



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

VERGİ USUL HUKUKUNDA ELEKTRONİK TEBLİGAT

Muhammed Hakan OKÇU

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2022

VERGİ USUL HUKUKUNDA ELEKTRONİK TEBLİGAT

Muhammed Hakan OKÇU

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2022

KABUL VE ONAY

Muhammed Hakan OKÇU tarafından hazırlanan “Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat” başlıklı bu çalışma, 16/12/2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

(Başkan)

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

(Danışman)

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU

(Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan "**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**" kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

O Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir.⁽¹⁾

O Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren..... ay ertelenmiştir.⁽²⁾

O Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir.⁽³⁾

22/12/2022

Muhammed Hakan OKÇU

¹ "Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge"

(1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

(2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

(3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir.* Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Oytun CANYAş** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Muhammed Hakan OKÇU

ÖZET

OKÇU, Muhammed Hakan. *Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2022.

Vergilendirme aşamalarından biri olarak tebliğ; mükelleflere, vergisel yükümlülüklerini ve ödevlerini bildirme amacı taşımaktadır. Tarh edilen vergi, tebliğ ile mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine mükellefin hukuki yollara başvurma süresi başlar. Görüldüğü üzere tebliğ aşaması, mükellef haklarının korunmasında, büyük öneme sahiptir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin, günlük hayatın her alanında olduğu gibi vergilendirme aşamalarında da kullanılmasıyla elektronik vergilendirme kavramı, ortaya çıkmıştır. Böylece mükellefler, birçok vergi ödevini internet üzerinden yerine getirebilmektedir. Elektronik vergilendirme faaliyetlerinden biri de vergilendirmeye ilişkin evrakların elektronik ortamda tebliğ edilmesidir.

Elektronik ortamda tebliğ usulü, 2010 tarihinde, VUK'a 107/A maddesinin eklenmesiyle yasalaşmıştır. 107/A maddesinin hükmüne göre, elektronik tebliğ usulüne dair çeşitli usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak, 2015 yılında, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni yayınlamıştır. Elektronik ortamda tebliğ kısaca; VUK'a göre mükellefe tebliğ edilmesi gereken belgelerin, elektronik tebligat sistemi aracılığıyla, muhatabın internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak elektronik tebligat adresine, vergi idaresi tarafından iletilmesi olarak tanımlanabilir. Elektronik tebliğ, modern tebliğ olarak da isimlendirilebilir.

Elektronik ortamda tebliğ usulünün birçok faydası vardır. Özellikle klasik tebliğ usulleriyle karşılaştırıldığında elektronik tebliğ usulü çok daha işlevseldir. Bunun yanında, düzenlemenin yeni olmasından dolayı birtakım eksikliklerin bulunması normaldir. Çalışmada, elektronik tebliğ usulünün güçlü olduğu yönlerden bahsedildiği kadar eksik yönleri de tespit edilmiştir. Ayrıca, tespit edilen bu eksiklikler hakkında öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Hukukunda Tebliğ, Elektronik Tebliğ, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

ABSTRACT

OKÇU, Muhammed Hakan. *Electronic Notification in Tax Procedure Law*, Master's Thesis, Ankara, 2022.

As one of the taxation stages, the notification aims to inform taxpayers of their tax obligations and duties. The calculated tax is notified to the taxpayer with the notification. Upon this notification, the legal application period of the taxpayer begins. As can be seen, the stage of notification has great importance in the protection of taxpayer rights.

The concept of electronic taxation has emerged with the use of information and communication technologies in the taxation stages, as in all areas of daily life. Thus, the taxpayers can fulfill many tax duties over the internet. One of the electronic taxation activities is the electronic notification of taxation documents.

The electronic notification procedure is enacted in 2010 with the addition of Article 107/A to the Tax Procedure Law. According to the Article 107/A, the authority to determine various procedures and principles regarding the electronic notification procedure has been given to the Ministry of Treasury and Finance. Based on this authority, the Ministry of Treasury and Finance regulated the Tax Procedures Code General Communiqué numbered 456 in 2015. Electronic notification briefly; According to the Tax Procedure Law, it can be defined as the notify of the documents to be notified to the taxpayer by the tax administration, via the electronic notification system, to the electronic notification address to be created within the internet tax office of the addressee. Electronic notification can be named as modern notification.

Electronic notification has many benefits. Especially when compared to classical notification methods, electronic notification method is much more functional. In addition, it is normal to have some deficiencies due to the new regulations. In the study, as well as the strengths of the electronic notification method, its deficiencies were also determined. In addition, suggestions have been made about these identified deficiencies.

Keywords: Notification in Tax Procedure Law, Electronic Notification, Tax Procedures Code General Communiqué numbered 456.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: TEBLİGATIN HUKUKİ MAHİYETİ VE VERGİLENDİRME AŞAMALARINDAN BİRİ OLARAK TEBLİĞ	6
1.1. TEBLİGATIN GENEL ÇERÇEVESİ	6
1.1.1. Tebligat Kavramı ve Hukuki Anlamda Tanımı	6
1.1.2. Tebligatın Unsurları.....	9
1.1.3. Tebligatın Hukuki Niteliği.....	12
1.1.4. Tebligatın Amacı	13
1.1.5. Tebligatın Önemi	14
1.1.6. Tebligat Hukukuna İlişkin Başlıca İlkeler	15
1.1.6.1. Adil Yargılanma Hakkı.....	16
1.1.6.2. Hukuki Dinlenilme Hakkı.....	18
1.1.6.3. Usul Ekonomisi İlkesi.....	20
1.1.7. Tebligat Türleri	22
1.1.7.1. Kazaî (Yargısal) Tebligat.....	22
1.1.7.2. Mali Tebligat.....	23
1.1.7.2.1. Sayıştay Tarafından Yapılan Mali Tebligatlar	24
1.1.7.2.2. Diğer Mali Tebligatlar.....	25

1.1.7.3. İdari (Yönetmel) Tebligat.....	26
1.2. VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ	26
1.2.1. Vergilendirme İşlemlerinde Tebliğin Yeri, Önemi ve Amacı	26
1.2.2. Vergi Usul Hukuku Kapsamında Tebliğin Niteliği	29
1.2.3. Vergi Tebliğinin Hukuki Kaynakları.....	30
1.2.3.1. Hukuki Kaynakların Sınıflandırılması	30
1.2.3.1.1. Bağlayıcı (Asli) Kaynaklar.....	31
1.2.3.1.2. Bağlayıcı Olmayan (Tali) Kaynaklar	33
1.2.3.2. Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Arasındaki İlişki	33
1.2.3.3. Tebliğe İlişkin Hükümlerin Kapsamı.....	35
1.2.4. Vergi Tebliğine Hâkim Olan İlkeler	37
1.2.4.1. Mahremiyet (Gizlilik) İlkesi	37
1.2.4.2. Yazıllık İlkesi.....	41
1.2.4.3. Usule ve Şekle Bağlılık İlkesi.....	42
1.2.4.4. Sonuca Ulaşma İlkesi.....	42
1.2.5. Tebliğin İçeriği ve Tarafları.....	44
1.2.5.1. Tebliğ Edilecek Belgeler ve Tebliğ Yerine Geçen İşlemler	44
1.2.5.2. Tebliğ Çıkarabilecek Görevli ve Yetkili Merciler	46
1.2.5.3. Tebliğ Yapılabilecek Kimseler	47
1.2.5.3.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ	47
1.2.5.3.1.1. Gerçek Kişilerin Doğrudan Kendilerine Tebliğ Yapılması..	48
1.2.5.3.1.2. İkametgâh Adresinde veya İşyerinde Bulunanlara Yapılacak Tebliğ.....	48
1.2.5.3.1.3. Kanuni Temsilcilere Tebliğ.....	49
1.2.5.3.1.4. Umumi Vekile Tebliğ.....	51
1.2.5.3.1.5. Kıta Komutanı veya Müessese Amirine Tebliğ	51

1.2.5.3.2. Tüzel Kişilere Tebliğ.....	52
1.2.5.3.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Tebliğ	53
1.2.5.3.2.2. Kamu Tüzel Kişilerine Tebliğ	54
1.2.5.3.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklara Tebliğ	54
1.2.6. Vergilendirme İşlemlerinde Tebliğ Usulleri.....	55
1.2.6.1. Posta Yoluyla Tebliğ Usulü	56
1.2.6.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ Usulü	58
1.2.6.3. Dairede veya Komisyonda Tebliğ Usulü	59
1.2.6.4. İlan Yoluyla Tebliğ Usulü	60
1.2.6.5. Yurt Dışında Tebliğ Usulü.....	62
1.2.6.6. Elektronik Ortamda Tebliğ Usulü.....	63
1.2.7. Vergi Tebliğinde Hatalar, Usulsüz Tebliğ ve Tebliğin Yokluğu	64
1.2.7.1. Vergi Tebliğinde Hatalar	65
1.2.7.2. Usulsüz Tebliğ	66
1.2.7.3. Tebliğin Yokluğu	68
2. BÖLÜM: VERGİNİN TEBLİĞİNDE YENİ BİR USUL: ELEKTRONİK ORTAMDA TEBLİĞ.....	70
2.1. TEBLİGAT KANUNU ÇERÇEVESİNDE GENEL OLARAK ELEKTRONİK TEBLİGAT	70
2.1.1. Elektronik Tebligat Kavramı	70
2.1.2. Elektronik Tebligatın Unsurları	73
2.1.3. Elektronik Tebligatın Amacı	76
2.1.4. Elektronik Tebligatla İlgili Hukuki Kaynaklar.....	78
2.1.5. Elektronik Tebligatın İlkeleri	79
2.1.5.1. Teslim, Bilgilendirme (Bildirim) ve Belgelendirmenin Sağlanması, ..	80
2.1.5.2. Bilgi Güvenliğinin Sağlanması	82
2.1.5.3. Kişisel Verilerin Korunması	85

2.1.5.4. Entegrasyon ve İş Birliğinin Sağlanması	86
2.1.5.5. Hizmet Kalitesinin Sağlanması	88
2.1.5.6. Ulusal ve Uluslararası Standartların Sağlanması	89
2.2. VERGİLENDİRMEDE MODERN TEBLİGAT	90
2.2.1. Elektronik Usul İşlemlerinden Biri Olarak Elektronik Ortamda Tebliğ	90
2.2.2. Elektronik Ortamda Tebliğe İlişkin Hukuki Kaynaklar	96
2.2.3. Gümrük Vergilerinin Elektronik Tebliği	99
2.2.4. Elektronik Ortamda Tebliğ Yapabilecek Merciler	101
2.2.5. Elektronik Tebliğ Uygulamasına Tabi Kişiler ve Başvuru Süreci	102
2.2.5.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri	103
2.2.5.2. Gelir Vergisi Mükellefleri	105
2.2.5.3. Tercihen Elektronik Tebligat Sistemine Dahil Olunması	107
2.2.6. Kullanıcılara Kullanıcı Kodu, Parola ve Şifre Verilmesi	107
2.2.7. Elektronik Tebligat Sisteminin İşleyişi	108
2.2.8. Kullanıcının Elektronik Tebliğe İlişkin Sorumlulukları	111
2.2.9. Elektronik Tebliğe İlişkin Özel Usulsüzlük Cezası	112
2.2.10. Elektronik Tebliğ ile İlgili Ortaya Çıkabilecek Bazı Suçlar	116
2.2.11. Elektronik Tebliğe İlişkin Yükümlülüklerin Sona Ermesi	117
2.2.12. Elektronik Tebligat Sisteminin Faydaları	120
2.2.13. Vergi Usul Kanunu'nda ve Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Elektronik Tebligat Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıklar ve Benzerlikler	125
2.2.14. Elektronik Tebliğin Vergi Tebliğine Hâkim Olan İlkeler Bakımından Değerlendirilmesi	130
2.2.14.1. Vergi Mahremiyeti (Gizlilik) İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	130
2.2.14.2. Yazılılık İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	132
2.2.14.3. Usule ve Şekle Bağlılık İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	133

2.2.14.4. Sonuca Ulaşma İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	134
2.2.15. Elektronik Tebliğin Anayasal İlkeler Bakımından Değerlendirilmesi	135
2.2.15.1. Kanunilik İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	136
2.2.15.2. Yazılı Bildirim Usulü Bakımından Değerlendirilmesi	139
2.2.15.3. Hak Arama Hürriyeti Bakımından Değerlendirilmesi	140
2.2.15.4. Eşitlik İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	150
SONUÇ	153
KAYNAKÇA	165
EK 1. ELEKTRONİK TEBLİGAT TALEP BİLDİRİMİ (ŞİRKETLER VE DİĞER TÜZEL KİŞİLER İÇİN)	178
EK 2. ELEKTRONİK TEBLİGAT TALEP BİLDİRİMİ (GERÇEK KİŞİLER İÇİN)	180
EK 3. ORJİNALLİK RAPORU	181
EK 4. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU	183

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AHBVÜ	: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AkdHFD	: Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CEN	: European Committee for Standardization
CENELEC	: European Committee for Electrotechnical Standardization
D.	: Daire
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas
Ed.	: Editör
E-devlet	: Elektronik Devlet
ETSI	: The European Telecommunications Standards Institute.
EÜHFD	: Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HD.	: Hukuk Dairesi
HFSA	: Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arşivi
HSK	: Hâkimler ve Savcılar Kurulu
IEC	: International Electrotechnical Commission

ISO	: International Organisation for Standardization
ITU	: International Telecommunication Union.
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
MERNİS	: Merkezi Nüfus İşletim Sistemi
MİHDER	: Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi
ODTÜ	: Orta Doğu Teknik Üniversitesi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development.
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SDÜHFD	: Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
SÜHFD	: Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
T.	: Tarih
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UETS	: Ulusal Elektronik Tebligat Sistem
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
VDD.	: Vergi Dava Dairesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YİBGK	: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu
YSK	: Yüksek Seçim Kurulu
YÜFHD	: Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

GİRİŞ

Tebliğat, sözlük anlamıyla bildirim demektir. Bu tanım, tebligat kavramının hukuk dünyasında ifade ettiği anlam için oldukça yüzeyseldir. Öyle ki tebligat, hukuki bir terim olarak, çok daha detaylı bir anlam ifade eder. Bunun nedeni, tebligat kavramına hukuki bir terim olarak farklı özellikler ve anlamlar yüklenmesidir.

Hukuki anlamda tebligat, özü itibariyle, bir hukuki işlemin ilgisine bildirilmesidir. Bununla birlikte, hukuki anlamda bir tebligattan bahsedebilmek için söz konusu bildirimin, iki özelliğe mutlaka haiz olması gerekir. Bunlar, bildirimin yazılı olması ve belgelendirilmesidir. Bu iki unsurdan birinin dahi eksik olması, söz konusu bildirimin tebligat olarak nitelendirilebilmesine engel teşkil edecektir.

Tebliğat hükümlerinin düzenlendiği mevzuatlar, genel olarak, detaylı usul ve şekil kuralları içerir. Tebligatın usulüne uygun gerçekleşebilmesi için bu kurallara mutlak suretle riayet edilmesi gerekir. Bu bilgiler ışığında, hukuki anlamıyla tebligat; hukuki bir işlemin, bağlı oldukları mevzuattaki usul ve şekil kurallarına uygun olarak, ilgisine veya ilgililerine, yazılı olarak bildirilmesi ve bu bildirimin belgelendirilmesidir.

Tebliğatın önemi, doğması kendine bağlanmış olan hukuki sonuçlardan ileri gelmektedir. Doğması kanunen tebligatın yapılmasına bağlı olan hukuki sonuçlar, ancak usulüne uygun olarak yapılmış bir tebliğ ile meydana gelebilir. Bu hukuki sonuçlar sadece yargılama aşamasında değil, idari işlemler açısından da gerçekleşebilir.

Tebliğata bağlanan sonuçların büyük önem taşıdığı idari işlemlerden biri de vergilendirme işlemidir. Devletlerin sahip oldukları sorumlulukları yerine getirebilmesi için gereksinim duyduğu en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin tahsil edilebilmesi için önce mükelleflere salınacak vergi miktarının belirlenmesi ve sonrasında belirlenen miktardaki verginin ödenebilir duruma getirilmesi gerekir.

Vergi usul hukukunda vergi miktarının belirlenmesi tarh, belirlenen bu vergi miktarının ödenebilir aşamaya gelmesi de tahakkuk olarak isimlendirilmektedir. Tebliğ ise, bu iki aşamayı bağlayan adeta bir köprü mahiyetindedir. Tarh edilen vergi, mükellefe tebliğ

edilir. Tebliği sırayla tahakkuk ve tahsil aşamaları takip eder. Genel olarak dört ana aşamadan oluşan vergilendirme işlemlerinde tebliğ, ikinci sırada yer almaktadır. Bu açıdan tebliğ, vergilendirme aşamaları arasında bulunduğu konum itibarıyla büyük önem arz etmektedir.

Vergilendirme aşamalarından biri olarak tebliğin amacı, tebligatın genel amaçlarından farklılık arz etmez. Verginin tebliğ ile mükellefin vergisel anlamdaki ödev ve yükümlülükleri hakkında bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır. Buna göre vergi usul hukuku kapsamında tebliğ, vergilendirme aşamalarıyla alakalı hukuki sonuç doğuracak belgelerin, ilgisine Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre yazılı olarak bildirilmesi ve bu bilgilendirmenin belgelendirilmesidir.

Vergi tebliğinde kullanılabilecek yöntemleri altıya ayırarak incelemek mümkündür. Bu yöntemler; VUK'un "*Tebliğler*" başlıklı beşinci kısmında, 93. ve 109. maddeler arasında, detaylı olarak düzenlenmiştir. Buna göre klasik anlamda tebliğler; posta yoluyla, memur vasıtasıyla, dairede veya komisyonda, ilan yoluyla ve yurtdışında yapılabilmektedir. Bunun yanında, nispeten yeni olan, modern tebliğ yani elektronik tebliğ de vergi tebliğinde kullanılan bir diğer yöntemdir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin, günlük hayatın her alanında olduğu gibi, vergilendirme aşamalarında kullanılmasıyla elektronik vergilendirme kavramı ortaya çıkmıştır. Böylece mükellefler, birçok vergi ödevini internet üzerinden yerine getirebilmektedir. Elektronik vergilendirme faaliyetlerinden biri de vergilendirmeye ilişkin evrakların elektronik ortamda tebliğ edilmesidir. Çalışmamızın konusunu, tam olarak bu yeni tebliğ yöntemi oluşturmaktadır.

Elektronik ortamda tebliği düzenleyen VUK'un 107/A maddesi, 2010 yılında yayımlanan 6009 sayılı Kanun'la yasalaşmıştır. 2015 yılında ise elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları düzenlemek üzere, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. 01.04.2016 tarihi itibarıyla uygulamaya tabi olan mükelleflere, elektronik tebliğ yapılmaya başlanmıştır.

Elektronik tebliğin uygulanmaya başlamasıyla, bazı tartışmalı hususlar da ortaya çıkmıştır. Elektronik ortamda tebliğin diğer tebliğ yöntemlerine nispeten çok daha yeni bir tebliğ yöntemi olduğu düşünüldüğünde birtakım aksaklıklar ve eksikliklerin olması olağandır. Bu durumların hızlı bir şekilde belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması ise mülkiyet hakkı, hukuk devleti ve hak arama hürriyeti gibi anayasal hakların korunması adına önemlidir.

Elektronik tebliğin uygulanmaya başlanması sonrasında ortaya çıkan yargısal uyuşmazlıkların etkisiyle öğretide, elektronik tebliğ hakkında değerlendirmeler yapılmaya başlanmıştır. Hem teorik hem de pratik açıdan oldukça faydalı olan bu çalışmaların birçoğunu, elektronik tebliğe ilişkin belirli bir sorun veya sorunları ele alan makaleler oluşturmaktadır. Ayrıca vergi usul hukukunda tebliğ aşamasını konu olan çalışmaların içinde, elektronik tebliğe ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir. Bunun yanında öğretide; ana konusu elektronik tebliğ olan, geniş çaplı, hukuki bir çalışmaya rastlanamamıştır. Hem sadece elektronik tebliği konu alan kapsamlı hukuki bir çalışmanın yapılmamış olması hem de konuya dair yapılan çalışmalar sonrasında, var olan hukuki tartışmalara ilişkin, yeni yargı kararlarının ortaya çıkması elektronik tebliğin etraflıca incelenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

Çalışmanın ana konusunu, VUK'un 107/A maddesi hükmü gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen elektronik tebligat sistemi oluşturmaktadır. Bunun yanında aralarındaki ilişkiden kaynaklı olarak, Tebligat Kanunu'nun 7/A maddesi ve bu maddenin uygulanmasına yönelik çıkarılan Elektronik Tebligat Yönetmeliği'ne kısaca değinilecektir. Ayrıca bazı özel durumlar içermesi sebebiyle, gümrük vergilerinin elektronik tebliği hakkında değerlendirmeler de yapılacaktır.

Çalışma, iki ana bölümden oluşmaktadır. Bu iki ana bölüm de kendi içinde iki alt bölüme ayrılmaktadır. Dolayısıyla çalışma hakkında, iki ana bölüm altında toplanmış dört bölümden oluştuğu söylenebilir.

Çalışmanın birinci ana bölümünde tebligat kurumunun hukuki anlamdaki niteliği ve vergi usul hukukundaki yansıması incelenecektir. Bu inceleme yapılırken birinci bölümde, genel anlamda tebligat kurumu ele alınacaktır. Tebligat kurumu incelenirken, tebligat

kavramının farklı açılardan tanımlanması, hukuki öneminin ortaya konulması ve tebligat türlerinin açıklanması planlanmıştır.

Birinci ana bölümün ikinci bölümünde, vergilendirme aşamalarından biri olarak tebliğ ele alınacaktır. Elektronik tebliğ usulü incelenmeden önce vergi usul hukukunda tebliğ kurumunun kapsamlı şekilde ele alınması gerektiği düşünülmüştür. Bu açıdan vergilendirme aşamalarında tebliğin yerine, hukuki kaynaklarına ve vergi tebliğine hâkim olan ilkelere çalışmanın bu bölümünde yer verilecektir. Sonrasında ise içerisinde elektronik tebliğin de yer aldığı tebliğ usullerinden kısaca bahsedilecektir. Böylece hangi tebliğ usulü ne zaman ve hangi koşullarda uygulanacağı açıklanarak birbirleri arasındaki farklar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Vergi usul hukukunda tebliğ aşaması incelendikten sonra, çalışmanın ikinci ana bölümünde, vergi tebliğinin modern tebliği, yani elektronik ortamda tebliğ usulü, incelenecektir. Bu incelemenin ilk bölümünde, Tebligat düzenlemeleri için genel norm olma özelliği taşıyan Tebligat Kanunu çerçevesinde, genel olarak elektronik tebligat kavramı ele alınacaktır. Bu bölümde yapılacak incelemelerin, verginin elektronik tebliği konusunda yapılacak değerlendirmeler bakımından yol göstereceği düşünülmüştür.

Son bölümde ise çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan incelemeler ve değerlendirmelerden faydalanarak verginin modern tebliği ele alınacaktır. İlk başta geniş bir bakış açısıyla, e-devletleşme süreciyle bağlantılı olarak e-vergilendirme işlemlerinden ve onun bir parçası olan elektronik tebliğden bahsedilecektir. Sonrasında elektronik tebliğin hukuki kaynakları, elektronik tebligat sistemine başvuru süreci ve sistemin işleyişi açıklanmaya çalışılacaktır. Devamında elektronik tebliğe tabi olan mükelleflerin yerine getirmesi gereken yükümlükler ve bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri durumunda maruz kalacakları müeyyidelere değinilecektir. Bu konuda açılan davalar ve mevzuata yansımaları üzerinde özellikle durulacaktır. Bunun yanında elektronik tebliğ sürecinde ortaya çıkabilecek suçlar hakkında değerlendirmeler yapılacaktır. Elektronik tebligat sistemine dahil olan mükelleflerin, sistemden nasıl çıkabilecekleri de çalışmada yer verilecek bir başka konudur.

Elektronik tebliğ hakkında bazı çekinceler olsa da zamanla bu çekincelerin giderileceği muhakkaktır. Klasik tebliğle kıyaslandığında Elektronik tebliğin birçok faydası vardır. Elektronik tebliğin bu faydalı taraflarına, çalışmada özellikle yer verilecektir.

Elektronik tebliğ hakkında değerlendirmeler yapılırken, farklı bir altyapı kullanmasına karşın yoğun benzerlikler taşıyan Tebligat Kanunu kapsamındaki elektronik tebligat usulüyle karşılaştırma yapılmasının faydalı olacağı düşünülmüştür. Bu kapsamda iki elektronik tebligat usulü arasındaki benzerlikler ve farklılar ortaya konulmaya çalışılacaktır. Böylece isim olarak birbirine benzeyen bu iki elektronik tebligat usulünün tamamen farklı olduğu belirtilecektir.

Elektronik tebliğinin, vergi tebliğine hâkim olan; vergi mahremiyeti, yazılilik, sonuca ulaşma, usule ve şekle bağlılık ilkeleri bakımından değerlendirilmesinin önemli olduğu düşünülmüştür. Öğretide genel kabul gören bu ilkelerin vergi tebliğindeki durumunun incelenmesi, çalışmanın özgün bir parçası olarak planlanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde elektronik tebliğ hakkında eleştirilere ve güncel hukuki tartışmalara yer verilecektir. Bu eleştiriler ve hukuki tartışmalar, yargı kararları çerçevesinde somutlaştırılmaya çalışılacaktır. Bu çalışma yapılırken elektronik tebliğ hükümleri ve uygulamalarının normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa'ya uygunluğu üzerinde durulacaktır. Özellikle elektronik tebliğ uygulamasında tartışmaya konu olan; kanunilik, yazılı bildirim, hak arama hürriyeti ve eşitlik ilkeleri bakımından ortaya atılan çekinceler ve eleştiriler değerlendirilecek, bu konular hakkında çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

Sonuç bölümünde ise öncelikle, elektronik ortamda tebliğin genel bir değerlendirilmesi yapılacaktır. Sonrasında ise, elektronik ortamda tebliğ usulü konusunda önem arz eden hususlara yer verilecektir. Yapılan araştırmalarda elde edilen bulgular aktarılacaktır. Son olarak hem teorik hem de pratik anlamda ortaya çıkan sorunlar hakkında çözüm önerileri sunularak literatüre katkıda bulunmaya çalışılacaktır.

1. BÖLÜM:

TEBLİGATIN HUKUKİ MAHİYETİ VE VERGİLENDİRME AŞAMALARINDAN BİRİ OLARAK TEBLİĞ

1.1. TEBLİGATIN GENEL ÇERÇEVESİ

1.1.1. Tebligat Kavramı ve Hukuki Anlamda Tanımı

Tebliğat, en kısa tanımıyla bildirim demektir¹. Tebligat sözcüğünün köken olarak; “götürme, ulaştırma, bildirme” anlamlarına gelen Arapça “*buluğ*”², “*bülüğ*”³, “*belâğ*”⁴ veya “*bel-la-ğ*”⁵ sözcüklerinden türediği kabul edilir. Aynı kökten gelen tebellüğ ise bildirimin bir kişi tarafından kabul edilmesi⁶, tebliğ edilen evrakın imza ile alınması⁷ anlamlarına gelmektedir⁸.

Tebliğatı tanımlarken tebligatla aynı anlamda kullanılan “tebliğ” sözcüğüne de değinmek gerekir. Tebliğ, tebligat kavramıyla aynı anlamda kullanılmakla beraber aslında nicelik olarak tekil bir anlam ifade etmektedir⁹. Söz gelimi tebligat, tebliğ sözcüğünün

¹ Türk Dil Kurumu (TDK), Güncel Türkçe Sözlük, “Tebliğat”, (Erişim: <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 15. 08. 2021).

² AFŞAROĞLU, Osman, Yurtiçi ve Yurtdışı Tebligat Hukuku (Gerekli Açıklamalar ve Temel Düzenlemeler), 2. Baskı, Ankara, 1992, s. 17.

³ Nişanyan Sözlük, “Tebliğat-Tebliğ”, (Erişim: <https://www.nisanyansozluk.com/?k=tebligat>, Erişim Tarihi: 15. 08. 2021); BİLGİN, Mahmut, Tebligat Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2019, Ankara, s. 23.

⁴ ATALI, Murat / ERMENEK, İbrahim / ÜÇÜNCÜ, S. Hilal, Tebligat Hukuku, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 17.

⁵ YÜCE, Mehmet / ÇELİK, Muhammed, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, 1. Basım, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 1.

⁶ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, “Tebellüğ”, (Erişim: <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 16. 08. 2021).

⁷ T.C. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, “Tebellüğ”, (Erişim: <https://sozluk.adalet.gov.tr/tebelluc3%bc%4%9f>, Erişim Tarihi: 16. 08. 2021).

⁸ ÇATALKAYA, İbrahim, Tebligat Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 16.

⁹ ÇATALKAYA, 2020, s. 15

çoğuludur¹⁰. Günümüzde ise hem hukuk literatüründe hem de günlük konuşmada¹¹, tebligat ve tebliğ sözcükleri tekil ve eş anlamlı olarak kullanılmaktadır¹². Özellikle vergi usul hukukunda hem tebligat hem de tebliğ sözcükleri, her ikisi birlikte, aynı anlamda kullanılagelmıştır.

Tebliğat kavramına dair Tebligat Kanunu'nda herhangi bir tanım yapılmamıştır. Kanun koyucu; bilindik, genel geçer bir ifade olduğunu düşünerek tebligata dair bir tanım yapmaya gerek duymamış olabilir. Mevzuatımızda, tebligatın tanımına 675 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nda yer verilmiştir. Tebliğin tanımı ise 213 sayılı VUK'ta yapılmıştır. Posta Hizmetleri Kanunu'nun 3. maddesinin cc. bendinde tebligat, *"11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile diğer kanunlara göre tebliğ için posta veya elektronik posta yoluyla iletilen gönderi"* olarak tanımlanmıştır. Tebliğ ise VUK'un 21. maddesinde, ilgili hukuki işlem olan vergilemeye yönelik olarak, *"vergilelendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi"* olarak tanımlanmıştır.

Mevzuattaki tanımlar, tebligat kavramını hukuki anlamıyla ifade edebilmek için yetersiz kalmaktadır. Bu tanımlara ilave olarak, öğreti ve yargı kararlarındaki tanımların da incelenmesi yerinde olacaktır.

Öğretide tebligata dair birçok tanım yapılmıştır. Bir hukuk sözlüğünde tebligat, *"Hukuki bir işlemin, ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, yasa ve yöntemine"*

¹⁰ ATALI/ERMENEK/ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 17; DELİDUMAN, Seyithan, Tebligat Hukuku Bilgisi, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 15; ÖZBAY, İbrahim / YARDIMCI, Taner Emre, Tebligat Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 15.

¹¹ *"Günlük hukuki kullanımda "Tebliğ" kelimesinin bildirim yapılması eylemi; "Tebliğat" kelimesinin ise, gerçekleşen durumu, yani mevcut durumu ifade ettiği görülmektedir. Ancak bu kullanımın bu iki kavramın anlamları bakımından bir farklılık oluşturmadığı da açıkça görülmektedir. Bu nedenle, "Tebliğ" kavramı ile "Tebliğat" kavramının birbirinin yerine kullanılmasında gerek günümüzde kelimelerin kazanmış oldukları kullanım gerekse tebligat hukuku alanında mevcut mevzuatta yer alan kavramların genel kabul görmüş tanımları bakımından bir mahsur bulunmamaktadır."* (ÇATALKAYA, 2020, s. 15).

¹² YILMAZ, Ejder / ÇAĞLAR, Tacar, Tebligat Hukuku, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 39; RUHİ, Canan / RUHİ, Ahmet Cemal, Tebligat Hukuku Bilgisi, Güncellenmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021-a, s. 15; RUHİ, Canan / RUHİ, Ahmet Cemal, Tebligat Hukuku, Güncellenmiş ve Yenilenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021-b, s. 17; ÇATALKAYA, 2020, s. 15-16; AFŞAROĞLU, 1992, s. 17.

(*usulüne*) uygun bir biçimde yazı ile veya ilânla yaptığı bildiri işlemi”¹³ olarak tanımlanmıştır. Öğretideki bir tanıma göre, tebliğin yazılı bildirim olması şartıyla beraber bir diğer ayırt edici özelliği olan belgelendirme şartı da belirtilerek tebligat; “... *hukukî işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya muhatap adına kabule kanunen yetkili şahıslara yazılı olarak bildirim ve bu bildirimin yapıldığının kanunda öngörüldüğü şekilde belgelendirilmesi, kısaca bildirim ve belgelendirme işlemi*”¹⁴ olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak tebligatın yazılı olarak bilgilendirmenin yanında, bu bildirimin ayrıca belgelendirilmesinin sağlanması gerektiği anlaşılmaktadır¹⁵.

Yargı kararlarında da tebligata dair tanımlar yer almaktadır. Bu tanımlar, yargı mercilerinin tebligat konusundaki yaklaşımlarını anlamak açısından önemlidir. Yargıtay birçok kararında tebligatı, bilgilendirmenin yanında belgelendirme özelliği de taşıyan bir usul işlemi olarak tanımlamıştır¹⁶. Yargıtay’ın bir diğer çokça kullandığı tanıma göre tebligat, bildirim anlamına gelmektedir.¹⁷ Anayasa Mahkemesi’nin (AYM) kararlarında ise tebligat; bir hukuki işlemin muhatabına, yetkili makamlarca, mevzuata uygun şekilde bildirilmesi ve bu bildirimin usulünce yapıldığının belgelendirilmesi olarak

¹³ YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü (Öğrenciler İçin), Yenilenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 753.

¹⁴ MUŞUL, Timuçin, Tebligat Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 85; MOROĞLU, Erdoğan / MUŞUL, Timuçin, Tebligat Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 20.

¹⁵ DELİDUMAN, 2019, s. 16.

¹⁶ “Bilindiği üzere tebligat, bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan önemli bir usul işlemidir.” (YHGK, E. 2020/548, K. 2021/279, T. 16.03.2021). Aynı yöndeki yargı kararları için bkz.: YİBGK, E. 2019/2, K. 2020/3 T. 20.11.2020; YHGK, E. 2017/2505, K. 2020/147, T. 13.02.2020; YHGK, E. 2015/3295, K. 2019/353, T. 26.3.2019; YHGK, E. 2017/2299, K. 2018/1853, T. 06.12.2018; Yargıtay 8. HD., E. 2018/11287, K. 2018/14847, T. 4.7.2018; YHGK, E. 2017/1721, K. 2018/345, T. 28.02.2018; Yargıtay 8. HD., E. 2017/15266 K. 2017/16628 T. 12.12.2017; YHGK, E. 2017/2509, K. 2017/1306, T. 08.11.2017; Yargıtay 8. HD., E. 2017/12036 K. 2017/8942 T. 13.06.2017 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 11.09.2021).

¹⁷ “Tebliğatin anlamı bildirimdir.” (Yargıtay 12. HD., E. 2021/2303, K. 2021/3355, T. 23.03.2021). Aynı yöndeki yargı kararları için bkz.: YHGK, E. 2017/765, K. 2019/216, T. 26.02.2019; Yargıtay 12. HD., E. 2016/19987, K. 2017/11287, T. 25.09.2017; Yargıtay 12. HD., E. 2017/4088, K. 2017/9581, T. 19.06.2017; Yargıtay 12. HD., E. 2016/5031, K. 2016/23614, T. 15.11.2016; Yargıtay 12. HD., E. 2016/4454, K. 2016/22210, T. 25.10.2016; Yargıtay 12. HD., E. 2016/4454, K. 2016/22210, T. 25.10.2016; Yargıtay 12. HD., E. 2016/10243, K. 2016/19529, T. 22.09.2016 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 11.09.2021).

tanımlanmıştır¹⁸. AYM'nin bu tanımıyla aynı doğrultuda tanımlar, Yargıtay'ın kararlarında da mevcuttur¹⁹. Danıştay da bir kararında tebligatı, idarenin gerçekleştirdiği hukuki işlemle alakalı muhatabın haber almasını sağlamak için yetkili makamın usulüne uygun olarak yazılı veya ilan yoluyla yapacağı belgeleme işlemi olarak tanımlamıştır²⁰.

Tebliğat Kanunu'nda tebligata dair bir tanımın yapılmamış olması, öğretide ve yargı kararlarında, farklı yönleriyle birbirini tamamlayan, çeşitli tanımların yapılmasına neden olmuştur. Bununla beraber yukarıda ortaya konan mevzuat, öğreti ve yargı kararları ışığında hukuki anlamda tebligat kavramı; hukuki bir işlemin, bunun hukuki sonuçlarıyla ilgili olan kimselere, yapılacak olan bildirimin bağlı olduğu kanuni usul ve esaslara uygun şekilde, yetkili makamlar taraf ve aracılığıyla, elektronik ortam da dahil olmak üzere yazılı veya ilan yoluyla iletilmesi ve bu iletimin mevzuata uygun şekilde belgelendirilmesi olarak tanımlanabilir.

1.1.2. Tebligatın Unsurları

Yukarıda ortaya konan tanımlardan yola çıkılarak, tebligatın iki kurucu unsuru olduğu söylenebilir. Bunlar **yazılı bildirim (bilgilendirme)** ve tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığına dair **belgelendirme (tevsik)** işlemleridir²¹. Yargıtay da verdiği kararlarda

¹⁸ “Tebliğat; yetkili makamlarca birtakım hukuki işlemlerin, bu işlemin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri söz konusu olan kişilere kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirimin usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir.” (AYM, İptal Kararı, E. 2018/104, K. 2020/39, T. 16.07.2020). Aynı yöndeki yargı kararları için bkz.: AYM, İptal Kararı, E. 2018/144, K. 2019/72, T. 19.09.2019; AYM Bireysel Başvuru Kararı, T. 21.03.2019; AYM İptal Kararı, E. 2018/62, K. 2018/117, T. 27.12.2018; AYM İptal Kararı, E. 2018/33, K. 2018/113, T. 20.12.2018; AYM Bireysel Başvuru Kararı, T. 25.10.2017 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 11.09.2021).

¹⁹ “...yetkili makamlar tarafından bir takım hukukî işlemlerin, bunların hukukî sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kimselere kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirimin de usulince yapıldığının belgelenmesi olarak tanımlanan tebligat...” (Yargıtay 1. HD., E. 2018/4414, K. 2020/6532, T. 08.12.2020). Aynı yöndeki yargı kararları için bkz.: Yargıtay 1. HD., E. 2019/729 K. 2020/5909, T. 11.11.2020; Yargıtay 9. HD., E. 2015/34344, K. 2016/16731, T. 27.09.2020; Yargıtay 3. HD., E. 2020/2099, K. 2020/2922, T. 10.06.2020; Yargıtay 10. HD., E. 2018/7109, K. 2020/1623, T. 25.02.2020; YHGK, E. 2017/2505, K. 2020/147, T. 13.02.2020 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 11.09.2021).

²⁰ “Hukukumuzda tebligat, hukukî bir işlem, ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın kanuni şekilde ve yazı ile veya ilân ile yapacağı belgeleme işlemi...” Danıştay 6. D., 27.03.1968, 461/838 (Erişim: <https://karararama.danistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 11.09.2021).

²¹ MOROĞLU / MUŞUL, 1990, s. 20; BİLGİN, 2019, s. 23; MUŞUL, 2018, s. 85; RUHİ/RUHİ, 2021-a, s. 16, RUHİ/RUHİ, 2021-b, s.18; HANAĞASI, Emel / ÖZEKES, Muhammet, Yargı

tebligatın yazılı bildirim ve belgelendirme olmak üzere iki ana unsuru olduğunu belirtmiştir²². Öğretideki bir görüşe göre ise tebligatın iki değil, üç kurucu unsuru veya özelliği vardır. Bu görüşe göre, yazılı bildirim ve belgelendirmeye ek olarak, tebligatın üçüncü unsuru “teslim”dir²³. Çalışmada ise bildirimin teslim aşamasını da kapsadığı düşünüldüğünden teslim, ayrıca bir kurucu unsur olarak ele alınmamıştır.

Yazılı bildirim unsuru, hukuki işlemle doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olan kişinin yazılı olarak bilgilendirilmesidir. Bu konuda önem arz eden ve tebligatı diğer bildirimlerden ayıran husus yazılılık ilkesidir.

Belgelendirme unsuru ise, tebliğin usulüne uygun şekilde yapıldığının kanıtıdır. Ayrıca tebligata bağlı olarak başlayacak sürelerin belirlenmesinde bu belgelendirme esas alınır²⁴. Belgelendirme, tebliğ evrakındaki tebliğ mazbatasının usulünce doldurulması şeklinde

Örgütü ve Tebligat Hukuku (Ed. GÖKBEL, Doğan), 3. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2017, s. 87; ÇATALKAYA, 2020, s. 12; ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 18-19; YÜCE/ÇELİK, 2017, s. 3, AYYILDIRIM, Kadir, Türk Vergi Hukukunda Tebligat, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 6; TUNAOĞLU, Osman, Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 5.

²² “*Tebliğatın, yazılı bildirim ve belgelendirme olmak üzere iki ana unsuru vardır.*” (YHGK, E. 2015/3091, K. 2016/548, T. 27.04.2016). Aynı yöndeki yargı kararları için bkz.: Yargıtay 8. HD., E. 2014/22818, K. 2015/9567, T. 28.04.2015; Yargıtay 12. HD., E. 2014/32400, K. 2015/5972, T. 16.03.2015; Yargıtay 12. HD., E. 2014/31452, K. 2014/31559, T. 25.12.2014 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 12.09.2021).

²³ Bildirim ve belgelendirmeye beraber üçüncü özellik olarak teslimden bahseden görüşler için bkz. ALBAYRAK, Hakan, Tebligat Hukuku, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 20; TÜZÜNER, Özlem, “Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi”, Ankara Barosu Dergisi, 2011/4, s. 142 (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2011-4/2011-4-6.pdf>, Erişim Tarihi: 13.09. 2021).

²⁴ ATALI/ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 19.

gerçekleştirilir²⁵. Tebligatın tamamlanabilmesi için bilgilendirmeye beraber bunun belgelendirmesi de gereklidir²⁶. Aksi takdirde tebligat geçersiz olacaktır²⁷.

Tebligatın iki kurucu unsuru olan yazılı bildirim ve belgelendirme özelliklerini taşımayan bir ileti, tebligat olarak kabul edilemez²⁸. Bu iki unsurdan birinin bile eksik olması; tebligatın “usulsüzlüğü” sonucunu değil, “yokluğu” sonucunu doğurur²⁹.

Tebligat, yazılı bildirim ve belgelendirme unsurlarını taşıdığı halde kanuna aykırılık teşkil edebilir. Bu durumda hukuken yokluktan değil, usulsüz tebliğden söz edilir³⁰.

Hem usulsüz gerçekleşen tebligatta hem de tebligat açısından yok hükmündeki bildirimde kanunen öngörülen sonuçlar meydana gelmez³¹. Ancak usulsüz tebliğ, yok hükmündeki tebliğden farklı olarak, ilgili muhatabın tebliğ içeriğini öğrenmesiyle Tebligat Kanunu’nun 32. maddesi³² ve Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik’in 53. maddesine³³ göre geçerli hale gelir. Tebliğ yokluğu halindeyse bu hükümler uygulanmaz, yani tebliğ muhatap tarafında öğrenilse dahi geçerli hale gelemez³⁴. Buna

²⁵ RUHİ / RUHİ, 2021-a, s. 16; RUHİ / RUHİ, 2021-b, s. 18.

²⁶ HANAĞASI / ÖZEKES, 2017, s. 87; KURT KONCA, Nesibe, “Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, TBB Dergisi, C. 27, S. 114, Eylül 2014, s. 240 (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414>, Erişim Tarihi: 14.09.2021); KOCA, Geylani, “Tebligatın Esası ve E-Tebligatın Önemi”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 82, S. 6, Kasım 2008, s. 2987

(Erişim: <https://www.istanbulbarosu.org.tr/YayinDetay.aspx?ID=444&desc=Cilt:82-Say%C4%B1:2008/6>, Erişim Tarihi: 14. 09. 2021).

²⁷ “... ‘tevsik edilmeden’, Tebligat Kanunu’nun 21/1. maddesine göre yapılan tebligat işlemi geçersizdir.” (Yargıtay 11. CD., E. 2017/10065, K. 2021/4076, T. 28.04.2021, Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2021).

²⁸ ÇATALKAYA, 2020, s. 12-13; ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 19.

²⁹ BELGİN GÜNEŞ, Derya, “Tebliğ Yokluğu”, İÜHFM, C. 50, S. 1, 2016, s. 223 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/292211>, Erişim Tarihi: 13.09.2021); RUHİ / RUHİ, 2021-a, s. 16; RUHİ / RUHİ, 2021-b, s.18.

³⁰ MUŞUL, 2018, s. 85; ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 19; YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 4.

³¹ ÇATALKAYA, 2020, s. 13.

³² Tebligat Kanunu m. 32 (Usulüne aykırı tebliğin hükmü): “Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır.”

³³ Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik m. 53 (Usulüne aykırı tebliğin hükmü): “Tebliğ, usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliği öğrenmiş ise geçerlidir. Aksi takdirde tebligat yapılmamış sayılır.

Muhatap, her ne şekilde olursa olsun tebliğ evrakını veya davetiyeyi alırsa ya da bunların içeriğini öğrenirse tebliği öğrenmiş sayılır.”

³⁴ MUŞUL, 2018, s. 573-574

göre usulsüz tebligat, muhatabın tebliğ içeriğini öğrenmesi şartıyla hüküm doğurur. Aksi durumda muhatabın tebliğ içeriğini öğrenmesine rağmen tebligatın hukuki sonuç doğurması düşünülemez³⁵.

1.1.3. Tebligatın Hukuki Niteliği

Tebliğat hukuku, kişiler arasında iletişimi düzenleyen bir hukuk dalıdır³⁶. Tebligat işlemi; gerek dar anlamda yargılama hukuku içindeki, gerek kamu hukuku kuralları arasındaki işleviyle bir usul ve şekil işlemidir³⁷. Bu kapsamda tebligat işlemini düzenleyen mevzuat hükümleri de usul kuralları niteliği taşır³⁸.

Bir tebliğ işleminin hukuk dünyasında geçerli olması, ilgili mevzuatın şekil kurallarına tam anlamıyla uygun olmasına bağlıdır³⁹. Bu şekil kurallarına uygun olmayan bir işlemin hukuki bir işlem olarak tebliğ kabul edilmesi mümkün değildir⁴⁰. Yargıtay kararlarında tebligatla ilgili, mevzuat kurallarının tamamen şekli özellikler taşıdığı ve bu kuralların titizlikle uygulanması gerektiği belirtilmiştir⁴¹.

Bahsedildiği üzere tebligat açısından usul ve şekil şartları büyük öneme sahiptir. Öyle ki, tebligatın yargılama açısından taşıdığı yüksek önem dolayısıyla yürütülen bir davada

³⁵ YILMAZ / ÇAĞLAR, 2013, s. 576.

³⁶ ÖZBAY / YARDIMCI, 2018, s. 20.

³⁷ MOROĞLU / MUŞUL, 1990, 21; DELİDUMAN, 2019, s. 24; ALBAYRAK, 2021, s. 34; ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 19; ÇATALKAYA, 2020, s. 14; AYYILDIRIM, 2019, s. 10.

³⁸ DELİDUMAN, 2019, s. 24; MERİÇ, Nedim / ARSLANPINAR TAT, Tuğçe / IŞIK, Melih / KORKMAZ, D. Nurdan / ÖZKAN KIDIL, Barçın, Olaylarla Tebligat Hukuku, 1. Basım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 23; “*Bilindiği üzere tebligat, bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan önemli bir usul işlemidir.*” (YHGK, E. 2020/548, K. 2021/279, T. 16.03.2021). Aynı yöndeki yargı kararları için bkz.: YHGK, E. 2021/56, K. 2021/89, T. 16.02.2021; Yargıtay 4. HD. E. 2020/3410, K. 2021/140, T. 21.01.2021; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (YHGK) E. 2020/225 K. 2020/1002 T. 08.12.2020, YİBGK, E. 2019/2, K. 2020/3, T. 20.11.2020 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2021).

³⁹ MOROĞLU/MUŞUL, 1990, 21.

⁴⁰ DELİDUMAN, 2019, s. 18.

⁴¹ “7201 sayılı Tebligat Kanunu ve bu Kanunun uygulanması için çıkarılan Yönetmelik hükümleri tamamen şeklidir ve titizlikle uygulanması gerekir.” (Yargıtay 9. HD., E. 2020/6367, K. 2021/4033, T. 16.2.2021). Aynı yöndeki yargı kararları için bkz.: YHGK, E. 2021/56, K. 2021/89, T. 16.02.2021; Yargıtay 9. HD. E. 2020/4796, K. 2021/2569, T. 27.01.2021; Yargıtay 9. HD., E. 2017/3623, K. 2020/19027, T. 17.12.2020; Yargıtay 9. HD., E. 2017/10008, K. 2020/18843, T. 16.12.2020 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2021).

hâkim, yapılan tebligatların ilgili mevzuat çerçevesinde usulüne göre yapıp yapılmadığını ve gerekli şekil şartlarını taşıyıp taşımadığını resen denetlemelidir⁴².

1.1.4. Tebligatın Amacı

Tebliğatın en temel amacı, yargı kararlarında⁴³ ve öğretide belirtildiği üzere, muhatapların kendileriyle ilgili hukuki işlem ve kararlardan haberdar olmalarını sağlamaktır⁴⁴. Dolayısıyla tebliğatın en temel amacı, iki kurucu unsurundan biri olan bilgilendirme (bildirim) unsurunun gerçekleştirilmesidir. Tebliğatın amacı açısından bilgilendirme unsuru, tebliğatın bir diğer kurucu unsuru olan belgelendirmeye göre daha çok ön plana çıkmaktadır.

Tebliğatla sağlanan bu bildirim sayesinde ilgililer, öğrendikleri hukuki işlem ve kararlara karşı başta itiraz ve dava yoluna gitme olmak üzere yasal haklarını kullanabilme imkânı elde ederler. AYM bir kararında “... *tebliğatın amacı kişilerin yapılan işlemde haberdar olmasını, dolayısıyla buna karşı itiraz veya dava haklarını kullanabilmelerini sağlamaktır. Bu nedenle kural olarak tebliğatın yapılmış sayılabilmesi için muhatapın bundan haberdar olması gerekir.*” ifadelerine yer vererek tebliğatın ilgililerin yasal haklarını kullanabilmesi açısından fonksiyonunu belirtmiştir⁴⁵. Danıştay da bir kararında tebliğatla idari işlemlerin ilgilileri tarafından öğrenilmesinin ve yasal haklarının kullanılmasına imkân verilmesinin amaçlandığı vurgulamıştır⁴⁶.

⁴² DELİDUMAN, 2019, s. 25; MERİÇ / ARSLANPINAR TAT / IŞIK / ÖZKAN KIDIL, 2020, s. 25; ALBAYRAK, 2021, s. 34.

⁴³ “*Tebliğatın amacı ilgilileri haklarında yapılan işlemlerden haberdar etmek olduğundan...*” (Danıştay 3. D., E. 1990/1936, K. 1991/1564, T. 10.04.1991, Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 24.12.2021).

⁴⁴ BAŞPINAR, Recep, “Vergi Hukukunda Yükümlülere Yapılan Tebliğ İşlemlerinde Görülen Aksamalar ve Öneriler”, Danıştay Dergisi, Yıl: 5, S. 18-19, 1975, s. 162 (Erişim: <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-44-5786189.pdf>, Erişim Tarihi: 26.12.2021); TUNAOĞLU, 2018, s. 8.

⁴⁵ AYM, E. 2018/144, K. 2019/72, T. 19.09.2019 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 24.12.2021).

⁴⁶ “*Tebliğatın amacı ilgililerin haklarında yapılmış olan idari işlemleri öğrenmeleri ve yasayla tanınan haklarını kullanma imkanını elde etmelerini sağlamak olup...*” (Danıştay 2. D., E. 12006/1351 K. 2006/2999, T. 01.11.2006 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 24.12.2021).

Tebliğatin bir diğer temel amacıysa belgelendirme unsurunun gerçekleştirilmesidir. Belgelendirme olmayan bir bildirim tebligat niteliği taşımaz⁴⁷. Ayrıca belgelendirme unsuru, tebligatın yapıldığının ispatı açısından mecburidir. YHGK bir kararında bu hususa değinerek, tebliğ evrakının teslim alınan tarafından adı ve soyadı açıkça yazılarak imzasının alınmasının, tebliğ işleminin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi ve ispat açısından önemini belirtmiştir⁴⁸.

1.1.5. Tebligatın Önemi

Tebliğatin önemi, kanunen doğması tebligata bağlanmış olan hukuki sonuçlardan kaynaklanmaktadır. Öyle ki bu sonuçlar; bir hakkın, yükümlülüğün veya işlemin başlangıcını yahut bitişini bildirir nitelikte olabilir⁴⁹. Bahsi geçen haklar, yükümlülükler ve işlemler ancak hukuki olarak tebligat işlemi sayılabilecek, usulüne göre yapılmış bir tebliğle meydana gelebilecektir⁵⁰.

Tebliğin yapılmasıyla muhataplar, ilgili işlem nezdinde birtakım haklardan yararlanabileceği gibi, birtakım yükümlülükler altına da girebilir. Bu hak ve yükümlülükler tebliğ ile başlar. Buna bağlı olarak tebligat işleminde yapılacak bir yanlışlık, ilgili sürecin uzamasına ve gereksiz masrafların ortaya çıkmasına neden olabileceği gibi bazı hak kayıplarına da yol açabilir⁵¹.

Yukarıda tebligat işlemlerine hasredilen önemli hususlar, kendini en çok yargılama hukukunda göstermektedir. “*Hak arama süreci tebligat ile başlar tebligat ile sona erer*”⁵². Yürütülen bir yargılama veya adli faaliyette tarafların sürece etkin bir şekilde katılabilmesi, yapılan veya yapılacak işlemlerin taraflarca öğrenilmesi ve buna bağlı olarak kendilerine tanınan hakları kullanabilmeleri, yapılacak tebligata bağlıdır⁵³. Bu yönüyle tebligat, tebligata konu olan faaliyetler bakımından tarafların haklarının

⁴⁷ ÇATALKAYA, 2020, s. 3.

⁴⁸ YHGK, E. 2016/17-721, K. 2016/817, T. 15.06.2016 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 24.12.2021).

⁴⁹ AFŞAROĞLU, 1992, s. 18.

⁵⁰ MUŞUL, 2018, s. 49

⁵¹ MUŞUL, 2018, s. 49.

⁵² RUHİ/RUHİ, 2021-a, s. 17; RUHİ/RUHİ, 2021-b, s. 19.

⁵³ HANAĞASI/ÖZEKES, 2017, s. 88.

korunmasında anayasal⁵⁴ bir güvence olan iddia ve savunma hakkın etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar⁵⁵. İddia ve savunma hakkının kullanılması ise adil bir yargılamanın olmazsa olmazlarından. Ayrıca tebligat, adil yargılamanın bir diğer ön koşulu olan hukukî dinlenilme hakkıyla da doğrudan bağlantılıdır.

Tebliğat müessesesi sadece yargılama aşaması için değil, idari işlemler için de büyük önem arz etmektedir. İdari işlemlerin şekli anlamda tamamlanabilmesi ve geçerli hale gelebilmesi için yetkili mercilerin ilgili mevzuatın şekil kuralların göre geçerli bir tebligat yaparak muhatabı bilgilendirmesi gerekir⁵⁶.

İdare işlemlerde tebligata ilişkin Anayasa'nın 125. maddesinin 3. fıkrasında “*İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinde başlar.*” hükmü yer almaktadır. Bu anayasal hükme göre idari davalarda dava açma süresinin tebligatla başlayacağı açıkça belirtilmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) 7. maddesinin 2. fıkrasının b bendinde ise, idare mahkemelerinde dava açma sürelerinin yazılı bildirim yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

1.1.6. Tebligat Hukukuna İlişkin Başlıca İlkeler

Kişilerin bir yargı organı, idari kurum veya karşı başka bir kişi tarafından kendileriyle ilgili yapılan hukuki işlemlere karşı davranış biçimlerini belirlemesi, gerektiğinde savunma haklarını kullanabilmeleri, bu işlemleri öğrenmelerine bağlıdır⁵⁷. Yapılan hukuki işlemlerin öğrenilmesi ise tebligatın gerçekleştirilmesiyle mümkün olur⁵⁸.

⁵⁴ Anayasa. m. 36:

A. Hak arama hürriyeti

“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.”

⁵⁵ DELİDUMAN, 2019, s. 18.

⁵⁶ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 19.

⁵⁷ ÇATALKAYA, 2020, s. 2.

⁵⁸ RUHİ/ RUHİ, 2021-a, 18-19.

Savunma hakkının kullanılması yönüyle tebligat, yargılama faaliyetleri açısından önemli bir işleve sahiptir. Tebligat, yargılama faaliyetleri bakımından düşünüldüğünde; adil yargılanma hakkı, hukuki dinlenilme hakkı ve usul ekonomisiyle yakından ilgilidir. Bu ilkeler yargılamanın hukuka uygun, adil ve makul bir süre içinde tamamlanmasını sağlayan temel ilkelere⁵⁹.

1.1.6.1. Adil Yargılanma Hakkı

Bir hukuk devletinde, yasalarla korunması başta gelen temel insan haklarının en önemlilerinden biri adil yargılanma hakkıdır. Adil yargılanma, kişiler için bir hak teşkil ederken, adaleti toplum adına tesis eden devlet mekanizması için ise bir yükümlülüktür⁶⁰.

Adil yargılanma hakkı, insan haklarını konu alan temel metinlerde bulunan hakların başında gelmektedir⁶¹. Bunlardan en önemlisi şüphesiz Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir (AİHS).

AİHS'nin "Adil Yargılanma Hakkı" başlıklı 6. maddesinin 1. fıkrasında "*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle 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 görülmesini isteme hakkına sahiptir.*" hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin 3. fıkrasının a bendinde ise "*Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek*" sanığa savunma hakkını kullanabilmesi adına sağlanması gereken asgari haklardan olarak belirtilmiştir. Bu hükümle sanığa, savunmasını yapması için, yeterli ve ayrıntılı bilginin verilmesi zorunlu

⁵⁹ RUHİ / RUHİ, 2021-a, 19.

⁶⁰ AKBULUT, Olgun, "Adil Yargılanma Hakkı (AİHS m. 6)", Prof. Dr. Kemal Oğuzman'a Armağan, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 1, 2002, s. 180-181 (Erişim: <https://dosya.gsu.edu.tr/Docs/HukukFakultesi/TR/FakulteDergisi/2002-1.pdf>, Erişim Tarihi: 06.01.2022); SÜSLÜ, Güven, "Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Bir Mahkemeye Başvuru Hakkı ve Bu Alanda Devletin Pozitif Yükümlülüğü", Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi, C. 6, S. 16, 2014, s.83 (Erişim: <https://legal.com.tr/kitaplik>, Erişim Tarihi: 07.01.2022).

⁶¹ RUHİ / RUHİ, 2021-a, 19.

tutulmuştur⁶². AİHS 'de düzenlenen adil yargılanma hakkına ilişkin Anayasa'nın 36. maddesinin 1. fıkrasında ise *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.”* ifadelerine yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere; adil yargılanma hakkı hem uluslararası hukuk kapsamında hem de anayasal olarak korunan, yargılama aşamalarında herhangi bir taraf gözetmeksizin taraflara güvence sağlamakla beraber yargılamanın sınırlarını belirleyen önemli bir insan hakkıdır⁶³. Buna göre adil yargılanma hakkı bağlamında, kişinin yaşadığı uyuşmazlıklarda yapılacak olan yargılamanın bağımsız ve tarafsız yasal mahkemelerde, aleni ve makul sürede yapılması gerekmektedir.

Adil yargılamanın sağlanmasında tebligatın önemli bir yeri vardır⁶⁴. Bir yargılama faaliyetinde tarafların ve diğer ilgililerin iddia ve savunmalarını gerektiği gibi yapabilmeleri için yargısal işlemlerden haberdar edilmeleri gerekir⁶⁵. Bu bilgilendirme işlemi de ancak yazılı tebligatla yapılabilir⁶⁶. Tebligatın hiç yapılmaması veya usulünce yapılmaması, yargılamanın devam etmesine ve sonuçlanmasına engel teşkil edecektir⁶⁷.

Adil yargılanma hakkının kullanılabilmesinde tebligatın rolü, birçok yargı kararında ortaya konulmuştur. Yargıtay verdiği bir kararda, mahkemece dava dilekçesi ve duruşma gününün davalıya usulüne uygun olarak tebliğ edilmemesi sebebiyle iddia edilen hususlarda davalıya savunma hakkı verilmediğine hükmetmiş ve bu durumun adil

⁶² VİTKAUSKAS, Dovydas / DÍKOV, Grigoriy, “Protecting the Right to a Fair Trial under the European Convention on Human Rights”, Council of Europe Human Rights Handbooks, s. 83-84

⁶³ Detaylı bilgi için bkz. AKTEPE ARTIK, Sezin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Usul Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 27-51; ÖZEKES, Muhammet, “Oyun Teorisi-Hukuk Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı”, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arşivi (HFSA), 14. Kitap, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2005, s. 82-83 (Erişim: <http://ozekesseven.com/wp-content/uploads/2020/01/T5-Oyun-Teorisi-Hukuk-Uygulamas%C4%B1-ve-Adil-Yarg%C4%B1lanma-Hakk%C4%B1.pdf>, Erişim Tarihi: 07.01.2022).

⁶⁴ ÖZBAY / YARDIMCI, 2020, s.17; DELİDUMAN, 2019, s. 19; ÖZBAY, İbrahim, “6099 Sayılı Kanun ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği Çerçevesinde Elektronik Tebligata İlişkin Düzenlemelere Bakış”, Prof. Dr. Ejder Yılmaz’a Armağan, (ed. Emel Hanağası ve Mustafa Göksu), C. 2, Yetkin Yayınları, 2014, s. 1419; DELİDUMAN, 2019, s. 17.

⁶⁵ ATALI/ERMENEK/ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 26; RUHİ/RUHİ, 2021-a, s. 20.

⁶⁶ DELİDUMAN, 2019, s. 17.

⁶⁷ RUHİ/RUHİ, 2021-a, s. 20.

yargılanma hakkının ihlali niteliğinde olduğu gerekçesiyle kararı davalı lehine bozmuştur⁶⁸. Danıştay da incelediği bir dosyada tebligatın temsil yetkisi bulunmayan bir avukata yapılmasına karşın tebligat kurumunun adil yargılanma hakkının tesisindeki önemini vurgulamıştır⁶⁹.

1.1.6.2. Hukuki Dinlenilme Hakkı

Hukuki dinlenilme hakkı, asıl olarak adil yargılanma hakkının bir unsurudur. Öyle ki hukuki dinlenilme hakkı, adil yargılanma hakkı başlıklı AİHS'nin 6. maddesi içinde yer almaktadır⁷⁰.

İç hukukumuzda ise Anayasa'nın 36. maddesi ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 27. maddesinde hukuki dinlenilme hakkına dair düzenlemeler bulunmaktadır. Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin yargılama aşamalarında iddia ve savunma hakkına sahip olduğunun belirtilmesi, hukuki dinlenilme hakkıyla doğrudan bağlantılıdır. Hukuki dinlenilme hakkının hukuk yargılanmasındaki yansıması ise HMK'nın 27. maddesinde⁷¹ düzenlenmiştir. Madde hükmü; ilgililerin yargılamaya ilişkin bilgi edinmesini, buna istinaden açıklama ve ispat hakkını, ayrıca mahkemenin yapılan açıklamalar nihayetinde kararlarının somut ve açık olarak gerekçelendirmesini kapsamaktadır. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere hukuki dinlenilme hakkı adil bir yargılamanın temel öğelerindendir⁷².

⁶⁸ Yargıtay 23. HD., E. 2016/4196, K. 2019/386, T. 11.02.2019 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 09.01.2022).

⁶⁹ Danıştay 2. D., E. 2020/627, K. 2020/2072, T. 02.07.2020, (Erişim: <https://karararama.danistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 10.01.2022)

⁷⁰ AKTEPE ARTIK, 2014, s. 362-363; RUHİ / RUHİ, 2021-a, s. 22.

⁷¹ HMK m. 27:

Hukuki dinlenilme hakkı

“(1) Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler.

(2) Bu hak;

a) Yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını,

b) Açıklama ve ispat hakkını,

c) Mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini, içerir.”

⁷² ÖZEKES, Muhammet, “Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı ve Hakkın Bazı Güncel Sorunları”, Legal Hukuk Dergisi, S. 28, Nisan 2005, s.1296-1297 (Erişim:

Hukuki dinlenilme hakkı; bilgilenme, açıklama⁷³ ve dikkate alınma olmak üzere üç temel unsurdan oluşmaktadır⁷⁴. Bilgilenme hakkı, tarafların yargılama aşamalarına ilişkin bilgi edinmesini konu alır⁷⁵. Açıklama hakkı, tarafların yargılama aşamaları hakkında edindiği bilgiler doğrultusunda iddia ve savunma hakkını kullanmasıdır. Dikkate alınma hakkı ise yapılan açıklamaların ve sunulan delillerin dikkate alınarak karar verilmesidir⁷⁶. Bu unsurlar ilgililer için bir hak olması yanında yargı organları için de bir yükümlülük meydana getirir⁷⁷.

Yargıtay verdiği bir kararda; mahkeme hükmünü doğrudan etkileyebilecekken, davacının verdiği tanık listesinde bulunan bazı tanıklara tebligat yapılmamasından dolayı bahsi geçen tanıkların dinlenilmeden karar verilmesini, hukuki dinlenilme hakkının ihlali olarak kabul etmiştir⁷⁸. Yargıtay başka bir kararında, uyuşmazlık konusu malikin ölümünden sonra mirasçılarının yargılamaya dahil edilmeden karar verilmesini hukuki dinlenilme hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir⁷⁹.

Hukuki dinlenilme hakkına değinilen bir Bölge Adliye Mahkemesi (BAM) kararında ise tarafların yargılama işlemlerinden ancak tebligat yapılmasıyla haberdar olabileceği, yine aynı şekilde iddia ve savunma haklarını ancak kendilerine yapılacak tebligatla kullanabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca somut olayda verilen karara esas oluşturan bazı belgelerin davalıya tebliğ edilmediği, bu tebliğ edilmeyen belgelerin davalı tarafından

<https://legal.com.tr/kategori/legal-dergileri-legal-hukuk-dergisi/1093>, Erişim Tarihi: 13.01.2022).

⁷³ Bazı kaynaklarda “açıklama ve ispat hakkı” olarak yer almaktadır. Bkz. ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 25; RUHİ / RUHİ, 2021-a, s. 21.

⁷⁴ ÖZEKES, 2005, s. 1297.

⁷⁵ KURU, Baki /AYDIN, Burak, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 226.

⁷⁶ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 26; RUHİ / RUHİ, 2021-a, s. 21.

⁷⁷ ÖZEKES, 2005, s. 1297.

⁷⁸ Yargıtay 9. HD., E. 2021/11648, K. 2021/16012, T. 01.12.2021. Benzer bir karar için bkz. Yargıtay 9. HD., E. 2021/11642, K. 2021/15756, T. 24.11.2021 (Erişim: <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 13.01.2022).

⁷⁹ Yargıtay 7. HD., E. 2021/6973, K. 2021/3298, T. 29.11.2021 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 13.01.2022).

öğrenilmeden yargılamanın tamamlanmasının hukuki dinlenilme hakkının ihlalini meydana getirdiği, mahkeme tarafından kararda belirtilmiştir⁸⁰.

1.1.6.3. Usul Ekonomisi İlkesi

Usul ekonomisi ilkesi; yargılama faaliyetlerinin mümkün olan en kısa sürede ve en az maliyetle, olabildiğince basit bir şekilde tamamlanması şeklinde tanımlanabilir⁸¹. Buna bağlı olarak usul ekonomisi ilkesi, bir kamu hizmeti olan yargılama faaliyetinde zamanın ve kamu kaynaklarının tasarruflu olarak kullanımınıdır⁸².

Usul ekonomisi yerine zaman zaman “adalet ekonomisi”, “yargı ekonomisi” ve “dava ekonomisi” gibi kavramlar, eş anlamlı olarak kullanılmaktadır⁸³. Bu ilke icra ve iflâs hukukunda “takip ekonomisi” olarak karşımıza çıkmaktadır⁸⁴.

İç hukukumuzda usul ekonomisi ilkesi Anayasa ve HMK’da düzenlenmiştir. Anayasa’nın 141. maddesinin 4. fıkrasında usul ekonomisi ilkesine ilişkin “*Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir.*” ifadesi yer almaktadır.

⁸⁰ Samsun BAM 7. HD., E. 2018/2231, K. 2019/752, T. 11.04.2019 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 13.01.2022).

⁸¹ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 27; RUHİ / RUHİ, 2021-a, s.22; YILMAZ, Dilşat “‘Usul Ekonomisi İlkesi’ Çerçevesinde Türk İdari Yargılama Usulünde Sözlülük İlkesine İlişkin Bazı Değerlendirmeler”, AHBVÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXIII, S. 2, 2019, s. 268 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ahbvuhfd/issue/46663/585054>, Erişim Tarihi: 26.01.2022); EKER, Ece Ayça, “Usul Ekonomisi İlkesi”, Legal Hukuk Dergisi, C. 18, S. 207, 2020, s. 1094 (Erişim: <https://legal.com.tr/kitaplik>, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

; ÇETİN, İbrahim, “Yargılamada Etkinlik Arayışları: Medeni Usûl Hukukunda Usûl Ekonomisi”, Sayıştay Dergisi, S. 78, Temmuz-Eylül 2010, s. 83 (Erişim: <https://dergi.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der78m4.pdf>, Erişim Tarihi: 26.01.2022); RÜZGARESEN, Cumhur, “Usul Ekonomisinin İhlaline Karşı Başvuru Yolları”, SDÜHFD, MİHBİR Özel Sayısı, Medeni Usûl ve İcra İflâs Hukukçuları Toplantısı-XII (HMK Çerçevesinde Yargılamaya Hâkim Olan İlkeler), C. 4, S. 2, 2014, s. 174 (Erişim: <https://hukuk.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/65/files/sdu-hukuk-dergisi-cilt-4-sayi-2-yil-2014-vol-4-no-1-year-2014-mihbir-ozel-sayisi-27102015.pdf>, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

⁸² RÜZGARESEN, Cumhur, Medeni Muhakeme Hukukunda Usul Ekonomisi İlkesi, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 40.

⁸³ EKER, 2020, 1095; RÜZGARESEN, 2013, s. 40.

⁸⁴ YILMAZ, Ejder, “Usul Ekonomisi”, AÜHFD, C. 57, S. 1, 2008, s. 266 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/637633>, Erişim Tarihi: 26.01.2022); ÇETİN, 2010, s. 84.

Görüleceği üzere usul ekonomisi ilkesi, anayasal bir güvence kapsamındadır⁸⁵. Buna bağlı olarak ilkenin ihlal edilmesi halinde, Anayasa’ya aykırılık teşkil edecektir⁸⁶.

HMK’da ise usul ekonomisi ilkesine, 30. maddede “*Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider⁸⁷ yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür.*” hükmüyle değinilmiştir. Görüldüğü üzere, hem HMK hem Anayasa’daki kanun hükümleri yargılamayı yürüten hâkime usul ekonomisinin işletilmesi noktasında, emredici nitelikte bir ödev yüklemiştir⁸⁸.

Usul ekonomisinin emredici bir ilke özelliği taşıması, onu yargılamanın başlı başına bir amacı haline getirmemektedir. Aksine usul ekonomisi ilkesi, yargılamanın etkin bir şekilde yürütülmesinde sadece bir araçtır. Yargılamanın usul ekonomisi gereği “*basit, çabuk ve ucuz*” bitirilmesini asıl amaç olarak görmek yanlış sonuçlara sebebiyet verebilecektir⁸⁹.

Yargılamaların usul ekonomisine uygun bir şekilde yürütülmesi için dikkat edilmesi gereken en önemli işlemlerden biri tebligattır. Usulüne uygun yapılmayan bir tebligat hem yargı merci hem de taraflar açısından gereksiz masraf ve zaman kaybına yol açabilecektir. Yargılamanın en az maliyetle ve en kısa sürede tamamlanabilmesi için

⁸⁵ ERMENEK, İbrahim, “Hukuk Muhakemeleri Kanunun Yürürlüğe Girmesinden Sonra Yargılama Giderlerine İlişkin Olarak Ortaya Çıkan Bazı Güncel Sorunlar ve Usul Ekonomisi İlkesi”, SDÜFHD, MİHBİR Özel Sayısı, Medeni Usûl ve İcra İflâs Hukukçuları Toplantısı-XII (HMK Çerçevesinde Yargılamaya Hâkim Olan İlkeler), C. 4, S. 2, 2014, s. 219 (Erişim: <https://hukuk.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/65/files/sdu-hukuk-dergisi-cilt-4-sayi-2-yil-2014-vol-4-no-1-year-2014-mihbir-ozel-sayisi-27102015.pdf>, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

⁸⁶ EKER, 2020, 1096; KÖKSOY, Mesut, “Hukuki Güvenlik Açısından Takip Ekonomisi İlkesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX, S. 3, 2016, s. 57 (Erişim: https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/20_3_3.pdf, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

⁸⁷ RÜZGARESEN’e göre; maddede yer alan tanımlama yapılırken kullanılan unsurlara ek olarak “yargılamanın kalite standartlarına uygun hizmetle yapılması” unsuru da ilave edilerek gereksiz gider yerine de “makul gider” ifadesinin kullanılması daha yerinde olacaktır (RÜZGARESEN, 2014, s. 174.).

⁸⁸ RUHİ / RUHİ, 2021-a, s.22; YILMAZ, 2008, s. 266; ÇETİN, 2010, 82; RÜZGARESEN, 2014, s.173; “...Ne var ki; temelini basitlik, hızlık ve ucuzluk kavramlarının oluşturduğu ve her davada uygulanma kabiliyeti bulunan emredici nitelikteki usul ekonomisi ilkesi...” (YHGK, E. 2015/7-917, K. 2017/265, T. 15.02.2017, Erişim: <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

⁸⁹ YILMAZ, 2008, s. 246; ÇETİN, 2010, s. 84.

yapılacak tebligatların usule uygun şekilde yapılıp yapılmadığına gerekli özen gösterilmelidir. Örneğin; resmî tebligat yerine özel şirketler aracılığıyla tebligatın iletilmesi, tebligatı geçersiz kılar. Bu halde tebligatın tekrar yapılması hem ek bir maliyet hem de zaman kaybına yol açacaktır. Bu örnekte de görüleceği tebligat işlemi usul ekonomisi açısından dikkat edilmesi önem arz eden bir konudur⁹⁰. Geçerli bir tebligatın yapılamaması, yargılamanın usul ekonomisine aykırı bir şekilde uzamasına yol açacaktır⁹¹.

1.1.7. Tebligat Türleri

Tebliğat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'te konu ayrımına göre üç tür tebligat yer almaktadır. Bunlar kazaî (yargısal) tebligat, idari tebligat ve mali tebligattır.

Tebliğat türleri, Tebligat Kanunu'nun "Hususi Hükümler" başlıklı ikinci babında üç fasıl şeklinde düzenlenmiştir. Kanun'un 34. ve 44. maddeleri arasında kazaî tebligata, 45. ve 49. maddeleri arasında idari tebligata, son olarak da 50. ve 51. maddelerinde mali tebligata ilişkin hükümler yer almaktadır. Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'te ise 7. bölümü oluşturan 56. ve 66. maddeler arasında kazaî tebligat, 8. bölümü oluşturan 67. ve 70. maddeler arasında idari tebligat, 9. bölümü oluşturan 71. ve 72. maddelerde mali tebligat düzenlenmiştir.

1.1.7.1. Kazaî (Yargısal) Tebligat

Kazaî (yargısal) tebligat, yukarıda da belirtildiği üzere Tebligat Kanunu'nun ikinci bap, ikinci fasıl içerisinde düzenlenmiştir. Kanunu'nun 34. maddesinin 1. fıkrasından⁹² yapılacak çıkarımla kazaî tebligat, *"adli ve idari kaza (yargı) mercilerince yapılacak tebligat"* olarak tanımlanabilir.

⁹⁰ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 27.

⁹¹ HANAĞASI / ÖZEKES, 2017, s.89.

⁹² Tebligat Kanunu m. 34/1: *"Bu fasıl hükümleri adli ve idari kaza mercilerince yapılacak tebligat işlerinde tatbik olunur."*

Kaza mercileri; yargılama çeşitleri içinde yer alan bütün ilk derece, istinaf, temyiz ve diğer yüksek mahkemeleri kapsamaktadır⁹³. Bu yargılama çeşitleri adli ve idari yargının yanında anayasa, uyuşmazlık ve seçim yargısını da içermektedir. Öğretide farklı görüşler⁹⁴ bulunmakla beraber AYM ve Uyuşmazlık Mahkemesi Tebligat Kanunu 34. ve 44. maddeleri arasında yer alan hükümlere göre kazaî tebligat yapabilecekleri kabul edilmektedir. Bunun yanında Sayıştay, AYM kararıyla⁹⁵ yargı merci olarak tanımlandığı için Sayıştay da kazaî tebligat yapma yetkisine sahiptir⁹⁶. Ayrıca Yüksek Seçim Kurulu (YSK), il ve ilçe seçim kurulları ile Hâkimler ve Savcılar Kurulu (HSK) da kazai tebligat yapabilecek kurumlar arasında yer alır⁹⁷.

Adli ve idari kaza mercileri ifadesinin dar anlamda bakıldığında sadece mahkemeleri kapsadığı düşünülebilir. Fakat mahkemelerle beraber kazai tebligat yapabilecek merciler arasında savcılıklar ve icra daireleri de yer almaktadır⁹⁸. İcra daireleri, adli ve idari yargı organları arasında yer almamasına karşın İcra ve İflas Kanunu'nun 21. ve 57. maddelerindeki hükümler gereği icra tebliğlerinde kazai tebligat hükümlerine tabidir⁹⁹.

1.1.7.2. Mali Tebligat

Mali Tebligat, Tebligat Kanunu'nun ikinci bap, üçüncü faslında yer alan 50. ve 51. maddelerinde düzenlenmiş olmakla beraber, kanunun hükmünde bir tanıma yer verilmemiştir. Aynı şekilde Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in

⁹³ ALBAYRAK, 2021, s. 63.

⁹⁴ Bkz. MOROĞLU / MUŞUL, 1990, s. 39-40.

⁹⁵ “...Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiği ve bu çerçevede verdiği kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olup, bu kararlarına karşı yargı organları dâhil hiçbir makam ve merciye başvurma olanağının bulunmadığı ve yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu...” (AYM, E. 2011/21, K. 2013/36, T. 28.02.2013, Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140306-12.htm>, Erişim Tarihi: 26.01.2022)

⁹⁶ ÇATALKAYA, 2021, 86; ÖZBAY/YARDIMCI, 2020, s. 39.

⁹⁷ TAHİROĞLU, Fatih, “Tebligat Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Tebligat Çıkarmaya Yetkili Merciler”, İÜHF, C. LXXIV, S. 1, 2016, s. 390. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/292221>; Erişim Tarihi: 26.01.2022); ÖZBAY, İbrahim, “6099 Sayılı Kanun ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik Çerçevesinde Tebligat Hukukundaki Son Değişiklikler”, EÜHFD, C. XVI, S. 1–2, 2012, s.119. (Erişim: <https://hukukdergi.ebyu.edu.tr/?p=1610>, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

⁹⁸ ALBAYRAK, 2021, s. 63.

⁹⁹ MUŞUL, 2018, s. 76-77.

ilgili 71. ve 72. maddelerinde de bir tanım yapılmamıştır. Bunun yanında Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 69. maddesinin 2. fıkrasında mali tebligat, “... 7201 sayılı Tebligat Kanununun 1 inci, Tebligat Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ile bu Usul ve Esasların 2 nci maddesinde yer alan tebligat çıkarmaya yetkili mercilere ait vergi, resim ve harçlar (Vergi Usul Kanunun 2 nci Maddesine göre Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç) ve bunlara ilişkin olup hüküm ifade eden her türlü belge ve yazıları içeren tebligattır.” hükmüyle tanımlanmıştır.

Mali tebligat, Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'te detaylıca düzenlenmemiştir. Mali tebligata dair açıklayıcı düzenlemelere Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 68.ve 88. maddeleri arasında yer verilmiştir¹⁰⁰.

Mali tebligatı incelerken Sayıştay tarafından yapılan mali tebligat ve diğer mali tebligatlar olarak bir ayrıma gidilebilir¹⁰¹. Tebligat Kanunu'nun 50. maddesinde¹⁰² Sayıştay tarafından yapılan mali tebligatlar düzenlenmişken, 51. maddede ise diğer mali tebligatlar düzenlenmiştir. Yukarıda belirtilen AYM kararında özel bir mahkeme olarak nitelendirilen Sayıştay, tebliğ edilecek evrakın konusuna göre, hem mali tebligat hükümlerince hem de kazaî tebligat hükümlerince, tebligat işlemi yapabilmektedir¹⁰³.

1.1.7.2.1. Sayıştay Tarafından Yapılan Mali Tebligatlar

Sayıştay'ın yapacağı mali tebligatlarda tebliğ yapılacak muhatabın bulunduğu yere göre bir ayırım yapılabilir¹⁰⁴. Muhataplar merkez teşkilatında görevliyse, bağlı oldukları daireler aracılığıyla tebligat gerçekleştirilir. Merkez teşkilatta görev alanlar dışındaki muhataplara ise, tebligat mahalli mülki amir vasıtasıyla ve memur marifetiyle yapılır.

¹⁰⁰ ALBAYRAK, 2021, s. 64.

¹⁰¹ ÖZBAY/ YARDIMCI, 2020, s. 39; ÇATALKAYA, 2020, s. 93-95.

¹⁰² Kanun hükmünde “Divanı Muhasebat” olarak geçen kurum, bugünkü Sayıştay'dır. Divanı Muhasebat yerine Sayıştay'ın kullanılması 1961 Anayasasının 127. maddesiyle gerçekleşmiştir. Buna müteakip 21.02.1967 tarihinde 823 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış, 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunun yürürlükten kaldırılmıştır. Bu gelişmelerden önce, 11.02.1956'da kabul edilen Tebligat Kanunu'nda ise Sayıştay yerine Divanı Muhasebat kullanılmaya devam etmiştir (Erişim: <https://www.sayistay.gov.tr/pages/76-cumhuriyet-donemi>, Erişim Tarihi: 27.01.2022).

¹⁰³ ÇATALKAYA, 2020, s. 94.

¹⁰⁴ ÖZBAY / YARDIMCI, 2020, s. 39

Bununla birlikte tebligat yapılacak adresin tespit edilememesi veya muhatabın tebellüğden kaçınması durumlarında mali tebliğler, Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in genel hükümlerine göre yapılır¹⁰⁵.

1.1.7.2.2. Diğer Mali Tebligatlar

Diğer mali tebligatlar, Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 4. maddesinin 1. fıkrasının ç bendinde¹⁰⁶ “*Maliye Bakanlığınca tesbit edilen özel zarf içerisinde kapalı olarak postaya verilen vergi, resim ve harçları ve bunlara ilişkin her türlü yazıyı kapsayan tebligat...*” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca Sayıştay dışında kalan mali tebligatlar, özel hükümlere bağlı olarak mali hususlarda yapılan tebligatlar olarak da tanımlanabilir.¹⁰⁷

Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde mali tebliğler için kendi özel kanunlarında açık hüküm olmaması durumunda Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine göre tebligat yapılacağı belirtilmiştir. Bu hükümde belirtilmek istenen özel kanun VUK'tur. Buna göre Sayıştay dışında kalan mali tebliğler için öncelikli olarak VUK'un tebliğe ilişkin 93. ve 109. maddeleri arasında kalan hükümleri uygulanmalıdır¹⁰⁸. Bu hükümlerde açıklık olmadığı durumlarda Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanması gerekir¹⁰⁹. Buna göre mali tebligatlar için Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in tali mevzuat olduğu söylenebilir¹¹⁰.

¹⁰⁵ Tebligat Kanunu m. 50; Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik m. 71.c

¹⁰⁶ Aslında ç bendinde diğer mali tebligatlar olarak değil sadece mali tebligat olarak bir tanım yapılmıştır. Fakat tanımın içeriğinde Sayıştay'ın yaptığı mali tebligatlara yer verilmediği için çalışmada, diğer mali tebligatlar tanımı olarak değerlendirilmiştir.

¹⁰⁷ ÖZBAY / YARDIMCI, 2020, s. 40.

¹⁰⁸ TBMM, Tebligat Kanunu Lâhiyası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/105), TBMM Meclis Tutanakları, Devre: XI, İçtima: 1, S. Sayısı: 129, s. 12 (Erişim: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm11006015.pdf>, Erişim Tarihi): 27.01.2022; YÜCE/ÇELİK, 2017, s. 47.

¹⁰⁹ BAYKARA, Bekir, “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 291, Kasım 2005 s. 13 (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-usul-kanununa-gore-teblig-ve-tebligat-yapilacak-kimseler>, Erişim Tarihi: 27.01.2022).

¹¹⁰ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 86.

1.1.7.3. İdari (Yönetmelik) Tebligat

Kazai ve mali tebligatlar dışında kalan tebligatlar, idari tebligattır¹¹¹. İdari tebligat ile ilgili düzenlemeler Tebligat Kanunu'nun 45. ve 49. maddeleri arasında ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in 67. ve 70. maddeleri arasında yer almaktadır.

İdari tebligatın konusunu, idari işlemler oluşturur. Yargı organlarının kazaî tebligatları ve mali açıdan yetkili kurumların yargısal ve mali tebligatları hariç, Tebligat Kanununun 1. maddesinde belirtilen kurumların yaptıkları, idarenin işleyişine dair tebligatlar idari tebligat olarak adlandırılır¹¹². Tebligat yapan mercinin, kendi kanununda tebligata dair özel hükümler mevcutsa, öncelikli olarak o hükümler uygulanmalıdır. Eğer gerek duyulursa öncelikle Tebligat Kanunu'nun idari tebligatı düzenlendiği madde hükümleri uygulanır. Ayrıca idari tebligat hükümlerine ters düşmeyecek şekilde Tebligat Kanunu'nun genel hükümleri de uygulanabilecektir¹¹³.

1.2. VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ

1.2.1. Vergilendirme İşlemlerinde Tebliğin Yeri, Önemi ve Amacı

Devletlerin vatandaşlarına karşı sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerek duyduğu ekonomik kaynakların en büyük dilimini, mükelleflerden¹¹⁴ tahsil ettiği vergiler oluşturur¹¹⁵. Vergilerin devlet tarafından tahsil edilebilmesi için önce vergi miktarının

¹¹¹ Tebligat Kanunu m. 45, Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik m. 67.

¹¹² YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 48.

¹¹³ YILMAZ / ÇAĞLAR, 2013, s. 700; AYYILDIRIM, 2019, s. 81.

¹¹⁴ Çalışma içerisinde, VUK'a bağlı kalınarak, mükellef terimi; hem vergi yükümlüsünü (vergi borcu şahsında doğan kişi) hem de vergi sorumlusunu (ilgili vergi borcuna ilişkin ödevleri yerine getiren kişi) kastedecek şekilde kullanılmıştır.

VUK m. 8/4: *"Bu kanunun mutaakıp maddelerinde geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularına da şamildir."*

¹¹⁵ SARAÇOĞLU, Fatih / PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / ÖMERCİOĞLU, Abdullah, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş Vergi Hukuku, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, s.1; ÇAŞKURLU, Eren / ARSLAN, Cem Barlas, Kamu Maliyesine Giriş, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 4. Baskı, 2021, s. 175; OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020, s.1; AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 21. Baskı (20. Baskıdan Tıpkı Basım), Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s. 107.

belirlenmesi ve sonrasında ortaya çıkan meblağın ödenebilir hale gelmesi gerekmektedir. Bu iki aşama tamamlanmadan verginin tahsil edilmesi mümkün değildir.

Vergi usul hukuku bağlamında vergi miktarının belirlenmesine tarh, vergi miktarının ödenebilir duruma gelmesine de tahakkuk denilmektedir. Bu iki aşamayı birbirine bağlayan, adeta bir köprü görevi gören ise tebliğ müessesidir¹¹⁶. Tebliğ, vergilendirme süreci içerisinde tarhtan sonra gelen ikinci aşamadır. Tebliği sırasıyla tahakkuk ve tahsil aşamalarının izlemesi öngörülür.

Tebliğ kendi başına ayrı bir idari işlem olmamakla beraber vergilendirme işleminin geldiği aşamayı oluşturmaktadır. Bu aşama ise vergilendirme işleminin mevzuata uygun bir şekilde ilgili mükellefe bildirilmesidir¹¹⁷.

Vergilendirme işleminde tebliğin amacı, tebligatın genel amaçlarından farklı değildir. Bu bakımdan verginin tebliğinde ana amaç, mükellefi vergisel yükümlülük ve ödevleri bakımından bilgilendirme, ayrıca bu bilgilendirmenin belgelendirilmesidir.

Bir verginin tarh edildikten sonra tahakkuk edebilmesi ve sonrasında tahsil edilebilmesi için ilgili işlemin mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir¹¹⁸. Dolayısıyla tebliğ işlemi gerçekleştirilmeden geçerli bir vergilendirme işlemi yürütülemez¹¹⁹. Bu açıdan vergilendirme işlemleri arasında bulunduğu konum ve sıra itibarıyla tebliğ aşamasının önemi büyüktür.

VUK'un 21. maddesinde tebliğ, “... vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bilgilendirilmesi.” olarak tanımlanmıştır. Buna göre vergi usul hukuku kapsamında tebliğ; vergilendirme işlemleri hakkında hukuki bir sonuç doğuracak belgelerin mükellef

¹¹⁶ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 113; ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021, s. 198; OKTAR, 2020, s. 133.

¹¹⁷ ŞENYÜZ / DOĞAN / GERÇEK, 2021, s. 198.

¹¹⁸ BİYAN, Özgür, “Vergi Hukuku”, 2. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2020, s. 142.

¹¹⁹ ŞENYÜZ, Doğan, “Vergi Usul Hukukunda Tebligat”, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s. 10.

veya vergi sorumlusu gibi ilgililere VUK'ta yer alan hükümlere¹²⁰ göre yazılı olarak iletilmesi olarak tanımlanabilir¹²¹.

Tebliğ edilecek belgelerin neler olduğuna çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilecek olmakla beraber VUK'un 21. maddesinde belirtildiği üzere, mükellefler kendilerine salınan vergilerden ancak tebliğ ile haberdar olabilirler. Bu açıdan tebliğin asıl amacının, mükellefin vergilendirmeye dair işlemler konusunda bilgilendirmesi olduğu açıktır. Bu doğrultuda mükellefin hem üzerine düşen ödevleri yerine getirmesi hem de sahip olduğu hakları kullanabilmesi; kendisine yapılacak usule uygun bir bildirim, yani tebliğe bağlıdır¹²².

İdare, vergisel sorumluluktan doğan alacaklarını tahsil etme hakkına sahiptir. İdarenin bu hakkını kullanabilmesi için vergisel sorumluluktan doğan alacağı mükellefe bildirmesi gerekir¹²³. Vergilendirme işleminin diğer ana aşamalarında olduğu (tarh, tahakkuk ve tahsil) gibi tebliğin de idari anlamda amacının vergilendirme işleminin tamamlanması olduğu söylenebilir. VUK'un 22. maddesinde yer alan "*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*" hükmü de bu savı destekler niteliktedir¹²⁴.

Vergilendirme işlemleriyle ilgili idari ve yargısal başvuru süreleri, tebliğ ile başlamaktadır¹²⁵. Bu açıdan savunma hakkı, dinlenilme hakkı ve mahkemeye erişme hakkını da içine alacak şekilde adil yargılanma hakkının sağlanması, usulünce yapılacak tebliğe bağlıdır¹²⁶. Örneğin tarh işleminden sonra vergileme süreciyle alakalı herhangi bir konuda vergi mahkemelerinde dava açılması, tebliğ işleminden sonra otuz günlük süre

¹²⁰ VUK m. 93-109.

¹²¹ KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 221-222; KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKCI, Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 191.

¹²² KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s. 115.

¹²³ KIRBAŞ, 2018, s. 115.

¹²⁴ ŞENYÜZ, 1997, s. 9.

¹²⁵ ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Baskı (Özel Öğrenci Baskısı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 127; BİYAN, 2020, s. 142-143.

¹²⁶ AYYILDIRIM, 2019, s. 15K-16.

ile kısıtlanmıştır¹²⁷. Yine ödeme emirlerine karşı dava açma süresi tebliğden itibaren on beş gündür¹²⁸. Mükellef bu süreler içerisinde dava açma hakkını kullanmazsa vergilendirme işlemi kesinleşecektir¹²⁹. Vergilendirme işlemine dair gerekli tebliğin yapılmaması durumunda ise tarh (tahakkuk) ve tahsil zamanaşımı süreleri işlemeye devam edecektir¹³⁰.

Görüldüğü üzere, tebliğiyle mükellefe, hukuki yollara başvurma hakkını kullanabilme imkânı verilmiş olur¹³¹. Böylelikle yapılan tebliğden sonra mükellef vergi borcunu ödeyebileceği gibi, vergilendirme işlemine karşı hukuki yollara da başvurabilir. Ayrıca tebliğin kanunda ön görülen sürede yapılmaması durumunda mükellefin zamanaşımını öne sürebilme hakkı doğacaktır¹³².

1.2.2. Vergi Usul Hukuku Kapsamında Tebliğin Niteliği

*“Tebliğ uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemidir.”*¹³³ Yukarıda da belirtildiği üzere tebliğ işlemi, idari işlem olan tarh işleminin mükellefe bildirilmesine ilişkin bir usul aşamasıdır. Bu bakımdan tebliğ işlemi, bağlı olduğu idari işlem olan tarh işleminden ayrı bir şekilde tek başına dava konusu edilemez¹³⁴. Danıştay’ın bir kararında, tebligat işlemlerinin idari bir işlemin ilgililere bildirilmesi amacıyla yapılan usulü işlemler olduğundan, tebligat işlemlerindeki hukuka aykırılıkların ancak ilgili idari işleme karşı yargı yoluna gidilerek öne sürülebileceği belirtilmiştir¹³⁵. Dolayısıyla; tebligat işlemi icrai

¹²⁷ İYUK m. 7/1: *“Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.”*

¹²⁸ AATUHK m. 58/1: *“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.”*

¹²⁹ OKTAR, 2020, s. 133.

¹³⁰ ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 87-88.

¹³¹ ŞENYÜZ / DOĞAN / GERÇEK, 2021, s. 197.

¹³² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 113; ŞENYÜZ / DOĞAN / GERÇEK, 2021, s. 197.

¹³³ ŞENYÜZ / DOĞAN GERÇEK, 2021, s. 198. Aynı yöndeki görüşler bkz.: ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 102, 113.

¹³⁴ ŞENYÜZ / DOĞAN GERÇEK, 2021, s. 198; YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 4.

¹³⁵ Danıştay 4. D., E. 1990 / 1936, K. 1991 / 1564, T. 10.04.1991: *“...İdari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usulü işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi*

bir nitelik taşımadığından, ilgili idari işleminden ayrı olarak, tek başına idari davaya (iptal davasına) konu yapılamaz¹³⁶.

Tebliğat işlemine karşı ilgili idari işleminden ayrı olarak dava yoluna gidilmesi durumunda İYUK m. 14/3-d'e göre, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup olmadığı yönünde yapılacak bir inceleme sonucunda, İYUK m. 15/1-b hükmü gereği, davanın reddine karar verilmesi gerekmektedir¹³⁷. İstanbul 3. Vergi Mahkemesi incelediği bir davada “...*ilanen tebliğ işleminin tek başına icari nitelik taşımadığı ve kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığı, dolayısıyla idari davaya konu edilemeyeceği gerekçesi ile davanın incelenmeksizin reddine*” karar vermiştir. Sonrasında mahkemenin bu kararı ayrıca Danıştay tarafından onanmıştır¹³⁸.

1.2.3. Vergi Tebliğinin Hukuki Kaynakları

1.2.3.1. Hukuki Kaynakların Sınıflandırılması

Hukuki kaynak terimi genel anlamda, bir ilişkiler bütünü düzenleyen kurallar veya normları ifade etmek için kullanılır¹³⁹. Hukuki kaynaklar çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilir. Bunlardan bir tanesi, ilgi kaynağı üreten veya ortaya koyan organa göre

kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri söz konusu olamaz. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır.

Olayda davacının ortağı bulunduğu Limited Şirket adına 1996 yılı için yapılan tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen ihbarname davacının eşine tebliğ edilmiş ise de, uyumsuzluk konusu dönemde şirketin ortağı olmadığı anlaşılan davacının hukukunu etkilemeyen tebligat işleminin idari davaya konu edilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak kabulü mümkün değildir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine karar verildi.” (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 12.05.2022).

¹³⁶ AYYILDIRIM, 2019, s. 10; BATI, Murat, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021-a, s. 203.

¹³⁷ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 4-5; AYYILDIRIM, 2019, s. 13.

¹³⁸ Danıştay 3. D., E. 2016 / 8874, K. 2017 / 409, T. 30.01.2017 (Erişim: <https://www.lexpera.com.tr/>, Erişim Tarihi: 13.05.2022). Benzer yöndeki başka bir karar için bkz. Danıştay 3. D., E. 2008 / 4246, K. 2011 / 6085, T. 19.10.2011.

¹³⁹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 17.

yapılan sınıflandırmadır. Hukuki kaynakların sınıflandırılmasında kullanıla gelen bir diğer ölçüt ise, kaynağın bağlayıcı olması veya bağlayıcı olmamasıdır.

Vergi tebliğine ilişkin hukuki kaynaklar da bu iki ölçüte göre sınıflandırılabilir. Buna göre tebliğ ile ilgili kuralı üreten veya ortaya koyan organlar açısından kaynaklar; yasama, yürütme ve yargı organlarının ürettikleri ve diğer kaynaklardan doğanlar olarak dörde ayrılır. Yasama organının ürettiği kaynaklar başta Anayasa olmak üzere kanunlar ve uluslararası anlaşmalardır. Yürütmenin meydana getirdiği kaynaklar; Cumhurbaşkanlığı kararları, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelikler, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar, sirküler ve özelgelerdir (mukteza). Yargı organının ürettiği kaynaklar; AYM kararları, içtihadı birleştirme kararları ve diğer yargı kararlarıdır. Bunların dışında kalan öğreti (doktrin), örf ve adetler diğer kaynaklar olarak isimlendirilir¹⁴⁰.

Vergi tebliğine ilişkin hukuki kaynakların ikinci sınıflandırma yönteminin ise kuralların bağlayıcı veya bağlayıcı olmayan olarak ayrılması olduğundan bahsetmiştik. Tebliğin hukuki kaynakları bu sınıflandırmaya göre iki alt başlık halinde değerlendirilecektir.

1.2.3.1.1. Bağlayıcı (Asli) Kaynaklar

Vergi hukuku kapsamında bağlayıcı kaynaklar, hukuk sisteminde geçerli bir norm (kural) koyan kaynaklar olarak tanımlanabilir. Bu kaynaklar mükellefi olduğu gibi, idareyi ve yargı organlarını da bağlamaktadır. Kural koyma niteliği taşıyan bu kaynaklar, asli veya birincil kaynak olarak da isimlendirilmektedir. Hukuk sistemimizdeki bağlayıcı kaynaklar; Anayasa, kanunlar, vergilendirmeye ilişkin uluslararası antlaşmalar, Cumhurbaşkanlığı kararları, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, düzenleyici hükümler içeren genel tebliğler, AYM kararları, içtihadı birleştirme kararları, örf ve âdet kurallarıdır. Hukukumuzda yazılı olarak düzenlenmemiş bağlayıcı kaynaklar, sadece örf

¹⁴⁰ TAŞKAN, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 36; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 17.

ve âdet kurallarıdır. Örf ve âdet kuralları, ancak ilgili kanun maddelerinde açıkça gönderme yapılması durumunda bağlayıcı olurlar.¹⁴¹.

Vergi tebliğinin en önemli bağlayıcı kaynağı, Anayasa'dır. Anayasa'nın 125. maddesinin 3. fıkrasında idari işlemlere karşı açılacak davalarda ilgili sürelerin tebligatla başlayacağı düzenlenmiştir¹⁴². Vergilendirme işleminin de bir idari işlem olduğu düşünüldüğünde bu düzenleme, vergilendirme işlemlerine karşı açılacak davalarda sürenin tebliğden itibaren başlamasının, anayasal bir hak olarak hüküm altına alındığını göstermektedir.

Vergi tebliğinin bir diğer önemli bağlayıcı kaynağı ise kanunlardır. Hukuk sistemimizde tebligata ilişkin temel ve genel nitelikli bağlayıcı kaynak Tebligat Kanunu'dur¹⁴³. Bunun yanında verginin tebliğine ilişkin bağlayıcı bir diğer kaynak VUK'tur. VUK'un 93 ve 109. maddeleri arasında vergi tebliğine ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler Tebligat Kanunu'na göre özel nitelikte bir kanun olduğu için vergi tebliğinde, VUK içerisinde yer alan tebliğ hükümleri öncelikli olarak uygulanacaktır. Vergi tebliğinde Tebligat Kanunu, ancak VUK'ta somut olaya ilişkin anlaşılır bir hüküm olmadığı hallerde uygulanama alanı bulabilecektir¹⁴⁴.

Yukarıda sayılan bağlayıcı kaynaklar arasında vergi usul hukuku ve vergi tebliği açısından özellikle değinilmesi gereken bir kaynak da düzenleyici genel tebliğlerdir. Genel tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığının (genellikle Bakanlık adına Gelir İdaresi Başkanlığı) düzenlemeler yaparken en çok kullandığı kaynaklardan biridir. Vergi hukuku kapsamında genel tebliğler, vergi kanunlarının ismi ve 1 sıra numarasıyla başlayarak seri şeklinde düzenlene gelmiştir. Bu tür düzenleyici genel tebliğlerinin başında, VUK'a ilişkin çıkarılan, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri gelmektedir¹⁴⁵. Vergi tebliğine ilişkin genel tebliğlere örnek olarak, çalışmanın ileriki aşamalarında da incelenecek olan, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği verilebilir. Bu genel tebliği VUK'un 107/A

¹⁴¹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 18.

¹⁴² Anayasa m. 125/3: "İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden itibaren başlar."

¹⁴³ MOROĞLU / MUŞUL, 1990, s. 21.

¹⁴⁴ Tebligat Kanunu m. 51: "Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikân yapılır."

¹⁴⁵ SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Yenilenmiş 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2021, s. 33.

maddesine ilişkin olarak düzenlenmiş olup verginin elektronik tebliğine dair hükümler içermektedir.

1.2.3.1.2. Bağlayıcı Olmayan (Tali) Kaynaklar

Bağlayıcı olmayan kaynaklar, yeni bir norm getirme niteliği olmayan hukuki kaynaklardır¹⁴⁶. Bu kaynaklardan, işlevsel olarak, bir hukuk kuralının açıklanması ve yorumlanmasında faydalanılır¹⁴⁷. Bağlayıcı olmayan kaynaklar tali veya ikincil kaynaklar olarak da adlandırılabilir. Vergi hukuku kapsamında bağlayıcı olmayan kaynaklar; açıklayıcı genel tebliğler, genelgeler, genel yazılar, sirkülerler, özelgeler, yargı kararları ve öğretilerdir.

Bağlayıcı olmayan kaynaklar arasındaki sirküler ve özelge gibi kaynaklar, vergi hukukuna özgüdür. Bu kaynakları, açıklayıcı kaynaklar olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır. Öyle ki bu kaynaklar vergi hukuku kapsamında yeni normlar getirmez, mevcut normların açıklanmasında kullanılır. Ayrıca bu kaynaklar mükellefler bakımından bağlayıcı olmamakla beraber, idare bakımından bağlayıcıdır¹⁴⁸.

1.2.3.2. Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Arasındaki İlişki

Yukarıda vergi tebliğinin bağlayıcı kaynakları irdelenirken, Tebligat Kanunu ve VUK'tan kısaca bahsedilmişti. Bu başlık altında ise, vergi tebliğine dair ana düzenlemelerin bulunduğu bu iki kanun arasındaki ilişki ve bu ilişkinin tebliğ uygulamalarına etkileri üzerinde durulacaktır.

Hukuk sistemimizde Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, tebligat işlemlerini düzenleyen genel bir mevzuat olarak yer almaktadır. Bunun yanında hukuk sistemimizde konumuzun odak noktası olan vergi tebliğine ilişkin farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Verginin tebliğine ilişkin farklı düzenlemelerin

¹⁴⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 19.

¹⁴⁷ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 42.

¹⁴⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 19.

bulunmasının ana sebebi, vergilendirme işlemlerinin, kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle arasında yakın bir bağlantının bulunmasıdır¹⁴⁹.

Verginin tebliğine ilişkin özel düzenlemeler, VUK'un 93. ve 109. maddeleri arasında yer almaktadır. VUK'un 21. maddesinde¹⁵⁰ ise vergi tebliğine ilişkin bir tanıma yer verilmiştir.

Tebliğat Kanunu ve VUK arasındaki bağlantıya ilişkin en açıklayıcı hüküm, Tebliğat Kanunu'nun 51. maddesinde¹⁵¹ yer almaktadır. Bu hükme göre, eğer ayrıca düzenlenmiş bir kanun mevcutsa vergi tebliği bu kanun hükümlerine göre yapılacak, bu kanunda hüküm olmayan veya hükmün açık olmadığı durumlarda ise Tebliğat Kanunu hükümleri kullanılır hale gelecektir. Buna göre; vergi tebliğinde öncelikle VUK'ta yer alan hükümler uygulanacak, karşılaşılabilecek duruma göre ilgili bir hükmün mevcut olmaması veya mevcut hükmün açık olmaması durumunda ise Tebliğat Kanunu uygulanacaktır¹⁵². Görüldüğü üzere vergi tebliği konusunda Tebliğat Kanunu ve VUK, genel kanun-özel kanun ilişkisi içerisinde. Mevcut olayda özel kanun hükümleri genel kanun hükümlerine göre öncelikle uygulanmaktadır¹⁵³.

Vergi tebliği, kanunda başkaca bir düzenleme olmadığı hallerde, kural olarak VUK hükümleri kapsamında yapılmalıdır. VUK'un 93. ve 109. maddeleri arasındaki hükümlere göre yapılması gerekirken, Tebliğat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebliğler, geçerli olmayacaktır¹⁵⁴. VUK hükümlerine göre yapılacak bir tebliğin Tebliğat Kanuna göre yapılmasının tebliği geçersiz hale getireceği hakkında, Danıştay'ın birçok kararı mevcuttur. Bu bağlamda Danıştay bir kararında, VUK'ta açık hüküm varken Tebliğat Kanunu'nda bulunan hükümlere göre tebliğat yapılmasını, Tebliğat Kanunu'nun 51. maddesine atıfta bulunarak, kanunu aykırı bulmuş ve ilgili ödeme emrine karşı açılan

¹⁴⁹ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 113.

¹⁵⁰ VUK m. 21: *"Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."*

¹⁵¹ Tebliğat Kanunu m. 51: *"Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikân yapılır."*

¹⁵² Bu yöndeki bir yargı kararı için bkz. Danıştay 11. D., E. 1995/4527, K. 1996/3788, T. 01.11.1996 Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 18.05.2022).

¹⁵³ ŞENYÜZ, 1997, s. 18.

¹⁵⁴ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 56; BATI, 2021-a, s. 204.

davayı reddeden mahkeme kararını bozmuştur¹⁵⁵. Danıştay başka bir kararında, mükellefin ikametgâh adresinde bulunmamasından dolayı VUK hükümlerine göre, ödeme emrine ilişkin tebliğ evrakının iade edilmesi ve ikinci defa yeniden tebliğe çıkarılması gerekirken Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebligat yapılmasının usulsüz olduğunu belirtmiştir¹⁵⁶.

1.2.3.3. Tebliğe İlişkin Hükümlerin Kapsamı

Bir mevzuatın kapsamı, uygulanabilir olduğu alanların yanında uygulanamadığı alanları da ifade eder. Bu bölümde VUK'ta yer alan tebliğ hükümlerinin geçerli olduğu alanların yanında, VUK hükümleri yerine Tebligat Kanunu hükümlerinin geçerli olduğu bazı durumlar incelenecektir.

VUK'un kapsamı, "Kanunun Şümulü" başlıklı "Giriş" kısmında belirlenmiştir. 1. maddede¹⁵⁷ Kanunun, genel bütçeye giren veya belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre genel bütçeye tabi kurumların ve

¹⁵⁵ Danıştay 9. D., E. 2008/5363, K. 2011/7553, T. 02.11.2011: "Olayda, yukarıda belirtilen Yasal düzenlemeler dikkate alındığında 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebligatla ilgili açık düzenlemeler var iken 7201 sayılı Kanunun 51. maddesine istinaden anılan Kanunun 20. ve 21 maddeleri gereğince tutanak düzenlemek suretiyle tebligat yapılmasında yasalara uygunluk bulunmadığından ve usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararının bozulması gerekmektedir." (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 18.05.2022).

¹⁵⁶ Danıştay 7. D., E. 2001/4914, K. 2002/1461, T. 04.05.2009: "... davacının adresinde bulunmaması üzerine, 213 sayılı Kanunun 102'nci maddesi uyarınca, ödeme emrine ilişkin tebliğ evrakının iade edilmesi ve ikinci defa yeniden tebliğe çıkarılması icap ettiği halde, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebligat usulsüz olduğundan, söz konusu usulsüz tebliğe muttali olduğu beyan edilen 27.3.2007 tarihinin, ödeme emrinin tebliğ tarihi olarak esas alınması ve 3.4.2007 tarihinde mahkeme kayıtlarına giren dilekçeyle açılan davada süre aşımı bulunmadığının kabulü gerektiğinden, Mahkemece, usulsüz tebligata dayanılarak verilen temyize konu kararda isabet görülmemiştir." (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 18.05.2022).

¹⁵⁷ VUK m. 1: "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."

belediyelerin aldığı tün vergi, resim ve harçlarla alakalı tebliğler; VUK'ta düzenlenen tebliğ hükümleri doğrultusunda yapılacaktır¹⁵⁸.

VUK'un 2. maddesinde gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK kapsamı dışında bırakılmıştır. Madde hükmünde, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hakkında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi hükümleri uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK'a tabi olmaması sebebiyle, bu vergi ve resimlerle alakalı yapılacak tebliğler; VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerine göre değil, Tebligat Kanunu'na göre yapılacaktır. Tebligat Kanunu'nun 48. maddesine ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in 69. maddesine göre gümrük işlemlerine ilişkin tebliğler; Gümrük Kanunu'nun imkân verdiği ölçüde, işlemin gerçekleştiği yerde hazır bulunan muhataba, memur aracılığıyla yapılır. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinde ve Gümrük Yönetmeliği'nin 489. maddesinde, gümrük vergilerine ilişkin tebliğ hükümleri yer almaktadır. Gümrük vergilerinin tebliği, bu düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

Bu başlık altında değerlendirilmesi gereken bir diğer husus da kamu alacaklarının tahsilatı ile ilgili kuralları belirleyen 6183 sayılı AATUHK uyarınca yapılacak tebligatlarda uyulacak hükümlerdir. AATUHK'nun tebliğ ve sürelerin hesaplanmasına ilişkin 8. maddesindeki¹⁵⁹ gönderme gereği, AATUHK kapsamında yapılacak teminat isteme, ödeme emri, haciz vb. işlemlerin tebliğinde VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Aynı şekilde gümrük vergilerine ilişkin AATUHK uyarınca yapılacak işlemlerin tebligatı, VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri uyarınca yapılacaktır¹⁶⁰.

AATUHK kapsamında yapılacak işlemlerin tebliğinde genel olarak, VUK hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştik. Bunun yanında AATUHK'da özel olarak tebliğ hükümleri de bulunmaktadır. Bu hükümler kapsamında yapılması gereken tebliğlerde VUK hükümleri değil, AATUHK'nın ilgili hükmü uygulanacaktır. Bu hükümlere örnek olarak,

¹⁵⁸ ŞENYÜZ, 1997, s. 20.

¹⁵⁹ AATUHK m. 8: *"Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."*

¹⁶⁰ BALCI, Mustafa, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanunun Uygulanması, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021-a, s. 362.

belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlulara yapılacak ödeme emirlerinin muhtarlıkça gerçekleştirileceğini düzenleyen AATUHK'nun 55. maddesi gösterilebilir.

Vergilendirme işlemlerine karşı açılacak davalarda, yargılama sürecinde gerçekleştirilecek tebliğlerde izlenecek usul, değerlendirilmesi gereken konulardan bir başkasıdır. İYUK'un "Tebliğ İşleri ve Ücretler" başlıklı 60. maddesine¹⁶¹ göre; vergilendirme işlemlerinden kaynaklı uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin tebliğ işleri Tebligat Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilir. Bu bağlamda idari yargılama sürecine ilişkin süreler, tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır.

1.2.4. Vergi Tebliğine Hâkim Olan İlkeler

Vergi tebliğine hâkim olan ilkeler: mahremiyet (gizlilik) ilkesi, yazılılık ilkesi, usule ve şekle bağlılık ilkesi son olarak da sonuca ulaşma ilkesidir. Bu ilkeler aynı zamanda vergi tebliğinin özelliklerini teşkil etmektedir¹⁶².

1.2.4.1. Mahremiyet (Gizlilik) İlkesi

Vergisel ödevlerini yerine getirmesi esnasında mükellef, kendi gizli alanına ilişkin bilgileri idareye sunabilir. Örneğin, beyanname verme ödevi yerine getirilirken birçok kişisel bilgi de vergi idaresiyle paylaşılmaktadır. Vergi idaresinin kendisine tanınan yetkileri kullanması esnasında da mükelleflere ait bir takım özel bilgiler, başkaları tarafından öğrenilebilmektedir¹⁶³. Mükellefin bu bilgileri vergilendirme aşamalarının lazım olan kısımlarında, vergilendirme amacıyla, ihtiyaç çerçevesinde ve sadece yetkili kişilerce kullanılmasını isteme hakkı vardır. Mükellefin vergisel anlamdaki bu özel alanı,

¹⁶¹ İYUK m. 60: "Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır. Bu suretle yapılacak tebliğlere ait ücretler ilgililer tarafından peşin olarak ödenir."

¹⁶² ŞENYÜZ, 1997, s. 21.

¹⁶³ AYYILDIRIM, 2019, s. 100.

mahremiyet ilkesi çerçevesinde koruma altına alınmaktadır¹⁶⁴. Bu bağlamda vergi mahremiyeti ilkesinin, vergi güvenliğini sağlama saikiyle geliştirildiği söylenebilir¹⁶⁵.

Vergi mahremiyetinin Anayasal kaynağı olarak, Anayasa'nın 20. maddesi¹⁶⁶ kabul edilmektedir¹⁶⁷. “Özel Hayatın Gizliliği” başlıklı Anayasa'nın 20. maddesi kişilerin özel alanın korunmasında genel bir çerçeve hüküm niteliğindedir. Mahremiyet de özel hayatın bir unsuru olduğundan, bu ikisinin birlikte değerlendirilmesi yanlış olmayacaktır¹⁶⁸.

Vergi mahremiyetinin yasal kaynaklarından en temeli, VUK'un “Vergi mahremiyeti” başlıklı 5. maddesidir. Madde kapsamında vergi mahremiyetinin konusu, kapsamı ve istisnaları ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

VUK'un 5. maddesinin 1. fıkrasında vergi mahremiyeti kapsamına giren kişiler, tahdidi olarak sayılmıştır. Buna göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; görevleri gereği mükelleflerin veya mükelleflerle ilişkili kişilerin kendilerine,

¹⁶⁴ TAŞ, Fatma, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 57-58.

¹⁶⁵ AĞAR, Serkan, “Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, 2012/2, s. 379.

¹⁶⁶ Anayasa m. 20: “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”

¹⁶⁷ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 428.

¹⁶⁸ ÇAKIR, Erdem Utku, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Yıl: 4, S. Nisan-2013, s. 354-355 (Erişim: https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/Erdem%20Utku%20%C3%87akir%20Makale/erdem_utku_cakir_taad_2013.pdf, Erişim Tarihi: 18.05.2022).

işlemler ve hesap durumlarına, işlerine, iş yerlerine, sermayelerine veya bunlara benzer meslekleriyle alakalı öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer bilgileri ifşa edemez ve kendileri veya bir başkaları yararına kullanamazlar. Vergi mahremiyetini ihlal edenler; VUK'un 362. maddesine, Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 239. maddesine¹⁶⁹ göre cezalandırılır.

VUK'un 5. maddesinin 1. fıkrası incelendiğinde “vergi muameleleri” ifadesinin vergilendirme aşamaları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını kapsadığı anlaşılmaktadır¹⁷⁰. Bu aşamalar esnasında vergi tebliğini gerçekleştiren memur ve görevliler, vergi mahremiyeti kapsamı içerisinde yer alır¹⁷¹. Buna göre tebliğ işlemleri gerçekleştirilirken; tebliği yapan kurumların kendi bünyesinde çalışan memurlar, amirleri tarafından görevlendirilen zabıta, Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) çalışanları ve tebliğ işine görevlendirilen diğer çalışanlar, tebliğ işine özgü olarak sahip oldukları “tebligat memuru” sıfatı gereği vergi mahremiyetini sağlamakla yükümlüdürler¹⁷².

Mahremiyete ilişkin bir diğer yasal düzenleme, 6183 sayılı AATUHK'un 107. maddesinde¹⁷³ yer almaktadır. Madde hükmüne göre AATUHK'un uygulanmasında görevli olanlar; bu görevlerinden dolayı kamu borçlusu veya onunla ilişki kişilerin kendilerine, mesleki ve ticari hayatlarına dair öğrendikleri gizli bilgileri saklamakla yükümlüdürler. AATUHK'un 8. maddesine göre aksine hüküm bulunmadıkça bu kanun kapsamındaki tebliğler, VUK kapsamında yapılacağına göre, VUK'un 5. maddesinde

¹⁶⁹ TCK m. 239: “(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

¹⁷⁰ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 60

¹⁷¹ ŞENYÜZ, 1997, s. 21.

¹⁷² YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 60

¹⁷³ AATUHK m. 107: “Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.”

düzenlenen “vergi mahremiyeti” ve AATUHK’un 107. maddesinde düzenlenen “sırrın ifşası” hükümlerinin birbirine paralel düzenlemeler olduğu söylenebilir¹⁷⁴.

VUK’un “vergi mahremiyeti” başlıklı 5. maddesi ve AATUHK’un “sırrın ifşası” başlıklı 107. maddesine ek olarak vergi tebliğinde gizlilik ilkesi bağlamında bir diğer yasal düzenleme de 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu’nda bulunmaktadır. Kanunun “posta hizmetlerinin gizliliği ve güvenliği” başlıklı 7. maddesinde posta hizmeti sağlayıcıları ve 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 yahut herhangi birinin bunları yapmasına neden olmaları, gönderilere el koymaları veya yok etmeleri yasaklanmıştır. Tebligat işlemlerinin vergi aşamalarından olduğunu yukarıda belirtmiştik. Tebligat aşamalarında her ne şekilde olursa olsun resmi olarak görev alan herkesin vergi muameleleriyle uğraşan memurlar olarak kabul edilmesi gerekmektedir¹⁷⁵. Dolayısıyla bu görevliler, VUK’un 5. maddesi gereği vergi mahremiyetinin sağlanmasından sorumludurlar¹⁷⁶.

Verginin tebliğinde vergi mahremiyetinin sağlanmasında oldukça önemlidir. Belirtildiği üzere tebliğin görevliler tarafından gerçekleştiriliyor olması, tebellüğ edecek kişilerin kimler olacağı gibi hususlar; vergi mahremiyetinin sağlanması noktasında tebliğ aşamasında riskli bir alan meydana getirir. Tebliğ içeriği, önemli bilgiler içerebileceğinden, vergi tebliği bazı hususlarda Tebligat Kanunu uygulamalarından farklılık gösterir. Örnek olarak; Tebligat Kanunu uyarınca yapılacak bir tebligatta muhataba tebellüğ edilememesi veya muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda tebliğ memuru, Tebligat Kanunu 21. madde gereğince, tebliğ edilecek evrakı o yerin

¹⁷⁴ SONSUZOĞLU, Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 141, 2000, s. 119 (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/cesitli-yasalar-acisindan-vergi-mahremiyetine-iliskin-duzenlemelerin-degerlendirilmesi/7110>, Erişim Tarihi: 18.05.2022).

¹⁷⁵ Benzer yöndeki bir görüş için bkz.: “Vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlardan, vergi idaresi içinde veya dışında, vergi ile ilgili iş veya işlemler yapan bütün memurları anlamak gerekir. Başka bir deyişle, kanunda söz edilen memurların mutlaka maliye memuru olması gerekmemektedir. Diğer dairelerde görevli olan memurlar da yasak kapsamı içindedir.” (OKTAR, 2020, s. 461).

¹⁷⁶ ŞENYÜZ, 1997, s. 21; AYYILDIRIM, 2019, s. 102.

muhtarı, ihtiyar heyeti azasından biri, zabıta amiri veya zabıta memurlarından birine imzalatarak teslim eder. Aynı koşullar şayet vergi tebliğinde gerçekleşirse, evrak üçüncü bir kişiye (muhtar, zabıta amiri vs.) teslim edilmeden tebliği yaptıran kuruma iade edilir. Tebligat müessesesini düzenleyen iki kanun arasında uygulamaya yönelik böyle bir farkın oluşması vergi tebliğinde hızlılıktan ziyade daha çok mahremiyete önem verildiğinin göstergesidir¹⁷⁷.

1.2.4.2. Yazılılık İlkesi

Önceki bölümlerde genel olarak tebligatın iki ana unsuru olduğundan bahsedilmişti. Bu iki ana unsur, yazılı bildirim ve belgelendirmedir. Tebligatı herhangi diğer bildirimlerden ayıran bu iki unsur, vergi tebliği için de geçerlidir. Vergi tebliğinin yazılı olarak yapılmasının yanında belgelendirilmesi de yazılılık ilkesinin gereğidir.

Vergi tebliğinde yazılılık ilkesi yasal dayanağını; VUK'un "tebliğ" başlıklı, vergi tebliğinin tanımını içeren, 21. maddesi teşkil eder. Madde hükmünde vergilendirme işlemini ilgilendiren ve hüküm içeren hususların yazıyla bildirileceği belirtilmiştir. Bu madde hükmünden yola çıkılarak, vergi tebliğinde yazılılık ilkesinin benimsendiği kabul edilmelidir.

Ayrıca bazı tebliğ usullerinde, mükellefe veya onun yerine yasal olarak bir başkasına yapılacak tebliğlerde işlemin imza altına alınması öngörülmektedir. Bu imza işleminin de yazılılık ilkesinden kaynaklandığı söylenebilir¹⁷⁸.

Vergi tebliğinin yazılı olması ilkesi genel anlamda bütün idari işlemlerin yazılı olması kuralının bir tezahürü olarak kabul edilmelidir¹⁷⁹. Bütün idari işlemlerde olduğu gibi vergi tebliğinde de belgelendirme fonksiyonu ancak yazılı olmasıyla mümkün olmaktadır¹⁸⁰.

¹⁷⁷ ŞENYÜZ, 1997, s. 22; YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 63.

¹⁷⁸ Bu yöndeki bir görüş için bkz. YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 67.

¹⁷⁹ ŞENYÜZ, 1997, s. 22.

¹⁸⁰ AYYILDIRIM, 2019, S. 108.

Yazılılık ilkesinin; işlemin içeriğini, niteliğini, özelliklerini ve sürecin geldiği noktayı göstermesi açısından, ispat edilebilirlik bakımından önemli bir rolü vardır¹⁸¹.

1.2.4.3. Usule ve Şekle Bağlılık İlkesi

Genel olarak tebligat işlemleri için yapılış şekli ve yapılırken izlenen usul, oldukça önemlidir. Yukarıda vergi tebliğinin uygulamaya yönelik bir usul ve şekil işlemi olduğundan bahsetmiştik. Vergi tebliğinin yapılış usul ve şekli, kanuni hükümlere sıkı sıkıya bağlıdır. Buna göre vergi tebliği gerçekleştirilirken uyulması gereken sıkı kurallar ve biçimlerin bulunması, usule ve şekle bağlılık ilkesini ortaya koyar.

Verginin tebliğinde usul ve şekille alakalı oluşabilecek hatalar ve yanlışlıklar, esasa etkili olan veya esasa etkili olmayan olarak ayrıma tabi tutulmuştur¹⁸². VUK'un "hatalı tebliğler" başlıklı 108. maddesinde esasa etkili olmayan şekil hatalarının tebliğleri hükümsüz kılmayacağı düzenlenmiş fakat esasa etkili olmayan şekil hataları sayılmamış veya bunlara örnek verilmemiştir. Maddenin devamında ise tebliği hükümsüz kılacak hatalar sayılmıştır. Bu hatalar; mükellefin adının, verginin türünün, vergi miktarının ve dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu belgelerin yetkisiz kişilerce düzenlenmesidir. Tebliği hükümsüz kılabilecek bu hatalar, esasa etkili şekil hatalarıdır. Buradan yola çıkarak hiç yazılmamış olması esasa etkili hatalar olarak düzenlenmiş olan mükellefin adı, verginin türü veya miktarı gibi bilgilerin hiç yazılmamış değil de yanlış yazılmış olması tebliği hükümsüz kılmayacaktır¹⁸³.

1.2.4.4. Sonuca Ulaşma İlkesi

Sonuca ulaşma ilkesi; koşullar ne olursa olsun tebligat sürecinin bir şekilde tamamlanması, yani tebligatın yapılması veya yapılmış sayılması şeklinde tanımlanabilir¹⁸⁴. VUK'ta tebligatın yapılmasını kolaylaştıran alternatif yöntemler ve

¹⁸¹ ŞENYÜZ, 1997, s. 22.

¹⁸² YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 63.

¹⁸³ Aynı yöndeki bir görüş için bkz.: YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 63.

¹⁸⁴ ŞENYÜZ, 1997, 23.

tebligatın en olumsuz koşullarda dahi tamamlanmasını sağlayan kanun maddeleri mevcuttur.

Vergi tebliğinin yapılmasını kolaylaştıran ve/veya hızlandıran yöntemlerden birisi VUK'un 93. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanun maddesi hükmü, ilgili kişinin kabul etmesi şartıyla tebliğin daire veya komisyonda yapılmasına olanak sağlamaktadır¹⁸⁵. Böylelikle tebliğ daha hızlı ve kolay gerçekleştirilmektedir.

Vergi tebliğinde sonuca ulaşma ilkesinin kendisini gösterdiği bir düzenleme de VUK'un 102. maddesinde yer almaktadır. Kanun maddesinin 3. fıkrasına göre, ilgilinin kişinin tebliği almaktan çekinmesi durumunda, tebliğ evrakını gönderen idareden teslim alabileceği şerhini içeren bir pusula, muhatabın kapısına yapıştırılır ve bu durumda tebliğ kapıya yapıştırma tarihinde gerçekleştirilmiş sayılır. Bu hükmün sonuca ulaşma ilkesinin VUK'ta yer alan yansımalarından olduğu açıktır¹⁸⁶.

Bir üst başlıkta açıklandığı üzere, VUK hükümlerine göre hatalı gerçekleştirilen tebliğlerin bazı durumlarda geçerli sayılması, sonuca ulaşma ilkesinin başka bir görünümüdür. Buna göre usul ve şekil kurallarına katı biçimde bağlı olan vergi tebliğ hükümlerinin tebliğin kolaylaştırılması amacıyla hafifletildiği görülmektedir.

Vergi tebliğinde sonuca ulaşma ilkesinin en bariz örneği, ilan tebligat usulüdür. İlan tebligat usulü, var olabilecek bütün olumsuzluklara ve imkânsızlıklara rağmen vergilendirme işleminin devamını sağlamaya yönelik olarak idarenin tebliğ aşamasını tamamlamasını sağlamaktadır¹⁸⁷. İlgilinin bilinen adresi yoksa, bilinen adreste tebliğ yapılamamışsa ve ilgilinin adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunamazsa, ilgilinin yurtdışında olmasından kaynaklı olarak tebliğ yapılamıyorsa ve bunlardan ayrı nedenlerden dolayı tebliğ yapılması mümkün olmazsa ilan tebliğ yapılabilir¹⁸⁸. İlanın yapılmasından sonra bir ay içinde ilgili vergi dairesine gitmez veya tebliğ yapılacak bir adres bildirmezse, bu bir ayın sonunda tebliğ gerçekleştirilmiş kabul edilir¹⁸⁹. Görüldüğü

¹⁸⁵ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 69.

¹⁸⁶ AYYILDIRIM, 2019, s. 110.

¹⁸⁷ ŞENYÜZ, 1997, s. 23.

¹⁸⁸ VUK m. 103.

¹⁸⁹ VUK m. 106.

üzere VUK'ta yer alan ilan tebligat usulü, şartlar ne olursa olsun tebliğin yapılabilmesini sağlamaktadır¹⁹⁰.

Sonuca ulaşma ilkesi kapsamında yapılan bu açıklamalar, zamanaşımına uğramamış vergilendirme süreçleri için geçerlidir¹⁹¹. Öyle ki; tebliği kolaylaştıran veya her koşulda neticelendirilmesini sağlayan bu yöntemler, zamanaşımına uğrayan vergilendirme süreçleri karşısında işlevsizdir¹⁹².

1.2.5. Tebliğin İçeriği ve Tarafları

Vergi tebliğinin esasına ilişkin bazı konular, VUK'un "Tebliğler" başlıklı beşinci kısmının, "Tebliğ Esasları ve Muhataplar" başlıklı birinci bölümünde düzenlenmiştir. Bu konular; vergi tebliğinin içeriği, yani nelerin tebliğ edileceği, tebliğin kimlere yapılacağı ve bazı özel durumlarda tebliğin nasıl yapılacağına ilişkindir.

1.2.5.1. Tebliğ Edilecek Belgeler ve Tebliğ Yerine Geçen İşlemler

Vergi tebliğinin içeriğini oluşturan evraklar ve bu evrakların içeriği, tebliğ aşamasının önemli bir konusudur. Bu konudaki hüküm içeren bilgiler, tebliğin tanımı yapılan VUK'un 21. maddesi ve tebliğe dair genel düzenlemelerden olan VUK'un 93. maddesinde yer almaktadır.

VUK'un 21. maddesinde vergi tebliğinin tanımı yapılırken tebliğin "*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden*" konuları içereceği belirtilmiştir. VUK'un 93. maddesinde de 21. maddeye paralel olarak, tahakkuk fişi hariç, vergilendirmeye alakalı olup hüküm ifaden bütün evrakların mükellefe tebliğ edileceğine değinilmiştir.

Görüldüğü üzere, kanun koyucu hangi evrakların tebliğ edileceğini tahdidi olarak saymamıştır. Bunun nedeni tebliği gereken belgelerin, çok çeşitli olmasıdır¹⁹³. VUK'un

¹⁹⁰ ŞENYÜZ, 1997, s. 23.

¹⁹¹ ŞENYÜZ, 1997, s. 23.

¹⁹² AYYILDIRIM, 2019, s. 110.

¹⁹³ KIRBAŞ, 2018, s. 116.

hem 21. hem de 93. maddelerindeki ifadelerden yola çıkarak vergilendirme işlemlerinde tebliğ edilecek evrakların genel iki özelliği olduğundan bahsedilebilir. Bunlar:

- Vergilendirme işlemiyle alakalı olması ve
- Hüküm ifade etmesi¹⁹⁴, başka bir deyişle hukuki sonuç doğurmasıdır¹⁹⁵.

Vergi tebliğinin genel iki özelliğinin ortaya konulması, tebliğ edilmesi zorunlu olan evrakların neler olduğunun tespit edilmesinde önem arz etmektedir. Böylelikle hangi evrakların tebliğ edilmesi gerektiği, bu iki kıstasa göre belirlenebilecektir.

Bir belgenin vergilendirme işlemi ya da süreciyle alakalı olmasından kasıt, belgenin vergi kanunlarının uygulanması sonucu ortaya çıkmasıdır. Hüküm ifade etme ise, tebliğ edilecek belgenin vergi veya ceza doğurması şeklinde olabileceği gibi bunları kesinleştirmesi şeklinde de olabilir¹⁹⁶.

VUK'un 21. ve 93. maddelerinde tebliğ edilmesi zorunlu evraklar için belirtilen, vergilendirme işlemiyle alakalı olma ve hüküm ifade etme şartlarını sağlayan, yani her bu iki özelliği içeren, bazı belgelere şu şekilde örnek verilebilir:

- Vergi ihbarnameleri,
- Ceza ihbarnameleri,
- Ödeme emirleri,
- Düzeltme ve yoklama fişleri,
- Takdir komisyonunun bazı kararları,
- Uzlaşma toplantı bildirim yazıları,
- Vergi incelemesi sırasında bilgi istenen yazılar,
- Vergi mahkemesi kararları.

¹⁹⁴ ŞENYÜZ, 1997, s. 31.

¹⁹⁵ KENATİ / EKMEKCİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, 2022, s. 191.

¹⁹⁶ ŞENYÜZ, 1997, s. 31.

Vergilendirme sürecinde tebliğ edilecek belgelerden bahsedilirken, vergilerin hepsinde tebligatın zorunlu olmadığı belirtilmelidir¹⁹⁷. VUK'un 93. maddesinde tebliğ edilecek belgeler ve yazılar açıklanırken tahakkuk fişinin hariç tutulduğundan bahsetmiştik. Bunun nedeni; tahakkuk fişiyle yapılan işlemin içeriğinden mükellefin bilgisi olduğu, buna bağlı olarak ayrı bir tebliğin gerek olmadığı düşüncesidir¹⁹⁸.

Tebliğ işlemi, daha çok vergi matrahının idare tarafından belirlendiği ikmalen tarhiyatlar ve resen tarhiyatlarda karşımıza çıkmaktadır. Beyannameye dayanan tarh yönteminde ise, VUK'un 25. maddesine göre, mükellefin beyanı üzerine idare tarafından bir tahakkuk fişi düzenlenir ve mükellefe teslim edilir. Bu işlem aynı zamanda tebliğ yerine geçer. Tahakkuk fişinin teslimiyle vergi tahakkuk etmiş olur. Bu kapsamda mükellefin beyanına dayanılarak düzenlenen tahakkuk fişinin teslimiyle tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının birleştiği söylenebilir¹⁹⁹.

Vergilendirme esnasında yapılan bazı işlemler, tebliğ yerine geçer. Bu işlemler ile tebliğ gerçekleştirilmiş sayılır. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi, bu işlemlere örnek verilebilir. Bu işlemlere dair bir düzenleme de VUK'un 109. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında bağlı oldukları vergi dairesine başvuruya sunacakları vergi karneleriyle tarh ve tebliğ olur.

1.2.5.2. Tebliğ Çıkarabilecek Görevli ve Yetkili Merciler

Vergi tebliğinin geçerli olabilmesi için ilgili tebliğ, görevli ve yetkili bir merci tarafından yapılmalıdır. Burada bahsedilen görev, tebliğ yapacak kurumun ilgili vergilendirme işlemi özelinde işlemler yürütmeye izni olmasını ifade ederken; yetki ise, yine ilgili kurumun belli coğrafi alanlarda ilgili işlemleri yürütebilmesi anlamına gelmektedir²⁰⁰.

¹⁹⁷ KARAKOÇ, 2019, s. 222.

¹⁹⁸ KIZILOĞ, Şükrü, / TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 53; KIRBAŞ, 2018, s. 116.

¹⁹⁹ TAŞKAN, 2021, 166; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 105.

²⁰⁰ ŞENYÜZ, 1997, s. 49.

Vergilendirme işlemlerini yürütmeye görevli olan merciler VUK'un 1. ve 2. maddelerinde²⁰¹ belirtilmiştir. VUK'un 1. maddesine göre VUK kapsamındaki vergiler için görevli merciler genel bütçeli kurumlar (vergi idaresi), il özel idareleri ve belediyelerdir. VUK'un 2. maddesinde ise Gümrük Kanunu kapsamına giren vergi ve resimlerde görevli mercinin gümrük idareleri olduğu belirtilmiştir.

1.2.5.3. Tebliğ Yapılabilecek Kimseler

Tebliğ yapılabilecek kimseler VUK'un 94. maddesinde sayılmıştır. Buna göre tebliğin muhatapları gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan bazı topluluklardır.

Tebliğ, kural olarak muhatabın kendisine yapılmalıdır. Bazı durumlarda ise tebliğ, muhatabın yerine kanunen yetkili kılınmış kişilerce tebellüğ edilebilir²⁰². Bu bölümde tebliğin muhatapları ve muhatap yerine tebellüğ etmeye yetkili kişiler incelenecektir.

1.2.5.3.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ

VUK'un 94. maddesinin ilk fıkrasına göre tebliğin; mükelleflere, mükelleflerin yasal temsilcileri ile umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı ifade edilmiştir. Bu fıkra hükmünde geçen mükellef ibaresinin, vergi sorumlularını da kapsadığı söylenebilir²⁰³. Öyle ki, VUK'un 8. maddesinde VUK'ta yer alan mükellef ibarelerinin vergi sorumlularını da kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, VUK kapsamında tebliğ muhatabı gerçek kişiler; mükellefler, mükelleflerin yasal temsilcileri ile umumi vekilleri, vergi cezası kesilen kişiler ve vergi sorumlularıdır²⁰⁴.

²⁰¹ VUK m. 2'de Gümrük Kanunu kapsamındaki vergi ve resimler ile ilgili işlemlerde görevli mercinin gümrük idareleri olduğu belirtilmiştir.

²⁰² YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 70.

²⁰³ AYYILDIRIM, 2019, s. 111.

²⁰⁴ PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / SARAÇOĞLU, Fatih, "Muhatap Yerine Tebligat Yapılacak Kimselerde Yaş ve Ehliyet", Nilgün Akça'ya Armağan, (Ed. SARAÇOĞLU, Fatih), Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 67.

1.2.5.3.1.1. Gerçek Kişilerin Doğrudan Kendilerine Tebliğ Yapılması

VUK'un 9. maddesinde mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin (fiil ehliyeti) zorunlu olmadığı hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre, mükellef olabilmek için kişinin hak ehliyetine sahip olması, kanun koyucu tarafından yeterli görülmüştür. Bu durum vergi hukukunda, “vergi ehliyeti” olarak isimlendirilmektedir²⁰⁵. Vergi ehliyetine sahip kişinin mükellef olabilmesiyle, bu mükellefiyetle bağlı olarak yapılacak tebliğlerin muhatabı da olacağı açıktır.

Tebliğin bizzat muhatabın kendisine yapılması, tebligat içeriğinin amacına ulaşması açısından en iyi seçenektir. Fakat tebliğin doğrudan muhataba yapılabilmesi için muhatabın küçük veya kısıtlı olmaması ayrıca ayırt etme gücüne sahip olması gerekmektedir²⁰⁶. Muhatabın bu şartları sağlamaması veya sağladığı halde adresinde bulunmaması durumunda VUK'ta öngörülen başkaca kişilere tebliğ yapılabilecektir²⁰⁷.

1.2.5.3.1.2. İkametgâh Adresinde veya İşyerinde Bulunanlara Yapılacak Tebliğ

Kural olarak, tebliğin muhataba yapılması gerektiğinden ve tebliğin muhataba yapılmasının tebliğin amacı açısından en doğrusu olduğundan bahsetmiştik. Fakat bazı durumlarda muhataba tebliğ yapmak mümkün olmayabilir. VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrasında da asıl muhataba tebliğin mümkün olmadığı bir durum düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, tebliğ yapılacak kimse bulunmaması durumunda, ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur veya müstahdemlerden birine tebliğ yapılır. Ancak muhatap yerine kanunun tebliğ yapılmasına izin verdiği bu kişilerin görünüşüne göre on sekiz yaşından küçük olmaması ve yine bariz bir şekilde ehliyetsiz olduğunun anlaşılmaması gerekir.

Muhatabın kendisine ulaşılabiliriyken ikametgahında veya işyerinde bulunan başkaca bir kimseye tebliğ yapılamaz²⁰⁸. VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrası kapsamında muhatap

²⁰⁵ KARAKOÇ, 2019, s. 168.

²⁰⁶ ŞENYÜZ, 1997, s. 60.

²⁰⁷ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 72.

²⁰⁸ ÜREL, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanununu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 226.

dışında birilerine tebliğ yapılabilmesi için öncelikle muhatabın ikametgâh veya işyerinde bulunmaması gerekir. Öğretide, bu hüküm kapsamında muhatap dışında birine tebliğ yapılabilmesi için muhatabın tüm adreslerinde aranmış fakat bulunamamış olması gerektiği yönünde görüşler vardır. Buna göre, ilk çıkılan tebliğde muhatap ikametgâh veya işyerinde bulunamazsa evrak idareye iade edilecek ve bir süre sonra ikinci kez tebliğe çıkıldığında şayet muhatap ikametgâh veya işyerinde bulunamazsa; ikametgahta ise aynı adreste bulunanlara, işyerinde ise çalışan memur veya müstahdemlere tebliğ yapılabilecektir²⁰⁹. Öğretide farklı bir görüş de mevcuttur. Buna göre ilk çıkılan tebliğde muhatabın ikametgâh veya işyerinde bulunmaması durumunda VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrası uyarınca belirtilen alternatif kişilerden herhangi biri bu adreslerde bulunuyorsa, diğer adreslerde muhatap aranmadan bulunan bu kişilere tebliğ yapılabilecektir²¹⁰.

Muhatabın ikametgâh adresinde bulunmaması durumunda tebliğ yapılabilecek kişiler, üzerinde durulması gereken önemli bir husustur. Muhatabın ikametgâhında bulunmaması durumunda tebliğ yapılacak kişinin açıklandığı kanun maddesinde geçen ifade, “ikametgâh adresinde bulunanlar” olarak karşımıza çıkmaktadır. Maddenin lafzına baktığımızda, ikametgâh adresinde bulunacak kişinin o an orada bulunan herhangi biri mi yoksa o adreste muhatapla beraber yaşayan biri mi olabileceği açık değildir. Bununla birlikte, her ne kadar kanun lafzında açıkça belirtilmemiş de olsa, madde hükmünü Tebligat Kanunu'nun 16. maddesiyle²¹¹ birlikte yorumladığımızda tebliğ yapılabilecek kişinin o konutta sürekli olarak yaşaması gerektiği düşünülmektedir²¹².

1.2.5.3.1.3. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

Kanuni temsilcilere tebliğ yapılması konusu, VUK'un 95. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesinde belirtildiği üzere kanuni temsilciler veli, vasi ve kayyımdır. Bu kanuni temsilciler, vergi mükellefi olan küçükler ve kısıtlılar ile dar mükellefiyet kapsamında olan ülke dışındaki gerçek kişileri temsil etmektedirler. Kısacası kanuni temsilciye tebliğ,

²⁰⁹ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 72-73.

²¹⁰ AYYILDIRIM, 2019, s. 126.

²¹¹ Tebligat Kanunu m. 16: “Kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğ kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır.”

²¹² YILMAZ / ÇAĞLAR, 2013, s. 774; ŞENYÜZ, 1997, s. 81.

ancak bu kişilere yapılacak tebliğlerde söz konusu olacaktır²¹³. Veli, vasi ve kayyım gibi vergi sorumluları birden fazla ise, bu durumda tebliğin bunlardan birine yapılması yeterli olacaktır. Bunun yanında yapılacak tebliğe konu olan işle ilgili ayrı bir vasi veya kayyım varsa, ilgili tebliğ bu kişiye yapılmalıdır.

Küçükler, kısıtlılar veya kendilerine kayyım tayin edilenler ile ilgili tebligatların kanuni temsilcilerine yapılması zorunludur. Bilindiği üzere vergi mükellefiyeti kurulması için fiil ehliyeti şartı aranmaz. Fakat, kanuni temsilcisi olan bu kişilerin tebligatları kabul edebilmeleri için fiil ehliyetine sahip olmaları gerekir²¹⁴. Özetle VUK'un 10. maddesi²¹⁵ uyarınca vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilen, fiil ehliyetine sahip olmayan küçükler ve kısıtlılar ile kayyım atanmış olan kişiler adına yapılacak vergilendirmeye dair tebliğler; kanuni temsilcilerine yapılacaktır²¹⁶.

Kanuni temsilciye tebliğ yapılacak bir diğer durum, dar mükellefiyet kapsamındaki ülke dışında olan gerçek kişilere yapılacak tebliğde karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasında²¹⁷ yurt dışında bulunan mükelleflerin Türkiye'de bulunan temsilcilerine kanuni temsilci statüsü ve sorumluluğu yüklenmiştir. Buna göre yurt dışında bulunan gerçek kişi mükelleflere yapılacak tebliğler, Türkiye'de bulunan daimî temsilcilerine yapılmalıdır. Daimî temsilcinin birden fazla olması durumunda mükellefin seçtiği daimî temsilciye, eğer mükellef tarafından böyle bir seçim yapılmamışsa daimî temsilcilerden herhangi birine tebliğ yapılabilir²¹⁸. Türkiye'de daimî temsilcisi olmayan dar mükellefiyet kapsamındaki mükellefe yapılacak tebliğ, kazanç ve iratları sağlayan kişiye yapılır (GVK m. 107).

²¹³ DURMUŞOĞLU, Serkan, "Vergi Hukukunda Tebliğ", Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri – Tebliğler (Prof. Dr. Adnan TEZEL Vergi Hukuku Toplantılar), Ed. ÜZELTÜRK, Hakan, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 41 (Erişim: <https://legal.com.tr/kitaplik>, Erişim tarihi: 18.07.2022).

²¹⁴ TUNAOĞLU, 2018, s. 64.

²¹⁵ VUK m. 10/1: "... küçüklerin ve kısıtlıların, ... mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri... tarafından yerine getirilir."

²¹⁶ AYYILDIRIM, 2019, s. 117.

²¹⁷ VUK m. 10/2: "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."

²¹⁸ ÜREL, 2016, s. 227.

1.2.5.3.1.4. Umumi Vekile Tebliğ

Umumi (genel) temsil yetkisi, hiçbir şekilde kısıtlanmamış iradi bir temsil yetkisidir²¹⁹. Bu yetkiye sahip kişi ise umumi vekil olarak isimlendirilir²²⁰.

Umumi vekile tebliğ yapılabileceği VUK'un 94. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte kanun maddesinin 1. fıkrasında yer alan umumi vekil ibaresinin, 2. fıkrada geçen iradi temsilci gibi daha geniş bir anlamda yorumlanması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur²²¹.

VUK'ta konuya ilişkin herhangi bir hüküm olmamakla beraber öğretide, umumi vekile tebliğ yapılabilmesi için vekaletnamede vergi tebligatının kabulü hususunda açık bir yetki tanımlanmış olması gerektiği yönünde görüşler vardır²²². Bu görüşün aksine öğretide, genel bir vekaletnamenin vergi tebliğlerini kabul etmeye yeterli olacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır²²³.

1.2.5.3.1.5. Kıta Komutanı veya Müessese Amirine Tebliğ

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına (er ve erbaş)²²⁴ yapılacak vergi tebliğleri, VUK'un “vasıtalı tebliğ” başlıklı 96. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesine göre er ve erbaşlara yapılacak tebliğler, kıta komutanı veya müessese amiri gibi bir üstü aracılığıyla gerçekleştirilecektir.

²¹⁹ ÖZMEN, Saba / KAYA, Göktuğ, “Temsil Yetkisi (Galat-ı Meşhur Olarak Vekâletname) Konusunda Yanılgılar Üzerine Düşünceler, Legal Hukuk Dergisi, S. 135, 2014, s. 13 (Erişim: <https://legal.com.tr/urun/legal-hukuk-dergisi-yil-2014-sayi-135/362386>, Erişim Tarihi: 19.07.2022).

²²⁰ AYYILDIRIM, 2019, s. 121.

²²¹ AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, (Erişim: <https://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/> Erişim Tarihi: 20.07.2022).

²²² ŞENYÜZ, 1997, s. 79.

²²³ YILMAZ / ÇAĞLAR, 2013, s. 761.

²²⁴ 10702 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu m. 118: “Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce muhtelif kanunlarda geçen erat tabiri ‘erbaş ve er’ olarak değiştirilmiştir.”

Er ve erbaşılar, askerlik görevini gerçekleştiren ve mesai saatleri dışında da askeri idarenin sorumluluğu alanındaki ikametinde zaman geçiren askerlerdir²²⁵. Vasıtalı tebliğ hükmü, sadece er ve erbaşılar yapılacak tebliğleri kapsamaktadır. Bunun dışında kalan asker kişilere vasıtalı tebliğ yapılamaz²²⁶.

Vasıtalı tebligat gerçekleştirilirken vergi dairesi ile er veya erbaş olan muhatap arasına kanunen üçüncü bir şahıs girmiş olur. Bu üçüncü şahıs; muhatap kıtada bulunuyorsa kıta komutanı, askeri bir müessesede bulunuyorsa müessese amiridir. Tebliğe konu olan belgenin kıta komutanı veya müessese amiri gibi bir üstüne teslim edilmesiyle tebliğ yapılmış kabul edilir. Tebliğin yapılmış kabul edilmesi için ilgili belgelerin muhatabın eline bizzat ulaşması gerekmez²²⁷.

Tebliği muhataba ulaştırması gereken üst, bu işlemi bir an önce gerçekleştirmelidir²²⁸. Üstün tebliği geç ulaştırması neticesinde doğacak zarar sonrasında muhatabın, bu kişilere zararı rücu etme hakkı vardır. Bu durumda üst, er veya erbaşın tebliğin kendisine geç ulaşmasından doğan zararını karşılamak zorunda kalır²²⁹. Bu tazmin zorunluluğunun doğabilmesi için ilgili tebliğde tazmin zorunluluğunun doğabileceği ibaresi açıkça belirtilmelidir²³⁰. Üst ve tebliğin muhatabı olan er veya erbaş arasında, tebliğ evrakının teslimine dair bir uyuşmazlık çıkmaması için, üstün tebliği gerçekleştirdiğini belgelemesinde fayda vardır²³¹.

1.2.5.3.2. Tüzel Kişilere Tebliğ

Tüzel kişi; kendisini meydana getiren yapılardan ayrıca bir varlığı bulunan, bunun yanında hak ve fiil ehliyetine sahip, kişi veya mal topluluklarıdır. Tüzel kişi, hükmi şahıs olarak da adlandırılmaktadır. Tüzel kişiler, kamu tüzel kişileri ve özel tüzel kişiler olmak

²²⁵ KİRAZ, Taylan Özgür / YAMAN, Murat, “Asker Kişilere Tebliğ”, TBB Dergisi, S. 65, 2006, s. 45 (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-65-237>, Erişim Tarihi: 19.07.2022).

²²⁶ ŞENYÜZ, 1997, s. 85; YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 78-79.

²²⁷ ŞENYÜZ, 1997, s. 85.

²²⁸ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 81.

²²⁹ ŞENYÜZ, 1997, s. 86.

²³⁰ VUK m. 96: “... Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.”

²³¹ ŞENYÜZ, 1997, s. 86.

üzere ikiye ayrılır. Özel hukuk tüzel kişileri, kanunda belirlenen usullere ve türlere göre kurulur. Kamu tüzelkişiliği de ancak Anayasanın 123. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulabilir²³².

Türk Medeni Kanunu'nun 50. maddesine göre tüzel kişiler iradelerini dış dünyaya, organları aracılığıyla açıklarlar. Yine, borçlandırıcı olanlar da dahil, bütün hukuki işlemlerini ve fiillerini bu organlarca gerçekleştirirler. Bu organları ise gerçek kişiler temsil eder. Vergisel tebliğler de bu gerçek kişilere yapılır²³³.

1.2.5.3.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Tebliğ

Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk kurallarına bağlı olarak kurulan ve bu kurallara uygun biçimde faaliyetlerde bulunan tüzel kişiliklerdir²³⁴. Tüzel kişilere yapılacak tebliğler hakkındaki hükümler, VUK'un 94. maddesinde yer almaktadır. Özel hukuk tüzel kişilerine yapılacak tebliğler için ayrı bir düzenleme olmadığından, özel hukuk tüzel kişilerine yapılacak tebliğler, bu madde hükmü uyarınca gerçekleştirilecektir.

VUK'un 94. maddesinin 2. fıkrasına göre tüzel kişilere yapılacak tebliğler, tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Başkan, müdür veya kanuni temsilcileri birden fazlaysa bunlardan birine tebliğ yapılması yeterlidir.

Tüzel kişilerin temsilcileri; mevzuatta, sözleşmelerde veya vakıf senetlerinde belirtilebilir²³⁵. Tebliğ ancak tüzel kişiyi temsil eden, yetkili bu kişilere yapılabilir. Bunun yanında tüzel kişilere yapılacak tebliğlerin kesin olarak sadece temsilcilere yapılacak olmasının tebligat pratiğinde her zaman mümkün olmayacağı, bu zorunluluğun tebliğin gerçekleşmesini olanaksız kılacağı, sonuç olarak bu kuralın esnek uygulanması, yani

²³² BAYKARA, 2005, s. 11.

²³³ BAYKARA, 2005, s. 11.

²³⁴ ÇAĞLAYAN, Ramazan, "Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 7, 2016, s. 376 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229908>, Erişim tarihi: 21.07.2022).

²³⁵ KIRBAŞ, 2018, s. 117.

temsil yetkisi olmasa da tüzel kişi bünyesindeki birine (örneğin bir iş yerindeki çalışanlara) tebliğ yapılabilmesi gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur²³⁶.

Tüzel kişilerin tasfiyesi ve iflasında vergi tebliğinin nasıl yapılacağı önem arz eden bir konudur. Tasfiye aşamasında kanuni temsilcisi sıfatına sahip tasfiye memuru, kurum adına yapılacak tüm işlerden sorumludur²³⁷. Bu nedenle, vergisel tebliğlerin tasfiye memuruna yapılması zorunludur²³⁸. İflas döneminde ise, kurumun yetkileri iflas idaresine geçtiğinden vergisel tebliğler de iflas idaresine yapılır²³⁹.

1.2.5.3.2.2. Kamu Tüzel Kişilerine Tebliğ

Kamu tüzel kişilerine yapılacak vergisel tebliğler, diğer tüzel kişilerine yapılacak tebliğlerden ayrı olarak VUK'un 98. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde Kamu tüzel kişilerine ve bağlı kurumlara yapılacak vergisel tebliğlerin bu kurumların en üst amirlerine, yardımcılara veya seçilecek memurlara yapılacağı ifade edilmiştir.

Kamu kurumlarına, bir gün içerisinde binlerce tebliğ gelebileceği kanun koyucu tarafından öngörülmüştür. Buna bağlı olarak kurum amirinin tebellüğ etmeye yetkili bir memur tayin etmesine izin verilmiştir. Pratikte kurum amirleri, kuruma tebliğ edilen evrakları kurum içinde oluşturulan evrak şeflikleri vb. birimler aracılığıyla tebellüğ etmektedir²⁴⁰.

1.2.5.3.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklara Tebliğ

Tüzel kişiliği olmayan topluluklar, vergi doğuran herhangi bir faaliyette bulunduklarında mükellef olmaktadır. VUK'ta, tüzel kişiliğe haiz olmamakla birlikte üzerlerine mükellefiyet kurulan bu topluluklar hakkında hükümlere yer verilirken “*cemaatler gibi*”

²³⁶ İlgili görüş ve yargı kararları için bkz. ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, İstanbul, s. 183-184.

²³⁷ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 83.

²³⁸ ÜREL, 2016, s. 229.

²³⁹ ÖZYER, 2015, s. 186; YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 85.

²⁴⁰ ŞENYÜZ, 1997, s. 75.

(VUK m.10, m. 94) ifadesiyle örneklendirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin 7. fıkrasında ise iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümlerden, mükellefiyetin tesisi için tüzel kişiliğin şart olmadığı anlaşılmaktadır²⁴¹.

VUK’un 94. maddesinin 2. fıkrasına göre tüzel kişiliği olmayan topluluklara yapılacak tebliğler, bunları yönetenler veya temsilcileri tarafından kabul edilir. Öğretide, kanunda açıkça yer verilmesine rağmen temsilcilere tebliğ yapılabilmesinin mümkün olmadığı yönünde bir görüş vardır. Bunun nedeni, kişiliği olmayan bir kurumun zaten temsilci de atayamaması gerektiği düşüncesidir. Bunun yerine kurumu idare eden kişiye tebliğ yapılması daha uygulanabilir olacaktır²⁴².

1.2.6. Vergilendirme İşlemlerinde Tebliğ Usulleri

Tebliğ usulleri, vergilendirme işlemleri esnasında muhataba ulaşması gereken evrakların iletilmesinde kullanılan yöntemlerdir²⁴³. Bu yöntemler, VUK’ta açıkça belirtilmiş ve ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. VUK’un “*Tebliğ Esasları*” başlıklı 93. maddesinin 2. fıkrasında muhataplara tebliğ edilecek evrakların; adresi bilinenlere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edileceği belirtilmiştir. Aynı kanun maddesinin üçüncü fıkrasında ise tebliğin, tebliğ yapılacak kişinin kabul etmesi halinde, daire veya komisyonda yapılabileceği de düzenlenmiştir.

Posta yoluyla tebliğ, alternatif olarak memur aracılığıyla da gerçekleştirilebilir. VUK’un 107. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, tebliğleri posta yolu yerine memur aracılığıyla yaptırmaya yetkilidir. Görüldüğü üzere bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığının takdir hakkı bulunmaktadır.

²⁴¹ ŞENYÜZ, 1997, s. 57.

²⁴² Bu yöndeki görüş için bkz. ŞENYÜZ, 1997, s. 76.

²⁴³ ŞENYÜZ. 1997, s. 89.

Çalışmada yurt dışında bulunanlara yapılacak tebliğler, ayrı bir tebliğ usulü olarak ele alınacaktır. Yurt dışında bulunanlara yapılacak tebliğler, VUK'un 97. maddesinde düzenlenmiştir.

Son olarak, çalışmanın ana konusu olan vergilendirme işlemleri esnasında yapılan elektronik tebligattan, çalışmanın ikinci ana bölümünde detaylıca açıklanmak üzere, kısaca bahsedilecektir. Böylece tebliğ usulleri, altı başlık altında ele alınmış olacaktır.

1.2.6.1. Posta Yoluyla Tebliğ Usulü

Vergilendirme işlemleri esnasında asıl olan, tebliğin posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak yapılması olduğu kabul edilir²⁴⁴. Posta yoluyla tebliğ usulü VUK'un 99. ve 102. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Posta yoluyla tebliğ, PTT aracılığıyla gerçekleştirilir²⁴⁵. Posta yoluyla tebliğ edilecek evraklar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen kapalı özel zarf içerisinde, ilmühaberli taahhütlü olarak, muhataba bilinen adresinde tebliğ edilir (VUK m. 99, m.100).

Bilinen adres olarak kabul edilen konumlar, VUK'un 101. maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre bilinen adresler şöyledir:

- *“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 sisteminde²⁴⁶ bulunan yerleşim yeri adresi.”*

²⁴⁴ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, 2022, s. 195; KIRBAŞ, 2018, s. 116; KARAKOÇ, 2019, s. 225; TAŞKAN, 2021, 177.

²⁴⁵ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 201.

²⁴⁶ MERNİS: Merkezi Nüfus İşletim Sistemi.

Aynı maddenin diğer fıkralarına göre posta yoluyla iş yerine yapılacak tebliğ usulünde, mükellefin bilinen iş yeri adreslerinden, öncelikli olarak, tarih itibarıyla tebliğ çıkaracak makama en son bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olan adrese tebliğ yapılmaya çalışılır. Tebliğ yapılabilecek kişilerin bu adreste bulunmaması, işin bırakılması ve işin bırakılmış kabul edilmesi durumlarında ise tebliğ;

- Gerçek kişilerde kendisinin,
- Tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin,
- Tüzel kişiliği olmayan topluluklarda ise bunları yönetenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin

adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. İş yeri adresi olmayanlara ise tebliğ, doğrudan yerleşim yeri adresinde yapılır.

VUK'un 102. maddesinde posta yoluyla tebliğ edilecek evrakın teslim süreci ve bazı olası durumlar açıklanmıştır. Maddenin ilk fıkrasında, tebliğ edilecek evrakın içinde bulunduğu zarfın, posta idaresince muhatabına verileceği ve bu durumun muhatap ve posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza eklenmesiyle tespit edileceği ifade edilmiştir. İkinci fıkrada ise, muhatabın imza atacak kadar bilgisi olmaması veya başkaca bir sebeple imza atamaması halinde sol elinin başparmağı bastırılarak tebliğin gerçekleştirileceği düzenlenmiştir.

Posta yoluyla gerçekleştirilecek tebliğde muhatabın tebellüğden kaçınması durumundan, VUK'un 102. maddesinin 3. fıkrasında bahsedilmiştir. Muhatabın tebellüğden kaçınması durumunda, ilgili tebliğ evrakını idareden alınabileceği belirtilen bir pusula kapıya yapıştırılır ve posta memuru tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza düşerek ilgili evrakı tebliği çıkaran idareye teslim eder. Pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilir.

VUK'un 102. maddesinin 4. fıkrasında muhatabın işyerinde bulunmaması durumu düzenlenmiştir. Fıkra hükmüne göre, iş yerinde yapılacak tebliğlerde, tebellüğ edebilecek kişilerden birinin iş yerinde bulunmaması halinde bu durum posta memuru tarafından

tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı çıkarılan idareye geri verilir. İş yerinde bulunmama durumu, geçici olarak bu konumdan ayrılmayı da kapsamaktadır. Bu durumda, tebliğ muhatabın yerleşim yeri adresine yönlendirilir ve yerleşim yerinde tebliğ hükümleri uygulanır.

Muhatabın yerleşim yerinde bulunmaması durumu ise VUK'un 102. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenmiştir. Yerleşim yeri adresine yapılacak tebliğlerde, tebellüğ edebilecek kişilerin yerleşim yerinde bulunmaması halinde bu durum posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı, çıkarılan idareye geri verilir. Bu durumda tebliği yapacak idare tarafından belirlenecek uygun bir süre sonra tekrar tebliğe çıkılır. Bu sefer de aynı sebeple tebliğ yapılamazsa tebliğ evrakının ilgili idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı çıkarılan idareye geri verilir. Tebliğ evrakı on beş gün içinde idareden alınmalıdır. Evrak on beş gün içerisinde teslim alınır, teslim alınan tarih tebliğ tarihi kabul edilir. On beş gün geçmesine rağmen evrak teslim alınmazsa on beş günlük sürenin son günü tebliğ tarihi olarak kabul edilir.

1.2.6.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ Usulü

Memur vasıtasıyla tebliğ usulü, VUK'un 107. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığına tebliğleri posta yerine memur aracılığıyla yaptırma yetkisi verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının bu yetkiyi kullanabilmesi için herhangi bir şart veya özel durum yoktur. Memur vasıtasıyla tebliğ yapmak tamamen Bakanlığın inisiyatifindedir. Posta yoluyla tebliğ usulü denenmeden doğrudan memur vasıtasıyla tebliğ yapılabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığının bu konuda takdir hakkı vardır²⁴⁷.

²⁴⁷ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 203.

Memur vasıtasıyla tebliğ, posta yoluyla tebliğ usulüyle aynı şekilde gerçekleştirilir. İki tebliğ usulü arasındaki tek fark, memur vasıtasıyla tebliğde posta elemanının yerine memur aracılığıyla tebliğin gerçekleştirilmesidir²⁴⁸.

Memur vasıtasıyla tebliğ yapmaya yetkili tek merci Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Vergilendirme yetkisi kullanan diğer kurumlar bu yetkiye sahip değildirler. Bunun yanında Bakanlık, yetki devri yoluyla diğer kurumların memur vasıtasıyla tebliğ yapabilmesini sağlayabilir²⁴⁹.

1.2.6.3. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ Usulü

Dairede veya Komisyonunda tebliğ usulü, VUK'un 93. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre ilgilinin rızasının olması şartıyla tebliğ, dairede veya komisyonda yapılabilir.

Dairede veya komisyonda tebliğ usulünde değerlendirilmesi gereken önemli hususlardan biri, “ilgili” ifadesiyle kimlerin kastedildiğidir. Öğretide kanun hükmünde geçen ilgili ibaresinin, tebliğin adına düzenlenen mükellef veya vergi cezasısının kedisini kastettiği ifade edilmektedir²⁵⁰. Öğretideki başka bir görüşe göre ise, dairede veya komisyonda tebliğ usulü, tebliğ yapılacak kişilerin düzenlendiği VUK'un 94. maddesiyle beraber yorumlanmalıdır. Buna göre ilgili ifadesinin; mükellefleri, bunların kanuni temsilcilerini veya umumi vekillerini, vergi cezası kesilenleri, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerini veya umumi vekillerini, tüzel kişiliği olmayan topluluklarda bunları idare edenleri veya temsilcilerini kapsadığı düşünülmektedir²⁵¹.

Dairede veya komisyonda tebliğ usulünde üzerinde durulması gereken bir diğer husus da ilgilinin rızasının olması şartıdır. Buna göre ilgilinin kabul etmemesi durumunda zorla tebliğ yapılamaz (VUK m. 93/2). İlgilinin dairede veya komisyonda tebliğden imtina etmesi durumunda iş yeri veya yerleşim yeri biliniyorsa posta yoluyla veya memur

²⁴⁸ ŞENYÜZ, 1997, s. 108-109; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 203

²⁴⁹ ÖZYER, 2015, s. 120.

²⁵⁰ ŞENYÜZ, 1997, s. 123-124

²⁵¹ AYYILDIZ, 2019, s. 215.

vasıtasıyla tebliğ gerçekleştirilir. Bilinen bir adresi yoksa ilan yoluyla tebliğ gerçekleştirilir²⁵².

1.2.6.4. İlan Yoluyla Tebliğ Usulü

İlan yoluyla tebliğ usulü, normal ve olağan usullerle tebliğ yapılamayan durumlarda son çare olarak uygulanan bir tebliğ türüdür. İlanen tebliğ ancak diğer tebliğ yolları denendikten sonra, başarısız olunması sonucunda uygulanabilir. Belirtilmelidir ki; özellikle adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yerine tebliğ ve elektronik tebliğin uygulanmaya başlanmasıyla ilan yoluna gidilme ihtiyacı giderek azalmıştır²⁵³.

İlan yoluyla tebliğ, VUK'un 103. ve 106. maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK'un 103. maddesi ilanla yapılacak tebliğ durumları açıklanmıştır. İlanla tebliğ yapılabilmesi için bu durumların gerçekleşmesi şarttır. İlanla tebliğ yapılacak durumlar şöyledir:

- Muhatabın bilinen adresi yoksa,
- Muhatabın bilinen iş yeri adresinde tebliğ yapılamaması halinde ve muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir yerleşim yeri bulunamazsa,
- Muhatabın yurt dışında bulunmasından dolayı tebliğ imkânı yoksa,
- Başka nedenlerle tebliğ yapılması mümkün olmazsa.

Görüldüğü üzere konun koyucu ilan yoluna başvurulacak durumları açıkça belirtmiş fakat bunlarla sınırlı kalmayıp ihtiyaca göre ilan yoluna başvurulabilecek durumların ucunu açık bırakmıştır.

VUK'un 104. maddesinde ilan yoluyla yapılacak tebliğin şeklini düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre salınan vergi veya kesilecek ceza miktarlarına bağlı olarak yapılacak tebliğde, birtakım şekil farklılıkları oluşmaktadır²⁵⁴. Parasal miktarlara göre değişecek

²⁵² ŞENYÜZ, 1997, 124; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 203.

²⁵³ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 205.

²⁵⁴ Bu parasal miktarlar zaman içerisinde değişkenlik göstermekle birlikte 2022 yılı için 534 Sıra No'lu tebliği ile belirlenmiş güncel miktarlar çalışmada aktarılabacaktır.

ilan şekillerinin belirlenmesinde, ilana konu olacak vergi ve varsa buna bağlı olarak kesilen ceza miktarı toplamı değil sadece vergi miktarı aslı dikkate alınacaktır. Söz gelimi, vergi aslı hangi şekilde ilan edilecekse ona bağlı olarak kesilen ceza da o şekilde ilan edilecektir. Ancak vergi aslına bağlı kesilmeyen bir vergi cezası varsa onun ilanında ceza miktarı doğrudan dikkate alınarak ilan yapılacaktır²⁵⁵. Kanun maddesi hükmüne göre parasal miktarlara bağlı olarak yapılacak ilan şekilleri şöyledir:

- Tebliğ konusu meblağ 4.900 TL'den az ise; ilan yazısı, tebliği çıkaran vergi dairesinin ilan panosuna asılır. İlan yazısının bir örneği, mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. Ek olarak gazetede ilan yapılamaz.
- Tebliğ konusu meblağ 4.900 TL ile 490.000 TL arasında ise; yine aynı şekilde tebliği çıkaran vergi dairesinin ilan panosuna asılır. İlan yazısının bir örneği, mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. Bu sefer ayrıca ilan, tebliği çıkaran vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içerisinde çıkan en az bir gazetede yayımlanır.
- Tebliğ konusu meblağ 490.000 TL'den fazla ise; yine aynı şekilde tebliği çıkaran vergi dairesinin ilan panosuna asılır. İlan yazısının bir örneği, mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. İlan, tebliği çıkaran vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içerisinde çıkan en az bir gazetede ve ayrıca Türkiye genelinde çıkan günlük bir gazetede yayımlanır.

Muhatap yurt dışında ise, tebliğ edilecek evrakların örnekleri mükellefin bilinen en son adresine posta yoluyla gönderilir (VUK m. 104/2).

İlan konusu tebliğ miktarı fark etmeksizin ilan yazısının vergi dairesi panosuna asıldığı, bir diğer ifadeyle askıya çıktığı, günü izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir²⁵⁶. Muhatap, ilan tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilanı yapan vergi dairesine

²⁵⁵ 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği A.2.1. son paragraf: "İlan şeklinin belirlenmesinde, vergi aslı ve ceza tutarlarının toplamı değil sadece vergi aslı tutarı dikkate alınacaktır. Vergi aslı tutarı kanunda belirlenmiş olan haddi geçerse, haddi geçen miktar esas alınmak suretiyle hem vergi aslı hem de buna bağlı olarak kesilen ceza miktarı aynı şekilde ilan edilecektir. Ancak, vergi aslına bağlı olmayan cezaların ilan yoluyla tebliğ edileceği durumlarda, ceza tutarına göre ilanın şekli belirlenecektir"

²⁵⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 206.

kendisi veya vekili aracılığıyla müracaat etmezse veyahut açık adresini bildirmezse tebliğ gerçekleşmiş sayılır (VUK m. 105). İlan yapıldıktan sonra bizzat kendisi veya vekili aracılığıyla vergi dairesine müracaat edenlere, dairede tebliğ gerçekleştirilir. Adres bildiren muhataplara ise, posta yoluyla tebliğ yapılır (VUK m. 106).

1.2.6.5. Yurt Dışında Tebliğ Usulü

Yurt dışında bulunan mükelleflere tebliğ yapılacağı zaman, ilk olarak mükellefin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında bir anlaşmanın bulunup bulunmadığına bakılacaktır. Eğer böylesi ikili bir anlaşma varsa tebliğ, bu anlaşma hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. Tebliğ yapılacak mükellefin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında ikili bir anlaşma bulunmamasına karşın iki ülkenin de taraf olduğu çok taraflı bir sözleşme varsa tebliğ, bu sözleşme çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Hem ikili hem de çift taraflı bir anlaşma söz konusu değilse uluslararası hukuk bağlamında, mütekabiliyet (karşılıklılık) esası gereği iç hukuk kurallarına göre tebliğ yapılacaktır²⁵⁷.

Yurt dışındaki mükelleflere gerçekleştirilecek tebliğ, VUK'un 97. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, yurt dışında bulunan mükelleflere tebliğ, (resmi görevle gönderilmiş Türk memurları ve askeri personel hariç) o ülkenin yetkili makamı tarafından yapılır. Tebliğ yapılacak mükellef Türk vatandaşı ise, Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla da tebliğ yapılabilir. Bu durumda Türkiye elçiliği, konsoloslugu veya bunların görevlendireceği bir memur tarafından bir bildirim gerçekleştirilir. Bildirim; tebliğin konusu, hangi kurum tarafından yapıldığı gibi bilgilerin yanında otuz gün içerisinde başvurulmaması durumunda tebliğin yapılmış sayılacağı ihtarını de içerir. Bildirim, bulunulan ülkenin mevzuatının izin verdiği usulle iletilir. Bildirimin tebliğ edildiği belgelendirilir. İletim tarihinden itibaren otuz gün içerisinde bildirim ileten Türkiye temsilciliği veya konsolosluğuna muhatap tarafından başvurulmaması durumunda tebliğ, otuzuncu günün sonunda gerçekleştirilmiş kabul edilir. Muhatap bildirim ileten Türkiye temsilciliği veya konsoloslugu başvurmasına rağmen tebellüğ etmekten imtina ederse, bu durum tutanak altına alınır ve tutanağın

²⁵⁷ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 126-127.

hazırlanıldığı tarih, tebliğ tarihi olarak sayılır. Bu durumda tebliğ edilecek evrak, mercine iade edilir.

Yurt dışındaki mükelleflere yapılacak tebliğe konu olan evrak, tebliği çıkaran kurumun bağlı olduğu bakanlık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığına, sonrasında mükellefin bulunduğu ülkedeki Türkiye elçiliği veya konsolosluğuna iletilir. Bu kuralın bir istisnası olarak vergi dairelerinin yurt dışındaki mükelleflere yapacağı tebliğlerde ilgili evrak; bulunuyorsa vergi dairesi başkanlıkları, bulunmuyorsa defterdarlıklar tarafından doğrudan ilgili Türkiye temsilciliği veya konsolosluğuna gönderilir (VUK m. 97/3).

Yurt dışında tebliğ yapılacak kişi; yabancı ülkede resmi görevle bulunan bir Türk memuru ise tebliğ Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla, askeri bir personel ise tebliğ bağlı bulundukları kuvvet komutanlıkları veya Jandarma Genel Komutanlığı aracılığıyla gerçekleştirilir (VUK m.97/4-5).

1.2.6.6. Elektronik Ortamda Tebliğ Usulü

Elektronik tebliğ (VUK'ta geçen bir diğer ifadeyle elektronik ortamda tebliğ/tebligat), vergisel tebligat yöntemlerinin en yenisidir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan bu yeni nesil tebliğ türü, ileriki sayfalarda detaylıca irdeleneceğinden bu başlık altında şimdilik sadece elektronik tebliğ hakkında yüzeysel mahiyette bilgiler verilecek ve ilgili yasal düzenlemelerden bahsedilecektir.

Elektronik tebligatın vergilendirme aşamalarında kullanılabilir hale gelmesi, 01.08.2010 tarihinde 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu”un yürürlüğe girmesiyle mümkün olmuştur. 6009 sayılı Kanunun 7. maddesiyle VUK’a eklenen “Elektronik Ortamda Tebliğ” başlıklı 107/A maddesiyle artık, önceki bölümlerde de tek tek değindiğimiz, 93. maddede sayılan, klasik tebliğ usullerine bağlı kalmadan elektronik tebliğ yapılabilir hale gelmiştir.

Elektronik tebliğin düzenlendiği VUK’un 107/A maddesi ilk haliyle, klasik tebliğ usullerine bağlı kalınmaksızın elektronik tebliğin yapılabileceği hükmünü içeren birinci

fıkra ve elektronik tebliğle alakalı her türlü altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğle ilişkin başkaca usul ve esasları belirleme yetkilerinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiği belirtilen ikinci fıkradan ibaretti. Maddenin şimdiki halinde bulunan diğer fıkra²⁵⁸, 6637 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenmiştir. Bu fıkrayla, elektronik tebliğin muhatabın elektronik adresine ulaştığı beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un 107/A maddesinin son fıkrasında kendisine tanınan geniş yetkileri, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni çıkararak kullanmıştır. Bu genel tebliğle göre, elektronik tebliğ alma zorunluluğu getirilen mükelleflere yönelik uygulamanın 01.01.2016 tarihinden itibaren başlamasına karar verilmiştir. Sonradan ise uygulamanın başlama tarihi 467 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.04.2016 tarihine ertelenmiştir. Son olarak 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde birtakım değişiklikler yapılmıştır.

Bu başlık altında elektronik tebliğle kısaca değinilmiş olmakla beraber detaylı bilgi ikinci bölümde verilecektir. İkinci bölümde; önce genel anlamda elektronik tebligat üzerinde durulacak, sonrasında vergi usul hukuku özelinde elektronik tebliğ usulü ele alınacaktır.

1.2.7. Vergi Tebliğinde Hatalar, Usulsüz Tebliğ ve Tebliğin Yokluğu

Çalışmanın önceki bölümlerinde, vergi tebliğinde usul ve şekil kurallarının öneminden bahsetmiştik. Geçerli bir tebliğden bahsedebilmemiz için VUK'ta detaylı şekilde düzenlenmiş olan vergi tebliğine dair usul ve şekil kurallarına mutlak suretle riayet edilmesi gerekir. Bu usul ve şekil kurallarının bazılarının uyulmaması durumunda ortaya çıkabilecek eksiklikler veya yanlışlıklar, tebliğ işlemiyle beklenen sonuçların doğmamasına neden olabilecektir.

²⁵⁸ 2. fıkra olarak, ilk başta bulunan iki fıkranın arasına gelecek şekilde, madde içeriğine konumlandırılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde, vergi tebliğinde oluşabilecek eksikliklerden ve yanlışlıklardan bahsedilecektir. Ayrıca bu eksiklikler veya yanlışlıkların neler olabileceği ve tebliği nasıl etkileyebileceği ele alınacaktır.

1.2.7.1. Vergi Tebliğinde Hatalar

Vergi hataları, VUK'un 108. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemelerde vergi hatalarının, esasa etkili olmayan hatalar ve esasa etkili olan hatalar şeklinde ikiye ayrıldığını görmekteyiz. Düzenlemeye göre esasa etkili olmayan hatalar içeren tebliğ evrakları, hukuki geçerliliklerini yitirmeyeceklerdir. Buna karşın esasa etkili hatalar yapılmış olması, o tebliğ evrakını hükümsüz kılacaktır.

VUK'un 108. maddesinde esasa etkili hatalar tahdidi olarak sayılmıştır. Buna göre tebliğ edilecek evrakta; mükellefin adının, verginin türünün ve miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya tebliğ edilecek bu evrakların görevli bir makam tarafından hazırlanmamış olması, esasa etkili hatalardır.

Esasa etkili hatalar bulunması, söz konusu tebliğ evrakını hükümsüz kılar. Bu durumda tebliğin yokluğundan bahsedilir²⁵⁹. Tebliğ, usule uygun şekilde gerçekleştirilmiş olsa bile kendisinden beklenen hüküm ve sonuçları doğuramaz. Söz gelimi tebliğ yapılmamış kabul edilir²⁶⁰. Dolayısıyla esasa etkili bir hata içeren tebliğ evrakının, hatalar düzeltilerek bir kez daha tebliğ edilmesi gerekmektedir²⁶¹.

Öğretideki bir görüşe göre; tebliğ edilecek evrakta esasa etkili hata bile bulunsa eğer muhatap tebliğ içeriğini öğrenmişse Tebligat Kanunu'nun 32. maddesi gereği tebliğin geçerli sayılabileceği, muhatabın öğrenme tarihinin de tebliğ tarihi kabul edilebileceği belirtilmiştir²⁶². Buna karşın; kanun maddesinde esasa etkili bir hata bulunan evrakın açıkça hükümsüz olacağı ifade edildiği halde, Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinin

²⁵⁹ AYYILDIRIM, 2019, s. 253.

²⁶⁰ ŞENYÜZ, 1997, s. 137.

²⁶¹ KIRBAŞ, 2018, s. 120.

²⁶² Söz konusu görüş için bkz. YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 166-167.

işletilebilmesi mümkün görünmemektedir²⁶³. Zira ortada geçerli hale gelebilecek bir tebliğ evrakı bulunmamaktadır.

Esasa etkili hataların aksine, VUK'un 108. maddesinde esasa etkili olmayan hatalar sayılmamış, örnek dahi verilmemiştir. Bununla birlikte kanun maddesinde sayılan, yukarıda da belirtilen, esasa etkili hatalar dışında tebliğ evrakında yapılabilecek hataların, esasa etkili olmayan hatalar olduğu kabul edilmelidir. Kanun maddesinde belirtildiği üzere bu hatalar, tebliğ evrakının hukuki geçerliliğini etkilemez. Dolayısıyla, bu hatalar tebliğ evrakının ispat gücünü kaybettirmez²⁶⁴. Kanun koyucunun bu düzenlemeyle amacının, nispeten küçük hatalar dolayısıyla tebliğ işleminin sekteye uğramasını engellemek olduğu düşünülmektedir²⁶⁵.

1.2.7.2. Usulsüz Tebliğ

VUK'ta vergi hataları düzenlenmişken, tebliğ usulsüzlükleri düzenlenmemiştir. Bunun nedeni olarak, vergi hatalarının vergi tebliğine özgü eksiklikler veya yanlışlıklar olduğu söylenebilir. Kanun koyucu vergi hatalarını özellikle VUK'ta düzenlemişken usulsüzlük durumuna, zaten Tebligat Kanunu'nda düzenlendiği gerekçesiyle ayrıca VUK'ta yer vermemiş olabilir.

Vergi hatalarından farklı olarak usulsüz tebliğdeki yanlışlık evrakta değil, tebliğ gerçekleştirilirken izlenen usulden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla böyle bir tebliğde evrak değil, tebliğ işlemi geçersiz olmaktadır²⁶⁶.

Tebliğ usulleri, VUK'un 93. ve 109. maddeleri arasında detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere riayet edilmeden gerçekleştirilmeye çalışılacak bir

²⁶³ Aynı yöndeki bir görüş için bkz. AYYILDIRIM, 2019, s. 254.

²⁶⁴ PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / SARAÇOĞLU, Fatih, "Vergi Hukukunda Hatalı, Geçersiz ve Usulsüz Tebligatın Geçerliliği ve İspat", Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, (Ed. SAYGILIOĞLU, Nevzat), Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 360.

²⁶⁵ ŞENYÜZ, 1997, s. 140.

²⁶⁶ KARAKOÇ, 2019, s.230.

tebliğ, “*usulsüz tebliğ*” olarak adlandırılır²⁶⁷. Bu duruma örnek olarak, adresi bilinen bir mükellef hakkında ilanen tebliğ yoluna gidilmesi gösterilebilir.

Tebliğin usulsüz bile olması için, öncelikle var olması gerekir. Ortada tebliğ olarak kabul edilebilecek bir işlem yoksa bunun usulsüzlüğünden de bahsedilemez. Yukarıda esasa etkili hata bulunan evrak için hükümsüz, yani yok hükmünde olduğundan bahsetmiştik. Yine bir sonraki bölümde tebliğin yokluğu açıklanacaktır.

Tebliğ usulsüzlüğünün VUK’ta düzenlenmediğinden bahsetmiştik. Dolayısıyla bu durumda işletilebilecek hükümler de VUK’ta yer almamaktadır. Vergi tebliğinin usulsüzlüğü durumunda Tebligat Kanunu’nun 51. maddesindeki atıf gereği, yine Tebligat Kanunu’nun 32. maddesinin uygulanacağı kabul edilmektedir²⁶⁸.

Tebligat Kanunu’nun 32. maddesine göre, usulüne aykırı yapılmış bir tebliğ, muhatabın tebliğ içeriğini²⁶⁹ öğrenmesiyle geçerli sayılacaktır. Aksi takdirde tebliğ, yapılmamış kabul edilir.

Ayrıca muhatabın tebliğ içeriğini öğrendiğini beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi sayılır²⁷⁰. Tebliğe konu olan işle ilgili dava açma süresi de bu tarihten itibaren başlayacaktır.

Usulsüz olarak yapılmış tebliğin ilgili muhatap tarafından öğrenildiği ve öğrenme tarihi başkalarının öne sürülemez ve ispat edilemez²⁷¹. Muhatap tebliğ içeriğini öğrendiğini, kendi beyan edebilir. Bunun dışında muhatabın tebliğ içeriğini öğrendiğine dair işlemler yapması mümkündür. Bu durumda da tebliğ geçerli hale gelir²⁷².

²⁶⁷ ŞENYÜZ, 1997, s. 143.

²⁶⁸ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, 2022, s. 202; OKTAR, 2020, s. 142; KARAKOÇ, 2019, s. 230; GÖRKEMLİ, Burcu, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, Ankara Barosu Dergisi, 2017/3, s. 122 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/541993>, Erişim Tarihi: 20.07.2022).

²⁶⁹ Tebligat Kanunu m. 32’de geçen tebliğden haberdar olunması ifadesinin, tebliğ içeriğini kastettiği düşünülmektedir. (ŞENYÜZ, 1997, s. 145).

²⁷⁰ Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik m. 53/2.

²⁷¹ Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik m. 53/3.

²⁷² RUHİ/RUHİ, 2021-a, s. 297; DELİDUMAN, 2019, s. 152-153; ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 115.

1.2.7.3. Tebliğin Yokluğu

Çalışmanın önceki bölümlerinde tebliğin, yazılı bildirim (bilgilendirme) ve belgelendirme (tevsik) olmak üzere iki kurucu unsuru olduğundan bahsetmiştik²⁷³. Yazılı bildirim, muhataba yapılacak tebliğ işleminde bilgilendirmenin, yazılı bir evrak üzerinden yapılmasıdır. Belgelendirme ise, tebliğ işleminin usulüne uygun şekilde yapıldığını gösteren bir tutanakla kayıt altına alınmasıdır.

Yazılı bildirim ve belgelendirmeden ibaret bu iki kurucu unsurdan birinin eksikliği, tebliğin yokluğu sonucunu doğurur. Bu iki unsur mevcut ama tebliğin yapılırken uyulması gereken mevzuata uygun gerçekleştirilmemişse, tebliğin usulsüzlüğünden söz edilir²⁷⁴.

Usulsüz tebliğ ve tebliğin yokluğu birbirinden farklı iki durumdur. Usulsüz tebliğde, hukuk dünyasında gerçekleşmiş bir tebliğ vardır; fakat tabi olması gereken mevzuat hükümlerindeki usul kurallarına riayet edilmemiştir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere usulsüz tebliğler geçersiz sayılırken; muhatabın tebliğ içeriğini öğrenmesiyle, Tebligat Kanunu'nun 32. maddesine göre geçerli hale gelir. Tebliğin yokluğu durumunda ise, tebliğ olarak nitelendirilebilecek bir işlem hiç var olmamıştır²⁷⁵. Var olmamış bir tebliğin, muhatabın tebliği içeriğini öğrenmesiyle geçerli hale gelebilmesi de mümkün değildir²⁷⁶. O halde yok hükmündeki tebliğler için Tebligat Kanunu'nun 32. maddesi uygulanamaz.

²⁷³ 1.1.2. Başlık

²⁷⁴ MUŞUL, 2018, 85; BELGİN GÜNEŞ, 2016, s. 223.

²⁷⁵ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 118; MUŞUL, 2018, s. 572.

²⁷⁶ RUHİ/RUHİ, 2021-a, s. 294; MUŞUL, 2018, s. 573-574.

Tebliğin yokluğu durumuna, yukarıda da bahsedildiği üzere, vergi tebliği esnasında evrakta yapılan esasa etkili hatalar örnek olarak verilebilir. Tebliğ zarfı boşsa, yani içinde tebliğ evrakı yoksa da tebliğ yok hükmündedir. Bu durumlarda kanun koyucunun, yazılı bildirim unsurunun gerçekleşmediğini kabul ettiği düşünülebilir. Tebliğin yapıldığına dair tebliğ mazbatasının doldurulmaması durumunda da tebliğin yok hükmünde olduğu kabul edilmelidir. Bunun nedeni, tebliğin iki kurucu unsurundan biri olan belgelendirmenin yapılmamış olmasıdır.



2. BÖLÜM:

VERGİNİN TEBLİĞİNDE YENİ BİR USUL: ELEKTRONİK ORTAMDA TEBLİĞ

2.1. TEBLİGAT KANUNU ÇERÇEVESİNDE GENEL OLARAK ELEKTRONİK TEBLİGAT

Vergilendirme sürecinin dört aşamasında biri olarak tebliğ müessesini incelediğimiz ilk bölümde, tebliğ usulleri kısmında elektronik tebliğe kısaca değinmiştik. Bu başlık altında ise Tebligat Kanunu’nu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği’ni esas alarak elektronik tebligat kavramını, daha geniş bir çerçeveden ele alacağız. İleriki bölümlerde ise vergi usul hukuku bakımından elektronik tebliği değerlendireceğiz.

2.1.1. Elektronik Tebligat Kavramı

Elektronik tebligat, vergi usul hukukunda olduğu gibi genel tebligat usulleri açısından da henüz çok yenidir. Öyle ki elektronik tebligat, tebligat usulleri arasında en yeni olanıdır. Bu yeni tebligat usulüne dair yapılan tanımları incelemek, elektronik tebligat müessesini incelemeye başlarken doğru bir seçim olacaktır.

Tebliğat Kanunu kapsamındaki elektronik tebligat usulü, ilk olarak 11.01.2011 tarih ve 6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 2. maddesi hükmünce Tebligat Kanunu’na eklenen 7/a maddesiyle mevzuatımıza girmiştir. Bu eklenen kanun maddesinde elektronik tebligata dair bir tanım yer almamaktadır. Buna karşın elektronik tebligata dair yapılan bir tanım, Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nde karşımıza çıkmaktadır. Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin 3. maddesinin ç bendinde elektronik tebligat, “*Tebliğat Kanunu ve bu Yönetmeliğe uygun olarak elektronik ortamda yapılan tebligat*” olarak tanımlanmıştır. Yine aynı maddenin ç bendinde elektronik tebligat mesajı, “*tebligat çıkarmaya yetkili makam ve merci tarafından güvenli elektronik imza veya elektronik sertifikayla imzalanmış, tebliğ edilecek içerik, ekli dokümanlar ve tebliğ için gerekli muhatap bilgilerinden oluşan elektronik*

ileti” olarak ifade edilmiştir. Bunların dışında hem kanunda hem de yönetmelikte başka bir tanıma yer verilmemiştir.

Hem Tebligat Kanunu’nda hem de Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nde, elektronik tebligata dair detaylı ve açıklayıcı bir tanım bulunmamaktadır. Bu eksikliğin giderilmesi için, öğretide yapılan tanımları incelemek yerinde olacaktır.

Öğretide yapılan elektronik tebligat tanımlarına geçmeden önce, ilk olarak PTT tarafından yapılan elektronik tebligat tanımına göz atmakta fayda vardır. PTT tarafından yapılan tanıma göre elektronik tebligat, *“Tebligat Kanunu’nda belirlenen tebligat çıkarmaya yetkili merciler tarafından elektronik ortamda hazırlanan tebligatların, e-Tebligat Yönetmeliği’ne uygun olarak değiştirilemez ve inkâr edilemez bir şekilde Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi (UETS) yoluyla alıcılara iletilmesidir”*²⁷⁷. Hem bu tanımda hem de mevzuatta yapılan tanım, aslında sadece Tebligat Kanunu çerçevesinde, UETS yoluyla yapılan elektronik tebligatı tanımlamaktadır. Öğretide yapılan birçok tanım da aynı şekildedir. Oysa elektronik tebligat, farklı kanunlarda, farklı sistemler aracılığıyla da yapılabilmektedir. Bu farklı yollarla yapılan elektronik tebligat yöntemlerinden biri de VUK’a göre yapılan elektronik tebligattır²⁷⁸. Bu konuya ileride değinilecektir.

Öğretide yapılan bir tanıma göre elektronik tebligat; tebligatı yapacak kurum tarafından bilişim sistemleri aracılığıyla alıcının elektronik tebligat adresine gönderilmesi, ayrıca bu gönderinin belgelendirilmesidir²⁷⁹. Buna göre elektronik tebligat, doğrudan tebligatın bir türü olarak düşünülebilir²⁸⁰. Başka bir tanıma göre elektronik tebligat, tebligatın elektronik araçlarla veya elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir²⁸¹. Elektronik tebligat, mevcut tebligat usullerine ek olarak internet vasıtasıyla tebligat yapılabilmesi olarak da

²⁷⁷ (Erişim: <https://www.etebligat.gov.tr/e-tebligat-nedir/>, Erişim Tarihi: 29.07.2022)

²⁷⁸ AKKAN, Mine, “Tebligat Kanunu Çerçevesinde Elektronik Tebligat”, Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi (MİHDER), C. 14, S. 39, 2018/1, s. 37 (Erişim: <https://legal.com.tr/dergi/medeniulusveicraiflashukukudergisi>, Erişim tarihi: 29.07.2022).

²⁷⁹ ACAR, Ayşe Ece, “Elektronik Tebligat”, İÜHFM, C. 74, S. 1, 2016, s. 162 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/292208>, Erişim tarihi: 29.07.2022).

²⁸⁰ ÇATALKAYA, 2020, s. 73.

²⁸¹ ALBAYRAK, 2021, s. 48; TAHİROĞLU, Fatih / GÜNEŞ, Volkan, “Sosyal Güvenlik Kurumunca Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligata İlişkin Yönetmelik Çerçevesinde Elektronik Tebligat”, AkdHFD, C. 9, S. 2, 2021, s. 401 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akdhfd/issue/67433/1024357>, Erişim Tarihi: 22.07.2022).

tanımlanmıştır²⁸². Yapılan bir başka tanıma göre elektronik tebligat, gerçek ve özel tüzel kişiler ile devlet arasındaki elektronik etkileşimdir²⁸³. Bir başka tanımda ise, bilgisayar ortamında meydana getirilen belgenin, internet ortamında elektronik posta olarak iletilmesi şeklinde açıklanmıştır²⁸⁴. Elektronik tebligat, tebligatın iki ana unsuru olan bilgilendirme ve belgelendirme unsurlarına atıfta bulunularak bunların mevzuata uygun şekilde elektronik ortamda karşılanması olarak da tanımlanmıştır²⁸⁵.

Elektronik tebligat kavramı hakkında hem geniş anlamda hem de dar anlamda tanımlar yapıldığı görülmektedir. Geniş anlamda elektronik tebligat; faks, kısa mesaj veya diğer elektronik araçlarla tebligatın gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir²⁸⁶. Bu geniş yorumla yapılan tanımlamanın, çekincelere neden olduğu belirtilmelidir. Öyle ki elektronik ortamda yapılan her iletim, tebligatın doğurduğu hukuki sonuçları doğurmamaktadır²⁸⁷.

Tebliğatın kurucu unsurlarının bilgilendirme ve belgelendirme olduğundan bahsetmiştik. Faks ve kısa mesaj gibi araçlarla iletim yapılmasının bilgilendirme ve belgelendirme açısından tereddüt doğuracağı düşünülmektedir²⁸⁸. Temel usul kuralları açısından sakıncalar doğurabileceğinden tebligat hükümleri, geniş yorumlanmamalıdır²⁸⁹. Dar anlamda tebligat ise; kazaî, idari ve mali işlemlerin, Tebligat Kanunu vb. tebligat hükümleri içeren kanun ve mevzuata bağlı kalarak, bunlarda öngörülen sistemlerle muhataba gerekli evrakların elektronik ortamda iletilmesidir²⁹⁰.

²⁸² TÜZÜNER, 2011, s. 144.

²⁸³ TÜZÜNER, Özlem, “Elektronik Tebligatın Adaletin Kalitesine Katkıları”, İzmir Barosu Dergisi, Yıl: 77, S. 1, Ocak 2012, s. 68 (Erişim: <https://www.izmirbarosu.org.tr/Yayin/11/sayi-2012-1>, Erişim Tarihi: 22.07.2022).

²⁸⁴ ÖZBAY, 2014, s. 1422.

²⁸⁵ ALBAYRAK, Hakan, “Mukayeseli Hukuk ve Yargı Kararları Işığında Elektronik Tebligatın Yapılmış Sayıldığı Tarih”, SÜHFD, C. 29, S. 3, 2021, s. 2418 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1741923>, Erişim tarihi: 29.07.2022).

²⁸⁶ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 57.

²⁸⁷ KURT KONCA, 2014, s. 245. Bu yöndeki yargı kararları için bkz. YHGK., E. 2001/21-359, K. 2001/361, T. 11.04.2001 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 29.07.2022).

²⁸⁸ YILMAZ / ÇAĞLAR, 2013, s. 115.

²⁸⁹ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 57.

²⁹⁰ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 57.

Görüldüğü üzere öğretide birçok elektronik tebligat tanımı vardır. Bunların hepsinden faydalanarak elektronik tebligat için kapsayıcı bir tanım yapılabilir. Buna göre elektronik tebligat; adli, idari veya mali işlemlerin, tebliğ konusunun bağlı olduğu mevzuatta belirlenen kurallara göre, klasik tebliğ usullerin dışında, modern anlamda elektronik bir sistem üzerinden, ilgili belgelerin muhataba tebliğ edilmesidir. Bu bakımdan elektronik tebligat usulünü, modern tebligat olarak nitelendirmek mümkündür.

2.1.2. Elektronik Tebligatın Unsurları

Tebliğatın iki ana unsuru olduğundan bahsetmiştik. Bu unsurlar yazılı bildirim (bilgilendirme) ve belgelendirme (tevsik)²⁹¹. Elektronik tebligatında da unsurları, tebliğatın genel unsurlarıyla aynıdır. Buna göre elektronik tebliğatın unsurları, bildirim ve belgelendirme²⁹². Bunun yanında öğretide, elektronik tebliğatın bildirim ve belgelendirme unsurlarına ek olarak teslim unsuru olmak üzere üçüncü bir unsurunun olduğu yönünde görüşler de vardır²⁹³.

²⁹¹ Daha önceden belirttiğimiz gibi kimi yazarlara göre tebliğatın üç unsuru vardır. Bilgilendirme ve belgelendirmeye ek olarak bu üçüncü unsur, teslimdir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Başlık 1.1.2.

²⁹² ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 58-59; AKKAN, 2018, s. 48; İLERİ, İrem, Tebliğat Kanunu Çerçevesinde Elektronik Tebliğat, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021; AKSAKAL, Zeynel Abidin, “Beşinci Günden Önce Açılan Elektronik Tebliğatın Tebliğ Tarihi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Yıl: 11, S. 43 (Temmuz 2020), s. 272 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1553835#:~:text=Tebliğat%20Kanunu'nda%20Ocak%202011,sonunda%20yap%C4%B1lm%C4%B1%C5%9F%20say%C4%B1laca%C4%B1%20kabul%20edilmi%C5%9Ftir>, Erişim Tarihi: 30.07.2022).

²⁹³ Bkz. TÜZÜNER, 2011, s. 150-155; VAROL, Asaf / BAŞTÜRK, İhsan, “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebliğat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 73, S. 1, 2015, s. 270-271 (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2015-1/08.pdf>, Erişim Tarihi: 30.07.2022);

DALKILIÇ, Elvin Evrim, “Elektronik Tebliğatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 1, 2014, S. 112 (Erişim: <http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C4S1makale5.pdf>, Erişim Tarihi: 30.07.2022); ÇELEBİOĞLU, Hüseyin, Tebliğat Kanunu’na Göre Elektronik Tebliğat, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2021, s. 46; ÖZTÜRK, Göze, Türkiye’de e-Devlet Sürecinde Elektronik Tebliğat Süreci ve Kayıtlı Elektronik Posta (KEP), Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 62.

Bu başlık altında elektronik tebligatın unsurları, Tebligat Kanunu kapsamında gerçekleştirilecek elektronik tebligat çerçevesinde açıklanacaktır. Özünde bütün elektronik tebligat sistemleri ve usulleri için benzer açıklamaları yapmak mümkündür. İleriki sayfalarda verginin elektronik tebliği de bu unsurlar açısından, benzer olarak incelenecektir.

Elektronik tebligatın bildirim unsuru, diğer tebligat usullerinde olduğu gibi yazılı bir bildirimdir. Fakat bu bildirim fiziksel olarak değil, internet üzerinden gerçekleştirilir²⁹⁴. Sanal ortamda hazırlanan bir evrakın, internet aracılığıyla muhatabın elektronik tebligat adresine gönderilmesiyle bildirim unsuru yerine gelmiş olur²⁹⁵. Bu gönderim, UETS aracılığıyla ilgiliye güvenli bir şekilde iletilir²⁹⁶. Elektronik tebligatın ilgili kişiye iletilmemesi durumunda bildirim unsuru gerçekleşmemiş olur²⁹⁷.

Elektronik tebligat, muhataba bildirim sağlamayı oldukça kolaylaştırmaktadır. Özellikle tebligatın, ilgili evrakların muhatabın elektronik adresine iletdikten beş gün sonra yapılmış kabul edilmesinin muhatap için uzun bir bilgilenme süresi oluşturduğu düşünülmektedir²⁹⁸. Ayrıca muhatabın isteği doğrultusunda gelen tebligat hakkında mesaj veya e-posta yoluyla haber verilmesi, bildirimin yapılması noktasında oldukça önemlidir. Böylelikle günlük hayat içerisinde mükellef, aldığı tebligattan anında haberdar olacaktır. Özellikle internet erişiminin yaygınlık seviyesi düşünüldüğünde elektronik tebligatın işlevsellik boyutu, daha anlaşılır hale gelecektir²⁹⁹.

Elektronik tebligatın bir diğer unsuru da belgelendirmedir. Belgelendirme, elektronik tebligatın en ön plana çıkan özelliğidir³⁰⁰. Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde tanımlanmış olan işlem kaydı, delil kaydı ve zaman damgası aracılığıyla belgelendirme unsuru sağlanmaktadır. Delil kaydı, elektronik iletinin; tebligatı çıkaran kurumdan

²⁹⁴ İLERİ, 2021, s. 64.

²⁹⁵ BÖRÜ, Levent, "Elektronik Tebligat", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 10, S. 10, 2020, s. 188 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1111168>, Erişim Tarihi: 30.07.2022).

²⁹⁶ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 59; AKKAN, 2018, 46.

²⁹⁷ TÜZÜNER, 2011, s. 151.

²⁹⁸ TÜZÜNER, 2011, s. 152.

²⁹⁹ ALBAYRAK, 2021, s. 52-53.

³⁰⁰ AKSAKAL, 2020, s. 273.

UETS'ye, oradan da muhatabın elektronik tebligat adresine gönderilinceye kadarki süreci, tebligatın ulaşma, okunma ve geçerli bir şekilde yapılıp yapılmadığına dair üretilen ve elektronik sertifika ile imzalanmış bir kayıttır³⁰¹. İşlem kaydı, elektronik tebligat işlemleri sırasında gerçekleşen ve mevzuat gereği kayıt altına alınması zaruri bütün bilişim sistem kayıtlarıdır³⁰². Zaman damgası ise, iletilecek elektronik verinin tebligat sürecinde geçtiği her aşamanın zamanının kayıt altına alınmasıdır³⁰³. Bu kayıtlar, elektronik tebligatın tutanağı olarak görülmektedir³⁰⁴.

Zaman damgasının eksikliği, elektronik tebligatı usulsüz kılar. Bunun nedeni, zaman damgasının eksikliği halinde tebliğin yapıldığı tarihin belirlenemeyecek olmasıdır. Bu durumda Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinin 2. fıkrası gereğince, tebligat içeriğinin muhatap tarafından öğrenildiği gün, tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Delil kaydının eksikliği ise, tebligatın yokluğu sonucunu doğurur. Delil kaydı belgelendirme unsurunu karşıladığından, delil kaydının eksikliği durumunda tebligatın ana unsurlarından birinin yokluğu anlamına gelir. Bu durumda elektronik tebligat, muhatabın tebligat içeriğini öğrenmesiyle geçerli hale gelemez. Tebligatın baştan, tekrar yapılması gerekir.³⁰⁵.

Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 9. maddesinin 4. fıkrasında, Elektronik tebligata dair delil kayıtlarının, tebligatın ulaştığı anda üretileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 12. maddesinde ise, UETS'nin elektronik tebligatın hedef adrese ulaşma durumuna ilişkin kayıtları tutacağı ve bu kayıtları, tebligatı çıkaran kuruma hemen ve en geç yirmi dört saat içinde bildireceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı maddeye göre, bu bildirinin zamanında yapılmaması durumunda tekrar gerçekleştirilecek tebligat masrafları PTT tarafından ödenir. Yönetmeliğin 14. maddesinde ise tutulan kayıtların arşivlenmesine ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Buna göre; işlem kayıtları ve elektronik tebligat aşamalarında bilgi güvenliğine karşı tehdit oluşturan veya olağan dışı olaylara dair işlem kayıtları ve UETS'ye erişim kayıtları on yıl, delil kayıtları otuz yıl saklanır. Bu süreler sonunda imha edilecek işlem kayıtları ve delil kayıtları en az bir kez kontrolden geçirilir.

³⁰¹ Elektronik Tebligat Yönetmeliği m. 3/1-b

³⁰² Elektronik Tebligat Yönetmeliği m. 3/1-g

³⁰³ Elektronik Tebligat Yönetmeliği m. 3/1-j'deki atıf gereği Elektronik İmza Kanunu m. 3/h

³⁰⁴ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 59; İLERİ, 2021, s. 65.

³⁰⁵ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 60.

PTT, kendisinden istenildiği zaman işlem kayıtları ve delil kayıtlarını elektronik ortamda teslim etmekle sorumludur. Bu düzenlemeler, elektronik tebligat usulünde belgelendirmeye verilen önemi göstermektedir.

2.1.3. Elektronik Tebligatın Amacı

Günümüzde elektronik ortamda iletişim, oldukça yaygın bir seviyeye gelmiştir. Bu durum devletle vatandaş arasında gerçekleşen işlemlere de yansımıştır. Vatandaşların e-devlet üzerinden gerçekleştirebilecekleri işlemlere ilgisi, oldukça yüksektir. Bunun nedeni, elektronik iletişimin alışıldık yöntemlere göre daha süratli ve ekonomik olmasından kaynaklanmaktadır. Elektronik iletişimin yaygınlaşması; adli ve idari kurumlar arasındaki haberleşmeyi de etkilemiş, elektronik tebligat usulünün geliştirilmesi sürecini başlatmıştır³⁰⁶.

Elektronik tebligat usulünün uygulanmasıyla hedeflenen ana amaç, yapılacak tebligatların olabilecek en hızlı şekilde tamamlanmasıdır. Böylelikle elektronik tebligat uygulamasının, yargılamayı hızlandırmasıyla birlikte usul ekonomisine faydalı olması hedeflenmektedir³⁰⁷. Dolayısıyla tebligatın gecikmesi veya hiç gerçekleştirilememesi gibi nedenlerle oluşacak problemlerin, elektronik tebligat usulüyle çözüme kavuşturulacağı düşünülmüştür³⁰⁸. Elektronik tebligatın uygulamaya geçmesiyle, tebligatın güvenilirliğinin yükseltilmesi de hedeflenmektedir³⁰⁹.

Tebligatın en kısa sürede gerçekleştirilmesi, kişilerin hak arama özgürlüğü açısından oldukça önemlidir. Buna bağlı olarak, yaşanan teknolojik gelişmeler ve devlet kurumlarının bu gelişmeler doğrultusunda elektronik alt yapılar geliştirmesiyle, adil

³⁰⁶ BÖRÜ, 2020, s. 191.

³⁰⁷ YAVUZ BİLGİN, Zeynep Büşra, Adil Yargılanma Hakkı Açısından Elektronik Tebligat, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2021, s. 55; KOÇ, Evren, “Zorunlu Elektronik Tebligatta Delil Kaydı”, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, S. 1, 2021, s. 262-263 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1852914>, Erişim Tarihi: 01.08.2022).

³⁰⁸ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 61.

³⁰⁹ YAMAKOĞLU, Alya / ALTOPRAK, Serkan, “Elektronik Tebligat Türkiye, İsviçre, Almanya ve İngiltere Karşılaştırması”, YÜFHD, C. XVI, 2019/1, s. 29 (Erişim: http://law.yeditepe.edu.tr/sites/default/files/yuhfd_2019-1_v.5.pdf, Erişim Tarihi: 31.07.2022).

yargılanma hakkının bütün unsurlarını olumlu yönde etkilemeyi amaçlayan elektronik tebligat usulü yasalaştırılmıştır³¹⁰. 2011 yılında yayımlanan 6099 sayılı Kanun'un gerekçesinde de Adalet Bakanlığınca kullanılan Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) örnek gösterilmiş, elektronik tebligat usulüyle daha az maliyetle daha hızlı sonuç alınacağı vurgulanmıştır³¹¹. 2018 yılında Tebligat Kanunu'nda değişiklikler yapılan 7202 sayılı Kanun'la elektronik tebligatın uygulama alanı genişletilmiştir. Bu düzenleme, aradaki geçen süreçte elektronik tebligat usulüyle amaçlanan faydanın alındığını göstermektedir³¹².

Elektronik tebligat usulüyle, klasik tebligat usullerinin uygulanmasından kaynaklanan birçok sorunun önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Hem muhataptan hem de tebligatı çıkaran kurumdan kaynaklanabilen bu sorunların, elektronik tebligat usulüyle beraber çözüleceği öngörülmüştür. Özellikle idare tarafından yapılan adres ismi değişiklikleri, muhatabın tebligat adresini yanlış veya eksik vermesi, tebligatı çıkaran kurumun tebligat evrakına yanlış veya eksik adres yazması gibi sorunlardan kaynaklı hatalı veya usulsüz tebligatların; elektronik tebligat usulüyle birlikte son bulacağı düşünülmektedir³¹³.

Elektronik tebligatın bir amacı da sürdürülebilir bir tebligat süreci oluşturmaktır. Klasik tebligat usullerinde kullanılan kâğıt miktarı yüzünden tebligat evrakları, ciddi miktarda ağacın kesilmesine neden olmaktadır³¹⁴. Elektronik ortamda gerçekleştirilecek tebligatla, daha az kâğıt kullanımına ihtiyaç duyulacaktır. Bu durum, kâğıt üretiminde kesilen ağaç sayısını ciddi oranda düşürerek hem çevre sağlığına hem de milli ekonomimize önemli bir katkıda bulunacaktır³¹⁵. Bunun yanında, klasik tebligat usulleriyle tebligat gerçekleştirilirken ulaşım amaçlı kullanılmak zorunda kalınan fosil yakıtlar da çevreyi önemli oranda kirletmektedir. İnternet üzerinden yapılacak tebligatlarla, fosil yakıt tüketimi ciddi oranda azalacaktır³¹⁶. Böylelikle hem ülkemizdeki hava kirliliği azalacak

³¹⁰ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 61.

³¹¹ 6099 sayılı Kanun'un 2. maddesinin gerekçesi için bkz. (Erişim: <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=76667&pkanunnuma rasi=6099>, Erişim Tarihi: 01.08.2022).

³¹² ÇELEBİOĞLI, 2021, s. 49.

³¹³ Detaylı bilgi için bkz. BÖRÜ, 2020, s. 193-194.

³¹⁴ VAROL / BAŞTÜRK, 2015, s. 272.

³¹⁵ ÇELEBİOĞLI, 2021, s. 50.

³¹⁶ VAROL / BAŞTÜRK, 2015, s. 272; ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 65.

hem de az fosil yakıt tüketiminin azalmasına bağlı olarak milli ekonomimize yararlı bir uygulamaya geçilmiş olacaktır.

2.1.4. Elektronik Tebligatla İlgili Hukuki Kaynaklar

Elektronik tebligata ilişkin ilk ve ana hukuki kaynak Tebligat Kanunu'dur. Diğer hukuki kaynakların yasal dayanaklarını Tebligat Kanunu oluşturmaktadır.

Tebliğat kanunu kapsamındaki elektronik tebligat usulü ilk kez; Tebligat Kanunu'nda değişiklikler ön gören, 11.01.2011'de TBMM'de kabul edilip 19.09.2011 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan, "6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 2. maddesiyle iç hukukumuzda dahil olmuştur. Kanun'un mezkûr maddesi ile Tebligat Kanunu'na "Elektronik Tebligat" başlıklı 7/A maddesi eklenmiştir. 7/A maddesi, en son 15.03.2018 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 28.02.2018 tarihli "7101 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 48. maddesiyle ön görülen değişiklikle güncel olarak şimdiki halini almıştır. Bu değişiklik, mezkûr Kanun'un 66. maddesi gereği 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Tebliğat Kanunu'nun 7/A maddesinin 5. fıkrasında elektronik tebligat işlemlerinin PTT tarafından geliştirilen ve işletilen UETS üzerinden yürütüleceği belirtilmiştir. Elektronik tebligatın alt yapısını oluşturan UETS'nin kullanımı, 7101 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle başlamıştır.

Tebliğat Kanunu'nun 7/A maddesinin 6. fıkrasında elektronik tebligat usulünün işleyişinin çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu kanun maddesi hükmü gereğince elektronik tebligat usulünün bir diğer hukuki kaynağı olan Elektronik Tebligat Yönetmeliği 06.12.2018 tarihinde 30617 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Elektronik Tebligat Yönetmeliği, elektronik tebligat usulüne dair birçok konuyu düzenlemiştir. Bunların bazıları; ilgili tanımlar, uyulması gereken ilkeler, elektronik tebliğ usulünü kullanması zorunlu olanlar, elektronik tebligat kullanmak için yapılacak başvuru, elektronik mesajın oluşturulması ve muhatabına ulaştırılması, teknik konular ve PTT'nin yükümlükleri gibi konulardır.

Elektronik tebligat uygulamasının bir diğer hukuki kaynağı da Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'tir. Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 30. maddesinde Yönetmelik'te hüküm bulunmayan konularda özelliklerine uyduğu derecede Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Elektronik tebligat usulünde, Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in genel norm özelliği taşıdığını söyleyebiliriz.

Elektronik tebligat usulünün, PTT'nin geliştirdiği UETS üzerinden gerçekleştirileceğini belirtmiştik. Buna bağlı olarak UETS'nin işleyişine yönelik bir takım usul ve esaslar belirlenmiştir. Bunlar UETS teknik kriterlerini belirlemeye yönelik yayımlanan Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi ile İlgili Teknik Kriterlere İlişkin Usul ve Esaslar; elektronik tebligat hesaplarının yapısına ve oluşturulacak rehberle ilişkin olarak hazırlanan Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi Rehberi ve Ulusal Elektronik Tebligat Hesabı Adreslerine İlişkin Usul ve Esaslar'dır.

2.1.5. Elektronik Tebligatın İlkeleri

Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 4. maddesinde, elektronik tebligat yapılırken bağlı kalınması gereken ilkeler sayılmıştır. Bu ilkelerin aynı zamanda, kanun koyucunun elektronik tebligatın yasalaştırılmasındaki amaçları olduğu söylenebilir.

VUK kapsamında gerçekleştirilen elektronik ortamda tebliğ bakımından Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği genel norm özelliği taşımaktadır. Buna bağlı olarak bu ilkelerin, VUK kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebliğ usulü için de yol gösterici olduğunu düşünmekteyiz.

Bir önceki Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde³¹⁷ yer alan; bilgi güvenliğinin sağlanması, kişisel verilerin korunması, birlikte çalışabilirlik, hizmet kalitesinin sağlanması ve uluslararası standartların sağlanması ilkelerine ek olarak yeni Elektronik

³¹⁷ Eski Elektronik Tebligat Yönetmeliği için bkz. (Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130119-8.htm>, Erişim Tarihi: 01.08.2022).

Tebliğat Yönetmeliği'nde teslim, bilgilendirme ve belgelendirme ilkesi eklenmiştir³¹⁸. Birlikte çalışabilirlik ilkesi de entegrasyon ve iş birliğinin sağlanması olarak değiştirilmiştir. Elektronik tebligatın işleyişinde bu ilkelere riayet etmek, PTT için bir ödev niteliğindedir³¹⁹. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bu ilkeleri tek tek değerlendirmek faydalı olacaktır. Bu ilkeler Yönetmelikte yer alan sırasıyla şöyledir:

- Teslim, bilgilendirme (bildirim) ve belgelendirmenin sağlanması,
- Bilgi güvenliğinin sağlanması,
- Kişisel verilerin korunması,
- Entegrasyon ve iş birliğinin sağlanması,
- Hizmet kalitesinin sağlanması,
- Ulusal ve uluslararası standartların sağlanması.

2.1.5.1. Teslim, Bilgilendirme (Bildirim) ve Belgelendirmenin Sağlanması,

Teslim, bilgilendirme ve belgelendirme ilkesi bir önceki, mülga Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde bulunmamaktaydı. 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe giren yeni Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde teslim, bilgilendirme ve belgelendirme ilkesi 4. maddenin a bendinde yer almıştır.

Teslim, bilgilendirme ve belgelendirme; tebligatın genel, kurucu unsurlarıdır. Bu konuyla alakalı detaylı bilgi önceki bölümlerde verilmiştir³²⁰. İster modern (elektronik) ister klasik usuller tercih edilsin; tebligatın zamanında teslim edilmesi, muhataba bildirimin yapılması ve tebligat işleminin baştan sona belgelendirilmesi gerekir. Muhatapların, haklarında gerçekleştirilen işlemleri öğrenmesi ve ihtiyaç doğması halinde bunlara karşı hukuki yollara başvurusu; tebligatın teslim, bilgilendirme ve belgelendirme unsurlarının varlığına bağlıdır³²¹. Buna bağlı olarak öğretide, tebligat hukuku çerçevesinde hukuki

³¹⁸ YAMAKOĞLU / ALTOPRAK, 2019, s. 29

³¹⁹ BÖRÜ, 2020, s. 195; ÇELEBİOĞLU, 2021, s. 50.

³²⁰ Başlık 1.1.3.

³²¹ KOCABIYIK, 2020, s. 65.

güvenlik ilkesinin uygulanmasının; teslim, bilgilendirme ve belgelendirme unsurlarıyla eş anlamlı olduğu dahi ifade edilmiştir³²².

Elektronik ortamda tebligatın teslimi, bildirim ve belgelendirilmesi UETS aracılığıyla gerçekleştirilmektedir³²³. Tebligatı çıkaracak merci tarafından hazırlanan evrakların UETS aracılığıyla, muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmesiyle teslim gerçekleştirilmiş olur. Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 9. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında elektronik tebligat usulüyle tebliğ edilecek evrakların teslimine dair düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre tebligatı çıkaracak olan kurum, elektronik tebligat mesajını oluşturarak UETS'ye iletir. Sonrasında elektronik tebligat mesajına zaman dalgası eklenerek muhatabın elektronik tebligat adresine teslim edilir. Teslim, Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 11. maddesinde belirtilen usulde, güvenli bir şekilde gerçekleştirilmektedir³²⁴. Madde hükmü gereği elektronik tebligatı alacak kişi, güvenli elektronik imzasını kullanarak veya e-devlet sistemi üzerinden ya da PTT'den aldığı şifreyle ve sonrasında telefonuna kısa mesajla gelen tek kullanımlık doğrulama kodunu girerek tebliğ edilen evraklara ulaşır. Bu sayede tebliğ edilecek evrakların kaybolması, muhatabın teslimden imtina etmesi ve muhatabın imza atamayacak durumda olması ihtimallerinin önüne geçilmektedir. Böylece tebliğ içeriğinin doğru kişiye ulaştırılması, güvence altına alınmış olur³²⁵.

Teslim unsurunda sağlanan kolaylık ve güvenlik, bilgilendirme unsuruna da yansımaktadır. Muhatabın elektronik tebligat adresine ulaşan elektronik tebligat mesajını açıp incelemesiyle bilgilendirme unsuru tamamlanmış olur. Bilgilendirme unsurunun sağlanmasındaki en önemli hususlardan biri muhatabın, elektronik tebligat mesajının elektronik tebligat adresine teslim edildiği konusunda haberdar edilmesidir. Bu bilgilendirmenin yapılması hakkında, Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 10. maddesinde bazı düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelere göre, elektronik adres sahibi kendi adresine gelen elektronik tebligat mesajlarından haberdar olmak için kendisine kısa mesaj veya e-posta gönderilmesini PTT'den talep edebilir. Bu sayede elektronik tebligat

³²² VAROL / BAŞTÜRK, 2015, s. 270.

³²³ BÖRÜ, 2020, s. 195.

³²⁴ ALBAYRAK, 2021, s. 51.

³²⁵ ALBAYRAK, 2021, s. 51-52.

muhatapın elektronik tebligat adresine ulaştığında muhataba e-posta veya kısa mesaj vasıtasıyla haber verilir. Fakat e-posta veya kısa mesaj yoluyla tebligatın geldiğine dair bir bildirimin gelmemesi veya bildirimin geç yapılması tebligatın geçerliliğini etkilemez. Kısa mesaj bildirimi için elektronik tebligat adresi sahibinin bir ücret ödemesi gerekirken, e-posta bildirimi için herhangi bir ücret talep edilmez.

Elektronik tebligatın unsurlarından³²⁶ bahsederken belgelendirme unsurundan detaylıca bahsetmiştik. Tebligatın belgelendirilmesi, işlemin bir tutanağa bağlanmasıyla gerçekleştirilir. Elektronik tebligatta ise belgelendirme; işlem kayıtları, delil kayıtları ve zaman damgasıyla sağlanmaktadır.

2.1.5.2. Bilgi Güvenliğinin Sağlanması

Bilgi güvenliği öğretilerde birçok şekilde tanımlanmıştır. Bunlardan birinde bilgi güvenliği, *“bilgi ve bilgi sistemlerinin yetkisiz erişim, kullanım, ifşa edilmesi, bozulması, değiştirilmesine veya bilginin gizlilik, bütünlük ve kullanılabilirliğine zarar vermek için yapılan kötü niyetli girişimlere karşı sağlanacak koruma”*³²⁷ olarak açıklanmıştır. Başka bir tanıma göre bilgi güvenliği; bilgilerin veya verilerin, yetkilinin izni olmadan başkaları tarafından erişilmesi, paylaşılması, herhangi bir şekilde kullanılması veya her türlü zarara uğratılması risklerine karşı muhafaza edilmesidir³²⁸. Bilgi güvenliği, başka bir kaynaktan ise; olgusal bakımdan bilginin tahrip edilmesinin önlenmesi, teknolojinin işlevsel olarak

³²⁶ Başlık 1.1.2.

³²⁷ MCCUMBER, John, Assessing and Managing Security Risk in IT Systems, CRC Press, Washington, 2005, s. 23 (‘ten aktaran, HENKOĞLU, Türkay / YILMAZ, Bülent, “Avrupa Birliği AB Bilgi Güvenliği Politikaları”, Türk Kütüphaneciliği Dergisi, C. 27, S. 3, 2013, s. 453 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/811421>, Erişim Tarihi: 03.08.2022).

³²⁸ BAYKARA, Muhammet / DAŞ, Resul / KARADOĞAN, İsmail, “Bilgi Güvenliği Sistemlerinde Kullanılan Araçların İncelenmesi”, 1. International Symposium on Digital Forensics and Security (ISDFS’13), 20-21 May 2013, s. 2-31 (Erişim: https://www.researchgate.net/publication/317511696_Bilgi_Guvenligi_Sistemlerinde_Kullanilan_Araclarin_Incelenmesi, Erişim Tarihi: 04.08.2022).

kullanımıyla bilginin bütün mecralarda üçüncü kişiler tarafından ele geçirilmesinin engellenmesi olarak ifade edilmiştir³²⁹.

Sanal ortamda hukuka aykırı eylemlerin önlenmesinin güçlüğü düşünüldüğünde, elektronik ortamda yapılacak bir tebligat işlemine toplum nezdinde güven duyulması bir hayli zordur³³⁰. Ancak UETS'nin sağladığı birtakım imkânlarla, bu güvenin sağlanmasının mümkün olduğu düşünülmektedir. Elektronik tebligatın, elektronik imza alt yapısını kullanması ve bunun getirdiği 128 bitlik şifreleme imkânıyla elektronik ortamda ileti aktarımının korunaklı bir biçimde yapılması mümkün olmaktadır³³¹. Ulaşılan teknolojik seviyede bu denli bir şifreleme sisteminin devre dışı bırakılmasının mümkün olmadığı değerlendirilmektedir³³².

Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde bilgi güvenliğinin sağlanmasına yönelik birçok hüküm yer almaktadır. UETS'nin PTT tarafından geliştirildiğinden ve işletildiğinden bahsetmiştik. UETS'nin tanımının yapıldığı 3. maddenin (i) bendinde UETS'nin güvenliğinin PTT tarafından sağlanacağı belirtilmiştir. Bu hükümden anlaşılabileceği üzere bilgi güvenliğinin sağlanması PTT'nin bir yükümlülüğüdür. Bu durum PTT'nin yükümlülüklerini düzenleyen 20. maddede de yer almaktadır. 20. maddenin 1. fıkrasında PTT'nin bilgi güvenliğini sağlamaya yönelik yükümlülükleri şu şekilde özetlenebilir:

- UETS'nin güvenliğini ve sistemde kayıtlı verilerin muhafazasını sağlayacak her türlü tedbiri almak,
- Elektronik tebligat adresine güvenli bir şekilde erişilebilmesini sağlamak,
- Elektronik tebligat süreçlerindeki imzalama aşamalarında PTT için geliştirilen elektronik sertifikayı kullanmak,
- İşlem ve delil kayıtlarının muhafazasını sağlamak ve mahremiyetini korumak,
- İşlem ve delil kayıtlarını Yönetmelik'te belirtilen süre kadar saklamak,

³²⁹ CANBERK, Gürol / SAĞIROĞLU, Şeref, “Bilgi, Bilgi Güvenliği ve Süreçleri Üzerine Bir İnceleme”, Politeknik Dergisi, C. 9 S. 3, 2006, s. 169 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/384578>, Erişim Tarihi: 03.08.2022).

³³⁰ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 68; VAROL / BAŞTÜRK, 2015, s. 265.

³³¹ ATALI / ERMENEK / ÜÇÜNCÜ, 2020, s. 68.

³³² VAROL / BAŞTÜRK, 2015, s. 265

- Kanunlarda belirtilen istisnalar ayırık tutulmak kaydıyla, elektronik tebligat mesajını muhatabı dışında herhangi bir kişi tarafından görüntülenmemesini sağlamak ve bunun için gerekli önlemleri sağlamak.

20. maddenin 2. fıkrasına göre PTT, muhatabın izni olsa dahi UETS üzerinden yapılan bir tebligatın içeriği, tebligatı çıkaran kurumun amacı dışında kullanamaz ve üçüncü kişilerle paylaşamaz. 3. fıkra ise; PTT'nin elektronik tebligat esnasında dolaşıma giren verilerin korunmasından sorumlu olduğu, mevzuat gereğince saklanma gereği olmayan verilerin PTT tarafından imha edileceği belirtilmiştir.

Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin bilgi güvenliğine ilişkin bir diğer düzenlemesi ise, 23. maddesinde yer almaktadır. Maddenin 1. fıkrasına göre PTT, UETS'nin ve sistemde bulunan verilerin korunmasına dair bütün tedbirleri almalıdır. Bu tedbirlerin alınmasında gerekli sistem ile gereçlerin kullanımı ve bunların bulunduğu fiziki ortamın korunması PTT'nin görevidir. 2. fıkra ise PTT'nin bilgi güvenliğinin sağlanması için bünyesinde gerekli çalışanları bulundurması gerektiği belirtilmiştir.

Elektronik tebligatın usulünün teknik kriterlerini belirlemek için hazırlanan Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi ile İlgili Teknik Kriterlere İlişkin Usul ve Esaslar'ın³³³ 13. maddesinde PTT'nin UETS'yi, TS ISO/IEC 27001 standartlarına uygun şekilde işleteceği belirtilmiştir. ISO/IEC 27001, bilgi güvenliğinin nasıl sağlanacağına ilişkin bir standarttır³³⁴.

³³³ (Erişim: <https://www.etebligat.gov.tr/wp-content/uploads/2020/10/Teknik-kriter.pdf>, Erişim Tarihi: 03.08.2022)

³³⁴ ÇELEBİOĞLU, 2021, s. 52. Detaylı bilgi için bkz. EVRİN, Volkan / DEMİRER, Mehmet, "Kurumsal Bilgi Güvenliği Süreç Çalışmaları: ISO/IEC-27001 Örneği", IV. Ağ ve Bilgi Güvenliği Sempozyumu 2011, Bildiriler Kitabı, Ankara, 25-26 Kasım, 2011 (Erişim: https://elektrik.gen.tr/sites/default/files/3529111f1499a55_ek.pdf#page=25, Erişim Tarihi: 03.08.2022).

2.1.5.3. Kişisel Verilerin Korunması

2010 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle, Anayasa'nın 20. maddesinin 3. fıkrasına³³⁵ kişisel verilerin korunması hakkında bir hüküm eklenmiştir. Böylece kişisel verilerin korunması, anayasal bir hak olma özelliği kazanmıştır. Kişisel verilerin korunması, anayasal bir hak olmadan önce de TCK kapsamında korunmaktaydı. 2004 yılında kabul edilen ve hala yürürlükte olan 5237 sayılı TCK'nın 135 ve 140. maddeleri arasında kişisel verilerin korunmasına yönelik düzenlemeler yer almaktadır. 2016 yılında ise 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nu (KVKK) yürürlüğe girmiştir. Böylece kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin sorumlulukları ve bağlı oldukları kurallar belirlenmiştir³³⁶.

UETS vasıtasıyla yürütülen elektronik tebligat usulünde kişisel verilerin korunmasına geçmeden önce genel olarak kişisel veri ve kişisel verilerin korunması konularına kısaca değinmek yerinde olacaktır. Kişisel veri KVKK'nın, tanımların yer aldığı, 3. maddesinin (d) bendinde *“kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi”* olarak tanımlanmıştır. Kişisel verilerin işlenmesi ise aynı maddenin (e) bendinde, *“Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem”* olarak açıklanmıştır.

Elektronik tebligat gerçekleştirilirken ortaya çıkan işlem kayıtları ve delil kayıtlarının belirli sürelerle arşivde saklanacağı, Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 15. maddesinde belirtilmiştir. Bu kayıtların içinde kişisel veri mahiyetinde olan veriler de bulunabilir. Bu

³³⁵ Anayasa m. 20/3: *“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”*

³³⁶ KVKK m. 1.

kapsamda yapılan depolama işlemi, KVKK'nın 3. maddesinin (e) bendinde belirtildiği üzere kişisel verilerin işlenmesi olacaktır. Dolayısıyla, bu işlemleri yöneten ve yöneten PTT, veri sorumlusuyken³³⁷; PTT adına bu işlemleri yapan merciler ise veri işleyendir³³⁸. Bu bilgiler ışığında PTT'nin UETS aracılığıyla yapacağı elektronik tebligatlarda KVKK'da belirtilen kuralları ve ilkeleri dikkate alması gerekmektedir. KVKK kapsamında kişisel verilerin işlenmesinde uyulması gereken ilkeler³³⁹ şu şekildedir:

- Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma.
- Doğru ve gerektiğinde güncel olma.
- Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme.
- İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.
- İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme.

PTT, hazırladığı aydınlatma metninde³⁴⁰ kişisel verilerin işlenmesine dair politikasını açıklamıştır.

Bir üst başlıkta, elektronik tebligat yapılırken bilgi güvenliğinin nasıl korunacağı konusuna değinilmişti. Kişisel verilerin özel nitelikli bilgiler olduğu düşünüldüğünde, bilgi güvenliği sağlanması için yapılan açıklamalar kişisel veriler için de geçerli olacaktır.

2.1.5.4. Entegrasyon ve İş Birliğinin Sağlanması

Bir önceki, mülga Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin yine 4. maddesinde düzenlenen ilkeler arasında “birlikte çalışabilirlik ilkesi” yer almaktaydı. Yeni Elektronik Tebligat

³³⁷ KVKK m.3/1: “Veri sorumlusu: Kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi...”

³³⁸ KVKK m.3/ğ: “Veri işleyen: Veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak onun adına kişisel verileri işleyen gerçek veya tüzel kişi...”

³³⁹ KVKK m. 4.

³⁴⁰ Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Aydınlatma Metni (Erişim: https://www.etebligat.gov.tr/aydinlatma_metni/, Erişim Tarihi: 04.08.2022).

Yönetmeliği'nde bu ilkenin yerini “entegrasyon ve iş birliğinin sağlanması” ilkesi almıştır.

Başta devlet kurumları olmak üzere, vatandaşlara hizmet veren diğer kurumların birlikte ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla hazırlanan e-Dönüşüm Türkiye Projesi Birlikte Çalışabilirlik Esasları Rehberi'nin³⁴¹ 3.1. başlığında birlikte çalışabilirlik, kurumlar arasında bilginin aktif şekilde paylaşılması ve etkin bir şekilde kullanılması olarak tanımlanmıştır. Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi ile İlgili Teknik Kriterlere İlişkin Esaslar'ın “Birlikte Çalışabilirlik” başlıklı 15. maddesinde Elektronik tebligat adres sahiplerinin, tebligatı çıkaran kuruma resmi bir yazıyla geri dönüş yapması durumunda PTT'nin bu muhatapları, elektronik tebligat sisteminin işleyişi hakkında bilgilendireceği ifade edilmiştir.

Yeni Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde birlikte çalışabilirlik ilkesinin yerini, entegrasyon ve iş birliğinin sağlanması ilkesinin aldığını belirtmiştik. Birlikte çalışabilirlik ilkesi ile entegrasyon ve iş birliğinin sağlanması ilkesinin aslında benzer niteliklere sahip olduğu söylenebilir. Bunun yanında entegrasyon ve iş birliğinin sağlanması ilkesinin çalışabilirlik ilkesine göre daha kapsayıcı ve geniş alana sahip olduğu düşünülmektedir³⁴².

Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 20. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde, UETS'yi kullanan vatandaşların entegrasyonu sağlanmış elektronik sistemler veya mobil uygulamalar üzerinden elektronik tebligat adreslerine erişimini sağlamanın PTT'nin sorumluluğunda olduğu belirtilmiştir. Elektronik tebligat sisteminin özellikle yargılama safhalarında kullanılması, kurumlar arası entegrasyon ve iş birliğine örnek teşkil etmektedir. PTT ve Adalet Bakanlığı arasında sağlanan bu entegrasyon ve iş birliği, yargılama işlemlerinde elektronik tebligat yapılabilmesinin önünü açmıştır³⁴³. Böylece UYAP ve UETS sistemleri, eş güdümlü olarak hizmet verebilir hale gelmiştir³⁴⁴. 2019 yılı öncesi Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) sistemi aracılığıyla gerçekleştirilen elektronik

³⁴¹ e-Dönüşüm Türkiye Projesi Birlikte Çalışabilirlik Esasları Rehberi için bkz. (Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/08/20050805-11.htm>, Erişim Tarihi: 05.08.2022).

³⁴² KOCABIYIK, 2020, s. 73; ÇELEBİOĞLU, 2021, s. 54.

³⁴³ İlgili duyuru için bkz. (Erişim: <https://e-tebligat.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 05.08.2022).

³⁴⁴ ÇELEBİOĞLU, 2021, s. 55.

tebligatlar, sağlanan entegrasyon sonucu 01.01.2019 tarihi itibarıyla UETS aracılığıyla gerçekleştirilmektedir³⁴⁵.

2.1.5.5. Hizmet Kalitesinin Sağlanması

Hizmet en kısa tanımıyla, ihtiyaçları giderme amacı taşıyan ve tüketimi, üretimiyle eş zamanlı gerçekleşen her türlü faaliyettir³⁴⁶. Hizmet ister insan eliyle verilsin ister araçlar vasıtasıyla gerçekleştirilsin sonuç olarak, fiziksel bir karşılığı olmadan insan ihtiyacını karşılamaya yönelik olmalıdır³⁴⁷. Hizmet kalitesi, müşterinin hizmeti satın aldıktan sonra o hizmetten sağladıklarının kendisinde yarattığı duygu olup, söz konusu hizmetten ne kadar tatmin olup olmadığını ifade etmektedir. Dolayısıyla, hizmet kalitesi kavramını; alıcının gereksinimi ve beklentileri, bunlar doğrultusunda hizmette olması gereken özellikler, hizmetin bu özellikler ve niteliklere sahip olma derecesi olarak ifade etmek mümkündür³⁴⁸.

Elektronik tebligat usulünün işleyişinde hizmet kalitesinin sağlanması için elektronik ortamda kesintiler ve aksaklıklar yaşanmadan tebligat yapılmasını sağlayacak teknik altyapının sunulması gerekmektedir. Ayrıca yukarıda belirttiğimiz gibi, bilgi güvenliği sağlanmalı ve kullanıcılara verilerinin güvende olduğuna dair teminat verilmelidir. Bunun yanında elektronik tebligat mesajının gönderilmesi ve alınması sırasında yaşanılacak herhangi bir problemde hızlı ve etkili bir şekilde problemin giderilmesi, müşteri (yani muhatap ve gönderici) odaklı bir tutum sergilenmesi gerekmektedir³⁴⁹.

³⁴⁵ KOCABIYIK, 2020, s. 73; ÇELEBİOĞLU, 2021, s. 55.

³⁴⁶ TDK, Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü (İktisat Terimleri Sözlüğü-2004), “Hizmet”, (Erişim: <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 06. 08. 2022).

³⁴⁷ ÇİÇEK, Recep / DOĞAN, İsmail Can, “Müşteri Memnuniyetinin Artırılmasında Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Niğde İli Örneği”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 1, 2009, s. 202. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/18963>, Erişim Tarihi: 06. 08. 2022).

³⁴⁸ ÇİÇEK / DOĞAN, 2009, s. 203; Detaylı bilgi için bkz. ESİN, Alp, ISO 9001: 2000 Işığında Hizmette Toplam Kalite, ODTÜ Yayıncılık, Ankara, 2004.

³⁴⁹ KOCABIYIK, 2020, a. 74.

2.1.5.6. Ulusal ve Uluslararası Standartların Sağlanması

Ulusal ve uluslararası alanda standardizasyon çalışmaları yapan birçok kurum vardır. Uluslararası alanda standartlaşma çalışmaları yürüten Uluslararası Standardizasyon Organizasyonu (ISO)³⁵⁰, bilgi güvenliği alanında standartlar geliştiren Uluslararası Elektroteknik Komisyonu³⁵¹ (IEC) ve Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU)³⁵² bunlardan bazılarıdır³⁵³. Avrupa’da standardizasyon çalışmaları yapan başlıca kuruluşlar ise, Avrupa Elektroteknik Standardizasyon Komitesi (CENELEC)³⁵⁴, Avrupa Telekomünikasyon Standartları Enstitüsü (ETSI)³⁵⁵ ve Avrupa Standardizasyon Komitesi (CEN)³⁵⁶ olarak sayılabilir³⁵⁷. Türkiye’de standardizasyon çalışmaları Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar uzanmaktadır³⁵⁸. Bununla birlikte Türk Standartları Enstitüsü (TSE), 1954 yılında kurulmuştur.

Elektronik Tebligat usulüne dair kalite ve güvenlik kriterlerine ilişkin bazı standartlar Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi ile İlgili Teknik Kriterlere İlişkin Usul ve Esaslar’ın 13. maddesinde yer almaktadır. Bunlar; bilgi güvenliği yönetim sistemiyle alakalı TS ISO/IEC 27001³⁵⁹, kalite yönetim sistemiyle alakalı TS EN ISO 9001³⁶⁰ ve iş sürekliliği yönetim sistemiyle alakalı ISO/IEC 22301³⁶¹ standartlarıdır. Ayrıca Elektronik Tebligat

³⁵⁰ International Organisation for Standardization.

³⁵¹ International Electrotechnical Commission.

³⁵² International Telecommunication Union.

³⁵³ EVRİN / DEMİRER, 2011, s. 26.

³⁵⁴ European Committee for Electrotechnical Standardization.

³⁵⁵ The European Telecommunications Standards Institute.

³⁵⁶ European Committee for Standardization.

³⁵⁷ SAVAŞ, Halil, “Avrupa Birliği Standardizasyon Kurumları ve CE İşareti”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 4, S. 2, 2003, s. 121-122 (Erişim: <https://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php>, Erişim: 12.08.2022).

³⁵⁸ Detaylı bilgi için bkz. YURTOĞLU, Nadir, “Türk Standartları Enstitüsünün (TSE) Kuruluşu Bağlamında Türkiye’de Standardizasyon Politikaları (1923-1960)”, Uluslararası Tarih Araştırmaları Dergisi, (Ed. KÖSE, Osman / SERBESTOĞLU, İbrahim), C. 10, S. 7., 2018, s 241-264 (Erişim: <https://www.historystudies.net/dergi/turk-standartlari-enstitusunun-tse-kurulusu-baglaminda-turkiyede-standardizasyon-politikalari-1923-1960201810971006d.pdf>, Erişim Tarihi: 12.08.2022).

³⁵⁹ Detaylı bilgi için bkz. (Erişim: <https://www.tse.org.tr/IcerikDetay?ID=2311&ParentID=6890>, Erişim Tarihi: 12.08.2022).

³⁶⁰ Detaylı bilgi için bkz. (Erişim: <https://www.tse.org.tr/IcerikDetay?ID=87&ParentID=62>, Erişim Tarihi: 12.08.2022).

³⁶¹ Detaylı bilgi için bkz. (Erişim <https://www.tse.org.tr/IcerikDetay?ID=2044&ParentID=1064>, Erişim Tarihi: 12.08.2022).

Sistemi ile İlgili Teknik Kriterlere İlişkin Usul ve Esaslar'ın “Ek 1 Deliller Yapısı” başlığında delillendirme sistemiyle alakalı ETSI TS 102 640-2 standardının UETS'ye uyarlandığı belirtilmiştir³⁶².

2.2. VERGİLENDİRMEDE MODERN TEBLİGAT

Çalışmanın önceki bölümlerinde genel olarak tebligat kurumunu, vergilendirme aşamalarından biri olarak tebliği ve çeşitlerini, son olarak da çalışmanın ana konusunu oluşturan vergi usul hukukunda elektronik tebligat usulüne geçmeden önce elektronik tebligat kavramını; Tebligat Kanunu çevresinde, genel olarak inceledik. Çalışmanın bu kısmında ise vergi usul hukukunda elektronik tebligat, öncelikle kavramsal olarak incelenecektir. Sonrasında elektronik tebliğin hukuki dayanaklarına, faydalarına ve işleyişine dair bilgiler verilecektir. Ayrıca elektronik tebliğ, vergi tebliği ilkeleri bakımından incelenecek, son olarak elektronik tebliğin anayasal ilkeler bağlamında değerlendirilmesi yapılacaktır.

2.2.1. Elektronik Usul İşlemlerinden Biri Olarak Elektronik Ortamda Tebliğ

İnsanlığın ortak bilgi birikimi sonucunda meydana gelen teknolojik gelişmeler, hayatın her alanını etkilemektedir. Geçmişte hem maliyeti fazla olan hem de uzun süreler harcanan birçok iş, bu gelişmeler sayesinde, daha ucuza ve daha kısa sürede yapılabilmektedir.

Teknolojik gelişmelerin önemli bir kısmı, bilgi ve iletişim teknolojileri alanında yaşanmıştır. Bilgi ve iletişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler, günlük yaşamın içinde her an kendini hissettirmekte ve insan hayatını kolaylaştırmaktadır. Bu durum vatandaş ve devlet arasındaki ilişkilere de yansımaktadır. Devletler, yaşanan teknolojik gelişmeleri yakından takip ederek, özellikle bilişim alanındaki yeniliklerden faydalanmaktadırlar. Devletlerin, bilgi ve iletişim alanındaki teknolojik gelişmeleri

³⁶² KOCABIYIK, 2020, s. 76; ÇELEBİOĞLU, 2021, s. 56.

kullanmaya başlaması, elektronik devlet (e-devlet) kavramının ortaya çıkmasını sağlamıştır.

E-devlet, devlet yönetimini kapsayan her türlü faaliyetin gerçekleştirilmesi esnasında kişilerin devletle olan iletişimini ve gereken bazı bürokratik işlemleri elektronik ortamda, aracısız olarak, doğrudan gerçekleştirilebilmesini sağlayan teknolojik çalışmaların bir bütünüdür³⁶³. E-devlet, “*geleceğin devleti*” olarak nitelendirilmektedir. Devletin yürüttüğü hizmetler esnasında bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması ve buna bağlı olarak vatandaşla devlet arasında hiçbir aracı olmadan, daha ulaşılabilir, daha pratik bir hizmet ağının oluşturulması e-devletleşme sürecinin bir sonucudur³⁶⁴. E-devletleşmeyle beraber kamu hizmetleri, kamu kurumları ile vatandaşlar arasında, elektronik ortamda geliştirilen iletişim ağı aracılığıyla internet üzerinden yürütülebilir hale gelmiştir.³⁶⁵ Bu kapsamda e-devlet; vatandaş ve devlet arasındaki sorumlulukların geliştirilen bu elektronik ağ üzerinden, karşılıklı olarak mekân ve zaman ayrımı gözetilmeksizin yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir³⁶⁶. Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)³⁶⁷ e-devleti; daha iyi bir devlet yönetiminin sağlanması için bilgi ve iletişim teknolojilerinin, özellikle de internetin, bir araç olarak kullanılması olarak tanımlamıştır³⁶⁸.

³⁶³ ERDAL, Murat, Elektronik Devlet e-Türkiye ve Kurumsal Dönüşüm, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 1.

³⁶⁴ İNCE, N. Murat, “Elektronik Devlet: Kamu Hizmetinin Sunulmasında Yeni İmkanlar”, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Mayıs 2001, s. 21 (Erişim: https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Elektronik_devlet_Kamu_hizmetlerinin_sunulmasinda_yeni_imkanlar.pdf, Erişim Tarihi: 25.08.2022).

³⁶⁵ FANG, Zhiyuan, “E-Government in Digital Era: Concept, Practice, and Development”, International Journal of The Computer, The Internet and Management, Vol. 10, No. 2, 2002, s. 1-22 (Erişim: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1057.1092&rep=rep1&type=pdf>, Erişim Tarihi: 25.08.2022).

³⁶⁶ KIRÇOVA, İbrahim, E-devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri, İstanbul Ticaret Odası, Acar Matbaacılık, Yayın No: 2003-38, İstanbul, 2003, s. 17.

³⁶⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development.

³⁶⁸ OECD, “The e-Government Imperative”, 2003, s. 23 (Erişim: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/the-e-government-imperative_9789264101197-en#page23, Erişim Tarihi: 26.08. 2022).

E-devletleşmeyle ulaşılmak istenen bazı hedefler şöyledir:

- Bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak geliştirilen elektronik altyapı sayesinde vatandaşların, devletin elinde bulundurduğu bilgilere daha kolay erişimini sağlamak,
- Vatandaşların kamu kurumlarıyla olan etkileşimini artırarak sivil katılımı teşvik etmek,
- Kamu kurumlarının, vatandaşlar tarafından denetlenebilirliğini arttırmak,
- Kamu kurumlarına ulaşımı kısıtlı olan, özellikle kırsal alanda yaşayan, vatandaşların kamu hizmetlerinden daha etkin bir şekilde faydalanabilmesini sağlamak³⁶⁹.

E-devletleşme süreci; sadece vatandaşla devlet arasındaki değil, kamu kurumları arasındaki iletişimi de olumlu yönde etkilemiştir. Kamu kurumları arasındaki bilgi ve iletişim sistemlerinin birbirlerine olabildiğince uyumlu hale gelmesi, gereksiz bürokratik süreçlerin ve zaman kayıplarının önüne geçmektedir³⁷⁰.

Devletlerin vazgeçilemez gelir kaynağı olan vergilerin, mükelleflerden toplanması sürecini kapsayan vergilendirme sürecinde de gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinden çeşitli uygulamalar vasıtasıyla faydalanılmaktadır³⁷¹. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin vergilendirme alanında kullanılmasıyla elektronik vergilendirme (e-vergilendirme) kavramı ortaya çıkmıştır. Elektronik vergilendirme; mükellef ile vergi idaresi arasında kurulması gereken iletişimin geliştirilecek elektronik bir altyapı sayesinde, internet üzerinden gerçekleştirilmesi ve karşılıklı sorumlulukların internet

³⁶⁹ Center for Democracy & Technology, “The E-Government Handbook for Developing Countries: A Project of InfoDev and The Center for Democracy & Technology”, 2002, s. 1 (Erişim:

<https://documents1.worldbank.org/curated/en/317081468164642250/pdf/320450egovhandbook01public12002111114.pdf>, Erişim Tarihi: 26.08.2022).

³⁷⁰ DEMİREL, Demokaan, “E-devlet ve Dünya Örnekleri”, Sayıştay Dergisi, S. 61, s. 89 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1713586>, Erişim Tarihi: 25.08.2022)

³⁷¹ ÇOLAK, Mustafa, Elektronik Vergilendirme Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 225; ARSLAN, Mehmet / BİNİŞ, Mine, “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, C. 14, S. 1, Ocak 2016, s. 305-306. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/325523>, Erişim Tarihi: 25.08.2022).

üzerinden yerine getirilmesi sağlanarak, e-beyanda bulunmak, e-ödeme yapmak vb. internet üzerinden vergilendirme işlemlerinin yapılması olarak tanımlanabilir³⁷². Bu bakımdan elektronik vergilendirme; verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının internet üzerinden tamamlanmasını sağlayan e-devlet uygulamalarının hepsini kapsamaktadır³⁷³.

Elektronik vergilendirme; vergi idaresinin, gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağladığı imkânları kullanarak, kurumsal bir dönüşüm vizyonu ortaya koyduğu bir süreç olarak yorumlanmaktadır. Bu sürecin başarılı bir şekilde yürütülmesi; vergi idaresinin geleneksel çalışma yöntemlerini terk ederek, günümüz teknolojisiyle uyumlu olarak daha esnek zaman ve mekân algısına uygun bir çalışma prensibini benimsemesiyle mümkün olacaktır³⁷⁴.

Ülkemizde, vergilendirme aşamasının birçok kısmında bilişim sistemlerinden ve internet ağından faydalanılmaktadır. İnteraktif vergi dairesi, internet vergi dairesi, defter-beyan sistemi, elektronik beyanname (e-beyanname), borç sorgulama ve ödeme, hazır beyan sistemi, elektronik fatura (e-fatura), elektronik defter (e-defter), elektronik tebligat, bilgi transfer sistemi (b-trans), katma değer vergisi (KDV) ve gelir vergisi / kurumlar vergisi iadesinin internet üzerinden takibi (“iadem nerede?” uygulaması) ve elektronik yoklama (e-yoklama) fişi görüntüleme uygulamaları; Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) uygulamaya soktuğu bazı elektronik işlemlerdir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan ilerlemeler ve yaşanan e-devletleşme süreci, mükellef hakları bakımından büyük öneme sahip olan tebliğ aşamasını yakından etkilemiştir. Hukuki açıdan bir haberleşme sağlayan tebliğ müessesesinin yaşanan bu gelişmelerden etkilenmesi ve uyum sağlaması, doğal bir sürecin sonucudur. Buna bağlı olarak ülkemizde yürütülen vergilendirme işlemlerinde elektronik ortamda tebliğ

³⁷² ORKUNOĞLU ŞAHİN, Işıl Fulya, “Elektronik Vergilendirme (E-Vergilendirme), Vergi Sorunları Dergisi, S. 334, Temmuz 2016, s. 145 (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/elektronik-vergilendirme--e-vergilendirme-/8220>; Erişim Tarihi: 29.08.2022).

³⁷³ ÖZ, Ersan / BOZDOĞAN, Doğan, “Türk Vergi Sisteminde E-maliye Uygulamaları”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 2, 2012, s. 76 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194395>, Erişim Tarihi: 29.08.2022).

³⁷⁴ ÇOLAK, 2020, s. 346-347.

yapılması, mümkün hale getirilmiştir³⁷⁵. Vergi idaresi, elektronik ortamda yapacağı tebliğlerde elektronik tebligat sistemini³⁷⁶ kullanmaktadır.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen tebliğ, tıpkı VUK'ta düzenlenen klasik tebliğ usulleriyle aynı sonuçları doğurur. Tebliğ sonucunda doğacak hukuki sonuç bakımından klasik tebliğ hükümleriyle elektronik ortamda gerçekleştirilen tebliğin herhangi bir farkı bulunmamaktadır³⁷⁷.

Elektronik ortamda tebliğ; vergilendirme aşamalarından biri olan tebliğin fiziki olarak yapılmasında yaşanabilecek olan zaman kaybı, muhatabın adresinin tespit edilememesi, tebliğ evrakının kaybolması vb. çeşitli sorunlar nedeniyle tebliğ aşamasının gecikmesi veya hiç gerçekleştirilememesi sorunun çözüme kavuşturulması amacıyla ortaya çıkmış bir tebliğ usulüdür. Bu bakımdan elektronik ortamda tebliğ kısaca; VUK'un 21. ve 93. maddelerine göre mükellefe tebliğ edilmesi gereken belgelerin elektronik tebligat sistemi aracılığıyla, muhatabın internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak³⁷⁸ elektronik tebligat adresine³⁷⁹, vergi idaresi tarafından iletilmesi olarak tanımlanabilir³⁸⁰.

Önemle belirtmek gerekir ki Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği, vergilendirme işlemlerine dair belgelerin elektronik ortamda tebliğine ilişkin hükümler

³⁷⁵ AYYILDIRIM, 2019, s. ³⁷⁵.265-266.

³⁷⁶ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, m. 3/ e: “Elektronik Tebligat Sistemi: Bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistem...”

³⁷⁷ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 202; AYYILDIRIM, 2019, s. 266.

³⁷⁸ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, m. 3/f: “İnternet Vergi Dairesi: Mükellefler tarafından şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin gönderilmesi, ödeme yapılması, vergi levhası, vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge alınması gibi vergisel işlemlerin yapıldığı ve Başkanlık tarafından hizmete sunulan (<https://ivd.gib.gov.tr>, <https://intvrg.gib.gov.tr> gibi) elektronik ortam veya ortamlar...”

³⁷⁹ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, m. 3/d: “Elektronik Tebligat Adresi: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortam...”

³⁸⁰ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 201; BALCI, 2021-a, s. 372; 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, m. 3/ç: “Elektronik Tebligat: 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın Elektronik Tebligat Sistemi ile muhatapların elektronik adreslerine tebliğ edilmesi...”

içermemektedir. Söz gelimi, diğer tebliğ usullerinde olduğu elektronik ortamda yapılacak tebliğ de VUK hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Vergilendirme işlemlerinde uygulanan elektronik tebligat hakkında üzerinde durulması gereken bir diğer husus da elektronik ortamda tebliğin; VUK'ta yer alan diğer tebliğ usullerinin ikamesi olarak düzenlenmiş bir tebliği yöntemi değil, başlı başına ayrı bir tebliğ yöntemi olmasıdır. Söz gelimi, elektronik ortamda tebliğ; ilan tebliğ usulü gibi fiziki olarak tebliğ yapılamadığı şartlarda, son çare olarak öngörülmüş bir tebliğ yöntemi değildir³⁸¹. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 4. maddesinde elektronik tebligat adresi alma ve elektronik tebliğ yöntemini kullanma zorunluluğu getirilen mükellefler belirtilmiştir. Bu durum; elektronik ortamda tebliğin uygulamaya tabi olan muhataplar bakımından ikincil değil, öncelikli tebliğ yöntemi olarak uygulanacağını gösterir³⁸². Elektronik ortamda tebliğ yapılması gereken bir mükellefe ilan yoluyla tebligat yapılmaya çalışılması, usule aykırılık teşkil etmektedir³⁸³.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin "Diğer Hususlar" başlıklı 10. maddesinin 1. Paragrafında, tebliğ edilmesi gereken evrakların elektronik ortamda tebliğ edilebileceği gibi klasik tebliğ yöntemleriyle de tebliğ edilebileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme; açık olmadığı, idarenin keyfi olarak elektronik tebliğ yerine klasik usullere göre tebliğ yapabileceği veya her iki tebliğ usulünü aynı anda kullanabileceği gibi anlamsal karışıklığa yol açabileceği nedeniyle eleştirilmektedir³⁸⁴. Bu düzenleme yerine Tebligat Kanunu'nun 7/A maddesinin son fıkrası gereği çıkarılan Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde düzenlendiği gibi açık bir hükme yer verilebilirdi. Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 5. maddesinde zorunlu olarak elektronik tebligat yapılacak muhataplar

³⁸¹ SOLAK AKMAN, İnci, "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulamasında Kronikleşmiş 'Yetkilendirme' Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler, Ankara Barosu Dergisi, S. 2, 2016, s. 271 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/398524>, Erişim Tarihi: 07.09.2022).

³⁸² ÇELİK / YÜCE, 2017, s. 149.

³⁸³ İzmir Bölge İdare Mahkemesi (BİM) 3. Vergi Dava Dairesi (VDD.), E. 2018/191, K. 2018/711, T. 03.04.2018 (ÖZGEN, Sümeyra, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s. 96).

³⁸⁴ Bkz. TÜRMOB, 456 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine İlişkin Birliğimiz Görüş ve Önerileri, 2015, m. 5, s. 3-4 (Erişim: <https://turmob.org.tr/haberler/8ef4eb19-9777-47f8-80df-ce8ae7315366/elektronik-tebligat-sistemi-ile-ilgili-456-sira-no-lu-vergi-usul-kanunu-tebligi-hakkindaki-gorus-ve->, Erişim Tarihi: 25.09.2022).

sayılmıştır. 16. maddede ise tebligatın elektronik yolla, zaruri olarak yapılamadığı durumlarda diğer tebligat usullerine göre tebligatın gerçekleştirilebileceği düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere, Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği çerçevesinde gerçekleştirilecek elektronik tebligat usulünün öncelikli olarak uygulanması ve zorunlu olarak uygulanamaması durumunda diğer usullerin uygulanabileceği hususları gayet açıktır. Vergi usul hukuku kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebliğ düzenlemelerinde de benzer hükümlerin yer almasının daha faydalı olacağı düşünülmektedir³⁸⁵.

2.2.2. Elektronik Ortamda Tebliğe İlişkin Hukuki Kaynaklar

Önceki bölümlerde Tebligat Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen elektronik tebligat usulünden bahsetmiştik. Önemle belirtmek gerekir ki Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği, vergilendirme işlemlerine dair belgelerin elektronik ortamda tebliğine ilişkin hükümler içermemektedir.

Tebligat Kanunu’nun 51. maddesinde, mali tebligatlara ilişkin bir kanuni bir düzenleme varsa bu düzenlemeye uygun olarak tebligatın yapılacağı, eğer açık bir hüküm yoksa Tebligat Kanunu’nun genel hükümlerine göre tebliğ yapılacağı belirtilmiştir. Elektronik ortamda tebliğ usulünde de ancak VUK’ta ve VUK’a dayanarak çıkarılan VUK genel tebliğlerinde açık bir hüküm olmadığı takdirde, genel kanun olan Tebligat Kanunu’nun uygulanması mümkün olacaktır.

Vergilendirme işlemleri esnasında ilgili evrakların elektronik ortamda tebliğ edilebilmesi, 01.08.2010 tarihinde 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu”un yürürlüğe girmesiyle yasalaşmıştır. 6009 sayılı Kanun’un 7. maddesi hükmü gereğince VUK’a “*Elektronik ortamda tebliğ*” başlıklı 107/A maddesi eklenmiştir. VUK 107/A maddesinin ilk hali böylece yasalaşmıştır. Maddenin ilk halinin birinci fıkrasında; VUK hükümlerine göre tebliğ edilecek evrakların muhataplara, VUK’un 93. madde ve devamında düzenlenen klasik tebliğ usullerine bağlı

³⁸⁵ Benzer yöndeki görüşler için bkz. ÇELİK / YÜCE, 2017, s. 149; AYYILDIRIM, 2019, s. 316.

kalınmaksızın, ilgili evrakların elektronik bir adres aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği düzenlenmiştir. Ayrıca madde hükmü ile elektronik ortamda yapılacak tebliğ usulüne dair her türlü teknik alt yapıyı kurma ve kurulu alt yapıları kullanma, elektronik ortamda tebliğ usulüne tabi konu ve kişileri tespit etme, bunlarından yanında elektronik tebliğe ilişkin her türlü usul ve esası belirleme yetkileri Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Böylece VUK 107/A maddesi 2010 yılında iki fıkra halinde yasalaşmıştır.

VUK 107/A maddesi güncel halini, 07.04.2015 tarihinde 29319 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6637 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 5. maddesi hükmü gereği madde içeriğine bir fıkra eklenmesiyle almıştır. Bu fıkra, maddenin ikinci fıkrası olarak konumlandırılmıştır. Eklenen bu fıkra, elektronik ortamda yapılan tebliğin muhatabın elektronik adresine ulaştığı beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir. Böylece 107/A maddesi son haliyle şöyledir:

VUK Madde 107/A:

“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

VUK 107/A maddesinin son fıkrasında, elektronik tebliğe ilişkin birçok ayrıntıyı düzenlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Vergi usul hukukunda elektronik tebliğe ilişkin bir diğer hukuki kaynak da bu yetkiye dayanılarak

çıkarılan, 27.08.2015 tarihinde 29458 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’dir. 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, elektronik ortamda gerçekleştirilecek tebliğe dair birçok düzenleme içerir. Bu düzenlemeler; amaç ve kapsam, elektronik tebliğe tabi olacak muhataplar, elektronik tebligat adresi edinme ve bildirim zorunluluğu, tebliğin elektronik ortamda iletilmesi, Elektronik tebligat sisteminden çıkış, muhatabın elektronik tebligat konusunda sorumlulukları, ilgili ceza hükümleri gibi aslında bir kısmı kanunla düzenlenmesi gereken hususlardır.

456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ilk yayımlandığında elektronik ortamda tebliğin uygulanmaya başlanacağı tarih, 01.01.2016 olarak belirtilmiştir. 29.12.2015 tarihinde 29577 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 467 Sıra No’lu “456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile elektronik tebliğ uygulamasının başlangıcı, 01.04.2016 tarihine ertelenmiştir.

456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde değişiklik hükümleri içeren bir diğer genel tebliğ, 19.10.2019 tarihinde 30923 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 511 Sıra No’lu “456 sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”dir. 511 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile Vergi Denetim Kurulu’nun 01.01.2020 tarihinden itibaren elektronik tebliğ kullanacağı düzenlenmiştir. Böylece, gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerinde mükelleflerden ibrazı istenen belgelere ilişkin yazıların muhataplara elektronik tebliğ ile iletilmesi mümkün hale gelmiştir³⁸⁶.

AATUHK kapsamında yapılacak tebliğlerde, Kanun’un 8. maddesi hükmü gereği, AATUK’da özel olarak tersine düzenlenmiş bir hüküm olmadıkça, VUK’un tebliğe dair hükümlerinin uygulanacağından bahsetmiştik. Bu durum elektronik ortamda yapılacak tebliğlerde de geçerlidir. AATUHK’un 77., 79. ve 88. maddelerinde tebliğ edilecek evrakların elektronik ortamda tebliğ edilebileceğinden bahsedilmiştir. Buna göre

³⁸⁶ AYYILDIRIM, Kadir, “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, 35. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Maliye Araştırmaları-4, (Ed. BOZDOĞANOĞLU, Burçin), Ekin Yayınevi, Bursa, 2021 s. 41 (Erişim: https://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2021/12/Maliye-Araştırmaları_4_Ulusal_Editörlü_Kitap.pdf, Erişim Tarihi: 10.09.2022).

AATUHK’a göre yapılacak elektronik tebliğler, VUK 107/A maddesi hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

2.2.3. Gümrük Vergilerinin Elektronik Tebliği

VUK kapsamında gerçekleştirilen elektronik ortamda tebliğ usulü değerlendirilirken üzerinde durulması gereken önemli bir diğer husus, gümrük idareleri tarafından alınan vergilere ilişkin yapılan elektronik tebligatlarda uygulanacak mevzuattır.

VUK’un 2. maddesinde gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK kapsamında olmadığı açıkça belirtilmiştir. Buna bağlı olarak gümrük idarelerince gerçekleştirilecek tebliğler, Tebligat Kanunu, Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği hükümlerine göre yapılmaktadır. Dolayısıyla gümrük idareleri tarafından yapılacak elektronik tebligatın VUK 107/A maddesi ve 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği kapsamında değil; Tebligat Kanunu’nun 7/A maddesi ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümlerine bağlı olarak yapılacağı düşünülebilmektedir. Gerçekten de ilgili kanunlara göre olması gereken, tam olarak böyledir.

Buna karşın, 27.05.2017 tarihinde 30078 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7020 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 20. maddesi ile 640 sayılı “Gümrük Personeli ile Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”ye³⁸⁷ eklenen 40/A maddesinde; Ticaret Bakanlığının görev alanına giren tebliğlerin, alakalı kanunlarda düzenlenmiş tebliğ yöntemlerine bağlı olmadan, Hazine ve Maliye Bakanlığıyla gerçekleştirilecek protokol kapsamında VUK 107/A maddesi uyarınca kurulan elektronik tebligat altyapısı kullanılarak elektronik ortamda yapılabileceği düzenlenmiştir. Ayrıca bu madde hükmü uyarınca Ticaret Bakanlığına, elektronik tebliğ usulüne tabi olacak mükellefleri belirlemek de dahil, elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Ticaret Bakanlığı bu yetkiye

³⁸⁷ 640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin önceki ismi “Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”ydi. 730 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 29. maddesinde hüküm altına alınan değişikliğe göre, 640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname şu anki ismini almıştır.

dayanarak, 25.01.2018 tarihinde 30312 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No’lu Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği’ni³⁸⁸ çıkarmıştır.

1 Sıra No’lu Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği’nin 9. maddesinde; bu Genel Tebliğ kapsamında tebliğ edilecek evrakların Hazine ve Maliye Bakanlığının elektronik tebligat sistemi üzerinden tebliğ edilebileceği gibi, Tebligat Kanunu kapsamındaki diğer tebligat yöntemleri kullanılarak da tebliğ edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda tebliğ edilecek evrak, VUK 107/A maddesi hükmüne göre kurulan elektronik tebligat sistemi üzerinden tebliğ edilebileceği gibi Tebligat Kanunu 7/A maddesi hükmü gereği UETS üzerinden de tebliğ edilebilir. Hatta hiç elektronik tebligat denenmeden, Tebligat Kanunu’nda düzenlenen klasik tebligat yöntemleriyle de tebligat yapılabilir. Bu durumun muhatap için karışık bir durum meydana getireceği, düzenlemenin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedeler nitelikte olduğu kanaatindeyiz.

Öğretide; 1 Sıra No’lu Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği’nin kanuna aykırı olduğu ve bu Genel Tebliğ hükümlerine göre çıkarılacak tebligatların hukuka aykırı olacağı yönünde, birçok açıdan eleştiriler mevcuttur³⁸⁹. Bu eleştirilerin temelinde; Tebligat Kanunu’nun 1. maddesindeki ve VUK’un 2. maddesindeki hükümlere göre, Ticaret Bakanlığının Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebligat yapma zorunluluğu altında olması vardır. Buna karşın Danıştay bir kararında; tebliğ edilecek evrakın VUK 107/A maddesi gereğince kurulan elektronik tebligat sistemi üzerinden gönderilmesinin, evrakın Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmediği anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir³⁹⁰.

³⁸⁸ 01.04.2021 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan “Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği (Sıra No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 2)” ile mevcut halini almıştır.

³⁸⁹ İlgili eleştiriler ve detaylı bilgi için bkz. KÖKSAL, 2018, s. 1568-1570.

³⁹⁰ Danıştay 7. D., E. 2021/4313 K. 2022/422 (Erişim: <https://karararama.danistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.10.2022).

2.2.4. Elektronik Ortamda Tebliğ Yapabilecek Merciler

Tebliğ çıkarmaya görevli merciler, aynı zamanda vergilendirme işlemlerini yürütmesi gereken mercilerdir. Bu merciler; VUK'un 1. maddesinde sayılmış olan genel bütçeli kurumlar (vergi idaresi), il özel idareleri ve belediyelerdir. Dolayısıyla elektronik tebliğ çıkarabilecek merciler de bunlardır.

VUK'un elektronik ortamda tebliğ usulünü düzenleyen 107/A maddesinde, elektronik tebliğ yapabilecek merciler hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna bağlı olarak tebliğ çıkarabilecek olan genel bütçeli kurumlar il özel idareleri ve belediyelerin hepsinin elektronik ortamda tebliğ de yapabileceği düşünülebilir. Bunun yanında, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde elektronik tebliğin kapsamının merkezi idarelerle sınırlı olduğu yönünde görüşler de vardır. Buna göre yerel idarelerin yetkisinde olan vergiler için elektronik tebliğ hükümlerinin uygulanamayacağı düşünülmektedir³⁹¹.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin ilk halinin “Diğer Hususlar” isimli 10. maddesinde bağlı vergi dairesi müdürlüklerine (mal müdürlükleri) elektronik ortamda tebliğ sağlanacak teknolojik uyum çalışmalarının devam ettiği, bundan dolayı olarak bağlı vergi dairesi müdürlüklerinin mükellefleri, elektronik tebliğ uygulaması kapsamında bulunmadığı belirtilmişti. 2019 yılında yayımlanan 511 Sıra No'lu “456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile bu hüküm değiştirilmiş; bağlı vergi dairesi müdürlükleri, gerekli teknolojik çalışmaların tamamlanmasıyla 01.01.2020 tarihinden itibaren elektronik ortamda tebliğ uygulamasına dahil edilmiştir. Ayrıca, aynı tebliğ ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının da 01.01.2020 tarihinden itibaren elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlayacağı belirtilmiştir.

³⁹¹ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 138.

2.2.5. Elektronik Tebliğ Uygulamasına Tabi Kişiler ve Başvuru Süreci

Elektronik tebliğ uygulamasına tabi kişiler, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 4. maddesinde sayılmıştır. Buna göre elektronik tebligat adresi kullanma zorunluluğu getirilenler ve elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek kişiler şöyledir:

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

Elektronik tebligat uygulamasını kullanabilecek bu kişiler, uygulamanın başlayacağı tarih olan 01.04.2016³⁹² tarihine kadar bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin "Diğer Hususlar" başlıklı 10. maddesinde bu tarihten önce bildirimde bulunulması halinde 01.10.2015 tarihinden itibaren elektronik tebliğin yapılabileceği belirtilmiştir. 01.10.2015 tarihinden önce elektronik tebliğ yapılması, tebliği usulsüz kılacaktır³⁹³.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin ilk halinin "Diğer Hususlar" isimli 10. maddesinde, bağlı vergi dairesi müdürlüklerin mükelleflerinin elektronik tebliğ uygulaması kapsamı dışında tutulduğundan bahsetmiştik. Buna göre elektronik tebligat sistemini kullanma zorunluluğu bu mükellefler için geçerli değilken, isteğe bağlı olarak da elektronik tebligat uygulamasına dahil olamıyorlardı. 511 Sıra No'lu "456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile bu hüküm değiştirilmiş

³⁹² 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin ilk halinde bu tarih 01.01.2016 olarak belirlenmiş olmakla birlikte sonradan yayımlanan 467 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile beraber, 01.04.2016 olarak güncellenmiştir.

³⁹³ Gaziantep BİM 1. VDD., E. 2017/1177, K. 2017/1405, T. 29.09.2017 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 11.09.2022).

ve vergi dairesi müdürlüklerine bağlı mükellefler de gerekli şartları sağlamak koşuluyla 01.01.2020 tarihinden itibaren elektronik tebligat uygulamasına tabi olmuşlardır.

Bunlara ek olarak 28.02.2018 tarihinde 30346 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 492 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin “*İnternet Vergi Dairesinde yapılabilecek işlemler*” başlıklı 7. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre, elektronik tebligat sistemini kullanmak için yapılacak başvurular, İnternet Vergi Dairesi üzerinden de gerçekleştirilebilecektir. Çalışmanın devamında, elektronik tebliğ yapılabilecek kişilere ve kişilerin elektronik tebligat sistemine başvuru sürecine değinilecektir.

2.2.5.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri şu şekilde sayılmıştır:

- Sermaye şirketleri³⁹⁴,
- Kooperatifler³⁹⁵,
- İktisadî kamu kuruluşları³⁹⁶,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler³⁹⁷,
- İş ortaklıkları³⁹⁸.

³⁹⁴ Sermaye şirketleri; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin yanında benzer özellikteki yabancı kuruluşları tanımlamaktadır. Bunların yanında, Sermaye Piyasası Kurulu’nun denetiminde bulunan fonlar ve bu fonlar benzeri yabancı fonlar da bu kapsamda değerlendirilir (Kurumlar Vergisi Kanunu m. 2/1).

³⁹⁵ Kooperatifler, Kooperatifler Kanunu veya özel kanunlarına bağlı olarak kurulmuş kooperatifleri ve benzeri yabancı kooperatifleri tanımlamaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu m. 2/2).

³⁹⁶ İktisadi kamu kuruluşları; merkezi veya yerel kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri süreklilik arz eden, Kurumlar Vergi Kanunu’nun 2. maddesinin 1. ve 2. fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeleri tanımlamaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu m. 2/3).

³⁹⁷ Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler; dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri süreklilik arz eden ve Kurumlar Vergi Kanunu’nun 2. maddesinin 1. ve 2. fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzeri yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerini tanımlamaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu m. 2/5).

³⁹⁸ İş ortaklıkları; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ve dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla

Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilen bu kuruluşların, elektronik tebligat adresi edinmesi zorunludur. Bu konuda özellikle belirtilmelidir ki isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik ortamda tebliğ yapılmasını talep etmeyen dernek ve vakıfların elektronik tebligat adresi temin etmesi gerekmezken; dernek ve vakıflara ait, gerekli şartları sağlayan iktisadi bir kuruluşun bulunması durumunda bu işletmenin elektronik tebligat adresi alması gerekmektedir. Bunun yanında kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklarının da elektronik tebligat adresi edinmesi zorunludur³⁹⁹.

Elektronik tebliğ uygulamasına tabi olan kurumlar vergisi mükelleflerinin elektronik ortamda tebliğ almaya başlayabilmesi için 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin ekinde bulunan "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin EK 1)"⁴⁰⁰ başlıklı hazır dilekçenin, kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine, ilgili mükelleflerin kendileri tarafından veya bu iş için özel olarak noter tarafından verilmiş vekaletname ile yetkilendirilmiş temsilcileri tarafından 01.04.2016 tarihine kadar verilmesi zorunludur⁴⁰¹.

01.04.2016 tarihinden sonra kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettiren kişiler, işe başlama tarihinden itibaren on beş gün içerisinde elektronik tebligat talep bildiriminde bulunmaları gerekmektedir⁴⁰². Yapılan bildirim değerlendirilmesi sonucu, gerekli şartları taşıyan kişilere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecektir. Böylece mükellefler, elektronik tebligat adresi sahibi olacaklardır⁴⁰³.

kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenleri tanımlamaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu m. 2/7).

³⁹⁹ AYYILDIRIM, 2019, 305.

⁴⁰⁰ İlgili belge için bkz. EK 3.

⁴⁰¹ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.1/3.

⁴⁰² 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.1/2.

⁴⁰³ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.1/3.

2.2.5.2. Gelir Vergisi Mükellefleri

GVK'nın 1. maddesinde belirtildiği üzere gelir vergisinin konusu, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlardır. GVK'nın 2. maddesinde gelir ve iratlar şu şekilde sayılmıştır:

- Ticari kazançlar⁴⁰⁴,
- Zirai kazançlar⁴⁰⁵,
- Ücretler⁴⁰⁶,
- Serbest meslek kazançları⁴⁰⁷,
- Gayrimenkul sermaye gelirleri⁴⁰⁸,
- Menkul sermaye gelirleri⁴⁰⁹,
- Diğer kazanç ve gelirler⁴¹⁰.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 4. maddesine göre ticari, zirai ve mesleki kazançlarından dolayı gelir vergisi mükellefi olanlar, elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır. Bunun yanında ücret, gayrimenkul sermaye geliri, menkul sermaye geliri, diğer kazanç ve gelir elde etmesi dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyeti

⁴⁰⁴ Ticari kazanç; herhangi bir ticari veya sinai faaliyetten elde edilen kazancı belirtir (VUK m. 37/1). Ticari kazanç örnekleri için bkz. VUK m. 37/2.

⁴⁰⁵ Zirai kazanç; kuru veya sulu alanlarda üretim ve doğrudan toplayıcılık, bunun yanında besleyicilik, yetiştiricilik veya avcılığı da kapsayan vb. faaliyetlerinden elde edilen gelir veya kazançları tanımlamaktadır (VUK m. 52/2).

⁴⁰⁶ Ücret; bağlı olarak çalışanların emekleri sonucu elde ettikleri gelir veya kazançlardır (GVK m. 61/1).

⁴⁰⁷ Serbest meslek kazancı; sermayeden ziyade şahsi emeğe veya bilgiye dayanan herhangi bir faaliyetle, ticari kazanç niteliğinde olmayan, iş verene bağlı olmaksızın, kişinin şahsi sorumluluk atında kendi adına, kendisi için elde ettiği kazancı tanımlamaktadır (GVK m. 65/1-2).

⁴⁰⁸ Gayrimenkul sermaye geliri; GVK m. 70/2'de belirtilen taşınmazların hak sahipleri tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirleri tanımlamaktadır (GVK m. 70/1).

⁴⁰⁹ Menkul sermaye geliri; Kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında parasal anlamda karşılığı olan değerlerden meydana gelen sermayeden elde edilen kâr payı, faiz, kira vb. gelirleri tanımlar (GVK m. 75/1).

⁴¹⁰ Diğer kazanç ve gelirler; GVK'da bahsi geçen ticari kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye geliri, menkul sermaye geliri dışında kalan değer artış kazancı ve geçici kazançlardır (GVK m. 80).

bulunan kişiler, elektronik tebligat sistemi kullanmak zorunda değildir⁴¹¹. Bu mükellef ancak istekleri halinde elektronik tebligat sistemine dahil olacaklardır⁴¹².

Yukarıda bahsettiğimiz elektronik tebliğ uygulamasına tabi olan gelir vergisi mükelleflerinin, elektronik ortamda tebliğ almaya başlayabilmesi için 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin ekinde bulunan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Gerçek Kişiler İçin -EK 2)⁴¹³” başlıklı hazır dilekçeyi, 01.04.2016 tarihine kadar internet vergi dairesi aracılığıyla elektronik olarak doldurmak suretiyle başvuru yapmaları ve ardından elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamaları zorunludur⁴¹⁴. Başvurusunu bu şekilde internet vergi dairesi aracılığıyla yapan mükelleflere, elektronik tebligat sistemine her girişlerinde bir kimlik doğrulaması yapılacaktır. Bu mükelleflere ayrıca bir kullanıcı kodu, parolası ve şifresi verilmeyecektir⁴¹⁵.

Aynı işlemin fiziki ortamda yapılması da mümkündür. İlgili başvuru niteliğindeki bildirim, mükellefler tarafından veya bu iş için özel olarak noter tarafından verilmiş vekaletname ile yetkilendirilmiş temsilcileri aracılığıyla gelir vergisi yönünden sorumlu bulundukları vergi dairesine fiziki olarak iletilebilir⁴¹⁶. Bu bildirim sonucunda başvuru değerlendirilecek ve gerekli şartlar sağlanıyorsa ilgili mükellefe internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parolası ve şifresi verilecektir⁴¹⁷.

01.04.2016 tarihinde sonra gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler, mükellefiyetin kurulması esnasında yukarıda belirtilen usullerle bildirimde bulunarak elektronik tebligat başvurusunda bulunması öngörülmüştür⁴¹⁸.

⁴¹¹ AY, Hakan / ALPASLAN, Mustafa / KAYA, Eda, Vergi Uygulamalarında E-Tebligat ve E-Haciz, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 28.

⁴¹² AYYILDIRIM, 2019, s. 308.

⁴¹³ İlgili belge için bkz.: EK 4.

⁴¹⁴ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 5.2/1.

⁴¹⁵ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 5.2/3.

⁴¹⁶ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 5.2/2.

⁴¹⁷ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 5.2/4.

⁴¹⁸ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 5.2/6.

2.2.5.3. Tercihen Elektronik Tebligat Sistemine Dahil Olunması

Elektronik tebligat sistemi kullanmak zorunda olmamasına rağmen tercihen tarafına elektronik tebliğ yapılmasını talep eden tüzel kişiler ve tüzel kişiliğe sahip olmayan kuruluşların; yukarıda açıklandığı üzere, elektronik tebligat sistemi kullanmak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin başvuru usulüne uygun olarak KDV veya gelir (stopaj) vergisi yönünden sorumlu bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir⁴¹⁹.

Yine aynı şekilde, elektronik tebligat sistemi kullanmak zorunda olmamasına rağmen tercihen tarafına elektronik tebliğ yapılmasını talep eden gerçek kişilerin; yukarıda açıklandığı üzere, elektronik tebligat sistemi kullanmak zorunda olan gerçek kişi mükelleflerin başvuru usulüne uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla veya ikametgahlarının bulunduğu yerdeki vergi dairesine bizzat veya özel olarak yetkilendirilmiş temsilcisi aracılığıyla başvuruda bulunmaları gerekmektedir⁴²⁰.

2.2.6. Kullanıcılara Kullanıcı Kodu, Parola ve Şifre Verilmesi

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile birlikte elektronik tebligat sistemini kullanma zorunluluğu getirilen ve tercihen elektronik tebligat sistemini kullanmak isteyen kişilere, Tebliğ'in ekinde yer alan talep bildirim formlarını vergi dairesine teslim ettikleri esnada sistemden oluşturulacak internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifre içeren kapalı bir zarf teslim edilecektir⁴²¹.

İçeriğinde kullanıcı kodu, parola ve şifre bulunan zarf kullanıcaya teslim edilirken, vergi dairesi tarafından, zarfın kullanıcıya teslim edildiğine dair bir "teslim tutanağı" düzenlenir. Tutanağı, kullanıcı veya noterde verdiği vekaletnameyle özel olarak yetkilendirdiği kişi ile müdür/vergi dairesi müdürü veya vergi dairesi müdür yardımcısı

⁴¹⁹ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.3/1.

⁴²⁰ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.3/2.

⁴²¹ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.4/1, AYYILDIRIM, 2019, s. 310.

günün tarihini belirterek imzalar. Bu teslim tutanağı ve daha önce teslim edilen elektronik tebligat talep formunun birer nüshası kullanıcının dosyasında saklanır⁴²².

Zorunlu olarak veya tercihen elektronik tebligat sistemine tabi olan gelir vergisi mükelleflerinden, internet vergi dairesi aracılığıyla elektronik tebligat talep formunu doldurmak suretiyle başvuru bildiriminde bulunanlara; vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmeyecektir. Bu kişiler her seferinde kimlik doğrulama yapılarak sisteme girerek elektronik tebligat sisteminden faydalanabileceklerdir⁴²³.

2.2.7. Elektronik Tebligat Sisteminin İşleyişi

VUK kapsamında tebliğ edilmesi gereken evrakların neler olduğundan bahsetmiştik. Elektronik tebliğ usulü kapsamında bu evraklar, elektronik imza ile imzalanacak ve tebliğ çıkaran kurum adına (vergi dairesi vb.) GİB tarafından tebliği alacak sistem kullanıcısının elektronik tebligat adresine iletilecektir⁴²⁴. Kullanıcı, kendisine tebliğ edilmek üzere iletilen evrakları görmek için internet vergi dairesi aracılığıyla elektronik tebligat sistemine erişebilecektir. Kullanıcı kodu, parola ve şifresi olan kullanıcılar şifreleriyle internet vergi dairesi ve elektronik tebligat sistemine erişebilecekken; kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmeyen kullanıcılar ise internet vergi dairesine her girişte yapılacak kimlik doğrulama işleminden sonra sisteme erişebileceklerdir⁴²⁵.

Elektronik ortamda iletilecek tebligat, elektronik adresine ulaştığı zaman, kullanıcıya kısa mesaj ve/veya e-posta biçiminde elektronik tebliğ yapıldığına dair bir bilgilendirme iletisi gönderilebilir. Bu bilgilendirme iletisinin gönderilmesi, elektronik tebliğ yerine geçmez. Bilgilendirme iletisi gönderildiği halde muhatabın elektronik tebligat adresine elektronik tebliğ yapılmamış ise tebliğin yokluğunun kabulü gerekir. Buna karşın bu durumun tebliğin yokluğu değil, usulsüzlüğü sonucunu meydana getirdiği dolayısıyla muhatabın

⁴²² 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.4/2.

⁴²³ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 5.2/3.

⁴²⁴ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 6/1.

⁴²⁵ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 6/2.

öğrenme tarihinin tebliğ tarihi olarak kabul edildiği yönünde yargı kararları da mevcuttur⁴²⁶.

Bu iletinin gönderilebilmesi için, kullanıcının elektronik tebligat sistemine başvuru bildirimini yaparken talep bildirim formunda yer alan bilgilendirme tercihleri kutucuğunda kısa mesaj ve e-posta seçeneklerinden birini veya her ikisini işaretlemesi gerekmektedir. Bilgilendirme iletisinin kullanıcıya gönderilmemesi, herhangi bir sebeple gönderilememesi veya gönderilmesine rağmen kullanıcıya ulaşmaması gibi durumlar; tebliğe bağlı süreleri ve tebliğin geçerliliğini etkilemez⁴²⁷.

Elektronik tebliğin elektronik tebligat adresine ulaştığında yapılacak bilgilendirmeye ilişkin düzenlemeler, 19.10.2019 tarihinde yayımlanan 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne eklenmiştir. Bu düzenlemeler yapılmadan önce, kullanıcının talebine rağmen bilgilendirmenin yapılamaması veya herhangi sebeple yapılamaması durumunda tebliğin geçerli olup olmayacağına dair tartışmalar mevcuttu. 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile bu belirsizlik son bulmuştur. Bu konudaki tartışmalara çalışmanın ileriki bölümlerinde değinilecektir.

VUK 107/A maddesi hükmüne göre elektronik tebliğ ile gönderilen evrak, kullanıcının elektronik tebligat adresine ulaştığı günün izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş kabul edilir⁴²⁸. Çalışmanın ileriki bölümlerinde bu konuya dair tartışmalara ve değerlendirmelere de ayrıca yer verilecektir.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen tebliğ işlemine ilişkin olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenerek otuz yıl sistem tarafından saklanacaktır. İşlem esnasında oluşturulacak delil kayıtları, istenilmesi halinde ilgili kişilere veya yetkili birimlere sunulacaktır. Sistemin işleyişi ve güvenliğine dair gerekli önlemler GİB tarafından alınacaktır⁴²⁹.

⁴²⁶ Bu yöndeki bir yargı kararı için bkz. Konya BİM 1. VDD., E. 2018/576, K. 2018/217, T. 07.03.2018 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 12.09.2022).

⁴²⁷ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 6/5.

⁴²⁸ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 6/3.

⁴²⁹ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 6/4.

Elektronik imza, olay kaydı ve işlem zaman bilgisi gibi teknik terimler; 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 3. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre elektronik imza; özel olarak imza sahibine ait olan, imza sahibi tarafından oluşturulan, imza sahibinin kimliği tespit imkânı veren, imzalanan bir belgede sonradan değişiklik yapılmadığı kanıtlanabilen elektronik imzadır⁴³⁰. Olay kaydı, elektronik tebliğ gerçekleştirilirken elektronik tebligat üzerinde yapılan her türlü işlemin kaydedilmesini tanımlar. İşlem zaman bilgisi ise; elektronik tebliğin üretilmesi, değiştirilmesi, iletilmesi, okunması veya kaydedilmesi gibi işlemlerin ne zaman yapıldığının kayıt altına alınmasıdır.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 6. maddesinin 4. fıkrasında bahsedilen delil kaydı diğer teknik terimlerin aksine 3. maddede tanımlanmamıştır. Genel Tebliğ'de geçen delil kaydı teriminin, Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde yer alan delil kaydı terimiyle aynı anlamda kullanıldığını düşünmekteyiz. Elektronik Tebliğ Yönetmeliği'nde delil kaydı, elektronik tebligatın tebligatı çıkaran kurumdan muhatabın elektronik tebligat adresine gönderilinceye kadarki süreci, tebligatın ulaşma, okunma ve geçerli bir şekilde yapılıp yapılmadığına dair üretilen bir kayıt olduğundan bahsedilmiştir⁴³¹. Bu tanımın delil kaydına dair Genel Tebliğ'in 6. maddesinin 4. fıkrasında yer alan ifadelerle örtüştüğü görülmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde⁴³², Tebligat Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen elektronik tebligata dair açıklamalar yapılırken; zaman damgasının eksikliğinin elektronik tebligatı usulsüz kılacağından, delil kaydının eksikliğinin ise tebliğin yokluğunu doğuracağından bahsetmiştik. Aynı durumun VUK çerçevesinde gerçekleştirilen elektronik ortamda tebliğ için de geçerli olduğu düşüncesindeyiz.

Elektronik tebliğ gerçekleştirilirken işlem zaman bilgisinin eklenmemesi durumunda, tebliğin muhataba ne zaman ulaştığı belirlenemeyeceğinden tebliğin usulsüz olduğu kabul edilmelidir. Böyle bir durumda elektronik tebliğ ancak muhatabın tebliğ içeriğini

⁴³⁰ Elektronik İmza Kanunu m. 4.

⁴³¹ Elektronik Tebligat Yönetmeliği m. 3/1-b

⁴³² 2.1.2. Başlık

öğrenmesiyle geçerli hale gelebilir. Muhatabın tebliğ içeriğini öğrenme tarihi, tebliğin yapıldığı tarih olarak kabul edilecektir⁴³³.

Delil kaydının eksikliği ise, tebliğin iki kurucu unsurundan biri olan belgelendirme unsurunun eksikliği anlamına gelmektedir. Bu durumda elektronik tebliğin yokluğu söz konusu olur. Dolayısıyla tebliğin tekrar yapılması gerekecektir.

2.2.8. Kullanıcının Elektronik Tebliğe İlişkin Sorumlulukları

Elektronik tebligat sisteminin işleyişine ilişkin kullanıcılara birtakım sorumluluklar yüklenmiştir. Bu sorumluluklar 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 8. maddesinde sayılmıştır. Kullanıcılara yüklenen bu sorumluluklar şöyledir:

- Elektronik tebligat talep bildirim başvurusunu, genel tebliğin ekinde yer aldığı şekilde ve genel tebliğde belirtilen sürede vergi dairesine sunmak,
- Elektronik tebligat talep bildirim başvurusunda beyan edilen bilgilerden birinin değişmesi halinde bu değişikliği, mümkünse değişiklik olmadan önce veya en geç değişiklik olduğu gün vergi dairesine bildirmek,
- Elektronik tebligat sistemini kullanırken elektronik tebligat talep bildirim formunda belirtilen kurallara uymak,
- Elektronik tebligat sistemine giriş yapmak ve kullanmak için gerekli olan kullanıcı kodu, parola, şifre vb. kullanıcıya özgülenen bilgileri saklamak, korumak, başkalarıyla paylaşmamak ve sistemi başkalarına kullandırmamak,
- Bahsi geçen kullanıcı kodu, parola, şifre vb. kullanıcıya özgülenen bilgilerin kullanıcının iradesi dışında üçüncü bir kişi tarafından elde edilmesi halinde, bu durum fark edildiğinde, en kısa zamanda vergi dairesine bildirmek.

8. maddenin son fıkrasında, belirtilen sorumluluklara riayet edilmemesi sonucunda meydana gelecek hukuki durumlardan kullanıcının bizzat sorumlu olacağı belirtilmiştir.

⁴³³ Tebligat Kanunu m. 32

Belirtilen bu sorumluluklar kapsamında kullanıcının yapacağı bildirimlerin vergi dairesine ulaştığı anda sonuç doğuracağına da ayrıca değinilmiştir.

GİB’in yayınladığı bir duyuruda; elektronik tebligat sistemi kullanıcılarından gerçek kişi olanların iletişim bilgilerinde, tüzel kişi olanların ise hem kanuni temsilcisi hem de iletişim bilgilerinde değişiklik olması durumunda, internet vergi dairesinden sisteme giriş yapıldıktan sonra “kullanıcı işlemleri” bölümünde bulunan “e-tebligat aktivasyon bilgileri güncelle” kısmından bu değişikliklerin sisteme işlenmesinin kullanıcıların yaşanabilecek olası hak kayıplarının önüne geçilmesi açısından önem arz ettiği belirtilmiştir⁴³⁴.

2.2.9. Elektronik Tebliğe İlişkin Özel Usulsüzlük Cezası

Elektronik tebliğe ilişkin ceza hükümleri, 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin 9. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme, elektronik tebliğ yöntemini kullanmak zorunda olup da mezkûr VUK Genel Tebliği’nde belirtilen yükümlülöklere riayet etmeyenler hakkında VUK’un “*Bilgi verme*” başlıklı 148, “*Devamlı bilgi verme*” başlıklı 149 ve “*Yetki*” başlıklı mükerrer 257. maddelerindeki hükümler gereği, VUK’un mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası uygulanacağı yönündedir⁴³⁵. Ceza uygulandıktan sonra vergi dairesi tarafından, mükellefin talebi aranmaksızın kullanıcı kodu, parola ve şifre oluşturularak gerçek kişi mükelleflerde mükellefin kendisine; tüzel kişi mükellefler ve tüzel kişiliği olmayan topluluk mükelleflerinde kanuni temsilciye teslim edilir. Kullanıcı kodu, parola ve şifrenin tesliminden sonra mükellefe elektronik tebliğ yapılmaya başlanır⁴³⁶.

456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin 9. maddesinde düzenlenen ceza hükümleri, elektronik tebliğe dair öğretilde eleştirilen bir husustu⁴³⁷. Öyle ki, düzenlemede bulunan yaptırım hükümlerini içeren VUK’un mükerrer 355. maddesinde yaptırıma tabi tutulan

⁴³⁴ GİB, “Elektronik Tebligat Duyurusu” (Erişim: <https://www.gib.gov.tr/elektronik-tebligat-duyurusu>, Erişim Tarihi: 21.09.2022).

⁴³⁵ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 8/1.

⁴³⁶ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 8/2.

⁴³⁷ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 146; AKMAN, 2016, s. 278-279, 36. dipnot.

fillere ilişkin kanun maddeleri, teker teker sayılmışken elektronik ortamda tebliği düzenleyen 107/A maddesi veya elektronik tebliğe ilişkin herhangi bir ifade bulunmamaktaydı. Kanunla düzenlenmeyen cezai bir müeyyidenin tebliğ ile getirilmesi eleştirilmekteydi. Bu durumun ileride elektronik tebliğ uygulamasına tabi mükellefler ile idare arasında uyuşmazlıklara neden olabileceği yönünde görüşler mevcuttu⁴³⁸.

Türkiye Barolar Birliği (TBB), 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin bazı hükümleriyle beraber 9. maddesinde yer alan ceza hükümlerini, yasal dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle, düzenlemenin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle yargıya taşımıştır⁴³⁹. TBB'nin talepleri; Danıştay 4. Dairesinin 2015/9443 esas, 2017/4748 karar numaralı, 23.05.2017 tarihli kararıyla reddedilmiştir. Karar TBB tarafından temyiz edilmiştir. Temyiz başvurusu üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK), 2017/628 esas, 2017/521 karar numaralı, 08.11.2017 tarihli kararıyla diğer talepler yönünden temyiz isteminin reddine karar verirken ceza hükümleri bakımından Danıştay 4. Dairesinin kararını bozmuştur. Kararda; 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 9. maddesinde, Tebliğ'de düzenlenen yükümlülükler uymayanlar için VUK'un 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerindeki hükümler gereği, VUK'un mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası uygulanacağını düzenlenmesine karşın mükerrer 355. maddede 107/A maddesine dair bir ibare yer almadığı, ayrıca 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerde de Tebliğ'de yer alan yükümlülükler dair açık ifadelere yer verilmediği açıklanmıştır. Bu bilgiler ışığında, idarenin çerçevesi yasalarla oluşturulmuş bir yetkiye sahip olmadan düzenleyici bir işlem (456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği) ile suç ve ceza hükmü oluşturduğu, bu durumun suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık meydana getirdiği belirtilmiştir. Ayrıca kararda, 107/A maddesinin VUK'a eklenmesi hükmünü içeren 6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu"un 7. maddesine dair ilgili komisyon raporunda; 107/A maddesinin elektronik tebliğe ilişkin yükümlülükler getirme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verildiği ancak bu yükümlülükler uymayanlar hakkında uygulanacak müeyyideler konusunda bir düzenlemenin olmadığı,

⁴³⁸ TÜRMOB, 2015, s. 4, m. 6.

⁴³⁹ TBB adına sunulan dava dilekçesi için bkz. (Erişim: https://www.barobirlik.org.tr/dosyalar/duyurular/2015/20151209_duyuru2.pdf, Erişim Tarihi: 24.09.2022).

bu sebeple VUK'un mükerrer 355. maddesinin 1. fıkrasına 107/A maddesi eklenmesi gerektiği yönünde koyulan muhalefet şerhinin de bu kararı destekler nitelikte olduğuna yer verilmiştir.

DVDDK'nın verdiği bu karar sonrasında, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde bulunan ceza hükümlerinin yasal dayanağını oluşturmak için VUK mükerrer 355. maddeye eklemeler yapılmıştır. Buna göre, 27.03.2018 tarihinde, 30373 ikinci mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 13. maddesi ile mükerrer 355. maddenin başlığına, madde hükmünün 107/A maddesini de kapsadığına dair bir ibare eklenmiştir. Ayrıca 107/A maddesi uyarınca getirilen yükümlülüklerle uyulmaması durumunda kesilecek özel usulsüzlük cezaları da hüküm altına alınmıştır. Böylece elektronik tebliğ düzenlemelerine ilişkin suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık sorunu çözümlenmiştir. Kanunun yayımlandığı 27.03.2018 tarihinden önce elektronik tebliğe ilişkin yükümlülüklerle uymayan mükellefler için uygulanan özel usulsüzlük cezaların kanuni bir dayanağı yoktur⁴⁴⁰.

VUK'un mükerrer 355. maddesinin son durumuna göre 107/A maddesine bağlı olarak getirilen yükümlülüklerle riayet etmeyenlerden birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbapları hakkında 2.000 TL; ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 1.000 TL ve bunlar dışında kalan mükellefler hakkında da 530 TL özel usulsüzlük cezası kesilir⁴⁴¹.

Elektronik tebliğe ilişkin yükümlülüklerle riayet edilmemesi sonucu uygulanan özel usulsüzlük cezası sonrasında 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 9. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi dairesi tarafından, mükellefin talebi aranmaksızın kullanıcı kodu,

⁴⁴⁰ AYKAR, Özkan, "E-tebligat Uygulamasına Yönelik Yükümlülüklerle Uymayanlara VUK Kapsamında Uygulanan Müeyyidenin Yasal Boyutu", Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 29, S. 153, Mayıs-Haziran, 2019, s. 276 (Erişim: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/153malicozum/0.PDF>, Erişim Tarihi: 26.09.2022).

⁴⁴¹ Belirtilen parasal miktarlar, 01.01.2022 tarihinden geçerli olmak üzere, 21.12.2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) 534 Sıra No.'lu Tebliği ile tespit edilen miktarlardır. Bu miktarlar, her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında güncellenmektedir. (504 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

parola ve şifre oluşturularak gerçek kişi mükelleflerde mükellefin kendisine; tüzel kişi mükellefler ve tüzel kişiliği olmayan topluluk mükelleflerinde kanuni temsilciye teslim edileceğinden; kullanıcı kodu, parola ve şifrenin tesliminden sonra mükellefe elektronik tebliğ yapılmaya başlanacağından bahsetmiştik. Buna karşın, belirtilen ceza hükümlerinde atıf yapılan VUK'un mükerrer 355. maddesinin 4. fıkrasında ise özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra dahi yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere, yeniden süre verilerek bu yükümlülükleri yerine getirmesi gerektiği hakkında tebliğ yapılacağı; buna rağmen verilen sürede yükümlülüklerini yerine getirmeyenler hakkında uygulanan özel usulsüzlük cezasının bir kat artırılarak yeniden kesileceği düzenlenmiştir. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 9. maddesinin 2. fıkrası, VUK'un 107/A maddesinin 3. fıkrasında verilen yetkilere dayanarak düzenlenmiş olduğundan hukuka aykırı bir durumun olmadığı değerlendirilmektedir⁴⁴². Bunun yanında Genel Tebliğ ile getirilen düzenlemeden dolayı fiili durumla mükerrer 355. maddenin çeliştiği de açıktır. Bu durumun giderilmesi uygulamada ikilik oluşmaması adına önemlidir. Bu durumun giderilmesi adına, mükerrer 355. maddenin 4. fıkrasına elektronik tebliğe dair hükümlerin saklı olduğu yönünde bir hüküm eklenebileceği önerilmektedir⁴⁴³. Bunun yanında mevcut durumun düzeltilmesi için 355. maddenin 4. fıkrasına, Genel Tebliğ'in 9. maddesinin 2. fıkrasına paralel olarak elektronik tebliğe ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesine dair ayrıca bir hüküm eklenebilir. Genel Tebliğ'de bulunan hükümlerin Kanuna uygun şekilde değiştirilmesi de başka bir çözüm yoludur.

Elektronik tebliğe ilişkin yükümlülüklerin VUK'un 13. maddesinde⁴⁴⁴ düzenlenen mücbir sebepler dolayısıyla yerine getirilemediğinin ispat edilmesi durumunda, VUK'un

⁴⁴² AYYILDIRIM, 2019, s. 322. Düzenlemenin hukuki bir dayanağı olmadığı yönündeki görüşler için bkz. YAVUZ BİLGİN, 2021, s. 142.

⁴⁴³ AYYILDIRIM, 2019, s. 322.

⁴⁴⁴ VUK m. 13: "*Mücbir sebepler:*

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."

373. maddesi⁴⁴⁵ gereği, VUK'un mükerrer 355. maddesinde hüküm altına alınan özel usulsüzlük cezası uygulanmayacaktır.

2.2.10. Elektronik Tebliğ ile İlgili Ortaya Çıkabilecek Bazı Suçlar

Çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere elektronik tebliğ yöntemi, bilişim sistemlerinin kullanıldığı, verilerin bir adresten diğer bir adrese internet üzerinden gönderildiği bir tebliğ yöntemidir. Bu bilişim sistemlerinin kullanılması, verilerin aktarılması veya elde edilen verileri korunması aşamalarında suç niteliğindeki bazı hukuka aykırı durumlarla karşılaşılabilir.

VUK'ta ve 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde; elektronik tebligat sistemi kullanıcılarının elektronik tebligat adreslerine hukuka aykırı olarak izinsizce başkaları tarafından girilmesi, verilerin aktarılması, sisteme girmeksizin verilerin izlenmesi, verilerin tahrip edilmesi veya yok edilmesi sistemin işleyişinin engellenmesi veya bozulması gibi durumlarda uygulanacak cezai yaptırımlara dair düzenlemeler bulunmadığı gibi TCK'ya yapılan bir atıf da yer almamaktadır. Bu konuda, elektronik tebliğe özel olarak, VUK'un "Suçlar ve Cezaları" bölümüne bir hüküm eklenerek düzenleme yapılması ve ayrıca bilişim alanındaki suçlar için TCK 243. ve 244. maddelerine atıf yapılarak bu maddelerde belirtilen fillerin de cezalarının belirtilmesi önerilmektedir⁴⁴⁶.

VUK'ta yer alan suçlar ve cezalar; vergi hukukuna özgü durumlar olduğu ve ayrıca bu konular hakkında başka kanunlarda açık düzenlemeler olmadığı için VUK'ta düzenlene gelmiştir. Bunun yanında kişisel verilerin korunması ve bilişim alanındaki suçların cezalandırılması konusunda zaten gerekli yasal düzenlemeler başka kanunlarda mevcuttur. Örneğin; 6698 sayılı KVKK, kişisel verilerin korunması ve kişisel verilerin işlenmesine dair yükümlülüklerin belirlenmesi amacıyla düzenlenmiştir. TCK'nın "özel hayata ve hayatın gizli alanına karşı suçlar" başlıklı dokuzuncu bölümünde yer alan 135 ve 140. maddeleri arasındaki düzenlemelerde kişisel verilerin kaydedilmesi suçu, verileri

⁴⁴⁵ VUK m. 373 (Mücbir sebepler): *"Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez."*

⁴⁴⁶ Bkz. AYYILDIRIM, 2019, s. 323.

hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçu, bu suçların nitelikli halleri, verileri yok etme suçuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca “bilgi alanındaki suçlar” başlıklı onuncu bölümde yer alan 243. maddede bilgi sistemine girme suçu ve 244. maddede bir bilgi sistemini engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçuna ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler; elektronik tebligat sistemiyle alakalı, konuya ilişkin işlenebilecek suçlar için de geçerlidir. Dolayısıyla bu konuda bir yasal boşluk olduğundan bahsedilemez. Böylesine olası bir düzenlemenin suçun işlenişinde veya ceza miktarlarında değişiklik içermediği sürece hukuk dünyasında bir farklılık yaratacağı da söylenemez. Söz gelimi, elektronik tebligat sistemine yönelik olarak kişisel veriler veya bilgi sistemlerine dair işlenebilecek suçlara ilişkin ayrıca bir düzenleme yapma zorunluluğunun bulunmadığı düşüncesindeyiz.

2.2.11. Elektronik Tebliğe İlişkin Yükümlülüklerin Sona Ermesi

Elektronik tebliğe ilişkin yükümlülükleri, kullanıcının elektronik tebligat sisteminden çıkmasıyla son bulur. Fakat ister zorunlu olarak sisteme girmiş ister tercihen sisteme dahil olmuş olsun kullanıcıların elektronik tebligat sisteminden çıkması, 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde belirli şartlara bağlanmış ve oldukça sınırlandırılmıştır. Bu şartların oluşması dışında elektronik tebligat sisteminden çıkılması mümkün değildir⁴⁴⁷.

Tüzel kişilerin elektronik tebligat sistemi dışına çıkması, tür değişikliği ve birleşme durumları da dahil olmak üzere ticaret sicil kaydının silinmesi şartına bağlanmıştır. Ticaret sicil kaydının silinmesiyle elektronik tebligat adresi kapatılır⁴⁴⁸. Bu konuda belirsizliğe yol açabilecek bir durum ise henüz ticaret sicil kaydı silinmemiş mükelleflerin GİB’in 2016/2 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi⁴⁴⁹ hükümlerine göre yapılacak belirlenmeler neticesinde mükellefiyetlerinin resen terkin edilmesi ihtimalidir. Bu durumda, 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’ne göre mükellefiyeti olmayan bir işletme; hala elektronik tebliğ hükümlerine tabi olabilecek, mükellefiyet terkinini öne sürerek

⁴⁴⁷ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 7/1.

⁴⁴⁸ 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği m. 7/2.

⁴⁴⁹ GİB, 2016/2 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi (Erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/icgenelge/2016_2_vuk_uygicgen.pdf, Erişim Tarihi: 28.09.2022).

elektronik tebligat sisteminden çıkamayacaktır. Bu nedenle mevcut düzenlemenin bu ihtimal de göze alınarak tekrar ele alınması gerekmektedir⁴⁵⁰.

İstanbul BİM 6. VDD. konuya dair bir uyuşmazlıkta, her ne kadar elektronik tebliğin yapıldığı tarihten önce vergi mükellefiyeti resen terkin edilmiş olsa da ticaret sicili aktif olan şirketlere yapılan elektronik tebliğin hukuken geçerli olacağı yönünde bir karar vermiştir⁴⁵¹. İstanbul BİM 13. VDD. verdiği bir kararda, mükellefiyeti resen terkin edilmiş de olsa ticaret sicili aktif olan şirketlerin elektronik tebligat sistemlerinin kapatılmaması nedeniyle, bu şirketlere yapılan elektronik tebliğlerin usule uygun olduğu ifadelerine yer vermiştir⁴⁵².

Verilen bu kararların aksine, mükellefiyeti resen terkin edilmiş fakat henüz ticaret sicili aktif görünen şirketlere, mükellefiyetin resen terkin edildiği tarihten itibaren elektronik tebliğ yapılamayacağı yönünde Ankara BİM 4. VDD. verdiği bir karar da mevcuttur. Mezkur karar, mükellefiyeti resen terkin edilen şirkete yapılacak tebliğlerin elektronik tebliğ dışında VUK'ta belirtilen diğer usullere göre tebliğ edilmesi gerektiği yönündedir⁴⁵³.

Görüldüğü üzere; tüzel kişi mükelleflerin elektronik tebligat sisteminden çıkışına ilişkin 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 7. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenleme, yargı mercileri tarafından da farklı yorumlanmıştır. Oluşan bu belirsizliğin giderilmesi adına; mükellefiyeti olmayan bir şirketin elektronik tebliğ alabileceği şeklinde yorumlanan bu düzenleme, sicil kaydı silinen ve/veya mükellefiyeti terkin edilen tüzel kişilerin elektronik tebligat adresinin kapatılacağı şeklinde değiştirilebilir. Böylece, ticaret sicil kaydı aktif olmasına rağmen mükellefiyeti terkin edilen tüzel kişilere elektronik tebliğ yapılmasının önüne geçilecektir.

Bu konuda üstünde durulması gereken bir diğer nokta da gelir getirici bir işi ortaklaşa olarak yürütmek amacıyla bir araya gelen ve kurumlar vergisine tabi olan fakat ticaret siciline tescil edilmemiş ortaklıkların durumudur. İş bitirilip iş ile ilgili mükellefiyet

⁴⁵⁰ TÜRMOB, 2015, s. 3, m. 3; YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 147; AYYILDIRIM, 2019, s. 325.

⁴⁵¹ İstanbul BİM 6. VDD., E. 2021/2687, K. 2021/3584, T. 15.12.2021.

⁴⁵² İstanbul BİM 13. VDD., E. 2021/1882, K. 2021/2190, T. 22.09.2021.

⁴⁵³ Ankara BİM 4. VDD., E. 2022/392, K. 2022/609, T. 23.02.2022.

ödevlerinin yerine getirilmesi sonrasında iş ortaklığının sona ermesiyle ortakların elektronik tebligat sisteminden çıkıp çıkamayacağı hususu belirsizdir. Öyle ki, sistemden çıkışın sağlanması için 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere silinmesi gereken ticaret sicil kaydı, tescil edilmemiştir. Uygulamada bu belirsizliğin, iş ortaklık anlaşmasının sona erdiğini belirten bir belge ile bağlı bulunulan vergi dairesine müracaat edilerek elektronik tebligat adresinin kapatılmasının talep edilmesiyle çözüldüğü belirtilmektedir⁴⁵⁴.

Gerçek kişilerin elektronik tebligat sistemi dışına çıkması ise, kullanıcının ölümü veya gaiplik kararı verilmesi şartlarına bağlanmıştır⁴⁵⁵. Bu durumlarda kullanıcının elektronik tebligat adresi, herhangi bir başvuruya gerek olmaksızın, resen kapatılır⁴⁵⁶. Bu, düzenleme hayatın olağan akışına aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Mükellef, birçok nedenle gelir getirici faaliyetlerini terk etmiş olabilir. Bu durumda, aynı tüzel kişi mükelleflerde olduğu gibi işin bırakıldığı veya mükellefiyetin terkin edilmesiyle mükellefin elektronik tebligat sisteminden çıkabilmesine izin verilmesi önerilmektedir⁴⁵⁷.

Ankara BİM 3. VDD. incelediği bir uyuşmazlıkta, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre tüzel kişi mükelleflerin ticaret sicilinden silindiği tarih itibarıyla elektronik adreslerinin resen kapatılacağı düzenlendiği gibi tüzel kişi mükelleflere yönelik ticaret sicilinden silinme durumuna benzer şekilde gerçek kişi mükellefin mükellefiyetinin ortadan kaldıktan sonra elektronik tebligat adresinin kapanması ve yapıalcak tebliğlerin VUK'ta düzenlenen diğer usullere göre yapılması gerektiği yönünde karar vermiştir⁴⁵⁸. Verilen bu kararın 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 7.2. maddesinin 2. fıkrasına aykırı olduğu açıktır. Bunun yanında ilgili düzenlemenin, mükellefiyeti sona eren gerçek kişilerinin elektronik tebligat sistemine bağlı kalıp kalmama seçeneğinin sunulması yönündeki görüşlere katılmaktayız.

⁴⁵⁴ AYYILDIRIM, 2019, s. 325-326.

⁴⁵⁵ Danıştay 4.D., E. 2018/5914, K. 2022/1282 (Erişim: <https://karararama.danistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 28.09.2022).

⁴⁵⁶ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 7/2.

⁴⁵⁷ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "Elektronik Tebligat Uygulaması ile İlgili Komisyon Görüşü", s. 3 (Erişim: <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1363.pdf>, Erişim Tarihi: 28.09.2022); AYYILDIRIM, 2019, s. 325.

⁴⁵⁸ Ankara BİM 3. VDD., E. 2021/1610, K. 2022/1, T. 10.01.2022.

Öğretide yer alan önerilerden biri de kullanılmayan elektronik tebligat adreslerinin kapatılmasıdır. Bu görüşe göre; belirlenecek bir süre içerisinde giriş yapılmayan veya vergi dairesi tarafından bir tebliğ yapılmadığı belirlenen durumlarda herhangi bir başvuruya gerek kalmaksızın elektronik tebligat adresinin silinmesi uygun olacaktır⁴⁵⁹.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde görme engellilere yönelik olarak bir istisna getirilmiştir. Buna göre gerçek kişi kullanıcıların kendisi veya tüzel kişilerde tek kanuni temsilci varsa onun yahut birden çok kanuni temsilci varsa hepsinin görme engelli olması durumunda bu mükellefler elektronik tebliğden muaf tutulur. Bu mükelleflere klasik usulde tebliğ yapılmaya devam edecektir⁴⁶⁰.

2.2.12. Elektronik Tebligat Sisteminin Faydaları

Vergi usul hukukunda tebliğ, çok önemli bir konuma sahiptir. Geçersiz veya geç yapılmış bir tebliğ, verginin geç tahsil edilmesine neden olabileceği gibi hiç tahsil edilememesine de neden olabilir.

Vergisel tebliğler gerçekleştirilirken sıkı sıkıya uyulması gereken birçok kural vardır. Klasik usullerle tebliğ yapılırken bu kurallara uyulmaması birçok hataya yol açabilir. Özellikle; tebliğin yapılabileceği adresler, tebliğ yapılacak muhatabın adreste olmaması durumunda tebliğin kimlere yapılabileceği gibi hususlar tebliğ sürecinde görevli olanların hata yapma ihtimalini arttırmaktadır. Bunun yanında elektronik ortamda gerçekleştirilen tebliğlerde, klasik tebliğ usullerine göre hata payı daha azdır. Tebliğ yapacak görevli elektronik tebligat sistemine girdiği zaman mükellefin bütün bilgilerine ulaştığı gibi bu bilgiler doğrultusunda tebliği saniyeler içerisinde mükellefin elektronik tebligat adresine ulaştırmaktadır. Mükellef bilgilerine otomatik olarak, sistem üzerinden ulaşıldığı bu süreçte herhangi bir hatanın gerçekleşme ihtimali oldukça düşüktür⁴⁶¹.

⁴⁵⁹ AYYILDIRIM, 2019, s. 326.

⁴⁶⁰ 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 7/2.

⁴⁶¹ Benzer yöndeki görüşler için bkz. ERDEMİR, Barış Can, Türk Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 165.

Tebliğatın, bildirim (bilgilendirme) ve belgelendirme olmak üzere iki ana unsuru olduğundan bahsetmiştik. Elektronik tebliğin faydalarından bahsederken bu iki ana unsur bakımından de değerlendirme yapmak yararlı olacaktır.

Bilgilendirme, tebliğatın asıl amacını oluşturmaktadır. Bilgilendirmenin sağlanması için tebliğ içeriğinin eksiksiz olarak muhataba iletilmesi gerekmektedir. Bu konuda elektronik ortamda tebliğ, oldukça işlevseldir. Muhatap nerede olursa olsun günün her saatinde, mükellefin elektronik tebligat adresine tebliğ yapılabilmektedir⁴⁶². Yine aynı şekilde mükellef, istediği zaman ve yerde internet üzerinden elektronik tebligat sistemine giriş yaparak kendisine bir tebliğ gelip gelmediğini kontrol edebilecektir.

Klasik tebliğ usullerinde, bilgilendirmenin sağlanamama riski oluşturabilecek birçok durum mevcuttur. Adreste kimse olmadığı için kapıya yapıştırılan pusulanın biri tarafından sökülmesi veya pusulanın kaybolması bu durumlara örnektir. Ayrıca muhatapın yokluğunda tebliğ yapılan kişinin muhataba tebliği iletmemesi, bilgilendirmenin sağlanamamasına yol açabilecektir⁴⁶³. Elektronik tebliğde ise vergi dairesiyle mükellef arasında asla üçüncü bir şahıs olmayacağından, bu ve benzeri durumlar ortaya çıkmayacaktır.

Tebliğatın bir diğer ana unsuru da belgelendirmedir. Belgelendirme, tebliğin usulünce yapıldığına dair bir kanıt niteliğindedir. Klasik tebliğ usulünde belgelendirme, tebliğ mazbatasının düzenlenmesiyle sağlanmaktadır. Elektronik tebligat sisteminde belgelendirmeyi sağlayacak daha işlevsel, farklı işlemler mevcuttur.

Elektronik tebliğ sırasında belgelendirme unsurunu sağlayacak işlemler 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 6. maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre, yapılan bir elektronik tebliğe ilişkin olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenerek daha sonra talep edildiğinde ulaşılabilecek bir şekilde otuz yıl boyunca saklanacaktır. Yine elektronik tebliğ işlemine ilişkin delil kayıtları sistem tarafından oluşturulacak ve ilgililere

⁴⁶² KAYA, Fatih, “E-Tebliğat ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, Vergi Sorunları Dergisi, s. 329, Şubat 2016, s. 28 (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/e-tebligat-ve-hukuki-guvenlik-ilkesi/8084>, Erişim Tarihi: 29.09.2022).

⁴⁶³ AYYILDIRIM, 2019, s. 267.

iletilecektir. Bilişim sistemleri aracılığıyla oluşturulan bu belgelendirme sistemi sayesinde hem kayıtlar daha güvende kalacak hem de daha ulaşılabilir durumda olacaktır. Görüldüğü üzere elektronik tebliğ işleminde belgelendirme unsuru; oluşturulan olay kayıtları, olay kayıtlarına eklenen işlem zaman bilgisi ve sistem tarafından tutulan delil kayıtları aracılığıyla sağlanmaktadır.

Usul ekonomisi ilkesi açısından bakıldığında, internet üzerinden saniyeler içerisinde verilerin aktarılması, elektronik tebliğin bir diğer güçlü yanıdır⁴⁶⁴. Klasik tebligat yöntemlerinde bir tebliğin mükellefe ulaşması, bazı durumlarda çok uzun süreler alabilmektedir. Muhatap olan mükellefin adresinin tespit edilememesi, adres tespit edilse bile mükellefin o adreste bulunamaması, adres değişikliği ve hatta yapılan hatalar neticesinde tebliğin geçersiz olması gibi durumlarda tebliğ süreci uzamakta ve bu durum tahsil aşamasını da geciktirmekte hatta bazen engelleyebilmektedir. Elektronik tebliğde ise vergi dairesi tarafından gönderilecek evraklar, saniyeler içerisinde mükellefin elektronik tebligat adresine ulaşmaktadır. Söz konusu tebliğ, VUK 107/A maddesinin 2. fıkrasına göre mükellefin elektronik tebligat adresine ulaştığı günden itibaren beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır. Buna göre elektronik ortamda gerçekleştirilen tebliğlerde, mücbir sebep gibi haller dışında, tebliğ edilme süresi beş günü geçmemektedir⁴⁶⁵.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen tebliğlerdeki süre avantajı, mükellef haklarının korunması noktasında önemlidir. Tebliğ kendisine kısa sürede ulaşan mükellef, ihtiyaç halinde kanundan doğan haklarını en kısa zamanda kullanabilme imkânı bulacaktır.

Ayrıca olası bir hukuki ihtilafta da elektronik tebligatın işlevselliği, oldukça fazladır⁴⁶⁶. Elektronik tebligat usulünün klasik tebligat usulleriyle süre açısından karşılaştırıldığı zaman makul sürede yargılanma hakkı bakımından sağlayacağı avantaj aşikârdır. Tebligat işlemi, savunma hakkı, hukuki dinlenilme hakkı ve mahkemeye erişim hakkı açısından önemli bir rol oynamaktadır. Klasik tebligat usullerinde şekil kurallarına

⁴⁶⁴ ARSLAN / BİNİŞ, 2016, s. 314.

⁴⁶⁵ AYYILDIRIM, 2019, s. 269

⁴⁶⁶ Vergilendirme işlemleriyle alakalı da olsa yargılama aşamasında gerçekleştirilecek elektronik tebligatların, Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği çerçevesinde gerçekleştirildiği unutulmamalıdır.

uyulmaması; tebligatın muhataba ulaşamaması, bunun sonucu iddia ve savunmalarını mahkemeye sunamamasına neden olabilecektir. Elektronik tebligat usulünde, gerçekleşebilecek olası hatalar ve gecikmelerin büyük ölçüde önüne geçilmiş durumdadır⁴⁶⁷. Dolayısıyla elektronik tebliğ ile muhatabın savunma hakkının, hukuki dinlenilme hakkının ve mahkemeye erişim hakkının ihlal edilebilme ihtimali azaltılmıştır. Böylece hukuka uygun bir yargılama süreci sağlanması noktasında önemli bir katkı sunulmuştur.

Elektronik tebliğin, klasik tebliğ yöntemlerine göre daha avantajlı bir diğer özelliği de daha az maliyetli olmasıdır. Klasik tebliğ usullerinin işleyişinde, işin doğası gereği hem malzeme hem de personel maliyeti elektronik tebliğe göre çok daha fazladır. Teslim maliyeti de denilen bu maliyetler, vergi maliyetini doğrudan arttıran unsurlardandır⁴⁶⁸. Elektronik tebliğ ile teslim maliyeti, en aza indirilmektedir.

GİB'in 2021 faaliyet raporuna⁴⁶⁹ göre 2021 yılında toplam 14.203.886⁴⁷⁰ adet elektronik ortamda tebliğ yapılmıştır. Bu tebliğlerin elektronik ortamda yapılmasıyla sağlanan tasarruf ise 269.838.570 TL'dir⁴⁷¹. Yapılan tebliğ sayısına ve sağlanan tasarruf miktarına bakıldığında, elektronik tebliğin vergi idaresine olan faydası daha açık bir şekilde gözükmektedir. İleride daha çok mükellef grubunun elektronik tebligat sistemine dahil edilmesiyle bu tasarruf miktarı daha da artacaktır.

Elektronik ortamda tebliğ, klasik tebliğ usullerine göre çok daha az çevreyi kirletmektedir. Vergi usul hukukunda tebliğ müessesine hâkim olan ilkelerden biri olan yazılılık ilkesi gereği olarak vergi dairelerince yapılan tebligatlar basılı olarak hazırlanıp zarflanarak mükellefe iletilmektedir. Ülkemizde bir gün içerisinde binlerce tebliğin hazırlandığı düşünüldüğünde, bu basılı evraklar için bir yılda ne kadar kâğıt kullanılacağı,

⁴⁶⁷ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 137.

⁴⁶⁸ AYYILDIRIM, 2019, s. 272.

⁴⁶⁹ GİB, 2021 Faaliyet Raporu, Yayın No: 429, Şubat 2022. (Erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2022)

⁴⁷⁰ Hazırlanan rapora göre GİB'in 2021 yılı hedefi 18.000.000 adet elektronik tebliğ yapmaktadır. Görüldüğü üzere bu hedefe ulaşamamış olmasına rağmen yine de ciddi bir elektronik tebliğ sayısına ulaşılmıştır (GİB, 2022, s. 54).

⁴⁷¹ GİB, 2022, s. 119.

bu kağıtlar için ne kadar ağaç kesileceği akıllara gelmektedir. Elektronik tebliğ ile bu gereksiz kâğıt tüketiminin önüne geçilmiştir. Elektronik tebliğde kâğıt kullanımı hiç yoktur. Böylelikle kullanılan kâğıt masrafından tasarruf edilirken hem de kâğıt üretimi için kesilecek ağaç sayısı ciddi anlamda azalmıştır.

Elektronik tebliğin çevreye olan faydası, sadece gereksiz kâğıt kullanımının önüne geçilerek kesilen ağaç sayısının düşürülmesinden ibaret değildir. Elektronik tebliğ uygulamasının başlamasıyla, tebliğ evrakı oluşturulurken harcanan toner ve içinde yer alan kimyasalların da kullanımı azalacaktır. Ayrıca klasik tebliğ usullerinde tebliğ evrakı mükellefe ulaştırılırken çoğunlukla fosil yakıt tüketen araçlar kullanılmaktadır. Bu yakıtların kullanımı, hava kirliliğine sebep olmaktadır. Elektronik tebliğ sisteminde fosil yakıt tüketimi olmayacağından hava kirliliğine de neden olunmayacaktır⁴⁷². Bunun yanında ülkemizin ithal harcamalarından olan fosil yakıtların kullanımının azalmasıyla, günümüzde yaşanan enerji krizi düşünüldüğünde, ülke ekonomisi için de ayrıca bir olumlu katkısı olacaktır.

GİB, kendi internet sitesinde elektronik tebligat sisteminin faydalarına yer vermiştir. Buna göre elektronik tebliğ; bilgi güvenliğini ve kişisel verilerin korunmasını sağlar, mükellefe verilen hizmetin kalitesini artırır, tebliğ edilen evrakların içeriğinin değiştirilememesini sağlar, fiziki olarak iletilmesi uzun zaman alabilecek tebliğleri birkaç saniye içerisinde muhatabına ulaştırır, tebligat ile ilgili bilgileri (gören kurum, alıcı mükellef, tebligatın içeriği, gönderim zamanı vs.) elektronik ortamda kayıt altına aldığı için vergi dairesi ve mükellef arasında bir ihtilaf çıkma ihtimalini azaltır, fiziki olarak yapılan tebligatların idareye maddi bir külfeti varken elektronik tebliğ ücretsiz olduğu için ülke bütçesine katkı sağlar, elektronik tebliğ enerji ve kâğıt harcamadığı için çevrenin korunmasına yardımcı olur⁴⁷³.

⁴⁷² AYYILDIRIM, 2019, s. 274-275.

⁴⁷³ GİB, “E-Tebliğat Sisteminin Faydaları Nelerdir?” (Erişim: <https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat>, Erişim Tarihi: 30.09.2022)

2.2.13. Vergi Usul Kanunu’nda ve Tebligat Kanunu’nda Yer Alan Elektronik Tebligat Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıklar ve Benzerlikler

Çalışmada, Tebligat Kanunu kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebligat ile VUK kapsamında gerçekleştirilen elektronik ortamda tebliğin tamamen farklı sistemler kullanan iki tebligat usulü olduğundan yer yer bahsedildi. Fakat aralarındaki isim benzerliği, hatta yer yer aynı isimlendirilmenin kullanılması, iki farklı elektronik tebligat usulünün birbirine karıştırılmasına neden olmaktadır. Bu başlık altında bu iki farklı elektronik tebligat usulü arasındaki farklar ve benzerliklere değinilecektir.

456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde; “*elektronik ortamda tebliğ*”, “*elektronik ortamda tebligat*”, “*elektronik tebliğ*” ve “*elektronik tebligat*” isimlendirilmelerinin dördü de aynı anlamda olmak üzere kullanılmıştır. VUK 107/A maddesinde de “*elektronik ortamda tebliğ*”, “*elektronik ortamda tebligat*” ve “*elektronik tebliğ*” isimlendirilmeleri, aynı madde içerisinde, eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Buna göre çalışma boyunca, vergilendirme aşamalarından biri olan tebliğ kullanımına uygun olarak, VUK kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebligattan bahsedilirken bazen elektronik ortamda tebliğ bazen de elektronik tebliğ isimlendirmesi kullanılmıştır. Tebligat Kanunu kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebligattan bahsedilirken ise sadece elektronik tebligat isimlendirilmesi kullanılmıştır. Çalışmanın başında tebligat ve tebliğ sözcükleri arasında bazı nüanslar olmakla beraber aynı anlamda kullanıla geldiğinden bahsedilmişti. Fakat metin içinde karışıklığa neden olmamak için VUK ve Tebligat Kanunu kapsamındaki elektronik tebligat usulleri için farklı isimlendirmelerin kullanılması faydalı görülmüştür.

Bu iki tebliğ usulünün hukuki kaynakları da farklılık göstermektedir. “*Elektronik ortamda tebliğ*” başlıklı VUK’un 107/A maddesi, 01.08.2010 tarihinde 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu”un 7. maddesi hükmü gereğince yasalaşmıştır. 07.04.2015 tarihinde 29319 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6637 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 5. maddesi hükmü gereği madde içeriğine bir fıkra eklenmesiyle VUK 107/A maddesi güncel halini almıştır. Maddenin son fıkrasındaki hükmünde elektronik

tebliğe ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi, Hazine ve Bakanlığına verilmiştir. Bu yetki kapsamında 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, 27.08.2015 tarihinde 29458 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Tebliğat Kanunu kapsamındaki elektronik tebligat usulünün yasal dayanağı ise; 19.09.2011 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan “6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun” 2. maddesiyle Tebligat Kanunu’na eklenen, “*Elektronik tebligat*” başlıklı 7/A maddesidir. Madde, 15.03.2018 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 28.02.2018 tarihli “7101 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 48. maddesiyle ön görülen değişiklikle güncel halini almıştır. Maddenin 6. fıkrasında elektronik tebligata ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Buna göre, 06.12.2018 tarihinde 30617 sayılı Resmî Gazete’de Elektronik Tebligat Yönetmeliği yayımlanmıştır.

Tebliğ hükümleri bakımından, Tebligat Kanunu ve VUK arasında genel norm-özel norm ilişkisi mevcuttur. Bu durum, elektronik tebliğ için de geçerlidir. Tebligat Kanunu’nun 51. maddesinde, kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan durumlarda mali tebliğler için Tebligat Kanunu’nun umumi hükümleri uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Elektronik tebligat usulünün düzenlendiği 7/A maddesi Tebligat Kanunu’nun “Umumi Hükümler” bölümünde yer almaktadır. Söz gelimi VUK kapsamında gerçekleştirilecek elektronik tebliğ konusunda VUK ve 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde açık bir hüküm olmadığı durumda, Tebligat Kanunu’nun 7/A maddesi ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümleri uygulanabilecektir⁴⁷⁴.

⁴⁷⁴ Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümlerinin, Tebligat Kanunu’nda da bulunmaması durumunda, VUK’ta tebliğe ilişkin bir konuda açık hüküm olmasa dahi uygulanamayacağı yönündeki bir görüş için bkz. BALCI, Mustafa, “VUK Kapsamında Elektronik Tebligatta SMS Gönderilmemesinin Tebligatın Geçerliliğine Etkisi ve Danıştay VDDK Tarafından Verilen Aykırılığın Giderilmesi Kararının Hukuki Sonuçları”, Vergi Algı, 23.11.2021, 2021-b (Erişim: <https://vergialgi.com/vuk-kapsaminda-elektronik-tebligatta-sms-gond-tebligatin-gecerliliğine-etkisi-ve-vddk>, Erişim Tarihi: 12.10.2022). Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin kanuni dayanağı Tebligat Kanunu’nun 7/A maddesinin 6. fıkrasıdır. İlgili fıkra, 7/A maddesinin uygulanmasına dair usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Fıkra, bahsi geçen yönetmelik, Elektronik Tebligat Yönetmeliği’dir. Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümlerini dikkate almadan 7/A maddesinin tam olarak uygulanamayacağı açıktır. VUK ve 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde elektronik tebliğe dair açık hüküm bulunmayan konularda Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin uygulanamayacağını kabul etmek, VUK’ta ve 456 Sıra No’lu VUK

Bu konuda özellikle belirtilmelidir ki VUK kapsamındaki elektronik tebliğler, ancak mali tebliğler için uygulanabilir. Mali konulardan kaynaklansa dahi kazaî (yargılamaya ilişkin) konulardaki elektronik tebligatlar, Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

VUK kapsamındaki elektronik tebliğ usulüne tabi olacak kişiler VUK'ta değil, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 4. maddesinde belirtilmiştir. Tebligat Kanunu kapsamında tebligatın elektronik olarak yapılması zorunlu olanlar ise, Tebligat Kanunu'nun 7/A maddesinde sıralanmıştır.

VUK'un 107/A maddesinin 3. fıkrası gereği; elektronik ortamda gerçekleştirilecek tebliğe ilişkin gerekli bütün sistemi kurma, sisteme dahil olacaklara karar verme, usul ve esasları belirleme yetkileri Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkilerini GİB aracılığıyla kullanırken yine üstüne düşen veri güvenliği gibi sorumlulukları, GİB aracılığıyla yerine getirmektedir. Elektronik ortamda iletilecek elektronik tebliğe ilişkin gerekli teknik altyapı, Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurulmuşken; elektronik tebliğ için gerekli elektronik tebligat adresleri, internet vergi dairesi içerisinde GİB tarafından oluşturulmuştur. Tebligat Kanunu kapsamındaki elektronik tebligat ile ilgili işlemler ise, PTT tarafından kurulan UETS aracılığıyla yürütülür. Tebligat sisteminin güvenliği ve sistemde bulunan bilgelerin saklanması, PTT'nin sorumluluğu altındadır.

Görüldüğü üzere iki tebligat usulü de tamamen farklıdır. Elektronik tebligat işlemlerini; biri internet vergi dairesi üzerinden yürütürken, diğeri UETS üzerinden yürütmektedir. Bir vatandaş eğer hem Tebligat Kanunu hem de VUK kapsamında elektronik tebligat usulüne tabi ise, her ikisi için de ayrı ayrı başvuru yapıp iki farklı elektronik tebligat adresi

Genel Tebliği'nde elektronik tebliğe dair açık hüküm bulunmayan konularda Tebligat Kanunu'nun 7/A maddesinin de tam anlamıyla uygulanamayacağı sonucunu doğuracaktır. Bu kapsamda, Tebligat Kanunu'nu kapsamındaki elektronik tebligat uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemek üzere çıkarılan Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi hükmünce, açık hüküm bulunmayan durumlarda VUK kapsamındaki elektronik tebliğler hakkında da uygulanacağı düşüncesindeyiz. Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde bulunan bazı hükümlerin kanunla düzenlenmesi gerekip gerekmediği hususu ayrı bir tartışma konusu olabilir. Bu husus, çalışmanın kapsamı dışında olduğu düşünüldüğünden, ayrıca değerlendirmeye tabi tutulmamıştır.

oluşturmalıdır. VUK ve Tebligat Kanunu’nun farklı iki elektronik tebligat sistemi geliştirmesi öğretide eleştirilen bir husustur. Her iki kanuna göre de farklı iki elektronik tebligat adresi alma zorunluluğu bulunan bir kişinin beşer günlük aralıklarla her iki elektronik tebligat adresini de kontrol etmesi gerektiği, bu durumda kişinin sorumluluklarını arttırırken haklarını kısıtladığı, bu nedenlerle her iki elektronik tebligat adresine tek bir sistemden erişim sağlanmasının daha faydalı olacağı düşünülmektedir⁴⁷⁵. İki farklı kurum tarafından geliştirilen, tamamen farklı altyapılara sahip bu iki elektronik tebligat adresine tek bir erişim noktasından bağlanılmasının mümkün olup olmaması teknik bir konudur. Bunun yerine bütün elektronik tebligatlar için kullanılabilecek tek bir elektronik sistemin geliştirilmesi ve kullanıcıların alacağı tek bir elektronik adresle bütün elektronik tebligatlara ulaşabilmesi, aynı amaca daha kolay bir şekilde hizmet edebilecektir.

Farklı elektronik tebligat sistemlerinin kullanımda olması tebligat yapmaya yetkili kurumlar için de dikkat edilmesi gereken bir konudur. Kurumların hangi kanuna göre hangi elektronik tebligat sistemi üzerinden tebligat işlemi yapacağı, tebliğ edilecek evrakın içeriğine göre değişebilecektir.

İki elektronik tebligat usulü arasındaki bir fark da başvuru süreciyle ilgilidir. Tebligat Kanunu’nun 7/A maddesine göre kendilerine elektronik tebligat yapılması zorunlu olanların, Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin 6. maddesinin 1. fıkrasındaki hüküm gereği sisteme dahil olma zorunluluklarının başladıkları tarihten itibaren bir ay içerisinde ilgili kurum, kuruluş veya birlik aracılığıyla PTT’ye başvuru yapmaları gerekir. Fakat Tebligat Kanunu’nda bu başvurunun yapılmaması durumunda herhangi bir cezai hüküm yer almamaktadır⁴⁷⁶. VUK kapsamındaki elektronik tebligat sistemine dahil olması gerekenlerin, başvuru da dahil elektronik tebliğe ilişkin yükümlülükleri yerine getirmemeleri durumunda ise 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin 9. maddesinde belirtildiği üzere VUK’un mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası

⁴⁷⁵ YAVUZ BİLGİN, 2021, s. 129 (403. Dipnot).

⁴⁷⁶ Tebligat Kanunu’nun “Cezai Hükümler” bölümünün elektronik tebligat usulüyle uyumlu hale getirilmesi gerektiği görüşü için bkz. KÖKSAL, Mehmet, “Elektronik Tebligat”, Legal Hukuk Dergisi, C. 16, S. 184, 2018, s. 1575 (Erişim: <https://legal.com.tr/dergiler>, Erişim Tarihi: 01.10.2022).

uygulanacaktır. Ceza uygulamasının ardından ise resen elektronik tebligat adresi oluşturularak mükellefe tebliğ edilir. Böylece mükellefe elektronik tebligat yapılmaya başlanır. Elektronik tebligata dair yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda herhangi bir yaptırım öngörülmemesi, Tebligat Kanunu'nun bir eksiği olarak görülmektedir.

Elektronik tebligata ilişkin VUK ve Tebligat Kanunu arasındaki bir diğer fark, elektronik tebligatın yapılıp yapılmaması konusunda dair idareye verilen yetki konusundadır. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 10. maddesinin 1. fıkrasında yer alan, tebliğ edilecek evrakın elektronik ortamda tebliğ edilebileceği gibi VUK'ta yer alan klasik tebligat usullerine göre de tebliğ edileceği ifadesi, elektronik tebliğ usulünü kullanıp kullanmama konusunda idareye geniş bir yetki verildiği yönünde yorumlanmakta, ayrıca hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle çelişebileceği bakımından eleştirilmektedir⁴⁷⁷. Tebligat Kanunu'nda ise idareye tanınan, böylesine bir takdir hakkı bulunmamaktadır. Tebligat Kanunu'nun 7/A maddesinin 3. fıkrasına göre, elektronik tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması durumunda ancak diğer tebligat usullerine göre tebligat yapılabilir. Bu konuda Tebligat Kanunu örnek alınarak, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 10. maddesinin 1. fıkrasında değişiklik yapılması gerektiği düşüncesindeyiz⁴⁷⁸.

VUK kapsamında elektronik tebligat sistemi kullanma zorunluluğu bulunanlara diğer tebliğ usullerine göre tebliğ yapılabilecek bir diğer durum; 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 7. maddesinin 3. fıkrasına göre mükellef gerçek kişi ise kendisinin, tüzel kişi ise kanuni temsilcisinin (birden fazla kanuni temsilci varsa hepsinin) görme engelli olduğunun ispat edilip belgelendirilmesidir. Bunun yanında ne Tebligat Kanunu'nda ne de Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde görme engellilere ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konu, Tebligat Kanunu'nda eksik bırakılmış bir husustur.

Elektronik tebligat sisteminden çıkma konusunda da VUK ve Tebligat Kanunu arasında farklılıklar mevcuttur. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 7. maddesine göre tüzel kişilerin elektronik tebligat sisteminden çıkabilmesi ancak, tür değişikliği ve birleşme

⁴⁷⁷ AYYILDIRIM, 2019, s. 316.

⁴⁷⁸ Benzer yöndeki görüşler için bkz. YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 149; AYYILDIRIM, 2019, s. 316.

durumları da dahil, ticaret sicil kaydının silinmesiyle gerçekleşebilecektir. Gerçek kişilerin ise, ölüm veya gaiplik dışında elektronik tebligat sisteminden çıkabilmeleri mümkün değildir. Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 17. maddesine göre zorunlu olarak elektronik tebligat kullanmak zorunda olanların, zorunluluğun ortadan kalkmasıyla; tercihen elektronik tebligat kullanmaya başlayanlar ise talepleri üzerine elektronik tebligat adresleri kapanacaktır. Ayrıca kısıtlılık, ceza infaz kurumunda bulunma, askerlik yapma gibi durumlar nedeniyle elektronik tebligat sistemini kullanamayanların yapacakları bildirim üzerine elektronik tebligat adresleri kapatılacaktır. Bu konuda Tebligat Kanunu uygulamalarının hayatın olağan akışına daha uygun olduğu düşüncesindeyiz.

Bu kısma kadar elektronik tebligat hükümleri bağlamında VUK ve Tebligat Kanunu'ndaki farklılar üzerinde durduk. Bu iki farklı düzenlemenin benzer tarafları da vardır. Bunların en önemlisi, her iki kanunda yer alan düzenlemelere göre de elektronik tebliğ muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştıktan itibaren beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır. Bunun yanında hem VUK kapsamındaki elektronik tebliğe dair olay kayıtları hem de Tebligat Kanunu kapsamındaki elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları otuz yıl boyunca, gerektiğinde ulaşılabilecek şekilde muhafaza edilir.

2.2.14. Elektronik Tebliğin Vergi Tebliğine Hâkim Olan İlkeler Bakımından Değerlendirilmesi

Genel olarak, vergi tebliğine hâkim olan dört ilke olduğu kabul edilir. Bunlar; mahremiyet ilkesi, yazılılık ilkesi, usule ve şekle bağlılık ilkesi, sonuca ulaşma ilkesidir. Çalışmanın önceki bölümlerinde bu ilkeler genel anlamda açıklanmıştı⁴⁷⁹. Bu başlık altında ise sayılan bu ilkeler bağlamında, elektronik tebliğ uygulaması değerlendirilecektir.

2.2.14.1. Vergi Mahremiyeti (Gizlilik) İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Kısaca hatırlatmak gerekirse vergi mahremiyeti düzenlemesi, VUK'un 5. maddesinde yer almaktadır. Bu kanun maddesine göre vergilendirme aşamalarında, vergi

⁴⁷⁹ Başlık 1.2.4.

yargılamalarında, vergi kanunlarınca kurulan komisyonlarda görevli olanlar ve vergilendirmeye dair görevlendirilen bilirkişiler; görevleriyle alakalı olarak, mükellefin ve mükellefle bağlantılı kişilerin başkalarıyla paylaşılmaması gereken kişisel bilgilerini ifşa edemezler ve kendilerinin veya başkalarının menfaatine kullanamazlar. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası, VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi mahremiyetinin ihlal eden kişiler, TCK'nın 239. maddesine göre cezalandırılır.

Görüldüğü üzere vergi mahremiyetinin ihlali suçu, sadece vergilendirmeye alakalı işlerde görev alan kişiler tarafından işlenebilir. Dolayısıyla verginin tebliğ aşamasında görevli olanlar, vergi mahremiyetini sağlamakla sorumludur.

Elektronik tebliğ usulü, vergi mahremiyetinin sağlanması açısından, diğer tebliğ usullerine göre daha avantajlıdır. Bunun temel nedeni elektronik tebliğde, diğer tebliğ usulleriyle kıyaslandığında, daha az personelin görev almasıdır. Doğal olarak bu durum, vergi mahremiyetini ihlal edebilecek kişi sayısını azaltmaktadır.

Elektronik tebliğ ile ilgili teknik altyapı ve sistem, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kurulmuş, elektronik tebliğ için gerekli olan elektronik tebligat adresleri ise GİB tarafından, vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuştur. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde, elektronik tebliğe ilişkin olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenerek, otuz yıl boyunca muhafaza edileceği, kullanıcıların sisteme girişi için gerekli olan erişim bilgilerinin iletimi ve sisteme güvenli bir şekilde ulaşılabilmesi için gerekli bütün tedbirlerin GİB tarafında alınacağı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere; elektronik tebliğ süreciyle ilgili vergi mahremiyetinin sağlanmasında en büyük sorumluluk GİB'e yüklenmiştir.

Vergi dairesinde, tebliğ metnini hazırlayacak ve tebliğe konu olan evrakı sistem üzerinden gönderecek kişilerin tebliğ içeriğindeki bilgileri görmeleri doğaldır. Bu kişiler elektronik tebligat sistemine kendi şifreleriyle girmektedir. Böylece yapılacak tebliği sadece ilgisi olan kişiler görebilecektir.

2.2.14.2. Yazılılık İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi tebliğine hâkim olan bir diğer ilke, yazılılık ilkesidir. Anayasa'nın 125. maddesinde 3. fıkrasında idari işlemlere karşı dava açma süresinin yazılı bildirimle başlayacağı belirtilmiştir. Bu hüküm, yazılılık ilkesinin anayasal bir boyutunu teşkil etmektedir. Ayrıca VUK'un 21. maddesinde vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden konuların ilgiliye yazılı bildirimle iletileceği belirtilmiştir. Buna göre vergi usul hukukunda yazılılık ilkesinin benimsendiği söylenebilir.

Geleneksel olarak yazılılık ilkesi, idari bir işlemin basılı bir evrakta açıklanması ve bu evrakın da yetkili kişi veya kişilerce imzalamasını ifade etmektedir. Bununla beraber tebligat usul hukukunu önemli derecede etkileyen teknolojik gelişmeler, yazılılık ilkesinin de yeniden yorumlanmasının önünü açmaktadır. Öyle ki elektronik tebliğ usulünde, basılı herhangi bir evrak bulunmamaktadır. Tebliğ edilecek evrak bilgisayar ortamında hazırlanır, elektronik imza ile imzalanır ve muhatabın elektronik tebligat adresine iletilir.

Bu konuda değerlendirilmesi gereken konu, elektronik imzanın hukuki mahiyetidir. Konuya dair Elektronik İmza Kanunu'nun 5. maddesinde, meydana getirdikleri hukuki sonuçlar bakımından güvenli elektronik imza ile ıslak imza arasında bir fark olmadığı belirtilmiştir. Türk Borçlar Kanunu'nun 15. maddesinde de güvenli elektronik imzanın ıslak imzayla aynı hukuki mahiyette olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre elektronik ortamda hazırlanarak güvenli elektronik imzayla imzalanıp yine elektronik ortamda muhatabına tebliğ edilen evraklar ile fiziki ortamda oluşturulup ıslak imzayla imzalanarak klasik tebliğ usulleriyle tebliğ edilen evraklar arasında hukuki açıdan hiçbir fark olmayacaktır⁴⁸⁰.

Elektronik tebliğ usulü, VUK'a eklenen 107/A maddesiyle vergi usul hukukundaki yerini almıştır. Kanun maddesinin son fıkrası gereğince gerekli usul ve esasları belirlemek üzere 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Genel Tebliğ'in 6. maddesinde tebliğ edilecek evrakların elektronik imzayla imzalanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu

⁴⁸⁰ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 68.

bağlamda, VUK kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebliğler, klasik tebliğlerle aynı nitelikte ve yazılılık ilkesi bakımından aynı durumda olduğu söylenebilir⁴⁸¹. Söz gelimi elektronik tebliğ ile yazılılık şartının yerine getirildiği kabul edilmektedir⁴⁸².

2.2.14.3. Usule ve Şekle Bağlılık İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Elektronik tebliğ bağlamında değerlendireceğimiz bir diğer ilke, usule ve şekle bağlılık ilkesidir. Çalışmanın önceki bölümlerinde tebliğin, uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemi olarak tanımlandığından bahsedilmişti⁴⁸³. Gerçekten de usul ve şekil açısından tebliğ, kanuni hükümlerle sıkı sıkıya bağlıdır. Tebliğe ilişkin kanunlar genelde sıkı usul ve şekil hükümleri içerir.

VUK kapsamında gerçekleştirilecek elektronik tebliğe ilişkin usul ve esaslar 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre elektronik tebliğin şekli, tebliğ edilecek evrakların elektronik tebligat sistemi aracılığıyla muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edilmesidir. Bu şekil şartının sağlanması için tebliğin, internet vergi dairesi üzerinden GİB tarafından yapılması zorunludur. Elektronik tebliğin usule uygun şekilde yürütülmesi için ise; tebliğ evrakının elektronik imza ile imzalanması ve GİB tarafından muhatabın elektronik adresine iletilmesi gerekir. Ayrıca tebliğe dair olay kayıtlarının oluşturulması ve işlem zaman bilgisi eklenerek otuz yıl boyunca, lazım olduğunda erişilebilir bir şekilde saklanması öngörülmüştür⁴⁸⁴.

Elektronik tebliğ, usul ve şekil ilkesi açısından diğer tebliğ usullerine göre daha avantajlıdır. Bu avantajın nedenlerinden biri, elektronik tebliğ usulünde insan etkisinin klasik tebliğ usullerine göre daha az olmasıdır. Bir diğeri ise, klasik tebliğ usullerinde mevcut olan karışık ihtimallerin elektronik tebliğde bulunmamasıdır. Elektronik tebliğ usulü, gayet basittir. Elektronik ortamda oluşturulan evrak, internet vergi dairesi

⁴⁸¹ YÜCE / ÇELİK, 2017, s. 69.

⁴⁸² ŞİMŞEK, Mehmet, “Vergi Usulünde Şekil Kurallarına Aykırılık ve Sonuçları”, Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri (Ed. Üzeltürk, Hakan), Legal Yayıncılık, Legal Hukuk Kitapları Serisi: 341, 2015, s. 11. (Erişim: <https://legal.com.tr/urun/vergi-yargisinda-guncel-hukuk-problemleri-tebligler/367427>, Erişim tarihi: 02.10.2022); BALCI, 2021-a, 373.

⁴⁸³ 1.2.2. Başlık

⁴⁸⁴ YÜCE / ÇELİK, 2017, 66.

aracılığıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilir. İletim tarihinden itibaren beşinci günün sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Söz konusu bu tebliğ aşamalarında şeklen veya usulen hata yapılması oldukça güçtür⁴⁸⁵.

2.2.14.4. Sonuca Ulaşma İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi usul hukukunda sonuca ulaşma ilkesi, tebliğ aşmasının her ne koşulda olursa olsun tamamlanması veya tamamlanmış kabul edilmesini ifade eder. Bu ilke gereği, VUK'ta tebliğin tamamlanmasını kolaylaştırıcı alternatif usuller ve her ne koşulda olursa olsun tebliğin tamamlanmasını veya tamamlanmış kabul edilmesini sağlayan kanun hükümleri bulunmaktadır. Bu alternatif usuller ve kanun maddelerinden çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilmiştir⁴⁸⁶. Bu bölümde, ise elektronik tebliğ ile sonuca ulaşma ilkesi arasındaki ilişki ele alınacaktır.

Vergi usul hukukunda asıl olanın, tebliğin posta yoluyla yapılması olduğu kabul edilmektedir⁴⁸⁷. Bunun yanında istisnai olarak dairede veya komisyonda, tercihen memur aracılığıyla ve bu usullerle tebliğ gerçekleştirilemezse mecburen ilan yoluyla tebliğ gerçekleştirilmektedir. Buna göre tebliğin, şartlar ne olursa olsun tamamlanmaya çalışıldığı görülmektedir⁴⁸⁸.

Elektronik tebliğ usulü ise tercihe bağlı, istisnai veya ikincil olarak uygulanan bir tebliğ usulü değildir. Elektronik tebliğ usulüne tabi mükelleflere tebliğ, öncelikli olarak elektronik ortamda yapılmalıdır⁴⁸⁹. Elektronik tebliğ usulü, diğer klasik tebliğ usullerine göre mükellefe ulaşılması konusunda daha işlevsel bir tebliğ yöntemidir. Dairede veya komisyonda, mükellefe bizzat yapılan tebliğin sonuca ulaşma ilkesi bakımından daha avantajlı olduğu düşünülebilir. Fakat dairede veya komisyonda yapılacak tebliğ için muhatabın rızası gerekmektedir⁴⁹⁰. Elektronik tebliğ usulünde ise muhataba herhangi bir

⁴⁸⁵ Benzer yöndeki görüşler için bkz. ERDEMİR, 2021, s. 165.

⁴⁸⁶ 1.2.4.4. Başlık

⁴⁸⁷ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, 2022, s. 195; KIRBAŞ, 2018, s. 116; KARAKOÇ, 2019, s. 225; TAŞKAN, 2021, 177.

⁴⁸⁸ ŞENYÜZ, 1997, 23.

⁴⁸⁹ ÇELİK / YÜCE, 2017, s. 149.

⁴⁹⁰ VUK m. 93/2.

tercih hakkı bırakılmamıştır. Vergi dairesi tarafında mükellefin elektronik tebligat adresine gönderilen tebliğ, gönderim tarihinden itibaren beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş kabul edilir. Ayrıca mükellefin tercihinine göre, elektronik tebliğ yapıldığı gün muhataba kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirme yapılır. Beş günlük süre zarfında mükellefin elektronik tebligat sistemine girip girmemesi, mesajı okuyup okumamış olması tebliğin yapılmış olmasını engellememektedir.

Posta yoluyla yapılan tebliğde, öncelikle muhatabın iş yeri adresinde tebliğ yapılmaya çalışılır. İş yerinde tebliğ yapılamaması durumunda, muhatabın yerleşim yeri adresinde tebliğ yapılır. Bu adreslerin tespit edilememesi durumunda ise ilan yoluyla tebliğ gerçekleştirilir.

Görüldüğü üzere bu süreç, bazı durumlarda, uzun ve uğraştırıcı olabilmektedir. Ayrıca en son olarak ilan yoluyla tebliğ usulünde farazi olarak tebliğin muhataba ulaştığı kabul edilmektedir. Oysa elektronik tebliğ usulünde tebliğ gerçekleştirilecek adres, mükellefin elektronik tebligat adres olduğu için adresin tespit edilememesi gibi bir ihtimal yoktur. Ayrıca mükellefin elektronik tebligat adresini kontrol etmemesi, tebliğin geçerliliğini etkilemediği için ilan yolu gibi ayrıca bir tebliğ usulünün denenmesine gerek kalmamaktadır. Elektronik ortamda hazırlanan tebliğ muhatabın elektronik tebligat adresine iletildiği günden itibaren beşinci günün sonunda, tebliğ süreci sonuca ulaşmaktadır. Bu bilgiler ışığında görülmektedir ki elektronik tebliğ, sonuca ulaşma ilkesi bakımından en elverişli tebliğ usulüdür.

2.2.15. Elektronik Tebliğin Anayasal İlkeler Bakımından Değerlendirilmesi

Çalışmanın önceki bölümlerinde elektronik tebliğ usulüne ilişkin avantajlardan ve faydalardan bahsedildi. Gerçekten de uygulama yaygınlaştıkça, fark edilen sorunlar çözüldükçe ve mükellefler sisteme alıştıkça elektronik tebliğ uygulaması daha işlevsel bir hal alacaktır. Bunun yanında bu denli yeni bir uygulamanın hiçbir eksiğinin olmamasını beklemek, hayatın olağan akışına aykırıdır.

Hukuki düzenlemeler yapılırken o an için düşünilemeyen olasılıklar, uygulama başladıktan sonra ortaya çıkabilmektedir. Bununla beraber hukuki düzenlemeler

yapılırken tercih edilen yöntemler, sonradan eleştiriye maruz kalabilir. Bu gibi durumlar, diğer tebliğ usullerine göre oldukça yeni olan elektronik tebliğ usulü için de geçerlidir.

Bu başlık altında elektronik tebliğe ilişkin, yargı kararlarına da yansıyan, bazı tartışmalı konular ele alınacaktır. Değerlendirilmeler yapılırken özellikle; TBB'nin 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin iptali, VUK 107/A maddesi hakkında da itiraz yoluyla (somut norm denetimi) AYM'ye başvurulması istemiyle açtığı dava ve İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin VUK 107/A maddesinin 2. fıkrasının iptali için itiraz yoluyla AYM'ye yaptığı başvurudan faydalanılacaktır.

2.2.15.1. Kanunilik İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi; Anayasa'nın "*Vergi ödevi*" başlıklı, 73. maddesinin 3. fıkrası hükmünce koruma altına alınmıştır. Buna göre vergi ödevleri ancak kanunla konulabilir, değiştirilebilir ve kaldırılabilir. Bu başlık altında elektronik tebliğ düzenlemeleri, Anayasa'da korunan kanunilik ilkesi bakımından değerlendirilecektir.

VUK kapsamında gerçekleştirilecek elektronik tebliğe ilişkin ana düzenleme, VUK'un 107/A maddesi olmakla beraber elektronik tebliğ ilişkin usul ve esaslar; mezkûr maddenin 3. fıkrasında verilen yetkiye dayanılarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. VUK'un 107/A maddesinde bulunmayan birçok yükümlülüğün Genel Tebliğ ile düzenlenmesi, kanunilik ilkesi bakımından ele alınması gereken bir durumdur.

Genel tebliğler, açıklayıcı genel tebliğler ve düzenleyici genel tebliğler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁴⁹¹. Açıklayıcı genel tebliğler, vergi kanunlarının uygulanmasında ve yorumlanmasında yeknesaklığın sağlanması adına Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılır⁴⁹². Bu genel tebliğler, vergi hukukunun tali kaynaklarından olmakla birlikte; idari işlem anlamında yürütülmesi gereken hükümler içermediği için iptal davasına konu

⁴⁹¹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 38.

⁴⁹² ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 42; KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, 2022, s. 37.

edilemezler⁴⁹³. Bunun yanında düzenleyici genel tebliğler; vergi kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak, belirli konularda düzenlemeler yapmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılır. Bu genel tebliğler, kanunun verdiği yetkiye dayandığı ve dolayısıyla bağlayıcı nitelikte oldukları için vergi hukukunun asli kaynaklarındandır⁴⁹⁴.

Düzenleyici genel tebliğler vasıtasıyla, her ne kadar kanunun verdiği yetkiye dayanılarak da çıkarılmış olsa, sadece usule ilişkin düzenlemeler yapılabilir. Buna karşın Hazine ve Maliye Bakanlığı bazı zamanlar, kendisine kanunla verilen genel tebliğ çıkarma yetkisini, geniş yorumlayarak kullanmak suretiyle, vergilerin kanunilik ilkesini zedelemektedir⁴⁹⁵. Bu durumda, genel tebliğin iptali istemiyle Danıştay'a başvuru yapılabilir⁴⁹⁶.

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevi; sadece maddi değil şekli ödevleri de içeren bir bütün olarak ele alınmaktadır. Bu açıdan sadece maddi ödevler değil, şekli ödevlerin de kanunla düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir⁴⁹⁷. Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK 107/A maddesinin 3. fıkrasında verilen yetkiye dayanarak çıkardığı 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile elektronik tebliğe ilişkin neredeyse bütün usul ve esasları düzenlemiştir. Bu düzenlemeler içerisinde elektronik tebliğe tabi olacak mükellefler, sistemden çıkış ve ceza düzenlemeleri gibi önemli konular da bulunmaktadır.

Mükelleflerin Genel Tebliğ'de zorunlu olarak yerine getirmek durumunda olduğu düzenlenen elektronik tebliğe dair şekli ödevler, VUK'un herhangi bir kanun maddesinde yer almamaktadır. Özetle, elektronik tebliğin genel çerçevesi VUK'un 107/A maddesiyle belirlenmiş olmakla beraber uygulamanın kapsam ve sınırları idare tarafından belirlenmiştir. Bu durumun hukuki güvenlik ve vergilemede belirlilik ilkelerini ihlal ettiği, böylece vergilerin kanuniliği ilkesini de zedelediği düşünülmektedir⁴⁹⁸. TBB'nin 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin iptali istemiyle açtığı davanın dilekçesinde

⁴⁹³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 19

⁴⁹⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 38; KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, 2022, s. 36; KARAKOÇ, 2019, s.96-97.

⁴⁹⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 2021, s. 20.

⁴⁹⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, 2021, s. 39.

⁴⁹⁷ SOLAK AKMAN, 2016, s. 276; ÖZKAYA, Gizem N., "Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat: Temel Hukuk İlkeleri Unutuldu mu?", Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 15, S. 180, 2019, s. 2787-2788 (Erişim: <https://legal.com.tr/kategori/legal-dergiler-mali-hukuk-dergisi/1094>, Erişim Tarihi: 10.10.2022).

⁴⁹⁸ SOLAK AKMAN, 2016, s. 277.

VUK'un 107/A maddesinin 3. fıkrasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisi verildiği, bu durumun yasama organının idareye yetki devri niteliğinde olacağı iddia edilmiş ve yasaların açık, öngörülebilir ve sınırlarının belli olması gerektiği vurgulanmıştır⁴⁹⁹.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin ilk maddesinde, Genel Tebliğ'in yasal dayanağına yer verilmiştir. Buna göre Genel Tebliğin yasal dayanaklarını VUK'un 107/A maddesi yanında VUK'un "*Bilgi verme*" başlıklı 148., "*Devamlı bilgi verme*" başlıklı 149. ve "*Yetki*" başlıklı mükerrer 257. maddeleri oluşturmaktadır. 148. ve 149. maddelerin, elektronik tebliğ düzenlemelerinin yasal dayanağını oluşturamayacağı, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği kapsamında mükellefe yüklenen şekli ödevlerin yerine getirilme zorunluluğunun bilgi verme yükümlülüğü kapsamında değerlendirilemeyeceği düşünülmektedir. Vergi idaresinin bilgi toplaması, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik vergi denetim araçlarından biridir. Vergi güvenliğini sağlamaya yönelik bilgi verme ve devamlı bilgi verme düzenlemelerinin, elektronik tebliğe tabi olma zorunluluğu getiren, düzenleyici bir işlem olan, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne dayanak olarak gösterilmesinin yasal idare ilkesiyle bağdaşmadığı düşünülmektedir⁵⁰⁰. Bu açıdan düzenlemenin Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine, 7. maddesinde düzenlenen "yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine ve 11. maddede düzenlenen "Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" aykırı olduğu yönünde görüşler vardır⁵⁰¹.

Birbiriyle ilişki olan bu sorunların çözümü için, VUK'ta yer alan diğer tebliğ usulleri gibi, elektronik tebliğ usulünün de VUK'ta ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi doğru olacaktır. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlenen, elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasların VUK içerisinde düzenlenmesi kanunilik ilkesinin sağlanması adına olumlu bir adımdır.

⁴⁹⁹ (Erişim: https://www.barobirlik.org.tr/dosyalar/duyurular/2015/20151209_duyuru2.pdf, Erişim Tarihi: 10.10.2022)

⁵⁰⁰ SOLAK AKMAN, 2016, s. 277.

⁵⁰¹ SOLAK AKMAN, 2016, s. 278; ÖZKAYA, 2019, s. 2778.

2.2.15.2. Yazılı Bildirim Usulü Bakımından Değerlendirilmesi

Tebliğin yazılı olarak yapılması, Anayasa'nın "*Yargı yolu*" başlıklı 125. maddesinin 3. fıkrası hükmünce güvence altına alınmıştır. Buna göre, idari işlemlere karşı açılacak davalarda dava açma süresi, yazılı bir bildirimin yapılmasıyla başlayacaktır. Bu madde, yazılılık ilkesinin Anayasal görünümüdür.

AYM, 9. İstanbul Vergi Mahkemesi'nin VUK'un 107/A maddesinin 2. fıkrasının iptali istemiyle açtığı dava üzerine verdiği kararda⁵⁰² elektronik tebliği, yazılı bildirim niteliğinde olup olmadığı konusunda değerlendirmiştir. Kararda, her ne kadar geleneksel anlamda yazılı bir bildirim olmasa da elektronik tebliğin belgelendirme ve belgelendirme fonksiyonlarını yerine getirdiği, fiziki tebliğlerle aynı hüküm ve sonuçları doğurduğu belirtilmiş; bu nedenlerle Anayasa'nın 125. Kapsamında bir yazılı bildirim kapsamında yer aldığı sonucuna varılmıştır⁵⁰³.

Elektronik tebliği, yazılı bir bildirim olarak kabul eden AYM kararı yerindedir⁵⁰⁴. Gelişen teknolojiyle beraber, dijital ortamda da yazılılık fonksiyonu sağlanabilmektedir. Mevzuatta izin verildiği sürece elektronik ortamda yapılacak tebliğler hukuka uygun kabul edilecektir⁵⁰⁵. Elektronik tebliğ ile VUK'ta düzenlenen diğer tebliğ usulleri arasında yazılılık ilkesi bakımından bir fark olmadığı değerlendirilmektedir⁵⁰⁶.

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 6. maddesinde tebliğ edilecek evrakların elektronik imzayla imzalanacağı belirtilmiştir. Elektronik İmza Kanunu'nun 5. maddesinde, meydana getirdikleri hukuki sonuçlar bakımından güvenli elektronik imza ile ıslak imza arasında bir fark olmadığı belirtilmiştir. Aynı yönde Türk Borçlar

⁵⁰² AYM, E. 2018/144, K. 2019/72, T. 19.09.2019, Resmî Gazete Tarih ve Sayısı: 26.11.2019 / 30960 (Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191126-8.pdf>, Erişim Tarihi: 10.10.2022).

⁵⁰³ Elektronik tebliğ usulünün yazılı bildirim şartı yönünden Anayasa'nın 125. maddesine aykırı olduğu yönündeki bir görüş için bkz. Karşı Oy Gerekeçesi (Serdar ÖZGÜLDÜR)

⁵⁰⁴ Aynı yöndeki bir görüş için bkz. BALCI, Mustafa, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Elektronik Tebligat Düzenlemesinin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", Vergi Algi, 20.03.2020 (Erişim: <https://vergialgi.com/vergi-usul-kanununda-yer-alan-elektronik-tebligat-duzenlemesinin-anayasaya-aykirligi-sorunu>, Erişim Tarihi: 10.10.2022); BALCI, 2021-a, 376.

⁵⁰⁵ ŞİMŞEK, 2015, s. 11.

⁵⁰⁶ SOLAK AKMAN, 2016, s. 274-275.

Kanunu'nun 15. maddesinde de güvenli elektronik imzanın ıslak imzayla aynı hukuki mahiyette olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu bilgiler ışığında; özel olarak imza sahibine ait olan, imza sahibi tarafından oluşturulan, imza sahibinin kimliğini tespit imkânı veren, imzalanmış bir belgede sonradan değişiklik yapılmadığı kanıtlanabilen elektronik imza⁵⁰⁷ ile imzalanmış bir elektronik tebliğin, yazılı bildirim mahiyetinde olduğu kabul edilmelidir.

2.2.15.3. Hak Arama Hürriyeti Bakımından Değerlendirilmesi

Hak arama hürriyeti, Anayasa'nın aynı başlıklı 36. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmünce, iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanma hakkı anayasal koruma altına alınmıştır.

Elektronik tebliğin hak arama hürriyeti bakımından en çok önem arz eden kısmı, VUK 107/A maddesinde belirtildiği üzere, elektronik tebliğin muhatabın elektronik adresine ulaştıktan beş gün sonra tebliğ edilmiş sayılmasıdır. Ön görülen beş günlük süre, birçok açıdan eleştirilmiş ve elektronik tebliğ düzenlemelerine açılan iptal davalarının temel argümanı haline gelmiştir. Çalışmanın devamında elektronik tebliğin hak arama hürriyeti bakımından değerlendirilmesi, elektronik tebliğ düzenlemelerinin iptali istemiyle açılan bu dava sonuçları ekseninden yapılacaktır.

TBB'nin, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin iptali ve VUK 107/A maddesi hakkında da itiraz yoluyla AYM'ye başvurulması istemiyle açtığı dava sonucu DVDDK'nın verdiği kararda,⁵⁰⁸ hak arama hürriyetinin düzenlendiği Anayasa'nın 36. maddesine aykırılık iddiası, hiçbir gerekçeye yer verilmeyerek, sadece ciddiye alınmadığı belirtilerek reddedilmiştir. Bununla birlikte karara karşı kullanılan karşı oyda ise, uygulamanın Anayasa'ya aykırılığı ile ilgili sağlam temellere dayanan açıklamalara yer

⁵⁰⁷ Elektronik İmza Kanunu m. 4.

⁵⁰⁸ DVDDK, E. 2017/618, K. 2017/521, T. 08.11.2017 (Erişim

verilmiştir. Karşı oyda, ülkemizde internet ve elektronik haberleşme araçlarını etkin olarak kullanamayan ama uygulamaya tabi tutulan mükelleflerin olduğu ve elektronik tebliğin elektronik tebligat adresine ulaştığı günden itibaren beşinci günün sonunda yapılmış sayılması nedeniyle, muhatabın tebliğden haberdar olamayacağı, bu durumun dava açma hakkının ve hak arama hürriyetinin ihlali neticesini doğurabileceği belirtilmiştir.

Karşı oyda değerlendirilen önemli bir diğer konu ise elektronik tebliğ düzenlemeleriyle, adil yargılanma hakkına getirilen sınırlamanın Anayasa'nın 13. maddesi gereğince ölçülü olup olmadığı hususudur. Karşı oyda, bir üst paragrafta belirtilen nedenlerle elektronik ortamda yapılan tebliği öğrenme şansı olmadığı düşünülen muhatapların, yapılan idari işleme karşı idareye başvurma veya dava açma hakkını kullanamayacağı, bu durumun hak arama hürriyetine getirilen sınırlamanın ölçülü olmadığı görüşlerine yer verilmiştir. Bu bilgiler ışığında elektronik tebliğ düzenlemelerinin, Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine ve 36. maddesinde düzenlenen hak arama hürriyetine aykırılık teşkil ettiği savunulmuştur.

Elektronik ortamda tebliğin hak arama hürriyeti bağlamında değerlendirildiği bir diğer başvuru, İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin VUK 107/A maddesinin 2. fıkrasının iptali için itiraz yoluyla AYM'ye yaptığı başvurdur. Başvuruda tebliğ evrakının açılıp açılmadığı dikkate alınmaksızın, elektronik tebliğin muhatabın elektronik tebligat adresine ulaşmasından itibaren beşinci günün sonunda gerçekleşmiş sayılması hükmünün; hak arama hürriyeti bakımından Anayasa'nın 36. maddesine, beş günlük sürenin ölçülü ve makul bir süre olmaması nedeniyle Anayasa'nın 2. ve 13. maddesine, bu nedenlerle dava açma hakkı kısıtlanan mükellefin haklı olması durumunda mülkiyet hakkının ihlal edilebileceği sebebiyle Anayasa'nın 35. maddesine aykırı olduğu öne sürülmüştür.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin yaptığı iptal başvurusunda ayrıca, elektronik tebliğ yapıldıktan sonra muhatabın kısa mesaj ve/veya e-posta yolu ile bilgilendirilmesi de konu edilmiştir. Başvuruda bu bilgilendirme hizmetinin; vergi idaresi tarafından zorunluluk arz etmemesi ve mükellefler tarafından da talep edilmemesi olasılığı nedeniyle, hedeflenen bilgilendirme amacına hizmet etmeyeceği iddia edilmiştir.

AYM tarafından verilen kararda⁵⁰⁹, hak arama hürriyeti ve ilgili maddeler açısından Anayasa’ya aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmış ve yapılan itiraz reddedilmiştir. Konunun daha iyi anlaşılması için kararın, sunulan gerekçeler ve karşı oylar ile birlikte incelenmesi faydalı olacaktır.

- Beş günlük süre hakkında:

AYM; tebliğ evrakının açılıp açılmadığı dikkate alınmaksızın, elektronik tebliğin muhatabın elektronik tebligat adresine ulaşmasından itibaren beşinci günün sonunda gerçekleşmiş sayılması hükmüne yönelik yaptığı itirazda, öncelikli olarak bu hükmün hak arama hürriyetinin temel unsurlarından olan mahkemeye erişim hakkına bir sınırlama getirdiği, bu sınırlamanın Anayasa’nın 13. maddesi gereği ölçülü olması gerektiğini belirtmiştir. Bununla beraber AYM, elektronik tebliğ uygulaması ile ulaşılmak istenen amaç bakımından elektronik tebliğin muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştıktan makul bir süre sonra tebliğin yapılmış sayılmasının elverişli ve gerekli bir araç olduğu sonucuna varmıştır. Kararda, “makul süre” olarak nitelendirilen beş günlük sürenin Anayasa’ya aykırı olmadığı ve kanun koyucunun tercihi olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir⁵¹⁰.

AYM’nin bu kararı hem verilen karşı oylarda⁵¹¹ hem de öğretilerde eleştirilmektedir. Bu eleştirilerin iki ana nedeni vardır. Bunlardan ilki mevcut düzenlemenin, muhatabın tebliğ içeriğini öğrenip öğrenmediğini dikkate almadığı yönündedir. Düzenlemenin bu haliyle tebliğin ana amacı olan mükellefi bilgilendirmekten uzaklaştığı, muhatabın tebliğ içeriğinden haberdar olup olmadığı dikkate alınmaksızın peşin bir hükümle tebliğin yapılmış sayılmasının hak arama hürriyetini ölçsüz olarak sınırlandığı ve dolayısıyla mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiği yönünde görüşler mevcuttur⁵¹².

⁵⁰⁹ AYM, E. 2018/144, K. 2019/72, T. 19.09.2019, Resmî Gazete Tarih ve Sayısı: 26.11.2019 / 30960 (Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191126-8.pdf>, Erişim Tarihi: 11.10.2021).

⁵¹⁰ Aynı yöndeki bir görüş için bkz. BALCI, 2020; BALCI, 2021-a, 376.

⁵¹¹ Bkz. Karşı Oy Gerekçeleri (Zühtü ARSLAN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR)

⁵¹² GÖZEN BOZDOĞAN, Kübra, “Mükellefin Bilgisi Dışında Yapılan Elektronik Tebligata Yönelik Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 403, Nisan 2022, s. 68 (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/mukellefin-bilgisi-disinda-yapilan-elektronik->

Eleştirilerin yoğunlaştığı bir diğer konu ise, öngörülen sürenin beş gün olmasıdır. AYM tebliğin yapılmış sayılacağı tarih için, kullanıcının elektronik tebligat sistemine girdiği veya elektronik tebliği açtığı tarih yerine; elektronik tebliğin elektronik tebligat adresine ulaştığı tarihin belirlenmesine karşın, beş günlük bir ek sürenin verilmesiyle muhatabın haberdar edilmesi için makul bir zaman dilimi oluşacağı kanaatindedir. Ayrıca kararda VUK 107/A maddesinin kullanıcılara belirli aralıklarla elektronik tebligat adresini kontrol etme yükümlülüğü getirdiği, beşer günlük aralıklarla elektronik tebligat adresinin kontrol edilmesiyle hak kayıplarının yaşanmayacağı, hatta beş günden az sürelerle yapılan kontroller sonucunda dava açma süresinden önce tebliğ içeriğinin öğrenilebileceği belirtilmiştir. Kararın karşı oylarında beş günlük sürenin, hak arama hürriyetini sınırlandırdığı, bu sınırlandırmanın ölçüsüz olduğu; bu nedenle Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırılık teşkil ettiği yönünde çekinceler sunulmuştur⁵¹³.

Kanunda ön görülen beş günlük sürenin makul bir süre olup olmadığını, mükelleflerin gösterdiği uyum belirleyecektir. Bu konu tartışmaya açık olmakla beraber net bir kanıya varmak zordur. Bunun yanında beş günlük sürenin başlangıcı için mükellefin sisteme girdiği ya da mesajı açtığı tarihin belirlenmesi, mükelleflerce kolayca kötüye kullanabilecektir. Kötü niyetli bir mükellef elektronik tebligat adresine hiç girmeyerek tebellüğden imtina edebilecektir. Bu açıdan, beş günlük sürenin uzatılması bir seçenek olmakla birlikte elektronik tebliğin adrese ulaşmasından belli bir süre sonra gerçekleşmiş sayılması, tebliğ aşamasının sonuca ulaşması adına zaruridir.

- Elektronik tebligat adresinin mahiyeti hakkında:

VUK'un 107/A maddesinde öngörülen beş günlük sürenin makul bir süre olup olmaması konusunda değerlendirilmesi gereken önemli bir konu da elektronik tebligat adresinin mahiyetidir. Beş günlük zaman aralıklarıyla kontrol edilmesi gereken bu elektronik tebligat adresinin özellikleri, elektronik tebliğ usulünün hak arama hürriyeti bakımından değerlendirilmesini doğrudan etkileyecektir.

tebligata-yonelik-bir-degerlendirme/9429, Erişim Tarihi: 11.10.2022); SOLAK AKMAN, 2016, s. 280-281; ÖZKAYA, 2019, s. 2794.

⁵¹³ Bkz. Karşı Oy Gerekçeleri (Zühtü ARSLAN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR).

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin “*Tanımlar*” başlıklı 3. maddesinde elektronik tebligat adresi, GİB tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortam olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kullanıcı, GİB'in internet sayfası üzerinden elektronik tebligat adresine ulaşacaktır.

Elektronik tebligat adresinin; kullanıcının üzerinde tasarruf yetkisinin olmaması, vergi dairesi hariç ileti alma veya gönderme imkânı vermemesi sebebiyle geçerli bir tebligat adresi olmadığı yönünde görüşler mevcuttur⁵¹⁴. Bu görüşe göre idare, kendi sisteminden çıkmadan mükellefe tebliğ geldiği haberini kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla haber vermekte; sonra da mükellefin kendi sistemine girerek tebliğe ulaşmasını beklemektedir. Bu açıdan elektronik tebliğin ancak “dairede (idarede) tebliğ” olarak nitelendirilebileceği savunulmaktadır. Dolayısıyla, VUK'un 93. maddesinin 2. fıkrasına göre muhatapın rızası dışında dairede tebliğ yapılamayacağından mevcut durumda elektronik tebliğ alma zorunluluğu getirilemeyeceği düşünülmektedir⁵¹⁵. İnternet vergi dairesi bünyesindeki elektronik tebligat adresini muhataba değil, vergi idaresine ait bir adres olarak kabul eden bu görüşe göre; idare sadece kısa mesaj veya e-posta yoluyla mükellefe tebliğ evrakının olduğunu haber vermektedir ki bu da tebliğ yerine geçmez⁵¹⁶.

- *Elektronik tebliğ iletimi aşamasında idare ile mükellef arasında tarafsız üçüncü bir kurumun yer almaması hakkında:*

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen elektronik tebligat sistemiyle ilgili bir diğer eleştiri de tebliğ yapan merci ile muhatap arasında tarafsız üçüncü bir kurumun yer almamasıdır. Bu durum, tebliği çıkaran merci olan vergi idaresi ile muhatap arasında oluşabilecek olası bir uyuşmazlıkta, mahkemelerin inceleme yapmak için gerekli olan

⁵¹⁴ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Elektronik Tebligatın Sorunları”, Dünya Gazetesi, 11.01.2018 (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatin-sorunlari/397962>, Erişim Tarihi: 11.10.2022).

⁵¹⁵ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Elektronik Tebligatın Sorunları (2)”, Dünya Gazetesi, 16.01.2018.(Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatin-sorunlari-2/398650>, Erişim Tarihi: 11.10.2022).

⁵¹⁶ ÜZELTÜRK, Hakan, “Vergilerde Elektronik Tebligat”, Banka ve Finans Hukuku Dergisi, C. 6, S. 24., 2017, s. 1001 (Erişim: <https://legal.com.tr/Book/AAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAA/edcbeec632f0415198428ab1f63f012d?s=,> Erişim Tarihi: 11.10.2022).

kayıtları, uyuşmazlığın tarafı olan vergi idaresinden talep etmesini gerektirecektir⁵¹⁷. Söz gelimi olası bir uyuşmazlığın çözümünde, davalı idarenin dürüstlüğü belirleyici bir rol oynayacaktır⁵¹⁸. Bu durum hak arama hürriyetine aykırılık teşkil etmektedir⁵¹⁹.

Tebliğat Kanunu kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebliğatlarda ise aynı sorun mevcut değildir. Bunun nedeni; elektronik tebliğat adresinin aracı kurum olarak PTT tarafından verilmesi, aynı şekilde elektronik tebliğe dair bütün kayıtların PTT tarafından tutulmasıdır. GİB bu yöndeki eleştirilere cevaben, elektronik tebliğatların gönderimini kendi bünyelerinde sağladıklarını fakat gerekli onaylamaları Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) aracılığıyla yaptıklarını, metinlerin şifrelemesinde de Ulusal Güvenlik Ajansının özet algoritmasının kullanıldığını beyan etmiştir⁵²⁰. Bu konu hakkında ne VUK'ta ne de 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde aracı bir kurum olarak TÜBİTAK'ın rolünden bahsedilmemektedir. GİB adına yapılan açıklamada, Tebliğat Kanunu kapsamında yapılan elektronik tebliğatta olduğu gibi, PTT rolünde, aracı bir kurumun olduğu anlamı çıkmamaktadır.

- Kısa mesaj ve/veya e-posta aracılığıyla bilgilendirme yapılması hakkında:

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin yaptığı iptal başvurusunda; elektronik tebliğ yapıldığına ilişkin mükelleflere kısa mesaj ve/veya e-posta iletilmesi yoluyla bilgilendirme yapılması uygulamasının, zorunlu olmaması ve mükelleflerin tamamı tarafından talep edilmemesinin sonucu olarak ulaşılmak istenilen amaca hizmet etmediği öne sürülmüştür. Buna karşın, ne AYM'nin kararında ne de karşı oylarında bu konuya değinilmemiştir.

VUK 107/A maddesinde, elektronik tebliğ yapıldığına dair mükellefe, kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirme yapılmasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Yine aynı şekilde, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin ilk halinde de mükellefe yapılacak

⁵¹⁷ DOĞRUSÖZ, 2018-b.

⁵¹⁸ AYYILDIRIM, 2019, s. 318.

⁵¹⁹ ÜZELTÜRK, 2017, s. 1001; ÖZKAYA, 2019, s. 2790.x

⁵²⁰ TBMM Adalet Komisyonu Tutanak Dergisi, Dönem: 26, Yasama Yılı: 3, 2. Toplantı, 14.02.2022 (Erişim: https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2070, Erişim tarihi: 11.10.2022).

bilgilendirme mesajıyla ilgili bir hüküm bulunmamaktaydı. Bunun yanında elektronik tebligat sistemine dahil olunması sırasında doldurulan elektronik tebligat talep bildiriminde yer alan bilgilendirme tercihleri bölümünde, kısa mesaj servisi ve e-posta seçenekleri bulunmaktaydı. Mükellefler, bu seçenekleri doldurarak bilgilendirme mesajı almayı talep edebilmekteydi. Bu seçenekler, talep bildirim formlarında halen mevcuttur. 19.10.2019 tarihinde yayımlanan 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 6. maddesine eklenen 5. fıkrada, kendisine elektronik tebligat yapılacak muhataba kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirme mesajı iletebileceği, fakat bu bilgilendirme mesajının herhangi bir sebeple yapılamaması durumunda tebliğin süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği belirtilmiştir. 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne eklenen bu düzenlemeden anlaşılabacağı üzere, mükellefe gönderilecek bilgilendirme mesajı, idarenin takdir yetkisindedir. Bilgilendirme mesajının gönderilmemesi durumu da elektronik tebliğin geçerliliğini etkilemeyecektir. Bu yönüyle düzenleme, idarenin eksikliklerini örtmeye hizmet edeceği gerekçesiyle eleştirilmektedir⁵²¹.

Mükellefe elektronik tebliğ aldığına dair iletilen bilgilendirme mesajı, elektronik tebliğin geçerliliğine etkisi yönünden birçok uyuşmazlığa konu olmuştur. Çıkan uyuşmazlıklarda mahkemelerin verdiği farklı kararlar, durumu gittikçe karmaşık bir hale getirmiştir. Konuyu daha iyi anlayabilmek için bu yargı kararlarını incelemek faydalı olacaktır.

Bilgilendirme mesajının elektronik tebliğin geçerliliğine etkisi konusunda genel olarak iki farklı yaklaşım olduğu görülmektedir. Bunlardan biri; mükellef talep ettiği halde kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirme yapılmaması durumunda elektronik tebliğin geçersiz olacağı yönündedir⁵²². Diğer yaklaşım ise; tebliğin geçerli olması için elektronik

⁵²¹GÖZEN BOZDOĞAN, 2021, s. 68.

⁵²² Bu yöndeki yargı kararları için bkz. Ankara BİM 3. VDD., E. 2020/34, K. 2020/205, T. 11.03.2020 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 12.10.2022); Ankara BİM 3. VDD., E. 2018/887, K. 2019/426, T. 02.05.2019; Ankara BİM 4. VDD., E. 2018/2079, K. 2019/247, T. 19.02.2019; İzmir BİM 2. VDD., E. 2018/1272, K. 2019/23, T. 10.01.2019 (BALCI, 2021-a, s. 378); Aynı yöndeki bir görüş için bkz. BALCI, 2021-a, s. 379.

tebliğin mükellefin elektronik adresine iletilmesinin yeterli olduğu, bilgilendirme yapılmamasının elektronik tebliğin geçerliliğini etkilemeyeceği yönündedir ⁵²³.

Danıştay 3. Dairesi verdiği kararlarda, uyuşmazlığa konu olan elektronik tebliğin yapıldığı tarihi esas almıştır⁵²⁴. Bu kararlara göre; bilgilendirme mesajının elektronik tebliğin geçerliliğini etkilemeyeceği hakkında düzenlemenin⁵²⁵ yayımlandığı 19.10.2019 tarihinden önce yapılan elektronik tebliğlerde, mükellef talep ettiği halde bilgilendirme mesajının gönderilmemesi, elektronik tebliği geçersiz kılacaktır. 19.10.2019 tarihinden sonra yapılan elektronik tebliğlerde ise bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle gönderilmemesi veya geç gönderilmesi, elektronik tebliğin geçerliliğini etkilemeyecektir.

Bilgilendirme mesajının elektronik tebliğin geçerliliğini etkileyip etkilemeyeceği konusunda, bölge idare mahkemelerinin verdiği kararlarda meydana çıkan farklılıklar neticesinde, Gaziantep BİM Başkanlar Kurulu; bilgilendirme mesajının elektronik tebliğin geçerliliğini etkilemeyeceği yönündeki Gaziantep BİM 2. VDD. E.2020/787, K. 2020/1122, T. 19.10.2020 kararı ile bilgilendirme mesajının elektronik tebliğin geçerliliğini etkileyeceği yönündeki Ankara BİM 3. VDD. E.2020/33, K.2020/236, T. 08.04.2020 kararı arasındaki aykırılığın giderilmesini Danıştay'dan talep etmiştir.

Talep üzerine DVDDK'nın oy çokluğuyla verdiği kararda⁵²⁶ kısaca; 19.10.2019 tarihinden önce veya sonra gerçekleşmesi fark etmeksizin bilgilendirme mesajının iletilmemesinin elektronik tebliğin geçerliliğini etkilemeyeceği belirtilmiştir. Kararın karşı oyunda ise, kararın 19.10.2019 tarihinden sonra gerçekleştirilen elektronik tebliğler için olan kısmının onaylandığı, 19.10.2019 tarihinden önce gerçekleşen tebliğler için ise

⁵²³ Bu yöndeki kararlar için bkz. Danıştay 9.D., E. 2019/1849, K. 2022/709; Danıştay 9.D., E. 2019/341, K. 2022/713; Danıştay 9.D., E. 2019/6994, K. 2022/2875 (Erişim: <https://karararama.danistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.10.2022); Ankara BİM 1. VDD., E. 2017/1205, K. 2017/2108, T. 30.11.2017 (Erişim: <https://legalbank.net/arama>, Erişim Tarihi: 12.10.2022); Konya BİM 1. VDD., E. 2019/990, K. 2019/925, T. 12.09.2019; Gaziantep BİM 1. VDD., E. 2019/161, K. 2019/601, T. 14.05.2019 (BALCI, 2021-a, s. 377).

⁵²⁴ Danıştay 3.D., E. 2020/692, K. 2021/3044; Danıştay 3.D., E. 2019/5794, K. 2022/1324 (Erişim: <https://karararama.danistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.10.2022).

⁵²⁵ 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

⁵²⁶ DVDDK., E. 2021/2, K. 2021/4, T. 22.09.2021, Resmî Gazete Tarih ve Sayısı: 18.11.2021 / 31663 (Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/11/20211118-5.pdf>, Erişim Tarihi: 10.10.2022).

bilgilendirme mesajının elektronik tebliğ için geçerlilik şartı olduğu gerekçesiyle karara karşı çıkıldığı görülmektedir. Karşı oyda, mükelleflerin elektronik tebliğ alındığı zaman bilgilendirme mesajı almak için, sisteme dahil olunurken elektronik tebligat talep formunda kısa mesaj ve e-posta seçeneklerini seçtikleri, bu durumun mükellefler haklı bir beklenti oluşturduğu belirtilmiş⁵²⁷, ayrıca belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerinin, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden olduğu hatırlatılmıştır.

DVDDK'nın kararı, mükelleflerden kısa mesaj veya e-posta yoluyla bilgilendirme mesajı almayı talep edip etmedikleri sorulduktan sonra bu bilgilendirilmenin sağlanmamasının belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerini zedelediği gerekçesiyle eleştirilmektedir⁵²⁸. Telep bildirim formlarında mükelleflere kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirme mesajı talep edip etmediklerinin sorulması neticesinde mükellefler nezdinde oluşan haklı beklentinin giderilmesi için bu formlara, bilgilendirme mesajının gönderilememesi veya geç gönderilmesinin elektronik tebliğin geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde bir ibare eklenmesi önerilmektedir⁵²⁹. Ayrıca, mükellefe bilgilendirme mesajının gönderilmediği durumlarda tebliğe bağlı sürelerin, mükellefin elektronik tebliğ içeriğini öğrendiği tarihten itibaren başlaması gerektiği de bir başka çözüm önerisidir⁵³⁰.

Elektronik ortamda tebliğ uygulamasının çok yeni bir tebliğ usulü olduğu ve henüz mükelleflerin bu yeni tebliğ usulüne alışmadığı görülmektedir. Konunun hak arama

⁵²⁷ Mevcut düzenlemenin bilgilendirme mesajının gönderileceği yönünde haklı bir beklenti oluşturduğu yönündeki bir görüş için bkz. ERGİN, Numan Emre, "Elektronik Tebligatta Bildirim Bilmecesi", Dünya Gazetesi, 22.11.2021 (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatta-bildirim-bilmecesi/640455>, Erişim Tarihi: 12.10.2022).

⁵²⁸ AYYILDIRIM, 2021, s. 53; BATI, Murat, "Elektronik Tebliğ ile Birlikte SMS Gönderme Zorunlu Mu?", T24, 19.11.2021, 2021-b (Erişim: <https://t24.com.tr/haber/doc-dr-murat-bati-yazdi-elektronik-teblig-ile-birlikte-sms-gonderme-zorunlu-mu,994629>, Erişim Tarihi: 13.10.2022).

⁵²⁹ BALCI, 2021-b.

⁵³⁰ AYYILDIRIM, 2021, s. 54; DOĞRUSÖZ, Bumin, "Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir)", Dünya Gazetesi, 03.11.2019 (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-tebligat-yontemi-habersiz-tebligat-bir-gece-ansizin-gelebilir/457997>, Erişim Tarihi: 12.10.2022); DOĞRUSÖZ, Bumin, "Habersiz Tebligat", Dünya Gazetesi, 23.11.2021 (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/habersiz-tebligat/640560>, Erişim Tarihi: 12.10.2022); DOĞRUSÖZ, Bumin, "Habersiz Tebligata Yargı Bakışı", Dünya Gazetesi, 25.11.2021 (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/habersiz-tebligata-yargi-bakisi/640816>, Erişim Tarihi: 12.10.2022).

hürriyeti ve mülkiyet hakkı gibi anayasal boyutu da göz önüne alındığında, mükellef lehine yorum yapılarak mevcut düzenlemelerin, mükelleflere kısa mesaj ve/veya e-posta olarak bilgilendirme mesajının iletilmesinin zorunlu hale getirilecek şekilde değiştirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Böylece düzenleme hem hak arama hürriyeti bakımından güçlendirilmiş olacak hem de düzenlemenin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedelediği yönündeki eleştiriler son bulacaktır.

- Mücbir sebep hakkında:

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin yaptığı iptal başvurusunda; mücbir sebep düzenlemesinin elektronik tebliğ aşamalarında yaşanabilecek aksaklıklarda uygulanabilirliği konusuna hiç değinilmemiştir. Buna karşın AYM, beş günlük süre hakkındaki çekinceler hakkında açıklama yaparken, VUK'un 15. maddesinde düzenlenmiş olan mücbir sebeplerle gecikme hükmünün beş günlük süre bakımından da uygulanacağını belirtmiştir⁵³¹.

AYM'nin mücbir sebep durumlarının beş günlük süre için de geçerli olacağı açıklamasını, beş günlük sürenin makul bir süre olduğu ve mahkemeye erişim hakkında getirilen bu sınırlamanın ölçülü olduğunu gerekçelendirmek için kullandığı anlaşılmaktadır. Beş günlük süre ile ilgili böyle bir açıklamanın, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı; mükellefin hak arama hürriyetinin, mücbir sebep iddiasına ve bu durumu ispat yükümlülüğüne indirgemenin doğru olmayacağı düşünülmektedir⁵³².

VUK'un 13. ve 15. maddeleri beraber incelediğinde mücbir sebep hükümlerinin, aslen mükelleflerin sorumlu olduğu vergi ödevlerini yerine getirmesinde yaşanan aksaklıklar ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Bu hükümlerin, dava açma sürelerindeki rolü ise tartışmalıdır⁵³³. Buna karşın, İYUK'un 31. maddesindeki; İYUK ve HMK'da açık hüküm

⁵³¹ GİB'in internet sitesinde de VUK'ta yer alan mücbir sebeplerin elektronik tebliğ uygulamasında da geçerli olacağı belirtilmiştir. (Erişim: <https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat/sorular>, Erişim Tarihi: 13.10.2022)

⁵³² ÖZKAYA, 2019, s. 2796.

⁵³³ Detaylı bilgi için bkz. YERLİKAYA, Gökhan, Kürşat, 'Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu', Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 1, 2012, s. 43-56.

bulunmayan durumlarda, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak VUK hükümlerinin uygulanacağı hükmü gereğince, VUK'un 13. ve 15. maddelerinin vergi yargısıyla alakalı olarak İYUK'ta yer alan süreler bakımından da uygulanabileceği kabul edilmektedir⁵³⁴. AYM'nin verdiği karardaki açıklamaları da bu yöndedir.

VUK'un mücbir sebep hükümlerinin, elektronik tebliğin yapılmış sayılmasında öngörülen beş günlük süre için de uygulanabilir olduğu hakkında yasal veya idari bir düzenleme bulunmamaktadır. Her ne kadar AYM'nin verdiği karar ve GİB'in internet sitesinde yaptığı açıklamadan⁵³⁵ VUK'un mücbir sebep hükümlerinin beş günlük süre için de uygulanacağı sonucuna varılsa da böylesi bir düzenlemenin VUK'un ilgili 107/A maddesine veya 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne eklenmesi belirlilik ilkesi bakımından daha doğru olacaktır⁵³⁶.

2.2.15.4. Eşitlik İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin yaptığı iptal başvurusunda; mevcut düzenlemelere bağlı olarak, elektronik tebliğ uygulaması başladıktan sonra mükellefiyet tesis ettiren mükellefler ile elektronik tebliğ uygulaması başlamadan önce mükellefiyet tesis ettiren mükellefler arasında sisteme dahil olma aşamasında uygulama farklılıkları olduğu, bu durumun Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenmiş olan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği öne sürülmüştür. Gerçekten de 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 5.1 ve 5.2 maddelerindeki hükümler gereğince, uygulamanın başlama tarihi olan 01.04.2016 tarihinden önce mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ve 6. maddede belirtilen gelir vergisi mükelleflerinin elektronik tebligat sistemine dahil olmaları için 01.04.2016 tarihine kadar usulüne uygun başvuru yapmaları beklenirken; 01.04.2016 tarihinden sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri mükellefiyet tesis ettirdikten 15 gün içinde, gelir vergisi mükelleflerinin ise mükellefiyet tesis ettirdikleri anda elektronik tebligat sistemine dahil olmak için başvuru yapmaları gerektiği ön

⁵³⁴ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, 201, s. 127.

⁵³⁵ (Erişim: <https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat/sorular>, Erişim Tarihi: 13.10.2022)

⁵³⁶ Benzer görüşler için bkz. YAVUZ BİLGİN, 2021, s. 141; AYYILDIRIM, 2019, s. 283 ve s. 315.

görülmüştür. İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin itirazı, bu durumun eşitlik ilkesini ihlal ettiği yönündedir.

AYM'nin verdiği kararda, bu uygulama farkının VUK'un 107/A maddesinden değil, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nden kaynaklı olduğu vurgulanmıştır. Buna bağlı olarak, başvuruda iptali istenen kanun hükmünden kaynaklı eşitlik ilkesinin ihlalinden söz edilemeyeceği belirtilmiştir⁵³⁷.

Konuya ilişkin değinilmesi gereken bir başka husus da yapılan itirazda; 01.04.2016 tarihinden önce mükellefiyet tesis ettiren, elektronik tebligat sistemine dahil olmak üzere başvuru yapması gereken mükelleflerin başvuru yapmamaları durumunda, sanki hiçbir yaptırıma uğramadan klasik usullerde tebliğ almaya devam edeceklermiş gibi bir ifadeye yer verilmesidir. Oysa 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 8. maddesinde, elektronik tebliğ uygulamasına tabi mükelleflerin 01.04.2016 tarihine kadar elektronik tebligat sistemine dahil olmak için belirtilen usullerde başvuru yapmakla yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda ise 9. maddede belirtilen müeyyideler uygulanacak, buna müteakip mükellef için resen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi oluşturulacaktır.

Elektronik tebliğ uygulaması başlamadan önce klasik usullerle tebliğ almaya alışmış olan mükelleflerin bir anda, resen sisteme dahil edilmemesi doğru bir yaklaşımdır. Zaten bu mükelleflerden de 01.04.2016 tarihine kadar başvuru yapmaları istenmiş, aksi takdir uygulanacak müeyyideler sonrası sisteme resen dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna karşın yeni mükellefiyet tesis ettirmiş olan mükelleflerin doğrudan elektronik tebliğ almaya başlanması hayatın doğal akışına uygundur. Buna göre ilgili düzenlemelerin, Anayasa'nın eşitlik ilkesini düzenleyen 10. maddesini ihlal etmediği görüşündeyiz.

AYM kararının karşı oylarında bu konuya ilişkin bir açıklama yapılmamakla beraber; elektronik tebliğ usulünde öngörülen beş günlük sürenin, ilan yoluyla⁵³⁸ ve posta

⁵³⁷ Aynı yöndeki bir görüş için bkz. BALCI, 2021-a, s. 376.

⁵³⁸ VUK'un 106. maddesinin 3. fıkrasına göre; ilan yoluyla yapılan tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde, mükellefin vergi dairesine başvurmaması veya adres bildirmemesi durumunda tebliğin yapıldığı kabul edilir.

yoluyla⁵³⁹ yapılan tebligatlarda öngörülen sürelerle nispeten kısa olmasının, eşitlik ilkesini ihlal ettiği görüşüne yer verilmiştir. Bu açıklamanın, tebliğ usullerinin kendi özel durumları gözetilmeksizin yapıldığını düşünmekteyiz⁵⁴⁰. Öngörülen beş günlük sürenin, çeşitli açılardan tartışmalı olduğu açıktır. Bunun yanında elektronik tebliğin kendine has özellikleri olduğu, klasik tebliğ usulüne tabi mükellefler ile elektronik tebliğe tabi mükellefler arasında beş günlük süreden kaynaklı bir eşitsizlik doğmayacağı kabul edilmelidir.



⁵³⁹ VUK'un 102. maddesinin 5. fıkrasında; ikinci defa tebliğe çıkan evrakın, tebliğ edilememesi üzerine, tebliğe konu olan evrakın gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde alınması gerektiği, alınmaması durumunda on beş günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir.

⁵⁴⁰ Aksi yöndeki bir görüş için bkz. ÖZKAYA, 2019, 2797-2798.

SONUÇ

Çalışmada tebligat kavramı çeşitli açılardan incelenerek aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır. Öncelikle hukuki anlamıyla tebligat; hukuki bir işlemin ilgili kimseye, işlemin bağlı olduğu tebligat hükümlerine uygun şekilde, yetkili merciler tarafından, elektronik tebligat da dahil olmak üzere yazılı olarak veya ilan yoluyla bildirilmesi ve bu bildirimin belgelendirilmesidir.

Yukarıda yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, hukuki anlamda bir tebligattan bahsedilebilmesi için söz konusu bildirimde iki kurucu unsurun varlığı gerekir. Bunlardan biri bildirimin yazılı olması, diğeri de yazılı olan bildirimin belgelendirmiş olmasıdır. Bu iki kurucu unsurdan birinin olmaması durumunda bu bildirimin, hukuki anlamda bir tebligat niteliği taşımadığı kabul edilmelidir.

Öğretide, yazılı bildirim ve belgelendirmenin yanında tebligatın üçüncü bir kurucu unsuru olduğu yönünde görüşler mevcuttur. Bu görüşlerde kabul edilen, yazılı bildirim ve belgelendirmenin yanında, tebligatın üçüncü kurucu unsuru teslimdir. Teslim aşamasının yazılı bildirimin içerisinde yer aldığını düşünüldüğünden çalışmada teslim, tebligatın ayrıca bir kurucu unsuru olarak değerlendirilmemiştir.

Tebliğatin amacı, muhatapların kendilerine ilişkin hukuki işlemlerden haberdar olmalarıdır. Dolayısıyla tebligatın asıl amacının, tebligatın iki kurucu unsurundan biri olan bilgilendirme unsurunun yerine getirilmesi olduğu açıktır. Bu açıdan belgelendirme unsuru, bilgilendirme unsuruna göre daha geri planda kalmaktadır.

Tebliğatin önemi, doğması kendisine bağlı olan hukuki sonuçlardan kaynaklanır. Yargısal anlamda tebligatın önemine değinilirken, hak arama sürecinin tebligat işlemiyle başlayıp yine tebligat işlemiyle sona ereceği ifade edilmektedir. Bunun yanında tebligat sadece yargılama aşamasında değil, idari işlemler bakımından da oldukça önemlidir. İdari bir işlemin şekli şartlarının yerine getirilebilmesi için, ilgili kişiye usulüne uygun bir tebligatın yapılması gerekir.

Tebliğatin büyük önem taşıdığı idari işlemlerden birisi, vergilendirme işlemidir. Devletlerin elde ettikleri gelirlerin büyük bir bölümünü, tahsil ettikleri vergiler oluşturur. Vergilerin tahsil edilebilmesi için önce ilgili mükellefe dair vergi miktarının belirlenmesi sonra da belirlenen miktarın ödenebilir duruma getirilmesi gerekir. Verginin belirlenmesine tarh, tahsil edilebilir duruma gelmesine de tahakkuk aşaması denilmektedir. Bu iki aşama arasında köprü vazifesi gören aşama ise tebliğ aşamasıdır. Verginin tebliğ edilmesiyle tarh edilen vergi, mükellef tarafından öğrenilir. Görüldüğü üzere tebliğ, vergilendirme sürecinde tarhtan sonra gelen ikinci aşamadır. Tebliği sırasıyla tahakkuk ve tahsil aşamaları izler.

Vergi usul hukukunda tebliğin amacı, genel anlamda tebligatın amaçlarıyla aynıdır. Tebliğle, mükellefe vergisel yükümlülük ve ödevlerinin yazılı olarak bildirilmesi ve bu bildirimin belgelendirilmesi amaçlanmaktadır.

Öğretide vergi tebliğine ilişkin dört ilke olduğu kabul edilir. Bunlar; vergi mahremiyeti, yazınlık, sonuca ulaşma, usule ve şekle bağlılık ilkeleridir. Vergi mahremiyeti ilkesi, vergiye ilişkin tebliğlerin içeriğinin alakasız kişilerce öğrenilmemesi ve bu bilgilerin amacı dışında kullanılmamasının sağlanmasını ifade eder. Yazınlık ilkesi, anayasal bir ilke olan yazılı bildirim ilkesinin vergi tebliğindeki görünümüdür. Usule ve şekle bağlılık ilkesi; tebliğ düzenlemelerinin sıkı usul ve şekil kuralları içerdiğini, yapılan tebliğin geçerli olabilmesi için bu kurallara uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğini vurgular. Sonuca ulaşma ilkesi ise, her ne şartta ve koşulda olursa olsun tebliğ aşamasının tamamlanması gerektiğine ilişkindir.

Vergi tebliğine ilişkin hükümler, VUK'un 21. maddesi ve 93-109. maddeleri arasında yer almaktadır. Bu maddeler arasında vergi tebliğine ilişkin detaylı düzenlemeler mevcuttur. Bunun yanında vergi tebliğine ilişkin VUK'ta açık hüküm bulunmadığı durumlarda ise Tebligat Kanununun 51. maddesi gereği, Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümleri uygulanır.

Vergi tebliğine ilişkin bazı hata durumları VUK'un 108. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde vergi hataları, esasa etkili hatalar ve esasa etkili olmayan hatalar

şeklinde ikiye ayrılmıştır. Esasa etkili olmayan hatalar içeren tebliğ evrakları geçerliliğini yitirmezken, esasa etkili hatalar içeren tebliğ evrakları hükümsüzdür.

Esasa etkili hatalar, VUK'un 108. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır. Esasa etkili olmayan hatalar ise VUK'ta sayılmamış, hatta örnek dahi verilmemiştir. Buna göre tebliğ evrakında bulunan hata esasa etkili hatalar arasında değilse, esasa etkili olmayan hata olarak kabul edilmelidir. Dolayısıyla esasa etkili olmayan hatalar, esasa etkili hatalar dışındaki diğer bütün hatalardır.

Esasa etkili bir hata bulunan evrakın hükümsüz olacağı VUK'un 108. maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğ evrakının hükümsüz olması durumunda ortada bir tebliğin varlığından bahsedilemez. Bu durumda tebliğin yokluğundan söz edilir. Bu durumda tebliğin işleminin tekrarlanması gerekir. Söz konusu tebliğin, Tebligat Kanunu'nun 32. maddesine göre muhatabı tarafından öğrenilmesiyle geçerli hale gelebilmesi de mümkün değildir. Bunun nedeni, ortada sonradan geçerli hale gelebilecek bir tebliğin bile var olmamasıdır.

Esasa etkili olmayan hatalar ise, tebliğin yokluğunu doğurmayacağı gibi tebliği geçersiz dahi kılmaz. Bu durumun nedeninin, kanun koyucunun ufak hatalar dolayısıyla tebliğ aşamasını sekteye uğratmak istememesi olduğu düşünülmektedir.

Vergi tebliğini geçeriz kılabilecek bir diğer durum, tebliğin usulsüz olmasıdır. Tebliğ usulsüzlüğü, tebliğin VUK'ta detaylı bir şekilde düzenlenen tebliğ hükümlerine uyulmadan yapılması durumudur.

Vergi hataları VUK'ta düzenlenmişken, vergi tebliğinin usulsüzlüğüne ilişkin VUK'ta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bunun nedeni, vergi hataları vergi tebliğine özgü hatalarken tebliğ usulsüzlüğünün ise genel bir geçersizlik durumu olmasıdır. Öyle ki tebliğ usulsüzlüğü Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tebliğ, usulsüz bile olsa muhatabın tebliğ içeriğini öğrenmesiyle geçerli hale gelecektir.

Tebliğ yokluğunda ise, ortada geçerli hale gelebilecek bir tebliğin varlığından bile söz edilememektedir. Tebliğin iki kurucu unsuru olan yazılı bildirim ve belgelendirme unsurlarından birinin dahi olmaması, tebliğin yokluğuna neden olacaktır.

VUK'ta yer alan altı tane tebliğ usulü bulunmaktadır. Bunların beşi klasik tebliğ olarak adlandırdığımız; posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve yurtdışında tebliğ usulleridir. Bunlara ek olarak modern anlamda tebliğ olarak kabul ettiğimiz, elektronik ortamda tebliğ usulü de mevcuttur.

Tebliğat Kanunu'nun ve Elektronik Tebliğat Yönetmeliği'nin, VUK kapsamındaki elektronik tebliğ usulü için genel norm özelliği taşıması nedeniyle Elektronik Tebliğat Yönetmeliği'nin 4. maddesinde düzenlenen ilkelerin VUK kapsamındaki elektronik tebliğ için de yol gösterici olduğu düşüncesindeyiz. Bu ilkeler; teslim, bilgilendirme ve belgelendirme ilkesi, bilgi güvenliğinin sağlanması ilkesi, kişisel verilerin korunması ilkesi, entegrasyon ve iş birliğinin sağlanması ilkesi, hizmet kalitesinin sağlanması ilkesi, ulusal ve uluslararası standartların sağlanması ilkesidir.

VUK kapsamındaki elektronik tebliğ, elektronik vergilendirme işlemlerinden biri olarak ele alınmalıdır. Elektronik vergilendirme kısaca, mükellef ile vergi dairesi arasındaki sorumlulukların internet üzerinden yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu bakımdan elektronik vergilendirme; verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının internet üzerinden yapılmasını sağlayan e-devlet uygulamalarının genel adı olarak kullanılmaktadır. Bu açıdan elektronik tebliğ de elektronik vergilendirme işlemlerinden biridir.

Elektronik tebliğ; vergilendirme işlemi için tebliği gereken evrakların elektronik tebliğat sistemi aracılığıyla, mükellefin internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulan elektronik tebliğat adresine tebliğ edilmesi olarak tanımlanabilir. Elektronik tebliğ, VUK'ta yer alan tebliğ usullerinin ikamesi olarak değil, ayrıca bir tebliğ usulü olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla elektronik tebliği, ilan yoluyla tebliğ gibi son çare olarak öngörülmüş bir tebliğ usulü olarak düşünmek doğru değildir.

Elektronik ortamda tebliğ, 2010 tarihinde, VUK'a 107/A maddesinin eklenmesiyle yasalaşmıştır. Madde hükmüne göre, elektronik tebliğe dair çeşitli usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak 2015 yılında 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni yayınlamıştır. Genel Tebliğ'de elektronik ortamda tebliğ uygulamasının başlama tarihi, 01.04.2016 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, bu tarihten önce elektronik tebliğ almak isteyen mükelleflerin 01.10.2015 tarihinden itibaren elektronik tebliğ alabileceği de belirtilmiştir.

VUK kapsamındaki elektronik tebliğe dair hukuki düzenlemeler, Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde değil; VUK ve 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Bunun yanında Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi gereği, VUK'ta tebliğe ilişkin açık bir hüküm bulunmayan durumlarda Tebligat Kanunu'un uygulanacak olması, VUK kapsamındaki elektronik tebliğ için de geçerlidir. Buna göre VUK ve 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde elektronik ortamda tebliğe ilişkin açık hükümler bulunmadığı durumlarda Tebligat Kanunu'nun ilgili 7/A maddesi ve bu kanun maddesi uyarınca yayımlanmış Elektronik Tebligat Yönetmeliği uygulanma alanı bulacaktır. Öğretide; Tebligat Kanunu'nda bulunmayan Elektronik Tebliğ Yönetmeliği hükümlerinin, VUK ve 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde elektronik ortamda tebliğe ilişkin açık hüküm olmasa dahi uygulanamayacağı yönünde bir görüş de mevcuttur. Oysa Elektronik Tebligat Yönetmeliği kanuni dayanağını Tebligat Kanunu'nun 7/A maddesinden almaktadır ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği dikkate alınmaksızın 7/A maddesinin tam olarak uygulanabilme ihtimali yoktur. Bu nedenle VUK ve 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde elektronik tebliğe ilişkin açık hüküm bulunmaması durumunda Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümlerinin uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

AATUHK Kapsamında yapılacak tebliğler, Kanun'da aksine bir hüküm bulunmadıkça VUK'un tebliğe dair hükümlerine tabidir. Aynı şekilde AATUHK kapsamında gerçekleştirilecek elektronik tebliğler de VUK ve dolayısıyla 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Gümrük vergilerinin tebliği VUK hükümlerine göre değil, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Buna karşın 640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye eklenen

40/A maddesinde gümrük vergilerinin tebliğinin, VUK'un 107/A maddesi kapsamında geliştirilen elektronik tebligat sistemi aracılığıyla gerçekleştirilebileceği düzenlenmiştir. 40/A maddesi uyarınca çıkarılan 1 Sıra No'lu Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği'nin 9. maddesinde de bu kapsamdaki tebliğlerin hem VUK kapsamındaki elektronik tebligat sistemi aracılığıyla tebliğ edilebileceği hem de Tebligat Kanunu'nda düzenlenen diğer tebligat usullerine göre tebliğ edilebileceği düzenlenmiştir. Mevcut durumun oldukça karmaşık olduğu, düzenlemenin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedelediği sonucuna varılmıştır.

Tebliğ çıkarmaya görevli olan merciler, aynı zamanda vergilendirme işlemlerini yürüten mercilerdir. Bu merciler VUK'un 1. maddesinde sayılmıştır. Elektronik tebliğ çıkarabilecek merciler de bunlardır. Bunun yanında öğretide 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde elektronik tebliğin kapsamının merkezi idarelerle sınırlı olduğu, yerel idarelerin yetkisinde olan vergiler için elektronik tebliğ hükümlerinin uygulanamayacağı yönünde görüşler de mevcuttur.

Kendilerine elektronik tebliğ yapılacak olan mükellefler, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 4. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri ve kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç; ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar elektronik tebliğ uygulamasına tabi olmak zorundadır. Bu mükellef grubunun dışında kalan mükellefler ise ancak kendi istekleri doğrultusunda elektronik tebliğ uygulamasından faydalanabilecektir. Dernek ve vakıfların elektronik tebliğ uygulamasına geçmeleri zorunlu değilken, dernek ve vakıflara ait, gerekli şartları sağlayan işletmelerin elektronik tebliğ uygulamasına geçmeleri zorunludur. Elektronik tebliğ alacak kişilerin 01.04.2016 tarihinden önce elektronik tebligat adresi almak üzere bildirimde bulunmaları gerekmektedir.

Elektronik tebliğ usulünde tebliğ edilecek evraklar, elektronik imza ile imzalanarak tebliği çıkaran kurum adına GİB tarafından tebliği alacak mükellefin elektronik tebligat adresine iletilir. Elektronik tebliğ, mükellefin elektronik tebligat adresine ulaştığı tarihten itibaren beşinci günün sonunda tebliğ gerçekleşmiş sayılır.

Elektronik tebliğ, elektronik tebligat adresine ulaştığında mükellefin talebi üzerine kendisine kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirme mesajı iletilebilir. Bu mesajın gönderilmesi tebliğ yerine geçmeyeceği gibi gönderilmemesi de tebliğin geçerliliğini etkilemez.

Yapılan elektronik tebliğe ilişkin olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenerek otuz yıl boyunca saklanmaktadır. İşlem esnasında sistem tarafından oluşturulacak delil kayıtları, ihtiyaç duyulması halinde gerekli mercilere iletilecektir. Elektronik tebligat sisteminin işleyişi ve güvenliğine dair önlemler, GİB tarafından alınacaktır.

Elektronik imza, olay kaydı ve işlem zaman bilgisi gibi terimler 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde tanımlanmışken, delil kaydı tanımlanmamıştır. Genel Tebliğ'de geçen delil kaydı ifadesinin Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde tanımlanan delil kaydıyla nitelik itibarıyla benzer anlamlar taşıdığını düşünmekteyiz.

Gerçekleştirilen elektronik tebliğe, zaman bilgisinin eklenmemesinin tebliği usulsüz kılacağı kabul edilmelidir. Böyle bir durumda mükellefin ilgili tebliğin içeriğini öğrenmesiyle elektronik tebliğ, öğrenme tarihinden itibaren geçerli sayılmalıdır.

Delil kaydının yokluğunda ise, tebliğin iki kurucu unsurundan biri olan belgelendirme unsurunun yerine getirilmemesinden dolayı elektronik tebliğin yokluğundan söz edilir. Bu durumda tebliğ, mükellefin tebliğ içeriğini öğrenmesiyle dahi geçerli hale gelemez. Tebliğin baştan yapılması gerekmektedir.

Elektronik tebliğe dair mükellefin sorumluluğunda bulunan yükümlülükler 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 8. maddesinde düzenlenmiştir. Bu yükümlülerin yerine getirilmemesi durumunda, Genel Tebliğ'in 9. maddesinde de belirtildiği üzere; VUK'un 148, 149, ve mükerrer 257. Maddeleri uyarınca, mükerrer 355. maddedeki özel usulsüzlük cezası uygulanır.

VUK Genel Tebliği'nin 9. maddesine göre, özel usulsüzlük cezası uygulandıktan sonra mükellef adına, elektronik tebliğ yapılmaya başlanması için bir elektronik tebligat adresi oluşturulur ve gerekli bilgileri mükellefe tebliğ edilir. VUK'un mükerrer 355. maddesinin

4. fıkrasında ise, özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra mükellefin yükümlüklerini hala yerine getirmemesi durumunda bu yükümlülükleri yerine getirmesi hakkında bir tebliğ yapılacağı, bu tebliğe rağmen verilen süre içerisinde yükümlülükler yerine getirilmezse mükellef hakkında uygulanan özel usulsüzlük cezasının bir kat arttırılarak bir kez daha uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Uygulamaya sirayet etmemekle beraber bu iki düzenlemedeki farklılığın giderilmesi yerinde olacaktır.

Öğretide; elektronik tebliğ uygulamasına yönelik olarak VUK’a kişisel veriler ve bilişim sistemlerine dair işlenecek suçlar için ayrıca kanun maddeleri eklenmesi önerilmektedir. KVKK ve TCK’da bulunan hükümlerin elektronik tebliğe dair işlenebilecek suçlar için de geçerli olacağı düşünüldüğünden, böylesi bir düzenlemenin gerekli olmadığı kanaatindeyiz.

Mükelleflerin elektronik tebligat sisteminden çıkabileceği durumlar, VUK Genel Tebliği’nin 7. maddesinde düzenlenmiş ve oldukça sınırlandırılmıştır. Bu sınırlamaların hayatın olağan akışına aykırı olduğu düşünülmektedir. Mevcut düzenlemelerin, özellikle Elektronik Tebligat Yönetmeliği örnek alınarak, tekrar ele alınması gerektiği görüşündeyiz.

Tebligat Kanunu kapsamındaki elektronik tebligat ve VUK kapsamındaki elektronik ortamda tebliğ birbirlerine benzer iki tebliğ yöntemidir. Böylesi benzer iki farklı elektronik tebligat uygulamasının olması öğretilde eleştirilmekte, en azından iki farklı sisteme tek bir erişim noktasından bağlantı kurulması önerilmektedir. Bunun yerine tüm elektronik tebligatlar için tek bir sistem kullanılmasının daha faydalı olacağı kanaatindeyiz.

VUK Genel Tebliği’nin 10. maddesinde yer alan; elektronik ortamda tebliğ edilecek evrakların, klasik tebliğ usullerine göre de tebliğ edilebileceği ifadesi idareye sonu belirsiz bir takdir hakkı verdiği, bu durumun hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedelediği açıktır. Mevcut düzenlemenin, Tebligat Kanunu’nun 7/A maddesinde olduğu gibi, elektronik tebliğ usulü ile tebliğ edilecek evrakların ancak zorunluluk durumunda klasik tebliğ usulleriyle tebliğ edilebileceği yönünde değiştirilmesi mükellef hakları bakımından doğru olacaktır.

Çalışmada elektronik tebliğ uygulaması, vergi tebliğine ilişkin dört ilke kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre elektronik tebliğ uygulamasının; vergi mahremiyeti bakımından oldukça avantajlı olduğu, yazılılık ilkesini ihlal etmediği, usule ve şekle bağlılık ilkesi bakımından hata riskini azaltacağı ve son olarak da sonuca ulaşma ilkesi bakımından klasik tebliğ usullerine göre daha elverişli olduğu sonucuna varılmıştır.

Yapılan araştırmalar esnasında elektronik tebliğin birçok faydası ve klasik tebliğ usullerine göre avantajlı olduğu alanlar tespit edilmiştir. Bunun yanında uygulana gelen klasik tebliğ usullerine göre henüz çok yeni olan bu uygulamada birtakım aksaklıklar ve eksikliklerin olması olağan karşılanmalıdır. Bununla birlikte, konunun ehemmiyeti düşüldüğünde, bu aksaklık ve eksikliklerin ivedi şekilde giderilmesi gerekmektedir. Çalışma için yapılan araştırmalarda, yargı kararlarına da yansımış olan, elektronik tebliğ uygulamalarının Anayasa'ya aykırı olup olmadığı tartışmaları göze çarpmış, çalışmada elektronik tebliğe ilişkin problemler, bu bakış açısıyla incelenmiştir.

Elektronik tebliğ uygulamasının başladığı tarihten bu yana, hem VUK'un 107/A maddesinin bazı hükümleri hem de 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği hakkında iptal edilmesi istemiyle yargı yoluna başvurulmuştur. Bu davalardan ilki TBB'nin 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin iptali ve VUK 107/A maddesi hakkında da itiraz yoluyla AYM'ye başvurulması istemiyle açtığı davadır. Diğer de İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin VUK 107/A maddesinin 2. fıkrasının iptali için itiraz yoluyla AYM'ye yaptığı başvurudur. Bu iki dava dikkate alınarak elektronik tebliğ hakkındaki Anayasa'ya aykırılık iddialarının; Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesi, 125. maddesinde düzenlenen yazılı bildirim usulü, 36. maddesinde düzenlenen hak arama hürriyeti ve 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi çevresinde yoğunlaştığı fark edilmiş, çalışmada da konuya dair değerlendirmeler bu tasnife göre yapılmıştır.

Elektronik tebliğ düzenlemelerinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu savının temelinde kanunla düzenlenmesi gerektiği düşünülen hususların, düzenleyici bir işlem olan genel tebliğ ile düzenlenmiş olması vardır. Kanunilik ilkesinin sadece maddi değil; şekli anlamdaki vergi ödevlerini de kapsadığı kabul edildiğinden, elektronik tebliğe dair VUK'ta yer almayan birçok hususun idare tarafından belirlenmesinin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanaatine varılmıştır. Kanunilik ilkesine aykırılığın giderilmesi için;

nasıl klasik tebliğ usullerine dair detaylı düzenlemelere VUK'ta yer verilmişse, elektronik ortamda tebliğe dair usul ve esasların da VUK'ta düzenlenmesini önermekteyiz.

Bir diğer Anayasa'ya aykırılık iddiası elektronik tebliğin, 125. maddede yer alan idari işlemlerin ilgisine yazılı olarak bildirilmesi ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönündedir. Öğretideki genel kabul, gelişen teknolojiyle beraber yazılılık unsurunun dijital ortamda da sağlanabildiği yönündedir. Ayrıca elektronik imzanın ıslak imzayla aynı hukuki sonuçları doğuracağı dikkate alındığında elektronik tebliğin, yazılı bir bildirim niteliğinde olduğu kabul edilmelidir.

Elektronik tebliğ düzenlemelerinin, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hak arama hürriyeti ilkesine aykırı olduğu yönündeki görüşler birkaç alt başlıkta değerlendirilmiştir. Bunlardan ilki; elektronik tebliğin açılıp açılmadığı dikkate alınmaksızın, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihten itibaren beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılması hakkındadır. Hak arama hürriyetini sınırlayan beş günlük sürenin makul bir süre olup olmadığının mükelleflerin gösterdiği uyum neticesinde belli olacağı, bu açıdan beş günlük süre hakkında net bir kanıya varmanın doğru olmadığı görüşündeyiz. Bunun yanında beş günlük sürenin başlangıcı için; elektronik mesajın mükellefin elektronik tebligat adresine iletildiği tarih yerine, mükellefin sisteme girdiği ya da mesajı açtığı tarih olarak belirlenmesi önerisi, mükelleflerce suiistimal edilebilir bulunmuştur. Bu konuda, belirlenen beş günlük sürenin ihtiyaca göre uzatılabileceği fakat elektronik tebliğin adrese ulaşmasından belli bir süre sonra gerçekleşmiş sayılmasının tebliğ aşamasının tamamlanması adına zaruri olduğunun kabul edilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

Elektronik tebliğin GİB, yani vergilendirme işlemini yürüten kurum, aracılığıyla yapılması hakkında; tebliğ aşamasında tarafsız üçüncü bir tarafın olmamasından kaynaklı çekinceler doğmuş, olası bir uyuşmazlıkta sunulacak delillerin uyuşmazlığın bir tarafının vicdanına bırakıldığı yönünde görüşler ortaya konulmuştur. Gerçekten de Tebligat Kanunu kapsamında yapılan elektronik tebligatta üçüncü bir taraf olarak rol alan PTT gibi, VUK kapsamında gerçekleştirilen elektronik tebliğ aşamalarında tarafsız bir üçüncü kurumun varlığına rastlanamamıştır. Bu durumun hak arama hürriyetini ihlal ettiği açıkça kabul edilmelidir.

Talep eden mükelleflere elektronik tebliğ alındığına dair kısa mesaj ve/veya e-posta yoluyla yapılacak bilgilendirmenin zorunlu olmaması ve herhangi bir nedenle yapılmamasının tebliğin geçerliliğini etkilememesi durumu, elektronik tebliğin hak arama hürriyeti bakımından değerlendirilmesi gereken bir konu olarak tespit edilmiştir. Elektronik tebliğ uygulamasının çok yeni olması ve mükelleflerin henüz uyum sağlamakta güçlük çektiği düşünüldüğünde, vergi dairesinin elektronik tebliğ alındığına dair bir bilgilendirme yapmama veya yapamama sorumluluğunu üzerine alması gerektiği düşünülmektedir. Önerimiz; mevcut düzenlemenin, bilgilendirme iletisinin gönderilmemesi veya gönderilememesi durumunda tebliğin usulsüz sayılacağı şeklinde değiştirilmesi yönündedir. Böylece mükellefin elektronik tebliğ geldiğine dair bilgilendirme mesajı almaması durumunda, elektronik tebliğ ancak mükellefin söz konusu elektronik tebliğin içeriğini öğrendiği tarihten itibaren geçerli duruma gelecektir.

Elektronik tebliğ düzenlemelerinin Anayasa'ya aykırılığı hakkında çalışmada değerlendirdiğimiz son ilke, Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesidir. İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin AYM'ye yaptığı başvuruda; uygulama başladıktan sonra mükellefiyet tesis ettirenler, mükellefiyet tesis ettirdikten hemen sonra elektronik tebligat sistemine dahil edilirken uygulama başlamadan önce mükellefiyet tesis ettirenlerden uygulamanın başlama tarihine kadar sisteme dahil olmak için başvuru yapmalarının beklenmesinin eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönünde itirazlarını sunmuştur. Bu itiraz yapılırken, uygulama başlamadan önce mükellefiyet tesis ettirenlerin başvuru yapmamaları durumunda, sanki hiçbir yaptırıma uğramadan klasik usullerde tebliğ almaya devam edeceklermiş gibi bir ifadeye yer verilmiştir. Oysa bu mükellefler, başvurularını zamanında yapmamaları durumunda 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 8. maddesindeki yükümlülükleri yerine getirmemiş olacaklar ve bunun sonucunda 9. maddede belirtilen müeyyideler uygulandıktan sonra sisteme resen dahil edileceklerdir. Bu düzenlemeler ışığında eşitlik ilkesinin ihlalinin söz konusu olmadığı düşünülmektedir.

Elektronik tebliğin eşitlik ilkesine aykırı olduğuna dair bir diğer çıkarım da klasik tebliğ usulleri için belirlenen süreler ile elektronik tebliğ için belirlenen sürelerin farklı olmasından dolayı her iki usule tabi olan mükellefler arasında eşitsizlik yaratıldığı yönündedir. Bu çıkarımın, tebliğ usullerinin kendi özel durumları gözetilmeden yapıldığı

kabul edilmelidir. Farklı tebliğ usulleri için, tebliğ usullerinin özelliklerine göre, farklı sürelerin belirlenmesi gayet olağandır. Bu durumun eşitlik ilkesine aykırı olması kabul edilmelidir.

Çalışmada, elektronik tebliğin güçlü yönleriyle beraber eksik görülen yanları da ortaya konulmaya çalışılmıştır. Özellikle hukuki açıdan doğan çekincelerin giderilmesi ve mükelleflerin bu modern tebliğ usulüne teknik açıdan uyum sağlamasıyla ileride daha işlevsel bir elektronik tebliğ sürecinden bahsedilebilecektir. Yaşanan teknolojik gelişmeler, klasik tebliğ usullerinin zamanla tarihe karışacağını göstermektedir. Bu bilinçle; bazı eksikliklerinin olduğu genel olarak kabul gören elektronik tebliği tamamen işlevsiz kılmaktansa, en kısa sürede gerekli hukuki düzenlemeler yapılarak olası mağduriyetleri en aza indirmeye çalışılmasının gerektiğini düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- ACAR, Ayşe Ece, “Elektronik Tebligat”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (İÜHFM), C. 74, S. 1, 2016, s. 159-174. Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/292208>, Erişim tarihi: 29.07.2022)
- AFŞAROĞLU, Osman, Yurtiçi ve Yurtdışı Tebligat Hukuku (Gerekli Açıklamalar ve Temel Düzenlemeler), 2. Baskı, Ankara, 1992.
- AKBULUT, Olgun, “Adil Yargılanma Hakkı (AİHS m. 6)”, Prof. Dr. Kemal Oğuzman’a Armağan, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 1, 2002, s. 175-207. (Erişim: <https://dosya.gsu.edu.tr/Docs/HukukFakultesi/TR/FakulteDergisi/2002-1.pdf>, Erişim Tarihi: 06.01.2022)
- AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, (<https://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/>, Erişim Tarihi: 20.07.2022)
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 21. Baskı (20. Baskıdan Tıpkı Basım), Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.
- AKKAN, Mine, “Tebligat Kanunu Çerçevesinde Elektronik Tebligat”, Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi (MİHDER), C. 14, S. 39, 2018/1, s. 29-90. (Erişim: <https://legal.com.tr/dergi/medeniulusveicraiflashukukudergisi>, Erişim tarihi: 29.07.2022)
- AKSAKAL, Zeynel Abidin, “Beşinci Günden Önce Açılan Elektronik Tebligatın Tebliğ Tarihi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Yıl: 11, S. 43 (Temmuz 2020), s. 265-282. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1553835#:~:text=Tebligat%20Kanunu'nda%20Ocak%202011,sonunda%20yap%C4%B1lm%C4%B1%C5%9F%20say%C4%B1laca%C4%9F%C4%B1%20kabul%20edilmi%C5%9Ftir>, Erişim Tarihi: 30.07.2022)
- AKTEPE ARTIK, Sezin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Usul Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.
- ALBAYRAK, Hakan, “Mukayeseli Hukuk ve Yargı Kararları Işığında Elektronik Tebligatın Yapılmış Sayıldığı Tarih”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (SÜHFD.), C. 29, S. 3, 2021, s. 2414-2453. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1741923>, Erişim tarihi: 29.07.2022)
- ALBAYRAK, Hakan, Tebligat Hukuku, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

- ARSLAN, Mehmet / BİNİŞ, Mine, “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, C. 14, S. 1, Ocak 2016. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/325523>, Erişim Tarihi: 25.08.2022)
- ATALI, Murat / ERMENEK, İbrahim / ÜÇÜNCÜ, S. Hilal, Tebligat Hukuku, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- AY, Hakan / ALPASLAN, Mustafa / KAYA, Eda, Vergi Uygulamalarında E-Tebligat ve E-Haciz, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- AYKAR, Özkan, “E-tebligat Uygulamasına Yönelik Yükümlülükler Uymayanlara VUK Kapsamında Uygulanan Müeyyidenin Yasal Boyutu”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 29, S. 153, Mayıs-Haziran, 2019, s. 265-277. (Erişim: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/153malicozum/0.PDF>, Erişim Tarihi: 26.09.2022)
- AYYILDIRIM, Kadir, “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, 35. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Maliye Araştırmaları-4, (Ed. BOZDOĞANOĞLU, Burçin), Ekin Yayınevi, Bursa, 2021 s. 40-60. (Erişim: https://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2021/12/Maliye-Araştırmaları_4_Ulusal_Editörlü_Kitap.pdf, Erişim Tarihi: 10.09.2022)
- AYYILDIRIM, Kadir, Türk Vergi Hukukunda Tebligat, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- BALCI, Mustafa, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Elektronik Tebligat Düzenlemesinin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Algı, 20.03.2020. (Erişim: <https://vergialgi.com/vergi-usul-kanununda-yer-alan-elektronik-tebligat-duzenlemesinin-anayasaya-aykirliligi-sorunu>, Erişim Tarihi: 10.10.2022)
- BALCI, Mustafa, “VUK Kapsamında Elektronik Tebligatta SMS Gönderilmemesinin Tebligatın Geçerliliğine Etkisi ve Danıştay VDDK Tarafından Verilen Aykırılığın Giderilmesi Kararının Hukuki Sonuçları”, Vergi Algı, 23.11.2021, 2021-b (Erişim: <https://vergialgi.com/vuk-kapsaminda-elektronik-tebligatta-sms-gond-tebligatin-gecerliligine-etkisi-ve-vddk>, Erişim Tarihi: 12.10.2022)
- BALCI, Mustafa, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanunun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021-a.
- BAŞPINAR, Recep, “Vergi Hukukunda Yükümlülere Yapılan Tebliğ İşlemlerinde Görülen Aksamalar ve Öneriler”, Danıştay Dergisi, Yıl: 5, S. 18-19, 1975, s. 162-168. (Erişim: <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-44-5786189.pdf>, Erişim Tarihi: 26.12.2021)

BATI, Murat, “Elektronik tebliğ ile birlikte SMS gönderme zorunlu mu?”, T24, 19.11.2021, 2021-b (Erişim: <https://t24.com.tr/haber/doc-dr-murat-bati-yazdi-elektronik-teblig-ile-birlikte-sms-gonderme-zorunlu-mu,994629>, Erişim Tarihi: 13.10.2022)

BATI, Murat, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021-a.

BAYKARA, Bekir, “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 291, 2005 s. 12-20. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-usul-kanununa-gore-teblig-ve-tebligat-yapilacak-kimseler>, Erişim Tarihi: 27.01.2022)

BAYKARA, Muhammet / DAŞ, Resul / KARADOĞAN, İsmail, “Bilgi Güvenliği Sistemlerinde Kullanılan Araçların İncelenmesi”, 1. International Symposium on Digital Forensics and Security (ISDFS’13), 20-21 May 2013, s. 231-239. (Erişim: https://www.researchgate.net/publication/317511696_Bilgi_Guvenligi_Sistemlerinde_Kullanilan_Araclarin_Incelenmesi, Erişim Tarihi: 04.08.2022)

BELGİN GÜNEŞ, Derya, “Tebliğ Yokluğu”, İÜHFİM, C. 50, S. 1, 2016, s. 221-227. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/292211>, Erişim Tarihi: 13.9.2021);

BİLGİN, Mahmut, Tebligat Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

BİYYAN, Özgür, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2020.

BÖRÜ, Levent, “Elektronik Tebligat”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 10, S. 1, 2020. s. 183-225. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1111168>, Erişim Tarihi: 30.07.2022)

CANBERK, Gürol / SAĞIROĞLU, Şeref, “Bilgi, Bilgi Güvenliği ve Süreçleri Üzerine Bir İnceleme”, Politeknik Dergisi, C. 9 S. 3, 2006, s. 165-174. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/384578>, Erişim Tarihi: 03.08.2022)

Center for Democracy & Technology, “The E-Government Handbook for Developing Countries: A Project of InfoDev and The Center for Democracy & Technology”, 2002. (Erişim: https://documents1.worldbank.org/curated/en/317081468164642250/pdf/320450e_govhandbook01public12002111114.pdf, Erişim Tarihi: 26.08.2022)

ÇAĞLAYAN, Ramazan, “Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 7, 2016, s. 373-398. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229908>, Erişim tarihi: 21.07.2022)

- ÇAKIR, Erdem Utku, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Yıl: 4, S. 13 (Nisan-2013), s. 353-276. (Erişim: https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/Erdem%20Utku%20%C3%87akir%20Makale/erdem_utku_cakir_taad_2013.pdf, Erişim Tarihi: 18.05.2022)
- ÇAŞKURLU, Eren / ARSLAN, Cem Barlas, Kamu Maliyesine Giriş, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 4. Baskı, 2021.
- ÇATALKAYA, İbrahim, Tebligat Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020
- ÇELEBİOĞLU, Hüseyin, Tebligat Kanunu’na Göre Elektronik Tebligat, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2021.
- ÇETİN, İbrahim, “Yargılamada Etkinlik Arayışları: Medeni Usûl Hukukunda Usûl Ekonomisi”, Sayıştay Dergisi, S. 78, Temmuz-Eylül 2010, s. 81-109. (Erişim: <https://dergi.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der78m4.pdf>, Erişim Tarihi: 26.01.2022)
- ÇİÇEK, Recep / DOĞAN, İsmail Can, “Müşteri Memnuniyetinin Artırılmasında Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Niğde İli Örneği”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 1, 2009, s. 202. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/18963>, Erişim Tarihi: 06.08.2022)
- ÇOLAK, Mustafa, Elektronik Vergilendirme Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- DALKILIÇ, Elvin Evrim, “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 1, 2014. s. 107-123. (Erişim: <http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C4S1makale5.pdf>, Erişim Tarihi: 30.07.2022)
- DELİDUMAN, Seyithan, Tebligat Hukuku Bilgisi, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- DEMİREL, Demokaan, “E-devlet ve Dünya Örnekleri”, Sayıştay Dergisi, S. 61, s. 83-118. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1713586>, Erişim Tarihi: 25.08.2022)
- DOĞRUSÖZ, Bumin, “Elektronik Tebligatın Sorunları (2)”, Dünya Gazetesi, 2018-b, 16.01.2018. (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatin-sorunlari-2/398650>, Erişim Tarihi: 11.10.2022)

- DOĞRUSÖZ, Bumin, “Elektronik Tebligatın Sorunları”, Dünya Gazetesi, 2018-a, 11.01.2018. (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatin-sorunlari/397962>, Erişim Tarihi: 11.10.2022)
- DOĞRUSÖZ, Bumin, “Habersiz Tebligat”, Dünya Gazetesi, 23.11.2021. (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/habersiz-tebligat/640560>, Erişim Tarihi: 12.10.2022)
- DOĞRUSÖZ, Bumin, “Habersiz Tebligata Yargı Bakışı”, Dünya Gazetesi, 25.11.2021. (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/habersiz-tebligata-yargi-bakisi/640816>, Erişim Tarihi: 12.10.2022)
- DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir)”, Dünya Gazetesi, 03.11.2019. (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-tebligat-yontemi-habersiz-tebligat-bir-gece-ansizin-gelebilir/457997>, Erişim Tarihi: 12.10.2022)
- DURMUŞOĞLU, Serkan, “Vergi Hukukunda Tebliğ Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri (Ed. Üzeltürk, Hakan), Legal Yayıncılık, Legal Hukuk Kitapları Serisi: 341, 2015 s. 39-56. (Erişim: <https://legal.com.tr/kitaplik>, Erişim tarihi: 18.07.2022)
- EKER, Ece Ayça, “Usul Ekonomisi İlkesi”, Legal Hukuk Dergisi, C. 18, S. 207, 2020, s. 1093-1120. (Erişim: <https://legal.com.tr/kitaplik>, Erişim Tarihi: 26.01.2022)
- ERDAL, Murat, Elektronik Devlet E-Türkiye ve Kurumsal Dönüşüm, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.
- ERDEMİR, Barış Can, Türk Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.
- ERGİN, Numan Emre, “Elektronik Tebligatta Bildirim Bilmecesi”, Dünya Gazetesi, 22.11.2021. (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatta-bildirim-bilmecesi/640455>, Erişim Tarihi: 12.10.2022)
- ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 87-88
- ERMENEK, İbrahim, “Hukuk Muhakemeleri Kanunun Yürürlüğe Girmesinden Sonra Yargılama Giderlerine İlişkin Olarak Ortaya Çıkan Bazı Güncel Sorunlar ve Usul Ekonomisi İlkesi”, SDÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, MİHBİR Özel Sayısı, Medeni Usûl ve İcra İflâs Hukukçuları Toplantısı-XII (HMK Çerçevesinde Yargılamaya Hâkim Olan İlkeler), C. 4, S. 2, 2014, s. 215-230. (Erişim: <https://hukuk.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/65/files/sdu-hukuk-dergisi-cilt-4-sayi-2-yil-2014-vol-4-no-1-year-2014-mihbir-ozel-sayisi-27102015.pdf>, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

ESİN, Alp, ISO 9001: 2000 Işığında Hizmette Toplam Kalite, ODTÜ Yayıncılık, Ankara, 2004.

EVİRİN, Volkan / DEMİRER, Mehmet, “Kurumsal Bilgi Güvenliği Süreç Çalışmaları: ISO/IEC-27001 Örneği”, IV. Ağ ve Bilgi Güvenliği Sempozyumu 2011, Bildiriler Kitabı, Ankara, 25-26 Kasım, 2011, s. 25-33. (Erişim: https://elektrik.gen.tr/sites/default/files/3529111f1499a55_ek.pdf#page=25, Erişim Tarihi: 03.08.2022)

FANG, Zhiyuan, “E-Government in Digital Era: Concept, Practice, and Development”, International Journal of The Computer, The Internet and Management, Vol. 10, No. 2, 2002, s. 1-22. (Erişim: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1057.1092&rep=rep1&type=pdf>, Erişim Tarihi: 25.08.2022)

GİB, “E-Tebliğat Sisteminin Faydaları Nelerdir?” (Erişim: <https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat>, Erişim Tarihi: 30.09.2022)

GİB, 2021 Faaliyet Raporu, Yayın No: 429, Şubat 2022. (Erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2022)

GÖRKEMLİ, Burcu, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, Ankara Barosu Dergisi, 2017/3, s. 103-126 (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/541993>, Erişim Tarihi: 20.07.2022)

HANAĞASI, Emel / ÖZEKES, Muhammet, Yargı Örgütü ve Tebliğat Hukuku (Ed. GÖKBEL, Doğan), 3. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2017.

HENKOĞLU, Türkay / YILMAZ, Bülent, “Avrupa Birliği AB Bilgi Güvenliği Politikaları”, Türk Kütüphaneciliği Dergisi, C. 27, S. 3, 2013, s. 451-471. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/811421>, Erişim Tarihi: 03.08.2022)

İLERİ, İrem, Tebliğat Kanunu Çerçevesinde Elektronik Tebliğat, 1. Baskı, , On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.

İNCE, N. Murat, “Elektronik Devlet: Kamu Hizmetinin Sunulmasında Yeni İmkanlar”, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Mayıs 2001. (Erişim: https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Elektronik_devlet_Kamu_hizmetlerinin_sunulmasinda_yeni_imkanlar.pdf, Erişim Tarihi: 25.08.2022)

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “Elektronik Tebligat Uygulaması ile İlgili Komisyon Görüşü”, (Erişim: <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1363.pdf>, Erişim Tarihi: 28.09.2022)

KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKCI, Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

KAYA, Fatih, “E-Tebligat ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 329, Şubat 2016 s. 23-28. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/e-tebligat-ve-hukuki-guvenlik-ilkesi/8084>, Erişim Tarihi: 29.09.2022)

KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018.

KIRÇOVA, İbrahim, E-devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri, İstanbul Ticaret Odası, Acar Matbaacılık, Yayın No: 2003-38, İstanbul, 2003.

KIZILOT, Şükrü, / TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

KİRAZ, Taylan Özgür / YAMAN, Murat, “Asker Kişilere Tebliğ”, TBB Dergisi, S. 65, 2006, s. 33-60. (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-65-237>, Erişim Tarihi: 19.07.2022)

KOCA, Geylani, “Tebligatın Esası ve E-Tebligatın Önemi”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 82, S. 6, Kasım 2008, s. 2985-2994. (Erişim: <https://www.istanbulbarosu.org.tr/YayinDetay.aspx?ID=444&desc=Cilt:82-Say%C4%B1:2008/6>, Erişim Tarihi: 14. 09. 2021)

KOÇ, Evren, “Zorunlu Elektronik Tebligatta Delil Kaydı”, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, S. 1, 2021, s. 259-272. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1852914>, Erişim Tarihi: 01.08.2022)

KÖKSAL, Mehmet, “Elektronik Tebligat”, Legal Hukuk Dergisi, C. 16, S. 184, 2018, s. 1549-1580. (Erişim: <https://legal.com.tr/dergiler>, Erişim Tarihi: 01.10.2022)

KÖKSOY, Mesut, “Hukuki Güvenlik Açısından Takip Ekonomisi İlkesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX, S. 3, 2016, s. 53-85. Erişim: https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/20_3_3.pdf, Erişim Tarihi: 26.01.2022)

KURT KONCA, Nesibe, “Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, TBB Dergisi, C. 27, S. 114, Eylül 2014, s. 239-274. (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414>, Erişim Tarihi: 14.9.2021)

KURU, Baki / AYDIN, Burak, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, 2022.

MCCUMBER, John, Assessing and Managing Security Risk in IT Systems, CRC Press, Washington, 2005.

MERİÇ, Nedim / ARSLANPINAR TAT, Tuğçe / IŞIK, Melih / KORKMAZ, D. Nurdan / ÖZKAN KIDIL, Barçın, Olaylarla Tebligat Hukuku, 1. Basım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

MOROĞLU, Erdoğan/MUŞUL, Timuçin, Tebligat Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

MUŞUL, Timuçin, Tebligat Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Nişanyan Sözlük, “Tebligat-Tebliğ”, (Erişim: <https://www.nisanyansozluk.com/?k=tebligat>, Erişim Tarihi: 15. 8. 2021)

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), “The e-Government Imperative”, 2003. (Erişim: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/the-e-government-imperative_9789264101197-en#page23, Erişim Tarihi: 26.08. 2022)

OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020.

ORKUNOĞLU ŞAHİN, Işıl Fulya, “Elektronik Vergilendirme (E-Vergilendirme), Vergi Sorunları Dergisi, S. 334, Temmuz 2016, s. 144-168. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/elektronik-vergilendirme--e-vergilendirme-/8220>, Erişim Tarihi: 29.08.2022)

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet /ÇAĞAN, Nami /GÖKER, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.

ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Baskı (Özel Öğrenci Baskısı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

ÖZ, Ersan / BOZDOĞAN, Doğan, “Türk Vergi Sisteminde E-maliye Uygulamaları”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 2, 2012, s.67-92. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194395>, Erişim Tarihi: 29.08.2022)

ÖZBAY, İbrahim / YARDIMCI, Taner Emre, Tebligat Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.

ÖZBAY, İbrahim, “6099 Sayılı Kanun ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği Çerçevesinde Elektronik Tebligata İlişkin Düzenlemelere Bakış”, Prof. Dr. Ejder Yılmaz’a Armağan, (ed. Emel Hanağası ve Mustafa Göksu), C. 2, Yetkin Yayınları, 2014, s. 1419-1450.

ÖZBAY, İbrahim, “Özbay, 6099 Sayılı Kanun ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik Çerçevesinde Tebligat Hukukundaki Son Değişiklikler”, EÜHFD, C. XVI, S. 1-2 (2012), s.115-157. (Erişim: <https://hukukdergi.ebyu.edu.tr/?p=1610>, Erişim Tarihi: 26.01.2022)

ÖZEKES, Muhammet, “Madeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı ve Hakkın Bazı Güncel Sorunları”, Legal Hukuk Dergisi, S. 28, Nisan 2005-b, s. 1295-1307. (Erişim: <https://legal.com.tr/kategori/legal-dergileri-legal-hukuk-dergisi/1093>, Erişim Tarihi: 13.01.2022)

ÖZEKES, Muhammet, Oyun Teorisi-Hukuk Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arşivi (HFSA), 14. Kitap, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2005-a. (Erişim: <http://ozekesseven.com/wp-content/uploads/2020/01/T5-Oyun-Teorisi-Hukuk-Uygulamas%C4%B1-ve-Adil-Yarg%C4%B1lanma-Hakk%C4%B1.pdf>, Erişim Tarihi: 07.01.2022)

ÖZGEN, Sümeyra, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

ÖZKAYA, Gizem N., “Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat: Temel Hukuk İlkeleri Unutuldu mu?”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 15, S. 180, 2019, s. 2773-2802. (Erişim: <https://legal.com.tr/kategori/legal-dergiler-mali-hukuk-dergisi/1094>, Erişim Tarihi: 10.10.2022)

ÖZMEN, Saba / KAYA, Göktuğ, “Temsil Yetkisi (Galat-ı Meşhur Olarak Vekâletname) Konusunda Yanılgılar Üzerine Düşünceler, Legal Hukuk Dergisi, S. 135, 2014, s. 3-21. (Erişim: <https://legal.com.tr/urun/legal-hukuk-dergisi-yil-2014-sayi-135/362386>, Erişim Tarihi: 19.07.2022)

ÖZTÜRK, Göze, Türkiye’de e-Devlet Sürecinde Elektronik Tebligat Süreci ve Kayıtlı Elektronik Posta (KEP), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, İstanbul.

PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / SARAÇOĞLU, Fatih, “Muhatap Yerine Tebligat Yapılacak Kimselerde Yaş ve Ehliyet”, Nilgün Akça’ya Armağan, (Ed. SARAÇOĞLU, Fatih), Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.

PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / SARAÇOĞLU, Fatih, “Vergi Hukukunda Hatalı, Geçersiz ve Usulsüz Tebligatın Geçerliliği ve İspat”, Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan, (Ed. SAYGILIOĞLU, Nevzat), Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 360.

RUHİ, Canan / Ruhi Ahmet Cemal, Tebligat Hukuku Bilgisi, Güncellenmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021-a.

RUHİ, Canan / Ruhi Ahmet Cemal, Tebligat Hukuku, Güncellenmiş ve Yenilenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021-b.

RÜZGARESEN, Cumhur, “Usul Ekonomisinin İhlaline Karşı Başvuru Yolları”, SDÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, MİHBİR Özel Sayısı, Medeni Usûl ve İcra İflâs Hukukçuları Toplantısı-XII (HMK Çerçevesinde Yargılamaya Hâkim Olan İlkeler), C. 4, S. 2, 2014, s. 173-213. (Erişim: <https://hukuk.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/65/files/sdu-hukuk-dergisi-cilt-4-sayi-2-yil-2014-vol-4-no-1-year-2014-mihbir-ozel-sayisi-27102015.pdf>, Erişim Tarihi: 26.01.2022).

RÜZGARESEN, Cumhur, Medeni Muhakeme Hukukunda Usul Ekonomisi İlkesi, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Yenilenmiş 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2021.

SARAÇOĞLU, Fatih / PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / ÖMERCİOĞLU, Abdullah, Vergi Hukuku, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 65-75.

SAVAŞ, Halil, “Avrupa Birliği Standardizasyon Kurumları ve CE İşareti”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 4, S. 2, 2003, s. 121-40. (Erişim: <https://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php>, Erişim: 12.08.2022)

SOLAK AKMAN, İnci, “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulamasında Kronikleşmiş ‘Yetkilendirme’ Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler, Ankara Barosu Dergisi, S. 2, 2016, s. 271. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/398524>, Erişim Tarihi: 07.09.2022)

- SONSUZOĞLU, Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 141, 2000, s. 116-134. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/cesitli-yasalar-acisindan-vergi-mahremiyetine-iliskin-duzenlemelerin-degerlendirilmesi/7110>, Erişim Tarihi: 18.05.2022)
- SÜSLÜ, Güven, “Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Bir Mahkemeye Başvuru Hakkı ve Bu Alanda Devletin Pozitif Yükümlülüğü”, Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi, C. 6, S. 16, 2014, s.83. (Erişim: <https://legal.com.tr/kitaplik>, Erişim Tarihi. 07.01.2022)
- ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021.
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.
- ŞİMŞEK, Mehmet, “Vergi Usulünde Şekil Kurallarına Aykırılık ve Sonuçları”, Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri (Ed. Üzeltürk, Hakan), Legal Yayıncılık, Legal Hukuk Kitapları Serisi: 341, 2015, s. 5-35. (Erişim: <https://legal.com.tr/kitaplik>, Erişim tarihi: 02.10.2022)
- TAHİROĞLU, Fatih / GÜNEŞ, Volkan, “Sosyal Güvenlik Kurumunca Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligata İlişkin Yönetmelik Çerçevesinde Elektronik Tebligat”, C. 9, S. 2, 2021, s. 399-424. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akdhfd/issue/67433/1024357>, Erişim Tarihi: 22.07.2022)
- TAHİROĞLU, Fatih, “Tebligat Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Tebligat Çıkarmaya Yetkili Merciler”, İÜHF, C. LXXIV, S. 1, 2016, s. 389-396(Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/292221>, Erişim Tarihi: 26.01.2022)
- TAŞ, Fatma, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.
- TBMM, Adalet Komisyonu Tutanak Dergisi, Dönem: 26, Yasama Yılı: 3, 2. Toplantı, 14.02.2022. (Erişim: https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2070, Erişim tarihi: 11.10.2022)

TBMM, Tebligat Kanunu Lâhiyası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/105), TBMM Meclis Tutanakları, Devre: XI, İçtima: 1, S. Sayısı: 129. (Erişim: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm11006015.pdf>, Erişim Tarihi):

TUNAOĞLU, Osman, Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Türk Dil Kurumu (TDK), Güncel Türkçe Sözlük, “Tebligat”, (Erişim: <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 15. 08. 2021)

TÜRMOB, 456 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine İlişkin Birliğimiz Görüş ve Önerileri, 2015. (Erişim: <https://turmob.org.tr/haberler/8ef4eb19-9777-47f8-80df-ce8ae7315366/elektronik-tebligat-sistemi-ile-ilgili-456-sira-no-lu-vergi-usul-kanunu-tebligi-hakkindaki-gorus-ve->, Erişim Tarihi: 25.09.2022)

TÜZÜNER, Özlem, “Elektronik Tebligatın Adaletin Kalitesine Katkıları”, İzmir Barosu Dergisi, Yıl: 77, S. 1, Ocak 2012, s. 60-88. (Erişim: <https://www.izmirbarosu.org.tr/Yayin/11/sayi-2012-1>, Erişim Tarihi: 22.07.2022)

TÜZÜNER, Özlem, “Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi”, Ankara Barosu Dergisi, 2011/4, s.137-159. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/292211>, Erişim Tarihi: 13.9.2021)

ÜREL, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanununu Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

ÜZELTÜRK, Hakan, “Vergilerde Elektronik Tebligat”, Banka ve Finans Hukuku Dergisi, C. 6, S. 24., 2017, s. 991-1001. (Erişim: <https://legal.com.tr/Book/AAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAAA/edcbeec632f0415198428ab1f63f012d?s=,> Erişim Tarihi: 11.10.2022)

VAROL, Asaf / BAŞTÜRK, İhsan, “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 73, S. 1, 2015, s. 263-278. (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2015-1/08.pdf>, Erişim Tarihi: 30.07.2022);

VİTKAUSKAS, Dovydas / DİKOV, Grigoriy, Protecting the Right to a Fair Trial under the European Convention on Human Rights, Council of Europe Human Rights Handbooks.

- YAMAKOĞLU, Alya / ALTOPRAK, Serkan, “Elektronik Tebligat Türkiye, İsviçre, Almanya ve İngiltere Karşılaştırması”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (YÜFHD), C. XVI, 2019/1, s. 25-38. (Erişim: http://law.yeditepe.edu.tr/sites/default/files/yuhfd_2019-1_v.5.pdf, Erişim Tarihi: 31.07.2022)
- YAVUZ BİLGİN, Zeynep Büşra, Adil Yargılanma Hakkı Açısından Elektronik Tebligat, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.
- YERLİKAYA, Gökhan, Kürşat, ‘Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu’, Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 1, 2012, s. 43-56.
- YILMAZ, Dilşat “‘Usul Ekonomisi İlkesi’ Çerçevesinde Türk İdari Yargılama Usulünde Sözlülük İlkesine İlişkin Bazı Değerlendirmeler”, AHBVÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXIII, S. 2, 2019, s. 267-320. Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ahbvuhfd/issue/46663/585054>, Erişim Tarihi: 26.01.2022)
- YILMAZ, Ejder / ÇAĞLAR, Tacar, Tebligat Hukuku, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, 2013.
- YILMAZ, Ejder, “Usul Ekonomisi”, AÜHFD, C. 57, S. 1, 2008, s. 243-274. (Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/637633>, Erişim Tarihi: 26.01.2022)
- YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü (Öğrenciler İçin), Yenilenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- YURTOĞLU, Nadir, “Türk Standartları Enstitüsünün (TSE) Kuruluşu Bağlamında Türkiye’de Standardizasyon Politikaları (1923-1960)”, Uluslararası Tarih Araştırmaları Dergisi, (Ed. KÖSE, Osman / SERBESTOĞLU, İbrahim), C. 10, S. 7., 2018, s. 241-264. (Erişim: <https://www.historystudies.net/dergi/turk-standartlari-enstitusunun-tse-kurulusu-baglaminda-turkiyede-standardizasyon-politikalari-1923-1960201810971006d.pdf>, Erişim Tarihi: 12.08.2022)
- YÜCE, Mehmet / ÇELİK, Muhammed, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, 1. Basım, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

EK 1. ELEKTRONİK TEBLİGAT TALEP BİLDİRİMİ (ŞİRKETLER VE DİĞER TÜZEL KİŞİLER İÇİN)



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Vergi Dairesi Başkanlığı/Müdürlüğü'ne

Kurum Kanuni Temsilcisinin/Vekilinin			
Adı, Soyadı		Adı, Soyadı	
Vergi/ T.C. Kimlik Numarası		Vergi/ T.C. Kimlik Numarası	
Cep Telefonu 1		Cep Telefonu 1	
Cep Telefonu 2		Cep Telefonu 2	
E-posta Adresi		E-posta Adresi	
İmza		İmza	

Kurum Kanuni Temsilcisinin/Vekilinin			
Adı, Soyadı		Adı, Soyadı	
Vergi Kimlik Numarası/ T.C. Kimlik Numarası		Vergi Kimlik Numarası/ T.C. Kimlik Numarası	
Cep Telefonu 1		Cep Telefonu 1	
Cep Telefonu 2		Cep Telefonu 2	
E-posta Adresi		E-posta Adresi	
İmza		İmza	

Kurum Bilgileri			
Vergi Kimlik Numarası			
Unvanı			
Kuruluş Yeri		Kuruluş Tarihi	
Ticaret Sicil Numarası		Tescil Tarihi	
Telefon Numarası		Mersis Numarası	
E-posta Adresi		Faks Numarası	
Adres			
Diğer İletişim Bilgileri			
BİLGİLENDİRME TERCİHLERİ			
☐	Kısa Mesaj Servisi		
☐	E-posta		

Elektronik tebligat sisteminin kullanımına ilişkin olarak;

- İnternet ortamında elektronik tebligat alma ve bilgileri sorgulama işlemleri için Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen, istenildiğinde değiştirilebilecek olan kullanıcı kodu ve kişisel şifrenin gizlilik ve güvenliğinin sağlanması, korunması ve yetkisiz kişiler tarafından kullanılması gibi sorumlulukların tarafıma ait olduğunu,
- Başkanlığın elektronik tebligata ilişkin olarak sunduğu altyapı ve yazılım sistemlerini zarara uğratacak, güvenliğini zedeleyecek veya sağlıklı çalışmasının engelleyecek hususların oluşmaması için Başkanlık tarafından belirlenecek her türlü teknik ve idari önlemin alınacağını,
- Herhangi bir aksaklık olmaması için bütün tedbirleri alacağımı, buna rağmen oluşan ihtilaflarda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan kayıtların esas alınacağını,
- Unutulmuş, çalınmış veya kaybedilmiş olan kullanıcı kodu ve kişisel şifremden, bunların üçüncü kişiler tarafından kullanılmasından ve sonuçlarından hiç bir şekilde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sorumlu olmadığını kabul ediyoruz.
- Yukarıda beyan edilen kişisel bilgilerin ve diğer bilgilerin doğruluğunu ve ekte yer alan tarihli belge ile adına temsile yetkili olduğumu beyan ederim.

☐ Daha önceden İnternet Vergi Dairesi kullanıcı kodu ve şifrem bulunması nedeniyle; şifremini elektronik tebligat alma işlemlerinde de kullanmak istiyorum.

Yetkili Kişinin
Adı Soyadı/Kaşe;
Tarih:
İmza:

EK:(Formu imzalayan kişinin yetkili olduğuna dair belgeler ile imza sirküleri ek yapılacaktır.)

EK 2. ELEKTRONİK TEBLİGAT TALEP BİLDİRİMİ (GERÇEK KİŞİLER İÇİN)



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Vergi Dairesi Başkanlığı/Müdürlüğü'ne

MÜKELLEF BİLGİLERİ			
T.C. Kimlik Numarası		Vergi Kimlik Numarası	
Adı		Soyadı	
Doğum Yeri		Doğum Tarihi	
Telefon Numarası		Faks Numarası	
Cep Telefonu	1.	2.	
E-posta Adresi	1.	2.	
Adres			
Diğer İletişim Bilgileri			
İMZA			
BİLGİLENDİRME TERCİHLERİ			
☐ Kısa Mesaj Servisi			
☐ E-posta			

Elektronik tebligat sisteminin kullanımına ilişkin olarak;

- İnternet ortamında elektronik tebligat alma ve bilgileri sorgulama işlemleri için Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen, istenildiğinde değiştirilebilecek olan kullanıcı kodu ve kişisel şifrenin gizlilik ve güvenliğinin sağlanması, korunması ve yetkisiz kişiler tarafından kullanılması gibi sorumlulukların tarafıma ait olduğunu,
- Başkanlığın elektronik tebligata ilişkin olarak sunduğu altyapı ve yazılım sistemlerini zarara uğratacak, güvenliğini zedeleyecek veya sağlıklı çalışmasının engelleyecek hususların oluşmaması için Başkanlık tarafından belirlenecek her türlü teknik ve idari önlemin alınacağını,
- Herhangi bir aksaklık olmaması için bütün tedbirleri alacağımı, buna rağmen oluşan ihtilaflarda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan kayıtların esas alınacağını,
- Unutulmuş, çalınmış veya kaybedilmiş olan kullanıcı kodu ve kişisel şifremden, bunların üçüncü kişiler tarafından kullanılmasından ve sonuçlarından hiç bir şekilde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sorumlu olmadığını kabul ediyoruz.
- Yukarıda beyan edilen kişisel bilgilerin ve diğer bilgilerin doğruluğunu kabul ve beyan ederim.

☐ Daha önceden İnternet Vergi Dairesi kullanıcı kodu ve şifrem bulunması nedeniyle; şifremi elektronik tebligat alma işlemlerinde de kullanmak istiyorum.

Adı Soyadı:

Tarih İmza:

EK 3. ORJİNALLİK RAPORU



**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU**

**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih: 22.22.2022

Tez Başlığı: VERGİ USUL HUKUKUNDA ELEKTRONİK TEBLİGAT

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 198 sayfalık kısmına ilişkin, 22/12/2022 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %26'dır.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- ☒ Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2- ☒ Kaynakça hariç
- 3- ☐ Alıntılar hariç
- 4- ☒ Alıntılar dâhil
- 5- ☒ 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
22.12.2022

Adı Soyadı: Muhammed Hakan OKÇU
Öğrenci No: N18235313
Anabilim Dalı: Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Programı: Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

(Unvan, Ad Soyad, İmza)



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
MASTER'S THESIS ORIGINALITY REPORT**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC LAW DEPARTMENT**

Date: 22.12.2022

Thesis Title: ELECTRONIC NOTIFICATION IN TAX PROCEDURE LAW

According to the originality report obtained by my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 08/11/2022 for the total of 197 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled as above, the similarity index of my thesis is 26%.

Filtering options applied:

1. ☒ Approval and Declaration sections excluded
2. ☒ Bibliography/Works Cited excluded
3. ☐ Quotes excluded
4. ☒ Quotes included
5. ☒ Match size up to 5 words excluded

I declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports; that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

Date and Signature
22.12.2022

Name Surname: Muhammed Hakan OKÇU
Student No: N18235313
Department: Public Law
Program: Public Law Master Program

ADVISOR APPROVAL

APPROVED.

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

(Title, Name Surname, Signature)

EK 4. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

 HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU										
HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA										
Tarih: 22.12.2022										
Tez Başlığı: VERGİ USUL HUKUKUNDA ELEKTRONİK TEBLİGAT										
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:										
1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır, 2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir. 3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir. 4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.										
Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.										
Gereğini saygılarımla arz ederim.										
Tarih ve İmza 22.12.2022										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Adı Soyadı:</td> <td>Muhammed Hakan OKÇU</td> </tr> <tr> <td>Öğrenci No:</td> <td>N18235313</td> </tr> <tr> <td>Anabilim Dalı:</td> <td>Kamu Hukuku Anabilim Dalı</td> </tr> <tr> <td>Programı:</td> <td>Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı</td> </tr> <tr> <td>Statüsü:</td> <td> ☒ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Bütünleşik Doktora </td> </tr> </table>	Adı Soyadı:	Muhammed Hakan OKÇU	Öğrenci No:	N18235313	Anabilim Dalı:	Kamu Hukuku Anabilim Dalı	Programı:	Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı	Statüsü:	☒ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Bütünleşik Doktora
Adı Soyadı:	Muhammed Hakan OKÇU									
Öğrenci No:	N18235313									
Anabilim Dalı:	Kamu Hukuku Anabilim Dalı									
Programı:	Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı									
Statüsü:	☒ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Bütünleşik Doktora									
<u>DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI</u>										
Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (Unvan, Ad Soyad, İmza)										



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
ETHICS COMMISSION FORM FOR THESIS**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC LAW DEPARTMENT**

Date: 22.12.2022

Thesis Title: ELECTRONIC NOTIFICATION IN TAX PROCEDURE LAW

My thesis work related to the title above:

1. Does not perform experimentation on animals or people.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not based on observational and descriptive research (survey, interview, measures/scales, data scanning, system-model development).

I declare, I have carefully read Hacettepe University's Ethics Regulations and the Commission's Guidelines, and in order to proceed with my thesis according to these regulations I do not have to get permission from the Ethics Board/Commission for anything; in any infringement of the regulations I accept all legal responsibility and I declare that all the information I have provided is true.

I respectfully submit this for approval.

Date and Signature
22.12.2022

Name Surname: Muhammed Hakan OKÇU
Student No: N18235313
Department: Public Law
Program: Public Law Master Program
Status: ☒ MA ☐ Ph.D. ☐ Combined MA/ Ph.D.

ADVISER COMMENTS AND APPROVAL

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ
(Title, Name Surname, Signature)