

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ USUL KANUNU VE TEBLİGAT
HUKUKUNDA YER ALAN TEBLİĞ
HÜKÜMLERİNİN İNCELENMESİ

Mukaddes ALBAYRAK
2501221782

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Sedat APAK

İSTANBUL – 2024

ÖZ

VERGİ USUL KANUNU VE TABLİGAT HUKUKUNDA YER ALAN TEBLİĞ HÜKÜMLERİNİN İNCELENMESİ MUKADDES ALBAYRAK

Muhatabına bilgilendirme yapmak amacıyla iletilen tebligat, resmi bildirimlerin yapılmasına ve yasal süreçlerin başlamasına aracı olan bir yöntem niteliğindedir. Tebligata ilişkin düzenlemelere Tebligat Kanunu'nda ve VUK'da yer verilmiş olup, bu kanun düzenlemeleri ile birlikte tebligatın kapsamı, usule uygun olarak uygulanması, nasıl ve hangi yöntemlerle yapılacağına ilişkin detaylı açıklamalarda bulunulmuştur.

VUK (VUK) ve Tebligat Hukuku, tarafların haklarını ve devletin vergi alacağını düzenleyen mevzuatlardır. Bu bağlamda, tebliğ hükümleri, vergi mükelleflerine resmi bildirimlerin yapılması ve bu bildirimlerin hukuki geçerliliği açısından önem taşımaktadır. Tebliğ, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini öğrenmeleri, hukuki süreçlere dâhil olmaları ve vergi idaresiyle ilişkilerini düzenlemelerinde önemli bir rol oynar.

VUK'da yer alan tebliğ hükümleri, özellikle 93 ila 109. maddelerde düzenlenmiştir. Bu maddeler, tebliğin nasıl ve ne zaman yapılacağına dair ayrıntılı hükümler içermektedir. Tebliğin şekli, tebliğin geçerliliği, elektronik tebligat ve tebliğin muhataba ulaşması gibi konular VUK'da detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Tebliğ, vergi mükelleflerinin haklarını koruma açısından büyük bir öneme sahiptir, çünkü tebliğ edilen belge veya bildirimle mükellefin hak ve yükümlülükleri doğar.

Elektronik tebligatın yürürlüğe girmesiyle birlikte tebliğ sürecinde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Elektronik tebligat, hız ve güvenlik açısından geleneksel tebligat yöntemlerine göre üstünlük sağlamaktadır. VUK'a göre, belirli büyüklükteki işletmeler ve tüzel kişiler için elektronik tebligat zorunlu hale getirilmiştir. Bu uygulama, tebliğin hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamış, mükelleflerin tebliğle ilgili itirazlarını daha hızlı ve kolay bir şekilde yapabilmelerine olanak tanımıştır.

Ancak, tebligat hukukunda karşılaşılan bazı sorunlar da bulunmaktadır. Özellikle, tebliğin muhataba ulaşp ulaşmadığına dair belirsizlikler, yargı süreçlerinde önemli tartışmalara yol açmaktadır. Ayrıca, tebliğ hükmüne uygun yapılmayan bildirimlerin hukuki geçerliliği, vergi davalarında sıkça gündeme gelmektedir. Vergi yargısında, tebliğin usulüne uygun olarak yapılması, davaların seyrini etkileyen en kritik unsurlardan biridir.

Sonuç olarak, VUK ve Tebligat Hukuku'nda yer alan tebliğ hükümleri, vergi mükelleflerinin haklarını koruma ve devletin vergi alacağını güvence altına alma açısından temel bir role sahiptir. Özellikle elektronik tebligatın yaygınlaşmasıyla birlikte, tebliğ süreçlerinde hız ve etkinlik artmıştır. Ancak, tebliğ hükümlerine uyulmadığında ortaya çıkan hukuki sorunlar, vergi yargısında önemli tartışmalara yol açmaktadır. Bu nedenle, tebliğ işlemlerinin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi, hem mükellef haklarının korunması hem de devletin vergi gelirlerinin güvence altına alınması açısından kritik öneme sahiptir.

Anahtar Kelimeler: Tebligat, Tebligat Hukuku, Vergi Tebliği, Tebligat Usulü.

ABSTRACT

EXAMINATION OF THE PROVISIONS ON NOTIFICATION IN THE TAX PROCEDURE LAW AND NOTIFICATION LAW MUKADDES ALBAYRAK

Notification, conveyed to inform the recipient, serves as a method for making official notifications and initiating legal processes. The regulations concerning notification are included in the Notification Law and the Tax Procedure Law, which provide detailed explanations regarding the scope, proper application, and methods of notification.

The Tax Procedure Law and Notification Law are legislations that regulate the rights of parties and the state's tax claims. In this context, notification provisions are crucial for the legal validity of official notices served to taxpayers. Notification plays a significant role in enabling taxpayers to understand their tax obligations, participate in legal processes, and manage their relations with the tax administration.

The notification provisions within the Tax Procedure Law are primarily outlined in Articles 93 to 109. These articles contain detailed provisions regarding the manner and timing of notification. Topics such as the form of notification, its validity, electronic notification, and the delivery of the notice to the recipient are thoroughly addressed in the TPL. Notification is of great importance in protecting the rights of taxpayers because it establishes their rights and obligations upon receiving the notified document or notice.

With the introduction of electronic notification (e-notification), significant changes have occurred in the notification process. Electronic notification offers advantages over traditional methods in terms of speed and security. According to the TPL, electronic notification has become mandatory for businesses and legal entities of a certain size. This practice has facilitated the quick and efficient execution of notifications and allowed taxpayers to lodge objections related to notifications more swiftly and easily.

However, there are certain issues encountered in notification law. Particularly, uncertainties regarding whether the notification has reached the recipient have led to significant debates in judicial processes. Additionally, the legal validity of notifications that are not made in accordance with the notification provisions frequently comes under scrutiny in tax litigation. In tax jurisdiction, the proper execution of notification is one of the most critical factors influencing the course of cases.

In conclusion, the notification provisions within the Tax Procedure Law and Notification Law play a fundamental role in protecting taxpayers' rights and securing the state's tax claims. With the widespread adoption of electronic notification, speed and efficiency in notification processes have increased. Nevertheless, legal issues arising from non-compliance with notification provisions lead to significant debates in tax jurisdiction. Therefore, ensuring that notification procedures are carried out in compliance with the law is of critical importance for both the protection of taxpayers' rights and the safeguarding of the state's tax revenues.

Keywords: Notification, Notification Law, Tax Notification, Notification Procedure.

ÖNSÖZ

Bu tez, “VUK ve Tebligat Hukukunda Yer Alan Tebliğ Hükümlerinin İncelenmesi” başlıklı yüksek lisans çalışmamın bir ürünüdür. Çalışmam boyunca, bilgi birikimimden faydalanmamı sağlayan, bilimsel araştırma yöntemleri konusunda yol gösteren ve beni motive eden değerli danışmanıma teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Tez çalışmamın her aşamasındaengin bilgi ve tecrübesiyle bana rehberlik eden değerli danışmanım Doç. Dr. Sedat APAK'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Onun yönlendirmeleri, sabrı ve eleştirileri, bu çalışmanın en iyi şekilde tamamlanmasında büyük bir rol oynamıştır. Ayrıca, çalışma boyunca bana sağladığı destek teşvik ve sabır için aileme minnettarım.

Bu tezde, vergi hukukunun ve tebligat hukukunun önemli bir bileşeni olan tebliğ hükümleri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Vergi hukuku kapsamında tebligat süreçlerinin etkileri, hukuki dayanakları ve uygulamadaki sorunlar ele alınarak, bu alandaki mevcut düzenlemelerin yeterliliği değerlendirilmiştir. Çalışmam, özellikle bu konuda yapılacak yasal düzenlemelere ve akademik çalışmalara katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu tezin, vergi ve tebligat hukuku alanında yapılacak gelecekteki çalışmalara katkı sağlayacağını ve bu alanda yeni araştırmalar için bir temel oluşturacağını ümit ediyorum.

Saygılarımla,

Mukaddes ALBAYRAK

İstanbul, 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU VE TEBLİGAT HUKUKUNDA TEBLİGAT KAVRAMI

1.1. Genel Bilgi- Tebligatın Tanımı.....	3
1.2. Tebligatın Kanunlar ve Doktrinde Yer Alan Tanımı	4
1.3. Tebligatın Önemi ve Gerekçesi	5
1.3.1. Tebligatın Hukuk İlkeleri Açısından Önemi.....	6
1.3.2. Tebligatın Adil Yargılama Hakkı ve Hukuki Dinlenilme Hakkı Açısından Önemi	7
1.3.3. Tebligatın Makul Sürede Yargılanma Hakkı Açısından Önemi.....	9
1.3.4. Tebligatın Vergi Hukuku Açısından Önemi	11
1.3.5. Tebligatın Usul Ekonomisi Açısından Önemi	14

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ USUL KANUNU'NDA MEVCUT TEBLİĞ HÜKÜMLERİ

2.1. Vergi Hukukunda Tebligat İşlemine İlişkin İlkeler	18
2.1.1. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Mahremiyet İlkesi	18
2.1.2. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi.....	19
2.1.3. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Yazılılık İlkesi.....	21
2.1.4. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Sonuca Ulaşma İlkesi.....	21
2.2. Tebliğ Yapılacak Olan Kişiler	22
2.2.1. Gerçek Kişilere Tebliğ	23
2.2.2. Mükellefin Şahsına Tebliğ.....	24
2.2.3. Kanuni Temsilcilere Tebliğ	25
2.2.4. Umumi Vekile Tebliğ	26

2.2.5. İkametgah veya İşyerinde Bulunanlara Tebliğ	26
2.2.6. Mirasçılara Tebliğ.....	27
2.2.7. Vasıtalı Tebliğ.....	29
2.2.8. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ	29
2.2.9. Tüzel Kişilere Tebliğ	31
2.2.9.1. Kamu Tüzel Kişiliklerine Yapılacak Olan Tebligat.....	31
2.2.9.2. Özel Hukuk Tüzel Kişiliklerine Yapılacak Olan Tebligat	32
2.2.9.3. Dernek ve Vakıflara Yapılacak Olan Tebligat	32
2.2.9.4. Anonim, Limited Kolektif ve Komandit Şirketlere Yapılacak Olan Tebligat	33
2.3. VUK’da Yer Alan Tebliğ Yöntemleri	34
2.3.1. Posta veya Memur Vasıtasıyla Tebligat	35
2.3.2. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ	36
2.3.3. İlanen Yapılan Tebligat.....	37
2.3.3.1. İlan yoluyla Tebligat Yapılmasını Gerektiren Haller	39
2.3.4. Elektronik Tebligat	40
2.3.4.1. Elektronik Tebligatın Mevzuattaki Yeri.....	41
2.3.4.2. VUK’a Göre Elektronik Tebligat Sistemi Uygulanması.....	42
2.3.4.2.1. Elektronik Tebligat Çıkarmaya Yetkili Olan Kurumlar ve Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılacak Olan Kişiler.....	42
2.3.4.2.2. Elektronik Tebligat Adresi	44
2.3.4.2.3. Elektronik Tebligatın Muhataba İletilmesi.....	45
2.3.4.3. Elektronik Tebligat Sisteminin Değerlendirmesi	46
2.3.4.3.1. Adil Yargılanma Hakkı Açısından Değerlendirilmesi	47
2.3.4.3.2. Bilgilendirme ve Belgelendirme Amacı ve Tebligat Sürecinin Kısılması	47
2.3.4.3.3. Bilgi Güvenliği ve Kişisel Verilerin Korunması.....	48
2.3.5. Ekonomik ve Çevresel Katkıları Açısından Değerlendirme.....	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TEBLİGAT KANUNUNDA YER ALAN TEBLİĞE DAİR HÜKÜMLERİN
İNCELENMESİ

3.1. Tebligat Çıkarmaya Yetkili Kuruluşlar.....	50
3.2. Tebligatın Yapılması ve Tebligat Yöntemleri	51
3.2.1. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü Aracılığıyla Yapılan Tebligat...	51
3.2.2. Memur Aracılığı ile Yapılan Tebligat.....	52
3.2.3. Celse Esnasında veya Kalemde Tebligat	52
3.2.4. İlan Yoluyla Tebligat	53
3.2.5. Elektronik Tebligat	53
3.3. Tebligatın VUK ve Tebligat Kanunu ile Birlikte Değerlendirilmesi.....	54
3.4. Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Yapılacak Olan Tebliğ.....	55
3.5. İlanen Tebligat	56
3.6. Tebliğ İmkansızlığı ve Tebellüğden İmtina	57
3.7. İmza Edemeyecek Durumda Olmak	58
3.8. Resmi ve Adli Tatil Günlerinde Tebligat.....	59
3.9. Usule Aykırı Tebliğ	60

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ USUL KANUNU VE TEBLİGAT KANUNUNDA KARŞILAŞILAN
TEBLİĞE İLİŞKİN TEMEL SORUNLAR

4.1. Esasa Müessir(Esasa etki eden) Hatalar.....	61
4.1.1. Mükellefin Adına Yer Verilmemesi veya Hatalı Olarak Yer Verilmesi	61
4.1.2. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresine Yer Verilmemesi.....	62
4.1.3. Vergi Türünün ve Vergi Miktarının Hiç Gösterilmemesi.....	63
4.1.4. Belgelerin Yetkili Olmayan Bir Makam Tarafından Düzenlenmesi	63
4.2. Esasa Müessir Olmayan Hatalar	64
4.2.1. Tebligatta Kanun Maddesinin Yanlış Yazılmış Olması	64
4.2.2. Cezanın Döneminin Yanlış Yazılmış Olması	64
4.2.3. Takdir Komisyonu Karar Numarasının Yanlış Yazılmış Olması	65

4.2.4.İhbarnameye Vergi İnceleme Raporu, Vergi Tekniği Raporu ve Takdir Komisyonu Kararının Eklenmemesi	66
4.2.5. Adresin Yanlış veya Eksik Olması	72
4.2.6. Muhtarlık Yoluyla Tebligatın Yapılması.....	73
4.2.7. Elektronik Tebligatın Uygulamasına İlişkin Karşılaşılan Sorunlar	74
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	75
KAYNAKÇA	81



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KDV	: Katma Değer Vergisi
MTV	: Motorlu Taşıt Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
RG	: Resmi Gazete
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi
VUK	: VUK

GİRİŞ

Vergi sistemi, devletin kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için topladığı vergilerin düzenlenmesi ve tahsili üzerine kurulu karmaşık bir yapıdır. Bu sistemin işlerliğini sağlayan temel unsurlardan biri, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini bilmesi ve bu yükümlülükleri zamanında yerine getirebilmesidir. Vergi Usul Kanunu (VUK) ise vergi yükümlülüklerinin belirlenmesi, uygulanması ve denetlenmesi süreçlerini düzenleyen ana hukuki kaynaktır. Bu kanunun en kritik yönlerinden biri, mükelleflerle devlet arasında kurulan iletişimin hukuki temellerini belirleyen tebliğ hükümleridir. Tebliğ hükümleri, vergi dairelerinin mükellefleri bilgilendirdiği ve yasal işlemlerin başladığı aşama olarak büyük bir öneme sahiptir.

Tebliğat hukuku, sadece vergi hukukunda değil, tüm hukuki süreçlerde tarafların haklarının korunması ve yasal işlemlerin geçerliliğinin sağlanması açısından hayati bir rol oynamaktadır. Tebligatın doğru bir şekilde yapılması, bireylerin ve kurumların hukuki süreçlere dahil edilmesini sağlarken, usule uygun olmayan tebligatlar büyük hukuki sorunlara yol açabilir. Tebligat işlemleri, muhatabına bilgi verilmesi amacını taşıırken, aynı zamanda bu bilgilendirmenin geçerli olabilmesi için belirli şekil şartlarına uygun yapılmasını gerektirir. Tebligat Kanunu ve VUK bu işlemleri detaylı bir şekilde düzenleyerek, tebligatın ne zaman, nasıl ve hangi yöntemlerle yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

VUK'un tebliğ hükümleri, özellikle 93 ila 109. maddeler arasında düzenlenmiş olup, tebliğin muhataba ulaştırılması sürecini, tebliğin şekli ve geçerliliği gibi konuları kapsar. Bu hükümler, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini öğrenmeleri, itiraz ve dava haklarını kullanabilmeleri ve hukuki süreçlerde aktif rol alabilmeleri açısından kritik öneme sahiptir. Aynı zamanda devletin vergi gelirlerini tahsil edebilmesi için tebliğ işlemlerinin düzgün yapılması gereklidir. Tebligat işlemlerinde yaşanan aksaklıklar, hem vergi daireleri hem de mükellefler açısından yasal süreçlerin uzamasına, hak kayıplarına ve hukuki belirsizliklere yol açabilir.

Son yıllarda, teknolojinin gelişmesiyle birlikte elektronik tebligat uygulamaları hız kazanmış ve geleneksel tebligat yöntemlerine göre daha hızlı ve güvenilir bir alternatif sunmuştur. VUK'a göre belirli büyüklükteki işletmeler ve tüzel

kişiler için elektronik tebligat zorunlu hale getirilmiştir. Elektronik tebligatın yaygınlaşması, hem vergi idaresi açısından hem de mükelleflerin sürece daha hızlı ve etkili bir şekilde dahil olabilmeleri açısından büyük kolaylıklar sağlamıştır. Ancak, bu yenilikler tebliğ sürecindeki bazı hukuki sorunları da beraberinde getirmiştir. Özellikle tebligatın muhatabına ulaşp ulaşmadığı, yasal sürelerin başlaması gibi konularda elektronik tebligatın da dikkatlice incelenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, VUK ve Tebligat Hukuku'nda yer alan tebliğ hükümleri ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Tebliğ işlemlerinin usulüne uygun yapılması, vergi mükelleflerinin haklarının korunması açısından önem arz ederken, tebliğde yaşanabilecek usulsüzlüklerin hukuki sonuçları da dikkatle incelenecektir. Sonuç olarak, bu çalışma hem mevcut tebligat süreçlerindeki sorunları hem de bu sorunların vergi yargısına olan etkilerini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU VE TEBLİGAT HUKUKUNDA TEBLİGAT KAVRAMI

1.1. Genel Bilgi- Tebligatın Tanımı

Güncel sözlük anlamıyla tebligat, “bildirim” anlamına gelmekte olup kavramın işlevselliği ve kullanım yerine göre çeşitli kanun ve düzenlemelerde farkı tanımlarına da yer verilmiştir.¹ Tebligat sözcüğünün etimolojisine değinmek gerekirse öncelikle “tebliğ” kelimesinin anlamına bakmak doğru bir yöntem olacaktır. Buna göre tebliğ Arapça kökenli bir kelime olup yetiştirme, eriştirme, götürme anlamlarına gelmektedir.² “tebligat” ise “tebliğ” kavramının çoğulu olmasına rağmen her iki kelime de günümüzde tekil anlamıyla kullanılmaktadır.³

Günümüzde ise “tebligat” kavramı genellikle hukuksal alanda karşımıza çıkmakta olup öncelikle çalışmanın da konusu oluşturan, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunları ile düzenlenmiştir. Hukuksal bir kavram olarak tanımı “*bir hukuki işlemin yetkili makamca, ilgili kişinin bilgisine sunulmak üzere, kanun ve usule uygun olarak yazı veya ilanla bildirilmesidir.*”⁴

Her ne kadar tebligat hükümlerine, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve 2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu gibi özel kanunlarda da yer verilmiş olsa da çalışmanın konusu gereği bu çalışmada konu yalnızca VUK ve Tebligat Kanunu hükümleri açısından ele alınacaktır. Ancak kavramın kelime anlamı olarak detaylı tanımlarına bu iki kanunda yer verilmemiş

¹ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/> 24 Mart 2024.

² Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Ankara, Güzem Yayınları, 1992.

³ Coşkun Karadağ, Ahmet İnceci, “VUK’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapiya Yapıştırma Usulü”, **Çukurova Üniversitesi Dergisi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S. 3, Adana, 2017, s. 93, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/328354680_Vergi_Usul_Kanunu'nda_Yer_Alan_Tebliğe_İlişkin_Hükümlerde_7061_Sayılı_Kanunla_Yapılan_Degisiklikler_Bilinen_Adres_Kapiya_Yapistirma_Usulu, 24 Mart 2024.

⁴ T. C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.adalet.gov.tr/tebligat> 24 Mart 2024.

olduğundan ilerleyen bölümde diğer mevzuatlarda yer alan tanımlarla konu ayrıca incelenecektir.

Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti Anayasası incelendiğinde tebligata ilişkin doğrudan bir tanımlama veya özel hükümlerin olmadığı görülmektedir. Ancak Anayasa'nın Tebligat kavramıyla olan en temel ilişkisi, kişi ve kurumların temel hak ve özgürlüklerden olan adil yargılanma hakkı ve iddia ve savunma hakkının kullanılmasının sağlanmasıdır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde tebligatın Anayasa ile olan ilişkisine daha detaylı olarak yer verilecektir.

1.2. Tebligatın Kanunlar ve Doktrinde Yer Alan Tanımı

Tebligat hükümlerinin düzenlenmiş olduğu genel kanun niteliğinde olan Tebligat Kanunu'nda kavrama ilişkin herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Ancak bu kanuna atıf yapacak şekilde 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 3. maddesinin 1. fıkrasının cc bendinde "11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile diğer kanunlara göre tebliğ için posta veya elektronik posta yoluyla iletilen gönderi" şeklinde bir tanımlamaya yer verilmiştir.⁵

VUK'da ise tebligat kavramı önemli bir kurum olarak yer almakta olup kanun metninde 93. maddeden 109. maddeye kadar tebliğe ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Tanım olarak ise VUK'un 21. maddesinde tebliğ "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." şeklinde ifade edilmiştir.⁶

Ayrıca tebligat kavramı hukuksal bir kavram olduğundan dolayı doktrinde de bazı tanımlamalar yapılmıştır. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, 20.11.2020 tarihli 2019/2 Esas 2020/3 karar sayılı ilamında hukuki anlamda tebligatı;

"Hukuki anlamda hukuki işlemlerin kanunda belirtilen sürelerle uygun olarak muhatabına ya da muhatap adına kanunen kabule yetkili şahıslara yazılı olarak bildirimi ve bu bildirimin belgelendirilmesi işlemidir. Tebligatın yazılı bildirim ve belgelendirme olmak üzere iki ana unsuru vardır..."

⁵ Resmi Gazete: Tarih: 23.05.2013, Sayı: 28655.

⁶ Resmi Gazete: Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

şeklinde tanımlamıştır.⁷

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu 14.12.2016 tarihli E.2016/676 K.2016/1218 nolu kararında ise tebliğ kavramı;

“Tebliğ, hukuki bir işlemde ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın kanuni şekilde yazı veya ilan ile yapacağı belgelendirme işlemi olup amaç, işlemin muhatabı açısından yasal haklarını kullanabilmesine imkan tanımak; işlemi tesis eden idare açısından da hakkında işlem tesis edilen kişilerin hukuki sorumluluklarının yerine getirilip getirilmediğini tespit etmektir.”

şekilde açıklanmıştır.

Kavrama ilişkin yapılan bütün tanımlamalara bakıldığında kavrama ilişkin iki önemi unsur olan “Bilgilendirme” ve “Bелgelendirme” unsurları öne çıkmaktadır. Yani tebligatın maddi unsuru olan bilgilendirme, tebligatın amacını ve belgelendirme ise bilgilendirme işleminin tevsikini ifade etmektedir.⁸

1.3. Tebligatın Önemi ve Gerekçesi

Yargılama açısından tebligat yargılamada tarafların iddia ve savunma haklarını kullanabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Kişilerin davaya taraf olabilmesi için öncelikle kendilerine usule uygun bilgilendirmenin yapılmış olması gerekmektedir. Böylelikle taraflar kendileri ile alakalı olan iş ve işlemlere etki edebilme imkanına sahip olabilirler. Dolayısı ile hukuki anlamada resmi olarak bilgilendirmenin en önemi aracının tebligat olduğu söylenebilir.

Vergi kanunları açısından ise tebligatın, tarafları bilgilendirme amacı haricinde işlemlerin gerçekleşmesini sağlama açısından da büyük bir önemi vardır. VUK’a göre tebliğ tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü görevi görmesinden dolayı vergi

⁷ İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, 20.11.2020 Tarihli 2019/2 Esas 2020/3 Karar, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210420-6.pdf> , 24 Mart 2024.

⁸ Veysel Kerem Kürüm, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Tebligat”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2023, s. 5.

borcunun tahsilatı aşamasına geçilmesini sağlar. Dolayısı ile idarenin vergi alacağını tahsil etmesi açısından önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır.⁹

Genel olarak tebligatın öneminin anlaşılabilmesi için kavramın adil yargılama hakkı, hukuki dinlenilme hakkı, hukuk işleyişinin sağlanması, idari ve yasal sürelerin işlenmesi açılarından değerlendirilmesi yol gösterici olacaktır.

1.3.1. Tebligatın Hukuk İlkeleri Açısından Önemi

Tebligat nitelik olarak hukuki anlamda usuli ve şekli bir işlemdir. Tebligat usulen, hukuki işlemlerde muhatabın bilgilendirilmesi ve hukuki sonuçların gerçekleşmesini sağlar. Öncelikli olarak işleme konu olan tarafın bilgi edinmesi, yargılama sürecindeki ilerlemenin sağlanması, mevzuatta yer alan yasal sürelerin başlaması ve işleyişi ancak usule uygun olarak yapılmış bir tebligat ile mümkündür.

Ayrıca Tebligat kanunu ile tebligat sıkı şekil şartlarına bağlanmış olup esasa teşkil eden şekil şartları dışında bir yöntemle tebligat yollanması durumunda tebligat geçersiz olabilmekte ve bütün hukuki süreçlerin aksamasına ve uyuşmazlıklara sebep olabilmektedir.

Yargıtay kararlarına göre de tebligat tarafların şekil ve usul şartlarına uygun bir şekilde bilgilendirilmesi gerektiğini belirterek tebligatın usuli ve şekle bağlı bir işlem olduğunu belirtmiştir.¹⁰

“Tebligat; bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemi olduğundan, tebligat ile ilgili olarak 7201 Sayılı Tebligat Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Yönetmelik hükümleri tamamen şeklidir. Kanun ve yönetmeliğin amacı tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusu ile ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanmasıdır. Gerek tebliğ işlemi ve gerekse tebliğ tarihi ancak anılan kanunda ve tüzükte emredilen şekillerle tevsik ve dolayısıyla ispat olunabilir.”

⁹ Ahmet İnneci, “Vergi Hukukunda Tebligat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2014, s. 9.

¹⁰ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 28.02.2018 Tarih 2017/21-1721E. 2018/345 Kararı, (<https://kazanci.com.tr/> Çevrimiçi, S.E.T. 24.03.2024); Yargıtay 7. Hukuk Dairesi 27.10.2021 Tarih 2021/504 Esas 2021/2357 Karar sayılı kararı (<https://kazanci.com.tr/> , Çevrimiçi, S.E.T. 24.03.2024).

Yani resmi, usuli bir işlem niteliği ve bilgilendirme amacı taşıyan tebligatın hüküm ifade edebilmesi için aynı zamanda mevzuatta belirtilen düzenlemelere uygun şekilde tevsiki yani belgelendirilmesi gerekir.

Anayasa'nın 2. maddesi Türkiye Cumhuriyeti'nin temel niteliklerini tanımlar. Bu maddeye göre Türkiye Cumhuriyeti, "insan haklarına saygılı, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti" olarak tanımlanır. Buradaki "hukuk devleti" kavramı, devletin tüm faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygun olması gerektiğini ifade eder. Hukuk devleti ilkesine göre, devletin işlemleri keyfi değil, hukuk kurallarına dayalı olmalıdır. Tebligat hukuku, hukuki süreçlerde kişilere yapılan resmi bildirimlerin düzenlenmesini kapsar. Tebligat usulü, kişilerin hak ve yükümlülüklerini zamanında öğrenmelerini ve buna göre hareket etmelerini sağlar. Bu bağlamda, anayasanın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesinin bir parçası olarak tebligat hukuku, kişilerin yargı sürecindeki haklarını bilme ve bu sürece katılma haklarını güvence altına alır.

Tebligat kuralları, hukuk devletinin sağlıklı işlemesi için bir araçtır. Tebligatın doğru ve zamanında yapılması, adil yargılama hakkının bir parçasıdır ve bu, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Eğer tebligat usulüne uygun yapılmazsa, bu, kişilerin hukuki güvencelerinin zedelenmesine ve adil yargılanma hakkının ihlaline yol açabilir. Bu nedenle, tebligat hukuku, anayasanın hukuk devleti ilkesini somutlaştıran bir düzenlemedir.

1.3.2. Tebligatın Adil Yargılama Hakkı ve Hukuki Dinlenilme Hakkı Açısından Önemi

Adil Yargılanma ve hukuki dinlenilme hakkı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile güvence altına alınmakta olup Anayasanın 36. maddesinde, herkesin yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılama hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Ayrıca 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 27.

maddesinde, davaya taraf olanların kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.¹¹

Uluslararası alanda ise İnsan Hakları Sözleşmesinin “Adil Yargılama Hakkı” başlıklı 6. maddesinde hukuki dinlenilme hakkının adil yarılanma hakkının en önemli unsuru olduğu belirtilmiştir.¹² Hukuki dinlenilme hakkının sağlanması aynı zamanda adil yargılamanın da sağlanmış olması anlamına gelmekte olup taraflar arasında tam bir eşitliği sağlayarak hukuki süreçlerin devam etmesini sağlar. Hukuki dinleme hakkının bilgilendirme, açıklama ve ispat hakkı olmak üzere üç temel unsuru bulunmaktadır.¹³ Hukuki dinlenilme hakkı açısından tebligatla amaçlanan ise bu unsurlardan tarafların bilgilendirilmesidir.¹⁴ Bu durum taraflara Tebligat Kanunu ve tebligata ilişkin özel kanunlarda belirtilen hükümlere göre uygun biçimde bilgi vermeyi gerektirir. Ancak tebligatın yasaya aykırı yapılmış olması durumunda hukuki dinlenilme hakkının da ihlali söz konusu olmaktadır.¹⁵ Bu anlamda usullere uygun olarak yapılmış olan bir tebligat hukuki dinleme hakkı açısından önem arz eder.

Yargıtay konuya ilişkin olarak vermiş olduğu bir kararda davalıya tebliğ edilmeyen ek rapor ve ıslah dilekçelerinin bulunmaması nedeni ile hukuki dinlenilme hakkının kısıtlandığı gerekçesiyle kararın bozulmasına hükmetmiştir. Ek rapor ve ıslah dilekçesinin davalıya tebliğ edilmemesi ve yapılan yargılamada alınan bilirkişi raporunun tebliğ edilmeden yargılamaya son verilmesi nedenleriyle hukuki dinlenilme hakkının kısıtlandığını ve bu durumun kararın bozulmasını gerektirdiği yönünde içtihatla bulunmuştur.¹⁶

Vergi hukuku açısından karşılaşılan sorunlardan birisi ise gizlilik ilkesi gereği mükellefe veya ticari ilişki içerisinde bulunduğu kişilere vergi tekniği raporunun tebliğ

¹¹ Resmi Gazete: Tarih: 04.02.2011, Sayı: 27836; Hakan Pekcanitez, **Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2000, s. 754.

¹² Mehmet Dağlı, **Medeni Usul Hukukunda Gerekçeli Kararın Unsurlarına İlişkin Mevzuat Analizi**, Ankara, Türkiye Adalet Akademisi Yargı Kararlarında Gerekçelendirme Çalışması, 2021, s. 314.

¹³ Seracettin Göktaş, **Medeni Hukuk Yargılamasında Mahkemelerin Gerekçe Gösterme Yükümlülüğü ve Yargıtay Uygulaması**, Ankara, Türkiye Adalet Akademisi Yargı Kararlarında Gerekçelendirme Çalışması, 2021, s. 203.

¹⁴ Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s.197.

¹⁵ Pekcanitez, **a.g.e.**, s. 753-791.

¹⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 13.03.2021 Tarih 2021/635 Esas 2021/6194 Kararı, (<https://kazanci.com.tr/> Çevrimiçi, S.E.T. 24.03.2024).

edilmemesi durumu, hukuki dinlenilme hakkının ilk aşması olan bilgi edinme hakkını kısıtlayarak etkin bir şekilde faydalanılamamasına sebep olduğundan dolayı mükellef açıklama ve ispat etme hakkını kullanamamaktadır.¹⁷

1.3.3. Tebligatın Makul Sürede Yargılanma Hakkı Açısından Önemi

Tebligatın adil yargılanma ve hukuki dinlenilme hakkından bahsederken aynı zamanda makul sürede yargılanma hakkına da değinmek gerekmektedir. Zira adil yargılama hakkının kapsamındaki güvencelerden bir tanesi de makul sürede yargılanma hakkıdır. Aynı hukuki dinlenilme hakkında olduğu üzere, söz konusu hak da Anayasanın 36. maddesinde yer almaktadır. Ayrıca Anayasanın “Duruşmaların Açık ve Kararların Gerekçeli Olması” başlıklı 141. maddesinde “Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir.” şekilde düzenleme yapılmıştır.¹⁸

Konu özelinde Anayasa mahkemesinin vermiş olduğu 2013 tarihli bir kararında makul sürede yargılamanın amacı tarafları uzun süre maruz kalacakları maddi ve manevi sıkıntılardan korumak olarak belirtilmiş ve yargılamanın kısa sürede sonuçlandırılmasının önemine değinmiştir.¹⁹

“Makul sürede yargılanma hakkının amacı, tarafların uzun süren yargılama faaliyeti nedeniyle maruz kalacakları maddi ve manevi baskı ile sıkıntılardan korunmasıdır. Hukuki uyuşmazlıkların çözüm sürecini uzatarak çoğu zaman elde edilecek hükmün yararını ortadan kaldıran bir yargılama, adaletin yerine getirilmesindeki etkililiğe ve güvenliğe zarar verecektir. Ancak, makul sürede yargılanma hakkı bakımından uyuşmazlığa ilişkin yargılamanın kısa sürede sonuçlandırılması önemli olmakla beraber, hukuki uyuşmazlığın çözümünde gerekli özenin gösterilmesi de büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle yargılama süresinin makul olup olmadığının her bir başvuru açısından münferiden değerlendirilmesi gerekir”

¹⁷ Caner Gazi, “Vergi Hukukunda Tebligat”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2021, s. 54.

¹⁸ Ayşe Özkan Duran, “Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1, s. 298. (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.33629/auhfd.554016>, 9 Mart 2024.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru T.2.7.2013, Başvuru Numarası: 2012/13, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?BasvuruNoYil=2012&BasvuruNoSayi=13&KararBulteni=1>, (S.E.T. 09.04.2024).

Ancak bu noktada Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin olarak 2023 yılında vermiş olduğu kararına da değinmek yerinde olacaktır. Zira Anayasa Mahkemesi bu kararında artık makul sürede yargılama hakkının ihlali dolayısı ile bireysel başvurular hakkında değerlendirme yapmayacağını belirtmiştir.²⁰ Anayasa Mahkemesi söz konusu kararını, soruna yönelik kalıcı bir çözüm bulunamaması ve buna ilişkin olarak iş yükünün altından kalkılmayacak düzeye ulaşmış olması dolayısı ile vermiştir. Keza Adalet Bakanlığı'nın internet sitesinde yer alan istatistiklerde, makul sürede yargılama hakkına ilişkin olarak 2023 yılında toplam 56.443 başvuru yapıldığı görülmektedir.²¹

Makul süre kavramının ne olduğu konusunda ise her olayın kendine has özellikleri ve değişkenleri olduğundan dolayı makul sürenin ne olması gerektiğine dair düzenlemelerde ve kanunlarda somut bir belirleme yapılamamaktadır. Yani her olayın kendi özelinde değerlendirilerek makul sürenin tespit edilmesi gerekmektedir.²²

Söz konusu hakların sağlanıyor olması tarafların makul sürede yargılanma haklarını güvence altına almaktadır. Tebligatın usulüne uygun olmadan, eksik veya hatalı yapılması dava dosyalarının bozulmasına neden olabilmektedir. Dolayısı ile belirli bir ilerleme kaydedilmiş dava dosyalarında, usulsüz yapılmış olan tebligatlar dava dosyasında ilerleme sağlandığı aşamadan geri dönüş yapılmasına ve yargılama süreçlerinin uzamasına neden olabilmektedir.²³

Vergi kanunları açısından ise makul sürede yargılanma hakkı, kanunlarla belirlenmiş olan sürelerin vergi davalarının hızla sonuçlandırılmasını sağlamaktır. Anayasa mahkemesine yapılan makul sürede yargılanma hakkının ihlaline ilişkin

²⁰ Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru T.25.07.2023, Başvuru Numarası: 2023/18536), (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13>, (S.E.T. 09.04.2024).

"Aksine bir yaklaşım yani her bir başvurunun ilk elden, doğrudan Anayasa Mahkemesince incelenmesi -makul sürede yargılanma hakkını ilgilendiren başvuruların katlanarak artan sayısı da dikkate alındığında- Anayasa Mahkemesinin Anayasa'nın yorumlanması ve uygulanması ile temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi işlevini yerine getirmesini önemli ölçüde olumsuz etkileyecektir. Bunun ise bireysel başvurunun objektif amacı olan insan haklarına saygı kapsamında temel hak ve hürriyetlerin korunması misyonunun gerçekleşmesini engelleyeceği ortadadır."

²¹ (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/istatistikler/bireysel-basvuru/> (S.E.T. 09.04.2024); Selin Esen, "Makul Sürede Yargılanma Hakkının Korunması Mevcut Durum ve Öneriler", **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, S. 239, Ankara, 2023, s. 3.

²² Murat Kaymak, "Makul Sürede Yargılama Hakkı ve Bu Hakkın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Türk Hukukuna Yansıması", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2019; Kadir Ayyıldırım, "Türk Vergi Hukukunda Tebligat", **Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.

²³ Duran, **a.g.e.**, s. 293.

başvuru sayısı, sorunun güncel olarak durumunu ortaya koymaktadır. Bu sorun yargıda yer alan diğer uyuşmazlıklar kadar vergisel uyuşmazlıklar için de geçerlidir. Vergi hukukunda süreler bu anlamda gerek mükellef gerekse idare tarafından yerine getirilmesi gereken ödevlerin zamanında tamamlanması hususunda önem arz eder. Bu süreler vergi hukuku açısından öncelikle İdari Yargılama Usulu Kanunu'nda düzenlemiş olup VUK ve AATUHK'da da yer verilmiştir. Bu kanunlarda yer alan düzenlemelerden önce ise Anayasa tarafından güvence altına alınan bir haktır.²⁴ Ancak Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu 25.07.2023 tarih ve 2023/18536 sayılı kararına istinaden makul sürede yargılanma hakkının ihlaline ilişkin vergisel uyuşmazlıklar için de inceleme yapılamayacaktır.

Vergi hukukunda tebligatın yazılı olma ve bilgilendirme unsurları aslında makul sürede yargılanma konusuna da hizmet etmektedir. Hatalı veya zamanında yapılmayan tebligat dolayısı ile zamanında tamamlanması gerek idari ve yargısal süreçler uzayabilmekte ve hem mükellefin hem de idare açısından hak kayıplarına sebep olabilmektedir. Bu sorunların çözümü ve azaltılması bakımından elektronik tebligatın önemini vurgulamak gerekmektedir. Davaların ve idari süreçlerin süratle sonlandırılmasında fiziki tebligat yerine elektronik tebligat sisteminin benimsenmesinin makul sürede tamamlanmasına katkı sağlayabilecektir.²⁵

1.3.4. Tebligatın Vergi Hukuku Açısından Önemi

Vergi Kanunları açısından tebliğler nitelik olarak iki türde yer almaktadır. İlki vergi kanunlarının düzenlenmesi ve ülke çapında uygulamada birlik sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan uyulması gereken kuraları ortaya koyan genel tebliğlerdir. Diğeri ise bu çalışmaya konu olan VUK'un 21. maddesinde açıklanan muhatabına bilgi sağlama amacıyla yapılan bildirim niteliğindeki tebliğlerdir.²⁶

²⁴ Abdullah Tekbaş, Betül Hayrulloğlu, "Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılama Hakkı", **Maliye Dergisi**, S. 175, 2018, s. 253-274.

²⁵ Hatice Yurtsever, "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, S. 2, 2016, s. 463.

²⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 105.

Tebliğat kavramı vergi kanunları açısından genel tebliğat kanunu düzenlemelerine göre ayrıca bir önem arz eder. Zira vergi kanunlarının amaçlamış olduğu üzere vergilemenin sağlanabilmesi için öncelikle tarh edilmesi ve tarh edilen verginin mükellefe tebliğ edilerek bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple VUK'un 93-106 maddelerinde tebliğat konusuna geniş yer verilmiştir. Yani Tebliğat Kanunu ile temel tebliğat hükümleri düzenlenmiş olup mali tebliğata ilişkin olarak VUK'da özel düzenlemelere gidilmiştir. Nitekim 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu'nun Mali Tebliğatı düzenleyen 3. bölümünün 51. maddesinde kendi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde Tebliğat Kanunu hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.²⁷

VUK'un 21. maddesinde tebliğ *“Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* şeklinde tanımlanmış olup vergilendirmenin yapılabilmesi için yetkili makamlar tarafından yapılan bildirim şeklinde açıklanmıştır. Vergilendirme sürecinde tebliğin büyük bir önemi bulunmakta ancak vergilendirmenin sağlanabilmesi için öncelikle verginin tarh edilmesi sonrasında ise tebliğat aşamasına geçilerek mükellefe bilgilendirme yapılıyor olması gerekmektedir. VUK'a göre tebliğ sonrasında tahsilat aşamasında geçilerek vergilendirme işlemi tamamlanmaktadır. Burada önemli olan husus sadece bilgilendirme ve belgelendirme olmayıp vergilendirme sürecinin tamamlanmasıdır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinde tebliğat, tarh ve tahsil arasında bir köprü görevi görmekte olup ancak usul ve şekil şartlarına uygun olarak yapılan bir tebliğatla gerçekleştirilebilmektedir.

Bu kısımda usulsüz tebliğat ve tebliğ yokluğu kavramlarına da değinmek uygun olacaktır. Tebliğatın nasıl yapılacağı kanunlarla şekil şartlarına ve belirli bir usule bağlanmış olup kimlere hangi koşullarda tebliğat yapılacağı belirtilmiştir. Usulsüz tebliğat ise yapılan tebliğatın kanun ve düzenlemelerde belirtilen şekliyle yapılmayan tebliğat olarak tanımlanabilir.²⁸ Ancak usulsüz tebliğ her zaman geçersiz

²⁷ Resmi Gazete: Tarih: 19.02.1959, Sayı: 10139.

“Diğer mali tebliğat:

Madde 51-Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır.”

²⁸ Mehmet Akif Ulusoy, “Tüzel Kişilere Tebliğat, İlanen Tebliğat ve Geçerlilik Koşulları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 245, 2013, s. 294-296.

sayılmaz. Eğer muhatap tebliği öğrenmişse tebliğ yapılmış sayılmakta olup muhatabın öğrendiğini beyan ettiği tarihten itibaren hüküm doğurmaktadır. Konuya ilişkin olarak Yargıtay vermiş olduğu bir kararda “*Tebliğatin usulsüz olması halinde Tebligat Kanunun 32. maddeye göre borçlunun beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur. Bunun aksi tanıkla ispat edilemez. Başvurunun kabulüne karar vermek gerekirken reddine karar verilmesi isabetsizdir.*” şeklinde içtihatla bulunmuştur.²⁹

Tebliğ yokluğu ise tebligatın kurucu unsurlarından olan bilgilendirme ve belgelendirme unsurlarından birisinin eksik olması durumudur. Bu kavramın usulsüz tebliğ ile olan farkı ise burada ortaya çıkmaktadır. Yani usulsüz tebliğde, kanunda belirtilen şekil ve usul şartlarında uyulmamış olması durumunda usulsüz tebliğden söz edilebilir, tebliğ yokluğunda ise yazılı bilgilendirme ve belgelendirme unsurlarından birisi eksiktir.³⁰ Tebliğ yokluğu durumu söz konusu olması halinde ise Anayasa’nın 148. Maddesi ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunu’nun 45. Maddesine istinaden Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılması söz konusu olabilir.³¹ Zira tebliğ yokluğu durumunun sonucunda hukuki olarak tebliğe bağlanan sonuçlar ortaya çıkmaz ve muhatap tebliğe konu olan durumu öğrenmiş olsa bile tebliğin geçerli olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Tebliğ yokluğu ve usulsüz tebligat hallerinde mükellefler hak arama özgürlüklerinin kullanılamaması, mülkiyet hakkın ihlali, mahkemeye erişim hakkının ihlali ve adil yargılanma hakkının ihlali gibi sorunlarla karşılaşabilmektedir. Ayrıca idare açısından bu şekilde sıkı şekil şartlarına bağlanmış olan tebligat müessesinin düzgün çalışmaması vergilendirme sürecinin başarısız olması ile sonuçlanabilmektedir.

Her ne kadar vergi kanunları açısından tebligat vergilendirme süresinin bir parçası olarak görülse de bu durumun bazı istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnalardan ilki; tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerdir. Vergi, mükellef tarafından

²⁹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 01.12.2000 Tarih 2000/18136 Esas 2000/18872 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/>, (S.E.T. 09.04.2024).

³⁰ Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.

³¹ Derya Belgin Güneş, **Tebliğ Yokluğu**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 2016, s. 221-231.

gerçekleştirilen bir işleme bağlı olarak oluşur ve tebliğ edilmez. Buna örnek olarak KDV ve ÖTV gösterilebilir. Bu vergiler doğrudan işlem yapıldığında ortaya çıkmaktadır. Diğer istisnai durumlar ise beyana dayalı tarhiyat, MTV ve Emlak vergisi olarak nitelendirilebilir. VUK'un 25. maddesine göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir ve ilave bir tebligata konu olmamaktadırlar. MTV Kanunu'nun 9. maddesi gereği ilgili vergi tutarı, taşıtın kayıt ve tescilinin yapılması yerin vergi dairesi tarafından tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi gereğince ise bina vergisi ve yine aynı kanunun 21. maddesi gereğince arazi vergileri, ilgili belediyelerce tahakkuk ettirilmekte olup ilave bir tebligata tabi tutulmamaktadırlar.

Vergi hukuku açısından önem arz eden bir diğer önemli husus ise idari ve yargısal süreçlerin başlaması ile alakalıdır. Buna göre mükellefe yapılan bir tebliğ ile mükellefin, yükümlü veya sorumlu olduğu hakkı hangi sürede kullanması gerektiği ve hangi sürede kaybedeceğinin bilmesi açısından önem arz eder.³² Buna örnek olarak ise vergi işleminin gerçekleşmesi, uzlaşma talebinde bulunulması, cezada indirim talebinde bulunulması dava hakkının başlaması gibi haklar gösterilebilir.³³

1.3.5. Tebligatın Usul Ekonomisi Açısından Önemi

Usul ekonomisine Anayasa'nın 141. maddesi ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 30. maddesinde yer verilmiştir. Anayasa'nın 141. maddesinde davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması gerektiği belirtilmiştir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 30. maddesinde ise *“hâkimin tahkikat ve muhakemenin mümkün olduğu derecede sürat ve intizam dairesinde cereyanına ve beyhude masrafa meydan verilmemesine dikkatle mükelleftir.”* şeklinde ifade edilmiştir.³⁴ Yargılamanın amacına hizmet eden bu iki hüküm ile birlikte yargılamada olağan zaman süresinin aşılmasının önlenmesi ve gereksiz gider yapılmaması amaçlanmıştır.

³² Karakoç, **a.g.e.**, s. 283.

³³ Emrah Akın, “VUKnda Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebligat Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara, Kasım, 2007, s. 76.

³⁴ Memduh Aslan, “İdari Yargıda Usul Ekonomisi Bağlantı, Doğal Hakim İlkesi Çekişmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 362, Ekim 2011.

³⁵ Ayrıca usul ekonomisinin tanımı ile Danıştay ve Yargıtay kararlarında da karşılaşılmakta olup özellikle adaletin ucuz, çabuk ve isabetli olarak sağlanmasının altı çizilmektedir. ^{36 37}

Ülkemizde tebligat işlemlerinin kısa sürede tamamlanamaması, yargılama sürelerinin uzamasına sebep olan nedenlerden bir tanesi olup tebligat giderleri ise yargılamadaki önemli gider kalemlerindendir.³⁸ Uygulamada pek çok sebepten dolayı tebligat işlemleri aksayabilmektedir. Bu sebepler yalnızca devletten veya idareden kaynaklanmamakta olup aynı zamanda tarafların tutumlarından dolayı da ortaya çıkabilmektedir. Bu duruma örnek olarak, kişilerin tebligatın kendileri aleyhlerine hüküm doğuracağı gerekçesiyle tebellüğden imtina etmesi veya tebligata muhatap olacak kişinin adres kayıt sisteminde doğru yer almaması dolayısı ile yapılan geç tebligatlar gösterilebilir. Bu gibi sorunlar nedeniyle tebligatın zamanında ulaşmaması hukuki süreçlerin aksamasına ve yargılamanın makul sürede, ucuz, çabuk ve isabetli olmasına engel teşkil edebilmektedir. Dolayısıyla tebligat ve usul ekonomisi birbiri ile yakından ilişkili kavramlardır.

Ayrıca usul ekonomisinin doğru bir şekilde işleyebilmesine büyük olanak sağlayan elektronik tebligat bu anlamda yerinde bir uygulamadır. Çünkü elektronik tebligat sayesinde posta usulü veya diğer usullerle yapılan tebligatın neden olmuş

³⁵ Ejder Yılmaz; “Usul Ekonomisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 57, S.1, 2008 s. 244-245.

³⁶ Yılmaz, **Usul Ekonomisi**, s. 244-245; “Taraflar arasındaki uyumsuzluk eser sözleşmesinden kaynaklanmaktadır. Gerçekten kural olarak duruşma sırasında ileri sürülmeyen kanıtların temyiz aşamasında nazara alınması mümkün değildir. Ne var ki, olayda davacı davanın açılmasından itibaren her aşamasında ısrarla davalı ile aralarında düzenlenmiş yazılı bir sözleşmenin varlığını ileri sürmüş ve bunun T. Bankasında olduğunu bildirmiştir. Davalı taraf ise aradaki anlaşmanın sözlü olduğunu savunmaktadır. Ancak T. Bankasından istenen sözleşme örneği bulunmadığı için gönderilmemiş yalnızca imzasız bir belge mahkemeye verilmiştir. Davacı ise sözleşmenin bankaca gönderilmesinin davalının yakınlarınca engellendiğini ileri sürerek karar düzeltme aşamasında içeriği itibarıyla imzasız örneğinin hemen aynı olan yazılı sözleşmeyi ibraz etmiştir. Öncelikle belirtmek gerekir ki bu sözleşme duruşma sırasında açıklıkla bildirilmeksizin temyiz aşamasında ibraz edilmiş değildir. Varlığı ve bulunduğu yer dava safahatında ısrarla ifade edilmiştir. Kaldı ki, **adaletin ucuz, çabuk ve isabetli olarak sağlanması temel usul kurallarındandır. Bu konuda usul ekonomisinin de gözetilmesinin izahtan varestedir. Bu itibarla davacı tarafından ibraz edilen yazılı sözleşmenin sıhhatinin tahkiki ve gerekli inceleme yapılarak sonucuna göre karar verilmesi icap eder. Bu nedenle direnme kararı bozulmalıdır**” (HGK 10.4.1991, 15-91/202).”

³⁷ Dilşat Yılmaz, “Usul Ekonomisi İlkesi Çerçevesinde Türk İdari Yargılama Usulünde Sözlülük İlkesine İlişkin Bazı Değerlendirmeler”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 267, S. 2, 2019, s. 283-284.

³⁸ Nesibe Kurt Konca, “Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 57, S. 1, 2014, s. 240-241.

olduğu işgücü, zaman, kırtasiye vb. maliyetler ortadan kalkmış olup kısa sürede ve ucuz bir şekilde tebligat işlemleri tamamlanabilmektedir.³⁹



³⁹ Konca, **a.g.m.**, s. 262-263.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ USUL KANUNU’NDA MEVCUT TEBLİĞ HÜKÜMLERİ

Vergi hukukunda tebligat hükümlerinin düzenlenmiş olduğu kanun 213 sayılı VUK olup kanunda tebligat hükümleri, beşinci kısım olan “Tebliğler” başlıklı bölümünün 93 ile 109. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca bu maddeler haricinde aynı kanunun 21. maddesinde doğrudan tebliğe ilişkin bir tanımlama yapılmıştır.

“Madde 21 – Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”

7201 sayılı Tebligat Kanunu mali tebliğleri Sayıştay tarafından yapılacak olan mali tebliğler ve diğer mali tebliğler olarak ikiye ayırmış olup mali hukuk ve vergilendirme açısından VUK’da yer alan düzenlemeler önem arz etmektedir. Ayrıca Tebligat Kanunu’nun 51. Maddesinde yer alan “*Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır.*” hükmü ile kendi özel kanunlarında açık hüküm bulunması halinde bu kanun hükümlerinin esas alınması gerektiği desteklenmiştir.

VUK, tebliğin nasıl yapılması gerektiği (tebliğ esasları), tebliğ yapılacak olan kimseler, tebligat yöntemleri gibi konulara kanun hükümlerinde yer vermiş olup tebliğin doğru kanun hükmüne göre yapılması önem arz etmektedir. Zira mali tebliğlerin VUK’da yer alan düzenleme göre yapılmaması tebligatın geçersiz olması ile sonuçlanabilmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda 213 Sayılı VUK hükümlerine göre yapılması gereken tebligatın 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre imza karşılığı mahalle muhtarına bırakılmak suretiyle tebliğ yapılmasında yasalara uygunluk bulmadığından ödeme emrini geçersiz kabul etmiştir.

40

⁴⁰ Danıştay 9. Daire Kararı 02.11.2011 Tarih 2011/7553 Esas 2008/5363 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 10.04.2024).

“Dava konusu ödeme emrinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin, 213 sayılı VUK’nda yazılı kurallar yerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nda belirtilen hükümlere göre tebliğ edilmesi nedeniyle usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

2.1. Vergi Hukukunda Tebligat İşlemine İlişkin İlkeler

2.1.1. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Mahremiyet İlkesi

VUK’un 5. maddesinde vergi mahremiyeti ilkesi açıklanmış olup bu hususa dikkat etmesi gereken kişilere yer verilmiştir.⁴¹ Vergi mahremiyetinin tanımına ise 213 Sayılı VUK’dan önceki kanun olan 5432 sayılı VUK Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu’nda “*Her ne suretle olursa olsun, verginin tatbiki neticesinde öğrenilen ticari veya şahsi sırların gizli kalacağını ifade eder*” şeklinde yer verilmiştir.⁴²

Ancak vergilendirmede tebligatın mahremiyetle olan ilişkisi için 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu’nun 7. maddesine bakmak gerekecektir.⁴³ Buna göre ise VUK’un 5. maddesinde belirtilen kişiler haricinde tebligatı ulaştırmakla sorumlu olan PTT görevlileri de vergi mahremiyetinden sorumlu tutulmaktadırlar. Yapılan vergi tebligatının mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda VUK’un 362. maddesinde belirtildiği üzere ise Türk Ceza Kanunu’nun 239. maddesi gereğince ceza işlemi yapılacaktır.

“(1) Hizmet sağlayıcıları ile posta hizmetlerinde çalışanlar veya herhangi bir şekilde posta hizmetleri ile ilgili bilgiye sahip olanların, bu bilgileri ve posta hizmetleri ile ilgili ilişkileri açığa vurmaları, gönderileri açmaları, içlerinde ne olduğunu araştırmaları, üçüncü kişilere bilgi vermeleri veya herhangi birinin bunları yapmasına neden olmaları, gönderileri zapt veya yok etmeleri yasaktır. (2) Hizmet sağlayıcıları, yürüttüğü hizmetlerle ilgili olarak gerekli güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür. (3) Posta gönderileri, kanunla yetkili kılınan merciler dışındaki kişilerce alıkonulamaz, açılmaz ve içeriği araştırılmaz.”

⁴¹ Resmi Gazete: Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

“1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.”

⁴² 5432 sayılı Kanun VUK Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, S. Sayısı 175, 1947, s. 2.

⁴³ Resmi Gazete: Tarih: 23.05.2013, Sayı: 28655.

VUK'un 94. maddesinde yer alan mükellefler ve bunların kanuni temsilcileri veya vekilleri tebliğe muhatap olanlardır. Buna göre vergi tebligatının muhataplarının doğru tespit edilip doğru kişilere tebligatın yapılıyor olması vergi mahremiyetini sağlama açısından önem arz etmektedir.⁴⁴ Zira Tebligat Kanunu'nda mahremiyete ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Aksine Tebligat Kanunu'nda tebliğe konu evrak o yerin muhtar veya zabıta amir veya memurlarına imza karşılığı teslim edilebilmektedir. Ancak vergi kanunları açısından tebliğin ilgisine yapılmadığı durumlarda üçüncü kişilere teslim edilmeden yetkili idareye teslim edilir. Bu durum da vergi kanunları açısından vergi mahremiyetine verilen önemi ortaya koyar.⁴⁵

2.1.2. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi

Şekil, bir idari işlemin hem biçimini hem de yapılırken uyulması gereken usulü göstermekte olup hem idari işlemin hazırlanış yöntemini hem de dış görünüşünü kapsayacak biçimde kullanılır.⁴⁶ İdari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında idare sahip olduğu teknik bilgi birikimi ve örgütlü yapısı ile bireyler karşısında doğal bir üstünlüğe sahiptir. Kamu gücü karşısında bu şekilde zayıf kalan bireyler çoğu zaman kendileri hakkındaki iş ve işlemlere idare tarafından gerçekleştirildikten sonra haberdar olabilir.⁴⁷ Bu sebeple idari işlemler için kanun veya düzenlemelerde koyulan usul ve şekil şartları bireylerin hangi idari işlemin ne şekilde kendilerine bildirileceğini önceden bilmelerini sağlar. Veyahut idari işlemi uygulamaya yetkili olan kişilerin ihtiyatsız veya keyfi davranmalarını da önler.⁴⁸

Şekle bağlılık ilkesi tebligatın usulü bir işlem olmasının sonucu olup vergi mevzuatında tebligatın uygulamasındaki hükümler bazı şekil şartlarına bağlanmıştır.⁴⁹

⁴⁴ Demet Akdeniz, "Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı", **Doktora Tezi**, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2021, s. 278.

⁴⁵ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, İstanbul, Yaklaşım Yayınları, 1997, s. 22; Aktaran: Ayyıldırım, **a.g.e.**, s. 90.

⁴⁶ Ramazan Yıldırım, Serkan Çınarlı, **Türk İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, Astana Yayınları, 2019, s. 82.

⁴⁷ Fatih Kırışık, "İdare ile Bireysel Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S: 37, 2013, s. 245-246.

⁴⁸ Ayyıldırım, **a.g.e.**, s. 90.

⁴⁹ Gazi, **a.g.e.**, s. 15.

VUK'un 108. maddesinde tebligatı hükümsüz kılacak olan şekil hatalarına yer verilmiştir. Mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması esasa teşkil eden hatalar olarak görülmüş ve tebligatın hükümsüz kılınabilmesi için yeterli şekil hataları olarak nitelendirilmiştir. Ancak esasa teşkil etmeyen hataların ne olduğuna ilişkin detaylı açıklama yapılmamıştır.⁵⁰ Ayrıca tebligatta yer alması gereken şekil unsurlarına ilişkin olarak VUK'un 35. maddesinde açıklama yapılmıştır. Bu maddede vergi ceza ihbarnamelerinde yer alacak olan unsurlar belirtilmiştir.⁵¹ Vergi kanunlarında tebligata ilişkin olarak belirtilen şekil unsurlarından herhangi birsinin eksik olması tebligat evrakında hata olmasına sebep olmakta ve kişilerin sahip olduğu yasal hakların kullanılabilmesine engel teşkil edebilecektir. Bu sebeple hem Tebligat Kanunu'nda hem de VUK'da şekil şartlarına yer verilmiş ve idareye bu konuda takdir yetkisi bırakılmamıştır.

Ayrıca sadece idarenin uygulaması gereken şekil şartları haricinde bazı durumlarda mükellefe de tebligat sırasında uygulaması gereken usul ve şekillere ilişkin kullar koyulabilmektedir.⁵² Buna örnek olarak ise VUK'un 107/A maddesi uyarınca uygulamaya konulmuş olan elektronik ortamda tebliğ uygulaması örnek gösterilebilir. Uygulamanın detaylarının yer aldığı 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tebligat yapılabilmesi için elektronik tebligat adresi kullanma zorunluluğu getirilmiştir.⁵³ Buna örnek olarak ise tebligatın, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılması gösterilebilir. Elektronik tebligatta gönderilen tebligata ilişkin olarak SMS veya e-posta yoluyla bilgilendirmenin yapılmamış olması

⁵⁰ Resmi Gazete: Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

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

⁵¹ Resmi Gazete: Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

1. İhbarnamenin sıra numarası; 2. İhbarnamenin tanzim tarihi; 3. Verginin nevi; 4. Mükellefin soyadı adı (Tüzelkişilerde unvanı); 5. Mükellefin açık adresi; 6. Vergilendirme dönemi; 7. Verginin matrahı; 8. Verginin hesabı; 9. Verginin miktarı; 10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler; 11. (Değişik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma süresi; 12. (Değişik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma şekli.”

⁵² Ayyıldırım, **a.g.e.**, s. 92.

⁵³ Resmi Gazete: Tarih: 27.08.2015, Sayı: 29458.

tebligatın yapılma tarihini değiştirmemektedir. Ayrıca tebliğ muhatabı tarafından beşinci günden önce tebliğin açılmış olması bu süreyi etkilemez. Muhatap tebliği beşinci günden önce açmış olsa bile tebliğ beşinci günde yapılmış sayılır.

2.1.3. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Yazılılık İlkesi

İdari işlemlerin içerik olarak açık olması, hukuksak güvenlik, denetim, idare işlemlerinin belgelendirilmesi, idarenin iş ve işlemlerine karşı bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması gibi nedenler idari işlemlerin şekil unsusu açısından yazılı olmasını zorunlu hale getirmektedir.⁵⁴ Bu sebeple kamusal bir irade açıklaması olan tebligatın da yazılı olarak mükelleflere bildirilmesi VUK'un 21. maddesinde yasal zorunluluk olarak gösterilmiştir. Bu maddeye göre verilecek yazıyı ilgilendiren hususların yetkili makamlar tarafından mükelleflere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.⁵⁵ Böylelikle tebligatın iki ana unsuru olan bilgilendirme ve belgelendirme işlemlerinden belgelendirme unsuru sağlanmış olup mükellefler ve idare açısından yapılan bilgilendirmenin ispatı niteliğindedir.

Ancak geleneksel anlamda kağıtta yazılı bildirim yapılmasının bir istisnası ise VUK'un 107/A maddesine istinaden yapılan elektronik tebligattır. Bu tebligat yöntemi ile idare tarafından yapılacak olan bildirimler elektronik yolla mükellefe iletilmektedir. Bu şekilde yapılan tebligatlarda ise varlığının veya yokluğunun ispatı UETS (Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi)'de yer alacak olan kayıtlarla yapılacaktır.⁵⁶

2.1.4. VUK Hükümlerine Göre Tebligatta Sonuca Ulaşma İlkesi

Tebliğatın amacı bilgilendirme olduğu kadar aynı zamanda sonuca ulaşma yani tebligatın her durumda ilgisine ulaştırılması amacı da bulunmaktadır. Bu sebeple hem Tebligat Kanunu hem de VUK tebligatın gerçekleşebilmesi için çeşitli yöntemler belirlemiştir. Belirlenen bir yöntemle tebligat yapılamaması durumunda ise alternatif

⁵⁴ Yıldırım, Çınarlı, **a.g.e.**, s. 83.

⁵⁵ Resmi Gazete: Tarih: 27.08.2015, Sayı: 29458.

⁵⁶ Evren Koç, "Zorunlu Elektronik Tebligatta Delil Kaydı", **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 1, 2021, s. 259-272.

tebligat usullerine yer vermişlerdir. VUK'un 94. maddesinde tebliğ yapılacak olan kimse olarak mükelleflere kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere tebligat yapılacağı belirtilmiştir. Ancak bu şekilde tebligatın doğrudan kanunda belirtilen kişilere herhangi bir sebepten dolayı yapılamaması halinde bilinen adreslere tebligat yapılır. Tebliğ evrakının normal yollarla iletilmemesi halinde son çare olarak “ilanen tebliğ” yoluna gidilecektir.⁵⁷

2.2. Tebliğ Yapılacak Olan Kişiler

VUK'un 94. maddesinde tebliğin “*mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere*” yapılacağı belirtilmiştir. Bu maddenin devamında ise tüzel kişilere tebligat yapılırken muhatabın kimler olacağı belirtilmiştir.

“Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir.”⁵⁸

Buna göre Vergi hukukunda gerçek kişilere, tüzel kişilere ve kişiliği bulunmayan cemaatlere tebliğ yapılabilmektedir. Yapılan bir tebligatın hukuki anlamda bir sonuç doğurabilmesi için muhatabın belirlenmesi ve doğru muhataba tebliğ yapılması gerekir.⁵⁹ VUK'da yer alan ifade olan mükellef yerine geçen ve mükellef yerine geçen ifadelerinin anlam açısından değerlendirildiğinde tebliğ yapılacak olan kimse anlam olarak muhatabı da kapsarken mükellef yerine geçen ifadesi ise muhataptan daha kapsamlı bir anlam içerir.⁶⁰

⁵⁷ Resmi Gazete: Tarih: 27.08.2015, Sayı: 29458.

Tebliğin ilanla yapılacağı haller:

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

⁵⁸ Resmi Gazete: Tarih: 27.08.2015, Sayı: 29458.

⁵⁹ Mehmet Yüce, Muhammet Çelik, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri Muhatabın Önemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 1, 2021, s. 259-272.

⁶⁰ Esra Aktaş, “Tebliğ İşlemlerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2023, s. 19.

2.2.1. Gerçek Kişilere Tebliğ

VUK'a göre gerçek kişilere yapılacak tebligat konusu ele alınmadan önce hukuki anlamada gerçek kişi kavramını açıklamak yerinde olacaktır. Hukuki anlamda gerçek kişi kavramı ve kişiye ait haklar 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda açıklanmıştır. Söz konusu kanunda kişiler, gerçek kişiler ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış ve kanunun 8. ve 9. ⁶¹maddelerinde hak ehliyeti ve fiili ehliyeti olma özellikleri ile açıklanmış ve bütün insanlar kastedilmiştir. Yani günümüz modern hukuk düzeninde herhangi bir ayırım gözetmeden bütün insanlar gerçek kişi olarak kabul edilmektedir. ⁶²

Ancak Medeni Hukuk'tan farklı olarak vergi hukukunda vergiyi doğran olay ile doğrudan ilişki içinde olan hak ve fiili ehliyeteye sahip olmayan tüzel kişiler de vergi yükümlüsü olarak atfedilirler. ⁶³ Vergi hukukunda medeni kanunda belirtilen hak ehliyeti ve fiili ehliyetine sahip olmasa bile vergi ehliyetine sahip olma durumu söz konusudur. Vergi ehliyeti, medeni haklara sahip olma ehliyeti olmaksızın vergi borçlusu olabilmek şeklinde tanımlanabilir. ⁶⁴ Ancak vergi hukukunda tebligata muhatap olabilmek için kişinin fiili ehliyetinin de olması gerekmektedir. Fiili ehliyeteye sahip olmayan kişilerin herhangi bir hak ve borç yükümlülüğü altına girmemelerinden dolayı tebligatın muhatabı olmaları da mümkün değildir.

Tebliğat hiçbir aracı olmadan doğrudan muhataba bilgilendirme yapmayı amaçlar. Ancak kişinin fiili ehliyeteye sahip olmaması durumunda tebligat doğrudan muhatap yerine kanuni temsilci, veli, vasi gibi kişilere de yapılabilmektedir. Bu sebeple sahip olunan fiili ehliyet durumuna göre tebligatın muhatabı değişebilmektedir. Tam ehliyetli kişiler ayırt etme gücüne sahip olup kendi

⁶¹ Resmi Gazete: Tarih: 08.12.2001, Sayı: 24607.

Madde 8 - Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.

Madde 9 - Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir.

⁶² Ramazan Çağlayan, “**Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları**,” Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 7, s. 375-376.

⁶³ Taner Ercan, “Gerçek Kişiler Yönünden Kişiliğin Sona Erme Halinin Türk Vergi Sistemindeki Etkisi”, **International Journal of Public Finance**, C. 6, S. 2, 2021, s. 297.

⁶⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 7. Baskı, Ankara, Gazi Yayınevi, 2008, s. 47.

gerçekleştireceği fiillerle borç altına girebilmektedirler. Dolayısı ile vergi hukukuna göre bu kişiler doğrudan muhatap alınarak kendilerine tebligat yapılabilir.

Türk Medeni Kanunu'na göre fiili ehliyetin olmaması bakımında kısıtlama durumu da söz konusu olabilmektedir Bu durumda kısıtlamanın en önemli sonucu kısmen veya tamamen fiili ehliyetin kullanılamamasıdır. Eğer kişi akıl hastalığı veya zihinsel sağlık sebebi ile ayırt etme gücüne sahip değilse tam ehliyetsiz olarak nitelendirilecektir ve ayırt etme gücü bulunmadığından dolayı da hukuki işlem ehliyetleri yoktur.⁶⁵ Medeni Kanuna göre kişiler fiili ehliyetlerini kullanabilmeleri açısından tam ehliyetli kişiler haricinde fiili ehliyetlerini hiç bir şekilde kullanmayan tam ehliyetsizler veya sınırlı bir şekilde kullanabilen sınırlı ehliyetsizler ve sınırlı ehliyetliler olarak ayrıma tabi tutulur.⁶⁶

Türk Medeni Kanunu'nun 16. Maddesine göre *ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler ve ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar haksız fiillerinden sorumludurlar.*⁶⁷ Sınırlı ehliyetsizler olarak nitelendirilen bu kişiler için VUK'un 94. Maddesinde belirtilen mükellefin kendisine tebliğ yapılamadığı durumlarda ikametgâh adresine yapılacak olan tebliğlerde 18 yaşından küçük olmama şartını koymuş olduğundan dolayı doğrudan sınırlı ehliyetli olan kişiye tebliğ yapılamamaktadır.

2.2.2. Mükellefin Şahsına Tebliğ

Türk Medeni Kanun'un 10. Maddesine göre ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır. Tebligatta genel kural ise tebligata muhatap gerçek kişinin doğrudan kendisine tebligat yapılmasıdır. Ayırt etme gücüne sahip, ergin olan ve kısıtlı olmayan yani tam ehliyetli olan kişiler vergisel işlemlerde doğrudan muhatap kabul edildiğinden dolayı veri hukuku açısından tebligat işlemlerine doğrudan muhataptırlar.⁶⁸

⁶⁵ Zevkliler Aydın, Şeref Ertaş, Ayşe Havutçu, Damla Gürpınar, **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s. 96, 364.

⁶⁶ G. Jale Akipek, Turgut Akıntürk, Derya Ateş Kahraman, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s. 302.

⁶⁷ Resmi Gazete: Tarih: 08.12.2001, Sayı: 24607.

⁶⁸ Ayyıldırım, **a.g.e.**, s. 100.

2.2.3. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

Hukuki ehliyetsizlik olan durumlarda gerçek kişiler adına tebligat yapılacak kimseler arasında kanuni temsilciler de yer alır. VUK'un 95. maddesinde veli, vasi veya kayyım tebliğ yapılabileceği belirtilmiştir. Kişinin fiili ehliyeteye sahip olmaması durumu vergi mükellefi olmasına engel teşkil etmez ancak tebligata muhatap olabilmek için fiili ehliyet sahibi olunması gerekmektedir. Bu sebeple fiili ehliyeti olmayan kişiler bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşirse kişinin vergi mükellefiyeti de meydana gelir.⁶⁹ Ancak fiili ehliyeti bulunmayan kişiler için VUK'un 10. maddesinde belirtilen kişiler için vergi dairesi nezdinde tebligata konu muhatap kanuni temsilcileri olacaktır.⁷⁰

“tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”

Temsilci eğer yetkisini bir kanun emrinden almışsa kanuni temsilci sayılarak kişiyi hak sahibi veya borçlu olarak kılabilen kişidir. Vergi hukukunda kanuni temsilciye yer verilmesinin sebebi ise kişilerin fiili ehliyeteye sahip olmasa bile mükellef veya sorumlu olabilmelerinden kaynaklanmaktadır.⁷¹ Kanuni temsilcinin vergi hukuku açısından önemi vergi alacağının güvence altına alınmasıdır.⁷²

Kanuni temsilcilere yapılacak tebligattan bahsederken dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin durumunu da ele almak gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler için tebligata muhatap olan kişi varsa Türkiye'de daimi temsilcisidir. Eğer daimi temsilci yoksa bunlara kazanç ve irat sağlayanlar tebligata muhatap sayılırlar.⁷³

⁶⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 51-52.

⁷⁰ Resmi Gazete: Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

⁷¹ Binnur Çelik, “Kamu Alacaklarından Doğan Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, S. 7, Ankara, 1999, s. 89.

⁷² Hatice Yurtsever, “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, C. 3, S. 3, 2013, s. 115.

⁷³ İnneci, **a.g.e.**, s. 34.

2.2.4. Umumi Vekile Tebliğ

VUK'un 94. maddesinde umumi vekillere de tebligat yapılabileceği açıkça belirtilmiştir. Ancak bu kanunda umumi vekile yapılacak olan tebligata ilişkin başka bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak Tebligat Kanunu'nun 11. Maddesi söz konusu düzenlemeyi içermektedir.

“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 ilkinin yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır. Ancak, Ceza Muhakemeleri Usulu Kanununun, kararların sanıklara tebliğ edilmelerine ilişkin hükümleri saklıdır.”⁷⁴

Vergi tebliğlerinde umumi vekiller yapılan tebliğin geçerli sayılabilmesi için vergi ve ceza ihbarnamelerini kabul ettiğine dair veya en azından mali konularda her türlü yetkinin verildiğine dair genel bir hüküm bulunan bir vekaletname düzenlenmelidir.⁷⁵ Kendisine tebligat yapılacak kişilerin birden fazla olması durumunda bu kişilerden herhangi birine tebliğ yapılması yeteli olup tebliğ yapılacak olan umumi vekilin avukat olma şartı bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen bir kararlarda da umumi vekil olması durumunda doğrudan umumi vekile tebligat yapılabileceği belirtilmiştir.⁷⁶

“tebligatın; tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde yapılacağı, vekil vasıtasıyla takip edilen davalarda tebligatın sadece vekile yapılabileceği, usulsüz tebligatta ise muhatabın tebliğe muttali olması halinde tebligatın geçerli sayılacağı ancak muhatabın beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi olarak kabulü gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır”

2.2.5. İkametgah veya İşyerinde Bulunanlara Tebliğ

Tebliğata ilişkin genel kanun niteliğinde olan Tebligat Kanunu'nun 10. maddesinde tebligatın bilinen en son adrese yapılacağı belirtilmiştir. Bu sebeple

⁷⁴ Resmi Gazete: Tarih: 11.02.1959, Sayı: 10139.

⁷⁵ Vergi Mükellefleri Savunucuları Derneği, Umumi Vekile Tebligat (Çevrimiçi) <https://www.versav.org.tr/2018/01/24/umumi-vekile-tebligat/> (S.E.T: 12.04.2024).

⁷⁶ Danıştay 11. Daire Kararı 08.04.1996 Tarih 1996/484 Esas 1996/1513 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 10.04.2024).

tebligatın usul olarak kişinin bilinen son adresine yapılması gerekmektedir. Aynı kanun maddesinin devamında ise eğer bilinen adres de tebligata elverişli değilse adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yerine yapılacağı belirtilmiştir.

VUK’da ise bilinen adres kavramı kanunun 101. maddesinde ayrıntılı olarak aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri, Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri, 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.”

Aynı kanunun 94. maddesine göre ise tebligat yapılacak kişinin muhatapla birlikte ikamet etmese bile adreste bulunan kişiye tebligat yapılabileceğini belirmiş olup bu uygulamaya ilişkin olarak sadece tebligat evrakının teslim edildiği kişinin görünüş olarak 18 yaşından küçük olmaması gerektiği belirtilmiştir. VUK’a göre ilan tebligatın son çare olarak dikkate alınması gerektiğinden dolayı öncelikle kanunda belirtilen bilinen adreslere tebligatın yapılması için gerekli olan çabanın gösterilmiş olması gerekmektedir. Danıştay konuya ilişkin olarak vermiş olduğu bir kararında şirket müdürünün ikametgah adresinin bilinen adresler arasında olduğunu dikkate alarak “İşyeri adresi sürekli kapalı olan davacı, şirket adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin, şirketin kanuni temsilcisinin ikametgah adresinde tebliğinden sonra, bu yolla kesinleşen kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde yasaya aykırılık yoktur” şeklinde karar vermiştir.^{77 78}

2.2.6. Mirasçılara Tebliğ

Hukuki anlamda kişiliğin sonra erme hali ve miras konusu Türk Medeni Kanunu’nda düzenlenmiş olup bu kanunun 599. maddesine göre mirasçılar miras bırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak kanun gereğince kazanırlar.⁷⁹ Medeni

⁷⁷ Danıştay 3. Daire Kararı 21.04.2004 Tarih 2002/3452 Esas 2004/1114 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 12.04.2024).

⁷⁸ Nazlı Gaye, Alparslan Görgülü, “Hatalı Yapılan Vergisel Tebligatlar ve Mükelleflerin Yasal Müracaat Yolları”, **İzmir Dayanışma Dergisi**, C. 6, S. 1, 2023, s. 69-74.

⁷⁹ Volkan Güzel, “Türk Vergi Hukuku’nda Ölüm Hali”, **Vergi Raporu**, Sayı Temmuz 2018, s. 75.

Kanun'a göre mirasçılar tarafından reddedilmeyen mirastan dolayı mirasçılarının bazı sorumlulukları doğmaktadır.⁸⁰ Bu sorumluluklar Medeni Kanun'un 641. ve 681. maddelerinde mirasçılarının tereke borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir.⁸¹ Yani murisin borçlarından tüm şahsi varlıkları ile sınırsız ve müteselsilen sorumludurlar.⁸²

VUK'un 12. maddesinde ise ölüm halinde mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni temsilciye geçeceği belirtilmiştir. Ayrıca yine aynı kanun maddesine göre mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından kendi miras hisseleri nispetinde sorumlu olduğu belirtilmiş olup bu hükümlere göre mirası kabul eden mirasçılara tebliğin miras hisseleri oranında ayrı ayrı yapılması gerekmektedir.⁸³ Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilmiş olan bir kararda da mirasçılara yapılacak olan tebliğde, mirasçılarının vergi borcundan hisseleri oranında sorumlu oldukları ve her birine ayrı ayrı tebligat yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁸⁴ Ayrıca Medeni Kanun'un 606. maddesinde mirasın üç ay içerisinde reddolunabileceği belirtilmiştir.⁸⁵ Bu sebeple mirasın reddedilebileceği üç aylık bekleme süresinde mirasçılara tebliğ yapılabilir ancak daha sonra miras reddedilirse yapılan tebligat hüküm ifade etmeyecektir.⁸⁶

⁸⁰ Yusuf Akdağ, "Mirasçılarının Vergisel ve Diğer Sorumlulukları", **Vergi Raporu**, S. 167, Ağustos 2023, s. 26.

⁸¹ Sümeyra Özgen, "Türk Vergi Hukuku'nda Tebligat", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi** Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2018, s. 48.

⁸² Akdağ, **a.g.m.**, s. 26.

⁸³ Güzel, **a.g.m.**, s. 26.

⁸⁴ Muhammed Çelik, "Yüksek Mahkeme Kararları Çerçevesinde Vergi Tebligatı Ve Karşılaşılan Sorunlar", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2015, s. 152; Danıştay 3.D, T. 06.03.1996, E. 1995/4820, K. 1996/630,

"Muris ...'ın 1987 takvim yılında faizle borç para verdiği için yapılan vergi incelemesi sonucu tespiti üzerine bulunan fark üzerinden re'sen salınan gelir vergisine karşı açılan davayı; 213 sayılı VUKnun 12. maddesinde, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mahsup mirasçılarının geçeceğinin, ancak mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı belirtilmiştir, bu hüküm uyarınca mirasçılarının hisseleri oranında her mirasçı adına ayrı ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi gerektiği, aksi takdirde murisin veya varislerden herhangi birinin adına ihbarname düzenlenip tebliği usule uygun olmayacağından usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk ettirilmiş kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği,"

⁸⁵ Güzel, **a.g.m.**, s. 75.

⁸⁶ Oluş Yayıncılık, **En son Kanun Değişiklikleri ile VUK ve Yorum ve Açıklamaları**, Nisan 2007, s. 293-294.

2.2.7. Vasıtalı Tebliğ

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 olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu şekilde yapılan tebliğde tebliğin muhatabı ve tebliğ memuru arasına üçüncü bir kişi girerek tebligat yapılmaktadır.⁸⁷ Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere vasıtalı tebliğ sadece kara, deniz, hava ve jandarma eratına tebligatın yapılması ile ilgili hususları düzenlemiş ve doğrudan kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılacağı belirtilmiştir.

2.2.8. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ

VUK'un 97. maddesinde yabancı memlekette bulunanlara yapılacak olan tebliğ hükümlerine yer verilmiştir. ⁸⁸ Buna göre yabancı memlekette bulunan kişilere tebliğin o memlekette var olan yetkili makamlar aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Ancak bu konuda uluslararası anlaşmalar veya ilgili ülkenin yerel mevzuatı gibi diğer

⁸⁷ Çelik, a.g.e., s. 77.

⁸⁸ Resmi Gazete: Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703. “Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdandır. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir. (Ek cümleler:14/10/2021-7338/14 md.) Bu hâlde bildirim Türkiye elçiliği veya konsoloslugu veya bunların görevlendireceği bir memur yapar. Tebliğin konusu ile hangi merci tarafından çıkarıldığı bilgilerinin yer aldığı ve otuz gün içinde başvurulmadığı takdirde tebliğin yapılmış sayılacağı ihtarını içeren bildirim, muhataba o ülkenin mevzuatının izin verdiği yöntemle gönderilir. Bildirimin o ülkenin mevzuatına göre muhataba tebliğ edildiği belgelendirildiğinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Türkiye elçiliği veya konsolosluguna başvurulmadığı takdirde tebligat otuzuncu günün bitiminde yapılmış sayılır. Muhatap, Türkiye elçiliği veya konsolosluguna başvurduğu takdirde tebliğ evrakını almaktan kaçınırsa bu hususta düzenlenecek tutanak tarihinde tebliğ yapılmış sayılır. Evrak bekletilmeksizin merciine iade edilir.

Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsolosluguna gönderilir. (Ek cümleler:14/10/2021-7338/14 md.) Şu kadar ki, vergi dairelerinin yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrakları, vergi dairesi başkanlıkları; vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdarlıklar tarafından doğrudan Türkiye elçilik veya konsolosluguna gönderilir.

Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır.

Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.”

mevzuat ve düzenlemelerin de takip edilmesi önem arz etmektedir. Ayrıca tebliğ yapılacak kişinin Türk vatandaşı olup olmaması ve resmi görevde olması durumları da tebligatın uygulanması aşamasında önem arz etmektedir.

Kendisine tebliğ yapılacak olan kişinin Türk Vatandaşı olması halinde tebligat ilgili ülkelerdeki konsolosluk veya Türk siyasi memuru aracılığı ile yapılabilir. Eğer kişi yabancı memlekette resmi olarak görevli bulunan kişi ise tebliğ, dışişleri bakanlığı vasıtasıyla yapılabilir.⁸⁹

Tebliğat Kanunu'nun 25, 26 ve 27. maddelerinde milletlerarası sözleşmeler çerçevesinde yurtdışına yapılan tebligata ilişkin hükümlere yer verilmiş olup tebligatın bu anlaşmalarla uyumlu olacak şekilde yapılması gerekmektedir. Ancak milletlerarası sözleşmelere taraf olmayan ülkeler arasında yapılacak tebligat işleminin de yine milletlerarası nezaket kuralları çerçevesinde yapılması gerekecektir.⁹⁰

Konuya ilişkin olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararında yurtdışında bulunan kişiye yapılacak olan tebligatın yabancı memleketlerde bulunanlara yapılacak tebliğin, o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla, kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğin Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılması gerektiğini belirtmiştir.⁹¹

“213 sayılı VUKnun 94'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerden birine yapılacağı, 97'nci maddesinde yabancı memleketlerde bulunanlara yapılacak tebliğin, o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılacağı, kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğin Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılabileceği kurala bağlanmıştır.”

⁸⁹ (Çevrimiçi) <https://www.fatiharas.com/vuk-madde-97-yabanci-memlekette-bulunanlara-teblig/> (S.E.T. 28.05.2024).

⁹⁰ Ahmet Cemal Ruhi, “**Türkiye’den Yurtdışına Yapılan Tebligat**”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Erzincan, 2003, s. 531-537.

⁹¹ Danıştay 3. Daire Kararı 15.06.2009 Tarih 2008/ 1635 Esas 2009 / 2126 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 28.05.2024); (Çevrimiçi) <https://www.fatiharas.com/vuk-madde-97-yabanci-memlekette-bulunanlara-teblig/> (S.E.T. 28.05.2024).

2.2.9. Tüzel Kişilere Tebliğ

Hukuki olarak gerçek kişilerin haricinde tüzel kişiler de kendi adlarına hareket edip borç hak ve borç edinme imkânına sahip olabilirler.⁹² Tüzel kişi kavramı TC. Adalet Bakanlığı sözlüğünde “*kendisini oluşturan gerçek kişilerin üzerinde ve onlardan bağımsız bir varlığı ve belirli bir amacı bulunan*” şeklinde tanımlanmıştır.⁹³ Tüzel kişiler hukuki anlamda üyelerinden bağımsız bir şekilde borç altına girebilen hukuk kişiliğidir.⁹⁴

Tüzel kişiler ise özel hukuk tüzel kişileri ve kamu hukuku tüzel kişileri olmak üzere ikiye ayrılmakta olup bütün tüzel kişileri yetkilendirilmiş olan gerçek kişiler yönetir.⁹⁵ Tüzel kişilere yapılacak olan tebligat ise VUK’un 94. maddesinde belirtildiği üzere bunları yöneten başkan müdürü veya kanuni temsilcilerine yapılır.

Özel hukuk tüzel kişilikleri kanunla, kamu tüzel kişilikleri ise yine kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulabilmektedir.

2.2.9.1. Kamu Tüzel Kişiliklerine Yapılacak Olan Tebligat

Kamu Tüzel kişilerine yapılacak olan tebligatta VUK’un 98. maddesine göre hareket edilmesi gerekmektedir. Buna göre kamu tüzel kişiliklerinde tebligat en büyük amire veya bunların muavinlerine yapılır.

“Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.”

Özellikle kamu tüzel kişisine yapılacak olan tebligatın 98. maddede belirtilen en büyük idari amire, sonrasında bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memura yapılması hususu önem arz eder. Zira Danıştay vermiş olduğu bir

⁹² Temel Güner, “Sermaye Şirketlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2023, s.4

⁹³ T. C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.adalet.gov.tr/t%c3%bczel%20ki%c5%9fi> 24 Mart 2024.

⁹⁴ Kevre Begüm İşbir, “Kamu Tüzel Kişiliği”, **Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2017, s. 18.

⁹⁵ Murat Tepedelenli, Güray Akbal, “Vergi Hukukunda Tebliğ ve Öneriler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 150, 2016.

kararda doğrudan bu şekilde kamu tüzel kişilerine VUK'un 98. maddesi kapsamında yapılmayan tebligatın hükümsüz olacağını belirtmiştir.⁹⁶

“İktisadi devlet teşekküllerine yapılacak tebligatın; 213 sayılı Kanunun 94. maddesine göre değil anılan kanunun 98. maddesine göre yapılması gerekir. Bu durumda, mahkemece, iktisadi devlet teşekkülü olan davacı şirket adına vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilen ... adlı şahsın, 213 sayılı Kanunun 98'inci maddesinde belirtilen tebliğ yapılacak kişilerden olup olmadığı hususu araştırılıp, bunun sonucuna göre karar verilmesi gerekir”

2.2.9.2. Özel Hukuk Tüzel Kişiliklerine Yapılacak Olan Tebligat

Özel hukuk tüzel kişilerine yapılacak olan tebligatta VUK'un 94. ve 10. maddelerine göre kanuni temsilciler aracılığı ile tebligat yapılır. Özel hukuk tüzel kişilerini sermaye şirketleri, kooperatifler, vakıflar ve denekler olarak nitelendirebiliriz.

2.2.9.3. Dernek ve Vakıflara Yapılacak Olan Tebligat

Dernekler 5253 Sayılı Denekler Kanunu'nun 2. maddesinde “Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları” şeklinde tanımlanmıştır. Medeni Kanun'un 56. maddesine göre ise en az yedi kişinin kazanç paylaşma amacı dışında belirli bir ortak amacı gerçekleştirmek üzere kurulan tüzel kişilikleri ifade eder. Derneklerde bulunması gereken zorunlu organlar Türk Medeni Kanunu'nun 72. maddesinde genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kuru olarak belirtilmiştir. Buna göre derneklerde tebligata muhatap sayılacak olan kişiler tüm yönetim kurulu üyeleridir.

Her ne kadar VUK'un 94. maddesinde vakıflar tüzel kişiliği bulunmayan kuruluş olarak nitelendirilmiş olsa da Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinde “*gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca*

⁹⁶ Danıştay 7. Daire Kararı 27.05.1999 Tarih 1999/2236 Esas 1999/197 Kararı, (<https://kazanci.com.tr/> Çevrimiçi, S.E.T. 12.04.2024).

özülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Vakıflarda tebligatta muhatap olarak dikkate alınacak kişi olarak ise VUK’un 94. maddesinde bunları idare edenler veya temsilcileri olarak tespit edilmiştir.

2.2.9.4. Anonim, Limited Kolektif ve Komandit şirketlere Yapılacak Olan Tebligat

Ticaret şirketlerine ilişkin genel hükümler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bu kanunda ticaret şirketleri Anonim şirket, Limited şirket, Kolektif şirket, Komandit şirket ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit şirket olarak belirlenmiştir.⁹⁷ Tüzel kişiler ačíında tebligat yapılacak kişinin temsile yetkili olması gerekmekte olup aksi takdirde tebligat doğru kişiye yapılmamış olduğundan geçersiz olacaktır.

Anonim şirketlerde şirketi yönetim ve temsilden sorumlu organ esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş olan yönetim kuruludur.⁹⁸ Yönetim kurulu şirket faaliyetlerini yöneten ve şirketi dış ilişkilerde temsil eden organ olarak şirketin kanuni temsilcileridir. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu haricinde AATUHK’un mükerrer 35. maddesi, VUK’un 10. maddesi ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 88. maddesi anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerini kamu alacağından sorumlu tutmaktadır.⁹⁹ Dolayısı ile anonim şirketlerde tebligat yönetim kurulu üyelerinden herhangi birine yapılabilir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre sermaye şirketi niteliğinde olan bir diğer özel hukuk tüzel kişisi Limited şirketlerdir. şirket organları Genel Kurul ve Müdürler Kurulundan oluşmakta olup şirketin yönetim ve temsilden sorumlu organ

⁹⁷ Ticari İşletmeler, Ticaret şirketleri ve Ticaret Sicili Uygulamaları Hakkında Bilgiler, (Çevrimiçi) <https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/sirketler/sirket-bilgiler>, 24 Mart 2024.

⁹⁸ Resmi Gazete: Tarih: 14/2/2011, Sayı: 27846 Madde 365.

⁹⁹ Mert Sihahşör, “Anonim şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu”, **Yüksek lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016.

Bu makale, 26 Kasım tarihinde düzenlenen “II. Ticaret Hukuku Uluslararası Sempozyumu”nda tebliğ olarak sunulmuştur. Yazarın yüksek lisans tezinden faydalanarak hazırlanmıştır

müdürler kuruludur.¹⁰⁰ Vergilendirme sürecinde ise tebligata muhatap olan organ müdürler kuruludur.

Kolektif şirketlerde tebligata muhatap olacak kişiler yönetim hakkını elinde bulunduran ortaklar ve komandit şirketlerde ise kanuni temsilci komandite ortak olduğundan dolayı tebligata muhatap kişilerdir.

Tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklarda ise her bir ortak kendi payına düşen kazançtan sorumlu olduğundan ve ticari bir işletme özelliği göstermediğinden dolayı her bir ortak kendi iş ve işlemleri ile ilgili konularda tebligata muhatap olacaktır.

Danıştay vermiş olduğu bir kararında tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmiş olması nedeni ile medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyetinin son bulacağına hükmederek ehliyet yönünden reddine karar vermiştir.¹⁰¹

“Davada, üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin ve kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istenilmiştir. Şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmekle sona ereceğinden ve tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti son bulacaktır. Dolayısıyla ticaret sicilindeki kaydı re'sen silinen şirketin yargı mercileri önünde temsil edilebilmesi de mümkün değildir.”

2.3. VUK’da Yer Alan Tebliğ Yöntemleri

VUK’a göre tebligat yöntemleri, posta yoluyla tebligat, memur vasıtasıyla tebligat, dairede veya komisyonda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik tebligat yöntemleri olarak belirlenmiştir. Çalışmanın devamında sırasıyla bu yöntemler açıklanacaktır.

¹⁰⁰ Ticari İşletmeler, Ticaret Şirketleri ve Ticaret Sicili Uygulamaları Hakkında Bilgiler, (Çevrimiçi) <https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/sirketler/sirket-bilgiler>, 24 Mart 2024.

¹⁰¹ Danıştay 4. Daire Kararı 27.02.2020 Tarih 2016/14437 Esas 2020/1063 Kararı,(Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 12.04.2024).

2.3.1. Posta veya Memur Vasıtasıyla Tebligat

Tebligat Kanunu'nun 1. maddesinde tebligat yapmaya yetkili kişiler belirlenmiş olup aynı zamanda tebligatın Posta ve Telgraf Teşkilatı ve Genel Müdürlüğü tarafından yapılacağı belirtilmiştir.

“Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa 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, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.”

Buna göre genel kural olarak tebligat PTT aracılığı ile yapılmaktadır. 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun posta tekeli başlıklı 6. maddesinin b fıkrasında ise posta teşkilatının görevleri arasında her türlü tebligatın kabulü, toplanması, işlenmesi, sevki, dağıtımı ve teslimi olduğu belirtilmiştir. Bu hükümlere göre ilgili kurumlar tarafından çıkarılmış olan tebligatlar PTT vasıtasıyla yapacak olup özel kargo şirketleri veya PTT'nin taşeron çalışanları tarafından tebligat yapılamamaktadır.

“4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı VUKnun elektronik tebliğe ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 7201 sayılı Kanun ve diğer kanunlar kapsamındaki elektronik ortam dâhil her türlü tebligatın kabulü, toplanması, işlenmesi, sevki, dağıtımı ve teslimi.”

Vergi kanunları açısından ise Tebligat Kanunu'nun 52. maddesinde belirtildiği üzere VUK'un 93-109 maddeleri dikkate alınarak tebligat yapılacaktır. Bu kanunun 99. maddesine göre posta ile tebliğde tebliğ edilecek olan evrak kapalı bir zarf içinde postaya verilecek olup bunun için Maliye Bakanlığı'nca belirlenen özel zarflar kullanılacaktır. Kanunun 102. maddesinde ise tebliğ evrakının teslimine ilişkin detay açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre tebliğ olunacak evrak posta idaresince muhatabına posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunacaktır. Eğer muhatap imza edecek kadar yazı bilmiyorsa veya herhangi bir sebepten dolayı imza atamayacak durumda ise sol elinin başparmağını bastırmak suretiyle imza eder. Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ evrakının

gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır ve evrak posta memuru tarafından imza edilerek idareye teslim edilir. Tebliğ edilen tarih ise pusulanın posta memuru tarafından kapıya yapıştırıldığı tarih olarak dikkate alınır.

VUK'un 101. maddesi gereği tebliğ bilinen adrese yapılacak olup muhatabın bilinen adreste bulunamaması halinde posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh koyularak tebliğin yapıldığı idareye teslim edilir. Bunun üzerine teslim edilemeyen evrak makul bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemeze evrakın idareden alınabileceği bilgisini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Evrak ise tekrar posta memuru tarafından ilgili idareye teslim edilir. Bu durumda tebliğ yapılan tarih olarak muhatabın tebliğ evrakını idareden on beş gün içinde teslim alması durumunda idareden teslim alınan tarih, eğer teslim alınmazsa on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır. Ancak uygulamada yer alan kapıya yapıştırma usulüne ilişkin olan bazı açık olmayan hususlar bulunmaktadır. Düzenlemede kapıya yapıştırma suretiyle gerçekleştirilen tebligatlarda birinci tebligattan sonra münasip süre içinde ikinci tebligatın yapılacağı belirtilmiş ancak münasip sürenin ne olduğuna ilişkin bir açıklamada bulunulmamıştır. Bu sebeple uygulamada farklılıklar oluşabilecektir.¹⁰²

2.3.2. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

Tebliğ prensip olarak tebliğ işlemi posta veya memur vasıtası ile yapılmaktadır.¹⁰³ Ancak bazı durumlarda dairede veya komisyonunda tebliğ yapılması da mümkün olup VUK'un 93. maddesinde ilgilinin kabul etmesi şartıyla dairede veya komisyonunda tebliğ yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu tebliğ yöntemine göre ilgili dairede bulunduğu sırada doğrudan kendisine o anda tebligat yapılmasını kabul etme şartı ile tebligat gerçekleştirilebilmektedir.

¹⁰² Mahmut Kılıçoğlu, "Tebliğat Pusulasının Yapıştırılması Suretiyle Tebligat İşleminin Yapılmasında "Münasip Süre", **Lebib Yalkın Yayınları**, S. 241, MDERGI/8688A.011, 2024.

¹⁰³ Gürol Ürel, **VUK Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Ayrıca ilan yoluyla yapılan tebliğlerde VUK'un 106. maddesinde belirtilmiş olduğu üzere ilgilinin müracaat etmesi halinde doğrudan komisyonda tebligat yapılabilir.¹⁰⁴

“İlan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere, yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Posta ile yapılan bu tebliğ hakkında da 100 üncü madde hükmü cari olur.”

Dairede veya komisyonda yapılacak olan tebligatta önemli olan husus ilgilinin açık bir şekilde ortaya konulması gerektiğidir. Gerçek ve tüzel kişiler için dairede yapılacak olan tebligatta muhatap olan ilgililerin VUK'un 94. maddesinde belirtilen kişiler olması gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararda şirket çalışanlarına vergi dairesinde yapılan tebliğin usule aykırı olduğunu belirtmiştir.¹⁰⁵ Bu karara göre muhatap dışında kabule edilse dahi dairede veya komisyonda tebligat yapılamayacaktır.

“213 sayılı VUK'nun tebliğ yapılacak kimseler başlığını taşıyan 94. maddesinin 3. fıkrasında, tebliğ kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı hükme bağlanmıştır.-

Söz konusu yasa hükmünde, tüzel kişiliklere yapılacak tebligatın bizzat şirket yetkilisine yapılacağı belirtildiği ve idarenin şirketin adresine kolayca tebliğ olanağı bulunduğu halde yükümlü şirketin yetkili olmayan ve şirket adresinin dışındaki bir yer olan vergi dairesinde şirketi temsile yetkili olmayan elemanına tebligat yapılması yasaya uygun değildir. Diğer taraftan olayda acele hal durumu da geçerli bulunmadığı cihetle vergi mahkemesince verilen davanın süre geçmesi nedeniyle incelenmeksizin red kararında isabet görülmemiştir.”

2.3.3. İlanen Yapılan Tebligat

VUK'un 93. maddesinde adresi bilinmeyen kimselere tebligatın ilan yoluyla tebligat yapılacağı belirtilmiştir. İlan yoluyla tebligat yapılmasını gerektiren haller ise VUK'nu 103. maddesinde düzenlenmiştir.

“Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır:

¹⁰⁴ Oluş Yayıncılık, **a.g.e.** s. 300.

¹⁰⁵ Danıştay 11. Daire Kararı 13.12.1999 Tarih 1999/2847 Esas 1999/4946 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 21.04.2024).

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

Buna göre ilan yoluyla tebligatın geçerli olabilmesi için bu maddede sayılan koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlar muhatabın adresinin hiç bilinmiyor olması, muhatabın bilinen adresinin değişmiş olması, muhatabın adresinin biliniyor olması ancak çeşitli sebeplerle postayla tebligatın yapılamıyor olması ve yabancı memleketlerde bulunuyor olması durumlarıdır.¹⁰⁶

İlanının şeklen nasıl yapılması gerektiği ise VUK’un 104. maddesinde düzenlenmiştir.

“1. 1.İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, birmilyar liradan (556 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2024'den itibaren 17.000 -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.

2. *İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.*

3. *İlan ile yapılan tebliğin konusu birmilyar ila yüz milyar lira (556 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2024'den itibaren 17.000 -TL - 1.700.000 -TL) arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede (7418 sayılı kanunun 28 inci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 1.4.2023)ve bir internet haber sitesinde yayımlanır. Tutarın yüz milyar lirayı (556 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2024'den itibaren 1.700.000 -TL ve üzeri) aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde (7418 sayılı kanunun 28 inci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 1.4.2023)ve bir internet haber sitesinde ayrıca yapılır.*

4. (7338 sayılı kanunun 15 inci maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 1.6.2022) *İlan yolu ile yapılan tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere 3.600 (556 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2024'den itibaren 17.000 -TL)Türk lirasından fazla vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığının, diğerleri için ilgili idarenin resmi internet sitesinde de duyurulabilir.*

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir.

¹⁰⁶ Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 5. Baskı, Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007, s. 68-69.

(7338 sayılı kanunun 15 inci maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 1.6.2022) Hazine ve Maliye Bakanlığı, birinci fıkranın (4) numaralı bendinde yer alan tutarı on katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, duyurunun kapsamı, şekli, zamanı ve süresi ile maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Bu maddede açıklanmış olduğu üzere ilan edilen yapılan tebligatta tebliğ edilen bilgiler üçüncü kişilerin de öğrenebileceği şekilde duyurulmaktadır. Ancak bu durum vergi mahremiyetinin ihlaline sebebiyet vereceği yönünde eleştirilere de sebep olabilecektir. Ancak zaten son çare olarak başvurulacak olan ilan tebliğ yöntemi olarak bu durumu bertaraf edebilmek için bu şekilde ilan edilen bilgilerin içeriğinden vergi ceza dönemi, nevi ve miktarı gibi bilgiler çıkarılarak önem alınabilir.¹⁰⁷

2.3.3.1. İlan yoluyla Tebligat Yapılmasını Gerektiren Haller

Muhatabın adresinin hiç bilinmiyor olması durumu, VUK'un 101. maddesinde belirtilen bilinen adreslerin hiç birine sahip olmaması anlamına gelmektedir. Buna göre muhataba tebligatın bilinen adresi bulunmaması dolayısı ile posta yoluyla yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu şekilde tebligat yapılabilmesi için tebliğe yetkili kişiler tarafından bilinen adres araştırmasının yapılması ve tüm tebliğ yollarının tüketilmiş olması gerekmekte olup son çare olarak ilan yoluyla tebliğe karar verilmiş olması gerekmektedir.¹⁰⁸ Aksi halde tebligatın geçersiz olması ile sonuçlanabilmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararda ilan tebligatın şartlarının oluşmamış olmasına rağmen ilan tebliğ yolunun kullanılması dolayısıyla zamanaşımına uğrayan amme alacağı için düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk bulmamıştır.¹⁰⁹

Dava; ödeme emrinin iptali istemine ilişkindir. Vergi dairesinin idarece adresinde bulunmadığı gerekçesiyle mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen şirketlere ilişkin olarak; şirketleri temsile yetkili olan kişilerin ikametgah (MERNİS) adreslerini 213 s. Kanunda sayılan bilinen adresler kapsamında değerlendirmeyerek, şirket hakkında düzenlenen ihbarnamenin şirketin adresine tebliğe çıkarılmak suretiyle ilan tebliğ yolunu kullandığı hususu

¹⁰⁷ Ümit Güner, Serhat Yılmaz, “İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlâl Etmektedir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 162, Haziran, 2017.

¹⁰⁸ Kürüm, Kürüm, **Vergi Hukukunda Tebligat**, s. 57.

¹⁰⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 13.04.2016 Tarih 2016/368 Esas 2016/402 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 21.04.2024).

dikkate alındığında, davacı şirketin ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellendiği, bu suretle davacı şirketin mahkemeye erişim hakkının da ihlal edildiği, ihbarnameler usulüne uygun şekilde tebliğ edilmediğinden, zamanaşımına uğrayan amme alacağı için düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle ısrar kararı verilmesi doğrudur.”

İlanen tebliğ yapılmasını gerektirecek hallerden bir diğeri ise adresin yanlış veya değişmiş olması durumudur. Muhataba posta veya memur vasıtasıyla yapılan tebliğin bilinen adresin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle ulaştırılamaması halinde ilanen tebliğ yoluna gidilebilir.¹¹⁰

2.3.4. Elektronik Tebligat

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte her alanda olduğu gibi kamu idare alanındaki uygulamalarda da teknolojik gelişimler kaçınılmaz olmuştur. Özellikle kurumların kişiler ve diğer kurumlar arasındaki bilgi alışverişinde bulunma hızı teknolojik gelişme ve dijitalleşme ile birlikte hızlanmıştır. Süreçleri çok daha önemli bir hale getiren ve kullanılan teknolojik hizmetlerden dolayı kurumlar ve kişiler bürokratik işlerini daha hızlı bir şekilde tamamlayabilmektedirler. Çalışma şeklinde meydana gelmiş olan bu köklü değişiklik sayesinde kamu kurumları daha şeffaf, hesap verilebilir ve etkin kurumlar haline gelmiştir. Elektronik tebligat ise dijitalleşmenin özellikle hukuk alanında meydana getirmiş olduğu bir yeniliktir.

Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 3. maddesinde “*Tebliğat Kanunu ve bu yönetmeliğe uygun olarak elektronik ortamda yapılan tebligat*” şeklinde tanımlanmıştır.¹¹¹ Geleneksel tebligat yöntemlerinde olduğu gibi bilgilendirme ve belgelendirme amacı taşımakta olup diğer tebligat yöntemleri ile aynı sonucu doğurmaktadır.¹¹² Günümüzde ise yaygın olarak kullanılan tebligat yöntemlerinden bir tanesi olup mükellefin elektronik tebligat adresine hızlıca tebligat yapılmasını sağlamaktadır. Bu şekilde fiziki ortamda yapılan tebligata göre süre kaybı yaşamadan hızlı, güvenilir ve daha ekonomik bir bilgilendirme yapılmaktadır. Bu yöntem aynı

¹¹⁰ Oluş Yayıncılık, **a.g.e.**, s. 301.

¹¹¹ İbrahim Çatalkaya, **Tebliğat Hukuku**, 1. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2008, s. 13; Resmi Gazete: Tarih: 06.12.2018, Sayı: 30617.

¹¹² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 199.

zamanda kağıt kullanımını azaltarak çevre dostu bir alternatif olarak da karşımıza çıkmaktadır.

2.3.4.1. Elektronik Tebligatın Mevzuattaki Yeri

Elektronik tebligat ilk olarak mevzuatımızda 2005 yılında TBMM’ne sunulan Elektronik Tebligat Kanunu teklifi ile konuşulmaya başlanmıştır.¹¹³ Söz konu kanun telifi gerekçesine bakıldığında tebligat gönderme biçimin vatandaş-kurum ilişkileri açısından farklı şekillerde ülke için sorun yarattığı ve bu sorunlardan ilkinin geleneksel tebligat kullanımının doğurduğu maddi yük olarak belirtilmiştir. Gerekçeye göre tebligatların hazırlanmasında kullanılan kırtasiye malzemeleri hiç de azımsanacak düzeyde değildir. Bir tebligatın hazırlanması düşük maliyetliymiş gibi görünse de toplamda bu maiyetler çok büyük rakamlara ulaşmaktadır. Bir diğer sorun ise tebligatın yapılması aşamasında bu evrakların kaybolma riskinin güvenliği ve güvenilirliği azaltıyor olmasıdır.¹¹⁴ Her ne kadar söz konusu kanun teklifi hükümsüz olarak sonuçlanmış olsa da ülkemizde internet kullanımının yaygınlaşmaya başlamış olduğu bu yıllarda kamu kurumlarında elektronik tebligat gibi elektronik uygulamalara, kanun teklifi gerekçesinde belirtilen nedenlerden dolayı ihtiyaç duyulmaya başlandığını göstermektedir.

Tebliğat Kanunu’nun 1. maddesinde “*Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa 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, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.*” denilmekte olup bu maddeye 11.01.2011 tarihli ve 6099 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle eklen

¹¹³ Hüseyin Çelebioğlu, “Tebliğat Kanunu’na Göre Elektronik Tebligat”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Hasan Kalyoncu Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Gaziantep, 2021, s. 45

¹¹⁴ TBMM Tutanakları Kanun Teklifleri (Çevrimiçi)
<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D22/Y4/T2/WebOnergeMetni/18624381-0e82-41e8-94e0-7c1d031d39a2.pdf> 1 Mayıs 2024.

“elektronik ortam da dahil” ifadesi ile tebligatın elektronik ortamda yapılabilmesinin mümkün kılındığı anlaşılmaktadır.¹¹⁵ Tebligat Kanunu’nun 7/a maddesinde ise tebligatın elektronik yolla yapılmasının zorunlu olduğu gerçek ve tüzel kişiler belirtilmiştir. Söz konusu kanun maddesi ise 11.01.2011 kabul tarihli ve 6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile mevzuata eklenmiştir. Tebligat Kanunu’nda yer alan elektronik tebligat hükmüne ilişkin daha detaylı açıklamalara ise 06.12.2018 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nde yer verilmiştir.

23/7/2010 ve 6009 sayılı kanunla birlikte VUK’un 107/A maddesi olarak elektronik ortamda tebliğe ilişkin düzenleme maddesi eklenmiştir. Bu kanun hükmüne göre ise elektronik ortamda tebligat yapılacak olan kimselere, 93. maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtası ile tebliğ yapılacağı belirtilmiştir. VUK’da yer alan tebligat hükümlerine ilişkin detaylı açıklamalar ise 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete ’de yer alan 456 seri nolu VUK Genel Tebliği ve 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan VUK Genel Tebliği (Sıra No: 456)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 511)’de yer verilmiştir. 456 Sıra No’lu Genel Tebliğ’e göre sisteme önceden kayıt olanlar bakımından 01.10.2015 tarihinden itibaren, diğerleri açısından 01.04.2016 tarihinden itibaren uygulanacağı belirtilmiş olduğundan dolayı aslında bu tarihten itibaren uygulamaya geçilmiş olmaktadır.¹¹⁶

2.3.4.2. VUK’a Göre Elektronik Tebligat Sistemi Uygulanması

2.3.4.2.1. Elektronik Tebligat Çıkarmaya Yetkili Olan Kurumlar ve Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılacak Olan Kişiler

VUK’un 1. maddesinde sayılan ve 2. maddesinde yazılı olanlar dışında diğer vergi tebligatlarını da çıkarmaya yetkili olan kurum ve kuruluşlardır. Buna göre genel

¹¹⁵ Ayşe Ece Acar, “Elektronik Tebligat”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, S. 1, İstanbul, 2016. s. 161-162.

¹¹⁶ Veysel Kerem Kürüm, “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Maliye Araştırmaları-4*, Bursa, 2021, s. 46.

bütçeli idareler ve belediyeler ve il özel idareler vergi tebligatı yapmaya yetkili kurumlar olup VUK'un 107/A maddesi ile tanımlı vergiye ilişkin elektronik tebligatı kullanabileceklerdir.¹¹⁷ Ancak Kanun'un 1. maddesinde belirtilmiş olduğu üzere bu kanunun 2. maddesinde yer alan gümrük idareleri tarafından çıkarılacak olan tebligat için 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.”

Kendilerine zorunlu olarak elektronik tebligat çıkarılacak olan kişiler ise kurumla ver gelir vergisi mükellefleridir. Ancak kendilerine zorunlu olmasa da isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden mükelleflere de elektronik tebligat yapılabilir. Ancak bu şekilde kendi istekleri dahilinde elektronik tebligat sistemine dahil olan kişilerin daha sonra sistemden ayrılmaları mümkün değildir. Sisteme dahil olan gerçek kişiler ölümeleri halinde tüzel kişiler içinse ticaret sicil kaydının silindiği tarih itibarıyla elektronik tebligat sisteminden çıkabilirler.

“Kurumlar Vergisi Mükellefleri: Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, yabancı devletlere, yabancı ticari, sınai, ve zirai işletmeler, dernek veya vakıfa ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları

Gelir Vergisi Mükellefleri: Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri”¹¹⁸

Konuya ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Esas No: 2023/9 ve Karar No:2024/3 kararında, Mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere mükellefiyetinin sona erdiği

¹¹⁷ Özgen, **a.g.e.**, s. 96.

¹¹⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s. 200.

tarihten sonra yapılacak tebligatın elektronik tebligat olarak yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığını belirtmiştir.¹¹⁹

“Bu durumda, Kanun'un 107/A maddesinde “Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullere bağlı kalınmayacağına” dair kurala yer verilmek suretiyle elektronik tebligat ile diğer tebliğ yöntemlerinin birbirinden farklı usul ve esaslara tabi olduğu kabul edildiğinden ve verilen yetkiye İstinaden çıkarılan Tebliğ'de mükellefiyetin iradi veya re'sen terkin edilmesi hâli elektronik tebligat sisteminden çıkılmasına yönelik hâller arasında sayılmadığından mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere mükellefiyetinin sona erdiği tarihten sonra yapılacak tebligatın. VUK'un 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.”¹²⁰

2.3.4.2.2. Elektronik Tebligat Adresi

Elektronik tebligatın mükellefin vergi dairesinden temin edeceği elektronik tebligat adresine gönderilmesi zorunlu olup elektronik tebligat adresi dışında şahsi e-posta adresi veya Kayıtlı Elektronik Posta adresinin kullanılmaması gerekmektedir.¹²¹

Elektronik tebligat uygulamasının detaylarının yer almış olduğu 456 seri nolu VUK genel tebliğinin beşinci bölümünde elektronik tebligat adresinin edinilmesi hususu düzenlenmiştir. Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.04.2016 tarihine kadar Elektronik Tebligat Talep Bildirimini elektronik ortamda doldurup kullanmaya başlamaları gerekmektedir. Bu tebliğle getirilen zorunlulukların başladığı tarih olan 01.04.2016 tarihinden sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükelleflerinin işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik tebligat talep bildiriminde bulunmaları zorunludur. Gelir vergisi mükelleflerinin ise gelir vergisi mükellefiyet tesisi sırasında ilgili bildirimini doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadır. İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller atma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunarak, İsteğe bağlı olarak kendilerine

¹¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Esas No: 2023/9 ve Karar No:2024/3.

¹²⁰ Resmî Gazete Tarihi: 26.03.2024 Sayısı: 32501.

¹²¹ Kürüm, **Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat**, s. 49.

elektronik tebligat yapılmasını talep eden gerçek kişiler ise internet vergi dairesi aracılığı ile başvuruda bulunarak sistemi kullanmaları mümkündür.¹²²

2.3.4.2.3. Elektronik Tebligatın Muhataba İletilmesi

VUK hükümleri gereğince tebliğ edilmesi gereken evraklar idare tarafından elektronik imza ile imzalandıktan sonra muhatabın elektronik tebligat adresine iletilir. Sonrasında ise elektronik tebligat yapıldığına dair mükellef ayrıca SMS veya e-posta yolu ile bilgilendirilir.¹²³

456 seri nolu VUK tebliğ hükümleri gereğince elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Gönderilen tebligata ilişkin olarak SMS veya e-posta yoluyla bilgilendirmenin yapılmamış olması tebligatın yapılma tarihini değiştirmemektedir. Ayrıca tebliğ muhatabı tarafından beşinci günden önce tebliğin açılmış olması bu süreyi etkilemez. Muhatap tebliği beşinci günden önce açmış olsa bile tebliğ beşinci günde yapılmış sayılır.¹²⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 22/09/2021 tarihli ve E.2021/2, K.2021/4 sayılı kararında VUK'un 107/A maddesi uyarınca yapılan elektronik tebligata ilişkin olarak telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajının gönderilmesinin tebligat süresini veya geçerliliğini etkilemeyeceği ve tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5'inci günün sonunda yapılmış sayılacağını belirtmiştir.¹²⁵

“Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, aykırılığın, VUK'un 107/A maddesi uyarınca yapılan elektronik tebligata ilişkin olarak muhatabın elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmesinin tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde giderilmesine, 22.09.2021 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verilmiştir.”

¹²² Resmi Gazete: Tarih 27.08.2015, Sayı 29458.

¹²³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s. 200.

¹²⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s. 200.

¹²⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 22/09/2021 tarihli ve E.2021/2, K.2021/4 sayılı kararı.

VUK tebliğinde elektronik tebligat sisteminin uygulanması ile ilgili olarak muhatabın sorumluluğu da detaylı şekilde belirtilmiştir.

“8. Muhatabın Sorumluluğu

Muhatap;

- a) Elektronik Tebligat Talep Bildirimini süresinde, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmekle,
- b) Beyan edilen bilgilerde meydana gelecek değişiklikleri öncesinde veya en geç değişiklik tarihinde vergi dairesine bildirmekle,
- c) Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen tüm şartlara riayet etmekle,
- ç) Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerini korumakla, üçüncü kişilerle paylaşmamakla ve başkasına kullandırmamakla,
- d) Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerin istenmeyen şekilde üçüncü kişilerin eline geçtiğini tespit ettiğinde derhal vergi dairesine bilgi vermekle, yükümlüdür.

Yukarıda yer verilen sorumlulukların yerine getirilmemesinden doğacak hukuki sonuçlar muhatabın sorumluluğunda olup tüm bildirimler vergi dairesine ulaştığı anda sonuç doğurur.”(456 Sıra No’lu Tebliğ 8)

Ayrıca söz konusu tebliğde uygulamaya ilişkin cezai hükümlere de yer verilmiş olup aşağıdaki gibidir.

“Elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanır.

Ceza uygulaması sonrasında re’sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılır.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 9)

2.3.4.3. Elektronik Tebligat Sisteminin Değerlendirmesi

Söz konusu tebliğ yönteminin yargılama süreçlerinin daha hızlı işlemesine olanak sağlaması ve hak kayıplarının önlenmesi, bilgi güvenliği ve kişisel verilerin korunması, kağıt, zaman, enerji tasarrufu sağlaması, ekonomik açıdan daha makul olması gibi faydaları bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın resmi internet sitesindeki elektronik tebligata ilişkin bilgilendirmede bu sistemin faydaları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

- “Bilgi güvenliğini ve kişisel verilerin korunmasını sağlar.

- Hizmet kalitesini artırır.
- Belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilemeyeceğini garanti eder, güvenilirlerdir.
- Fiziki ortamda haftalarca süren tebligat işlemi, elektronik tebligat sistemi ile saniyeler içinde gerçekleştirilir.
- Elektronik tebligat sisteminde, tebligatın ne zaman yapıldığını, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğunu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğunu, görüntülenebildiği için herhangi bir ihtilafa yer bırakmaz.
- Fiziki ortamda yapılan tebligatlar ücretli iken E-Tebligat ile yapılan tebligatlarda herhangi bir masraf bulunmadığından bütçeye katkı sağlar.
- E-Tebligat sistemiyle yapılan tebligatlar, kâğıt, zaman ve enerji tasarrufu sağladığı için doğanın, yeşilin ve insanlığın en büyük dostudur.”¹²⁶

2.3.4.3.1. Adil Yargılanma Hakkı Açısından Değerlendirilmesi

Anayasa’nın 141. maddesinde “Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir” denilerek davaların en az giderle ve süratle sonuçlandırılması sorumluluğu yargıya yüklenmiştir. Adil yargılanma hakkını güvence altına alan bu maddenin sağlanabilmesi için gerek kişilerin mahkemeye erişim gerekse hukuki dinlenilme haklarının tam anlamı ile sağlanabilmesi gerekir.¹²⁷ Kişiler öncelikle kendileri hakkında yapılan ihbarname, yoklama fişi, vergi inceleme raporu gibi işlemlerden haberdar olması gerekmektedir. Bu şekilde kendilerini savunabilme, hukuki anlamda dinlenebilme, dava açabilme ve dolayısı ile adil yargılama hakkını elde etme fırsatı bulurlar. Elektronik tebligat sistemi ise tebligat süresini mümkün olduğunca kısaltmak ve ilgisine hızlı bir şekilde ulaştırmaktır.

2.3.4.3.2. Bilgilendirme ve Belgelendirme Amacı ve Tebligat Sürecinin Kısaltılması

Bu çalışmada daha önce de bahsedildiği üzere elektronik tebligat geleneksel tebligat yöntemleri ile aynı amacı taşımakta olup hukuki anlamda aynı sonuçları doğurmaktadır. Buna göre elektronik tebligatın da başlıca amacı ilgili kişi ve kurumlara bilgilendirme ve belgelendirmenin yapılmasıdır. Pusulanın kapıya yapıştırılması, ilan tebliğ gibi geleneksel usulle yapılan tebligatlar sırasında

¹²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/e-Tebligat> 1 Mayıs 2024.

¹²⁷ Zeynep Büşra Yavuz Bilgin, “Adil Yargılanma Hakkı Açısından Elektronik Tebligat”, **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Hazirani 2021,

karşılaşılan sorunların çok büyük bir kısmı elektronik tebligat sayesinde ortadan kalkmaktadır. Örneğin posta yolu ile yapılan tebliğde kişilerin adreste bulunamaması, hatalı tespit edilen adres bilgileri dolayısı ile tebligat yapma sürelerinin uzaması dolayısıyla yasal süreçler oldukça uzun sürebilmektedir ve bu süreçteki tebligat uygulamasında hatalar oluşabilmektedir. Elektronik tebligatla insan kaynaklı hataları veya bilgi eksikliğinden dolayı hataların çok büyük ölçüde önüne geçilmektedir. Kişiler kendilerine temin edilen kullanıcı kodu, şifre ve parola bilgisiyle kendilerine iletilen tebligatlar hızlıca ulaşabilmektedir.

2.3.4.3.3. Bilgi Güvenliği ve Kişisel Verilerin Korunması

Teknik altyapısının Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulmuş olan Posta teşkilatı bünyesinde kurulan Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi Merkezi (UETS) özel sistemi sayesinde kendisine ait kullanıcı kodu parola ve şifre bilgisi ile muhatabın elektronik tebligata ulaştığı düşünüldüğünde diğer usullerde karşılaşılan evrakın kaybolması, yanlış kişilere ulaşması, üzerinde bilgilerin değiştirilmesi gibi riskler ortadan kalarak güvenli bir şekilde tebligat yapılmış olur.¹²⁸ Bu yöntemle gerek vergi mahremiyeti gerekse iletilen bilgi verilerin güvenliği sağlanabilmektedir. Ayrıca elektronik tebligat sistemi üzerinden yapılan tebligatlar 30 yıllık süre ile saklanmakta olup kişiler istedikleri zaman belgelere ulaşabilmektedirler.¹²⁹

“Olay kayıtları, İşlem Zaman Bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler Başkanlık tarafından alınacak olup talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgisine veya yetkili mercilere sunulacaktır.” (456 Sıra No’lu Tebliğ 6)

2.3.5. Ekonomik ve Çevresel Katkıları Açısından Değerlendirme

Elektronik tebligat kullanımının en temel sebeplerinden bir tanesi geleneksel tebligat yöntemlerinin uygulanması sonucu oluşan maliyetin yüksek olmasıdır.

¹²⁸ Akdeniz, **a.g.e.**, s. 284.

¹²⁹ Bilgin, **a.g.e.**

Elektronik tebligat sistemi ile süre mümkün olduğunca kısaltılmakta ve kırtasiye masrafları azaltılarak tasarruf sağlanmaktadır.

Geleneksel usullerle yapılan tebligatta özellikle posta usulü tebligatta posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir ve bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır. Bu durum yıllar itibarıyla tonlarca kağıdın kullanılmasına ve söz konusu evrakların araçla teslimi sırasında harcanan yakıt ve enerjinin artarak çevre kirliliğine neden olmaktadır. Elektronik tebliğ sayesinde çok fazla kağıdın kullanılmasına ve teslim aşamasında herhangi bir fosil yakıt salınımına neden olmayacaktır.¹³⁰

¹³⁰ Ayyıldırım, **a.g.e.**, s. 241-242.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEBLİGAT KANUNUNDA YER ALAN TEBLİĞE DAİR HÜKÜMLERİN İNCELENMESİ

Genel tanım olarak tebligat, hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekliyle muhatabına bildirim ve bu bildirimin belgelendirilmesidir. Tebligatın konusu ise tebliği çıkaran merciinin, muhataba bildirilmesini istediği evraktır.¹³¹ Tebligat konusu ilk olarak 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda yapılmış ve 3560 sayılı Adli Evrakın Posta İdaresi Aracılığıyla Tebliğine Dair Kanun çerçevesinde yürütülmüştür. 1959 tarihinde itibaren ise 7201 sayılı Tebligat kanunu resmi gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe koyulmuştur.¹³² Aynı zamanda 25.01.2012 tarihinde yayımlanan Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik’te tebligat uygulamasına ilişkin detay düzenlemeleri içermektedir.

Tebliğat kanunu tebligat hükümlerinin düzenlenmiş olduğu genel kanun hükmünde olup, Kanun’un yapılacak olan kazai, mali ve idari tebligat hükümlerini düzenler. Ancak ilgili Kanun’un 51. Maddesinde belirtilmiş olduğu üzere mali tebliğler için kendi kanunlarında hüküm bulunmaması halince Tebligat Kanunu hükümleri dikkate alınır. Dolayısı ile tebligat Kanunu’nun konusunu genel olarak idari ve yargısal tebligatlar oluşturmaktadır.

3.1. Tebligat Çıkarmaya Yetkili Kuruluşlar

Tebliğat Kanunu’na göre tebligat çıkarmaya yetkili kurumlar için kanunun birinci maddesinde atıf yapıldığı üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na bakmak gerekmektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda sayılanlar haricinde ayrıca diğer özel kanunlarda da tebligat çıkarmaya yetkili kişiler belirtilmiş olabilir.¹³³ Tebligat Kanunu’nun 1. maddesinde ise tebligat yapmaya yetkili kişiler sınırlı sayıda sayılmış olup bunlar kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018

¹³¹ Muşul, **a.g.e.**, s. 85-90.

¹³² Çelebioğlu, **a.g.e.**, s. 45.

¹³³ Fatih Tahiroğlu, “Tebliğat Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Tebligat Çıkarmaya Yetkili Merciler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, İstanbul, 2016.

sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa 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, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memurlardır.¹³⁴

3.2. Tebligatın Yapılması ve Tebligat Yöntemleri

Tebliğata ilişkin genel kanun niteliğinde olan Tebligat Kanunu'nda kullanılması gereken tebligat yöntemleri belirtilmiş olup bunlar; Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla, memur aracılığıyla, ilan yoluyla, celse esnasında veya kalemde tebligat veya elektronik tebligat aracılığı yapılabilen tebligatlardır.

3.2.1. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü Aracılığıyla Yapılan Tebligat

Tebliğat Kanunu'nun 1. maddesine göre kural olarak tebligatın Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığı ile yapılması gerekmekte olup diğer tebligat yöntemleri istisnai olarak başvuru yöntemleridir.¹³⁵ Kanunda posta yoluyla yapılan tebligat işlemlerinde ücret ve masraflara ilişkin hükümlere yer verilmiş olup kanunun 3. maddesinde ücret tarifesinin Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü işletmesi tarafından belirleneceği ve 5. maddesinde tarifede yazılı PTT ücretinin ve 4. maddede yazılı olan masrafların tebliğin yapılmasını isteyen tarafından peşin ödeneceği belirtilmiştir.¹³⁶

¹³⁴ Resmî Gazete Tarihi: 19.02.1959 Sayısı: 10139.

¹³⁵ Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, Tebligat Hukuku Ders Notları, Eğitim Dairesi Başkanlığı, (Çevrimiçi) <https://edb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/266202015462618-TEBL%C4%B0GATHUKUKU.pdf>, 1 Haziran 2024.

¹³⁶ Resmî Gazete Tarihi: 19.02.1959 Resmî Gazete Sayısı: 10139.

3.2.2. Memur Aracılığı ile Yapılan Tebligat

Tebligat Kanunu'nun 2. maddesinde tebligatın memur vasıtasıyla yapılmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu hükme göre *“diğer kanunlarda özel hüküm bulunması halinde veya tehirinde zarar umulan işlerde veya aynı yerde bulunan 1 inci maddede yazılı daire ve müesseseler arasında veya bu daire ve müesseselerde bulunan şahıslara yapılacak tebligat, kendi memurları veya mahalli mülkiye amirinin emriyle zabıta vasıtasıyla yaptırılır.”*¹³⁷ Tebligat Kanunu'nda yer alan tebligat hükümlerinin uygulanmasına ilişkin detayların yer almış olduğu Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in 5. maddesinde memur vasıtasıyla tebligat yapılmasını gerektiren durumlar belirtilmiştir. Buna göre bu şartların gerçekleşmesi halinde tebligatın memur vasıtasıyla yapılması gerekmektedir.

“1) Tebligatın;

- a) Kanunlarda özel hüküm bulunan hallerde,
 - b) Gecikmesi halinde zarar doğabilecek işlerde,
 - c) 2 ncimaddede belirtilen ve aynı yerde bulunan merciler arasında ya da bu mercilerde bulunan kişilere,
- yapılması durumunda, tebliğler kendi memurları veya mahalli mülki idare amirinin emriyle kolluk vasıtasıyla yaptırılır.”

3.2.3. Celse Esnasında veya Kalemde Tebligat

Bazı durumlarda Tebligat Kanunu ve yönetmeliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde tebligatın PTT veya memur eliyle yapılmasına gerek bulunmamaktadır.¹³⁸ Tebligat Kanunu'nun 36. maddesinde celse esnasında veya kalemde yapılan tebliğe ilişkin olarak *“celse esnasında veya kalemde, soruşturmaya, davaya ya da takibe ait evrakın, taraflara, ilgili üçüncü kişilere, katılana veya vekillerine tutanağa geçirilmek suretiyle veya imza karşılığında, tebliğ konusu belirtilerek tevdi, tebliğ hükmündedir.”* şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Bu durumda ayrıca tebliğ mazbatası düzenlenmez.

¹³⁷ Resmî Gazete Tarihi: 19.02.1959 Resmî Gazete Sayısı: 10139.

¹³⁸ Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, Tebligat Hukuku Ders Notları, Eğitim Dairesi Başkanlığı, (Çevrimiçi)
<https://edb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/266202015462618TEBL%C4%B0GATHUKUKU.pdf>, 1 Haziran 2024.

3.2.4. İlan Yoluyla Tebligat

Tebliğat Kanunu'nun 28. maddesine göre adresi meçhul olan kişilere tebligat ilan edilir. Söz konusu kanun maddesinin devamında ise yabancı memlekette oturanlara ilan edilen tebligatın, tebliğ edilecek evrak ile ilan suretinin yabancı memlekette bulunan kimsenin malum adresine ayrıca iadeli taahhütlü olarak gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir. İlanın şekline ilişkin açıklamalar ise 29. maddede belirtilmiş olup muhatabın ilanı göreceği şekilde ve tebliği çıkaran merciinin bulunmuş olduğu yerdeki bir gazete, bir internet haber sitesi ve ayrıca Basın İlan Kurumu'nun panolarında yapılacaktır. Ayrıca tebliğ olunacak evrak ve ilan suretinin ve tebliği çıkaran merciin herkesin kolayca görebileceği bir yerine de asılı olması gerekmektedir.¹³⁹

Kendisine tebliğ yapılamayan muhatabın adres tespiti tebligatı çıkaran mercii tarafından yapılır ve adres öncelikle resmi ve özel kurum ve dairelerden araştırılır. Eğer bu araştırma sonucunda bir adres bilgisine ulaşılamazsa kolluk vasıtasıyla öğrenilmeye çalışılır. Bu şekilde yapılan bütün araştırmalara rağmen adres bulamazsa adres meçhul sayılmakta olup ilan edilen tebligat adresi meçhul olanlara yapılır ve başvurulacak son çaredir.¹⁴⁰

3.2.5. Elektronik Tebligat

Elektronik tebligat, Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesine 2011 yılında çıkarılan 6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Kanunun 2. maddesi ile birlikte eklenmiştir. Bu madde hükmüne göre ise aşağıda sayılı olan gerçek ve tüzel kişilerin elektronik tebligat kullanması zorunludur.

- 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar
- 5018 sayılı Kanunda tanımlanan mahallî idareler

¹³⁹ Resmî Gazete Tarihi: 19.02.1959 Resmî Gazete Sayısı: 10139.

¹⁴⁰ Resmî Gazete Tarihi: 25.01.2012 Resmî Gazete Sayısı: 28184 Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik.

- Özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları
- Kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeleri
- Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar.
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları
- Kanunla kurulanlar da dahil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri
- Noterler
- Avukatlar
- Sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler
- İdareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birim

Zorunlu bir sebepten ötürü elektronik tebligat kullanılmasının mümkün olmadığı durumlarda muhataba bildirimde bulunabilmek için diğer tebligat yöntemleri kullanılabilmektedir. Elektronik tebligat işlemleri PTT tarafından kurulan ve işletilen Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi üzerinden yürütülmektedir.

3.3. Tebligatın VUK ve Tebligat Kanunu ile Birlikte Değerlendirilmesi

VUK’da ise tebligata ilişkin özel hükümlere yer verilmiş olup bu kanunda özel olarak tebligat hükümlerine yer verilmesinin nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- “Adli tebligatın daha çok geçici olaylara ilişkin olması,
- Vergilendirme işlemlerinde ise muhatapların genellikle sabit işyerlerinin olması,
- Mükellefle idarenin sürekli bağlantıda olması,

- Mükelleflerin kendilerine tebliğ yapılacak adresleri vergi dairesine bildirmek zorunda olmaları vb. nedenlere ek olarak vergi hukukunun kamu hukukunda yer alması,
- Tebligatın kamu alacağının doğmasının aşamalarından olması,
- Hatalı bir tebliğin kamu alacağını önleyebilecek olması konularında taşıdığı önem”¹⁴¹

Tebliğat Kanunu’nun 51. maddesinde kendi kanunlarında açıkça belirtilmemiş olan durumlar için Tebligat Kanunu’nun genel hükümlerine göre değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir.

3.4. Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Yapılacak Olan Tebliğ

VUK’un 97. maddesinde yabancı memlekette bulunanlara tebliğin o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılacağı ve bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Buna göre tebliğ yapılacak kişi Türk veya yabancı uyruklu olmasına göre değişiklik göstermektedir. Yabancı uyruklu olanlara bulunduğu ülkenin yetkili makamı aracılığı ile, Türk uyruklu olanlara ise hem Türk konsoloslukları aracılığı ile hem de ilgili ülkenin tebliğe yetkili makamları aracılığı ile yapılabilir.¹⁴²

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğin hangi usullerin izlenerek yapılacağı konusuna ise Tebligat Kanunu’nun 25/a. maddesinde yer verilmiştir.¹⁴³

“Yabancı ülkede kendisine tebliğ yapılacak kimse Türk vatandaşı olduğu takdirde tebliğ o yerdeki Türkiye Büyükelçiliği veya Konsolosluğu aracılığıyla da yapılabilir.

Bu hâlde bildirim Türkiye Büyükelçiliği veya Konsolosluğu veya bunların görevlendireceği bir memur yapar.

Tebliğin konusu ile hangi merci tarafından çıkarıldığı bilgilerinin yer aldığı ve otuz gün içinde başvurulmadığı takdirde tebliğin yapılmış sayılacağı ihtarını içeren bildirim, muhataba o ülkenin mevzuatının izin verdiği yöntemle gönderilir.

¹⁴¹ Işıl Fulya Orkunoğlu, “Vergi Usul Kanuna Göre Tebliğ İşlemi Ve İncelenmesi”, **Vergi Raporu**, S 115, Nisan 2009, s. 58.

¹⁴² Ahmet Yapan, Gökem Kuru, “Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu’nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi – I”, **Vergi raporu**, S. 179, 2014, s. 120.

¹⁴³ Gonca Gülfem Bozdağ, “1965 Tarihli Lahey Sözleşmesi Bakımından Tebligat Kanunu’na İlişkin Bazı Sorunlar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 2, 2016, s. 289.

Bildirimin o ülkenin mevzuatına göre muhataba tebliğ edildiği belgelendirildiğinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslukuna başvurulmadığı takdirde tebligat otuzuncu günün bitiminde yapılmış sayılır. Muhatap Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslukuna başvurduğu takdirde tebliğ evrakını almaktan kaçınırsa bu hususta düzenlenecek tutanak tarihinde tebliğ yapılmış sayılır. Evrak bekletilmeksizin mercine iade edilir.”

VUK’da yabancı memlekette bulunanlara yapılacak olan tebligata ilişkin bir düzenleme yapılmamış olduğundan Tebligat Kanunu’nun 25/a maddesi ve Tebligat Yönetmeliği’nin 72. maddeleri uygulanabilecektir.¹⁴⁴

3.5. İlanen Tebligat

Tebligat Kanunu’nun 28. maddesine göre adresi meçhul olan kişilere tebligat ilanen yapılır. İlanın şekline ilişkin açıklamalar ise 29. maddede belirtilmiş olup muhatabın ilanı göreceği şekilde ve tebliği çıkaran merciinin bulunmuş olduğu yerdeki bir gazete, bir internet haber sitesi ve ayrıca Basın İlan Kurumu’nun panolarında yapılacaktır.¹⁴⁵

VUK’a göre ise ilan yoluyla yapılmasını gerektiren haller kanunun 103. maddesinde belirtilmiştir. Bu haller aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

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

İlanın şekli ise 104. madde de açıklanmış olup ilan yapan tarafından vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. Ayrıca tebliğin konusunun her biri için ayrı ayrı olmak üzere belirli bir sınırın altında olması halinde ilan yapılmaz. İlan ile tebliğin konusunun 2024 yılı için 17.000-1.700.000 TL arasında olması durumunda

¹⁴⁴ Yapan, Kuru, **a.g.m.**, s. 120.

¹⁴⁵ Resmî Gazete Tarihi: 19.02.1959 Resmî Gazete Sayısı: 10139.

ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede ve bir internet haber sitesinde yayımlanır. Tutarın 17.000.000 TL'yi aşması halinde ise Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ve bir internet haber sitesinde ayrıca yapılır. İlanen tebliğ açısından bakıldığında her iki kanunda da kendi uygulama alanına özgü ayrı ayrı hükümler bulunmakta olup vergilendirme işlemlerinde ilanen tebligatın bu kanun özelinde belirtilen yöntemlerle yapılıyor olması gerekmektedir.

3.6. Tebliğ İmkansızlığı ve Tebellüğden İmtina

Tebliğat Kanunu'nun 21. maddesinde tebliğ imkansızlığı ve tebellüğden imtina konusu düzenlenmiştir.

“Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri 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 tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır. (1)

(Ek fıkra: 11/1/2011-6099/5 md.) Gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatap o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırır. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.

(Ek: 19/3/2003-4829/5 md.) Muhtar, ihtiyar heyeti azaları, zabıta amir ve memurları yukarıdaki fıkralar uyarınca kendilerine teslim edilen evrakı kabule mecburdurlar.”

Bu hükümlere göre kendisine tebligat yapılacak kimsenin, gösterilen adreste bulunamaması, tebellüğden imtina etmesi durumunda, gösterilen adresin muhatabın adres kayıt sisteminde adresi olmasına rağmen o adreste oturmamış olması veya ayrılmış olması ve adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresinin olmaması durumlarında kapıya yapıştırma usulüne göre tebliğ yapılabilecektir.

VUK'da ise kapıya yapıştırma usulü daha farklı düzenlenmiş olup bu kanunun 102. maddesine göre, bu kanunun 101. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde sayılan adreslere yani mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri ve yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adreslerine tebligata çıkıldığı durumlarda, muhatabın geçici ayrılımlar da dahil olmak üzere adresinde bulunamaması halinde tebliğ evrakı posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek idareye iade edilir.

Muhatabın o adresten geçici ayrılımlar da dahil olmak üzere 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde bulunamaması halinde tebliğ evrakı idareye iade edilir ve bir süre sonra tebliğ yeniden çıkarılır. İkinci defa da aynı sebepten dolayı tebliğ evrakı tebliğ edilemezse, ilgili evrakın idareden alınabileceğini belirten bir pusula kapıya yapıştırılır ve tebliğ evrakı posta memuru tarafından idareye iade edilir. Bu şekilde pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün için içinde tebliğ evrakının teslim alınması halinde alındığı günde, bu süre içinde alınmaması halinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

İki kanun hükümleri de incelendiğinde kapıya yapıştırma usulü uygulama şekli bakımından farklılık göstermekte olup VUK'daki adres kayıt sisteminde kişinin adresine ulaşamaması halinde tebliğ evrakının geri dönmesi ve ilan tebligat yapılabilmesine dair özel hükümlerin de bulunması nedeniyle Tebligat Kanunu'ndaki kapıya yapıştırma usulüne ilişkin uygulamalar istisna durumlar hariç olmak üzere mali tebligata uygulanamayacaktır.¹⁴⁶

3.7. İmza Edemeyecek Durumda Olmak

Tebligat Kanunu'nun 24. maddesinde imza edemeyecek durumda olma haline yer verilmiştir.

¹⁴⁶ Yapan, Kuru, **a.g.m.**, s. 78.

“Kendisine tebliğ yapılacak kimse imza edecek kadar yazı bilmez veya imza edemeyecek durumda bulunursa, komşularından bir kişi huzurunda sol elinin baş parmağı bastırılmak suretiyle tebliğ yapılır.

Sol elinin baş parmağı bulunmayan kimsenin, aynı elinin diğer bir parmağı ve sol eli yoksa sağ elinin baş parmağı ve bu da mevcut değilse diğer parmaklarından biri bastırılır.

Tebliğ yapılacak kimsenin iki eli de yoksa tebliğ evrakı kendisine verilir.

Yukardaki fıkralarda yazılı hallerde keyfiyet, tebliğ mazbatasında tasrih edilir ve hazır bulunan şahsa da imza ettirilir.

Okur yazar bir komşu bulunmaz veya bulunan komşu imzadan imtina ederse, tebliğ memuru o mahalle veya köyün muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birini veyahut bir zabıta memurunu, tebliğ sırasında hazır bulunmak üzere davet eder ve tebligat bunların huzurunda yapılır.”

Bilindiği üzere VUK’un 102. maddesinin 2. fıkrasında da konuya ilişkin hükümler yer almakta ancak Tebligat Kanunu’nda olduğu kadar detaylı hükümler bulunmamaktadır. Buna göre muhatapın iki elinin de olmaması veya sol elin baş parmağının bulunmaması halinde tebliğin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.¹⁴⁷

“Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.”

Dolayısı ile bu VUK’da hüküm bulunmayan bu durumda Tebligat Kanunu’nun 24. Maddesi hükümleri uygulanabilecektir.¹⁴⁸

3.8. Resmi ve Adli Tatil Günlerinde Tebligat

Tebligat Kanunu’nun 33. Maddesinde resmi ve adli tatil günlerinde de tebligat yapılabileceği belirtilmiştir. Bu durumda VUK’da tebligatın ne zaman yapılacağına dair açık bir hüküm bulunmaması dolayısı ile Tebligat Kanunu’nda belirtilen hükmün mali tatil için de uygulanabilecektir. Ancak Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ’in “Mali Tatil Süresince Bilgi İsteme ve Tebligat İşlemleri” başlık bölümünde tebligata ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (5) numaralı fıkrasında, “Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar

¹⁴⁷ Kürüm, **Vergi Hukukunda Tebligat**, s. 97.

¹⁴⁸ Yapan, Kuru, **a.g.m.**, s. 78.

hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu fıkra hükmüne göre vergi/ceza ihbarnameleri mali tatil süresi içinde mükellefler ile vergi ve ceza sorumlularına bildirilmeyecek; tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde ise süre mali tatil süresince işlemeyecektir.

İkmalen, re’sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin kendilerine tanınan yasal haklardan (dava açma, cezada indirim ve uzlaşma talep etme) herhangi birini kullanma süresi bu tarhiyatlara ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olup, tebligatın mali tatil süresi içinde yapılması halinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacaktır.”

3.9. Usule Aykırı Tebliğ

Tebliğat Kanunu’nun 32. maddesinde tebliğin usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhataba tebliğ ulaşmış ise muhatabın beyan ettiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Konuya ilişkin olarak VUK’da ise kanunun 108. maddesinde tebliğ olunan vesikaların esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuku kıymetlerini kaybetmezler denilmektedir. Ancak kanun metninde esasa müessir şekil hatalarına açıkça yer verilmemiş olup vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının vesikayı geçersiz kılacağı belirtilmiştir.

VUK’da hatalı tebliğ olarak anlatılan bu hatalar yalnızca tebliğ evrakının kendisinden kaynaklı hatalar olup bu durum tebligat işleminden ziyade vesikayı hükümsüz kılacaktır. Bu durum VUK’da açıkça düzenlenmemiş olduğundan dolayı Tebligat Kanunu’nun 32. maddesi hükmüne göre hareket edilmesi gerekecektir.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Yapan, Kuru, **a.g.m.**, s. 80.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE TEBLİGAT KANUNUNDA KARŞILAŞILAN TEBLİĞE İLİŞKİN TEMEL SORUNLAR

Tebliğin hukuki anlamda geçerli olabilmesi için veya hüküm veya sonuç doğurabilmesi için öncelikle usulüne uygun bir şekilde yapılmış olması gerekmektedir.¹⁵⁰ Tebliğde hata hususuna VUK'un 108. maddesinde yer verilmiş olup bu maddede esas etkili olan hata kavramından bahsedilmiştir. Bu madde hükmüne esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı tebligatlar hukuki kıymetlerini kaybetmeyecektir. Aynı kanun maddesinde vesikayı hükümsüz kılacak olan hatalar olarak ise yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması şeklinde belirtilmiştir.

4.1. Esasa Müessir(Esasa etki eden) Hatalar

Esasa teşkil eden şekil hataları hukuki kıymetlerini kaybedeceğinden dolayı söz konusu hatalı tebliğlere karşı idareye başvurma ve dava açma yolları açıktır. Yargı organları tarafından esasa müessir hatalar dolayısı ile verilmiş çeşitli kararlar mevcuttur.

4.1.1. Mükellefin Adına Yer Verilmemesi veya Hatalı Olarak Yer Verilmesi

VUK'un 108. maddesine göre mükellefin adına yer verilmemesi esasa teşkil eden bir hatadır. Madde hükmünde sadece mükellefin adına yer verilmiş olsa da mükellefin soyadına da yer verilmemesi durumu da esasa teşkil eden bir hata sayılacaktır. Ancak konuya ilişkin olarak Ankara 4.Vergi Mahkemesinin 18.10.1993 gün ve 1993/782 sayılı kararıyla; davacın şirketin, limited şirket olmasına karşın, dava konusu edilen tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin ve tebligatın anonim şirket olarak

¹⁵⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 203-204.

yapılmasının mükellefin şahsında hata oluşturduğu gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Danıştay tarafından bu karara ilişkin olarak şirket nev'inde yapılan hatanın esasa müessir olmayan bir şekil hatasından öteye gitmediği belirtilerek mahkeme kararında sonucu itibariyle kanuna ve usule aykırılık görülmediğini belirtmiştir.

“213 sayılı VUKnun 108.maddesinde, “tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.” denilmektedir. Anılan hüküm karşısında tebliğ evrakına yazılan şirket nev'inde yapılan hatanın esasa müessir olmayan bir şekil hatasından öteye gitmediği açıktır.

Ancak davacı şirket ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesini vermediğinden dönem matrahının resen takdiri yerinde ise de, idarece, davacı şirketin bu yılda gelir elde ettiği yönünde yapılmış bir tesbit bulunmadığı ve takdir komisyonunca da herhangi bir incelemede bulunulmadan matrah takdir olduğundan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında sonucu itibariyle kanuna ve usule aykırılık görülmemiştir.”¹⁵¹

Söz konusu kararda, Ankara 4. Vergi Mahkemesi mükellefin şahsında hata oluşturduğu gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiş olup Vergi Dairesi Müdürlüğü, ihtilaflı döneme ilişkin beyanname verilmediğinden resen takdir yoluyla yapılan tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Danıştay ise söz konusu hatanın esasa teşkil etmeyen nitelikte hata olduğunu belirtmiş olmakla birlikte idarece, davacı şirketin bu yılda gelir elde ettiği yönünde yapılmış bir tespiti bulunmadığı ve takdir komisyonunca da herhangi bir incelemede bulunulmadan matrah takdir olduğundan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında sonucu itibariyle kanuna ve usule aykırılık görmemiştir.

4.1.2. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresine Yer Verilmemesi

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gün olup vergi yargılama hukukundaki süreler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir.

¹⁵¹ Danıştay 4. Daire, 8.3.1995 Tarih 1994/1343 Esas 1995/970 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 09.06.2024).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7/1. maddesine göre özel kanunlarda ayrıca gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde dava açma süresi 60 gün vergi mahkemelerinde ise 30 gündür.¹⁵² VUK'un 108. maddesine göre söz konusu sürelerle tebligatta yer verilmemiş olması esasa teşkil eden bir hata niteliğinde olup yapılan tebligatı hükümsüz kılabilir. Ayrıca Anayasa'nın "Yargı Yolu" başlıklı 125. maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı dava yolunun açık olduğu belirtilmiş olup yapılan tebligatlarda sürenin belirtilmemiş olması kişilerin anayasal nitelikteki haklarını öğrenememesine neden olabilmektedir. Ayrıca yapılan tebligatlarda sürenin belirtilmemiş olması hukuki anlamda uyuşmazlıklara da neden olabilmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararda itiraz merciinin yanlış gösterilmesinin ve itiraz süresinin gösterilmemiş olmasının VUK'un 108. maddesi gereğince esasa teşkil eden hata olduğu yönünde hükmetmiştir.

"Bu durumda yukarıda sözü edilen kanun hükmü uyarınca tebliğin hükümsüz sayılmasını gerektiren esasa müessir hatalar arasında gösterilen itiraz süresinin tebliğ evrakında gösterilmemesi sebebiyle ihbarnamelerin hükümsüz sayılarak itirazın incelenmeksizin reddi gerekirken işin esasının incelenerek karar verilmesinde isabet görülmemiştir."¹⁵³

4.1.3. Vergi Türünün ve Vergi Miktarının Hiç Gösterilmemesi

Yapılan tebligatlarda vergi türü veya miktarının açıkça belirtilmemiş olması, kişilerin taraflarına düzenlenen bu tebligatlar hakkında detaylı bilgi edinmeleri önünde engel teşkil edebilmektedir. VUK'un 108. maddesi kapsamında vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda vergi türünün ve miktarının belirtilmesi gerektiği belirtilmiş olup aksi takdirde yapılan tebliğ hükümsüz olarak değerlendirilebilmektedir.

4.1.4. Belgelerin Yetkili Olmayan Bir Makam Tarafından Düzenlenmesi

VUK'un 21. maddesinde tebliğ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe yazı ile bildirilmesidir şeklinde

¹⁵² Resmî Gazete Tarihi: 20.01.1982 Resmî Gazete Sayısı: 17580.

¹⁵³ Danıştay 3. Daire, 4.2.1985 Tarih 1984/2616 Esas 1985/3164 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 09.06.2024).

açıklanmıştır. Aynı kanuna göre ise tebligat çıkarmaya yetkili makamlar VUK'un 1. maddesinde sayılan kurumlar olup buna göre tebligatın sadece yetkili merciiler tarafından çıkarılması gerekmektedir. Aksi takdirde yetkili olmayan makamlar tarafından çıkarılan tebliğler hüküm ifade etmeyecektir.

4.2. Esasa Müessir Olmayan Hatalar

VUK'un 108. maddesinde belirtilen tebliğin hükümsüzlüğüne sebep olacak hatalar dışında kalan hatalar ise esasa müessir olmayan hatalardır.

4.2.1. Tebligatta Kanun Maddesinin Yanlış Yazılmış Olması

Vergi ihbarıyla ilgili vesikalarda olması gereken kanun maddesi yerine yanlış kanun maddesinin yazılış olması esasa müessir hata niteliğinde olmayıp tebligatın hükümsüz olmasına sebebiyet vermemektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararında İhbarnamelerde ceza kesme nedeninin VUK'un 353. maddesinin 1. fıkrası yerine 2. fıkrasının yazılmış olmasının ihbarnamenin hükümsüz sayılmasını gerektiren esasa müessir hatalar arasında bulunmadığını belirtmiştir.

“Olayda, fatura alınmamasından dolayı cezayı gerektiren fiil için VUK'un 353. maddesinin birinci fıkrasının dayanak gösterilmesi gerekirken, ceza ihbarnamesinde VUK'un 353. maddesinin ikinci fıkrasının dayanak gösterilmiş olması yukarıda anılan maddede sayılan ve ihbarnamenin hükümsüz sayılmasını gerektiren esasa müessir hatalar arasında bulunmadığından, kesilen cezaya ait fıkranın ihbarnamede yanlış gösterilmiş olduğu gerekçesiyle cezanın terkinde isabet görülmemiştir.”¹⁵⁴

4.2.2. Cezanın Döneminin Yanlış Yazılmış Olması

VUK'un 108. maddesinde vergi ihbarıyla ilgili vesikalarda cezanın döneminin yanlış yazılmış olması esasa teşkil eden hatalar arasında sayılmamıştır. Bu sebeple ceza ihbarnamelerinde cezanın döneminin yanlış yazılmış olması ihbarnamenin hükümsüz sayılmasını gerektirmez. Konuya ilişkin Danıştay vermiş olduğu bir kararda

¹⁵⁴ Danıştay 4. Daire, 18.1.1990 Tarih 1987/3092 Esas 1990/176 Kararı, (Çevrimiçi) (<https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 09.06.2024)).

benzer şekilde karar vermiş olup ceza ihbarnamesinde cezanın döneminin yanlış yazılmasının esasa müessir olmayan hata olduğu şeklinde hüküm vermiştir.

“1968 yılına ait beyanname 1969 yılı Mart ayında verileceğinden cezayı gerektiren fiilin de 1969 yılında işlendiği, dolayısıyla cezanın 1969 yılında kesilmesi gerektiği ihtilafsız bulunmakla beraber, gerek bu hatanın yukarıda anılan maddede sayılan ve ihbarnamenin hükümsüz sayılmasına müncer olan esasa müessir hatalar arasında olmaması, gerek aynı ihbarnamede cezanın 1968 yılı beyannamesinin verilmemesi nedeniyle kesildiği hususunun açıklanmış bulunduğu anlaşıldığı ve olayın aynı kanunun 118. maddesinde yer alan vergilendirme hataları ile bir ilgisi olmadığı cihetle kesilen cezanın ait olduğu dönemin ihbarnamede yanlış gösterilmiş olduğu gerekçesiyle terkinde isabet görülmemiştir.”¹⁵⁵

4.2.3. Takdir Komisyonu Karar Numarasının Yanlış Yazılmış Olması

VUK’un 108. Maddesine göre vergi ihbarnamesinde takdir komisyonu kararının yazılmamış olmasının, esasa teşkil eden hata niteliğindeki durumlar arasında yer almadığı belirtilmiştir. Bu sebeple Takdir komisyonu karar numarasının vergi ihbarnamelerinde yanlış yazılmış olması durumu esasa müessir olmayan hata niteliği taşımaktadır.

Takdir komisyonu kararları, mükellefin vergi matrahının tespitinde önemlidir. Ancak bu kararın numarasının yanlış yazılması, vergi miktarı ya da mükellefin yükümlülüğü üzerinde doğrudan bir etkisi olmadığı için esasa müessir bir hata olarak değerlendirilmez. Konuya ilişkin olarak verilmiş olan kararda bahsedilen olayda, mükellefin farklı iş alanlarında faaliyet gösterdiği, bazı alanlarda defter tutma zorunluluğunu yerine getirmediği, ancak takdir komisyonunun yaptığı incelemenin doğru olduğu vurgulanmıştır. Sonuç olarak, yanlış yazılmış numaranın hukuki bir sorun yaratmadığı yargı organları tarafından da kabul edilmiştir.

¹⁵⁵ Danıştay 4. Daire, 9.5.1974 Tarih 1973/2728 Esas 1974/1233 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 09.06.2024).

“Mükellef adına salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasının; otel işletmesi, ayakkabı alım satımı ve müteahhitlik faaliyetleri bulunan mükellefin otel işletmesi ve ayakkabı alımsatımı için tek defter tuttuğu, müteahhitlik işi için ise hiç defter tutmadığı anlaşıldığından, olayını takdir komisyonuna intikalinin ise saptanmış bulunan matrah farkının işin özelliğine ve emsal durumuna göre yerinde bulunduğu, takdir komisyonu karar numarasının vergi ihbarnamesinde yanlış yazılmış olmasında, 213 sayılı VUK’un 108. maddesi karşısında esasa müessir bir şekil hatası olmadığı gerekçesiyle tasdikine dair Temyiz Komisyonu kararının bozulması istemiyle açılan davanın reddine oybirliğiyle karar verilmiştir.”¹⁵⁶

4.2.4. İhbarnameye Vergi İnceleme Raporu, Vergi Tekniği Raporu ve Takdir Komisyonu Kararının Eklenmemesi

Vergi kanunlarına göre tebligat işlemlerinde yaşanan başlıca sorunlardan biri, ihbarnameye vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararının eklenmemesidir ve bu durum birçok dava sürecine neden olmuştur. Çalışmada bu dava konularına yer vermeden önce, “ihbarname” kavramının tanımına yer verip vergi hukuku açısından anlam olarak “tebligat” kavramından nasıl ayrıştığı açıklanacaktır. Sözlük anlamı olarak her iki kavram da “bildirim”¹⁵⁷ anlamına gelse de vergi hukuku ve idari işlemlerde farklı anlamlara gelir ve farklı süreçleri ifade ederler.

Çalışmanın “Genel Bilgi- Tebligatın Tanımı” bölümünde de detaylı bir şekilde açıklandığı üzere genel olarak tebligat, bir hukuki işlemin yetkili makamca, ilgili kişinin bilgisine sunulmak üzere, kanun ve usule uygun olarak yazı veya ilanla yapılan bir bildirimdir. Vergi hukuku açısından ise ihbarname veya başka bir belgenin mükellefe veya muhatabına resmi olarak ulaştırılması sürecidir.

İhbarnameye ise VUK’un 34. maddesinde yer verilmiş olup her türlü tarh edilen vergilerin “İhbarname” aracılığı ile ilgililere tebliğ olunacağı belirtilmiştir. Yani kendisine vergi cezası kesilen ilgiliye, verginin miktarı, türü vb. hakkında yapılan bildirimdir. Yapılacak olan ihbarnamenin muhteviyatı ile ilgili olarak ise yine Vergi Usul Kanun’da açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu kanunun 35. maddesinde ihbarnamede bulunması gereken bilgiler; ihbarnamenin sıra numarası, tanzim tarihi,

¹⁵⁶ Danıştay 4. Daire, 24.10.1978 Tarih 1977/557 Esas 1978/3188 Kararı, (Çevrimiçi) <https://kazanci.com.tr/> (S.E.T. 09.06.2024).

¹⁵⁷ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/> 24 Mart 2024.

verginin nev'i, mükellefin adı ve soyadı (tüzel kişilerde unvan), mükellefin açık adresi, vergilendirme dönemi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı, ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler, vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şekli olarak açıklanmıştır. Aynı kanun maddesinin devamında ise “Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.” şeklinde ifade edilmiştir. Kanunda belirtilen takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve tekniği raporlarının ihbarnameye eklenmemiş olması durumu uygulamada tebligatın geçerli olup olmadığı konusunda uyuşmazlık yaratmaktadır. Sırasıyla kanunda bahsi geçen takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve tekniği raporlarının ihbarnameye eklenmemiş olmasına ilişkin yargı kararları çalışmamızın devamında incelenecektir.

Konuya VUK'un “Re'sen vergi tarhı” başlıklı 30. maddesinde yer verilmiş olup takdir komisyonlarının matrah ve değer takdirine ilişkin açıklamalara ise aynı kanunun 72-76. maddeleri ile 31, 32, 34 ve 35. maddelerinde yer verilmiştir.

“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.”

Bu düzenlemelere göre takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi/ceza ihbarnamesine komisyon kararının eklenmiş olması durumu mükellefler tarafından yasal hakların kullanımı açısından önem arz etmekte olup mükelleflerin bilgi edinme ve savunma hakkının kullanımını sınırlayıcı bir etki yaratabilmektedir.¹⁵⁸

Ancak her ne kadar doğrudan kanun hükmünde ihbarnamelerde takdir komisyonu kararının da yer verilmesi gerektiği belirtilmiş olsa da Danıştay vermiş olduğu bir kararda vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi gereken takdir komisyonu

¹⁵⁸ Sevil Şin, “Vergi Takdir Komisyonları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yalova, 2018, s. 172.

kararının, ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin vergilemeyi hükümsüz kılacak bir nitelikte aykırılık oluşturmayaacağına hükmetmiştir

“Bu durumda, süresinde açılmış bir davanın incelenmesi sırasında takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmediğinin dosyada bulunan herhangi bir kanıtın varlığı sebebiyle kabul edilmesi halinde, davanın; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 16'ncı maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca dava dosyasına idare tarafından sunulacak olan takdir komisyonu kararının davacıya tebliğinden sonra aynı Kanunun 21'inci maddesi de gözetilerek inceleme yapılması olanaklı iken, takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmemesini gerekçe göstermek suretiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”¹⁵⁹

Vergi incelemesinde ise amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.¹⁶⁰ Vergi incelemeleri ile birlikte kural olarak beyana dayalı olarak toplanan vergilerin doğruluğu araştırılarak bu araştırma sonucu eksik veya fazla ödenen vergi tutarları bir rapora bağlanır.¹⁶¹ Eksik ödenen vergi olması halinde ise tarh edilen verginin mükellefe tebliğ edilmesi açısından ihbarnameler önemli bir işleve sahiptir.¹⁶² Eğer mükellefe vergi inceleme raporları tebliğ edilmezse hangi gerekçelerle vergi/cezaya maruz kaldığının öğrenilmesi de mümkün olmayacaktır. Bu şekilde mükellefin yasal savunma hakkını kullanabilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹⁶³ Özellikle adil yargılanma hakkının kullanımı açısından vergi inceleme raporlarının tebliğ edilmemiş olması durumu hukuksal anlamda çeşitli tartışmalara yol açmaktadır.

Avrupa insan hakları Mahkemesi'nin “Adil Yargılanma Hakkı” başlıklı 6. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiş olup savunma hakkına ilişkin olarak kendisine ithamda bulunulan herkesin kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden haberdar olması gerekmektedir.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Danıştay Kararı- 3. D.,E.2011/4933 K.2014/6021 T.1.12.2014.

¹⁶⁰ Resmi Gazete: Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

¹⁶¹ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, 2012, s. 1309.

¹⁶² Seda Sözen, Ömer Faruk Sözen, “Vergi/Ceza İhbarnameleri ile Birlikte Vergi İnceleme Raporunun ve Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmesi Sorunu”, (Çevrimiçi) <https://blog.lexpera.com.tr/vergi-ceza-ihbarnameleri-ile-birlikte-vergi-inceleme-raporunun-ve-vergi-teknigi-raporunun-teblig-edilmesi-sorunu/#fn1> 10 Ağustos 2024.

¹⁶³ İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 7, 2012, s. 1309.

¹⁶⁴ Aydemir, **a.g.m.**, s. 1309.

“Herkes davasının, medeni hak ve yükümlölükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görölmesini isteme hakkına sahiptir.”

Konuya ilişkin geçmiş dönem yargı kararları incelendiğinde ise ihbarnameye vergi inceleme raporlarının eklenmemesi durumunun ihbarnamayı hükümsüz kılacak bir hata olduğu yönünde kararları mevcuttur.

Danıştay 3. Dairesi tarafından verilmiş olan E. 2006/4527 K. 2008/649 nolu ve 03.03.2008 tarihli kararda vergi inceleme raporu eklenmeksizin, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesinin hak arama özgürlüğü ile bağdaşmadığını belirtmiştir.

“... takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği kuralına yer verildiği, dava hakkının kullanılması için gerekli olan vergi inceleme rapor veya raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin esasa etkili bir eksiklik olduğu, Mahkemelerince verilen ara kararı üzerine vergi dairesince sunulan dilekçeden inceleme raporlarının davacıya tebliğ edilmediğinin anlaşıldığı, tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu eklenmeksizin, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesinin Anayasanın 36'ncı maddesiyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü ile de bağdaşmadığı...”¹⁶⁵

Yine Danıştay 9. dairesi tarafından verilmiş olan bir diğer kararda ise tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin ihbarnamayı hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğu yönünde karar vermiştir.¹⁶⁶ Söz konusu kararda Muş Vergi Dairesi tarafından; *“tarh edilen vergilere ilişkin ihbarnamelerin, vergi inceleme raporu eklenmeden davacıya tebliğ edildiği, Danıştay kararlarına göre tarhiyatın dayanağı inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, bu durumun esasa etkili ve ihbarnamayı hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğu sonucuna varıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta isabet görölmediği gerekçesiyle kabul eden Van Vergi Mahkemesinin 18.3.2008 tarih ve E:2007/529, K:2008/177 sayılı kararının; 213 sayılı Kanunun 108. maddesi karşısında yapılan tebliğde isabetsizlik bulunmadığı, vergi inceleme raporunun savunma ekinde Mahkemeye sunulduğu ve bu*

¹⁶⁵ Danıştay 3. Dairesi, E. 2006/4527 K. 2008/649, 03.03.2008.

¹⁶⁶ Danıştay 9. Dairesi, E. 2008/3530 K. 2009/3998, 05.11.2009.

şekilde tebliğinin sağlandığı “ ileri sürülerek bozulması istenmiştir. Ancak Danıştay vermiş olduğu kararda temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına hükmetmiştir.

Ancak, Vergi Dava Daireleri Kurulu 03.07.2019 tarihinde tesis etmiş olduğu E. 2019/559, K. 2019/437 sayılı kararı ile adil yargılanma hakkını değerlendirilirken sadece belli bir hadise veya usuli ihlal açısından değil; tüm aşamalara ilişkin kümülatif bir analiz yapılmasının gerektiğini; bu kapsamda bir aşamadaki kusurun, sonraki aşamada telafi edilmiş olması gerektiğini ifade etmiştir. Vergi ceza ihbarnamesi ekinde vergi inceleme raporu tebliğ edilmemiş olsa dahi; anılan raporun ilk derece mahkemesi tarafından ara kararı ile istenebileceği ve anılan raporun davacıya tebliğ edilebileceği; bu nedenle eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesinin mümkün olduğunu ifade etmiştir. Bu kapsamda, hakkaniyete uygun yargılanma hakkının, idare değil mahkemece sağlanması gerektiğine değinilerek; vergi inceleme raporlarının tebliğ edilmemesinin adil yargılanma hakkının ihlalini teşkil etmediği yönünde hüküm tesis etmiştir.¹⁶⁷

Söz konusu kararlar örnekleri incelendiğinde yargı tarafında ihbarnameye vergi inceleme raporlarının eklenmemesi durumunun ihbarnamayı hükümsüz kılıp kılmayacağı konusuna ilişkin olarak görüş birliği bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

İhbarname ekinde mükellefe sunulması beklenen bir diğer rapor ise vergi tekniği raporudur. Vergi Tekniği Raporu, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesinde düzenlenen raporlar arasında açıklanmaktadır. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir;

“(1) Vergi inceleme raporları, VUK ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir.

(2) İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir.

(3) Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir

¹⁶⁷ VDDK E. 2019/559, K. 2019/437 03.07.2019.

raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.

(4) Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.”

Bu hükümde belirtilmiş olduğu üzere, Vergi Tekniği Raporu inceleme raporuna ek olarak düzenlenmekte olup tarhiyata yönelik olarak bir içeriğe sahip değildir. Bu raporlar, Vergi İnceleme Raporunun ekini oluşturmaktadır.¹⁶⁸ Özellikle Vergi Tekniği Raporunun vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesinin gerekçesi olarak vergi mahremiyetinin sağlanması konusu öne çıkmaktadır. Konuya ilişkin olarak bir çok yargı kararı ve bir tane de anayasa mahkemesi kararı bulunmaktadır. Ancak verilen bu kararlarda vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemiş olması hususunda görüş birliği bulunmamaktadır.

Danıştay VDDK vermiş olduğu 10.02.2016 tarihli kararıyla Vergi Tekniği Raporu, ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemiş ise de, dava aşamasında müstakil olarak tebliğ edilerek davacının, yargılama aşamasında uyuşmazlık konusu olaya ilişkin ayrıntılı açıklamalarını yapmak suretiyle savunma hakkını kullandığı, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini dilekçe ekinde dosyaya ibraz ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının, savunma hakkının kısıtlanmadığı ve temel haklarının ihlal edilmediğinin anlaşılması karşısında mahkemece uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle, yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulmasına oy çokluğu ile karar verilmiştir.¹⁶⁹

Danıştay’ın vermiş olduğu bir diğer kararda ise tarhiyata karşı açılan davalarda davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ

¹⁶⁸ Aydemir, **a.g.m.**, s. 1309.

¹⁶⁹ Danıştay VDDK E:2016/82, K:2016/83, 10.02.2016.

edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği ifade edilmiştir.¹⁷⁰

Anayasa Mahkemesi'nin konu hakkında yeni bir içtihadı (bireysel başvuru kararı) 29.07.2020 tarihli ve 31200 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi, 2016/12198 başvuru numaralı ve 09.06.2020 karar tarihli söz konusu bireysel başvuru kararında özetle "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanmakla itham edilen ödevliye tebliğ edilen ihbarname ekinde Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge düzenleyicisi mükellefe ilişkin vergi tekniği raporunun yer almamasının, hem mülkiyet hakkını hem de çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerini ihlal etmediği" şeklinde içtihatla bulunmuştur.¹⁷¹

Türk tebligat hukuku ise, hukuki süreçlerin ve resmi bildirimlerin taraflara etkin bir şekilde iletilmesini sağlamak amacıyla düzenlenmiş bir sistemdir. Ancak, tebligat sürecinde karşılaşılan çeşitli sorunlar, bu sürecin etkinliğini ve hukuki güvenliği etkileyebilir. Adres bilgileriyle ilgili hatalar, muhtarlık aracılığıyla yapılan tebligatlarda yaşanan sorunlar, tebligatların iade edilmesi gibi durumlar da süreçlerin aksamasına ve tarafların hak kaybına yol açabilir. Ayrıca, elektronik tebligat sisteminin uygulama sorunları da modern tebligat sistemlerinde karşılaşılan zorluklar arasında yer alır.

4.2.5. Adresin Yanlış veya Eksik Olması

Tebliğat Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrası uyarınca muhatabın bilinen en son adresine yapılması gerekmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise bilinen son adrese tebligat yapılamaması halinde muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adres olarak kabul edileceği ve tebligatın buraya yapılacağı belirtilmiştir.

Adresin yanlış veya eksik olması, tebligatın ulaştırılması amaçlanan kişiye iletilmesini engeller ve bu durum, hukuksal süreçlerde çeşitli sorunlara yol açabilir;

¹⁷⁰ Danıştay VDDK 22.05.2020 , E.2020/237, K.2020/598.

¹⁷¹ Zübeyir Bakmaz, "Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi" **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S: 45, 2021, s. 274-275; Anayasa Mahkemesi, 2016/12198 başvuru numaralı ve 09.06.2020 karar.

örneğin, yargı sürecinde tarafların bilgilendirilmesi gecikebilir veya taraflar hiç bilgi edinemeyebilir. Adres hataları, tebligatın etkili ve geçerli olup olmadığını da tartışmalı hale getirebilir, dolayısıyla hukuki süreçlerin sağlıklı bir şekilde ilerlemesini engelleyebilmektedir.

Adresin yanlış veya eksik olması durumu dolayısı ile yargı tarafında görüş birliği sağlanabilmesi için Yargıtay'ın vermiş olduğu İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu kararına göre, muhatabın bilinen en son adresine çıkartılan tebligatın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresinin, bu adresten farklı bir adresin olması hâlinde ise adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine “MERNİS adresi” şerhi koyularak Tebligat Kanunu m. 21/2 uyarınca doğrudan tebligat çıkartılması yeterlidir.¹⁷²

4.2.6. Muhtarlık Yoluyla Tebligatın Yapılması

Muhtarlık aracılığıyla yapılan tebligatlar, çeşitli sorunlara yol açabilmektedir. Bu sorunlar arasında muhtarların tebligatları doğru ve eksiksiz yapma yükümlülüğü, tebligatın alıcıya ulaşp ulaşmadığı ve adresin doğruluğu gibi konular bulunmaktadır. Muhtarlık yoluyla yapılan tebligatlarda karşılaşılan sorunlar, hukuki süreçlerin aksamasına neden olabilir ve tarafların hak kaybına yol açabilir.

Danıştay 7. Daire Esas No : 2022/198 Karar No : 2022/1443 nolu kararında Danıştay, muhtara yapılan tebligatın usulüne uygun şekilde yapılmaması durumunda hukuki geçerliliğinin olmayacağını belirtmiştir.

“Bu durumda davacının 2577 sayılı Yasa’nın 5. maddesine uygun olmayan dava dilekçesinin reddine ilişkin İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 13/09/2021 tarih ve E:2021/2534, K:2021/2032 sayılı kararının davacının adres kayıt sistemindeki son adresi olan “—” adresine tebliği denenmeden, daha önceki adresine Tebligat Kanununun 21/2. maddesi uyarınca yapılan tebliğ esas alınmak suretiyle davanın süre aşımı nedeniyle esasının inceleme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”¹⁷³

¹⁷² Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu Kararı, 2019/2 E. ve 2020/3 K. (Resmi Gazete, Sayı 31460, Tarih, 20.04.2021.

¹⁷³ Danıştay 7. Daire Esas No : 2022/198 Karar No: 2022/1443.

4.2.7. Elektronik Tebligatın Uygulamasına İlişkin Karşılaşılan Sorunlar

Elektronik yolla yapılan tebligatın hangi tarihte muhatabına tebliğ edileceği hususu Tebligat Kanunu ve Yönetmelik'te açıkça düzenlenmektedir. Buna rağmen tebliğ tarihi ve yasal sürelerin başlangıcı hususunda tebliğe muhatap olan taraflarca uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir. Elektronik tebligata ilişkin olarak yargı tarafında özellik elektronik yolla yapılan tebligatın hangi tarihte muhataba iletileceği konusu yargıya intikal eden konulardan bir tanesidir.

Konuya ilişkin olarak Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, 25.09.2018 tarihinde verilmiş olan kararda elektronik tebligatın tebliğ yapıldığı tarihten itibaren beşinci günün sonundan itibaren yapılmış sayılacağına hükmetmiştir.¹⁷⁴ Ancak Yargıtay 4. Hukuk Dairesi tarafından 09.12.2020 tarihinde verilen kararda ise tebligatın muhatap tarafından açılmış olması halinde açıldığı tarihten itibaren tebligat yapılmış sayılacağına hükmetmiştir.¹⁷⁵ Konuya ilişkin olarak verilen kararlardan da görüleceği üzere yargı tarafında bir görüş birliği oluşmamıştır.

¹⁷⁴ Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, 25.09.2018 tarihli ve E.2018/4120 K.2018/6993.

¹⁷⁵ Yargıtay 4. Hukuk Dairesi 09.12.2020 tarihli ve E.2020/1187 K.2020/4264.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma ile birlikte VUK ve Tebligat Hukuku düzenlemelerinde yer alan tebliğ hükümleri detaylı bir şekilde incelenmiştir ve tebligat uygulaması ile ilgili olarak tarafların karşılaştıkları sorunlara yer verilmiştir. Çalışmada Tebligat Kanunu ve VUK hükümleri birlikte ele alınmış ve detaylı olarak yer verildiği üzere tebligat hukuki bir işlem, işleme taraf olan kişilerin bilgi alabilmesi amacı ile yapılan yazılı bildirim olarak nitelendirilmektedir.

Özellikle hukuksal alanda hukuki sürelerin başlaması, tarafların iddia ve savunma haklarını kullanabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Öncelikli olarak hukuki işlemlerin bir sonuç doğurabilmesi için kişilere bildirimlerinin yapılmış olması ve tarafların bundan haberdar olması gerekmektedir. Bilgilendirmenin en önemli aracı ise tebligattır. Vergi kanunları açısından tebligat, bilgilendirme yanında, işlemlerin gerçekleşmesini sağlama açısından da önem arz eder. Yapılan vergi tebliğleri verginin tarh edilmesinden sonra tahsil aşamasına geçilebilmesini sağlar. Bunların dışında adil yargılanma hakkı hukuki dinlenilme hakkı ve hukuk işleyişinin sağlanması, idari ve yasal sürelerin işlemesi bakımında da önem arz eder.

Türkiye’de tebligat hükümleri Tebligat Kanunu’nda düzenlenmiş olup idari ve yargısal tebligata ilişkin hükümleri içermektedir. Mali tebligata ilişkin olarak ise Tebligat Kanunu’nda yapılan düzenlemeye göre özel kanunlarda hüküm bulunması halinde bu özel kanunların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu sebeple vergilendirme açısından VUK hükümlerinde yer alan tebligata ilişkin hükümler mali tebligattın uygulamasında dikkate alınmaktadır. Her iki kanunda da ise tebliğin esasları, tebliğ yöntemleri, tebliğ yapılacak olan kimselere ilişkin detaylı açıklamalarda bulunulmuştur.

Vergi hukukunda tebligata halim olan ilkeler VUK’da doğrudan açıklanmış olup bu ilkeler, mahremiyet ilkesi, şekle ve usule bağlılık ilkesi, yazılılık ilkesi, sonuca ulaşma ilkesi olarak belirtilmiştir. Mahremiyet ilkesi ile birlikte, yapılacak olan tebligatın uygulanması sırasında her şekilde olursa olsun ticari ve şahsi sırların gizli kalması gerektiği belirtilmiştir. Mahremiyet ilkesi gereği tebliği yapan kurumla birlikte tebliği ulaştırmakla görevli olan Posta Teşkilatının da sorumluluğu mevcuttur.

Tebliğat mahremiyetinin ihlal edilmesi halinde ise doğrudan VUK'da belirtilmiş olduğu üzere Türk Ceza Kanunu'nun 239 maddesi gereğince cezai işlem yapılacaktır. Özellikle VUK'da Tebliğat Kanunu'na göre mahremiyet ilkesine daha fazla önem atfedilmiş olup yapılacak tebliğ yalnızca muhataba yapılacak olup muhatabın haricinde üçüncü kişilere yapılmamaktadır. Kişilerin adreslerinde bulunmaması halinde tebliğat doğrudan idareye teslim edilmektedir.

Resmi bir işlem olarak muhatabına iletilen tebliğat sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Kanun ve düzenlemeler de yer alan idari işlemlerin hem biçimi hem de yapılırken uyulması gereken usulü göstermek üzere VUK'da tebliğatı usulsüz kılacak olan şekil hatalarına yer verilmiştir. Zira usulsüz yapılan bir tebliğat hüküm ifade etmeyeceğinden hem muhatap hem de idare açısından yasal hakların kullanımına engel teşkil edebilmektedir. Özellikle de Kamu idaresi karşısında mükellefler, idarenin sahip olmuş olduğu kamu gücü, teknik bilgi ve donanım ile örgütlü yapısı dolayısı ile zayıf kalabilmektedirler. Ancak tebliğatın taşınması gereken şekil şartlarına mevzuatta yer verilmesi bu adaletsizliği ortadan kaldırmaktadır. Aynı zamanda yazılılık ilkesi gereği, idarenin iş ve işlemlerine karşı bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması gibi nedenlerden dolayı tebliğatın şekil unsuru açısından yazılı olması gerekmektedir. Bu şekilde usulüne uygun olarak yapılan tebliğatta olması gereken bilgilendirme ve belgelendirme unsurları sağlanmış olmaktadır.

Tebliğatın yapılış usulü ve ilkelerinden sonra aynı zaman tebliğat yapılacak olan kişilere de VUK'da yer verilmiştir. Vergi hukukunda gerçek kişilere, tüzel kilere ve tüzel kişiliği bulunmayan cemaatlara tebliğat yapılabilir. Yapılan tebliğatın geçerli sayılabilmesi için doğru muhataba iletilmesi gerekmektedir. Gerçek kişilere yapılabilmesi için kişinin fiili ehliyetinin bulunması gerekmektedir. Fiili ehliyeti olan her gerçek kişiye tebliğat yapılabilir. Ancak kişinin fiili ehliyeti bulunmaması halinde tebliğat doğrudan muhatap yerine kanuni temsilci, veli, vasi gibi kişilere yapılmaktadır.

Hukuki olarak gerçek kişiler haricinde tüzel kişilere de tebliğat yapılabilir. Tüzel kişileri kendisini kurulmasını sağlayan gerçek kişilerden bağımsız bir varlığı bulunmaktadır ve belirli bir amaca yönelik olarak hizmet etmek için kurulmuşlardır. Tüzel kişilere nasıl tebliğat yapılması gerektiği VUK'da

belirtilmiş olup bu tüzel kişilikleri yöneten başkan, müdür ve kanuni temsilcilere yapılmaktadır. Kamu tüzel kişiliklerinde tebligat en büyük amire veya bunların yardımcılarına yapılır. Özel tüzel kişilerde ise bunların kanuni temsilcilerine yapılır. Örneğin dernek ve vakıflarda bütün yönetim kurulu üyelerine, anonim şirketlerde yönetim kuruluna, limitet şirketlerde müdürler kuruluna, kolektif şirketlerde yönetim hakkını bulunduran ortaklara ve komandit şirketlerde ise komandite ortağa tebligat yapılabilmektedir.

VUK ve Tebligat Kanunu'nda usul, şekil şartları ve tebligat yapılacak kişilere ilave olarak tebligat yöntemleri de belirlenmiştir. Aynı zaman Tebligat Kanunu'nda da yine yapılacak tebligat yöntemleri belirlenmiş olup bu kanunun kapsamını genel olarak idari ve yargısal tebligatlar oluşturmaktadır. En yaygın ve bilinen tebligat yöntemi posta veya memur vasıtasıyla yapılan tebligat yöntemidir. Kural olarak posta yoluyla tebligat PTT aracılığı ile gerçekleştirilecek olup özel kargo şirketleri aracılığı ile tebligat yapılamamaktadır. Bu yöntemle yapılan tebligatta her iki kanun uygulaması açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin VUK'a göre doğrudan muhataba iletilemeyen tebligat idareye iade edilip memur tarafından belirlenen uygun bir süre zarfında tekrar gönderilir. Eğer tekrar muhataba tebliğ yapılamazsa PTT memuru tarafından tebligat idareye tekrar teslim edilir.

Tebligat kanununda ise muhatap haricinde tebligat zarfının muhataba ulaştırılamadığı durumda muhtar gibi üçüncü kişilere de teslim edilebilmektedir. Bu yöntemin haricinde her ne kadar kural olarak tebligat posta yoluyla yapılması gerekse de bazı durumlarda dairede veya komisyonda da tebliğ yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu yöntemle göre ise ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebligat dairede veya komisyonda yapılabilmektedir.

Çalışmaya konu olan he iki kanunda da yer alan bir diğer tebligat yöntemi ise ilanen yapılan tebligattır. VUK'da adresi bilinmeyen kişilere tebligatın ilanen yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak bu yöntemle tebligat yapılabilmesi için bazı koşulların sağlanmış olması gerekmektedir. Bunlar muhatapın adresinin hiç bilinmiyor olması, bilinen adresinin değişmiş olması, adresin biliniyor olması ancak bazı sebeplerden dolayı hiçbir şekilde tebligat yapılmasının mümkün olmaması ve yabancı memlekette bulunuyor olması durumlarıdır. İlanen tebligatın şartlarının oluşmamış

olmasına rağmen ilanen tebliğ yönteminin kullanılması tebligatın geçersiz olması ile sonuçlanabilmektedir.

Bunların haricinde özellikle teknolojinin gelişmesiyle birlikte kullanımı yaygınlaşan ve artık tebligatların büyük bir çoğunluğu yapılırken kullanılan bir diğer yöntem ise elektronik tebligattır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte her alanda olduğu gibi kamusal alanda da uygulamalar elektronik metotlarla yapılmaya başlanmıştır. Elektronik tebligatın nasıl uygulanması gerektiği, elektronik tebligat yapacak kurumlara ilişkin bilgiler, elektronik tebligat adresine ilişkin bilgiler ve elektronik tebligatın muhatabı olabilecek kişilere hükümler her iki kanunda da düzenlenmiştir. Elektronik tebligat sistemi teknolojinin yaygınlaşması ve kamu kurumlarında buna uygun altyapı sistemlerinin kurulması ile birlikte uygulanmaya başlanmıştır. Bu yöntemin çıkarılış amacı öncelikli olarak hızlı ekonomik bir yöntem olması dolayısı ile kağıt, zaman ve enerji tasarrufu sağlıyor olmasıdır. Bunlarla birlikte bu yöntem hem muhatap hem de iletenlere ilave bir çok fayda sağlamaktadır. Örneğin, yargılama süreçleri daha hızlı işlemeye başlaması, bilgiler ve verilerin daha korunaklı ve mahremiyet ilkesini sağlayacak şekilde iletiliyor olması, hizmet kalitesinin artması, hataların önüne geçilmesi, adil yargılama hakkının kullanımına katkı sağlıyor olması ve kağıt ve fiziki malzeme tüketimi azaldığı için çevreye katkı sağlıyor olmasıdır.

VUK ve Tebligat Hukuku ile birlikte düzenlenen tebligat işlemleri, tarafların bilgilendirilmesi ve yasal süreçlerin başlatılması açısından önem arz etse de, uygulama esnasında bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlar, hatalı tebliğ işlemlerinden kaynaklanmakta olup bu hatalar; tebligatın zamanında ve usulüne uygun yapılmaması, mükelleflerin tebligata erişimde yaşadığı zorluklar, özellikle elektronik tebligat sisteminde meydana gelen aksaklıklar ve ilanen tebligat gibi yöntemlerin yeterince etkin olamaması gibi başlıklarda toplanmaktadır.

VUK'a göre tebligat çeşitli şekil şartlarına bağlı olup bu şartlara uyulmaması halinde söz konusu hatalı tebliğlere karşı idareye başvurma ve dava açma yolları açıktır. Buna örnek olarak yapılan tebligatta mükellefin adına, vergi dairesinde dava açma süresine yer verilmemiş olması, vergi türü ve miktarının hiç gösterilmemiş olması, belgelerin yetkili olmayan bir makam tarafından düzenlenmiş olması durumları gösterilebilir. Her ne kadar bu hatalar VUK'da esas müessir olan hatalar

olarak görölse de konu yargıya taşındığı zaman bu gibi hataların zaman zaman tebligatın geçersiz olmasına neden olabilecek türde hatalar olmadığına ilişkin kararlara varılmıştır. Bunların haricinde tebligata ilişkin olarak doğrudan yargıya taşınan hatalara bakacak olursak tebligata kanun maddesinin yanlış yazılmış olmasını, cezanın döneminin yanlış yazılmış olmasını, takdir komisyonu karar numarasının yanlış yazılmış olmasını örnek gösterebiliriz. Danıştay kesilen cezaya ait fıkranın ihbarnamede yanlış yazılmış olmasının ihbarnamenin hükümsüz sayılmasını gerektiren esasa müessir hatalar arasında bulunmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Danıştay'ın yine bahsedilen bu hataların esasa müessir hatalar arasında bulunmadığı yönünde kararları mevcuttur. Tebligata ilişkin olarak görüş birliğine varılamayan bir diğer konu ise ihbarnameye vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararının eklenmemesi konusudur. Genel olarak bu raporların idarece ihbarnameye eklenmesinin en temel nedeni vergi mahremiyetini sağlama amacı gütmesidir. Örneğin vergi tekniği raporları birden fazla mükellef için yapılan incelemeler sonrası hazırlanabilmektedir. Dolayısı ile paylaşılacak olan bu rapor dolayısı ile vergi mahremiyetinin ihlalinin söz konusu olabileceği gerekçesi ile bazı durumlarda bu raporlar ihbarnameye eklenmemektedir. Anca tebliğe ve ihbarnameye muhatap olan taraf içinse bu bilgilerin paylaşılmaması bilgi edinme, savunma hakkı, hukuki dinlenilme ve adil yargılanma haklarının kullanımı açısından sınırlayıcı sonuçlar doğurmaktadır. Ancak bu sebeple açılan davalarda yargı tarafında henüz bir görüş bildiğine varılamamıştır.

Elektronik tebligatın yaygınlaşması, dijitalleşmenin bir yansıması olarak karşımıza çıkmakta ve süreçlerin hızlandırılması, güvenliğin artırılması gibi faydalar sunmaktadır. Ancak, her bir tebligat yöntemi, kendine özgü zorluklar ve hukuki sorunlar da barındırmaktadır.

Vergi hukukunun temel bileşenlerinden biri olan tebligat hükümleri, mükellefler ile idare arasındaki bilgi akışını sağlamakta ve hukuki süreçlerin işleyişini düzenlemektedir. Tebligat, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, vergi ihtilaflarının çözümü ve mükelleflerin haklarının korunması açısından büyük bir öneme sahiptir.

VUK, tebligatın nasıl yapılacağına dair hükümleri detaylı bir şekilde düzenlemekte olup, özellikle elektronik tebligat, posta yoluyla tebligat ve ilan tebligat gibi farklı yöntemler öngörmektedir. Bu yöntemler, tebliğ sürecinin etkin ve hukuka uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmanın sonucunda, tebliğ hükümlerinin hem vergi hukuku hem de genel tebligat hukuku çerçevesinde titizlikle uygulanması gerektiği, aksi takdirde mükellef haklarının zedelenebileceği ve hukuki süreçlerin uzayabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle, elektronik tebligat sisteminin etkin bir şekilde kullanılması, mükelleflerin haklarının korunması açısından önemli bir rol oynamaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, Ayşe Ece: “Elektronik Tebligat”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, S. 1, İstanbul, 2016. s. 161-162.
- Akdağ, Yusuf: “Mirasçıların Vergisel ve Diğer Sorumlulukları”, **Vergi Raporu**, S. 167, Ağustos 2023.
- Akdeniz, Demet: “Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı”, **Doktora Tezi**, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2021.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, 7. Baskı, Gazi Yayınevi, 2008.
- Akın, Emrah: “VUK’da Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebligat Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara, 2007.
- Akıntürk, Turgut, Akipek, G., Jale, Kahraman, Derya Ateş: **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.
- Aktaş, Esra: “Tebligat İşlemlerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2023.
- Aydemir, İsa: “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 7, 2012, s. 183-207.

- Ayşe, Özkan Duran: “Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1, 2019, s. 298. (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.33629/auhfd.554016>, 9 Mart 2024.
- Ayyıldırım, Kadir: “Türk Vergi Hukukunda Tebligat”, **Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.
- Bakmaz, Zübeyir: “Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi” **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S: 45, 2021, s. 274-275.
- Bozdağ, Gonca
Gülfem: “1965 Tarihli Lahey Sözleşmesi Bakımından Tebligat Kanunu’na İlişkin Bazı Sorunlar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 2, Ankara, 2016, s. 269–310.
- Candan, Turgut: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 5. Baskı, Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007.
- Çağlayan, Ramazan: “**Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kıstasları**,” Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 7, s. 375-376.
- Çatalkaya, İbrahim: **Tebligat Hukuku**, 1. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2008.
- Çelebioğlu, Hüseyin: “Tebligat Kanunu’na Göre Elektronik Tebligat”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Hasan Kalyoncu Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Gaziantep, 2021.
- Çelik, Binnur: “Kamu Alacaklarından Doğan Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi** S. 7, 1999, s. 89-93.

- Çelik, Muhammed: “Yüksek Mahkeme Kararları Çerçevesinde Vergi Tebligatı Ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2015.
- Dağlı, Mehmet: **Medeni Usul Hukukunda Gerekçeli Kararın Unsurlarına İlişkin Mevzuat Analizi, Türkiye Adalet Akademisi Yargı Kararlarında Gerekçelendirme Çalışması**, Ankara, 2021.
- Ercan, Taner: Taner Ercan, “Gerçek Kişiler Yönünden Kişiliğin Sona Erme Halinin Türk Vergi Sistemindeki Etkisi”, **International Journal of Public Finance**, C. 6, S. 2, 2021, s. 291-311.
- Esen, Selin: “Makul Sürede Yargılanma Hakkının Korunması Mevcut Durum ve Öneriler”, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, S. 239, Ankara, 2023.
- Gaye, Nazlı, Görgülü, Alparslan: “Hatalı Yapılan Vergisel Tebligatlar ve Mükelleflerin Yasal Müracaat Yolları”, **İzmir Dayanışma Dergisi**, C. 6, S. 1, 2023, s. 69-74.
- Gazi, Caner: “Vergi Hukukunda Tebligat”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: E-Tebligat Nedir?, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/e-Tebligat> 1 Mayıs 2024.
- Gerçek Adnan, Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.

- Göktaş, Seracettin: **Medeni Hukuk Yargılamasında Mahkemelerin Gereke Gösterme Yükümlülüğü ve Yargıtay Uygulaması**, Türkiye Adalet Akademisi Yargı Kararlarında Gerekçelendirme Çalışması, Ankara, Yetkin Yayınları, 2021.
- Güner, Temel: “Sermaye Şirketlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2023.
- Güner, Ümit - Yılmaz, Serhat: “İlân Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlâl Etmektedir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 162, Haziran, 2017.
- Güneş Derya Belgin: “Tebliğ Yokluğu”, **İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2016, s. 221-231.
- Güzel, Volkan: “Türk Vergi Hukuku’nda Ölüm Hali”, **Vergi Raporu**, Sayı Temmuz, 2018.
- İnceci, Ahmet, Karadağ C. Neslihan: “VUK’da Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapiya Yapıştırma Usulü”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S. 3, 2017, s. 92-108, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/328354680_Vergi_Usul_Kanunu'nda_Yer_Alan_Tebliğe_Iliskin_Hukumlerde_7061_Sayili_Kanunla_Yapilan_Degisiklikler_Bilinen_Adres_Kapiya_Yapistirma_Usulu , 23 Mart 2024.
- İnneci, Ahmet: “Vergi Hukukunda Tebligat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2014.

- İşbir, Begüm Kevre: “Kamu Tüzel Kişiliği”, **Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2017,
- K.Konca, Nesibe: “Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 57, S. 1, 2014, s. 240-241.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.
- Kaymak,Murat: “Makul Sürede Yargılama Hakkı ve Bu Hakkın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Türk Hukukuna Yansıması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anakara, 2019.
- Kaynak, Murat: **Makul Sürede Yargılama Hakkı ve Bu Hakkın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Türk Hukukuna Yansıması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anakara, 2019.
- Kılıçoğlu, Mahmut: “Tebligat Pusulasının Yapıştırılması Suretiyle Tebligat İşleminin Yapılmasında “Münasip Süre”, **Lebib Yalkın Yayınları**, S. 241, MDERGI/8688A.011, 2024.
- Kırışık, Fatih: “İdare ile Bireysel Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S: 37, 2013, s. 245-246.
- Koç, Evren: “Zorunlu Elektronik Tebligatta Delil Kaydı”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 1, 2021, s. 259-272.

- Kürüm, Veysel
Kerem: “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Tebligat”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2023.
- Kürüm, Veysel
Kerem: “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları-4**, Bursa 2021.
- Memduh, Aslan: “İdari Yargıda Usul Ekonomisi Bağlantı, Doğal Hakim İlkesi Çekişmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 362, Ekim 2011, s. 116-127.
- Muşul, Timuçin: **Tebligat Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.
- Nas, Adil: “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, 2012, s. 1309.
- Oluş Yayıncılık: Oluş Yayıncılık, **En son Kanun Değişiklikleri ile VUK ve Yorum ve Açıklamaları**, Nisan 2007, s. 293-294.
- Orkunoğlu, Işıl Fulya: “Vergi Usul Kanuna Göre Tebliğ İşlemi ve İncelenmesi”, **Vergi Raporu**, S 115, Nisan 2009.
- Özekes, Muhammet: **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin yayınları, 2003
- Özgen, Sümeyra: “Türk Vergi Hukuku’nda Tebligat”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi** Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2018.
- Pekcanitez, Hakan: **Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2000.
- Ruh, Ahmet Cemal: **Türkiye’den Yurtdışına Yapılan Tebligat**, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Erzincan, 2003, s. 531-537.

- Seyidoğlu, Halil: **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Ankara, Güzem Yayınları, 1992.
- Silahşör, Mert: “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu”, **Yüksek lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016.
- Sözen, Seda - Sözen, Ömer Faruk: “Vergi/Ceza İhbarnameleri ile Birlikte Vergi İnceleme Raporunun ve Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmesi Sorunu”, (Çevrimiçi) <https://blog.lexpera.com.tr/vergi-ceza-ihbarnameleri-ile-birlikte-vergi-inceleme-raporunun-ve-vergi-teknigi-raporunun-teblig-edilmesi-sorunu/#fn1> 10 Ağustos 2024.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, İstanbul, Yaklaşım Yayınları, 1997.
- Şin, Sevil: “Vergi Takdir Komisyonları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yalova, 2018, s. 172.
- T. C. Adalet Bakanlığı (Çevrimiçi) Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/t%c3%bczel%20ki%c5%9fi> 24 Mart 2024.
- T. C. Adalet Bakanlığı (Çevrimiçi) Hukuk Sözlüğü: <https://sozluk.adalet.gov.tr/tebligat>, 24 Mart 2024.
- T.C. Adalet Bakanlığı: **Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, Tebligat Hukuku Ders Notları, Eğitim Dairesi Başkanlığı**, (Çevrimiçi) <https://edb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/266202015462618-TEBL%C4%B0GATHUKUKU.pdf>, 01.06.2024

- Tahiroğlu, Fatih: “Tebliğat Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Tebliğat Çıkarmaya Yetkili Merciler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, İstanbul, 2016.
- TBMM Tutanakları (Çevrimiçi)
Kanun Teklifleri: <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D22/Y4/T2/WebOnergeMetni/18624381-0e82-41e8-94e0-7c1d031d39a2.pdf> 1 Mayıs 2024.
- Tekbaş, Abdullah - Hayrulloğlu Betül: “Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılama Hakkı”, **Maliye Dergisi**, S. 175, 2018, s. 253-274.
- Tepedelenli, Murat - Akbal Güray: “Vergi Hukukunda Tebliğ ve Öneriler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 150, 2016.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri: (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/> , 24 Mart 2024.
- Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı: Ticari İşletmeler, Ticaret Şirketleri ve Ticaret Sicili Uygulamaları Hakkında Bilgiler, (Çevrimiçi) <https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/sirketler/sirket-bilgiler>, 24 Mart 2024.
- Ulusoy, Mehmet Akif: Mehmet Akif Ulusoy, “Tüzel Kişilere Tebliğat, İlanen Tebliğat ve Geçerlilik Koşulları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 245, 2013, s. 294-296.
- Ürel, Gürol: **VUK Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Vergi Mükellefleri Umumi Vekile Tebliğat (Çevrim içi)
Savunucuları Derneği: <https://www.versav.org.tr/2018/01/24/umumi-vekile-tebligat>, 12.04.2024

- Yapan, Ahmet. Kuru, Görkem: “Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi – I”, **Vergi raporu**, S. 179, 2014, s. 192-210.
- Yıldırım, Ramazan, Çınarlı, Serkan: **Türk İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, Astana Yayınları, 2019.
- Yılmaz, Dilşat: “Usul Ekonomisi İlkesi Çerçevesinde Türk İdari Yargılama Usulünde Sözlülük İlkesine İlişkin Bazı Değerlendirmeler”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 267, S. 2, 2019, s. 283-284.
- Yılmaz, Ejder: “Usul Ekonomisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 57, S.1, 2008 s. 244-245.
- Yurtsever, Hatice: “Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, S. 2, 2016, s. 459-463.
- Yurtsever,Hatice: “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, C. 3, S. 3, 2013, s. 113-120.
- Yüce, Mehmet, Çelik, Muhammet: “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri Muhatabın Önemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 1, 2021, s. 259-272.
- Zevkliler Aydın, Ertaş, Şeref - Havutçu, Ayşe - Gürpınar, Damla: **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.