tebliğ evrakı verildiği an itibariyle tebligat işlemi gerçekleşmektedir.<sup>141</sup> Bu kanun maddesi eratlarla çıkartılacak tebligatlarda uygulama alanı bulmaktadır.

#### **2.2.2. Gerçek Kişiler Dışında Yapılacak Tebliğ**

##### **2.2.2.1. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklara Yapılacak Tebliğ**

VUK'un 94. maddesinde;

*"Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir."* hükmüne yer verilmiştir.

<sup>138</sup> Mehmet Ali ÖZYER 2004, age. s. 104.

<sup>139</sup> 19.12.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2809-12-44/60823 sayılı özelge, (<http://www.gib.gov.tr>, ET. 05.01.2018).

<sup>140</sup> Serkan DURMUŞOĞLU 2015, age. s. 42.

<sup>141</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 297.

Türk Borçlar Kanunu'nda yer verilmiş olan adi şirket veya adi ortaklıkların da tüzel kişiliği haiz değildir.<sup>142</sup>

Adi ortaklıkların, iştigallerinden sağlanan kârın şirket ortaklarına ait kişisel gelirler olarak beyan edilmesi gerektiğinden, adi ortaklıklara gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmez. Ortakların kendi paylarına isabet eden gelirleri ticarî (veya serbest meslek) kazanç olmak suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir. Bu beyanlar neticesinde gönderilecek tebligatların her bir ortağa ayrı ayrı yapılması gerekmektedir.<sup>143</sup> Adi ortaklıkta her bir ortağa ayrı ayrı tebligat yapılması gerektiğinden, açılacak davalar da her ortak tarafından ayrı ayrı açılmalıdır. Adi ortaklıkta, ortaklardan biri tarafından kendisine karşı yapılmış olan tebligat ile dava açılmış olması diğer ortağı etkilemeyeceğinden, diğer ortak tarafından dava açılmamış olması halinde tarh olunan cezalı vergiler kesinleşecektir.

#### **2.2.2.2. Tüzel Kişilere Yapılacak Tebliğ**

Tüzel kişiler, TMK'ye göre hak ve fiil ehliyeti haiz, kişi ve mal topluluklarıdır.

Tüzel kişiler; kamu tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuşlardır. “*Kamu tüzel kişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulur.*” (Anayasa md. 123/3), özel hukuk tüzel kişilikleri de yasaların ön gördüğü usul ve esaslarla kurulmaktadır. Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere; yasalarda belirtilen hususlar dışında tüzel kişilik kurulamayacak olup, sınırlı sayıda bulunmaktadır.<sup>144</sup>

#### **2.2.2.2.1. Kamu Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ**

Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu hukukundan doğan üstün hak ve yetkilere sahiptirler. Medenî hukukun dışında, kamu hukuku kuralları çerçevesinde, tüzel kişilik kazanarak faaliyet gösterirler. Devletin kendisi kamu hukuku tüzel kişisidir. Bakanlıkların ise devletten ayrı tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Ancak, devletin aslı organları olması dolayısıyla bakanlıklara karşı davalar açılıp, icra takipleri yapılabilir.

<sup>142</sup> Adi ortaklık 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 620-641. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanunun 620. maddesinde adi ortaklık, iki veya daha fazla kimsenin, emeklerini ve mallarını ortak bir amaç için birleştirerek faaliyette bulunmaları olarak tanımlanmaktadır.

<sup>143</sup> Ahmet OZANSOY 2013, age. s. 19.

<sup>144</sup> Bekir BAYKARA 2014, age. s. 11.



Bu nedenle, bakanlıklar tarafından tebligata ilişkin evrak düzenlenebileceği gibi, Bakanlıklar tebliğ evrakını da kabul edebilir.<sup>145</sup>

Bir bakanlık adına çıkarılan tebliğ evrakının, o bakanlık adına normal evrakları alan genel evrak kısmında bulunan evrak memuruna tebliğ edilip edilemeyeceği hususunda, bakanlığın Teşkilat Kanunu'na bakılmalıdır. Bakanlığın Teşkilat Kanunu'nda, evrak memurunun tebligat evrakı alması ile ilgili düzenleme ve yetki var ise, doğrudan doğruya bakanlık adına evrak memuruna yapılan tebligat geçerli olacaktır.<sup>146</sup>

VUK'un 98. maddesine göre;

*“Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ” de düzenlemeyle, “Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.” hükmüne yer verilmiştir.*

#### **2.2.2.2.2. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ**

VUK'un 94/2 maddesine göre,

*“Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir.”*

Özel hukuk tüzel kişilerine yapılacak tebliğ hükümleri açıklanmıştır.

Bu tüzel kişilerin yetkili temsilcilerine kendi kuruluş belgelerinde yer verilmesi gerekmektedir.<sup>147</sup>

Başkan, müdür ve temsilcilere ticaret şirketlerinde, şirket ana sözleşmesinde yer verilmesi gerekmektedir. Tebliğ yapılacak kimseler; kooperatiflerde, Kooperatifler Kanunu'na göre; derneklerde, Dernekler Kanunu'na göre; vakıflarda da, vakıf senedine göre belirlenir.<sup>148</sup>

VUK'un 94. maddesinde adı belirtilen tüzel kişiliği bulunmayan vakıflar; Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen vakıflardır. Türk Medeni Kanunu uyarınca kurulmuş olan vakıfların, tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Tüzel kişiler için

<sup>145</sup> Ahmet Celal RUHİ 2013, age. s. 112.

<sup>146</sup> Age. s. 113.

<sup>147</sup> Recep AKCAN ve Hakan ALBAYRAK (2014), *Tebliğat Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 126.

<sup>148</sup> Mustafa ALPASLAN ve Eda KAYA 2012, age. s. 114.

de, VUK'un 94/2 maddesine göre; şirketin bilinen adreslerinde kanuni temsilcilerine veya bu kişilerin bilinen adreste olmaması halinde şirket çalışanlarından birine tebligat yapılmalıdır.

Tüzel kişiliği haiz olanlara, bilinen adreslerinde tebliğ yapılamaması durumunda ise, kuruluş belgelerinde yer verilmiş olan yetkili temsilcilerinin ikâmet adreslerinde tebligat yapılması yoluna gidilecektir.

#### **2.2.2.2.2.1. Tasfiye Girmiş Şirketlerde Tebligat**

Tasfiye aşamasına geçmiş olan tüzel kişilerde, bu dönem içerisinde tarh edilmiş vergi ve cezalardan tasfiye memurları sorumlu tutulmaktadır. Bu sebeple, bu döneme ait düzenlenmiş olan ihbarnameler, ödeme emirleri ve diğer vergisel işlemlere ilişkin tebliğlerin ilgilisi de tasfiye memurları olacaktır.<sup>149</sup>

Tasfiye sürecinde bulunan tüzel kişilere yapılacak tebligatın, mutlaka tasfiye memuruna yapılması gerekmekte olup, bu süreç öncesinde tüzel kişilerin bilinen adreslerine tebligat çıkartılması ile bu adreslere tebligat yapılamaması gerekçe gösterilerek, ilan tebligat yoluna başvurulması mümkün değildir.<sup>150</sup>

#### **2.2.2.2.2.2. İflasına Karar Verilmiş Şirketlerde Tebligat**

Tüzel kişilerin, iflas aşamasına geçmiş olması durumunda; iflasına karar verilenin tüm malvarlığı ve gelirleri üzerinde tasarruf hakkı bulunmayacaktır. Tüzel kişiliğin, iflas aşamasına geçmiş olmasıyla, malvarlığının tamamı iflas masasına intikal etmektedir. Bu nedenle, vergisel işlemlere ilişkin ödevler ve yükümlülükler de artık iflas masası tarafından yerine getirilecektir.

İflasına karar verilmiş olan şirketlere yapılacak tebligatların, iflas masasına yapılması gerekmektedir.<sup>151</sup> Belirtilen hususta tebligatın, tüzel kişilerin ortaklarına yapılmış olması halinde tebliğin usulsüzlüğü söz konusu olacaktır.<sup>152</sup> Yapılan bir yargılamada, defter ve belge ibrazına dair yazının, iflas masası yerine, şirketin yetkilisine tebliğ edildiği; söz konusu defter ve belge ibrazına dair belgenin düzenlendiği tarihte Gaziantep Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından iflasına karar

<sup>149</sup> Şükrü KIZILOTT (1994) *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Cilt 1, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 263.

<sup>150</sup> Gürol ÜREL 2007, age. s. 192

<sup>151</sup> Ali UYSAL ve Nurettin EROĞLU 2005, age. s. 178.

<sup>152</sup> Mehmet Ali ÖZYER 2004, age. s. 126.

verilen şirketin temsil ve ilzam yetkisinin, iflas idare memuru olarak atanan, iflas idaresine ait olduğu tespit edilmiştir. İlgili yazının iflas idaresine tebliğ edilmesi gerekirken; şirketi temsile yetkisi bulunmayan kişiye tebliğ edilmesi nedeniyle, ortada defter ve belge ibraz etmeme fiilinden dolayı re'sen tarh nedeni bulunduğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle, dava konusu vergi ve cezaların kaldırılmasına karar verilmiştir.<sup>153</sup>

İflasının gerçekleşmesi, yani mükellefin TTK uyarınca tüzel kişiliği sona ermişse, tebliğ zarfına, mükellef şirketin ünvanı, bununla birlikte kanuni temsilci olduğunu belirterek ve tebliğin ilgisinin adına da yer verilmek suretiyle; iflasın gerçekleştiği tarihten evvel döneme ait tebligatlar; bu dönemdeki kanunî temsilcilerine, iflasın gerçekleştiği tarihten itibariyle olan döneme ait tebligatlar da, bu dönem sonrası kanunî temsilci sıfatına haiz iflas idaresine yapılır.<sup>154</sup>

## **2.3. TEBLİĞ USULLERİ**

### **2.3.1. Posta Yoluyla Tebliğ**

Hukukumuzda uygulanan en temel tebligat metodu olup, genel olarak muhatapların bilinen adreslerine posta yolu ile tebligat yapılır. Ancak dijitalleşmenin gereği olarak, son yıllarda yapılmış olan yasal düzenlemeler neticesinde VUK'un 107. maddesi ile tebligat yapılması gereken gerçek veya tüzel kişilere, 93. maddede yer alan usullerden ayrı olarak, tebliğe uygun elektronik posta adresi temin edilmesi kaydıyla elektronik yolla tebligat yapma yoluna gidilmeye başlanmıştır. Bu hususları, ilerleyen bölümlerde elektronik tebligat başlığı altında ayrıntılı olarak açıklamaya çalışacağız. 01.04.2022 tarihinden itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi mükellefi olarak bulunan kişilere zorunlu olarak getirilmiş olan, 213 Sayılı VUK ve VUK Genel Tebliği uyarınca; tebliği söz konusu olan belgelerin, elektronik tebligat sistemi üzerinden gönderilmesi gerekliliği getirilmiş olmasına rağmen; halen vergi idareleri tarafından, posta yoluyla tebligatların yapıldığı görülmektedir. Ancak son dönemlerde,

---

<sup>153</sup> Gaziantep 1. Vergi Mahkemesi 18.7.2014 gün ve E. 2013/615, K. 2014/1047 sayılı kararı Danıştay 3. D. 01.06.2017 gün E. 2015/1049, K. 2017/4560 sayılı kararı ile onanmıştır. (UYAP, ET. 05.09.2017).

<sup>154</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması ile ilgili olarak daha önce yapılan tamimlerin Güncelleştirilmesi ve Birleştirilmesi, 17.08.2012, s. 24, Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 85.

vergi mahkemesi önüne gelen uyuşmazlıklarda elektronik tebligata yarar adreslerin temin edilmesine rağmen, posta yolu ile tebliğ yoluna gidilmesi usulsüz tebligat olarak nitelendirilmektedir.

### **2.3.1.1. Posta Yoluyla, Memur Eliyle Tebliğ Usulü**

Tebliğatlar, kural olarak PTT A.Ş. tarafından yapılmaktadır. Türkiye’de tebligat memur vasıtası ile tebligat hariç olmak üzere, kurum olarak sadece PTT A.Ş. vasıtası ile yapılabilmektedir. Kısaca günümüzde T.C. PTT A.Ş. tekel durumundadır. Bu konuda 6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanunu’nun “*Posta Tekeli*” başlıklı 6. maddesinin (b) bendinde,

*“04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun elektronik tebliğe ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 7201 sayılı Kanun ve diğer kanunlar kapsamındaki elektronik ortam dâhil her türlü tebliğatin kabulü, toplanması, işlenmesi, sevki, dağıtımı ve teslimi”* hükmüne yer verilmiştir.

#### **2.3.1.1.1. Kapalı Zarf Esası**

Posta yoluyla vesika ve yazıların tebliğ edilmesi, VUK’un 99. maddesinde belirtildiği üzere; “*Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın belirlediği özel bir kapalı zarf ile postaya*” verilir. Uygulamadaki adıyla “*vergi tebliğ zarfı*”, tebliğ edilecek evrakın içine konulduğu kapalı bir zarf kısmı ile tebliğin mükellefe ulaştığının belgelenmesini sağlayan tebliğ alındısından oluşmaktadır. Tebliğ alındısı, tebliğ zarfına özel bir yöntemle ilişik ve ondan kolayca ayrılabilir durumdadır.<sup>155</sup> Tebliğ de kullanılacak bu özel kapalı zarfın ilmühaberli taahhütlü olarak gönderilmesi gerekmektedir. Kapalı zarfın bu şekilde gönderilmesi herhangi bir hukuki sorun karşısında, tebliğ tarihinin kanıtlanması açısından oldukça önemli ve gereklidir.<sup>156</sup>

*“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”* (VUK102/1). “*Muhatap, tebliğ yapılması sırasında imza atacak kadar yazma bilmiyorsa veya o anki koşulları imza atmaya uygun değilse sol elinin başparmağı*

<sup>155</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 90

<sup>156</sup> Turgut CANDAN (2005), *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.178.

*önce istampaya bastırılmak suretiyle sonra tebliğ alındısında imza yazan kısma bastırılması koşulu ile tebliğ edilir.” (VUK 102/2)*

Tebliğ alındısı, ilgili memur ve muhatap tarafından yukarıda belirtilen şekillerin sağlanması sonucunda tarih konulmak suretiyle imzalanmakta ve vergi dairesine iade edilmektedir. Vergi tebliğ alındısında, muhatabın kimlik ve adres bilgilerinin yanı sıra tebliğ edilen belgenin türü, numarası, adedi, tarihi, posta taahhüt numarası, kapalı tebliğ zarfını teslim alan ve teslim edenin adı, soyadı ve imzası gibi bilgiler bulunmaktadır.<sup>157</sup> VUK’un 108. maddesine dayanarak, esasa teşkil etmeyen şekil hatalarının tebligatı geçersiz kılmayacağını, yani özel zarfın yerine, tebliğ evrakının başka zarfa konulması durumunda; tebliğ zarfının üzerinde bulunması gereken bilgilerin olması halinde tebligat geçerli olacaktır.<sup>158</sup>

#### **2.3.1.1.2. Bilinen Adreslere Tebliğ**

Mükelleflerin kendileri üzerinde tesis edilen işlemlerden, tebliğ ile haberdar olup bilgilendirilmeleri için doğru ve ulaşılabilen adreslerinin olması oldukça önemlidir. VUK’un, “*Bilinen Adreslere Tebliğ*” başlıklı 100’üncü maddesinde, “*bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.*” ifadesi ile bilinen adrese yapılan tebliğin sonucu açıklanmıştır. Gerçek ve tüzel kişilere tebliğ yapılabilmesi için, adreslerinin bilinmesi gerekmektedir. Posta yoluyla veya memur eliyle fark etmeksizin tebliğ, muhatabın bilinen adreslerine yapılmalıdır.<sup>159</sup> Tebliğ yaparken dikkat edilmesi gereken bilinen adresler VUK’ un 101’inci maddesinde belirtilmiştir.

VUK 101’inci maddesi 1. fıkrası ile, bilinen adres kavramı ile bu kanun maddesinde belirtilen hükme göre bilinen adresler şu şekildedir:

- 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. 25.04.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu’na göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.*

<sup>157</sup> Osman PEHLİVAN 2014, age. s. 74

<sup>158</sup> Mehmet Ali ÖZYER 2016, age. s. 192

<sup>159</sup> Turgut CANDAN 2005, age. s. 346.

*Birinci fıkranın (1) ve (2) numaralı madde de ki bilinen adres düzenlemelerinden, tebligat yapacak makama tarih itibariyle en son olarak bildirilmiş veya bu makama tespit edilmiş olan adresin dikkate alınacağı ve tebliğin ilk olarak bu adrese yapılacağı uygun görülmüştür.” (VUK 101/2)*

*“İşyeri adresinde tebliğ yapılacakların, adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunmasında tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.” (VUK 101/3)*

*“İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.” (VUK101/4).*

Mükellefin, vergi dairesi elektronik kayıtlarının tetkikinde veya tarh dosyasında bu kanunda belirtildiği gibi birden fazla adresi bulunabilir. Geçerli olarak tebliğ yapılacak adres, tarih itibariyle en son bildirim yapılmış, gerekli yoklama ve işlemlerle tespit edilmiş olan adrestir.

#### **2.3.1.1.3. Tebliğ Evrakının Teslimi**

Tebliğ evrakının teslimine ilişkin hususlar; VUK'un 102. maddesinde;

*“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. Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste 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. Bu durumda bu Kanunun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır. 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. Bunun üzerine tebliği çıkarılan mercî 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.”* şekliyle uygulama alanı bulmuştur.

Bu kanun maddesinin 4. ve 5. fıkralarında ikili bir ayrıma gidildiği 4. fıkrasında tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamamasına 5. fıkrasında ise tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumuna değinilerek tebliğin usul ve esasları belirtilmiştir.

İlgilinin, adres değiştirmesi sebebiyle tebliği yapmaya yetkili memurun, tebliği yapamaması halinde; bu durum posta memuru tarafından, zarf üzerine yazılır ve imza altına alınır. Tebliğ edilmiş olan evrak, derhal tebliği çıkaran idari merciye iade edilir. Bu durum üzerine, VUK’un 101/3 maddesi uyarınca işlem yapılır. Bu işlem üzerine, maddede belirtilen adreste tebligat yapılacak kişinin bulunamaması halinde, tebliği çıkaran idari merci tarafından yeniden belirlenecek uygun bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci sefer gönderilmiş olan tebliğ evrakının da aynı sebeplerle tebliğ edilememesi halinde, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durumda tebliğ alındısının üzerine şerh ve imza edilerek, gönderen merciye iade edilir. Gönderilmiş olan bu tebliğe konu evrakın, pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde, alındığı günde; bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise, 15. günde tebliğin yapıldığı kabul edilir (VUK m.102, IV-V).

### **2.3.1.1.3.1. Tebliğ Tarihinin Tespiti**

Tebliğ zarfının üzerinde, tebliğ tarihine yer verilmesi zorunludur. Tebliğ zarfında tarihe yer verilmesinin sebebi, itiraz ve dava hakkı başlangıç sürelerinin belirlenebilmesi ve zamanaşımı hususunun bilinebilmesine imkân sağlar.<sup>160</sup> Tebliğ zarfının üzerinde tarihe yer verilmesindeki asıl amaç, posta memuru ile muhatabın birlikte tarihe yer vererek bu tarihe itibar edilmesidir. Posta idaresi tarafından, tebliğ evrakı üzerine vurulmuş olan damgada ver verilen tarih ile posta memuru ve tebligatın ilgisinin birlikte imzaladıkları alınıdındaki tarihin birbirinden farklı olması halinde,

---

<sup>160</sup> Şükrü KIZILOL 1995, age. s. 879

damgada yer alan tarih kabul edilmeyerek, posta memuru ile mükellefin veya yetkili kılınan kişinin birlikte imza altına aldıkları tarihin dikkate alınması gerekmektedir.<sup>161</sup>

### 2.3.1.1.3.2. Tebliğde İmza

Muhatabın evrakı imzalayacak derecede yazı bilmemesi veya ne şekilde olursa olsun imzalayacak durumda bulunmaması halinde, tebliğ alındısına sol elinin başparmağı bastırılır.<sup>162</sup> VUK'un 102. maddesi bu yönde belirtmektedir. Ancak ilgilinin iki elinin de olmaması halinde ne yapılması gerektiğine dair VUK'ta bir düzenleme bulunmadığından, 7201 Sayılı Tebligat Kanunu genel kanun olarak dikkate alınacak ve bu kanunda yer verilmiş olan düzenlemelerin uygulanması gerekecektir. Tebliğ edilen belgeyi alan kişinin okuma ve yazmasının bulunmadığı iddiası ile yapılan tebligatın usulsüz olduğunun ileri sürülmesi halinde, bu iddianın somut bilgi ve belgelerle açıklığa kavuşturulmak suretiyle ispat edilmesi gerekmektedir.

Nitekim vergi mahkemesi önüne gelen bir uyuşmazlıkta, muhataba gönderilmiş olan ödeme emrinin tebliğine ilişkin evrakta, muhatapla aynı adreste sürekli ikamet eden ehliyetli kayınvalide imzasına havi tebligatın usulüne uygun yapıldığına dair şerh bulunmasına rağmen, adına yer verilmiş olan kayınvalidenin soyadının evrakta yer verilmiş olandan farklı olduğu ve bu kişinin alzheimer hastalığının olduğu davacı tarafından öne sürülmüştür. Öne sürülen hususlar yönünden psikiyatri polikliniği tarafından düzenlenmiş olan "*demans*", "*orta depresif nöbet*", "*alzheimer*" ve "*unipolar depresyon*" teşhisli ilaç raporu, imza altına alan kişiye ait nüfus cüzdanı sureti ile bu kişinin okur yazar olmadığını gösterir sol elinin baş parmak izine havi Bornova Noterliği evrak suretinin dosyaya sunulması ile mahkemece tebligatın usulsüz olduğuna karar verilmiştir.<sup>163</sup>

### 2.3.1.1.3.3. Tebliğde İmza İnkârı

Muhatap tarafından, tebliğ esnasında imza altına olunmuş zarf üzerinde yer alan imzanın, kendi el ürünü olmadığı yönünde iddiada bulunulabilmekle birlikte, imza inkâr edilebilir. Bu tür iddia ve inkârın, muhatap tarafından söz konusu olması

<sup>161</sup> Uğur KUTAY (1978), *Türk Vergi Hukukunda Tebligat*, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Sayı 26, Ankara, s. 354.

<sup>162</sup> Gürol ÜREL 2007, age. s. 226.

<sup>163</sup> Danıştay 7. D. 13.04.2017 gün ve E. 2014/2327, K. 2017/2395 sayılı ilâmı (UYAP, ET. 05.09.2017)



halinde imza karşılaştırması yaptırılmak üzere grafoloji alanında uzman incelemesi neticesinde imzanın muhatabın eli ürünü olup olmadığının tespit edilmeye çalışılmaktadır. Örnek verecek olursak, vergi yargısında ikame olunan davada defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi gerekçesiyle, davacı hakkında KDV indirimlerinin reddedilmesi üzerine; tebligat alındısındaki imzanın kendi eli ürünü olmadığı, defter ve belgelerin usulüne uygun olarak davacıdan istenilmediği öne sürülmüş, mahkeme tarafından davacının huzurda alınacak imza örnekleri ile tebliğ alındısı üzerindeki imzasının karşılaştırılması için bilirkişi incelemesi yaptırılmış, bilirkişi raporunda, anılan tebliğ alındısındaki imzanın davacının elinden çıkmadığı sonuç ve kanaati belirtildiğinden, davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığına karar verilmiştir. Ancak söz konusu karar; Danıştay tarafından, tebliğ evrakında imza sahibinin ismine yer verilmeyip, sadece "tebligat adresinde muhatap imzasına tebliğ edildi" ibaresinin yer alması ve tebliğ evrakındaki imza ile bilirkişi raporunda incelemeye esas alınan davacının imzasının bulunduğu muhtelif belgelerdeki imzaların farklılık göstermesi hususları, tebliği kusurlandırıcı nitelikte bulunmadığından kararın bozulmasına karar verilmiştir.<sup>164</sup>

### **2.3.2. Dairede ve Komisyonunda Tebliğ**

VUK'un 93. maddesinin ikinci fıkrasına göre, "*Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonunda yapılması caizdir.*" tebliğin dairede ve komisyonunda yapılabileceği belirtilmiştir. Bu tebliğ durumu şarta bağlı kabul edilebileceğinden, bu şekilde yapılacak tebliğ, istisnaî bir tebliğ yöntemidir.

Dairede yapılması gereken tebliğ yargı kararları da dikkate alındığında, gerçek kişiler yönünden VUK'un 94. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen kişilere, tüzel kişiler yönünden maddenin aynı fıkrasında sayılan, şirketin başkan, müdür veya kanuni temsilcisine yapılması gerektiği kabul edilmiştir. Vergi mahkemesi önüne gelen bir uyuşmazlıkta, defter ve belge ibrazına ilişkin belgenin davacıya tebliğe çıkmasıyla kendisiyle aynı konutta yaşadığı anlaşılan ve aynı zamanda muhasebecisi olan

<sup>164</sup> Ankara 4. Vergi Mahkemesi 27.12.2013 tarih ve E. 2013/36, K. 2013/2237 sayılı kararının bozulmasına dair Danıştay 4. D. 18.05.2017 gün ve E. 2014/4846, K. 2017/4638. (UYAP, ET. 05.09.2017).

annesine vergi dairesinde tebliğ edilmesiyle usulsüz tebligat yapıldığını belirtilmiştir.<sup>165</sup>

“İlan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere, yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır.” VUK’un 106. maddesi hükmünde, yerinde kelimesiyle anlatılmak istenen dairede tebliğ edilme usulüdür. Yine kanun maddesinde yer alan düzenlemeye göre, ilan vasıtasıyla yapılan tebligatlarda, ilgili vergi dairesine, şahsen ya da vekâleten müracaat edilmesi durumu söz konusu olduğu süreçte vergi dairesinde tebliğ yapılmaktadır. Bu süreç, verilen ilanda da belirtilmektedir. “Tebliğ günü ise vergi dairesinde veyahut komisyonda tebliğ yapılan muhatap tarafından, tebligatı aldığına dair imzasının atıldığı gün sayılacaktır.”<sup>166</sup>

Dairede tebliğ sayılan, farklı tebligat çeşidi ise, yurt dışında diplomatik temsilcilik ile yapılan tebligatlardır. Bu hususun, çalışmanın bu kısmında belirtilmesinin nedeni yurt dışında bulunan diplomatik temsilciliklerinde resmi kurum olarak tebliğ yapmaya yetkili merci olarak bulunmasıdır. Bu duruma ilişkin ayrıntılı açıklamaya ilerleyen kısımlarda yer verilmiş olan yurt dışında mukim olanlara yapılacak tebliğ başlığı altında ayrıntılı olarak değinilecektir.

### 2.3.3. İlan Yolu ile Tebliğ

İlan yolu ile tebligat, tebliğ evrakları normal ve mutad yoluyla yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda, son çare olarak başvurduğu tebliğ türüdür.<sup>167</sup> “VUK’taki ilan yoluyla tebligata ilişkin hükümler Tebligat Kanunu’ndaki ilan yoluyla tebligattan farklı olduğundan, vergi işlerinde ilan yoluyla tebligatta, VUK’un bu hükümleri uygulanır.”<sup>168</sup> İlanen tebligat yapılabilmesi için; idari merci tarafından, öncelikle ilgililerin adres araştırmalarını yapmak kaydıyla, VUK’un 103/1 maddesi uyarınca herhangi bir sebepten tebliğ yapılmasına imkân bulunamaması hususları dikkate alınarak ve tüm tebliğ yollarının usulüne uygun tüketilmiş olması gerekmektedir.

<sup>165</sup> Zonguldak Vergi Mahkemesi 17.9.2010 gün ve E. 2010/427, K. 2010/1073 sayılı kararı Danıştay 4. D. 27.10.2014 gün ve E. 2013/2318, K. 2014/4750 sayılı kararı ile onanmıştır. (UYAP, ET. 15.03.2018).

<sup>166</sup> Şevki ÖZBİLEN (2013), *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 171.

<sup>167</sup> Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK 2014, age. s. 155.

<sup>168</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 1264.

### 2.3.3.1. Tebliğin İlan Yolu ile Yapılacağı Durumlar

VUK'un 103. maddesi ve 7061 Sayılı Kanunu'nda 5.12.2017 tarihinde yapılan değişiklikten önce düzenleme şu şekilde idi.

Tebliğin ilan yoluyla ne şekilde yapılması gerektiği VUK'un 103. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddenin 7061 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki halinde;

1. Muhatabın adresi hiç bilinmez ise;
2. Muhatabın bilinen adresi yanlış ya da değiştirildiği için gönderilen mektup geri gelirse;
3. Farklı nedenlerden ötürü posta yoluyla tebliğ yapılmasına imkân bulunmaz ise;
4. Yabancı memlekette yaşayanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmadığı durumlarda, tebliğin ilan yoluyla yapılacağı düzenlenmiştir.

Aynı zamanda 102. maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına göre adresten geçici süreyle ayrılma durumunda ilan tebliğe gidilme yoluna gidilmiştir.<sup>169</sup> Bu maddenin 2. ve 3. fıkrasında,

*“Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.*

*Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemiyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır.”* şeklinde ifade edilmektedir.

Ayrıca bu şekilde usule riayet edilmeksizin gerçekleştirilen ilan yoluyla tebligata karşı ikame olunan davalarda, Kanun hükmünde yer alan usulden bahsedilmek koşuluyla iptal kararları verilmektedir.

Tebliğ edilecek belgenin, ilgilinin bilinen adreslerinde tebliğ edilmeye çalışılması, tebliğin mümkün olmaması halinde, ilan tebliğ yoluna gidilmeye çalışılmasına dair bir dava konusu bireysel başvuru ile Anayasa Mahkemesine götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, VUK uyarınca bilinen adreslerin hangileri olduğu, ilan tebliğ şartlarının neler olduğu belirtildikten sonra ilgili tebliğ evrakının

<sup>169</sup> Yılmaz ÖZBALCI 2012, age. s. 151

başvurucunun bilinen adresleri haricinde başka bir adrese posta yoluyla tebliğ edilmeye çalışıldığı ve bu adreste başvurucunun tanınmadığı gerekçesiyle ilan tebliğ cihazına gidildiği anlaşılmıştır. Fakat vergi dairesinin, başvurucunun adresinin araştırılması için çalışma yaptığı konusunda bir verinin dava dosyası kapsamında bulunmadığı ve bu sebeple başvurucunun güncel adresine ulaşmada yeterli özenin gösterilmediğinden bahisle, başvurucunun ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellendiği, bu sebeple başvurucunun mahkemeye erişim hakkının ihlâl edildiği belirtilmiştir.<sup>170</sup>

İlan yoluyla tebliğ 7061 sayılı kanuna göre yeni düzenlemesi şu şekilde yapılmaktadır:

1. Muhatabın 101. madde kapsamında birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde kayıtlı adresi bulunmuyorsa,
2. Yabancı memlekette yaşayanlara tebliğ yapılması imkânı bulunmuyorsa,
4. Farklı sebeplerden ötürü tebliğ yapılmasına imkân bulunmuyorsa, bu hususta başka nedenle örneğin; *“PTT görevlisinin grevde olması, salgın hastalık olması, doğa olayları nedeniyle ulaşılamaması gibi sebepler”*<sup>171</sup>

Muhatabın adresinin kayıtlı olmaması veya yanlış adres olması durumlarında tebliğin gönderilememesi ya da geri gelmesi hallerinde 103. maddede yok sayılmakla birlikte, 102. maddenin 4. fıkrası gereği, muhatabın geçici adres değişikliği, başka adrese ikamet etmesi sebebiyle evrakın iki defa geri gelmesi durumunda ilan yoluyla tebligat yapılmasını gerektiren haller arasından çıkartıldığı görülmektedir. Yeni düzenlemeye göre, mükellefin ilk olarak bilinen iş adresine tebligat gönderilecektir. Bilinen iş yeri adresine tebligat yapılamaz ise ya da mükellefe ait iş yeri adresi bilinmiyor ise, ikametgah adresine tebligat yapılacaktır. Adres kayıt sisteminde yer alan ikametgâh adresine de tebligat gönderilememesi durumunda, 2. sefer tebligat gönderilmeye çalışılacağı, 2. sefer de tebligat yapılması mümkün olmamış ise kapıya yapıştırma suretiyle tebligat yapılacağı ifade edilmiştir. Kanunun değiştirilmeden önce bulunan maddelerinde, muhatabın adresinin bilinmemesi durumunda ilan yoluyla tebligat gönderilmesi gerektiğinden, muhatabın adresinin daha ayrıntılı araştırılması zorunluluğu bulunmaktaydı.

<sup>170</sup> AYM 12.03.2015 tarih B.N: 2013/5949, RG. 16.5.2015, S. 29357.

<sup>171</sup> Şükrü KIZILOĞLU 1994, age. s. 888.

Nitekim Antalya 1. Vergi Mahkemesinin önüne gelen bir uyuşmazlıkta yerel mahkeme tarafından haciz işleminin dayanağı olan ödeme emirlerinin usulüne uygun tebliğ edilip edilmediği irdelenmeksizin ve amme alacağının usulüne uygun kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden vergi borcunun cebren tahsili amacıyla tesis edilen dava konusu haciz işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı hususu göz ardı edilerek davanın reddine dair karar vermiştir. Söz konusu yerel mahkeme kararının istinaf kanun yoluna götürülmesi ile Konya Bölge İdare Mahkemesi Konya 1. Vergi Dava Dairesi'nin 04/06/2020 tarih, 2020/197 Esas 2020/379 Karar sayılı ilâmıyla;

*"...asıl amme borçlusunu E. İnş. Mak. A.Ş.'nin 2016 hesap dönemine ait vergi borçlarının tahsili amacıyla davacının malvarlığı hakkında uygulanan haciz işlemi kapsamında davalı idare tarafından bankalara gönderilen e-haciz bildirimleri neticesinde davacının Türkiye İş Bankası Mardin Çarşı Şubesinde bulunan TR14 0006 4000 0016 5010 0410 73 numaralı hesabına 26/06/2019 tarihli e-haciz bildirisi üzerine haciz uygulandığı, söz konusu haciz işleminin haricen öğrenilmesi üzerine bakılmakta olan davanın açıldığı, Antalya 2. Vergi Mahkemesi'nce verilen kararda "Olayda, haciz işlemine karşı dava açılması nedeniyle, bir önceki cebren tahsil aşaması olan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin tanzim ve tebliğine ilişkin hukuka aykırılıklar incelenebilecek olup, bu sebeple davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin irdelenmesi gerektiği, asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen/edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının takibi amacıyla adı geçen şirketin kanuni temsilcisi sıfatıyla davacı adına düzenlenen 23/01/2018 tarih ve 01-02 numaralı ödeme emirlerinin 06/11/2018 tarihinde 213 Sayılı Kanun'un 102. maddesi hükmüne göre tebliğ edildiği ve yapılan tebliğ işleminin usule uygun olduğunun anlaşıldığı" gerekçesiyle davanın reddine karar verildiği 213 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin 5. fıkrasında, tebliğ evrakının aynı sebeplerle ikinci kez tebliğ edilememesi halinde, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusulanın kapıya yapıştırılmasının gerektiği, ancak söz konusu tebligat pusulasında tebliğ evrakının idareden alınacağı yönünde bir şerh bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, dava konusu haciz işleminin dayanağı ödeme emirlerinin usulüne uygun tebliğ edilmediği anlaşıldığından ve amme alacağının usulüne uygun kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden vergi borcunun cebren tahsili amacıyla tesis edilen dava konusu haciz işleminde hukuka uyarlık*

*bulunmamaktadır.” gerekçesiyle yerel mahkeme kararının kaldırılmasına, davanın kabulüyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.<sup>172</sup>*

### **2.3.3.2. İlan Yolu ile Tebliğde Usul ve İlanın Neticeleri**

VUK’un “İlanın Şekli” başlıklı 104. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendine göre, *“İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bendine göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, birmilyar liradan (2.000 TL) az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.”* düzenlemesi ifade edilmiştir.

İlanda yer alan miktarına bakılmaksızın, ilanın gerçekleştiği tarihin belirlenmesi bakımından ilana ilişkin yazının ilgili idarenin panosuna asıldığı tarih esas alınmaktadır. İlan yazısının, vergi dairesi panosuna askı tarihi, bir tutanakla tespit edilir ve tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi kabul edilir. İlanın vergi dairesinde asılmasıyla beraber, gazetede de yayınlanması durumunda; gazete ilanının söz konusu on beş gün içinde yapılacağı kabul edilmiştir. Fakat,

*“...gazetede yayınlanacak ilan, asılma tarihini takip eden on beşinci günün bitiminden sonraki ir tarihte yayınlanırsa, en son tarihin ilan tarihi olarak dikkate alınması gerekir. Çünkü; kanun koyucu gazetede yayınlanmayı emredici hüküm olarak düzenlemiştir.”<sup>173</sup>*

VUK’un 104. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde yapılan düzenlemeye göre; ilanın bir örneğinin muhatabın bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilmesi ifade edilmiştir. Muhatabın iş yeri ve ikametgâh adresi olmak üzere iki adresinin bulunması durumunda ilan yazısının birer örneği her iki adrese de tebliğ edilmelidir. İlan yazısının tebliğ süresi ile ilgili net bir ifade olmasa da, ilgili idarenin panosuna asıldığına taahhütlü ve ilmuhaberli bir şekilde bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilmesi faydalı olacaktır.<sup>174</sup>

Kanun maddesinin 1. fıkrasının 3. bendine göre,

*“İlan ile yapılan tebliğin konusu bir milyar ila yüz milyar lira arasındaki (2.000 – 200.000 TL) vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi*

<sup>172</sup> Konya BİM Konya 1. VDD. 04.06.2020 gün ve E. 2020/97, K. 2020/379 sayılı ilâmı (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası, ET. 06.08.2022).

<sup>173</sup> Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK 2014, age. s. 182.

<sup>174</sup> Gürol ÜREL 2007, age. s. 197.

*dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın (200.000 TL) aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır."*

345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin 2.1. kısmında belirtildiği gibi, ilan şeklinin belirlenmesinde, vergi aslı ve ceza tutarlarının toplamı değil, sadece vergi aslı tutarı dikkate alınmaktadır. Vergi aslı miktarının, Kanunda belirlenen haddi geçmesi durumunda, haddi geçen miktar esas alınarak hem vergi aslı, hem de buna bağlı olarak kesilen ceza miktarı aynı şekilde ilan edilmektedir. Fakat, vergi aslına bağlı olmayan cezaların ilan tebliğ edilmesi gereken hallerde, ceza tutarına göre ilanın şekli belirlenmektedir.<sup>175</sup>

İlan yoluyla tebliğ olunan evrakların örnekleri, yabancı memlekette ikamet eden mükelleflerin bilinen adresine ayrıca postayla gönderilmesi gerekmektedir.

İlanın muhteviyatı ise, VUK'un 105. maddesinde düzenlenmiştir. İlanlarda, tebliğin konusunu oluşturan vergi türleri belirtilmek suretiyle, adları (Tüzel kişilerde unvanları) belirtilen ilgililere, ilan tarihinden başlamak üzere bir ay içinde ilanı yapan merciye bizzat veya vekâlet yoluyla başvurmaları veya taahhütlü mektup ya da telgrafla açık adreslerini bildirmeleri ve kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı bildirilmektedir.

İlanın neticeleri; ilan üzerine bizzat veya vekâlet yoluyla müracaat edenlere, adres bildirenlere ise kayıtlı adreslere posta yolu ile tebligat yapılmaktadır. Posta yoluyla yapılan bu tebliğ hakkında da VUK'un 100. madde hükmü uygulanacaktır. İlan yoluyla yapılan tebliğlerde, ilanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine müracaat edilmez veya adres bildirilmez ise ilanın yapıldığı tarihten itibaren bir aylık sürenin sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

#### **2.3.4. Yurt Dışında Mukim Olanlara Tebliğ**

Yurt dışında yaşayan bireyler için izlenecek yol VUK'un 97. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede yapılan düzenlemeye göre yapılacak olan tebliğ, o ülkenin resmî makamları vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.<sup>176</sup> Ancak kişinin, Türk uyruklu

---

<sup>175</sup> RG. 25741, S. 28.02.2005.

<sup>176</sup> Şükrü KIZILOĞLU 1995, age. s. 868.



olması ya da yabancı uyruklu olması hatta Türk memuru yahut askerî birey olmasına göre tebliğin şekli değişmektedir.

Tebliğ yapılacak kişi, yabancı memlekette yaşayan Türk vatandaşı ise; tebliği çıkaran mercii öncelikle evrakları bağlı olduğu ilgili bakanlığa göndermektedir, ilgili bakanlık da Türk diplomatik temsilciliğine gönderecektir. Ardından,

*“...diplomatik temsilcilik tebliğin muhatabını temsilciliğe davet eder, muhatap davete uyarsa tebliğ temsilcilikte yapılmış olur. Davete icabet etmezse, tebliğ yapılması yabancı ülkedeki yetkili makamdan istenecektir.”*<sup>177</sup>

Türk vatandaşı değil ise, bağlı olduğu ülkenin yetkili makamı eliyle veya Türk konsoloslugu tarafından da yapılmaktadır. Yurt dışında yaşayan Türk memurlarında tebliğ Dışişleri Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. Fakat memur resmi görevde değil ise bu hüküm geçersiz sayılmaktadır.<sup>178</sup>

Yabancı ülkede ikamet eden askerî kişilere ilişkin işlemler, bu kişilerin “*Bağlı buldukları hava, deniz ve kara kuvvetleri komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.*”<sup>179</sup> Tebliğe ulaşan komutanlık, tebliğ yapılan kişinin ikamet ettiği yabancı ülkedeki en yakın birlik kumandanı ya da amirine göndermektedir. Amirin veya komutanın muhataba verilmesi ile işlen gerçekleşmiş olur. Vergi Usul Kanunu’nda, yurt dışında ikamet edenler için herhangi bir düzenleme yoluna gitmediği ve PTT vasıtasıyla tebliğ yapılmayacağı anlaşılmaktadır.<sup>180</sup>

VUK’taki düzenlemeler ile Tebligat Kanunu’ndaki yurt dışında yaşayan kişilere gönderilecek tebligata ait düzenlemelerde ortak maddeler yer almaktadır. Tebligat Kanunu’nda ifade edilen “*yabancı memleketlerdeki (Türk vatandaşı olsun veya olmasın) kişilere yapılacak tebliğlere*” Vergi Usul Kanunu’nun 25/a maddesinde; “*siyasi temsilcilik vasıtasıyla yabancı memleketlerdeki Türk vatandaşlarına yapılacak tebliğlere*” ilişkin olarak düzenlenmiştir.

### **2.3.5. Elektronik Tebligat**

Dijitalleşmenin, yaşamın hemen hemen bütün alanlarında yaygınlaşması, bilgiye erişmenin bu kadar hızlı ve kolay hale gelmiş olması kamu idarelerinin de bu

<sup>177</sup> Şükrü KIZILOT, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ (2006), *Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 153.*

<sup>178</sup> Yılmaz ÖZBALCI 2012, age. s. 297.

<sup>179</sup> Ali UYSAL ve Nurettin EROĞLU 2005, age. s. 105.

<sup>180</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 127.



gelişen teknolojiyi sistemlerine uyarlayıp, kullanmasını, kaçınılmaz hale getirmektedir. Dijitalleşme yolunda vergi daireleri, otomasyon projeleri geliştirerek teknolojiyle bütünleşmeye, modern sistemleri kullanmaya başlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerin vergisel işlemlerden ve vergiyle alakalı sorumluluklarından daha hızlı ve etkin haberdar edilmelerini sağlamak adına, Elektronik Tebligat sistemini hayata geçirmiştir.<sup>181</sup> Elektronik tebligat, bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebligatı çıkaran merci tarafından, tebligatın gönderilmesini ve bu iletinin muhabata elektronik ortamda değerlendirilerek, teslimini ifade eden tebligat biçimidir.<sup>182</sup>

Elektronik tebligatta en önemli amaç, mümkün olduğunca en kısa sürede tebliğ işlemlerinin tamamlanmasıdır. Tebligatın hızlı bir şekilde yapılması, geç yapılması veya yapılamaması gibi gecikmeler aşarak, yargı sürecinin makul sürede tamamlanması ihtimali artmaktadır. Tebligatın zamanında yapılması, kişilerin hak arama hürriyeti ve davaların makul sürelerde sonuçlandırılması açısından oldukça önemlidir. Bu gibi durumların gelişimi açısından; kanun koyucu tarafından, bilgi teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler ile bu teknolojilerin yaygınlaşması ve bazı kamu idarelerinin ve yargı organlarının bilişim sistemlerindeki gelişmeler doğrultusunda, faaliyet göstermelerine eş-güdümlü olarak, mevzuat olarak tebliğ işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasının önü açılmıştır.<sup>183</sup> Geleneksel usullerle fiziki ortamlarda gerçekleştirilen tebligatın doğuracağı hukuki sonuçlar, elektronik tebligat yöntemi içinde geçerli olacaktır. Yani tebligatın modern hali elektronik tebligat ile geleneksel yollarla gerçekleştirilen tebligatlar arasında usul yönünün farklılık olması hariç herhangi bir fark yoktur.<sup>184</sup>

Elektronik ortamda tebligat, farklı araçlarla gerçekleştirilen ayrı bir yöntem olarak düzenlenmiş olmasına rağmen, geleneksel tebligat usullerindeki bilgilendirme ve belgelendirme işlevine sahip olduğundan aynı hüküm ve sonuçları meydana getirmektedir.<sup>185</sup> İlgili kurumların, kendi teknik altyapıları ve mükelleflerin altyapıları

---

<sup>181</sup> Furkan BEŞEL ve Cemal ÇOKGEZER 2015, age. s. 16-17.

<sup>182</sup> İbrahim ÇATALKAYA 2020, age. s. 73.

<sup>183</sup> Murat ATALI ve İbrahim ERMENEK 2018, age. s. 56.

<sup>184</sup> Kadir AYYILDIRIM 2019, age. s. 266.

<sup>185</sup> İsa AYDEMİR 2019, age. s.178.

elektronik ortamda tebligat yapmaya uygun hale getirildiğinde, maddi anlamda ve zaman bakımından büyük kazanımlar kaydedilecektir.<sup>186</sup>

### 2.3.5.1. Genel Olarak

Dijital teknoloji bakımından büyük ilerleme sağlanan günümüzde, e-devlet sisteminin kullanımı da oldukça önem kazanmaya başlayarak, yaşamın hemen hemen her alanında birbirinden farklı uygulamalarla hayatımıza girmeye başlamıştır. Devlet kurum ve kuruluşlarında da yerini almaya başlayan e-devlet uygulaması, aralıksız olarak gelişim göstermektedir.

*“E-devlet genellikle, vatandaşın devletle; devletin vatandaşla, özel sektörle ve devlet kurumlarının kendi arasındaki bilgi akışı ve/veya fiziki etkileşimin dijital ortama taşınması olarak tanımlanabilir.”<sup>187</sup>*

Vergi hukuku sahasında da, e-devlet uygulamaları yer almaya başlayarak büyük bir önem arz etmektedir. Maliye Bakanlığı, teknolojinin sunduğu olanaklardan mümkün mertebe fayda sağlamaya çalışmaktadır. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi, 1998 yılında uygulanmaya başlayarak daha sonra bu projeleri ilerleterek devam etmiştir. Kurulan altyapı nedeniyle, vergilendirmeye ilişkin süreçlerin neredeyse tamamı, elektronik ortamda yapılabilir duruma gelmiştir. Bu şümulde;

*“...son olarak 6009 Sayılı Kanunla, VUK’a eklenen 107/A maddesi ile elektronik ortamda tebliğ imkanı getirilmiştir. Böylece daha önce e-haciz ile gündeme gelen e-tebliğ, bir tebliğ usulü olarak VUK’ta düzenlenmiştir.”<sup>188</sup>*

Elektronik tebligatın doğuşu, tebligatın gönderilme aşamasında oluşan zaman kaybı, evrakın kayıp olması olasılığının bulunması, mükellefin mevcut adresinin tespit edilememesi veya geçici adres değişikliği vb. unsurlardan tebliğin gerçekleştirilememesi gibi olasılıkları ortadan kaldırmak amacıyla oluşturulmuştur.<sup>189</sup>

E-Tebliğata ilişkin ilk düzenleme, Tebligat Kanunu’na 2011 yılında eklenen 7/A maddesiyle düzenlenmiştir. İlgili maddede;

<sup>186</sup> Erkan DOĞAN ve Rauf Tayfun DEMİR 2013, age. s. 47.

<sup>187</sup> Asım BALCI ve Harun KIRILMAZ (2009), “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Kapsamında E-Devlet Uygulamaları”, *Türk İdare Dergisi*, Yıl 81, Sayı 463-464, Ankara, s. 48; Ayrıca bakınız: Rafet ÇEVİKBAŞ (2009), “Türkiye’de E-Devlet ve E-İmza Altyapısı Uygulamaları”, *Türk İdare Dergisi*, Yıl 81, Sayı 463-464, Ankara, s. 77.

<sup>188</sup> Ümit Süleyman ÜSTÜN (2010), “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, Konya, s. 11.

<sup>189</sup> Baki Yiğit ÇAKMAKKAYA (2013), *Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları ve Adaptasyonu*, Legal Yayıncılık, İstanbul, s. 55.

*“Tebliğata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebliğat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebliğat yapılabilir.*

*Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebliğat yapılması zorunludur.*

*Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebliğatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebliğat yapılır.*

*Elektronik yolla tebliğat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”* hükmüne yer verilmiştir.

VUK’un 107. maddesine göre 6009 Sayılı Kanunla 23.07.2010 tarihinden başlayarak eklenen bir hüküm ile, bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kişilere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı olmaksızın tebliğe elverişli elektronik bir adres aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilmektedir. Yine VUK’un aynı maddesinde,

VUK’un 107. maddesine 2015 yılında eklenmiş olan ek fıkra ile, elektronik tebliğat yönünden ayrıntılı hususlara yer verilmiştir.

Bu Kanun maddesinin son fıkrası içeriğinde;

*“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”* düzenlemesine yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı, kanun tarafından verilmiş olan bu yetki ile 27/08/2015 tarihinde yayımlanmış olduğu Resmi Gazetede yer alan 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğini çıkarmıştır.

VUK’un 107/A maddesinin 3. fıkrası ile,

*“Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kullanımının, kanun ile düzenlenmesi gereken şekli ödevlerin idarî işleme düzenlenmesi sonucunu doğurduğu, böyle bir yetki devrinin yalnızca vergilerin kanunîliği ilkesine değil, hukuk devleti, yasama yetkisinin devredilmezliği ve Anayasa’nın bağlayıcılığı ve üstünlüğüne ilişkin hükümlere de aykırılık teşkil ettiği”* gerekçesi ile eleştirilmektedir.<sup>190</sup>

<sup>190</sup> İnci SOLAK AKMAN 2018, age. s. 276.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan düzenlemeler dikkate alındığında; vergi hukukunda elektronik tebligatı, VUK ve 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği hükümlerine göre bildirilmesi gereken belgelerin e-tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine iletilmesi olarak tanımlayabiliriz. 19.01.2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesine dayanarak hazırlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliği ile getirilen Kayıtlı Elektronik Posta uygulaması, Tebligat Kanunu ve TTK başta olmak üzere vergi hukuku dışındaki işlemler için getirilmiştir ve bunlar için kullanılmaktadır. Kayıtlı Elektronik Posta adresi olan mükelleflerin vergi ile ilgili tebligatları alabilmek için mutlaka elektronik tebligata ilişkin, ayrıca parola ve şifre edinmeleri gerekir. Kayıtlı Elektronik Posta uygulaması ile vergiye ilişkin elektronik tebligat farklı hususlardır.

Vergi hukukunda uygulamaya giren e-tebligata dair yasal düzenleme, elektronik olarak tebliği ikinci aşamada başvurulacak bir tebliğ türü olmadığını ifade etmiştir. Elektronik tebligat, başlı başına farklı bir tebliğ usulüdür<sup>191</sup> ve olağan tebligat ile aynı sonuçları doğurmaktadır. Vergi idarelerinde elektronik tebligat adresi mevcut olan mükellefe, elektronik tebligat vasıtasıyla tebligat yolu kullanılmadan, ilan yoluyla tebligat yapılması usule aykırılık teşkil edecektir.<sup>192</sup> Burada da mükellefler tarafından, elektronik tebligat adresinin ilgili vergi dairelerinden alınmış olması gerekmektedir. Mükellefler tarafından vergi idarelerinden alınmamış olan, idarelerce başka kurum ve kuruluşlardan temin edilmiş olan elektronik tebligat adresleri dikkate alınarak vergisel işlemler mükelleflere e-tebligat yolu ile tebliğ edilemeyecektir.

### **2.3.5.2. Elektronik Tebligat Çıkarmaya Yetkili Kurum ve Kuruluşlar**

Elektronik ortamda tebliğ çıkarmaya yetkili kurum ve kuruluşlar, vergi tebligatı çıkarmaya yetkili olan il özel idareleri, belediyeler ve genel bütçeli idareleridir. Bu düzenleme VUK'un 1. maddesinde yer almaktadır.

*“Bu sınırlamalar çerçevesinde, bu kurum ve kuruluşların vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar ile ilgili bir işlem yapmaları halinde VUK'un 107/A maddesi ile tanımlı vergiye ilişkin elektronik tebligatı kullanabileceklerdir.”<sup>193</sup>*

<sup>191</sup> İnci SOLAK AKMAN 2018, age. s. 271.

<sup>192</sup> İzmir 4. Vergi Mahkemesi 01.11.2017 tarih 2017/569 Esas 2017/1491 Karar sayılı ilâmının kaldırılmasına dair İzmir BİM 3. VDD. 03.04.2018 tarih 2018/191 Esas 2018/711 Karar sayılı ilâmı (UYAP, ET. 15.10.2018).

<sup>193</sup> Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, age. s. 138.

Gümrük idareleri aracılığıyla tahsil olunan vergiler Vergi Usul Kanunu muhtevası dışında bırakıldığından, gümrük idarelerinin e-tebligata dair işlemlerinde, Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği uygulanmaktadır.

### **2.3.5.3. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler**

456 Sıra Nolu Tebliğ ile tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar,

*“a) Kurumlar vergisi mükellefleri,*

*b) Ticarî, zirai ve meslekî 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 olarak belirtilmiştir.”*

#### **2.3.5.3.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi**

456 Sıra Nolu Tebliğ gereğince, elektronik tebligat sistemini kullanmak mecburiyetinde olan kurumlar ve vergisi mükellefleri, 01.01.2016 tarihine kadar Elektronik Tebligat Talep Bildirimini (Şirketler ile Diğer Tüzel Kişiler) kurumlar vergisine bağlı oldukları vergi dairesine vermek mecburiyetindedirler. Oluşturulan bildirim, mükelleflerin kanunî temsilcileri ya da elektronik tebligat sistemi ile ilgilenen yetkili notere vekâletname yolu ile kişinin bizzat teslim etmesi gerekmektedir.

*“Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri bakımından ise, işe başlama tarihinden itibaren 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorunludur.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 5.1)*

*“Esaslara uygun olarak başvuruların değerlendirilmesi sonucu, gereken şartları taşıyan mükelleflere; internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecek ve böylece bu mükellefler elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 5.1)*

### **2.3.5.3.2. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi**

Gelir vergisi mükellefleri, gerçek kişiler 456 No’lu tebliğe göre, 01.01.2016 tarihine kadar vergi dairesinde elektronik ortamda talep bildirimini doldurmaları ile elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamış olurlar.

*“Mükelleflerin, bildirimi kendileri ya da elektronik tebligat sistemi ile alakalı işlemleri yapmaya, müteveccih özel yetki de kapsayan noterde verilmiş vekâletnameyle ilgili yetkili kılınan kişiler vasıtasıyla gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine bizzat vermeleri ile mümkün olmaktadır.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 5.2)*

*“İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunan gelir vergisi mükelleflerine internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmemektedir. Bu mükellefler elektronik tebligat sistemini sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılmak suretiyle kullanabilmektedir.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 5.2)*

*“Vergi dairesine bizzat ya da vekili kişi vasıtasıyla başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilmesi sonucu gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmektedir.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 5.2)*

*“Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri açısından ise, mükellefiyet tesisi sırasında bizzat ya da elektronik tebligat sistemiyle ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler vasıtasıyla bildirimini doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorunluluğu düzenlenmiştir.” (456 Sıra No’lu Genel Tebliğ 5.2.)*

### **2.3.5.3.3. İsteğe Bağlı Olarak Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılmasını Talep Edenlerin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi, Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkılması**

*“456 Sıra No’lu Tebliğ ile getirilen zorunluluk ihatasına girmeyen sadece isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin KDV ya da gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabilecekleri düzenlenmiştir.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 5.3)*

*“Tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen gerçek kişi muhataplar, internet vergi dairesi aracılığıyla başvurarak veya ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunarak sistemi kullanabileceklerdir.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 5.3)*

#### **2.3.5.4. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi**

VUK’un 107/A maddesi uyarınca, elektronik yolla gönderilmiş olan tebligat, muhatap tarafından alınmış olan elektronik adresine gönderildiği tarihi seyreden 5. günün sona ermesiyle tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Muhataba bu şekilde tebligatın yapılmasıyla birlikte, muhatap tarafından yargı önüne götürülecek uyuşmazlıklarda süreler elektronik tebligatın gönderildiği 5. günü seyreden gün itibariyle işletilmeye başlatılmaktadır.<sup>194</sup>

*“E-tebligat başvurusu yapıldığında ve e-tebligat gönderildiğinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen telefon numarasına SMS yoluyla veya bildirilen e-posta adresine e-posta yolu ile bilgilendirme yapılır.”<sup>195</sup>*

Muhataba belirlenen yasal sürede, kendilerine verilmiş olan kullanıcı adı ve şifreyle giriş yapabilecekleri interaktif vergi dairesi üzerinden yapılmış olan tebligatları sık sık kontrol etme yükümlülüğü verilmektedir. Zira ilgiliye SMS ya da elektronik postanın geç ulaşması veya hiç ulaşmaması söz konusu olduğunda ek süre verilmektedir ve verilecek olan bu süre muhatabın elektronik posta adresine tebligatın iletildiği an itibariyle işlemeye başlar.<sup>196</sup>

Muhatap tarafından vergi dairesine elektronik tebligat adresinin alınması esnasında, iletişim yoluyla bilgilendirilmek amacıyla SMS alma özelliği olan telefon numarası belirtilmişse, talep edilmek ve ücretinin ilgilisi tarafından karşılanmak üzere belirtilmiş olan numaraya hizmet sağlayıcı tarafından elektronik tebligat bilgilendirme mesajı gönderilir.

<sup>194</sup> Dava konusu ihbarnamelerin davacıya e-tebliğ yoluyla tebliğ edildiği tarih dikkate alınmak suretiyle davanın süreaşımı nedeniyle reddine dair İstanbul 4. Vergi Mahkemesi 25.09.2017 gün ve E. 2016.2452, K. 2017/1953. Karara karşı yapılan istinaf başvurusu İstanbul BİM 3. VDD 21.02.2018 gün ve E. 2017/5165, K. 2018/356 sayılı kararı ile reddedilmiştir. Aynı yönde verilen karar için bakınız: Danıştay 4. D. 31.05.2018 gün ve E. 2018/3416, K. 2018/5404. (UYAP, ET. 15.11.2018).

<sup>195</sup> <http://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat>.

<sup>196</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 143.

Bu madde kapsamındaki bilgilendirmelerin herhangi bir nedenle yapılamamış olması, tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilememektedir. Hizmet sağlayıcının da ikinci fıkra gereğince muhataptan alacağı ücretin iadesi dışında bu madde kapsamında herhangi bir sorumluluğunu gerektirmeyeceği belirtilmiştir.

Muhatap elektronik posta ve kısa mesaj yoluyla bilgilendirilmediğinde veya muhataba iletişim araçlarıyla geç haber verilmiş olması halinde ilgili idare açısından herhangi bir hukuki sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Muhatap açısından herhangi bir mağduriyetin söz konusu olmaması için bu durumun tebliğe ilişkin evraka eklenmesi veya Elektronik Tebligat Talep Bildirim formunun açıklama bölümünde bilgi notu şeklinde yer alması gerekmektedir. Bu konuda,

*“VUK’ta açıklık bulunmadığından, Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin 10/3. maddesinde yer alan hükmün VUK’a tabi vergi işlemleri için yapılacak olan elektronik tebligatları bildirmek için SMS ve/veya e-posta hizmetleri için de geçerli olacaktır.”<sup>197</sup>*

Tebliğin açıklamasında, bilgilendirme-belgelendirme unsurları olduğuna değinmiştik. E-tebligat yönünden de, bilgilendirme ve belgelendirme unsularının bulunup bulunmadığını değerlendirmek gerekmektedir.

E-tebligat ile tebligatın muhatabına teslimi yönünde yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği noktada öğretide farklı görüşler yer almaktadır. Kimi yazarlara göre, mükellef gruplarının büyük bir kısmı yönünden Genel Tebliğ uyarınca, elektronik tebligat adresine sahip olmanın zorunlu olduğu ve bir takım haller haricinde bu sistemden ayrılmanın söz konusu olmayacağı, e-tebligat hizmetinin belirli bir süre askıya alınmasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye de yer verilmediği belirtilerek; bu tebliğ usulünde “bilgilendirme” işlevinin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği şüpheli görülmektedir.<sup>198</sup> Tersine, bu tebliğ usulünde teslim işlevlerinin eksiksiz olarak gerçekleştiğini düşünenler de yer almaktadır.<sup>199</sup> Bize göre; e-tebligat gönderildiğinde, telefon numarasına SMS yoluyla yahut ilgilisi tarafından vergi dairesine beyan edilen e-posta adresine gönderilecek olan mail yoluyla bilgilendirildiğinde, elektronik

<sup>197</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 143.

<sup>198</sup> İnci SOLAK AKMAN 2018, age. s. 274.

<sup>199</sup> Fatih KAYA (2016), “E-Tebligat ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329, İstanbul, s. 27, 28, Ayrıca bakınız: İhsan BAŞTÜRK ve Asaf VAROL (2015), “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2015/1, Ankara, s. 268.



tebligatın gönderildiği sistemi belirli aralıklarla kontrol etme sorumluluğu bulunan mükelleflere gönderilen e-tebligatlar yönünden, bilgilendirme unsurunun yerine getirildiğinin kabulü gerekmektedir.

E-tebligatın belgelendirme unsurunun yerine getirilip getirilmediği noktasında ise, izlenecek usulün “yazılı” bir bildirim usulü olup olmadığı hususu ele alınmalıdır. T.C. Anayasası’nın 125. maddesi ile İYUK 7. maddesinin 3. fıkrasında yazılılık ilkesi belirtilmekte ve dava açma sürelerinin bu ilke gereğince yapılacak bildirim tarihiyle başlayacağı belirtilmektedir.

Elektronik Tebligat Yönetmeliğinin 7/3 maddesinde;

*“Kendilerine zorunlu olarak elektronik yolla tebligat yapılması gereken muhataplara, elektronik tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde, Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır. Bu tebligatta ayrıca, müteakip tebligatların elektronik ortamda yapılacağı bildirilir”* düzenlemesine yer verilmiştir.

Uygulamada herhangi bir aksaklık yaşanmaması adına, Elektronik Tebligat Yönetmeliğinde yapılan bu düzenlemeye eş değer bir açıklamanın vergiye ilişkin elektronik tebliğinde de yer alması yerinde olacaktır.<sup>200</sup>

### **2.3.5.5. Elektronik Tebligatın Değerlendirilmesi**

VUK’a bağlı olan vergilendirme ile alakalı elektronik tebligat Gelir İdaresi Başkanlığı vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Elektronik tebligatla alakalı teknik altyapıyı oluşturmak Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılmış iken, sistemin işletilmesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili kılınmıştır.<sup>201</sup> Davaların usul ekonomisi ilkesi uyarınca sonuçlandırılması, anayasal bir yükümlülük taşımaktadır. Anayasanın 141/4 maddesi uyarınca, *“Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir.”* Bu madde ayrıca adil yargılanma hakkının da göstergesidir. Fakat tebligatların, mükelleflere vaktinde ulaştırılamaması söz konusu olduğunda, adil yargılama hakkı bakımından maddi ve manevi birtakım kayıplar meydana gelmektedir.<sup>202</sup> Nitekim e-tebliğat sisteminin doğmasındaki en büyük etken,

<sup>200</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK (2016), *“Türk Vergi Hukukunda Vergi Tebliğatı ve Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri”*, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı 13. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Aktif Matbaa ve Reklam Hiz. San. Tic. Ltd. Şti, İstanbul, s. 149.

<sup>201</sup> Age. s. 261.

<sup>202</sup> İhsan BAŞTÜRK ve Asaf VAROL 2015, age. s. 271

bu süreyi mümkün olduğunca kısaltmak ve tebliğ esnasında oluşan kırtasiye masraflarını eleyerek tasarruf bağlamında önemli bir adım atmayı amaçlamaktadır.<sup>203</sup>

Ayrıca elektronik tebligat hizmet sağlayıcısı kişilerin bilgi güvenliğini ve kişisel verilerinin korunmasını temin etmektedir. *“Belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilmesi mümkün değildir.”*<sup>204</sup> Aynı zamanda e-tebligat, elektronik sistem üzerinden kontrol metoduyla insan unsurunun neden olduğu hataların minimum seviyeye getirilmesini ve ortaya çıkabilecek hataların daha işlemi yaparken o anda görülebilmesini de sağlamaktadır.<sup>205</sup> Bu sebeple usulsüz tebligatın engellenmesine sebep olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 107/A maddesinde,

*“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalımsızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.”* düzenlemesine yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen bu mevzuat hükmü çerçevesinde vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden tüm vesika ve yazıların mükellefe 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki özel hükümlere göre ve usulüne uygun şekilde tebliği halinde bu belgelere dayanılarak vergilendirme işlemlerinin tesis edilebileceği, aksi takdirde tebliğin usulüne uygun şekilde yapılmamış olması halinde ise bu belgelere dayanılarak tesis edilen sonraki işlemlerin de hukuka aykırılık teşkil edeceği açıktır. Tebliğin ilgisine hangi usulde yapılması gerektiğine ilişkin olarak, elektronik ortamda tebliği düzenleyen yasal düzenlemeye göre, tebliğin öncelikle muhatabın elektronik adresine ve elektronik ortamda yapılması gerektiği, tebligatın bu yöntemle yapılamaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde sayılan diğer usullerle yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesinin 3. fıkrasında, mükellef tarafından işin bırakılması veya idare tarafından işin bırakılmış sayılması

<sup>203</sup> Mehmet ARSLAN ve Mine BİNİŞ (2016), “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 14 Sayı 1, Manisa, s. 314.

<sup>204</sup> Mehmet ARSLAN ve Mine BİNİŞ 2016, age. s. 315.

<sup>205</sup> Mustafa KÖKÇAM (2009), “UYAP Uygulamaları”, *Mevzuattaki Gelişmeler ve E-İmza, Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı*, 08.01.2008-11.01.2008, Bilişim ve Hukuk, Cilt 2, 1. Baskı, Ankara, s. 506.

durumunda tebliğin, gerçek kişilerde kendisinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Gerçek kişilerin mükellefiyet kayıtlarının herhangi bir sebeple sona ermesi, mükellefin kendi isteği ile işini terk ederek bu durumu mükellefi olarak bulunduğu vergi dairesine bildirmiş olması, mükellefin ölümü, mükellef hakkında gaiplik kararının bulunması, belli bir ticaret, sanat ve meslek icrasından sürekli mahrumiyet gibi hallerin varlığı halinde mümkün olmaktadır. Ticaret şirketleri açısından mükellefiyetin sona erdirilmesi ise tasfiye ve iflas hallerine inhisar ettirilmiştir.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan mevzuat hükümleri dikkate alındığında mükellefiyet kayıtları sona eren gerçek veya tüzel kişilerin elektronik tebligat yapılacak kişilerden olması halinde kendilerine yapılacak tebligatların, tasfiye ve iflas halinde bulunan tüzel kişilerde tasfiye veya iflas memurlarına diğer mali tebligat hükümleri uygulanmak suretiyle tebligat yapılması gerekmektedir. Gerçek kişilerde ise mükellefiyetin sona erdirilmiş olması halinde elektronik tebligat yapılamayacağından mükellefiyet kaydının aktif olması gerekmekte olup, mükellefiyetin aktif olmaması halinde yine diğer mali tebligat hükümleri uygulanmak suretiyle tebligatın yapılması gerekmektedir.

Nitekim Adana Bölge İdare Mahkemesi Adana 2. Vergi Dava Dairesinin önüne gelen bir uyuşmazlıkta da;

*“...dava konusu ihbarnamelerin tebliğinin, davacının mükellefiyetinin sonlandırılmış olması nedeniyle elektronik tebligat yöntemi dışında diğer mali tebligat hükümleri uygulanmak suretiyle teblig edilmesi gerekirken, elektronik tebligat yöntemiyle teblig edildiği anlaşıldığından, davacı adına düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinin usulüne uygun teblig edilmediği, usulsüz teblig sebebiyle dava dilekçesinde gösterilen 11/10/2021 tarihinde öğrenilen vergi ceza ihbarnamelerine karşı 01/11/2021 tarihinde Mahkemeye verilen dilekçe ile davanın süresi içerisinde açıldığının kabulü gerekmektedir.”<sup>206</sup> gerekçesiyle cezalı vergilerin iptaline karar verilmiştir.*

<sup>206</sup> Adana BİM Adana 2. VDD. 14.03.2022 gün ve E. 2022/86, K. 2017/1491 sayılı ilâmı (Sinerji Hukuk Yazılımları İçtihat Bilgi Bankası ET. 17.12.2022).

## 2.4. TEBLİĞDE HATA

Vergi alacağının sağlıklı olarak tahsil edilebilmesi açısından; tebliğ edilen belgelerin, hatasız olarak düzenlenmesi ve yapılan tebliğin usulüne uygun yapılması büyük önem arz etmektedir. Fakat uygulama esnasında meydana gelen, tebliğ edilecek evrakta veya tebliğin usulünde ortaya çıkan hatalar sebebiyle, mükelleflerle vergi daireleri arasında uyuşmazlıklar söz konusu olmakta ve bu uyuşmazlıklar hakkında yargı yoluna başvurulduğu görülmektedir.<sup>207</sup> Tebliğde hatanın söz konusu olduğu hususlarda; vergisel işlemlere ilişkin hüküm doğmayacağından, yargısal süreçler mükellefler lehine sonuçlanarak, çoğu zaman tahakkuk etmiş borçlar zamanaşımına uğrayacağından, bu durum kamu zararına sebebiyet vermektedir.

*“VUK’un 108. maddesinde tebliğ edilen belgede hata bulunması durumu düzenlenmiş olmakla birlikte, tebliğ edilecek belgenin tebliğ usulünde hata olması da mümkündür. VUK’ta açıklanan hükümlere aykırı bir tebliğ usulü ile tebliğ yapılması halinde; Kanununun 108. maddesinde belirtilen belgeyi hükümsüz kılma sonucu doğmayacaktır. Bu durumda, tebliğe konu olan belge değil; yapılan tebliğ işlemi geçersiz sayılacaktır.”<sup>208</sup>*

VUK’un 108. maddesinde yer alan "*Hatalı Tebliğler*" bölümünde yer alan tebliğ edilen belgede hata ve tebliğ usulünde hata durumlarını iki başlık halinde incelemek mümkündür.

### 2.4.1. Tebliğ Edilen Belgede Hata

Yazılılığın kural olduğu idare hukukumuzda, idari işlemin belirli bir maddi varlık arz edecek şekilde açıklanması biçim (alt) unsuruna tekabül etmektedir. Dolayısıyla, idari işlemin maddi varlık olarak karşılığı, o idari işlemin şekil unsuruyla alakalıdır. Bununla birlikte, şekil unsurundaki her aksaklık, idari işlemi sakatlamayacaktır.<sup>209</sup> Danıştay kararlarıyla da sabit olduğu üzere; şekil hatalarının işlemin iptalini gerektirip gerektirmediği noktasında, bunların esasa etkili olup

<sup>207</sup> Ahmet İNNECİ ve Neslihan COŞKUN KARADAĞ 2017, age. s. 56.

<sup>208</sup> Tugut CANDAN 2005, age. s. 353

<sup>209</sup> Turgut CANDAN, *Açıklamalı İYUK*, s. 148. Aksi yönde, Kemal GÖZLER, şekil unsurunun biçime tekabül eden kısmını ayrı bir unsur olarak değerlendirmekte olup, bu unsur yönünden meydana gelen sakatlıklarının istisnasız olarak idari işlemin iptali veya yokluğu sonucunu doğuracağını, buna karşılık, usul sakatlıklarının yalnızca esasa etkili olanlarının işlemin iptalini gerektireceğini ileri sürmektedir. (Ayrıntılı bilgi için, bkz. Kemal GÖZLER, age. s. 937 vd.)

olmaması yönünden bir ayrıma gidilmektedir.<sup>210</sup> Buna karşılık, VUK'un “*Hatalı Tebliğler*” başlıklı 108'inci maddesinde ise, tebliğe konu evrak üzerindeki şekli bozuklukların tebliğe etkisi, vergi ihbarına yönelik evrakla sınırlı<sup>211</sup> olarak düzenlenmektedir. VUK'un 35'inci maddesinde vergi/ceza ihbarnamelerinde yer alacak hususlar öngörülmüştür. Bu hususlardaki herhangi bir yokluk, eksiklik veya yanlışlık tebliğ evrakında hataya tekabül etmektedir. Anılan hükmün lafzı dikkate alındığında, tebliğ evrakı üzerindeki hataların esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmesi mümkündür.<sup>212</sup> Zira hükümde, esasa etkili olmayan hatalarının tebliğe konu evrakın hukuki değerine zarar vermeyeceği ifade edilmektedir. Buna karşılık, bazı durumlar sayılmakla, bunların tebliğe konu evrakı hükümsüz hale getireceği söylenmektedir ki, lafızdan sayılanların esasa etkili hatalar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

#### **2.4.1.1. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları**

VUK'un 108. maddesinde, esasa etkili şekil hatalarının tebliğe konu vesikayı hükümsüz kılacağı ifade edilmekte; anılan hükmün mefhumu muhalifinden, esasa etkili olmayan hataların, vesikanın hükmüne etki etmeyeceği<sup>213</sup> ve eksiksiz bir şekilde tebliğ sürecinin tamamlanacağı anlaşılmaktadır.<sup>214</sup> Bir başka ifadeyle, esasa etkili hata sayılmayacak nitelikteki, vesikayı hukuken değersiz kılacak ağırlık taşımayan hatalar, esasa etkili olmayan hata olarak değerlendirilecektir.<sup>215</sup> Yasada hangi hallerin esasa etkili olmayan hata olarak dikkate alınacağı örneklendirilmemiş yahut sayılmamıştır. Buna karşılık, esasa etkili olmayan hatanın tespitinde, düzenlemenin amacının ciddi öneme sahip olmayan, basit hatalar nedeniyle tebliğin hükümsüz

<sup>210</sup> Benzer yönde, bkz. Metin GÜNDAY, s. 149. VDDK'nın 26.01.1996 tarihli E. 1995/266 ve K. 1996/38 sayılı kararında yer verilen “...hesaplanan gecikme zammı miktarının ayrıca ödeme emrinde gösterilmemiş olmasının; ödeme emrinin iptalini gerektirecek nitelikte bir şekil noksanlığı teşkil ettiği düşünülemez. Dava konusu ödeme emrinde takibe alınan borcun yılı, türü, vadesi, miktarı gösterildiğine göre ödeme emrinin biçim yönünden hukuka uygun olduğu sonucuna varılmaktadır.” şeklindeki gerekçe, Danıştayın konuya ilişkin uygulamasına örnek gösterilebilecektir. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulue-1995-266-k-1996-38-t-26-01-1996, E.T. 18.08.2020>)

<sup>211</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 137.

<sup>212</sup> Age. s. 137.

<sup>213</sup> Uğur KUTAY 1978, age. s. 375; Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 514; Selim KANETİ 2011, age. s. 137; Yılmaz ÖZBALCI ve diğerleri 2012, age. s. 306; Şükrü KIZILOTLU 1995, age. s. 903.

<sup>214</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 140; Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 514.

<sup>215</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 167

kalmasını engellemek olduğu<sup>216</sup> dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede, tebliğ evrakının üzerindeki hatalara rağmen fonksiyonlarını yerine getirip getiremediği hususu bir kriter olarak belirlenebilecektir. Gerçekten de tebliğe konu evrakın fonksiyonlarına ve dolayısıyla hukuki kıymetine etki etmeyen, ihbarname numarasının veya tarihinin yazılmamış olması yahut yanlış yazılması halleri esaslı olmayan hatalara örnek gösterilebilecektir.<sup>217</sup>

İlgili hükmün lafzında geçen esasa etkili olan hata hallerinden hareketle, birtakım esasa etkili olmayan hata hallerinin belirlenmesi mümkün olabilecektir. Örneğin, yükümlünün adının yahut verginin miktarının veya nev'inin hiç yazılmamasının esasa etkili hata teşkil ettiği düşünüldüğünde, anılan hususların makul bir düzeyde yanlış yazılmasının esasa etkili hata olmayacağı ve ihbarnamenin hükümsüzlüğü sonucunu doğurmayacağı ileri sürülebilecektir.<sup>218</sup> Bahse konu hususların her birinin yasa düzeyinde ortaya koyulmasının imkansızlığı karşısında, hangi hallerin esasa etkili olmayan hata olduğu konusu, yargı kararlarıyla açıklığa kavuşacaktır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi, şirketin nev'inin ihbarnamede yazılmamasını yükümlünün adına yer verilmemesi hali kapsamında, esasa etkili hata olarak değerlendirmemiştir.<sup>219</sup>

Danıştay 3. Dairesi ise, ihbarnamede vergi döneminin yanlış yazılması karşısında, tarhiyatın iptaline hükmeden ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.<sup>220</sup> Bir başka örnekte, yine Danıştay 3. Dairesi tarafından, matrahın ihbarnamede gösterilmemesinin esasa etkili olmadığına hükmedilmiştir.<sup>221</sup> Son olarak değinilmesi gereken bir diğer husus ise ihbarname ekinde yer verilmesi, VUK'un 35. maddesi bağlamında bir yasal zorunluluk olan vergi incelemesi raporu, vergi tekniği

<sup>216</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 140.

<sup>217</sup> Uğur KUTAY 1978, age. s. 375; KIZILOĞLU, age. s. 903. Bu noktada, tarih veya dolayısıyla tarihi içeren numaranın yanlış yazılması, "zaman yönünden yetki" bakımından bir anlam ifade edebilecekse de, esasen bunun pratikte bir karşılığı yoktur. Zira VUK'un 114'üncü maddesi dikkate alındığında, 5 yıllık tarhiyat zamanaşımı içerisinde tarhiyatın yapılması ve ihbarnamenin düzenlenmesinin yeterli olmadığı, bunların yanında tebliğin yapılmasının da gerektiği açıktır. O halde zamanaşımı dolduktan sonra düzenlenen bir ihbarname, kaçınılmaz olarak zamanaşımı dolduktan sonra tebliğ edilecektir.

<sup>218</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 140; Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 168.

<sup>219</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 08.03.1995 tarihli, E.1994/1343 ve K. 1995/970 sayılı kararı. (Aktaran Turgut CANDAN, age. s. 172, dn. 168.)

<sup>220</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 15.09.2011 tarihli, E. 2008/1604 ve K. 2011/4740 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T. 20.01.2020)

<sup>221</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 29.09.1992 tarihli, E.1990/2908 ve K. 1992/2829 sayılı kararı. (Aktaran Turgut CANDAN, age. s. 172, dn. 168.)

raporu ve takdir komisyonu kararlarının ihbarnameye ek yapılmaması durumunun, esasa etkili hata teşkil edip etmediğidir. İstikrar kazanmış Danıştay içtihadında, mahiyeti itibarıyla tarhiyat işleminin dayanağı olan vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararlarının vergi/ceza ihbarnamelerine eklenmemesini, savunma hakkını (kimi kararlar adil – hakkaniyetli yargılanma hakkını) ihlal ettiği gerekçesiyle esasa etkili bir şekil hatası niteliğinde değerlendirilmekteydi.<sup>222</sup> Buna karşılık, VUK'un 108'inci maddesi ile ihbarname ile tarhiyatın birbirinden ayrıldığı, anılan madde bağlamında meydana gelen şekil hatalarının ihbarnamayı hükümsüz kılacağı, ihbarnamenin hükümsüzlüğünü kendi başına tarhiyatın iptalini gerektirmeyeceği dikkate alındığında, ihbarnameye dayanak raporun yahut takdir komisyonu kararının dosyaya ibrazının mahkemece sağlanması suretiyle davanın esasına girilerek karar verilmesi gerektiği yönünde kararlar da mevcuttur.<sup>223</sup> Danıştay internet sitesinde yer vermiş olduğu VDDK kararlarıyla, konuyu büyük ölçüde açıklığa kavuşturmuştur. Anılan karar, tarhiyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin, savunma hakkının ihlaline yol açan, esasa etkili nitelikte bir şekli hata olduğu gerekçesiyle tarhiyatın iptaline hükmedilemeyeceği, esasa etkili nitelikte bir şekil hatasının yalnızca tebliğ evrakını hükümsüz kılacağından hareketle, tarhiyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının da dosyaya ibrazı ile savunma hakkı gereği gibi kullandırılarak, esas hakkında karar verilmesi gerektiği yönündedir.<sup>224</sup>

<sup>222</sup> Örnek kabilinden, matrahın tespitine ilişkin bilgi vermeyen ve esasen vergi tekniği dayanan vergi inceleme raporunun ihbarname ekine eklenmesinin yeterli olmadığı, vergi tekniği raporunun da eklenmesi gerektiği, aksi takdirde yükümlünün elinden savunma hakkının alınacağı, bu durumun esasa etkili şekil hatası teşkil ettiği yönünde, VDDK'nın 18.06.2014 tarihli, E.2014/304 ve K.2014/563 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020) İhbarnameye ekli takdir komisyonu kararının dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesine ilişkin benzer örnek için, bkz. VDDK'nın 03.10.2018 tarihli, E. 2018/355 ve K. 2018/643 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, ET.: 24.01.2020) Bir başka örnek olarak, tebliğ zarfının konu kısmında vergi inceleme raporunun belirtilmediği ve dolayısıyla vergi inceleme raporunun tebliğ edilmediğinin kabul edilmesi gerektiği, vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olarak değerlendirileceği yönünde, bkz. VDDK'nın 28.05.2010 tarihli, E.2008/131 ve K. 2010/257 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, ET. 24.01.2020) Benzer yönde bkz., Danıştay 4. Dairesi'nin 18.09.2014 tarihli, E.2014/2664 ve K. 2014/5164 sayılı kararı (www.corpus.com.tr, ET. 24.01.2020); Danıştay 9. Dairesi'nin 05.11.2009 tarihli, E.2008/3530 ve K. 2009/3998 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, ET.: 24.01.2020)

<sup>223</sup> Örnek kabilinden, VDDK'nın 11.05.2016 tarihli, E. 2016/493 ve K. 2016/581 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, ET.: 24.01.2020).

<sup>224</sup> İhbarname ekinde tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunun davalı idarece dava dosyasına sunulması halinde, bu raporun davacıya tebliğ edilerek savunma hakkının sağlanabileceği, dava aşamasında giderilebilecek bu eksikliğin hakkaniyete uygun yargılama hakkını ihlal etmediği, aynı zamanda esaslı bir şekil hatası da oluşturmadığı yönünde, bkz. VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E.2019/570 ve K. 2019/467 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100111.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100111.pdf), ET. 24.01.2020); vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin mahkeme tarafından yargılama aşamasında

Danıştayın güncel yaklaşımının, hem isabetli hem de isabetsiz yanları olduğu söylenebilecektir. Gerçekten VUK'un 108'inci maddesinde, esasa etkili şekil hataları sayılmış olup; bunlar arasında, savunma hakkının ihlaline yol açacak şekilde tarhiyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi hali bulunmamaktadır. Nitekim esasa etkili hatanın sonucu da tarhiyatın iptali değil, tebliğ evrakının hükümsüzlüğüdür. Bir an için tarhiyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili hata olduğu kabul edilse dahi, bunun karşılığı salt tebliğ evrakının hükümsüzlüğü iken, tarhiyatın iptaline hükmedilmesi yerinde olmayacaktır. Dolayısıyla, Danıştayın güncel yaklaşımında belirlendiği üzere, tarhiyatın iptali istemiyle açılan davalarda, esaslı hataya ilişkin iddialar bir yana bırakılarak, idari işlemlerin unsurlarının hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, bahse konu yaklaşım; adil yargılanma hakkının mahkemece sağlanabileceği iddiası yönünden eleştirilmektedir.<sup>225</sup> Belirtilmelidir ki, tarhiyatın dayanağını tevsik eden belgelerin, ihbarnameye eklenmemesinin önünü açan yaklaşım, dava açma dışında kalan uyuşmazlık çözüm yollarının etkili şekilde işletilmesine engel olmaktadır. İdarenin, bir hakkı ihlâl eder nitelikteki işlemine sıhhat kazandırma yahut vereceği karar dışında bir hareketle bu hakkı kısmen tesis etmek mahkemelerin görevi olmamalıdır. Bu konuda esas olan, idarenin yasalara ve hukuka uygun şekilde hak ihlâline sebebiyet veren davranışından dönerek, herhangi bir ihlâl yol açmayacak şekilde ve ekleri de dahil olmak üzere her anlamda VUK'un 35. maddesinde öngörülene uygun olarak tebliği gerçekleştirmesidir.

#### **2.4.1.2. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları**

VUK'un 108. maddesinde, birtakım haller sayılmış; bu hallerin varlığının verginin ihbarına ilişkin vesikayı hükümsüz kılacağı kurala bağlanmıştır. Anılan hallerin, tadadi değil; tahdidi olarak sayıldığı ifade edilmekte; bir diğer ifadeyle, esasa

---

giderilebileceği, bu durumun hakkaniyete uygun yargılama hakkını ihlal edilmemiş olacağı ve esaslı bir şekil hatası oluşturmayacağı yönünde, bkz. VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E:2019/559 ve K:2019/437 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100050.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100050.pdf), ET. 24.01.2020) Yine aynı yönde, bkz. VDDK'nın 19.02.2020 tarihli, E.2020/9 ve K.2020/2 sayılı kararı. (Anılan karar, Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemine ilişkin olup, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

<sup>225</sup> Ahmet OZANSOY 2013, age. s. 6.



etkili hata hallerinin sınırlı sayıda (numerus clausus) olduğu belirtilmektedir.<sup>226</sup> Her ne kadar aksi yöndeki görüşü savunanlar varsa<sup>227</sup> da hükmün lafzının herhangi bir tartışmaya yer vermeyecek açıklıkta olduğu düşünülmektedir. Vurgulanması gerekir ki; VUK'un 108'inci maddesinin uygulaması, vergi ihbarı ile ilgili vesikalar dendiğinden; yalnızca vergi/ceza ihbarnamesi ve bununla alakalı evrak ile sınırlıdır.<sup>228</sup> O halde, bahse konu hükümde yer alan esasa etkili hata halleri ve bu hallerin hukuki sonucu, vergilendirmeye ilişkin diğer evrakta yer alan şekil hatalarıyla ilişkilendirilemeyecektir. Örnek kabilinden, VUK'un 108'nci maddesinde esasa etkili hata olarak sayılan bir durumun, ödeme emri üzerinde vuku bulması halinde, hatanın büyüklüğüne göre ödeme emrinin iptali yahut yok sayılması sonucu gündeme gelecektir.<sup>229</sup>

Esasa etkili hata hallerinin, yasa hükmünde açıkça belirtildiği üzere, hukuki sonucu hükümsüzlüktür. Bir diğer ifadeyle, hükümde anılan esasa etkili hata türlerinin gerçekleşmesi halinde, vesika hükümsüz olur.<sup>230</sup> Öyleyse, esasa etkili hata ihtiva eden ihbarnamenin tebliği kendisine bağlanan tahakkuk sürecini başlatma<sup>231</sup> ve (yükümlü nezdinde) geçerli bir vergi borcu yaratma sonucunu ortaya koyamayacaktır.<sup>232</sup> Esasa etkili hatanın varlığı halinde, tebliğin usulüne uygun yapılmış olması hükümsüzlük sonucuna etki etmez. Bir diğer deyişle; usulüne uygun olsa dahi esasa etkili hatayla yapılan tebliğ, sıhhat kazanmaz.<sup>233</sup> Bununla birlikte, tebliğe konu evrakın hukuki sonuçlarına ulaşılması için yapılması gereken tebliğin tekrar edilmesidir.<sup>234</sup>

<sup>226</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 513.

<sup>227</sup> Aksi yöndeki görüşler için, bkz. Yusuf KARAKOÇ, age. s. 220; Selim KANETİ 2011, age. s. 137.

<sup>228</sup> Doğan ŞENYÜZ 2013, age. s. 137.

<sup>229</sup> Turgut CANDAN 2005, age. s. 286 vd.

<sup>230</sup> Selim KANETİ 2011, s. 137. Bu noktada belirtilmesi gerekir ki, Danıştayın eski tarihli bazı kararlarında ve ihbarname ekinde vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesine ilişkin eski içtihadında, esasa etkili hataya dayanarak tarhiyat işlemi bozduğu görülmektedir. Ancak bugün itibarıyla, bu içtihattan dönüldüğü anlaşılmaktadır. İlgili kararlar için, bkz. VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E.2019/570 ve K. 2019/467 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100111.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100111.pdf), ET. 24.01.2020); VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E:2019/559 ve K:2019/437 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100050.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100050.pdf), ET. 24.01.2020) Yine aynı yönde daha güncel tarihli bir karar için, bkz. VDDK'nın 19.02.2020 tarihli, E. 2020/9 ve K. 2020/2 sayılı kararı. (Anılan karar, bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemine ilişkin olup, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

<sup>231</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 139.

<sup>232</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 166; Şükrü KIZILOĞLU 1995, age. s. 903

<sup>233</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 137; Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 514; Kadir AYYILDIRIM 2019, age. s. 253 vd. Aksi yönde bir yaklaşım için, bkz. YÜCE ve ÇELİK 2016, s. 166 vd.

<sup>234</sup> Age. s. 139; Kadir AYYILDIRIM 2019, age. s. 254.

Hukuken muteber bir tebliğin yokluğunda, ihbar edilmeye çalışılan vergi tahakkuk ederek kesinleşmeyeceğinden, sonradan tesis edilen işlemler (tahsilat işlemleri) hukuka aykırı olacak ve bunların iptali gerekecektir. Buna karşılık, ihbarnamede bulunan şekli hatalar için VUK'un 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen hata düzeltme yoluna başvurulmasının mümkün olmadığı düşünülmektedir.<sup>235</sup> Zira hata düzeltme yoluna başvurulması için VUK'un 116 ila 118. maddelerinde düzenlenen bir vergi hatasının varlığı aranacak olup, ihbarnamede bulunan şekli hataların bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinin kabulü gerekir. Diğer yandan; hata düzeltme yoluna, esas itibarıyla vergilendirme sürecinde meydana gelen hukuka aykırı işlemlere karşı başvurulmakta ve ilgili işlemin hukuken ortadan kaldırılmasıyla sonuçlanmaktadır. Buna karşılık, VUK'un 108. maddesinde, yalnızca verginin ihbarına ilişkin vesikanın belirli şekli hatalarının gerçekleşmesi halinde hükümsüz olacağı öngörülmekle, tarihyata yönelik herhangi bir sonuç düzenlenmemiştir.<sup>236</sup> Dolayısıyla, sonuçları bakımından da tebliğde hata ile hata düzeltme yolu müesseselerinin ilintisiz oldukları sonucuna ulaşılmalıdır. VUK'un 108. maddesinde esasa etkili hata olarak sayılan haller, mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması yahut tebliğe konu evrakın görevli olmayan mercice düzenlenmiş olması halleridir. Bu hallerin her birinin detaylı şekilde ele alınmasında fayda görülmektedir.

#### **2.4.2. Tebliğ Usulünde Hata**

Usulsüz tebliğ olarak da ifade edilen tebliğ usulünde hata, tebliğin yapılmasına ilişkin öngörülen yöntemin hiç takip edilmemesi veya eksik takip edilmesi halidir.<sup>237</sup> Öyle ki; tebliğin kime, hangi koşullar altında, nerede ve nasıl yapılacağı vergilendirmeye ilişkin tebliğe dair mevzuatta detaylı olarak düzenlenmişken; bahse konu usule riayet edilmeksizin yapılan tebliğler, kural olarak geçersizdir ve yapılmamış sayılacaktır.<sup>238</sup>

Vurgulanmasında fayda vardır ki, usulsüz tebliğ halinde tebliğde (esasa etkili) hatanın aksine, tebliğe konu vesika değil, tebliğin kendisi geçersiz olmaktadır.

<sup>235</sup> Aksi yönde, Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 166; Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 144; Şükrü KIZILOĞLU 1995, age. S.903.

<sup>236</sup> Turgut CANDAN 2005, age. s. 184.

<sup>237</sup> Timuçin MUŞUL 2013, age. s. 81.

<sup>238</sup> Selim KANETİ 2011, age. s. 138; Erdoğan MOROĞLU ve Timuçin MUŞUL 1990, age. s. 81

Geçersiz bir tebliği müteakip aşamalarda tesis edilen işlem de hukuka aykırı olacaktır. VUK'ta usulsüz tebliğe ilişkin özel bir hüküm mevcut olmadığından ve Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinin gereği olarak, Tebligat Kanunu'nun "*Usulüne aykırı tebliğin hükmü*" başlıklı 32. maddesi uygulama alanı bulacaktır.<sup>239</sup> Anılan hükme göre, her ne kadar usule riayet edilmeksizin tebliğ gerçekleştirildiyse de, muhatabın muttali (haberdar) olması halinde tebliğ geçerli olacaktır. Öyleyse, tebliğ muhatabının haberdar olmasının, usulsüz tebliğin geçerlilik koşulu olarak tespit edilmesi mümkün olup; bu koşulun sağlanmaması halinde, muttali olunmayan tebliğe dayanılarak tesis edilecek işlemler hukuka aykırıdır.<sup>240</sup> Elbette bahse konu hükmün işletilebilmesi için öncelikle, usulsüz de olsa tebliğ olarak vasıflandırılacak bir işlemin varlığı da aranacaktır. Bir başka ifadeyle; kendisine hiçbir şekilde (usulüne uygun yahut usulsüz) tebliğ yapılmamış muhatabın haricen, yapılsaydı tebliğin konusunu teşkil edecek hususları öğrenmesiyle geçerli bir tebliğin sonuçlarına ulaşıldığı iddia olunamaz. Diğer yandan, aynı hükme göre, tebliğin muhatabın muttali olduğunu beyan ettiği tarihte gerçekleştiği kabul edilecektir.<sup>241</sup> O halde, dava açma süresi de muhatabın tebliğden haberdar olduğunu kabul ettiği tarihten itibaren başlayacaktır. Bununla birlikte, muhatabın muttali olduğu tarihi açıkça beyan etmesine gerek yoktur; kendi beyanlarından anlaşılabilmesi yeterlidir. Öyle ki, dava dilekçesinden ittula tarihinin anlaşılabilirdiği bir olaya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi, ilk derece mahkemesinin süre aşımından davanın reddi yönündeki kararını onamıştır.<sup>242</sup>

Burada belirtilmesi gerekir ki, muttali (haberdar) olma ile kastedilen kapsamın ne olduğu hususunda yeterli açıklık yoktur. ŞENYÜZ, muttali olmanın yalnızca tebliğin varlığını değil, bunun ötesinde tebliğin içeriğinin de bilinmesi şeklinde

---

<sup>239</sup> Selim KANETİ 2011, age. s. 138; Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 518. Aynı yönde, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 20.09.2016 tarihli, E. 2016/526 ve K. 2016/3389 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020); Danıştay 4. Dairesi'nin 08.04.2002 tarihli, E. 2001/4914 ve K. 2002/1461 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020)

<sup>240</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 169.

<sup>241</sup> Tebliğ tarihinin davacının dava ve temyiz dilekçelerinde belirttiği tarihin esas alındığı karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 15.03.1999 tarihli, E.1998/906 ve K.1999/1052 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020) Aksi yönde bir karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 28.12.1987 tarihli, E. 1987/5041 ve K. 1987/4133 sayılı kararı. (DD., S. 70 – 71, 1988, s. 211 vd.)

<sup>242</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 06.11.2013 tarihli, E. 2002/87 ve K. 2003/2379 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020) Konuya ilişkin, Yargıtay'ın da benzer bir yaklaşıma sahip olduğu hususunda, bkz. Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 170; Erdoğan MOROĞLU ve Timuçin MUŞUL 1990, age. s. 85.

anlaşılması gerektiğini ileri sürmektedir.<sup>243</sup> Gerçekten de tebliğin bilgilendirme fonksiyonu dikkate alındığında, muhatabın yalnızca tebliğin varlığından haberdar olmasının, muttali olma için yeterli olmayacağının kabulü gerekir. Bu noktada, tebliğin geçersiz olmasıyla tebliğin yok sayılması arasındaki farka dikkat çekilmesinde fayda bulunmaktadır.

Usulsüz tebliğde, Tebligat Kanunu'nda öngörülen usule aykırı nitelikte de olsa bir tebliğ söz konusu iken; tebliğin yokluğunda ise tebliğ olarak nitelendirilebilecek bir işlemin varlığından bahsedilmesi mümkün değildir. Örnek kabilinden; hukuken tebliğe gerek olmadığı halde, tebliğe çıkılması durumunda olduğu gibi, en başta yapılması gereken bir tebliğ ve yine bu tebliğ için uyulması gereken bir usul mevcut olmadığından; usulsüz ve dolayısıyla geçersiz bir tebliğden bahsedilemeyecektir. Muhatabın bir vesile ile öğrenmesi hali de dahil olmak üzere; idare, anılan tarzda bir tebliğe dayanarak, hiçbir şekilde işlem tesis edemeyecektir.

Yukarıdaki tespitler ışığında söylenebilir ki; usulsüz tebliğin dava açma süresi yönünden ve vergilendirme sürecinin, tebliği takip eden kısmında yapılan işlemleri yönünden, iki sonucu mevcuttur: Geçerli bir tebliğin yokluğunda dava açma süresi başlamayacak, aynı zamanda tebliğin konusu işleme dayanılarak yapılan işlemler sakatlanmış olacaktır.<sup>244</sup> Örnek kabilinden; usulsüz şekilde tebliğ edilen bir ihbarnamenin konusu vergi tahakkuk etmeyeceğinden, vadesinde ödenmemiş bir amme alacağından bahsedilmesi mümkün olmayacak ve ödeme emrinin iptali gerekecektir. Aynı doğrultuda, usulsüz şekilde tebliğ edilen ödeme emrine dayanılarak tesis edilen haciz işlemi de hukuka aykırı olacaktır. Benzer olarak, usulsüz tebliğ edilen bilgi isteme yazısına istinaden kesilecek özel usulsüzlük cezası da hukuken sakattır.

Öğretide, usulsüz tebliğ karşısında, tarhiyatın terkinini talebiyle dava yoluna başvurulabileceğini ileri süren yazarlara da rastlanmaktadır. Bununla birlikte, usulsüz tebliğe dair bir iddianın, idari işlemin iptalini gerektireceğine ilişkin görüşe katılmanın, Tebligat Kanunu'nun muhatabın haberdar olmasının, usulsüz tebliği geçerli hale getireceği yönündeki 32'nci maddesinin açık hükmü karşısında mümkün olmadığı düşünülmektedir.<sup>245</sup>

<sup>243</sup> Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 145.

<sup>244</sup> Yusuf KARAKOÇ 2011, age. s. 220; Turgut CANDAN 2005, age. s. 184.

<sup>245</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 517

Zira mantıksal olarak usulsüz tebliğ iddiasının sahibinin, halihazırda tebliğden haberdar olduğu düşünüldüğünde, usulsüz ve dolayısıyla geçersiz olduğu iddia edilen tebliğ geçerlilik kazanmış olacaktır. Öyle ki Danıştay 4. Dairesinin 1971 tarihli bir kararında şu gerekçeye yer verilmiştir:

*“...mükellefin bir başka iş için gittiği muhtarlıkta ihbarnamelere muttali olmak suretiyle salınan vergi ve cezaya itiraz komisyonu nezdinde itiraz ettiği ihtilafsızdır. ...Tebliğat Kanunu'nun 32'nci maddesindeki “tebliğ usule aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır” hükmü karşısında tebliğat usulüne uygun olarak yapılmadığı nedenine dayanılarak salınan verginin terkinde isabet görülmemiştir.”<sup>246</sup>*

Ayrıca hemen söylemek gerekir ki; böyle bir davada, yalnızca vergilendirmeye ilişkin nihai işlem dava konusu edilebileceğinden, tebliğin usulsüzlüğüne ilişkin iddia zaten kendi başına incelenmez. Son olarak, usulsüzlük iddiasıyla hata düzeltme yoluna başvurulması mümkün değildir.<sup>247</sup>

Yukarıda da değinildiği üzere; usulsüz tebliğ, VUK'ta düzenlenmediği gibi, hangi hallerin usulsüz tebliğ teşkil edeceği de belirli şekilde sayılmamıştır. Buna karşılık, Danıştayın zaman içerisinde yerleşen içtihadı dikkate alınarak, usulsüz tebliğe vücut verilen haller tespit edilebilecektir. Bahse konu haller; doğrudan posta yoluyla yahut memur vasıtasıyla tebliğ mümkünken ilan tebliğ usulünün uygulanması, adreste muhatabın bulunamamasına karşın, tebliği çıkaran idareye, iade yerine tebliğ zarfının muhtara bırakılması, işyerinde yahut ikamet adresinde yetkili olmayan kişiye teslim, tebliğ için muhatabın bilinen adresinin esas alınmaması ve Türk vatandaşı olmayan şahsa yerel merciin aracılığına başvurulmaksızın doğrudan tebliğ yapılması gibi örneklendirilebilmektedir.<sup>248</sup>

<sup>246</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 18.02.1971 tarihli, E. 1971/1088 ve K. 1971/1059 sayılı kararından aktaran, (Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 518), Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 146.

<sup>247</sup> Yılmaz ÖZBALCI ve diğerleri 2012, s. 307; Şükrü KIZILOĞLU 1995, age. s. 904. Yükümlü şirket ile alakasız üçüncü kişiye ihbarnamelerin tebliği edildiği gerekçesiyle yapılan hata düzeltme başvurusunu müteakip açılan davada kabul yönünde hüküm veren ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulan Danıştay kararı için, bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 16.05.2016 tarihli, E. 2016/6589 ve K. 2016/4385 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, ET.: 17.01.2020) Aynı yönde, bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 14.10.1997 tarihli, E. 1996/2853 ve K. 1997/3037 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, ET.: 29.01.2020)

<sup>248</sup> Mehmet YÜCE ve Muhammet ÇELİK 2016, age. s. 169.

## 2.5. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN SONUÇLARI

Mükelleflerce idare nezdinde yasalardan doğan itiraz hakları, dava hakkının başlangıcı, bilgi ve belgelerin vergi idarelerine teslimi gibi süreli işlemlerin çoğu tebliğ ile gerçekleşmektedir. Bir hakkın bir gün süre ile kaçırılmış olması veya bir görevin yerine getirilmemesi sonucu mükellefe kanunlar tarafından tanınan haklardan faydalanamaması sonucunu doğurabilecektir. Aynı zamanda, mükellefler maddi boyutu yüksek olan para cezalarıyla karşı karşıya kalabilmektedir.<sup>249</sup> Nitekim hürriyeti bağlayıcı cezalarla da karşılaşılacağı açıkça anlaşılmaktadır.

Mükelleflerce tahakkuk etmiş olan vergilerin belirtilen sürelerde ve usulüne uygun şekillerde ödenmemesi halinde; vergi idaresi, cebri icra suretiyle alacağını tahsil etme hak ve yetkisine sahip olup; vergi idarelerinin çncesinde bu hakları kullanabilmesi için ise mükellefleri yazılı bildirim yapmak suretiyle haberdar etmesi gerekmektedir.<sup>250</sup> Kamunun en önemli gelir kaynağı olarak bulunan vergi alacaklarının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi için de tebliğ işleminin özenle, VUK'ta yer alan usul ve esaslara ilişkin düzenlemeler ile yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, tebliğ işleminde yapılan hatalar, gerek idare gerekse mükellefler bakımından ek bir külfet doğurmaktadır.

*“Tebliğatta yapılacak hatalar, tarhiyatın terkinin sonucunu doğurabileceğinden, ilgili işlemin yeniden yapılarak sorunsuz bir şekilde muhatabına bildirilmesi vergi alacağının tahsilinin gecikmesine sebep olacaktır. Bu sebeple, tebliğat işlemlerinden sorumlu kurum ve bunların personellerinin tebliğ işleminin yapılması sırasında gerekli özeni ve titizliği göstermeleri gerekmektedir.”<sup>251</sup>*

### 2.5.1. İdari Süreler, Yargısal Süreler Açısından Tebliğin Sonuçları ve VUK 359. Maddesinde Belirtilen Suçlar Bakımından Tebliğin Sonuçları

Vergilendirme sürecinde, tarh işleminden sonra yer alan tebliğ, önemli bir basamaktır. Mükellefin adına salınan vergiden haberdar olması için, tarh işleminin kendisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yapılan bildirimden sonra tebliğ işleminin muhatabı, borcu kabul edip ödeyebileceği gibi; işleme karşı yasal itiraz haklarını da

<sup>249</sup> Mehmet ARSLAN 2000, age. s.327.

<sup>250</sup> Sadık KIRBAŞ 2006, age. s. 107.

<sup>251</sup> Ahmet İNNECİ, Neslihan COŞKUN KARADAĞ 2017, age. s. 68.

kullanabilmektedir. Muhatapın, itiraz hakkını kullanmak istemesi durumunda, idarî ve yargısal sürecin başlaması tebliğ işlemi ile gerçekleşmektedir.<sup>252</sup>

İYUK'un "*Dava Açma Süresi*" başlıklı 7. maddesinin 1. fıkrasına göre;

*"Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür."*

İYUK 7. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde ise;

*"Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar."* düzenlemesi yer almaktadır.

Mezkur Kanun maddesinin 4. fıkrasına göre ise;

*"İlan gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler."* düzenlemesine yer verilmiştir.

Anayasa'nın 40. maddesinde ise;

*"Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."* düzenlemesi yer almaktadır.

### **2.5.2. Verginin Tahakkuku ve Tahsili Açısından Tebliğin Sonuçları**

Vergilendirme süreci; vergiye sebep olan vaka ile başlayıp, verginin tarh edilmesi ile sonraki aşamalara geçmektedir. Tarh işleminin akabinde yer alan basamak ise verginin tebliğ edilmesidir. Tebliğ basamağı, tarh edilen verginin yazı ile mükellefe bildirilmesidir. Mükellefe tebliğ edilmemiş bir tarh işleminin, tek başına bir sonuç doğurmayacağı nettir. Tebliğ, tahakkuk basamağının başlamasını sağlamaktadır. Bu nedenle, verginin tarhi ile tahakkuku arasında köprü görevi sağlamaktadır.<sup>253</sup>

<sup>252</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN 2006, age. s. 103.

<sup>253</sup> Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK 2014, age. s. 149.

Verginin tahakkuku, kanunda tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. (VUK m. 22)

*“Mükellef tebliğ işlemi ile idarece yapılan matrah tespitlerine dayanılarak gerçekleştirilen tarh işleminden (ikmalen ve re’sen tarh) haberdar olmaktadır. Tarh işlemi mükellefe tebliğ edildiğinde, eğer borç kabullenilip rıza ile ödenirse ödeme ile tahakkuk ve tahsil aşaması da gerçekleşecektir. Ancak mükellef tarafından borç kabullenilmez veya tarh işleminde sorun olduğu düşünülürse hataların düzeltilmesi istenebilir ya da uzlaşma yoluna başvurulabilir. Mükellefe bu haklar tanınıyorsa bunlar sonuçlanıncaya kadar vergi tahakkuk etmeyecektir.”*<sup>254</sup>

Vergi alacağının tahsil edilmesi, tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliğ evrakının sağlıklı bir biçimde düzenlenmesi ile mümkün olmaktadır. Aksi takdirde, vergi alacağını tahsilli zorlaşarak uyuşmazlıklara sebep olacaktır.<sup>255</sup>

### **2.5.3. Zamanaşımı Açısından Tebliğin Sonuçları**

Vergisel işlemlerde zamanaşımı, *“bir hakkın kazanma veya kaybedilmesi için kanunda belirtilen sürenin geçmesi olarak tanımlanabilir.”*<sup>256</sup> Vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı yer almaktadır. Bu zamanaşımı halleri, diğer hukuk alanları ile ilişkileri bakımından değerlendirildiğinde; tarh zamanaşımı, dava zamanaşımı ile benzerlik göstermekte; tahsil zamanaşımı ise ceza zamaşımına benzerlik göstermektedir.<sup>257</sup>

Tarh işlemine ilişkin zamanaşımı, VUK’un 114. maddesinin birinci fıkrasında; *“Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”* şeklinde ifade edilmektedir.<sup>258</sup>

Vergi mükellefleri, vergi dairesi aracılığıyla yapılan tarh işlemine karşı, haklarını yalnızca tebliğ ile koruyabilirler.<sup>259</sup> Aynı zamanda tarh zamanaşımı; ikmalen,

<sup>254</sup> Şerafettin AKSOY (1999), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 55.

<sup>255</sup> Sadık KIRBAŞ 2006, age. s. 105.

<sup>256</sup> Yusuf KARAKOÇ 2011, age. s. 222.

<sup>257</sup> Nihal SABAN 2015, age. s. 149.

<sup>258</sup> İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 16.12.2016 gün ve E. 2016/2098, K. 2016/2674 sayılı kararı Danıştay 4. D 29.11.2017 gün ve E. 2016/1834, K. 2017/7836 sayılı kararı ile onanmıştır. (UYAP, ET. 05.09.2017).

<sup>259</sup> Şafak Ertan ÇOMAKLI (2010), *Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Mevzuat*, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 202.



re'sen ve idare tarafından tarh edilen vergilerin tebliği ile kesilmiş olmaktadır.<sup>260</sup> Aksi halde, zamanaşımı süresinde mükellefe tebliğ edilemeyen neticelerde, vergi dairesi tarh edilen vergi ve cezalarını mükelleflerden isteyemeyecektir.<sup>261</sup>

VUK'un 114/2 maddesine göre;

*“Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden gündün itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz”* düzenlemesi yer almıştır.

Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı; borçlar hukukundaki yer alan zamanaşımı ilkeleri dikkate alınarak düzenlenmesine rağmen, vergi hukukunun niteliklerinden dolayı bazı değişiklikler yapılmıştır. Borçlar hukukunda, yer alan zamanaşımı hukuk hâkimince re'sen dikkate alınmamaktadır. Zamanaşımı hususu borçlu tarafından ileri sürülmesi gereken bir def'dir. Vergi hukukunda ise aksine vergi hâkimince zamanaşımı hususu hâkim tarafından re'sen dikkate alınması gereken bir husustur. Bunun sebebi VUK'un 113. maddesinde kendini göstermekte olup, zamanaşımı hususunun mükellefin müracaatı olmaksızın hüküm ifade edeceği düzenlemesine yer verilmiştir. Doktrinde bu sebeple vergi hukukundaki tarh zamanaşımının borçlar hukukundan farklı olarak; zamanaşımından ziyade hak düşürücü nitelikte olduğu ve vergi alacağını ortadan kaldıran bir sebep teşkil ettiği belirtilmektedir.<sup>262</sup>

Vergi hukukunda tahsil zamanaşımı ise, 6183 Sayılı Kanunun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımı süresi olan beş yıllık süre, vadeyi takip eden takvim yılı başından itibaren hesaplanmaktadır. 6183 Sayılı Kanunun 103. maddenin 4. bendinde, zamanaşımının kesileceği durumlar arasında, ödeme emrinin tebliği sayılmış; son fıkrasında ise, sayılan hallerde zamanaşımının kesilmesi durumunda, kesilmenin

<sup>260</sup> Erdoğan ÖNER (2014), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, s. 126.

<sup>261</sup> A.g.e. s. 126.

<sup>262</sup> Ankara 2. Vergi Mahkemesi 16.09.2013 gün ve E. 2013/901, K. 2013/1575. Aynı yönde verilen karar için bakınız: Ankara 1. Vergi Mahkemesi 21.11.2012 günlü ve E. 2012/948, K. 2012/2145. (UYAP, ET. 05.09.2017).

rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımının yeniden işlemeye başlayacağı hüküm altına alınmıştır.



## BÖLÜM III

### 7201 SAYILI TEBLİGAT KANUNU İLE 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ TEBLİĞ HÜKÜMLERİNİN UYGULAMA ALANI VE KARŞILAŞTIRILMASI

#### 3.1. TEBLİGAT KANUNU'NUN UYGULAMA ALANI

##### 3.1.1. Genel Olarak

Bu kanunun uygulama alanı Tebligat Kanunu ve 25.01.2012 tarih ve 28184 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelikte açıklanmıştır. 7201 Sayılı Kanuna göre; yargılama yapan tüm kurumlar, 10.12.2003 tarihli ve 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmî şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebligat işlemleri bu kanun ve bu Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerine tabidir.<sup>263</sup>

##### 3.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Bulunan Hallerde ve 6183 Sayılı AATUHK'de Yer Alan Hallerde Tebligat Kanunu'nun Uygulanabilmesi

Tebligat Kanunu'nun "*Mali Tebligat*" başlıklı 51. maddesinde; mali tebliğlerin özel kanunlarında açık, belli ve anlaşılabilir olmayan durumlarda, Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine göre yapılacağı açıklanmıştır. Kendine münhasır mevzuat olan 213 Sayılı VUK ve 6183 Sayılı AATUHK'de yer alan tebligat hükümlerinde açıkça anlaşılamayan ve belirli olmayan hükümlerde Tebligat Kanunu'nun 51. maddesine göre bu kanunun genel hükümleri çerçevesinde tebligat

---

<sup>263</sup> Seyithan DELİDUMAN 2014, age. s. 21.

yapılabilmektedir. VUK'ta, vergilendirmeye konu olup hüküm ifade eden belgelerin, ne şekilde tebliğ edileceğine dair özel hükümlere yer verilmiş olduğundan, tebligatın bu kanun hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan hükümlerin söz konusu olması halinde Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine başvurulabileceği anlaşılmaktadır. Aynı durum 6183 Sayılı AATUK'de yer alan hallerde de uygulanmaktadır. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun önüne gelen bir uyuşmazlıkta da;

*“VUK'ta vergilendirmeye konu olup hüküm ifade eden belgelerin ne şekilde tebliğ edileceğine dair özel hükümlere yer verilmiştir. Bu nedenle vergilendirmelerle ilgili evrakların tebliğ edilme usulünün, Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca değil; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğe ilişkin hükümlere göre yapılması gerekmektedir. Dava konusu ödeme emirleri içeriği, vergi ve cezalara ait ihbarnamelerin, 213 Sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca tebliği gerekirken; tebliğ alındıkları muhtara imzalatılmak suretiyle yapılan tebliğin, usulüne uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden; dava konusu ödeme emirlerinin, vergi ve cezalara ilişkin kısmı hukuka uygun düşmemiştir.”<sup>264</sup> gerekçesiyle cezalı vergilerin iptaline karar verilmiştir.*

### **3.2. TEBLİGAT KANUNU İLE VERGİ USUL KANUNU'NUN KARŞILAŞTIRILMASI**

Tebliğat hükümlerinin, gerek Tebligat Kanunu açısından gerekse VUK açısından; esasında, bir hukukî durumun ve bu durumun sonuçlarından etkilenmesi, ilgili kişi/kişilere mevzuata uygun olmak kaydıyla ulaştırılması ve bu bildirim usulüne uygun bir şekilde yapılmış olduğunun belgelendirilmesi amaçlanmaktadır.<sup>265</sup> Bu kısımda; önceki bölümlerde ele alınan hususlar ele alınmak kaydıyla, Tebligat Kanunu ile VUK'un birbirine benzer ve farklılık teşkil eden yönleri alt başlıklarda yer verilmek suretiyle açıklanmaya çalışılacaktır.

<sup>264</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 05.10.2022 gün ve E. 2022/12, K. 2022/1141. sayılı ilâmı (UYAP, ET. 05.12.2022)

<sup>265</sup> Seyithan DELİDUMAN 2014, age. s. 15.

### 3.2.1. Tebliğ Edilecek Belgeler Açısından Karşılaştırma

Mali tebligat hükümleri, VUK'un 93 ve 109. maddeleri arasında yer almaktadır. VUK uyarınca gümrük idareleri dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında tahakkuk fişinden gayri vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden, her türlü belge ve yazılar VUK'ta yer alan düzenlemeler uyarınca tebliğ edilecektir. Bunlar dışında bir belge veya yazı söz konusu olduğunda ise genel Kanun olan Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde; aksine bir hüküm yer almadıkça, bu kanun içeriğinde yer alan sürelerin hesaplanmasında ve söz konusu tebliğlerin gerçekleştirilmesinde, VUK hükümlerinin uygulanması gerektiğine yer verildiğinden, AATUHK'e göre tebliğ edilecek tüm bilgi ve belgelerin muhatabına ulaştırılmasında da VUK'ta yer alan tebliğ hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Tebliğat Kanunu 45. maddesinde, tebliğler; kazaî, idarî ve malî tebliğler olarak ayrılmıştır.

Kazaî tebligata ilişkin hükümler, bütün kazaî merciler değil; kanunda sıralanmış olan adlî ve idarî kaza mercilerince yapılacak tebligat işlemlerinde esas alınacaktır.<sup>266</sup>

Malî tebligat ise, Tebligat Kanunu'nun 50. Maddesinde açıklanmış olup, aynı kanunun 51. maddesinde diğer malî tebliğlerin, kendi kanunlarında açık ve anlaşılabilir olmaması halinde, Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine uyulmak suretiyle gerçekleştirileceği açıklanmıştır.

### 3.2.2. Tebliğ Yapacak Makam Açısından Karşılaştırma

Tebliğat Kanunu'nun ilk maddesinde;

*“Kazaî merciler, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükûmî şahsiyetleri, barolar ve noterler...”*

bu kanuna göre tebliğ yapmaya yetkili mevki ve makamlar olarak açıklanmıştır.

<sup>266</sup> Başvekâlet Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi, TBMM 129 No'lu Komisyon Raporu Tebligat Kanunu Layihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası, Kanunlar Dergisi, Cilt 41, s. 2.

VUK'un ilk maddesinde ise, kanun hükümlerinin ikinci maddesinde yazılı olarak yer alan gümrük idareleri dışında; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi idareleri, il özel idareleri ve belediyeler; hem Tebligat Kanunu'na göre, hem de VUK'a göre tebliğ yapmaya yetkili makamlar olarak kendisini gösterse de tebligat yapılacak belgenin niteliğine göre uygulanması gereken kanun hükümleri değişkenlik gösterecek olup, tüm bu kurumlar tarafından düzenlenip çıkartılacak malî tebligatlar hakkında VUK hükümleri uygulanması gerekmekte olup, diğer belgelerin tebliğinde ise Tebligat Kanunu'nun uygulanması gerekmektedir.

### 3.2.3. Tebliğ Yapılacak Kişiler Açısından Karşılaştırma

Gerek Tebligat Kanunu gerekse VUK'a göre; tebligatın, ilgilileri gerçek kişiler veya tüzel kişiliği haiz kişilerdir. Tebligat Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda değişmeyen kaide; tebligatın, bizzat ilgisine yapılmış olmasıdır. İlgilinin, tebligata elverişli adresinde bulunmaması halinde ise; aynı ikâmetgahta bulunan 3. kişilere tebligat yapılabilir. Ancak, bu kişilerin Tebligat Kanunu'nun 22. maddesinde ve VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere; *"muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir."* hükmüne yer verilmiştir.

İlgilisi dışında kendisine tebliğ yapılması gereken 3. kişilerin kimler olduğu hususunda da kanunlar arasında yapılacak karşılaştırmalarda bazı farklılıklara rastlanılmaktadır. Tebligat Kanunu'nun 16. Maddesinde; tebliğin, muhatabının ikamet adresinde veya belirtilen adresinde bulunmaması halinde, *"aynı konutta oturan"* kişilere veya *"hizmetçilerinden birine"* yapılabileceği düzenlemesine yer verilmişken; aynı hususa VUK'un 94. maddesinde; muhatabının, ikamet adresinde veya belirtilen adresinde bulunmaması durumunda tebligatın, *"ikametgâh adresinde bulunanlardan"* herhangi birine yapılacağı şeklinde bir hükme yer verildiği anlaşılmaktadır. VUK'un, Tebligat Kanunu'nda yer alan *"oturan"* ifadesi yerine *"bulunanlardan biri"* ifadesine yer verilmiş ve *"hizmetçiler"* kanun maddesi içerisinde ayrıca yer verilmemiştir. Doktrinde yer alan bazı görüşlere göre; VUK'un 94. maddesi 3. fıkrasında yer alan *"ikametgâh adresinde bulunanlardan biri"* ifadesini muhatabın kendisi ile birlikte

oturanlar olarak anlamak gerekmektedir.<sup>267</sup> Bu görüş dikkate alındığında; aynı ikametgâhta bulunanların, tebliğ edilecek evrakı alabilmeleri için, sürekli muhatapla aynı adreste oturmaları gerekmemektedir. Kısa bir süreliğine dahi olsa, tebliğin muhatabıyla aynı ikamet adresinde bulunan birine de tebliğ yapılabilir.<sup>268</sup> Kanunun ilgili maddesinde açıkça belirtilmesine rağmen; yargı kararlarında farklılıkların olduğu ve genel itibariyle, aynı adreste oturma şartının zorunlu olmadığı, ancak tebligatın yapılmış olduğu tarihte başka bir ikametgâh adresinin bulunduğu ispata yarar bir şekilde belgelenmesi halinde, mahkemeler tarafından farklı doğrultuda kararlar verilebileceği de anlaşılmaktadır. Ancak, kanundaki düzenlemenin, kötü niyetli uygulamalara da yol açacağı ve suistimale sebebiyet verebilecek olması da dikkate alındığında, muhatap ile aynı adreste oturma şartının aranmaması aynı adreste bulunma halinin, tebligatı geçerli kılmaya yeterli olduğunun göstermektedir.

VUK'un 94. maddesi 3. Fıkrası ile Tebligat Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan düzenlemelerde; tebligatın, muhatabın iş yeri adresinde bulunmaması ve evde meslek - sanat icrasını gerçekleştirenlerin adreslerinde bulunmaması halinde tebliğin, memur ya da müstahdemlere yapılacağı konusunda aynı yönde hareket edildiği anlaşılmaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken en önemli husus; Tebligat Kanunu'nun ilgili maddesinde "*meslek veya sanatını evinde icra edenler*" belirtilmiş olup, evinin dışında meslek ve sanatını icra eden ticaret erbablarına veya tüzel kişilere değinilmemiştir.

Tebliğin mükelleflerin kanuni temsilcilerine ve vekillerine yapılmasına ilişkin düzenlemelere her iki kanunda da aynı şekilde yer verilmiş olup, vekilin bulunması halinde; asil gerçek/tüzel kişilerin bizzat kendilerine yapılmış olan tebligatların, iki kanun açısından da usulsüzlüğü söz konusu olacaktır.

Yabancı memlekette mukim olan kişilere yapılacak tebligata, Tebligat Kanunu'nun 25 ile 27. maddelerinde; VUK'un 97. maddesinde ayrıntılı bir şekilde aynı hususlarda yer verilmiştir.

Tebliğat Kanunu'nun 18. maddesinde; kendisine tebliğ olunacak muhatabın; otel, hastane, tedavi veya istirahat evi, fabrika, mektep, talebe yurdu gibi içine serbestçe girilemeyen veya aranmanın kolayca bulunması mümkün olmayan bir yerde

---

<sup>267</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 1218.

<sup>268</sup> Mustafa ALPASLAN ve Mustafa SAKAL 2015, age. s. 11.

bulunması durumunda; tebliğin yapılmasını o yeri idare eden veya muhatabın bulunduğu kısmın amirinin muktedir olduğu, bunlar tarafından muhatabın derhal buldurulması veya tebliğin mümkün olmaması halinde; tebliğin kendilerine yapılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. VUK'ta bu yönde bir düzenleme yer almadığından, mali tebliğlerde de Tebligat Kanunu'nun 18. maddesi uygulanmaktadır.

Ceza İnfaz Kurumlarında bulunanlara yapılacak tebliğlere, Tebligat Kanunu'nun 19. maddesinde yer verilmiş olup, bu düzenlemeye göre, bu kurumlarda bulunanlara ait tebliğlerin yapılmasını, bunların bulunduğu kurum müdür veya memurunun temin etmesi gerekmektedir. VUK'ta bu hususa ilişkin düzenleme bulunmadığından, mali tebliğlerde de aynı hükümler uygulanacaktır. Ancak Medeni Kanun'un 407. maddesinde de belirttiği üzere, bir sene veya daha uzun süreli hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile mahkum olan her reşitin kısıtlanacağı ve kısıtlanmış olan bu kişiler için vasi atanacaktır. Bu halde, bu kişiler hakkında verilmiş olan cezalandırmaya ilişkin hükmün kesinleşmiş olması gerekmekte ve bu kısıtlılara vasi atanmış olması halinde; yapılacak tebligatlar, Tebligat Kanunu'nun 19. maddesinde de belirtildiği üzere ilgilinin kendisine değil; kanunî temsilcisi olan vasisine yapılması gerekmektedir. Hakkında cezalandırma yönünde tesis edilmiş olan karar henüz kesinleşmemişse ya da cezalandırma süresi 1 yıl veya daha süreli yönde hüküm altına alınmamışsa yapılacak olan tebligat, yine aynı kanunun aynı maddesi hükmü uyarınca tatbik olunur.

Tebligat Kanunu'nun 12. ve 13. maddelerinde, VUK'un ise 94. maddesinin 2. fıkrasında da ticarethaneler ve tüzel kişilere yapılacak tebliğlere yer verilmiştir. İki kanunda da yer verilen aynı düzenlemelerde, ticarethanelerde ve tüzel kişilerde yetkili temsilcilerine yapılması gerektiği, muhatap şirket yetkili temsilcisinin tebliğ esnasında, ne sebeple olursa olsun, iş saatlerinde iş yerinde bulunmaması halinde; tebligatın o esnada iş yerinde bulunan memur ya da müstahdemlerinden birine yapılabileceği düzenlenmiştir.

#### **3.2.4. Tebliğ Usulleri Açısından Karşılaştırma**

Her iki kanun açısından tüm tebliğ usulleri incelendiğinde genel hatları itibariyle; kanunların, tebliğe ilişkin hükümleri benzerlik göstermektedir. Ancak, bilhassa muhatabın adresinde bulunamaması halinde gerçekleştirilecek işlemler ile



ilgili önemli farklılıklar bulunduğunu yukarıda açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılmış olan güncel değişiklikler de dikkate alınarak, kanunlar arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ele alınacak, VUK'un uygulanamadığı durumlarda Tebligat Kanunu'nun uygulanabilirliği hususu açıklanmaya çalışılacaktır.

### 3.2.4.1. Posta Yolu İle ve Memur Vasıtasıyla Tebligat

Gerek Tebligat Kanunu gerekse VUK'a göre çıkartılacak tebligatlar kural olarak Posta ve Telgraf Teşkilatı aracılığıyla yapılır. Tebligat Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilmiş olan tüm kurum ve kuruluşlar tarafından çıkartılacak her türlü tebligatın (elektronik tebligatlar da dahil olmak üzere) PTT Genel Müdürlüğü veya memur aracılığıyla yapılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. VUK'un 93. maddesinde ise tahakkuk fişi haricinde, vergilendirmeye ilişkin tüm yazıların gerçek veya tüzel kişilere posta yolu ile alındı belgeli, taahhütlü olarak tebliğ edileceği düzenlenmiştir.

Tebligat Kanunu'nun "*Tebliğ mazbatası*" başlıklı 23. maddesinde;

*"Tebliğ bir mazbata ile teşvik edilir. Bu mazbatanın:*

- 1. Tebliği çıkaran merciin adını,*
- 2. Tebliği isteyen tarafın adını, soyadını ve adresini,*
- 3. Tebliğ olunacak şahsın adını, soyadını ve adresini,*
- 4. Tebliğin mevzuunu,*
- 5. Tebliğin kime yapıldığını ve tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise o kimsenin adını, soyadını, adresini ve 22 nci madde gereğince tebellüğe ehil olduğunu,*
- 6. Tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığını,*
- 7. 21 inci maddedeki durumun tahaddüsü halinde bu hususlara mütaallik muamelenin yapıldığını, adreste bulunmama ve imtina için gösterilen sebebi,*
- 8. Tebligatın adres kayıt sistemindeki adrese yapılması durumunda buna ilişkin kayıt,*
- 9. Tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzasını, ihtiva etmesi lazımdır."* haliyle belirtilmektedir.

Bu duruma ilişkin VUK'ta açık bir hüküm yer almadığından Tebligat Kanunu'nda yer alan hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Tebligat Kanunu'nda, tebligatın memur vasıtasıyla yapılmasına bu kanunun 2. maddesinde yer verilmiş, düzenleme ile memur aracılığıyla yapılacak tebligat ancak dört şekilde söz konusu olabilmektedir. Bunlar: Tebliğin konusu olan olayla ilgili kendi kanunlarında özel hükümlere yer verilmiş olması, kanunda yer verilmiş olan

kamu kurum ve kuruluşlarından aynı yerde yer alanlar arasında veya kurum ve kuruluşlarda bulunan kişilere tebliğ yapılması ve gecikmesi durumunda bir zarar meydana geleceğinin fark edilmesi veya ertelenmesi durumlarıdır.<sup>269</sup> VUK'ta ise, memur aracılığıyla yapılacak tebliğ, 107. maddede düzenlenmiştir. Kanunun bu maddesinde; Maliye Bakanlığının, yapılacak tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya yetkili olduğu düzenlemesine yer verilmiştir. Memur tarafından yapılacak tebliğlerde; posta yolu ile yapılacak tebliğlerde yer verilmiş olan usul ve esaslara riayet edilmesi gerekmektedir.

Kanunun 107. maddesinden de anlaşıldığı üzere, memur tarafından yapılacak tebligatların, makam yönünden sınırlı olmak kaydıyla sadece yetkinin Maliye Bakanlığına bırakıldığı ve sayma suretiyle yer verilmediğinde; hükmün uygulanması, ilgili Bakanlığının takdirine bırakılmıştır. Tebligat Kanunu'nda ise, makam yönünden herhangi bir sınırlama söz konusu olmazken; memur aracılığıyla yapılacak tebligatların, belli şartlara bağlandığı ve bu şartlardan birinin gerçekleşmesi halinde, bu tebliğ usulünün söz konusu olabileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Tebligat Kanunu'nun 8. maddesi ile VUK'un 102. maddesinin ilk fıkrasında, tebliğ evrakının tarih ve imza konulmak suretiyle ilgisine teslim edileceği ve nüshalarının düzenleneceği belirtilmiştir. Bu yönden iki farklı kanunun ilgili maddeleri aynı düzenlemeleri içermektedir. VUK'ta ayrıca; muhatabın imza edebilecek durumda yazı bilmemesi veya herhangi bir sebeple imza edebilecek durumda bulunmaması halinde; sol elin baş parmağı bastırılarak tebliğ yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak kanun maddesinde, muhatabın iki elinin de olmaması veya sol elin baş parmağının bulunmaması halinde tebliğin ne şekilde yapılabileceği hususunda bir hususa yer verilmemiştir. Tebligat Kanunu'nun 24. maddesinde bu hususa ayrıntılı olarak yer verilmiş; muhatabın sağ elinin baş parmağının bulunmaması halinde yine sol elin başka bir parmağının bastırılacağı, sol elin bulunmaması halinde sağ elinin baş parmağının bastırılacağı, sağ elin baş parmağının bulunmaması halinde diğer parmaklardan birinin bastırılacağı, her iki elinin de bulunmaması halinde tebliğ edilecek evrakın muhatabın kendisine verileceği, bu hususun da tebliğ evrakında açıkça belirtilerek hazır bulunan şahsa imza ettirileceği, hazır bulunan komşu şahısların okur yazar olmaması veya imzadan imtina etmesi halinde tebliğ memuru

---

<sup>269</sup> Ahmet OZANSOY 2013, age. s. 6.

tarafından o yerde bulunan mahalle veya köy muhtarı, ihtiyar heyeti üyelerinden biri veya bir zabıta memuru davet edilmek üzere tebligatın bu kişiler huzurunda yapılması yönünde düzenleme yapılmıştır. Vergi usul Kanunu'nda yer almayan Tebligat Kanunu'nda yer alan bu düzenlemeler, vergilendirmeye ilişkin tebligatlarda Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Ayrıca ücret ve masrafın ödenmesine ilişkin düzenlemeye Tebligat Kanunu'nun 5. maddesinde yer verilmiş, bu düzenlemeye göre, yine aynı kanunun 3. maddesinde PTT Genel Müdürlüğüne belirlenecek tarifede, yazılı posta ücretlerini veya dördüncü madde uyarınca verilmesi zorunlu masrafları, aksine bir hükme rastlanmadıkça tebliğin yapılmasını isteyen peşin olarak ödemesi gerektiği düzenlenmiştir. VUK'ta, tebligat ücreti ve masraflarının yer aldığı bir kanun hükmü bulunmamakta, bu konuda da Tebligat Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

VUK'un tebliğ hükümlerinde tebligatın gerçekleştirilme zamanının ne zaman olacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Tebligat Kanunu'nun 33. maddesinde adli tatil ve resmî tatil günleride dahil olmak üzere yapılan tebligatın da geçerli olacağı belirtilmiştir. Tebligat Kanunu'nda; tebligatın yapılmasına, süre yönünden herhangi bir kısıtlama getirilmesi yerine; özellikle resmî ve adlî tatil günlerinde de tebligat yapılacağı belirtilmiştir. Bu sebeple, mesai saatleri içinde ve dışında, gece ve gündüz, resmî tatil günlerinde, dinî ve millî bayramlarda, adlî tatilde tebligat yapılabilir.<sup>270</sup>

VUK'ta, tebligatın zamanına dair her hangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olup, 5604 Sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunda, malî tatil uygulamasına ayrıca yer verilmiştir.

5604 Sayılı Kanunun ilk maddesinin ilk fıkrasında,

*"...her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanacağı, haziran ayının son gününün tatil olması halinde, malî tatilin Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar."*

İkinci fıkrasında,

*"...son günü malî tatile rastlayan sürelerin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır..."*

---

<sup>270</sup> Timuçin MUŞUL 2013, age. s. 81.

Üçüncü fıkrasında,

*“...VUK hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıtları, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.”*

Beşinci fıkrasında ise,

*“...tatil süresince vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç bilgi isteme taleplerinin mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmeyeceği, ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde sürenin malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.”* haliyle hüküm altına alınmıştır.

İstisna olarak düzenlenmiş olan aynı kanun maddesinin yedinci fıkrasında ise, *“özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz.”* hükmü yer almaktadır.

Dava açma süresi yönünden, malî tatil uygulamasının bu süreyi etkileyeceği belirtilmişse de; kanun yollarına başvuru sürelerini etkileyip etkilemeyeceği yönünde bir mevzuat düzenlemesi ve içtihat birliği bulunmamaktadır. Danıştay, temyiz edilmek suretiyle önüne gelen bir uyuşmazlıkta,

*“...değınilen düzenlemelere göre, mükelleflerin vergiyle ilgili işlemlerini takip eden 3568 Sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarına yoğun şekilde ihtiyaç duyulan dönemlerde, bu meslek mensuplarının yeterli ölçüde dinlenmelerinin temin edilmesi amacıyla öngöröldüğü anlaşılan malî tatil süresince, 5604 Sayılı Kanunda açıkça vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin işlemeyeceği kurala bağlanmış iken, benzer şekilde bir hükmün öngörölmediği temyiz başvurusuna ilişkin sürenin de işlemeyeceği sonucuna ulaşmaya olanak bulunmamaktadır.”* gerekçesi ile her yılın 1-20 Temmuz tarihleri arasında geçerli olan malî tatil süresince olağan kanun yoluna başvuru süresinin işlemeye devam edeceğini belirtmiştir.<sup>271</sup>

<sup>271</sup> Temyiz isteminin süre aşımı nedeniyle reddine dair Danıştay 4. D. 30.12.2016 gün ve E. 2016/20767, K. 2016/7980. Bu kararın karşı oy yazısında, *“davanın devamı niteliğinde olan temyiz başvurularının da 5604 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen hükümleri uyarınca değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.”* Benzer nitelikte karar için bakınız: Danıştay 3. D. 05.10.2017 gün ve E. 2017/2008, K. 2017/6634. (UYAP, E.T: 05.09.2017)

#### 3.2.4.2. Bilinen Adresler

Tebliğat Kanunu'nun 10. maddesinde, "*tebliğat, tebliğ yapılacak şahsa, bilinen en son adresinde yapılır*" haliyle düzenlenmiştir. Maddenin 2. fıkrasında;

*"Bilinen en son adresin tebliğata elverişli olmadığı anlaşılması veya tebliğat yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilir ve tebliğat buraya yapılır."* hükmüne yer verilmiştir.

Burada ilk amaçlanan; muhatap tarafından bildirilmiş bir adres varsa; öncelikli olarak buraya, belirtilmiş olan adrese tebliğat yapılamaması halinde; Nüfus Vatandaşlık İşlerinde yer alan adrese tebliğat yapılacağı belirtilmiştir.<sup>272</sup> İlgilinin, Nüfus Vatandaşlık İşleri adres kayıt sisteminde de adresinin bulunmaması halinde, adresi meçhul sayılarak Tebliğat Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca ilan tebliğ yoluna gidilebilecektir. 6099 Sayılı Kanun ile amaçlanan husus; adres kayıt sisteminde muhatabın adresine rastlanılması halinde, adresin meçhul sayılmasının ve yeniden adres araştırmasının söz konusu olamayacağıdır. Bu düzenlemeyle Tebliğat Kanunu'nun 28. madde hükmünün uygulama alanı daraltılmış olup ancak istisnâ hallerde uygulanabilecek hale gelmiştir.<sup>273</sup>

#### 3.2.4.3. Muhatabın Adreste Bulunmaması ve Adresten Geçici Olarak Ayrılma

Tebliğat Kanunu'nun 20. maddesinde düzenleme alanı bulmuştur. Madde hükmüne göre,

*"...kendisine tebliğ yapılacak kişinin muvakkaten başka yere gittiği belirtirlerse, keyfiyet ve beyanda bulunanın adı ve soyadı tebliğ mazbatasına yazılarak altı beyan yapan tarafından imzalanır ve tebliğ memuru tebliğ evrakını bu kişilere verir. Bu kişiler tebliğ evrakını kabule mecburdurlar. Kendisine tebliğ yapılacak kimsenin muvakkaten başka bir yere gittiğini belirten kimse, beyanını imzadan imtina ederse, tebliğ eden bu beyanı şerh ve imza eder. Bu durumda ve tebliğ evrakının kabulden çekinme halinde tebliğat, 21. maddeye göre yapılır. Bu maddeye göre yapılacak tebliğatlarda tebliğ, tebliğ evrakının verildiği tarihte veya ihbarname kapıya yapılandırılmış sabu tarihten itibaren onbeş gün sonra yapılmış sayılır."* düzenlemesine yer verilmiştir.

<sup>272</sup> Ahmet Cemal RUHİ 2013, age. s. 71.

<sup>273</sup> Timuçin MUŞUL 2013, age. s. 125.

28/11/2017 tarih 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 17. Maddesi ile getirilmiş olan değişiklik evvelinde VUK'un 102. maddesinde, muhatabın adreste geçici olarak bulunmaması hali ayrıca düzenlenmişti. Bu düzenleme ile, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak; altının, beyanı yapana imzalatılacağı belirtilmekte idi. VUK'un 102. maddesinin önceki haliyle Tebligat Kanunu'nun, geçici olarak adreste bulunamama halinde, düzenlemeler karşılaştırıldığında; birbirinden tamamen farklılıklara rastlanmakta idi.

28/11/2017 tarih 7061 Sayılı Kanun'un 17. maddesi ile yapılmış olan değişik ile tebliğ yapılacak muhatabın adresinde bulunamaması ile muvakkaten ayrılmaları birbirinden ayırmaksızın “...tebliğ yapılacak kişinin/olanların adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar)...” haliyle bir bütün olarak belirtmiştir. Bu düzenleme ile VUK'un 101. maddesinin 1. fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde, belirtilen işyeri adresine yapılacak aynı maddenin (3) numaralı bendinde, belirtilen adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresi bulunanlara tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunmaması durumları dikkate alınarak ikili ayrıma gidilerek düzenlenmiştir. VUK 102. maddesinin bu düzenlemesiyle; gerek işyeri adresine gerekse yerleşim yeri adresi, adres kayıt sisteminde bulunanlara yapılacak tebliğde;

*“...tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir...”* ancak burada tek fark yerleşim yeri adresinde tebliğ yapılacak olanların tebliğ evrakının idareye iadesinden sonraki süreçte uygulanacak olan metodudur. Bu sürece, tebliğ imkansızlığı başlığı altında ayrıca yer verilecektir.

#### **3.2.4.4. Tebligatın İmkânsızlığı ve MuhatabınTebellüğden İmtina Etmesi**

Bu başlık altında anlatmaya çalışacağımız hususlar Tebligat Kanunu'nun 21. maddesinde açıklanmıştır. Kanun maddesinde;

*“Kendisine tebligat yapılacak kimse veya Tebligat Kanunu uyarınca tebligat yapılabilecek kimselerden hiç biri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar*

heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve teslim 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 kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.

Gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatap o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memurutebliğ olunacak evraki, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve teslim edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırır. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.” düzenlemesiyle yer verilmiştir.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere;

- Kendisine tebligat yapılacak kimse veya Kanunen tebligat yapılabilecek kimselerden hiç birinin gösterilen adreste bulunmaması,
- Bu kişilerin resmi evrakı almaktan kaçınmaları,
- Gösterilen adresin ilgilinin Nüfus Vatandaşlık İşleri adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatabın o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılması hali,
- Adresini değiştiren kişinin yeni adresini beyan etmediği ve adres kayıt sisteminde hiçbir şekilde adresine de rastlanılmadığı halde (Tebliğat Kanunu madde 35/2) kapıya yapıştırma usulünün kabul edildiği ve bu tarihin tebliğ tarihi sayıldığı açıktır.

VUK'un 102. maddesinin 4 ve 5. fıkrasına göre ise, yerleşim yeri adresinde tebliğ yapılacak olanların/kişilerin bu adreste bulunamaması durumunda ise, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edecek ve tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılacaktır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse; tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Ve 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 sayılacaktır.

Anlaşılacağı üzere, VUK'ta 7061 Sayılı Kanun değişikliği ile yerleşim yeri adresinde ikinci defa tebliğ yapılacak kişinin bulunmaması halinde, daha öncesinde bu kanun içerisinde yer almayan, kapıya pusula yapıştırma yoluyla tebliğin geçerli olacağı usulü getirilmiştir. Bu durumda, her iki kanunda da, kapıya pusula yapıştırma usulü kabul edilmişse de, uygulanması yönünden bazı farklılıklara rastlanılmaktadır. Gerçekleştirilmiş olan değişiklik ile VUK'ta adresten muvakkaten ayrılma veya sürekli ayrılma birbirinden ayırmazken, Tebligat Kanunu'nun 20. maddesinde, muvakkaten olarak ayrılmalar düzenlenmiş; 21. maddesinde ise sürekli ayrılma haline yer verilmiştir. Ayrıca, muhatabın muvakkaten başka yere gittiğini beyan edecek Tebligat Kanunu'nun; 13, 14, 16, 17 ve 18. maddelerinde belirtilen şahıslar ayrı ayrı sayılmış olmasına rağmen VUK'ta böyle bir ayrıma gidilmemiştir.

VUK'ta, muhatabın resmi evrakı almaktan kaçınması durumu ve adresinde bulunamaması durumuna ayrı ayrı yer verilmişken, Tebligat Kanunu'nda bu iki durumda izlenecek usul ve esaslar aynıdır. VUK hükümlerine göre, muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusulanın tebligatın yapıldığı adresin kapısına yapıştırılması gerekmektedir. Memur, tarafından bu durum tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir, tebliğ olunacak evrak tebliği yaptıran idareye teslim edilir. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Tebligat Kanunu'nda; resmi belgeyi almaktan kaçınma, muhatap adına tebliğ yapılabilecek olanlar da nazara alınarak yer verilmiş olmasına karşın; 28/11/2017 tarih 7061 Sayılı Kanun ile de herhangi bir değişiklik olmamış; sadece VUK'ta, muhatabın tebellüğden imtina durumu belirtilmiş, muhatap adına evrak tebliğ almaya yetkili kılınanların tebellüğden imtina etmesi durumuna dair bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergi hukuku açısından; muhatap dışındaki kimselerin, tebellüğden imtina etmesinin hukukî bir sonucu bulunmamaktadır.<sup>274</sup>

---

<sup>274</sup> Memduh ASLAN (2014), "Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu", *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 10, Sayı 112, Ankara, s. 12.



Tüm bu açıklanmaya çalışılan hususlar doğrultusunda; muhataba hiçbir şekilde ulaşılamaması ve muhatabın imzadan imtina etmesi durumunda VUK'taki tebliğ hükümlerinde yer alan düzenlemeler uygulanacaktır.

#### 3.2.4.5. İlanen Tebligat

7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 28, 29, 30 ve 31. maddelerinde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ise 103, 104, 105 ve 106. Maddelerinde; tebliğin ilan yolu ile yapılacağına dair hükümlere ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

Öncelikle Tebligat Kanunu'nda yer verilmiş olan; ilanen tebliğ hükümlerini açıklayacak olursak; Kanunun 28. maddesinde de belirtildiği üzere, bu yola başvurulması için, tebligat yapılabilecek kimselerin aynı kanunun diğer hükümleri uyarınca, kendisine tebligat yapılamamış olması ve ikametgâh adresi ile mesken veya iş adresinin bulunmaması, neticesinde adresin meçhul olması gerekmektedir. İlanen tebliğ yolu ile tebligat yapılması en son başvurulması gereken yoldur. Gerçek veya tüzel kişilerin adreslerinin tespitine olanak bulunamayan hallerde son başvuru yolu olarak; ilan yoluyla tebligata başvurulur. Gerçek veya tüzel kişilerin bilinen veya bu kişiler tarafından, tebligat yapmaya yetkili kurumlara bildirilen adreslerde tebligat yapılamaması, adres kayıt sisteminde de bir adres bulunamaması ve adres araştırmasından da bir adres tespit edilememesi halinde, ilan yoluyla tebligat yapılması gerekecektir.<sup>275</sup> Adresin bilinmemesi halinde, keyfiyet tebliği yapacak memur tarafından mahalle veya köy muhtarına şerh verdirilmek suretiyle tesbit ettirilecektir.

VUK uyarınca durumu inceleyecek olursak; 28/11/2017 tarihli 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılmış olan değişiklik ile ilanen tebligat yapılabilecek haller değiştirilmiş,

- “1. Muhatabın bu Kanunun 101. maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,*
  - 2. Bu Kanunun 101. 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...”*
- hususlarına ayrıca yer verilmiştir.

---

<sup>275</sup> Recep AKCAN ve Hakan ALBAYRAK 2014, age. s. 52.

İlanın ne şekilde yapılacağıın yer verildiği Tebligat Kanunu'nun 29. maddesinde, ilanın muhatabın öğrenmesine en emin bir şekilde ulaşılabileceği beklenen ve varsa tebliği yapan yetkili makamın bulunduğu yerde çıkartılan birer gazetede ve ayrıca elektronik ortamda yapılacağı; tebliğ olunacak evrak ile ilan suretinin tebliği çıkaran ilgili makamın herkesin kolayca görebileceği bir yerine de asılacağı hususları belirtilmiştir. Bu durumdan ayrı olarak; gerekmesi halinde, ikinci defa ilan yapılmasına karar verebilebileceği, iki ilan arasındaki zamanın bir haftadan aşağı olmayacağı, yine gerekmesi halinde ikinci ilanın yabancı memleket gazeteleriyle de yaptırılabilceği belirtilmiştir.

İlanen tebligatın şekli VUK'un 104. maddesi ile tebliğ konusunun her biri için ayrı ayrı olmak kaydıyla maktu değerine göre belirlenmiş, belirlenmiş olan bu parasal miktara göre, sadece ilanın yer alacağı pano ve yerel gazete hem ilan panosu hem yerel ve hem de ulusal gazetede yer alacak şekilde 3 farklı metod belirlenmiştir. İlan yazısının bir sureti ise, mükellefin bilinen son adresinin bulunduğu yer muhtarlığına gönderilir. Ancak Tebligat Kanunu'nda herhangi bir parasal sınırlamaya yer verilmediği gibi, ilanın ıtılması en kolay halinin, yerel gazetede ilan edileceği düzenlemesine yer verilmiş, burada bilinen en son adresin bulunduğu muhtarlığa gönderilmesine dair bir usule yer verilmemiştir.

İlanın içereceği kayıtlara, Tebligat Kanunu'nun 30. maddesinde yer verilmiştir. Bu madde hükmü uyarınca;

*"...ilanda, alakalıların ad ve soyadları, işleri, ikametgâh veya mesken yahut iş yerleri, tebliğ olunacak evrak muhteviyatının hulasası, tebliğin anlaşılabilir şekilde mevzuu, sebebi, ilanın hangi merciden verildiği, ilan daveti tazammun ediyorsa nerede ve ne için, hangi gün ve saatte hazır bulunulacağı yazılmak lazımdır."*

haliyle belirtilmiştir. 213 Sayılı VUK'un; ilanın içeriğine ilişkin, 105. maddesindeki düzenlemede ise; ilanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle, gerçek kişi ise adı, tüzel kişilerde unvanı yazılır. Ve ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde, ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri ile kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı hususlarına yer verilmiştir.

Tebligat Kanunu'na göre; ilanen tebliğde, tebliğ tarihinin, son ilan tarihinden itibaren yedi gün sonra yapılmış sayılacağı; ilanen tebliğe karar veren makamın, 15 günü geçmemek üzere, gerekliliğine göre daha uzun bir zaman verebileceği

belirtilmiştir. Kural olarak, ilanen tebliğ, ilanının asıldığı ve gazetelerde yayımlandığı tarihlerden sonuncusu hangisi ise o gün<sup>276</sup> dikkate alınacaktır. VUK uyarınca, ilan üzerine yetkili makama bizzat veya vekaleten başvurulara, yerinde, bu makam ve mercilere o esnada adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılacağı belirtilmektedir. İlan tarihinden başlamak üzere bir ay içinde ilanı yapan ilgili makama başvuru yapmamış ve adreste bildirmemiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Bu durumda ilan tarihi, ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün olarak kabul edilmektedir.

Yukarıdaki iki kanun arasındaki karşılaştırmadan da anlaşılacağı üzere, ilanen tebliğe ilişkin hükümlerin, iki kanunda farklı farklı düzenlenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu sebeple, vergilendirmeye konu işlemlerde, ilanen tebligatın kendine münhasır olan VUK havi hükümleri uyarınca yapılması gerekmektedir. Nitekim Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay da bu doğrultuda kararlar vermektedir.

#### **3.2.4.6. Elektronik Ortamda Tebliğ**

11.01.2011 tarihinde yapılmış olan düzenleme neticesinde Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesinde, e-tebligat usulü uygulanmaya başlamıştır. Kanunun bu maddesinde, belirtilmiş olan şirketlere, yine bu madde de sayılmış olan kamu kurum kuruluşları ile yazılı olan mesleklere haiz kişiler ile STK'lara, elektronik yolla tebligat yapılması zorunlu olduğu düzenlenmiş ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların yönetmelikle belirleneceği belirtilmiş olup, Adalet Bakanlığınca yayınlanmış olan 19.01.2013 tarihli Elektronik Tebligat Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. E-tebligat düzenlemesi, VUK'a ise 23.10.2010 tarihli Kanun ile getirilmiş bu Kanunun 107/A maddesinde uygulama alanı bulmuştur. Kanunun ilgili maddesinde e-tebligat yapılmasının zorunlu olduğu kişiler belirtilmemiş; kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimseler denilmekle yetinilmiştir. Bu hususta Maliye Bakanlığınca verilen yetki uyarınca hazırlanmış olan 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği<sup>277</sup> ile, Kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde

<sup>276</sup> Ejder YILMAZ ve Tacar ÇAĞLAR 2013, age. s. 565.

<sup>277</sup> R.G. 27.08.2015, S. 29458.

vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç), isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler, elektronik tebligat yapılacak kişiler olarak sayılmıştır. 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile e-tebligat yapılması zorunluluğu getirilen açıklananlar vergi mükellefiyetleri türüne göre belirlenmiştir.

Vergisel işlemlere ilişkin elektronik tebligata ilişkin düzenleme yapılmış olmasına rağmen, Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanması gereken, vergi mahkemesine ilişkin yargı mercileri tarafından çıkartılacak tebligatlar 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesi ve bu kanun mucibince düzenlenmiş olan Elektronik Tebligat Yönetmeliği uyarınca; e-tebligat yapılması gerekmektedir. Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesinin 4. fıkrasında, elektronik yolla tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağına yer verilmiş olup, bu düzenlemeye 456 Sıra No'lu Genel Tebliğde de yer verilmiştir. VUK'un 456 Sıra no'lu Genel Tebliği ile bu sisteme girmesi zorunlu olanlardan tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için cezaî müeyyidelere yer verilmişken, Tebligat Kanunu'nda, bu şekilde bir cezaî müeyyideye yer verilmemiştir. Yukarıda kararına yerilmiş olan DVDDK'de, Genel Tebliğ ile getirilen bu düzenlemeye karşı açılan dava sonucu, Danıştay bu hükmü hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir.<sup>278</sup>

Elektronik Tebligat Yönetmeliği uyarınca, hizmetten faydalanacak ilgiliye, e-tebligata elverişli kayıtlı elektronik posta adresi verilir, ilgili e-tebligat adresine, güvenli elektronik imzası kullanılarak veya hizmet sağlayıcı tarafından verilmiş olan parola ve şifre kullanılmak suretiyle kayıtlı bulunan telefon numarasına gönderilecek kısa mesajda belirtilen tek kullanımlık şifrenin girilmesiyle birlikte erişim sağlanmaktadır. 456 Sıra No'lu Genel Tebliğe göre Tebligat Kanunu'nda bilinen adreslere yer verilmemiş, ancak VUK'un 101. maddesinde bilinen adreslere yer verilmiştir. 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla toplamda 412 değişikliğe gidilmiş ve işi bırakma halinde vergi dairelerine yapılacak bildirimlerde, vergi mahkemesinde açılacak olan davalarda dava dilekçelerinde, sunulacak olan cevap dilekçelerinde ve buna benzer kurum ve kuruluşlara sunulacak olan belgelerde yer verilmiş olan adresler bilinen adres

---

<sup>278</sup> DVDDK 08.11.2017 gün E. 2017/618 K. 2017/521. (UYAP, E.T: 15.03.2018).

olmaktan çıkarılarak mükelleflerin Merkezî Nüfus İdare Sistemi (MERNİS) kayıtlarında bulunan yerleşim yeri adresleri bilinen adresler arasına dahil edilmiştir.

Her iki kanunda da bilinen adres kavramına aynı şekilde yer verilmiştir. Ancak, iki kanunun birbirinden ayrıldığı temel nokta bilinen bu adreslere tebligat yapılamadığı durumda kendini göstermekteydi. Tebligat Kanunu kapsamında bilinen adreslere tebliğ yapılamadığında ilgilinin adres kayıt sisteminde yer alan en son adresi bilinen adres olarak kabul edilerek bu adrese tebligatın yapılması gerekmektedir. VUK'a göre de 7061 Sayılı Kanun değişikliği yapılmadan önce, muhatabın adresinin hiçbir şekilde bilinmemesi halinde yapılacak tebligatın ilan yoluyla yapılacağı düzenlenmesi yoluna gidilmekteydi. Yeni düzenleme neticesinde, MERNİS (Merkezî Nüfus İdare Sistemi) adresine de bilinen adresler içerisinde yer verilmiş ve ilan tebligat yapılabilmesi için ilgilinin adres kayıt sisteminde adresinin bulunmaması yeterli görülmüştür.

#### **3.2.4.7. Usulsüz Tebligatın Sonuçları**

Usulsüz tebligata ilişkin, Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinde;

*"Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılacaktır. Bu durumda muhatabın beyan ettiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir."* hükmüne yer verilmiştir.

Ancak VUK'ta usulsüz tebligata ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Sadece, VUK'un 108. maddesinde, tebliğ edilen belgede hata olması halinde tebliğ hükmünün akıbetine dair bir açıklama yapılmıştır. Açıklamaya çalıştığımız nedenle, usulsüz tebligatın söz konusu olması halinde, Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerinde bulunan 32. maddesi uygulama alanı bulacaktır. Bu hususa ilişkin açıklamalar ikinci bölümde yer alan *"tebliğ usulünde hata"* başlığı altında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

## SONUÇ

Türk Vergi Hukukunda, vergilendirme sürecinde; vergiyi doğuran olayın oluşması ve hukuki durumunun gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkması, idari işlem olan verginin tarh edilmesi ile bu vergilendirmeyi ilgilendiren tüm hüküm doğuran hususların ilgili makamlar tarafından kanunlarda belirtildiği şekilde muhatabına yazılı belgeyle bildirme ve belgelendirme aşaması olan tebliğ süreci vergilendirmenin en önemli aşamalarından biri olarak yer almaktadır. Tüm bu idari işlemlerin vergi hukukunda vergi mükellefleri ve kamu idaresi yönünden kanundan doğan hakların kullanılması yönünden çok önemli bir yere sahip olduğu kuşku götürmez bir gerçektir. Aslında tüm bu hakların ve kanunlar mucibinde doğacak yetkilerin kullanılmasında ilk aşama olacağı açıkça anlaşılmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda 5 aşamadan oluşan bu vergilendirme sürecinde kendisine vergi borcu yüklenmiş olan gerçek veya tüzel kişinin söz konusu idari işlem açısından yazılı belge ile bilgilendirilmesinin, bunun neticesinde itiraz ve dava haklarını kullanabilmesi adına anayasal hakkını kullanabilmesi açısından tebliğ hususu önemlidir. Kamu idareleri yönünden ele alınacak olursa; kamu alacaklarının Vergi Usul Kanunu'nun zamanaşımı başlıklı 113. ve 114. maddeleri uyarınca vergi alacağının ortadan kalkmaması amacıyla bu alacakların kesinleştirilmesi ve devletin alacağını zamanında tahsil etmesi amaçlanmaktadır. Ancak uygulamada zamanaşımı sürecinden sonra da kamu idarelerinin zamanaşımına uğramış alacaklar yönünden de usulsüz tebligat çıkartmak suretiyle kamu alacağını tahsil etme yoluna başvurduğu anlaşılmaktadır. Kamu idareleri tarafından yapılan bu usulsüz tebligatlar, zamanaşımı süresi içerisinde kendi özel kanunu olan Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılabildiği gibi bu kanun dışına çıkılarak Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanması suretiyle de yapıldığı görülmektedir.

Vergi Hukuku uyarınca idari işlemlerin sonuç doğurabilmesi adına tebliğin usul ve hukuka uygun bir şekilde, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen zamanaşımı süresinde yine aynı kanunun 93. ve 110. maddeleri arasında yer alan tebligat hükümlerine göre yapılması gerekmektedir. Vergi idareleri tarafından çıkartılacak

tebligatlarda, öncelikle bu kanun hükümlerinin uygulanması gerekmekte, kendi özel kanununda hüküm olmayan durumlarda Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde yer alan "Diğer Mali Tebligat" başlıklı kanun hükmü uyarınca tebligat yapılacaktır. Vergi hukukundan kaynaklı dava yoluna gidilmiş olan hukuki uyuşmazlıklardan anlaşıldığı üzere, vergi idaresi tarafından düzenlenmiş olan tebliğ zarfında yer alan hatalar ile tebliği çıkartmaya yetkili makamın Vergi Usul Kanunu dışında yer alan mevzuatlar uyarınca; tebliğ yoluna gitmesi sorunlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Vergi mahkemelerinin önüne gelen davalarda, davanın esasına girmeden evvel tebliğ usullerinin hatalı uygulanmasından kaynaklı, bu davaların büyük çoğunluğunun usulsüz tebligat sebebiyle idari işlemin iptali yönünde karara bağlandığı ve çoğu zaman vergi/ceza ihbarnameleri ve ödeme emirlerinin vergi alacakları yönünden zamanaşımına uğradığı, kamu zararına sebebiyet verdiği anlaşılmaktadır. Vergi hukukundan ve yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlardan da anlaşıldığı üzere; tebliğin hatalı yapılmış olması aslında tebliğ evrakını geçersiz kılacağından tahakkuk eden borcun zamanaşımına uğramamış olmaması halinde tebliğ evrakı içeriğinde yer alan vergi alacakları yönünden düzenlenmiş olan evrakları geçersiz hale getirmediğinden, vergi idaresi tarafından süresi dolmadan tekrar tebliğ edilebilmektedir. Söz konusu tebliğ belgesinin içeriğinde yer alan vergisel işleme konu belgede, bir hata bulunması halinde; zamanaşımına uğraşamamış olması kaydıyla tekrar esasa etkili şekil hataları giderilerek yeniden usulüne uygun tebligat gönderilebilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin hükümlerinde 2017 yılında 7061 Sayılı Kanun'la bir takım değişiklik ve düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemelerde öncelikli olarak ilgililerin bilinen adresleri arasında MERNİS (Merkezi Nüfus İdare Sistemi) adresine yer verilmiş ve muhataba yapılacak tebligatta öncelikli varsa vergi dairesi tarafından bilinen iş yeri adresine veya muhatap tarafından işe başlama ile idareye belirtilen adresine tebligatın yapılması, bu adrese yapılacak tebligatın imkânsız olması halinde mükelleflerin gerçek kişi olması kaydıyla MERNİS (Merkezi Nüfus İdare Sistemi) adresinde tebligat yapılacağı düzenlenmiştir.

Vergi yargısında mahkeme önüne gelen uyuşmazlıklarda, kanunda belirtilen öncelikli uygulanması gereken tebliğ usulleri (Posta Yoluyla Tebligat, Dairede ve Komisyonda Tebligat, Elektronik Tebligat ve Yurt Dışında Oturanlara Yapılacak

Tebliğat) uygulanmaksızın veya eksik uygulanmak suretiyle ilan edilen tebliğat yoluna gidildiği bu sebeplerle muhataplara usulsüz tebliğat yapıldığı gerekçeleriyle, uygulanmış olan idari işlemin iptali yönünde kararlar verildiği görülmektedir. Bu sebeplerle, ilan edilen tebliğat yoluna başvurulabilmesi için, vergi idarelerinin öncelikli olarak diğer tebliğ usullerini eksiksiz usule uygun uygulamaları ve tebliğ işleminden sonuç alınamaması halinde bu yolla tebliğat yapmaları gerekmektedir. Vergi idarelerinin, çoğu zaman bir kaçış yolu olarak zamanaşımı süresinin sona erecek olması ve muhataba ulaşamayacağını anlaması üzerine bu yola başvurarak bir an evvel tebliği gerçekleştirmeye çalışması sebebiyle kamu zararlarının doğduğu kuşku götürmez bir gerçek haline dönüşmüştür.

Yukarıda açıklamaya çalışılan bu hususlar neticesinde Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılmış olan usulsüz tebliğatların adli yargı alanında görünen Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer verilmiş olan cezalandırmaya yönelik hükümlerde de şüpheliler hakkında KYOK (Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Kararları) ve sanık sıfatıyla yargılaması yapılanlar hakkında beraat kararları verildiği görülmektedir. Çünkü bu kanun uyarınca hüküm doğuracak tüm hususlar yine bu kanun kapsamında çıkartılması gereken tebliğatların usule uygun muhatabına bildirilmesiyle geçerli olacaktır. Ancak ceza yargılamasında iddia makamının ve karar merciinin Vergi Usul Kanunu'nun tebliğata ilişkin hükümleri doğrultusunda usule uygun tebliğ yapılmış olması yönünde araştırma yapmaksızın vergi idareleri tarafından düzenlenmiş olan vergi suçu raporu ile uzman bilirkişilerden alınan raporlarda suçun olduğu belirtildiğinden cezalandırma yoluna gittiği söz konusu yerel mahkeme kararlarının istinaf yolu açık olan kararlarda istinaf mahkemelerinde temyize tabi olan kararlarda ise yargıtay tarafından bozulduğu anlaşılmaktadır. Gerek iddia makamının gerek mahkemelerin gerekse savunma makamlarının bu konularda yeterli bilgiye haiz olmamaları sebebiyle yargılanan şahısların hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşı karşıya kaldığı anlaşılmaktadır.

Tebliğat hukuku ve vergi hukukuna önceki yıllarda elektronik tebliğat usulü getirilmiş, 07.04.2015 tarihinde VUK'un 107/A maddesinde getirilmiş olan düzenleme ile 3. fıkrasında Maliye Bakanlığına, her türlü teknik altyapıyı kurma, kullanma, mükelleflere e-tebliğat adresi kullanma zorunluluğu getirme ve e-tebliğat yapılacakları ve bu haliyle yapılacak tebliğe ilişkin usul ve esasları belirleme yönünde



yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından kendisine verilmiş olan bu yetki ile 2015 yılında 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği düzenlenmiş ve yayımlanmıştır.

Vergi hukukunda uygulanmaya başlayan e-tebligat ile söz konusu işlemlerde masraflar aza indirgenmiş ve hız kazanmaya başlamıştır. Ayrıca elektronik tebligat uygulamasına geçiş ile usulsüz tebligatlar ile tebliğ edilecek evraklarda yapılacak hataların önüne geçilmeye başlanmıştır. Ancak elektronik ortamda hazırlanacak ve ilgisine tebliğ olunacak evraklarda, hiçbir şekilde hata yapılmayacağından söz edilemeyecektir. Fizikî olarak yapılacak tebligatlarda muhataba ulaşamama veya tebligatı alacak olan kişilerin tespitinde karşılaşılabilecek sıkıntılar e-tebligat usulü ile sona erecek tebliği yapmaya yetkili olacakların tebligatı yaparken gerekli özen ve önemi göstermemesi ile hatasından ya da yasal uygulamalardan kaynaklanan sorunları sona erdirecektir. Her geçen gün, elektronik tebligat yönünde gerekli çalışmalar yapılmakta olup; Maliye Bakanlığı'na verilmiş olan yetki ile ortaya çıkan ve çıkabilecek aksaklıklar düzenlenen tebliğlerle giderilmeye çalışılmaktadır.

Elektronik tebligat usulünün yürürlüğe girmesi ile vergi mükellefleri hakkında düzenlenmiş olan vergi veya ceza ihbarnameleri ve ödeme emirlerine dayanak vergi inceleme raporları, vergi tekniği raporları, takdir komisyonu kararları ve yine haklarında düzenlenecek olan vergi suçu raporları da ilgililerine vergi mahremiyeti ilkesini ihlâl etmemek kaydıyla tebliğ edilmesi yoluna gidilmiştir. 2016 yılı öncesinde mahkemelerin önüne gelen uyuşmazlıklarda mükelleflere tebliğ edilmiş olan vergi/ceza ihbarnameleri ve takdir komisyonu kararları ile vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesinin mükellefler hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğundan Anayasal hak olan savunma hakkını kısıtlamış olduğundan mükellefler adına tarh edilmiş olan cezalı vergilerin kaldırılması yönünde iptal kararları verilmekteydi. Ancak Danıştay sonraki yıllarda farklı kararlar vererek vergi tekniği raporu ihbarnameye bağlanarak ilgililere tebliğ edilmemiş ise de ihbarnamenin tebellüğünden itibaren dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyuşmazlıkların yargı mercine intikal etmesiyle idarenin bütün iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkânı elde edilmesi ve vergi yargılamasında dava açma süresine eşit olan savunma süresinde davacının idarece öne sürülen iddialara karşı savunmada bulunması imkânının varlığı karşısında, silahların eşitsizliği nedeniyle hak arama hürriyeti bağlamında savunma

hakkının ihlâl edildiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde gönderilmemesini esasa etkili şekil hatası olarak görmemeye başlamıştır.

Danıştayın kararlarında vergi tekniği raporlarının tebliğine ilişkin görüş değişikliğinin hukuka uygun düşmediğini düşünmekteyiz. Şöyle ki; Anayasa Mahkemesinin kararlarında da belirtildiği üzere; Avrupa İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmesinin 6. maddesinde değinilen savunma hakkının önemi ve gereği dikkate alındığında; herkesin kendisine yönelik isnadın nedeninden ve niteliğinden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek hakkına sahip olduğundan; olayı, isnadın nedenini ve hukukî niteliğini bilmeyen kişinin kendisini yeterince savunamayacağını açık olduğu, bu hususun, savunma hakkının temelini oluşturduğu açıkça anlaşıldığından bu hakkın engellenmemesi adına bir an evvel ilgililere vergi tekniği raporlarının tebliği gerekmektedir. Her ne kadar ilgililer bu durumdan yargılama aşamasında haberdar olup bu haklarını bu aşamada da kullanabilmekte olsalar da vergi tekniği raporlarının dava hakkı öncesinde ilgililere tebliğ edilmemiş olması idarelere yapılması kanunda belirtilen itiraz hakkının kullanılmasına engel olmaktadır.

Neticede, vergisel işlemlerin en önemli süreci olan tebliğ aşaması kendisine vergi borcu yüklenen veya hakkında vergi idaresince vergisel anlamda işlem tesis edilmiş olan gerçek veya tüzel kişilerin hukukî durumlarını etkileyen önemli bir süreçtir. Dolayısıyla, vergisel işlemlerin tebliğine ilişkin düzenlemelerin güncel yargı kararları da dikkate alınarak sürekli olarak yenilenmesi gerekmektedir. Tüm bu hususlar dikkate alınırken, kendine özgü kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğ hükümleri ile Tebligat Kanunu hükümleri birbirinden ayrı tutulmalı ancak Tebligat Kanunu hükümlerinin de kıyasen uygulanabileceği göz ardı edilmemelidir. Bu haliyle uygulamada yer alan tartışmalı sorunların çözümü kolaylaştırılmış olacaktır. Bu şekilde düzenlemeler yapılması gerek mükelleflerin gerekse vergi idaresinin sorunlarının çözümünde karşı karşıya kalınan sorunları da ortadan kaldıracak ve uygulama da olumlu yöne evrilecektir.

## KAYNAKÇA

- AKCAN Recep ve ALBAYRAK Hakan (2014), *Tebliğat Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- AKIN Emrah (2017) “Vergi Usul Hukukunda Tebliğat Hükümleri ve Hatalı Tebliğ Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, s. 76.
- AKSOY Şerafettin (1999), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ALPAR Erol (2014), “Askeri İdari Yargı Denetimi ve Avrupa Birliği İle Uyum Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değişiklikler”, *Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi*, Sayı 19, Kitap 1, 2004, s. 4, [http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim\\_makale\\_detay.asp?IDNO=57](http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=57), (ET. 31.12.2022).
- ALPARSLAN Mustafa ve KAYA Eda (2012), “Vergi Uygulamasında Tebliğat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 375, ss. 111-115.
- ALPASLAN Mustafa ve SAKAL Mustafa (2008), “Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebliğat Usulleri ve Süreler”, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, s. 11.
- ALPARSLAN Mustafa ve SAKAL Mustafa (2015), “Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebliğat Usulleri ve Süreler”, ss. 8-13 [http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem\\_1\\_Sayi\\_520.pdf](http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1_Sayi_520.pdf), (ET. 13.02.2015); Bkz. ARSLAN Cenk Murat (2013), “Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 378, ss. 32-37.
- ARICA Mehmet Nadir (1990), “Vergilemede Tebliğ İşlemleri-I.”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı 83, ss. 51-54.
- ARSLAN Mehmet ve BİNİŞ Mine (2016), “Türk Vergi Sisteminde Tebliğat ve Elektronik Tebliğat”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 14 Sayı 1 , s. 314.

- ARSLAN Mehmet (2000), *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Alfa/Aktüel Kitabevleri, Bursa.
- ASLAN Memduh (2014), “Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 10, Sayı 112, ss. 3-19.
- ATALI Murat ve ERMENEK İbrahim (2015), *İcra ve İflas Hukuku*, 10. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- AYDEMİR İsa (2016), “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 7, s. 195.
- AYTAÇ Mehlika (2003), “Uluslararası Tebligat Kanununun Esasları, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Adalet Dergisi*, Sayı 17, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi> (ET. 28.02.2015).
- AYYILDIRIM Dr. Kadir (2019), *Türk Vergi Hukunda Tebligat*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, s. 266, İstanbul.
- BALCI Asım ve KIRILMAZ Harun (2009), “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Kapsamında E- Devlet Uygulamaları”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 81, s.s. 463-464, s. 48; Bkz. ÇEVİKBAŞ Rafet (2009), “Türkiye’de E-Devlet ve E-İmza Altyapısı Uygulamaları”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 81, s.s. 463-464, s. 77.
- BEŞEL Furkan ve ÇOKGEZER Cemal (2015), “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği” *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, ss. 16-17.
- BAŞTÜRK İhsan ve VAROL Asaf (2015), “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2015/1, ss. 264-277.
- BİLİCİ Nurettin (2022), *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 53. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- BOURSE Michel ve YÜCEL Halime (2012), *İletişim Bilimlerinin Serüveni*, 1. Baskı, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- BOYNUKALIN Mehmet (2011), “Tebliğ”, *TDV İslam Ansiklopedisi*, Cilt 40, ss. 218-219, <https://islamansiklopedisi.org.tr/teblig>, (ET. 15.10.2021).

- CANDAN Turgut (1987), “Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu”, *Danıştay Dergisi*, Yıl: 17, Sayı 64, 65, s. 12.
- CANDAN Turgut (2005), *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- COŞKUN KARADAĞ Neslihan ve İNNECİ Ahmet (2017), “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 26, Sayı 3, ss. 92-108.
- ÇAKMAKKAYA Baki Yiğit (2013), *Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları ve Adaptasyonu*, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- ÇATALKAYA İbrahim (2020), *Tebliğat Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- ÇOMAKLI Şafak Ertan (2008), *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- DALKILIÇ Elvin Evrim (2014), “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, *Hacettepe HFD*, s. 108; GÖZÜBÜYÜK Şeref (1998), *Yönetim Hukuku*, Sevinç Matbaası, s. 324, Ankara.
- DELİDUMAN Seyithan (2014), *Tebliğat Hukuku Bilgisi*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- DOĞAN Erkan ve DEMİR Rauf Tayfun (2013), “Türk Vergi Hukukunda Tebligat ve Özellikli Durumlar”, *Vergi Raporu Dergisi*, s. 47.
- DURMUŞOĞLU Serkan (2015), “Vergi Hukukunda Tebliğ”, *İçinde, Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri-Tebliğler-Prof. Dr. Adnan TEZEL Vergi Hukuku Toplantıları*, Ed. Hakan Üzeltürk, Legal Yayıncılık, s. 51, İstanbul.
- ERCAN İsmail (2014), *Medeni Usul Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, 10. Baskı, İstanbul.
- GINALI Ayşe (2011), “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 231-238, s. 237.
- GÖRKEMLİ Burcu (2017), “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve 103 Sonuçları”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 75(3), ss. 101-127.
- GÜNAY Esra (2012), “Türkiye’den Yabancı Ülkeye Yapılan Tebligat ve Esasları”, *TAAD*, Yıl 3, Sayı 11, ss. 259-282.

- GÜNDAY Metin (2004), *İdare Hukuku*, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- HATEMİ Hüseyin (2012), *Medeni Hukuk'a Giriş*, 6. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- KAPLAN Gürsel (2007), *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ Yusuf (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara.
- KARAKOÇ Yusuf (2011), *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KARSLI Abdurrahim (2001), *Medeni Usul Hukukunda Usulî İşlemler*, Kudret Yayınları, İstanbul.
- KARSLI Abdurrahim (2020), *Medeni Muhakeme Hukuku*, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul.
- KAYA Fatih (2016), “E-Tebliğat ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 329, s. 27–28, Bkz. BAŞTÜRK İhsan ve VAROL Asaf (2015), “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebliğat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, *Ankara Barosu Dergisi*, s. 268.
- KIRBAŞ Sadık (1997), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 9. Baskı, Ankara.
- KIRBAŞ Sadık (2006), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, Ankara.
- KIZILOT Şükrü (1994), *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Cilt 1, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOT Şükrü (1995), *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Cilt 1, s. 96., Ankara, Bkz. KURU Baki (2001), *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, Cilt 5, 6. Baskı, Beta Basım, İstanbul.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin ve DÖNMEZ Recai (2006), *Vergi Hukuku*, 1. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KURT KONCA Nesibe (2014), “Türk Hukukunda Tebliğat İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 114, ss. 239-274.
- KOÇ Evren (2021), *Medeni Usul Hukuku Kapsamında Usulî İşlemlerde İrade Sakatlıkları*, 1. Baskı, Sümer Kitabevi, İstanbul.

- KÖKÇAM Mustafa (2009), “UYAP Uygulamaları”, Mevzuattaki Gelişmeler ve E-İmza, *Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı*, Bilişim ve Hukuk, Cilt 2, 1. Baskı, s. 506.
- KURU Baki (2001), *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, Cilt 5, 6. Baskı, Demir Demir Yayıncılık, İstanbul.
- MOROĞLU Erdoğan (1962), “Şirketlerde Adli Tebligat Kimlere Yapılır”, *Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 28, Sayı 2, s. 383.
- MOROĞLU Erdoğan ve MUŞUL Timuçin (1990), *Tebligat Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- MUŞUL Timuçin (2013), *Tebligat Hukuku*, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- MUTLUER M. Kâmil (2011), *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Değiştirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- OKUR Nurdan (2015), “Ülke Dışı ve Yabancılara Yapılan Tebligatın Özellikleri”, Adalet Bakanlığı, Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 29.05.2013 Tarih ve 42569666-4-5-Bilgi Görüş Dosyası/ 13083/52147 Sayılı “Doğrudan Tebligat İşlemleri” Konulu Bilgi Görüş Dosyası, <http://hukuk.yasar.edu.tr/wpcontent/uploads/2014/12/yabanc%C4%B1laratebligat.pd>, (ET. 28.02.2023).
- OKTAR Ateş (2013), *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- OZANSOY Ahmet (2013), “İdare hukukunda Tebligat Müessesesi”, *İdari ve Mali Mevzuat Dergisi*, Yıl 13, Sayı 149, ss. 5-11.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN (2006), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 21 Nisan 2006 Tarihli Değişiklikleri İşlenmiş 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖNER Erdoğan (2014), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÖNGÖREN Gürsel (1990), *Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ÖZBALCI Yılmaz (2012), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- ÖZBİLEN Şevki (2013), *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- ÖZCAN Onur (2017), “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İÜHFM*, Cilt LXXV, Sayı 1, s. 178.
- ÖZYER Mehmet Ali (2004), *Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği (Acar Matbaacılık), Ankara.
- PEHLİVAN Osman (2014), *Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, 1. Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- PEKCANITEZ Hakan, ATALAY Oğuz ve ÖZEKES Muhammet (2013), *Medeni Usul Hukuku*, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- PEKCANITEZ Hakan (2000), "Hukuki Dinlenme Hakkı", Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, ss. 753-791.
- RUHİ Ahmet Cemal (2003), “Türkiye’den Yurtdışına Yapılan Tebligat”, *AÜEHFD*, Cilt VII, Sayı 1-2, ss. 523-540.
- RUHİ Ahmet Cemal (2013a), *Tebligat Hukuku*, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- RUHİ Ahmet Cemal (2013b), *Tebligat Hukuku Bilgisi*, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- SABAN Nihal (2015), *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Beta Basım, İstanbul.
- SADIÇ Ertuğrul (2016), *Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat Usulü*, (Yüksek Lisans Tezi), Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Samsun.
- SELEN Ufuk (2012), *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ŞENYÜZ Doğan (1997), *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- ŞENYÜZ Doğan (2013), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK (2014), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TUNCER Denizhan (2007), *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- TUNCER Selahattin (2003), *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.



- TURGUT Osman (2011), “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ve 7201 Sayılı Tebligat Kanunu’nda Yer Alan Tebliğ Hükümleri ile Tebliğe Esas Alınan Bilinen Adresler Mevzuunda Yapılan ve Yapılması Gerekli Düzenlemeler”, *Yaklaşım Dergisi*, s. 219.
- UÇARYILMAZ Talya Şans (2014a), “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Mülkiyet Hakkı: Thaleia Karydi Kararı Işığında Bir İnceleme”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, s. 392.
- UÇARYILMAZ Talya Şans (2014b), “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Mülkiyet Hakkı: Thaleia Karydi Kararı Işığında Bir İnceleme”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208444> (ET. 28.02.2023).
- UYSAL Ali ve EROĞLU Nurettin (2005), *Açıklamalı ve Uygulamalı Vergi Usul Kanunu*, 3. Baskı, Sözkesen Matbaası, Ankara.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman (2010), “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, s. 11.
- YEŞİLOVA Bilgehan (2013), "Tebliğat Kanunu Açısından İmar Kanunu'nun 32/II. Maddesinde Düzenlenen (Özel) Tebliğat Hükümünün Değerlendirilmesi", *Journal Of Yaşar University*, Cilt 8, Sayı Özel, ss. 3099-3162.
- YILDIRIM M. Kamil ve YILDIRIM Nevhis Deren (2015), *İcra ve İflas Hukuku*, 6. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- YILMAZ Ejder (2010), *Hukuk Sözlüğü*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- YILMAZ Ejder ve Tacar ÇAĞLAR (2013), *Tebliğat Hukuku*, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- YURTSEVER Hatice (2016), “Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebliğat”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., s. 458.
- YÜCE Mehmet (2013), *Vergi Yargılama Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- YÜCE Mehmet (2014a), *Mali Yargılama Hukuku*, 1. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- YÜCE Mehmet (2014b), *Vergi Dava Rehberi*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.

YÜCE Mehmet ve ÇELİK Muhammed (2016), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Tebligatı ve Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri”, *Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı 13. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Hata Kongresi*, Aktif Matbaa ve Reklam Hiz. San. Tic. Ltd. Şti, s. 261.

