

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Esra AKTAŞ

OCAK - 2023

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Esra AKTAŞ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

OCAK - 2023

TRABZON

ONAY

Esra AKTAŞ tarafından hazırlanan “Tebliğat İşlemlerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” adlı bu Çalışma 24.01.2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	☐	☐	
Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Tülay İLHAN NAS
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Esra AKTAŞ
24.01.2023

ÖNSÖZ

“Tebliğat İşlemlerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” aslı tez çalışmamda Türk Vergi Hukukunda tebliğ işlemleri genel olarak ele alınarak, tebliğat işlemlerinin kanun maddeleri ışığında süreç içerisinde değişimi ve usul olarak uygulanma şekli ele alınmıştır. Aynı zamanda ortaya çıkan sorunlar yargı kararları ışığında ele alınmıştır.

Bu süreçte hep yanımda olan aileme ve bu çalışmanın hayata geçirilmesi sürecinde bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım danışmanım Prof. Dr. Osman PEHLİVAN’a teşekkürlerimi sunarım.

Ocak, 2023

Esra AKTAŞ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT	IX
KISALTMALAR LİSTESİ	X

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL OLARAK TEBLİĞ	2-8
1.1. Türk Hukuk Sistemine Göre Genel Olarak Tebliğ.....	2
1.2. Tebligatın Unsurları	2
1.3. Türk Vergi Hukuku Açısından Tebligatın Hukuki Niteliği	4
1.4. Türk Vergi Hukuku Açısından Tebligatın Önemi.....	5
1.4.1. Bildirime Dair Önemi	6
1.4.2. Vergi Süreçlerini Tamamlayıcı ve Aşamaları Birbirine Bağlayıcılığına Dair Önemi	6
1.4.3. Şüphe Gidericiliğine Dair Önemi	7
1.4.4. Kanuni Sürelerin Başlaması ve Kanıt Sayılmaya Dair Önemi	7
1.4.5. Belgeleme ve Tevsik Etme Önemi.....	8

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ	9-42
2.1. Türk Vergi Hukuku Açısından Tebligatın Amacı.....	9
2.2. Türk Vergi Hukukunda ve Vergi ile İlgili Uyuşmazlıklarda Tebligat Müessesine İlişkin Kaynaklar.....	10
2.3. Türk Vergi Hukukunda Tebliğe ilişkin İlkeler.....	13
2.3.1. Yazılılık İlkesi.....	13
2.3.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi.....	14

2.3.3. Mahremiyet İlkesi	15
2.3.4. Sonuca Ulaşma İlkesi.....	17
2.4. Vergi Hukukunda Tebliğ Yapılacak Kimseler.....	18
2.4.1. Tebliğ Yapılacak Muhatabın Önemi.....	19
2.4.1.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ	20
2.4.1.2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerine Tebliğ	21
2.4.1.3. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ	22
2.5. Vergi Hukukunda Tebliğ Yapılacak Adresler.....	24
2.5.1. Bilinen Adrese Tebligat	25
2.5.2. İkametgah Adresine Tebligat	27
2.5.3. Dairede ve Komisyonunda Tebligat	28
2.5.4. Memur Eliyle Tebligat	28
2.6. Elektronik Tebligat Kavramı.....	29
2.6.1. Elektronik Tebligat Çıkarmaya Yetkili Kurum ve Kuruluşlar.....	30
2.6.2. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler	31
2.6.3. Elektronik Tebligat Adresi Edinme	31
2.7. İlanen Tebliğ	33
2.7.1. Tebliğin İlanen Yapılacağı Durumlar	34
2.7.2. İlanın Şekli	35
2.7.3. İlanın İçeriği.....	37
2.7.4. İlanın Sonuçları.....	39
2.8. Vasıtalı Tebliğ.....	41
2.9. Faks ile Tebliğ.....	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ İŞLEMLERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	43-72
3.1. Tebliğ İşlemlerinde Tebliğin Muhatabına İlişkin Sorunlar	43
3.1.1. Gerçek Kişinin Şahsına Yapılacak Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar	43
3.1.2. Gerçek Kişinin İkametgâh Adresinde Bulunanlara veya İşyerindeki Memur veya Müstahdeme Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar	44
3.1.3. Kanuni Temsilciye Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar	48
3.1.4. Umumî Vekile Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar	49
3.1.5. Mirasçılara Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar	52
3.1.6. Yurtdışında Bulunanlara Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar	55
3.1.7. Tüzel Kişilere Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar	57

3.2. Tebligat İşlemlerinde Usule İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar	58
3.2.1. Adrese Yapılan Tebliglerde Ortaya Çıkan Sorunlar	59
3.2.2. Posta Yoluyla Yapılan Tebliğlerde Ortaya Çıkan Sorunlar	60
3.2.3. Muhatabın Tebellüğden İmtina Etmesi Durumu	61
3.2.4. Muhatabın İş Yeri Adresinde Bulunmaması Durumu	62
3.2.5. Muhatabın Yerleşim Yeri Adresinde Bulunmama Hali.....	64
3.2.6. Mükellefin İş Yeri Adresi ile Yerleşim Yeri Adresinin Aynı Olması	66
3.3. Elektronik Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar.....	67
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	73
KAYNAKÇA	78
ÖZGEÇMİŞ.....	87



ÖZET

Tebliğat, hukuki işlemlerin yasa tarafından belirlenen kurallara uygun olarak belirtilen kişi ya da kurumlar aracılığıyla muhatabına yazı, ilan veya elektronik yolla iletilmesini sağlayan usul işlemidir.

Vergi hukukunda tebliğat, vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilmesi amacıyla belli kanunlarda düzenlenmiş olan ve alacağın kesinleşmesini sağlayan usuli bir işlemdir. Tebliğata ilişkin hükümler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak belirtildiği gibi aynı zamanda 7201 sayılı Tebliğat Kanunu'nda da düzenlemeler bulunmaktadır.

Devletin vergi alacağını tam olarak eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmesi için tebliğat işleminin, hatasız şekilde yapılması gereklidir. Tebliğat aşamasında meydana gelen usuli bir sakatlık tebliğ işlemlerini geçersiz hale getirecek ve vergi alacağını tahsil edilmesini engelleyecektir.

Tebliğatın usulüne uygun gerçekleşmesi için doğru adreste ve kanunda belirtilmiş olan muhatap ya da muhatap yerine geçen şahıslara usule uygun şekilde yapılmış olması gerekmektedir. Fakat gerek tebliğ adresi gerek muhataba ilişkin durumlarda tebliğ işlemini sakat hale getiren birçok durum ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızda da bu durumlar yargı kararları ışığında ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Hukuku, Tebliğat, Tebliğat Usulleri

ABSTRACT

Notification, it is a procedural process that ensures that legal transactions are communicated to the address through institutions in accordance with the rules determined by the law.

Notificaions in tax law, it is a procedural process regulated in certain laws in order to collect the tax receivable without any problems and ensures the finalization of the receivable. Provisions regarding notification regulated 213 numbered regulated in tax procedure law and 7201 numbered notification law.

The notification process must be done without error in order fort he state to collect its tax receivables without any problems. A problem that occurs during the notification phase will invalidate the notification process. In order fort he notification to be made properly, it must be made at the right address on to the right person. But many problems can arise in this situaition. In our study, these sitiations we discussed in the light of judicial decisions.

Keywords: Tax Procedure Law, Notification, Notification Procedures

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AKS	: Adres Kayıt Sistemi
APS	: Acele Posta Servisi
bkz.	: Bakınız
C	: Cilt
e- tebligat	: Elektronik Tebligat
e-bilet	: Elektronik Bilet
e-fatura	: Elektronik Fatura
e-haciz	: Elektronik Haciz
e-imza	: Elektronik İmza
e-mail	: Elektronik Mail
e-posta	: Elektronik Posta
e-yoklama	: Elektronik Yoklama
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MERNİS	: Merkezi Nüfus İdare Sistemi
PTT	: Posta Telgraf Telefon
s	: Sayfa Numarası
S	: Sayı
s.e.t.	: Son Erişim Tarihi
sms	: Kısa Mesaj Hizmeti
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TK	: Tebligat Kanunu
TMK	: Medeni Kanun
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

UETS : Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi
UYAP : Ulusal Yargı Ağı Projesi
vb. : Ve Benzeri
VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK : Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Tebliğ, idari bir işlemin sonuçlarının işlemi ilgilendiren muhataba bildirilmesini ifade eden hukuki bir işlemdir. Hukuksal olarak manası ise belli kurallara bağlı usulü işlemler ile yazılı bir bildirim aracılığıyla konuyu muhatap olan kişiye haber vermek anlamına gelmektedir. Tebliğler ilk çağlardan modern çağlara kadar birçok farklı biçimlerde gerçekleştirilmiştir. Günümüze kadar tebliğin şekilleri değişmiş olsa da tebliğ müessesinin, manası ve amacı değişmemiştir. Temelde tebliğin manası ve amacı hukuki işlemin sonucundan etkilenecek muhataplara bilgilendirme yapılarak itiraz, savunma gibi temel kişisel haklarını kullanmalarına imkân tanınmasıdır.

Türkiye’de tebligat müessesesi, genel olarak 7201 sayılı Tebligat Kanunun’da yer alan hususlar uyarınca yapılmaktadır. Mali tebliğ ise Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde belirtildiği gibi kendi özel kanunlarında açıklık bulunmayan durumlarda Tebligat Kanunu’nun genel hükümlerinde yer alan hükümler uyarınca gerçekleştirilmektedir.

Vergi Usul Kanununda tebligat müessesesi, vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi için tebligatın yasalara uygun bir şekilde yapılmış olması anlamına gelmektedir. İdare ve yahut vergi mükellefi açısından bazı sürelerin başlaması tebliğe bağlanmıştır. Uygulamada önemli yere sahip olan tebliğ işlemi, gerek tebliği muhataba ileten görevli memurdan gerekse tebliğe ilişkin hükümlere idare tarafından uyulmamasından kaynaklı sorunlar nedeniyle devletin alacağını zamanında alamamasına veya muhatapın hak kayıplarına sebebiyet vermektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, teorik ve genel olarak tebligat kavramı ve unsurlarına değinilerek Türk Vergi Hukuku açısından tebligat müessesesi anlatılmıştır. Bu bölümde ilaveten tebligatın Türk Vergi Hukuku açısından önemi ve amacı açıklanarak Türk Vergi Hukukunda tebligat müessesine egemen olan temel ilkeler belirtilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, tebligat usulleri, Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler ışığında incelenmiştir. İkinci bölümün devamında ayrıntılı bir şekilde tebliğ edilecek belgeler, tebliğ yapılacak kişiler ve tebliğ usulleri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise tebliğ işlemlerinde ortaya çıkan sorunlar, aksaklık ve eksiklikler ve çözüm yolları ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu amaçla, Danıştay kararlarında ve doktrinde yer alan görüşlerden faydalanılmış, tebliğ işlemi ilgili meydana gelen aksaklıklar hakkında değerlendirme yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL OLARAK TEBLİĞ

1.1. Türk Hukuk Sistemine Göre Genel Olarak Tebliğ

Tebliğ kavramı TDK'da “bildirme, haber verme, bildiri”¹ anlamlarına gelmektedir. Tebligat kavramı ise TDK'da “bildirim”² anlamında kullanılmaktadır. Tebligat sözcüğü kökeni arapça olup; tebliğ kelimesinin çoğul hali olmasına rağmen günümüzde tebligat kavramı tekil anlamda olan tebliğ kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır³. Bu sebeple çalışmada tebligat yahut tebliğ kavramları aynı anlamda kullanılacaktır.

TDK'deki tanımlamalardan yola çıkarak tebligatı “bir bilginin yahut haberin, sözü edilen bilgiye ya da habere hâkim olan taraf aracılığıyla, muhataba yahut ilgili şahsa bildirilmesi, söz edilen bilgiden yahut haberden muhatabın yahut ilgili şahsın haberdar edilmesi şeklinde tanımlayabiliriz.

1.2. Tebligatın Unsurları

Tebliğatın, geçerli bir tebligat olarak nitelendirilebilmesi için kurucu unsurları bulunmaktadır. Tebligatta bulunması gerekli olan bu unsurlar, ayrıca tebligatın fonksiyonları olarak da adlandırılmaktadır⁴.

Tebliğatın kurucu unsurları, bilgilendirme ve belgelendirmedir. Tebligatı çıkaran merciin muhatabına bildirmesi gereken evrakı, yasada öngörülen usullerden herhangi biriyle muhataba veya muhatap adına tebliği almaya yetkili olan kişilere ulaştırılması sonucu tebligatın bilgilendirme işlevi gerçekleşmiş olacaktır.⁵

¹ Türk Dil Kurumu sözlüğünde “tebliğ” kelimesinin anlamı için bkz. <https://sozluk.gov.tr/> s.e.t.16 Kasım 2021.

² Türk Dil Kurumu sözlüğünde “tebligat” kelimesinin anlamı için bkz. <https://sozluk.gov.tr/> s.e.t.16 Kasım 2021.

³ Timuçin Musul, **Tebliğat Hukuku**, 7.Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2018, s. 85.

⁴ Hüseyin Çelebioğlu, ‘**Tebliğat Kanunu’na Göre Elektronik Tebligat**’ (Yüksek Lisans), T.C. Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2021, s.5-6.

⁵ D. Belgin Güneş ‘Tebliğ Yokluğu’, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2016, s.228-231

Bilgilendirme unsuru, ayrıca yazılı bildirim olarak da isimlendirilmekle⁶ birlikte muhatabına yöneltilen her yazılı bildirimin tebligat anlamına gelmeyeceği aşıkardır. Örneğin, günümüz şartlarında cep telefonuna gelen sms, mail, ilan, duyuru vb. gibi yollar ile yapılan bilgilendirmeler tebligat anlamında bilgilendirme yahut bildirim manasına gelmemektedir. Çünkü tebligatı, diğer bildirim araçlarından ayıran en temel özellik resmî nitelikte olması ve resmî belgeye dayandırılmasıdır⁷.

İkinci unsur olan belgelendirme ise tebliğ edilecek belgenin tebligatı çıkarmaya yetkili mercii tarafından yasada öngörülen usulle hazırlanıp yasaya uygun bir şekilde muhatabına yahut onun adına tebliği kabule yetkili kişilere ulaştırılması ve ulaşım usulünün kayıt altına alınmasıyla gerçekleşmiş olacaktır.

Özetlemek gerekir ise tebligat içeriği, muhatabına hazırlanan tebligat evrakı ile bildirilir, düzenlenen tebliğ mazbatas (tutanağı) ile belgelendirilir⁸.

Bilgilendirme ve belgelendirme muhatabına yapılan tebligatın, geçerli bir tebligat olarak nitelendirilmesi ve tebligatın gerçekleşmesi için zorunlu unsurlar olup söz konusu unsurların herhangi birinin eksikliği durumunda tebligat yoklukla sonuçlanacaktır. Tebligatın yokluğu ile tebligatın usulsüzlüğü kavramları arasındaki fark tam olarak buradan kaynaklanmaktadır.

Çünkü tebligat işleminin hukuka ve usule uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi durumunda kanunun tebligata bağladığı hukuki sonuçlar doğacak; tebligatın yokluğu durumunda, tebligat sonucunda gerçekleşmesi muhtemel hukuki sonuçlar doğmamış olacaktır. Bu durumda dış dünyada tebligatın bulunmaması dolayısıyla tebligattan beklenen amacın gerçekleşmesi için tebligatın yeniden yapılması gerekmektedir. Tebligatın usulsüzlüğünde ise tebligatın kurucu unsurları olan bilgilendirme ve belgelendirme tam olduğu halde yasaya uygun olmayan bir tebligatın varlığı söz konusudur. Örnek vermek gerekir ise Tebligat Kanunu'nun 22. maddesinde yer verilen *“tebligatı almaya yetkili şahıs yerine tebliğ edilecek kimsenin görünüş itibariyle on sekiz yaşında veya büyük olması ve açık bir şekilde ehliyetli olmasının”*⁹ gerektiği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kanun hükmü uyarınca tebligatın muhatabı yerine ehliyetsiz bir şahsa tebligat yapılmış ise usulsüz bir tebligat söz konusu olacaktır.

⁶ Murat Atalı ve İbrahim Ermenek ve S. Hilal Üçüncü, **Tebligat Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 19.

⁷ Emre Akkan **‘Adil Yargılanma Hakkı ve Hukuki Dinlenilme Hakkı Işığında Asker Kişilere Tebligat’ (Yüksek Lisans)**, T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 6.

⁸ Akkan, a.g.e., s. 7,8.

⁹ Tebligat Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 10139, 19 Şubat 1959, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7201&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3> s.e.t. 16 Kasım 2021.

Tebliğatın yokluğu ile usulsüzlüğü arasındaki diğer bir ayrım bu iki sorunun giderilmesi açısından önemlidir. Usulsüz tebliğ durumunda, 7201 sayılı Tebliğat Kanunun 32. maddesinde “*tebliğ usulüne uygun olarak yapılmaya bile, muhatabı tebliğ hakkında bilgi sahibi olmuş ise tebellüğ gerçekleşmiş sayılır. Muhatabın tebliğ işlemin gerçekleştiğini belirttiği tarih, tebliğ tarihi sayılır*”¹⁰ şeklinde hüküm altına alınmıştır. Yani tebliğatın muhatabı tebliği öğrenmiş ise tebliğat ile varılmak istenilen amacın sağlandığı dolayısıyla da tebliğat sonucunda gerçekleşmesi muhtemelen hukuki sonuç doğduğundan tebliğatın yapılmış sayılacağı ve muhatabın, usulsüz tebliğatı öğrendiği tarihte geçerli olacaktır. Oysa tebliğatın yokluğu durumunda, muhatabı açısından tebliğat hiç yapılmamış gibi kabul edilerek muhatabı açısından hukuki bir sonuç doğurması için yinelenmesi gerekmektedir¹¹.

1.3. Türk Vergi Hukuku Açısından Tebliğatın Hukuki Niteliği

Vergi borçlusu için vergi borcunun tanımı, devlet için ise vergi alacağının oluşması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlamaktadır. Mükellef açısından vergi borcunun ortaya çıkması için hem vergiye ilişkin bir konunun olması hem de vergiyi doğuran olayın vuku bulması gerekir. Vergiyi doğuran olay ise (VUK md.19) maddi ve hukuki bir durumun meydana gelmesi şeklinde olur¹². Örneğin emlak vergisi açısından vergiyi doğuran olay, emlağa sahip olma, emlak üzerinde bir hakkın kurulması yahut emlak maliki gibi tasarruf etmek iken, damga vergisinde, vergiye tabi kağıtların düzenlenmesidir. Vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmiş olan kişi artık vergi yükümlüsü durumuna girecektir¹³.

Vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak dört aşamadan oluştuğu düşünüldüğünde, vergilendirmeye ilişkin süreci işletecek bir vergi borcunun ortaya çıkması için vergiyi doğuran olayın vuku bulması esas olmasına rağmen bunun yükümlüsü tarafından sonuç doğurabilmesi için vergi idaresi tarafından, idari işlem niteliğinde olan ‘tarh’ muamelesinin yapılması gerekmektedir. Verginin tarhı, var olan durumu tespit eden “belirtici” ve “yükümlendirici” sınırları yasal düzenlenmeler ile çizilmiş bir çerçevede vergi yükümlüsünün vergi borcunu her yükümlü için özel olarak uygulanan ‘matrah ve oran’ lar aracılığıyla belirlediğinden “özel nitelikli” idari işlem olmasının yanında vergilendirmenin “konu unsurunu” da oluşturmaktadır. Böylece vergi doğuran olayın sorumlu durumuna soktuğu kişinin vergi borcunun somut bir şekilde belirlenmesi vergi tarhı ile gerçekleştirilmektedir¹⁴.

¹⁰ Tebliğat Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 10139, 19 Şubat 1959, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7201&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3> s.e.t. 16 Kasım 2021.

¹¹ Güneş, a.g.e., s.222.

¹² Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 10703, 04 Ocak 1961, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

¹³ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Bursa, 1997 s.29.

¹⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 5. Baskı, Bursa, 2014, s.155-157

Tarh işleminin, muhataplarına tebliğ edilmesi gerekir ki vergilendirme sürecinin üçüncü aşaması olan tahakkuk aşamasına kendiliğinden geçilebilsin. Bu durumda tebliğ, vergilendirme sürecindeki zincirin basamaklarından olup uygulamaya ilişkin bir usul işlemidir¹⁵.

Tebliğ, vergilendirme sürecinin olmazsa olmaz bir zinciri olmasının yanında; tebliğ işlemlerinin ve bu işlemin tarh ile doğan sonucunun muhatabına iletim şeklinin de olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Tebliğin, kanunlarda ve tali nitelikli olan yardımcı kaynaklarda yer alan şekil şartlarına da tam olarak bağlı olması gerekir. Nihayetinde tebliğden sonraki halka olan fakat diğer durumlardan bağımsız olarak ayrı bir işlem vasfı taşımayan tahakkuk aşaması kendiliğinden gerçekleşecektir.

Bu aşama tebliğ edilen konuya yönelik itirazların gerçekleştirilmesini ya da dava yoluna başvurulmasını içeren süreyi anlatır. Ayrıca tebliğ işlemindeki noksanlıklar da kendi başına dava konusu edilemeyeceğinden, asıl idarî işleme karşı dava açılması yoluyla idari işlem kusurlandırılabilir¹⁶.

Tahakkuk için öngörülmüş olan uygun süre içerisinde tebliği yapılmış olan işlemlere karşı itiraz edilmez ya da mükellef tarafından dava açılmaz ise tahakkuk evresi sona ermiş olur. Tahakkuk aşamasından sonra verginin tahsil aşamasına geçilmektedir. Tahsil, vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturan bir idari işlem olup tamamlanması ile vergilendirme süreci son bulur¹⁷.

1.4. Türk Vergi Hukuku Açısından Tebligatın Önemi

Yasal bir kavramın önemlilik derecesi aslında ortaya çıkan sonuçtan kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, ilgili kavramın öneminin anlaşılması için ortaya çıkardığı etkinin ele alınması sırasında bu kavramın neden var olduğuyula, ne işe yaradığıyla alakalı soru işaretlerinin de cevaplanacağı ortadadır. Çünkü bir eylem ortaya çıktığında bundan ulaşılabilecek sonuç aslında bu eylemin önemini içinde barındırır. Türk vergi hukuku açısından tebligatın birçok yönden önemi vardır. Madde madde saymak gerekir ise;

¹⁵ Murat Tepedelenli ‘**Vergi Hukukunda Tebligat**’ (Yüksek Lisans) T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015 s.19,20.

¹⁶ Sümeyra Özgen, ‘**Türk Vergi Hukukunda Tebligat**’ (Yüksek Lisans) T.C. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 5,6.

¹⁷ Şenyüz, a.g.e.,s.31.

1.4.1. Bildirime Dair Önemi

Hukuki bir sürecin işletilmesi, yani hak veya yükümlülüklerin elde edilmesi veya ortadan kalkması durumu tarafın bundan haberdar olmasıyla mümkündür. Tebligat, Anayasa’da yer alan kanunlarla koruma altına alınmış iddia ve savunma hakkının tam anlamıyla kullanılmasını ve adil bir yargılanmanın yapılmasını sağlayan bir vasıtaadır. Tebligat yalnızca davada iddia ve savunma hakkının gereği gibi kullanılması açısından değil, aynı zamanda Mali Hukuk açısından da önem arz etmektedir. Vergi idaresince tesis edilen işlem tebliğ ile ilgilisine bildirilmez ise süreç hakkında bilgisi olmayan ilgilinin süreç içinde pasif duruma düşeceğini söyleyebiliriz.¹⁸

Vergi idaresi tarafından usulüne uygun gönderilen tebliğ evrakı ile bilgisi olan mükellef harekete geçecek; bildirim yapılan mükellef, vergi borcunu ödemek ya da bu borca karşı itirazda bulunmak veya yasal haklarını kullanmak yollarından herhangi birini seçebilecektir.¹⁹

1.4.2. Vergi Süreçlerini Tamamlayıcı ve Aşamaları Birbirine Bağlayıcılığına Dair Önemi

Tebliğ işleminin önemi, vergilendirme sürecinin ilk aşaması olan tarh işlemini sürecin üçüncü aşaması olan tahakkuka bağlayan tamamlayıcı köprü niteliğidir. Tebliğ işleminin bu fonksiyonu sayesinde vergi borcu, vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsilat yolunda somut bir hal alır.

Bu durumun istisnalarına örnek vermek gerekir ise; mükellefin beyanı ile yapılan tarhiyatlarda, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları girift şekilde iç içe girmiş olduğundan tebliğ müessesesi ayrı bir aşama olarak değerlendirilemez. Bir başka istisnai durum ise, diğer ücretliler olarak gelir elde eden iş görenlerin vergileri, tarhiyat aşamasında söz konusu mükelleflerin bağlı bulundukları vergi dairelerine, bizzat başvurularak ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılarak tarh ve tebliğ olunur²⁰.

Konuya genel olarak baktığımızda, 213 sayılı VUK’da ve TK’daki düzenlemelere göre özel hüküm olarak tebligat hükümlerine yer verilmesi yasa koyucunun vergi hukuku bakımından tebligat müessesesine verdiği önemin göstergesidir²¹.

¹⁸ Özgen , a.g.e., s.6

¹⁹ B. Can Erdemir, ‘Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu’ (Yüksek Lisans), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s.11.

²⁰ Y. Ziya Taşkan, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2020, s. 183.

²¹ Caner Gazi, ‘Vergi Hukukunda Tebligat’ (Yüksek Lisans) T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 5-6

1.4.3. Şüphe Gidericiliğine Dair Önemi

Tebliğ işlemi mükellefin tarhiyata ilişkin sahip olabileceği şüpheleri ortadan kaldırmak ve tarhiyata ilişkin olarak mükellefin onayını alabilmek açısından da öneme sahiptir. Usulüne uygun şekilde yapılan tebliğ ile tarhiyat işlemindeki mükellef şahsına ait vergi borcunu öğrendiği varsayılmakta; bu bilgiyle mükellef tarhiyata ilişkin şüphelerini giderdiği düşünülmekte veya şüphelerinin devam etmesi halinde idari yahut yargısal hukuki çarelere başvurulabilmektedir²².

1.4.4. Kanuni Sürelerin Başlaması ve Kanıt Sayılmaya Dair Önemi

Anayasamızdaki "yargı yolu" başlığının altındaki 125. maddesinin 1. fıkrası ile "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu" devamındaki 3. fıkra da ise, "idari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinde başlar" hükümlerine yer verilmiştir.

Yazılı bildirimlere dair Anayasa hükmü yanında, 2577 sayılı İYUK'nun 7. maddesinde "dava açma süresinin, özel kanunlarda farklı bir süre belirtilmeyen durumlarda Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60, vergi mahkemelerinde ise 30 gün" olduğu aynı maddenin 2. fıkrasında "dava açma süresinin, idari uyuşmazlıklarda yazılı bildirimin yapıldığı tarihi izleyen günden başlayacağı" hüküm altına alınmıştır²³.

Gerek Anayasal hüküm gerekse kanun hükmü uyarınca, dava açma sürelerinin, başlangıcının muhatabına yapılan tebliğ ile başladığı aşikardır. Dolayısıyla tebligat müessesesi, kendisine sonuç bağlanan sürelerin başlangıç ve bitişini tespit etmek açısından önem arz eder.

Usulüne uygun olarak yapılan tebligat ile idariye yapılacak itirazlara yönelik süre ile yargısal yollara başvurulacak süreler başlar. Bu sürelerin işlemeye başladığı tarihin belirlenmesinde en önemli unsur usulüne uygun yapılan bildirimdir. Bildirim sayesinde muhatap, sahip olduğu imkanları kullanabileceği zaman dilimini bilerek hareket etmekte, idare ise sürecin sağlıklı ve zamanında işlenmesini sağlamaktadır.²⁴

Bunun yanında usulüne uygun olarak muhatabına iletilen tebliğ evrakı, posta idaresince tebliğ çıkaran mercie tebliğin yapıldığına dair düzenlenen tebliğ mazbatasını yargı makamlarınca mükellef ve idare açısından kanıt evrak niteliğinde kabul edilir. Mükellef bu evraka dayanarak ödeme, itiraz

²² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, s.212.

²³ Cihan Kanlıgöz (1988) 'İdari İşlerde Yazılı Bildirim', **Dergipark**, 1998 s.173, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/630462>, s.e.t. 21.11.2021.

²⁴ Tepedelenli, a.g.e., s.23

ve hukuki yollarından birini seçerek kendi menfaatini korumaktadır. İdare ise, bu evrakla mükellefin yükümlülüklerinden haberdar olduğunu kanıtlayabilmektedir.²⁵

1.4.5. Belgeleme ve Tevsik Etme Önemi

Tebliğin birçok öneminin yanında VUK'un 21²⁶, 93²⁷ ve 102²⁸. maddeleri incelendiğinde tebliğin bir diğer önemli hususu da belgeleme veya belgeyle kanıtlama olduğu görülmektedir. Kanun maddelerine baktığımızda tebliğ yazılı olan bir belgeyle; adresi bilinen gerçek veya tüzel kişilere ilmühaberli taahhütlü, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla yapılır. Tebliğ edilmiş olan belge tebliğin muhatabına verilir ve durum taahhüt ilmühaberine tarih ve imza atılarak tespit edilir ve kayıt altına alınmış olunur²⁹.

²⁵ Gazi, a.g.e., s.7

²⁶ Vergi Usul Kanunu 21. madde:

-Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

²⁷ Vergi Usul Kanunu 93. madde:

-Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümm vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.

- Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.

²⁸ Vergi Usul Kanunu 102. madde:

-Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

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

-Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapiya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır....

²⁹ Ahmet İnneci, 'Vergi Hukukunda Tebligat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi' (Yüksek Lisans), T.C. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s.9.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ

2.1. Türk Vergi Hukuku Açısından Tebligatın Amacı

Genel olarak tebligat işlemi ile elde edilmek istenen amaç, hukuki işlem arz eden durumların yargısal sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu bilgilendirmenin belgelendirilmesidir³⁰.

Vergi Hukukunda da tebliğin anlamı genel olarak ifade edilmiş olan bilgi verme ve bu bilgiyi belgelendirme amacından çok farklı değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 21. maddesinde *“tebliğ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlularına yazı ile bildirilmesidir”* hükmüne yer verilerek tebligatın esas amacının bildirim olduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır³¹.

Asıl amaç ‘*bildirim*’ olmakla birlikte dolaylı amacın hukuki güvenlik ve istikrar ilkesi olduğunu söyleyebiliriz. Tebligat hukukuna ilişkin usul ve yöntemler kanuni düzenleme ile hukuki zemine oturtularak öngörülen şekillerde uygulanmaktadır. Öngörülebilir, belirli ve açık ortak uygulama ile belirlenmiş hukuki düzenlemeler sayesinde kişiler yürütecekleri işlemlerde hukuki güvenlik ilkesi sayesinde devlete güven duyacaklardır³².

Vergi Hukukunda tebligata birden fazla önem atfedildiğinden, tebligatın asıl amacı dışında, vergi idaresi açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 22. maddesinde yer verilmiş olan; *“verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir”* şeklindeki hükmünden hareketle, bir idari işlemi tamamlamak olduğunu da söyleyebiliriz. Ayrıca, tebliğ aşamasının amacının vergi borcunu tahakkuk aşamasına geçirmek olduğunu kabul edersek ortaya tahsilat amacı da çıkmaktadır. Tahsilatın amacının vergi borcunun eksiksiz ve zamanında

³⁰ Aysel Çelikel ve Erdem B. Bahadır, *Milletler Arası Özel Hukuk*, 17. Baskı, İstanbul, Beta, 2021, s.6

³¹ Ertuğrul Sağdıç, ‘*Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat Usulü*’ (Yüksek Lisans), T.C. Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.17-18.

³² Tülü Kocabıyık, ‘*Elektronik Tebligat*’ (Yüksek Lisans), T.C. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020, s.27.

hazineye intikal ettirilerek kamu yararı sağlamak olduğu düşünüldüğümüzde ise vergilendirme sürecinde tebliğ aşaması kamu yararını gerçekleştirmek amacını taşıyacaktır³³.

2.2. Türk Vergi Hukukunda ve Vergi ile İlgili Uyuşmazlıklarda Tebligat Müessesine İlişkin Kaynaklar

Kamu alacakları içerisinde asli alacak niteliğinde olan ve devlet bütçesinde büyük paya sahip olan vergilerle ilgili işlemlerin yapı taşı niteliğinde olan 213 sayılı VUK’da tebliğ işlemleri ile alakalı hükümler 93. ve 109. maddeler arasında yer almaktadır.

213 sayılı VUK’un birinci maddesinde,

Bu kanun hükümleri, ikinci madde de yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar; bunlara bağlı olan vergi, resim, zamlar ve adı geçen kanunda hükümleri kaldıran vergi, resim, harçlar hakkında da uygulanacağı,³⁴

hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla adı geçen kanunda yer verilen tebliğ işlemleri ile alakalı düzenlemelerin, yukarıda bahsi geçen vergiler, resim, harçlar vb. ait işlemlerin tebliğleri hakkında uygulanacağı açıktır. Çünkü genel Kanun niteliğindeki TK’nun mali tebligat başlıklı üçüncü faslının 51. maddesinde³⁵ ‘*mali tebliğlerin, kendi kanunların da ilgili tebligat işlemleri ile ilgili düzenleme bulunması halinde ilgili kanun hükmünün uygulanacağı*’ şeklindeki düzenleme de söz konusu durumu destekler niteliktedir³⁶.

Özetle, vergilendirme süreci ile ilgili bir tebliğde, öncelikle VUK’nu hükümleri uygulanmakta ve adı geçen kanunda tebliğ ilişkisi istenilen hükümlere ulaşamadığı takdirde, yani kanuni boşluk var ise TK’nun hükümleri esas alınmaktadır. Dolayısıyla, VUK’da hüküm bulunmaması durumunda genel kanun olan TK’nu ve bu kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen TK’nun

³³ Oktar Ateş, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, İstanbul, Türkmen, 2018, s. 131.

³⁴ Vergi Usul Kanunu 1. madde:

-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.

³⁵ Tebligat Kanunu 51. madde:

-Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikân yapılır.

³⁶ Muhammed Çelik, ‘**Yüksek Mahkeme Kararları Çerçevesinde Vergi Tebligatı ve Karşılaşılan Sorunlar**’ (Yüksek Lisans), T.C. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 17-18,

uygulanmasına dair yönetmelik³⁷ vergilendirme sürecinde tebliğin kaynağı olarak esas alınacaktır³⁸. Yargılama sürecinde ise tebligat işlemleri İYUK 60. md. gereği TK’nu hükümleri doğrultusunda yapılacaktır. Örnek vermek gerekir ise vergilendirme işlemleri ile ilgili dava süreci başlatılmış ise mahkeme kararlarının tebliği TK’nu hükümleri uyarınca yerine getirilecektir.

Nitekim yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince verilen kararda ‘‘...davacı adına düzenlenen ödeme emri içeriğinde yer alan borçlara ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği 213 sayılı VUK’da göre yapılması gerekirken, 7201 sayılı TK’na göre yapıldığı...’’ gerekçesine yer verilerek davanın kabulüne karar verilmiş; söz konusu kararın temyizi sonucu Danıştay Dairesince Mahkeme kararının onanmasına karar verilmiştir³⁹.

213 sayılı VUK’un birinci maddesinde de atıf yapıldığı üzere, 2. madde düzenlemesine yer verilen, ‘‘gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 242. maddesindeki hükümlerin uygulanacağı’’⁴⁰ şeklinde hüküm altına alınmıştır. Adı geçen kanundaki açık hüküm uyarınca, gümrük vergilerinin vergilendirme sürecindeki özelliğinden ötürü VUK’da tabi olmamakta, kendi özel kanunu olan GK’na tabi olmaktadır.⁴¹

Aynı zamanda TK’nun 48. maddesinde, gümrük vergilerini konu alan tebligat işlemlerinin,

GK’nun imkan verdiği ölçüde işlemin gerçekleştirildiği yerde hazır bulunan muhatabına o işlem ile ilgili görevli olan memur arayıcılığıyla yapılabilecektir.⁴²

Gümrük vergilerinde, vergiyi doğuran olayın ne zaman başlayacağı GK’nun⁴³ 181. ila 191. maddeler arasında düzenlenmiştir. Kanunda yer verilen diğer durumlar dışında, ithalatta gümrük yükümlülüğü; ithalat vergilerine tabi olan eşyanın serbest dolaşım bölgesine girmesiyle, ihracatta ise

³⁷ Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına dair Yönetmelik <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=15828&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTip=5>

³⁸ İlker Aktaş, ‘**Vergi Usul Hukukunda Tebliğ**’ (Yüksek Lisans), T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.21.

³⁹ T.C. Danıştay 4. D. , 10/11/2021 T., E: 2017/ 808, K:2021/6443

⁴⁰ Vergi Usul Kanunu 2. madde:

- Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 242. maddesi hükümleri uygulanır.

⁴¹ A. Celaleddin Ekinci, ‘**Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi**’, Dergipark,, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1020187>, 2015, s.e.t. 20.11.2021, s.39-40

⁴² Tebligat Kanunu, m.48

⁴³ Gümrük Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 23866, 27 Ekim 1999, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4458.pdf>, s.e.t. 21.11.2021.

ihracat vergilerine tabi olan eşyanın bir gümrük beyannamesi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesi durumunda doğmaktadır⁴⁴.

GK’da gümrük vergilerinin tarh işleminden hiç bahsedilmemiştir. Bu durumda gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinde tarh aşamasının yer almadığını söyleyebiliriz. Ancak kendi özel kanununda bahsedilmemesine rağmen gümrük vergileri kural olarak beyan esasına tabii olduğundan, gümrük vergilerinde tarh işlemi, gümrük beyannamesinin verilmesi, beyanın kabulü ve tescil edilmesi, beyanın kontrolü sonrası vergisinin hesaplanması aşamalarıyla gerçekleşmektedir⁴⁵. Gümrük vergilerinin tahakkuku ise GK’nun 61. maddesine göre, beyannamelerin tescil tarihi ile başlar. GK’nun 197. maddesinin birinci fıkrasında “*gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge ile*” (sistem üzerinde) tebliğ edilmiş sayılacağı, sistem üzerinde tebliğ yapılamadığı hallerde ise, belge üzerinde muhatabına tebliğ edileceği⁴⁶; GK’nun 197. maddesinin 2. fıkrasında ise;

Tebliğin, sistem yahut belge üzerinde yapılamadığı durumlar ile yapılan denetimler sonucunda verginin hiç alınmadığı yahut eksik alındığı belirlenen durumlarda, gümrük vergilerine ilişkin tebliğin, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren TK’nu genel hükümleri çerçevesinde 3 yıl içinde yapılacağı, hüküm altına alınmıştır. Aynı maddesinin 3. fıkrasında “gümrük vergisi yüklenen tarafından gümrük beyannamesinde yer alan vergi bedeli ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarının aynı olması halinde” tebliğ, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi ile gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Diğer yandan, GK’nun 201. maddesinde “*süresi içinde ödenmemesi nedeniyle kesinleşmiş olan gümrük vergileri hakkında AATUHK hükümlerinin uygulanacağı*” hüküm altına alındığından, ödenmeyen ve kesinleşen gümrük vergilerine ilişkin ilgili tebliğ işlemleri AATUHK’nun 8. maddesi gereği VUK’nu hükümleri kapsamında yapılacaktır. Örnek vermek gerekirse, gümrükte alınan verginin ödenmemesi nedeniyle kesinleşen amme alacağına ilişkin düzenlenen ödeme emrinin tebliğinde VUK’nundaki tebliğe ilişkin kanun maddeleri uygulanacaktır.⁴⁷

Asli amme alacakları (vergi, resim, harç) ferî amme alacakları (gecikme zammı, faizi vb.), kamu hizmetinin uygulanmasından kaynaklanan (haksız fiil, sözleşme, haksız iktisaptan harici) amme alacakları, takip giderleri nedeniyle doğan amme alacaklarının⁴⁸ tahsilinde uygulanacak

⁴⁴ Ekinci, a.g.e., s. 43

⁴⁵ C. Neslihan Karadağ ve İbrahim Organ, ‘Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi’, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2014, C:7, S:1, s. 385.

⁴⁶ Gümrük Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, sayı:27369, 07 Ekim 2009, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007M1-1.htm>

⁴⁷ Ekinci, a.g.e., s.45

⁴⁸ Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, Ankara, Yetkin, 2018, s. 10-11-12-13.

hükümleri içinde barındıran 6183 sayılı AATUHK⁴⁹'nun uygulanması sırasında tebligat işlemleri, aynı Kanun'un 8. maddesinde yapılan atıf gereği, aksi hüküm bulunmayan hallerde VUK'na göre yapılacaktır. Bunun yanı sıra AATUHK'nun 55. maddesinin 3. fıkrasında *“Belediye sınırı dışındaki köylerde yer alan amme borçlularına ödeme emirlerinin tebliğinin muhtarlık tarafından”* yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla köylerde yapılacak tebligat, VUK'nu hükümleri uyarınca değil, özel hüküm olan AATUHK'nun 55. maddesi 3. fıkrası uyarınca tebligat işlemleri gerçekleştirilecektir. Ayrıca *“evrakın tevdiinden itibaren on beş gün içerisinde muhtarlıkça tebligatın gerçekleştirilememesi halinde muhatabın adının ödeme cetveline yazılması, bu cetvelin bir kopyasının köy ihtiyar heyetinin bir kapısına, diğer örneğinin herkesin görebileceği halka açık bir mahallede on gün müddetle asılmak suretiyle”* tebliğ olunacağı şeklinde bir dizi kurallar getirildiği görülmektedir.⁵⁰

2.3. Türk Vergi Hukukunda Tebliğe ilişkin İlkeler

2.3.1. Yazılılık İlkesi

Vergi hukukunda, tebligata egemen olan ilkeleri incelediğimizde en önemlilerinden biri yazılılık ilkesidir.

Yazılılık ilkesi, fiziki olarak kağıda dökülmüş bir belgenin tebliğ edilmiş olması, tebliğe ilişkin evrelerin yazılı olarak kaydedilmesi ve tebliğin usulüne uygun olarak gerçekleştiğine dair ilgisine ya da ilgilisi yerine evrakı teslim edildiği kişi tarafından imzalanması suretiyle belge elde edilmesini anlatmaktadır⁵¹. Tebligat işlemlerinde yazılılık ilkesi temelinde, idari işlem ve kararların yazılı olmasının doğal bir sonucu olmasıdır⁵². Tebligatta yazılılık ilkesinin emaresi olarak VUK'un 21.maddesindeki *“Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi işlemi”* düzenlemeyi gösterebiliriz. Çünkü söz konusu Kanun Hükmünden yola çıkarak yetkili mercilerin yazılı bildirimi esas aldığı ve tebliğ edilen evrakın kendisinin de yazılı olması gerektiği sonucuna varılmaktadır⁵³.

Tebliğata hâkim olan bu ilke sayesinde, yukarıda da bahsettiğimiz üzere tebligatın belgelendirme fonksiyonu yerine getirildiği ve tebliğ edilen işlemin içeriğine ilişkin ispat yönünden

⁴⁹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, T.C. Resmî Gazete, sayı:8469, 28 Temmuz 1953, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, s.e.t. 23.11.2021.

⁵⁰ Candan, a.g.e., s.15

⁵¹ Barış Can Erdemir, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu(Yüksek Lisans)**, Hacettepe Üniversitesi, Ankara, s. 24.

⁵² Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, s.144 ⁵³ Çelik, a.g.e., s.65-66.

büyük bir önem taşıdığı söylenebilir⁵³. Bununla beraber gerek teknolojik yeniliklere ayak uydurmak aynı zamanda gerçekleştirilecek tebligat işlemlerinin daha etkili, verimli ve hızlı olmasını sağlamak için tebligata ilişkin de yeni usul ve esasların ortaya çıkarılması ve uygulamaya eklenmesi bir gereklilik haline geldiğinden VUK'un 107 maddesinin a bendi ile düzenlemesine yer verilen elektronik tebligatın uygulanma tarihi 01/01/2016 olarak belirlenmiştir⁵⁴. Elektronik tebligat şeklinin kullanılması ilk bakışta geleneksel anlamdaki kâğıda gerçekleştirilen yazılilik ilkesinin istinası olarak görülebilir. Elektronik tebligat şeklinde, evrakın hazırlanması, imzalanması ve muhatabına tebliği, muhatabın da evraka ulaşması bilgisayar ortamında gerçekleşmektedir⁵⁵.

Elektronik tebligatın delil niteliği konusunda çeşitli görüşler olsa da belirtmek gerekir ki elektronik tebligat alternatif veya mahkemenin yahut idarenin takdirine bırakılan bir tebliğ yöntemi değildir. Elektronik tebligatta delil kaydının varlığını tebligatın, tebliğ çıkarmaya yetkili makamdan UETS tarafından alınmış olması, muhatabın kendi başvurusu ile edinmiş olduğu elektronik tebligat adresine ulaşmış olması ve tebligatın muhatap tarafından okunduğuna ve usulen tebliğ edildiğine dair kaydın olması sayesinde kanıtlayabiliriz. Buradan hareketle posta yoluyla tebligat usulünde tebligatı belgelendiren tebliğ mazbatasırken, elektronik tebligatta tebligatı belgelendiren delil kayıdır. Yani tebligat mazbatasının yerini delil kaydı almıştır. Elektronik tebligat delil kaydı ile belgelendirilir⁵⁶.

2.3.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi

Yargılamada en önemli hükümlerden biri olan “usul esasa mukaddemdir (*usul, esastan önce gelir*)” hükmü, şekil ve usulün bir işlemin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için ne kadar önemli olduğunu vurgulanmaktadır. Başka bir anlatımla usul, esasın da teminatı olarak kabul edilmektedir⁵⁷.

İdari işlemler ya da idari faaliyetlerin yürütülmesi esnasında alınan kararlar neticesinde idare ile bireyler sık sık karşı karşıya kalmaktadır. İdarenin örgütlü yapısı, üstün kamu gücüyle donatılmış olması ve idare tarafından tesis edilen işlemlerin aksi ispat edilene kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanması vb. nedenler ile bireyler, idare karşısında zayıf konuma düşmektedir.

⁵³ Eymen Solak, ‘**Vergi Usul Hukukunda Tebligat**’ (Yüksek Lisans), T.C. Yalova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s.22.

⁵⁴ Mehmet Arslan ve Mine Biniş, ‘**Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat**’, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C:14, S:1, 2016, s. 301.

⁵⁵ Ayyıldırım, a.g.e., s.94.

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

⁵⁷ Fatih Demir, ‘**Türkiye’de Kamu Yönetiminin Demokratikleşmesi Bağlamında İdari Usul Yasa Tasarısının Değerlendirilmesi**’, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C:7, S:14, 2011, s. 308.

Bireyler ile idare arasında oluşan güç dengesizliğini gidermek adına, idari işlemlerde takip edilecek usuller, yasalarla sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır⁵⁸.

Bir hukuki durum olarak tebligat usul ve şekil kurallarına yönelikken, bu durumun düzenlenmiş olduğu hukuk kuralları çoğunlukla şekli kurallarını içermektedir. Birey hakkında tesis edilen bir işlemi, bireye bildirmek amacıyla tebligat çıkarılırken, izlenmesi gereken usulü kuralların, idari işlemin şekil unsurunun prosedür yönüyle aynı amaca hizmet ettiğini söyleyebiliriz⁵⁹. Nasıl ki bahsedilen şekli kurallara ve usuli düzenlemelere riayet edilmemesi durumunda idari işlemin hukuka aykırı olarak tesis edildiği ve geçersizliği ileri sürülebiliyor ise⁶⁰ vergi mükellefine ilan yoluyla tebliğ yapılabilmesi için, öncelikle bilinen adrese tebligat yapılmak istenmeli, bilinen adresi yok veya bilinen adrese tebligat yapılamaması durumunda mükellefin AKS de kayıtlı bir adresinin olup olmadığı kontrol edilmeli, kayıtlı bir adresi yok ve mükellefe başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılamamış ise tebliğin ilan yoluyla yapılabilmesi mevcut kanuni düzenlemede hüküm altına alınmıştır. İdare tarafından gerekli araştırmalar yapılmadan direkt ilan tebliğ usulüne başvurulması tebliğin geçersizliğine sebep olacaktır⁶².

2.3.3. Mahremiyet İlkesi

Mükelleflerin özel hayatına ilişkin bilgilerin saklı tutulması öncelikle anayasal bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme sürecinde bu hakkın korunabilmesi için 213 sayılı VUK'dan önce 5432 sayılı eski VUK'un vergilendirme ile ilgili gerekçesinde vergi mahremiyetinin tanımı '*her koşulda, vergi işlemi dolayısıyla öğrenilen ticari ve şahsî bilgilerin gizli kalacağı*' şeklinde yapılmıştır. Bu tanım, vergilendirme süreci sırasında mükellefler ile ilgili olarak öğrenilen bazı bilgilerin gizli kalmasını ifade etmektedir⁶¹.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde geniş bir şekilde yer verilen '*vergi mahremiyeti*' başlıklı düzenleme ile,

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin; vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin, bu görevlerinden ayrılışları dahi vergi mahremiyeti ilkesine riayet edecekleri,

⁵⁸ Fatih Kırışık, '**İdare ile Bireysel Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul**', *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S: 37, 2013, s.245-246-247.

⁵⁹ Gazi, a.g.e., s.15.

⁶⁰ Moroğlu ve Muşul, a.g.e., s.5 ⁶² Erdemir, a.g.e., s.23.

⁶¹ Hilmi Ünsal, '**Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler**', *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:8, S:3, 2003, s. 27-28.

hüküm altına alınmış; yine 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 349 maddesinin 7. bendi⁶² uyarınca,

Hizmet sağlayıcıları ile posta hizmetlerinde çalışanların veya herhangi bir şekilde posta hizmetleri ile ilgili bilgiye sahip olanların, sahip oldukları bilgileri ve posta hizmetleri ile ilgili ilişkileri açığa vurmaları, gönderileri açmaları, içlerinde ne olduğunu araştırmaları, üçüncü kişilere bilgi vermeleri ya da herhangi birinin bunları yapmasına müsaade etmeleri, gönderilere el koymaları veya yok etmeleri,

yasaklanmıştır. Tebliğ aşamasının vergilendirme süreci kapsamında olması ve de 6475 sayılı Kanunun anlamının yorumlanması sonucunda; tarh edilen verginin tebliğ işleminin gerçekleşmesi sürecinde görevli olan gerek vergi dairelerinin yetkilendirdiği memurların gerek PTT memurlarının ve de bu işle görevlendirilen diğer kişilerin gerekse vergi ile uyumsuzluklar ile ilgili açılan davalar neticesinde yargılama makamlarının VUK 5. madde kapsamında vergi mahremiyeti ilkesinden sorumlu olduğu söyleyebiliriz⁶³.

Vergi mahremiyetine uygun davranılmaması durumunda, mahremiyeti ihlal eden kişiler hakkında VUK'nun 362. düzenlemesine yer verilen “*vergi mahremiyeti ihlali suçu*” başlıklı düzenlemesinde, failin, vergi mahremiyetine uymaya zorunlu olan kişilerden olabileceği öngörülmüş, TCK'nun⁶⁴ 239. maddesine⁶⁵ atıf yapılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre vergi mahremiyetini ihlal edenler, ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri açıklama suçu için öngörülen ve özgü suç tipi olan cezaya mahkûm edilecektir⁶⁶.

VUK'un 102 maddesinin 4. bendinde,

İş yeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların iş yeri adresinde bulunmaması durumunda (bulunmama durumunun adresten geçici ayrılımları da kapsadığı), vergilendirmeye ait tebliğ evrakı, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilmek suretiyle tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edileceği,

hükümlerini içerirken, genel nitelikli kanun olan TK'da,

Muhatap veya muhatap adına tebligatı kabule uygun bir kişinin, adreste bulunmaması, geçici olarak adresten ayrılması ve adreste bulunanların tebligatı kabule çekinmeleri halinde tebliğ memurunun tebliğ evrakını o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memuruna teslim edeceği, tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen

⁶² Posta Hizmetleri Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 28655, 09 Mayıs 2013, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6475.pdf> s.e.t. 22.11.2021.

⁶³ Ayyıldırım, a.g.e., s.88

⁶⁴ Türk Ceza Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 25611, 26 Haziran 2004, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, s.e.t. 22.11.2021.

⁶⁵ Türk Ceza Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 25611, 26 Haziran 2004, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, s.e.t. 22.11.2021.

⁶⁶ Gazi, a.g.e., 13-14.

adresteki binanın kapısına yapıştıracağı, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirileceği İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılacağı,

düzenlemesine yer verildiği, iki kanun hükmünü kıyasladığımızda, kanun koyucunun vergi mahremiyetine verdiği değer aşıkardır⁶⁷.

Zamanın değişen koşullarına istinaden hukukta bireye zarar verebilecek durumlar kısıtlanmış bireyin özgürlük alanı genişletilmiştir. Özgürlük alanının genişlemelerinden biri de mahremiyet ilkesidir. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilendirme süreci boyunca vergilendirilen bireyin, beyanname vermeden itibaren isim, adres gibi kişisel bilgilerin yanında ticari bilgilerine de erişim sağlanabilmektedir. Bu bilgilerin gerek devlet gerekse 3. kişilerce kötüye kullanılması bireyin maddi ve manevi zarara maruz kalmasının önünü açar. Bu sebeple birey devlete güvenerek verdiği bilgilerin devlet tarafından korunmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, bu mahremiyeti sağlayarak bireyin vergisel bilgilerini güvenerek bildirmesini de sağlar. Ayrıca bu bilgilere ulaşabilecek devlet memurlarının görevleri süresince ve görevlerinden ayrılışları dahi mahremiyet ilkesine uyacaklarını hüküm altına alınmış ve ifşa durumunda cezai hükümler getirilmiştir. Vergilendirme sürecinin güvenliğini sağlamak ve bilgilerin ifşasını engellemek amacıyla vergi tebliğlerinde ilgili dışında başka birine tebliğ etme durumu ortaya çıktığında diğer tebligatlara göre farklı yol bir izlenmiş ve idareye iade yolu tercih edilmiştir⁶⁸.

2.3.4. Sonuca Ulaşma İlkesi

Tebliğat açısından sonuç elde etme ilkesi, “*her duruma rağmen*” tebliğatın yapılabilmesini ifade etmektedir⁶⁹.

Vergilendirme sürecinde tebliğatın öncelikle posta yoluyla, acil durumlarda (zamanaşımı vb.) memur eliyle tebliğat yapılamama durumları mevcutsa ilan yoluyla yapılmasının öngörülmesi yahut e- tebliğat adresi kullanmak zorunda olanlardan ise, e- tebliğat yoluyla, tebliğin yapılması sonuca ulaşma ilkesinin vücut bulmuş halidir. Ayrıca ilgiliye ulaşamama durumlarında tebliğ evrakına ilişkin tebellüğ işlemine yetkili kişilere tebliğ, resmi ve adli tatil günlerinde tebliğatın yapılabilmesi ve ilgilinin tebellüğden imtina ettiği durumunda evrakın gönderildiği daireden alınabileceği şerhini içeren pusulanın kapıya yapıştırılarak tebliğin kapıya yapıştırılma tarihinde gerçekleştirilmiş sayılması gibi örnekler de bu amaca hizmet etmektedir⁷⁰.

⁶⁷ Solak, a.g.e., s. 24

⁶⁸ Solak, a.g.e., s.25-26

⁶⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 23

⁷⁰ Ayyıldırım, a.g.e., s.109-110

Söz konusu ilkenin hukuki olarak karşılığını VUK'un 103 ila 106. maddelerinde örneklendirebiliriz. Bu maddelerde ilan yoluyla tebliğ usulü düzenlenmiştir. Şöyle ki, 106. maddenin son fıkrasında *“ilanen tebliğde ilanın yayınlandığı tarih itibariyle bir ay içinde başvurusunu gerçekleştirmeyen veya adresini bildirmeyen ilgililer açısından, verilmiş olan bir aylık süre sonunda tebliğ gerçekleşmiş”* sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü üzere sonuç elde etme ilkesi ile somut olarak yerine getirilemeyen tebliğin bir şekilde gerçekleştiğinin sayıldığı böylece muhatabı haberdar etme sonucuna ulaşıldığı kabul edilmektedir⁷¹.

2.4. Vergi Hukukunda Tebliğ Yapılacak Kimseler

Tebliğatin geçerli olabilmesi için usul ve şekil şartlarının yanında tebligat yapılacak kimselere doğru bir şekilde tebellüğ edilmesi gerekmektedir. Burada önemli olan tebligatın kanunda belirtilen muhataplarının doğru olarak seçilmiş olması gerektiğidir⁷².

Tebliğin muhatapları öncelikle tebliğe konu edilmiş olan verginin mükellefi, söz konusu mükelleflerin kanuni temsilcileri, umumi vekilleri, VUK'un 8. Maddesinin 4.fıkrasında belirtildiği üzere *“mükellef ile kastedilen vergi sorumlusu”*dur. Burdan da anlaşıldığı üzere tebliğin muhatabı vergi sorumluları ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir⁷³.

Tüzel kişilerde ise tebliğin muhatabı kanuni temsilciler ve tüzel kişiliği olmayanlarda ise idare edenlerdir. Tüzel kişilere yapılacak tebligatlarda başkan, müdür ya da kanuni temsilciler tebliğin yapılacağı kişilerdir. Tüzel kişinin yetkili temsilcilerinin herhangi bir sebeple olağan iş yeri saatlerinde iş yerinde bulunamamaları durumunda tebligat o yerde bulunan memur ya da müstahdemlerine yapılır⁷⁴.

Kamu idare ve kurumlarında tebliği bu idare ve kurumların *en üst düzeyde bulunan amirine veya onların yardımcısına ya da en üst amirin yetkili kalacağı memura* yapılabilir. Aynı zamanda kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğde ise kıta komutanı veya kurumun amiri gibi en yakın üst vasıtaya yapılır⁷⁵.

⁷¹ Erdemir, a.g.e., s.25.

⁷² Taşkan, a.g.e., s.184

⁷³ Mehmet Yüce ve Muhammet Çelik, **Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri, Muhatabın Önemi**, 2020, s.7

⁷⁴ Nasırlı, a.g.e., s.2

⁷⁵ Çelik,a.g.e ,s.145

2.4.1. Tebliğ Yapılacak Muhatabın Önemi

Tebliğin muhataplarının, daha geniş ifadeyle ‘adına tebliğ çıkarılan kişinin’ kimler olabileceği VUK’nun 94. maddesinin 1. bendinde, *“tebliğin, vergi mükelleflerine, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine yahut vergi cezası kesilen kişilere yapılacağı”* hüküm altına alınmıştır⁷⁶. Aynı Kanun’un 8. maddesinin 4. bendinde yer alan *“mükellef ifadesi aynı zamanda vergi sorumlusunu da kapsamaktadır”* hükmünden yola çıkarak vergi sorumlularını da kapsadığını söyleyebiliriz⁷⁷.

Vergi cezası kesilenler açısından, vergi mükellefi veya sorumlusu olan, velayeti ya da vesayeti başkasında bulunan kişiler veya işlerinin idaresi bir kayyuma verilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanununa aykırı davranışlarından dolayı vergi cezasına muhatap tutulamayacağından dolayı (VUK’nun 332. md.), cezaların şahsiliği ilkesi gereği burada vergi cezası, veli, vasi ya da kayyuma kesileceğinden, tebliğin muhatabı da veli, vasi veya kayyum kabul edilecektir. Vergi cezası kesilenler açısından, diğer bir durum ise vergi mükellefi veya sorumlusu olmayan ancak cezanın muhatabı olan küçük, kısıtlı gerçek kişilerde yine tebliğin muhatabı veli, vasi ya da kayyum kabul edilmektedir⁷⁸.

Belirtilmesinde fayda görülen diğer bir husus; VUK’nun 94. ve 95. maddelerinde *“tebliğ yapılacak kimse”*, *“mükellef yerine geçen”* gibi ifadelerle yer verildiği görülmektedir. Bu kişilerden tebliğ yapılacak kimse, tebliğin muhatabını da içine alan bir anlama sahipken, mükellef yerine geçen, ifadesi, muhataptan daha kapsamlı anlam içermektedir. Bu durumda, muhatabın kendisine tebliğ yapılması esas iken, mükellef yerine geçen kişilere tebligat yapıldığı takdirde, aslında sözü edilen kişiler, belli koşullarda ve istisnai hallerde muhataba ulaşması gereken evrakı alarak aracılık etmektedirler.

Tebliğ yapılacak kişiler, mükellefin, tüzel kişi veya gerçek kişi olmasına göre kanunda detaylı olarak düzenlenmiştir. Gerçek kişilere yapılacak tebliğ esasları ile tüzel kişilere yapılacak tebliğ esasları farklılık arz etmektedir. Bunun yanında hukukumuzda kural olarak tüzel kişiliği bulunmayan fakat vergi hukuku açısından yükümlülüğe vakıf olan adi ortaklıklara yahut cemaatlere yapılacak tebliğ de yine gerçek ve tüzel kişilere yapılan tebliğden farklı hususlar içermektedir⁷⁹.

⁷⁶ İnneci, a.g.e., s. 33.

⁷⁷ Gazi, a.g.e., s.69.

⁷⁸ Çelik ve Yüce, S:16, a.g.e., s. 145.

⁷⁹ Sağdıç, s.25.

2.4.1.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ

Gerçek kişilere vergilendirme süreciyle ilgili yapılacak tebligatları inceleyebilmek için öncelikle gerçek kişi kavramının ortaya konması, hak ehliyeti, fiil ehliyeti gibi ayrımların yanında vergi ehliyetinin de ortaya konması gerekmektedir.

Gerçek kişiden kasıt insanlardır. Nitekim TMK'nun hak ehliyeti başlıklı 8. maddesinde 1. ve 2. fıkralarında⁸⁰ “*Her insanın hak ehliyetine sahiptir, bütün insanlar hukuk düzenin belirlemiş olduğu sınırlar içerisinde haklara ve borçlara sahip olmak konusunda eşittirler*” yer alan hukuki düzenleme de “her insanın”, “bütün insanlar” diyerek ve özellikle insan kelimesine vurgulayarak, canlı varlıklar içinde sadece, insanların hukuk aleminde birey olarak kabul gördükleri belirtilmektedir⁸¹.

Hak ehliyeti, kişinin hak sahibi olabilmesini, borç altına girebilmesini ifade eder. Tam ve sağ doğum gerçek kişilerin hak ehliyeti sahibi olabilmesi için yeterlidir. Bu koşullar dışında kişinin, hak ehliyetine sahip olabilmesi için irade açıklaması veya herhangi bir hukuki işlem yapmasına gerek yoktur.⁸²

TMK'nun 9. maddesine göre kişinin kendi fiilleriyle hak ve borç sahibi olabilmesine fiil ehliyeti denir. Aynı Kanun'un 10. Maddesinde belirtildiğine göre kural olarak ayırt etme yetisine sahip ve kısıtlı olmayan her ergin fiil ehliyetine sahiptir. Fiil ehliyeti için öğretide “medeni hakları kullanma ehliyeti” de denir⁸³.

VUK'un vergi ehliyeti başlıklı 9. maddesinde “*mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet*” in şart olmadığı hüküm altına alınmıştır. Yani borcunu ödeyebilecek kabiliyete sahip olma prensibine dayanan vergi ehliyetine sahip olmak için iradi ya da irade dışı olmasına bakılmadan, vergiyi doğuran olay ile ilişki kurulmuş olunması yeterlidir⁸⁴. Vergi ehliyeti, kişinin vergilendirme süreci içerisinde taraf olabilme kapasitesini belirtir. Dolayısıyla fiil ehliyetine sahip olunması gerekmez. Aynı zamanda, gerçekte vergiyi doğuran olayla bir bağlantısı olmasa da kanunlarda düzenlenmiş belli kuralların varlığı durumunda vergi yükümlüsü yerine maddesel veya şekli ödevleri

⁸⁰ Medeni Kanun, T.C. Resmî Gazete, sayı: 24607, 22 Kasım 2011, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf>, s.e.t. 23.11.2021.

⁸¹ Ömer Ergün, ‘*Kişi Kavramı ve Çeşitleri*’, Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi, C:1, S:1, 2017, s.8.

⁸² Fatih Burak Uzun, *Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti*, Makale, s .13-14

⁸³ Kemal Gözler, *Hukukun Temel Kavramları*, 13. Baskı, Bursa, Ekin, 2015, s. 182.

⁸⁴ Mualla Öncel ve Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Ankara, Turhan, 2019, s. 82.

yerine getirmek zorunda kalan vergi sorumluları⁸⁵ açısından da aynı şekilde hak ehliyetine sahip olması yeterli görülmüş olup, bu kişiler açısından da muhataplık söz konusudur⁸⁶.

Diğer taraftan, gerçek kişiler açısından mükellef veya vergi sorumlusu olabilmek için hak ehliyetinin bulunması yeterli görülürken, gerçek bir kişiye vergi cezası kesilebilmesi için fiil ehliyetinin de olması gerekmektedir⁸⁷.

2.4.1.2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerine Tebliğ

VUK'nun 98. maddesinde *“devlet idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, sözü edilen idare ve müesseselerin en büyük amirlerine yahut bu müesseselerin muavinlerine ya da en büyük amirin yetkilendireceği memurlara”* yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Devlet idaresi, yerel yönetimler, kamu kurumları, mesleki örgütler, denetleyici ve düzenleyici kuruluşların dışında kalan, ülke üzerinde kamu hizmeti faaliyetlerini yerine getiren bütün kamusal örgütleri işaret etmektedir⁸⁸.

Başka bir açıdan, kamuya ait idareler, kamu tarafından sağlanan hizmetlerinin yerine getirilmesine yönelik merkezi teşkilat (Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar, Yardımcı Kuruluşlar vb.) ve yerel kuruluşlara (belediye, il özel idaresi, köy vb.) taşra teşkilatına denk gelirken; kamu kurumları ise tüzel kişiliğe sahip ve belli kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla teşkilatmış kurumlardan oluşmaktadır. Bir de bunların dışında yine kendilerine ait tüzel kişiliği bulunan kamu iktisadi teşebbüsleri, iktisadi devlet teşekkülleri vardır ki söz konusu teşebbüs ve teşekküller VUK'un 98. madde kapsamı dışında kalacaktır⁸⁹.

Anılan kanun hükmünden hareketle, kamu idare ve müesseselerinde, en büyük amir olarak merkezde bakan, taşrada ise bakanlığın hizmetlerini yürütmekle görevli idari birim amirleri sayılmaktadır. Herhangi bir bakanlık adına tebliğ evrakının normal şartlarda en büyük amir *‘bakan’* olmasından dolayı bakanın bizzat kendisi alması gerekirken; uygulamada bakanlığın teşkilat kanununda evrak memurunun tebligat evrakı alması ile ilgili düzenleme ve yetki var ise, doğrudan doğruya bakanlık adına evrak memuruna tebliğ yapılmaktadır⁹⁰.

⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s.83

⁸⁶ Şenyüz, s.112.

⁸⁷ Erdemir, a.g.e., s.60

⁸⁸ Serkan Ağar, *“Kamu Kurumları (Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları) Teorisi”*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 65, 2006, s. 288.

⁸⁹ Şenyüz, a.g.e., s.74 vd.

⁹⁰ Özgen, s.54.

2.4.1.3. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ

Özel hukuk tüzel kişiliğine sahip kuruluşlara yapılacak tebliğler, VUK’nu 94. maddesinin 2. fıkrasına göre ‘*bu kuruluşların yönetim kurulu başkanı, kanunî temsilcileri veya bu kuruluşları başka şartlarda temsile yetkili olanlara*’ yapılabilecektir. Madde de bahsedilen tüzel kişilik temsilcilerinin birden fazla olması durumunda ise tebligatın bu kişilerden sadece birine yapılması yeterli kabul edilmektedir.

Tebliğ yapılacaklar, ticaret şirketlerinde, 6012 sayılı Kanun⁹¹ ya da sözleşme ile; kooperatifler de 1163⁹² sayılı Kanun⁹³ ile ya da sözleşme ile; derneklerde 5253⁹⁴ sayılı Kanun⁹⁷ ile; vakıflarda ise vakıf senedi ile belirlenmektedir⁹⁶.

Bununla birlikte özel hukuk tüzel kişilerinin yetkili temsilcilerinin ‘*kimler olduğu*’ kuruluş belgelerinde belirtilmesi ayrıca gerekmektedir⁹⁷. Başkan, müdür ve temsilciler ticaret şirketlerinde ana sözleşmesinde gösterilmekte ve ticaret sicil gazetesinde yayımlanmaktadır. Ayrıca özel hukuk tüzel kişilerinin temsilcilerinin değişmesi halinde yine ticaret sicil gazetesinde yayınlanması gerekmektedir. Değişiklik yapıldığı halde, yayımlanmamış ise bu durum üçüncü kişileri bağlamayacağından dolayısıyla vergi idaresini de bağlamayacaktır. Eski temsilciye yapılan tebligat geçerli olacaktır⁹⁸.

Tüzel kişilerde ilk olarak şirketin bilinen adreslerinde kanuni temsilcilerine veya kanunî temsilcilerin adreste olmaması halinde çalışanlarından herhangi birine tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Tüzel kişilerin bilinen tüm adreslerinde bulunamaması halinde ise kanunî temsilcinin ikametgâhında bulunan kişilere tebligat yapılamaya çalışılacaktır.⁹⁹

⁹¹ TTK madde: 365 (Anonim şirketler yönetim kurulu tarafından temsil edilir), TTK madde 623 (Limited şirketlerde şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir ve şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir), TTK madde: 218 (Kolektif şirketlerde şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir, ancak böyle bir durum yoksa ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini sahiptir), TTK madde: 309 (Komandit şirketlerde ise şirket komanditeler tarafından yönetilir).

⁹² Kooperatifler Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 13495, 24 Nisan 1969, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1163.pdf>, s.e.t. 27.11.2021

⁹³ Kooperatifler Kanunu madde: 55 (Kooperatiflerde temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir).

⁹⁴ Dernekler Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 25649, 04 Kasım 2004, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5253.pdf>, s.e.t. 27.11.2021.

⁹⁵ Sayılı Dernekler Kanunu

⁹⁶ Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara, 2006, s. 296.

⁹⁷ Mustafa Alparslan ve Mustafa Sakal, “Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler”, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 2008, s. 12.

⁹⁸ Ozansoy, a.g.e., s.19.

⁹⁹ Özgen, a.g.e., s.55

Son olarak, tüzel kişilerin tasfiye dönemine girmesi ve iflasına karar verilmesi durumunda tebliğlerin kime yapılacağı hususuna da açıklık getirmekte de fayda olacaktır.

Tasfiye döneminde vergi ve cezaların sorumluluğu tasfiye memurlarına ait olmakla birlikte sözü edilen sorumluluğun sınırı tasfiye dönemi olarak belirlenmiştir. Bu yüzden, vergi ve cezalara ilişkin tebligatın muhatabı da tasfiye memurları olacaktır¹⁰⁰. Tasfiyeye giren tüzel kişilerde tebligatların tasfiye memuruna yapılması zorunlu olup; tasfiyeye girmeden önce şirket adreslerine tebliğin yapılması ve önceki adreslere tebligatın yapılamıyor olması sebep gösterilerek ilan tebligat usulüne gidilmesi mümkün değildir¹⁰¹. Kurumun tasfiyesinin sona erdiğinin genel kurulda kabul edilmesi veya genel kurul kararının ticaret sicil gazetesinde tescil ve ilan edilmesiyle tüzel kişiliğin sona ermesi ile tasfiyesi sonuçlanmış olan şirketler için yapılacak tebligatlar ise tasfiye öncesi dönemler için kanunî temsilci adına, tasfiye dönemi için tasfiye memuru adına yapılır¹⁰².

İflasın açılması halinde, vergi mükellefi özel hukuk tüzel kişisi müflisin gelirleri ve borçları üzerinde tasarruf imkânı ortadan kalktığından, tüm malvarlığı ile alacakları ve hakları üzerindeki yetki iflas masasına, iflas masa malları üzerindeki tasarruf yetkisi de iflas masasının kanuni temsilcisi olarak iflas idaresine geçmektedir. Daha açık bir ifade ile borçlunun, bahsedilen mallar ve yine kendine ait diğer mal ve haklar için tasarruf yetkisi öncesine göre kısıtlanmakta dolayısıyla da tasarruf yetkisi kısıtlanmış borçlunun bu konularda gerçekleştireceği tüm işlemler alacaklılarına karşı hükümsüzdür etmeyecektir¹⁰³.

Bu durumda, özel hukuk tüzel kişilerin iflasına karar verilmesi halinde vergilendirmeye ilgili tebliğler, iflas masasının kanuni temsilcisi olan iflas idaresine yapılması gerekmektedir. İflas idaresi dışında ortaklara, kanuni temsilci/ temsilcilere ya da müdüre yapılan tebliğ hüküm ihya etmeyecektir.¹⁰⁴

İflasın kapatılması halinde ise, yani özel hukuk tüzel kişinin TK hükümlerine göre tüzel kişiliğinin sona ermesi durumunda, tebliğ zarfı üzerinde özel hukuk tüzel kişinin unvanı yanında kanuni temsilcisi olduğu belirtilmesi suretiyle tebliğ muhatabın da ismine yer verilerek; iflas öncesi döneme ilişkin tebligatlar, ilgili dönemdeki kanuni temsilcisine yapılması gerekmektedir. Kaldı ki tüzel kişiliği sona eren bir özel hukuk kişisine vergi / ceza ihbarnamesi ya da ödeme emri düzenlenmesi söz konusu olamayacağından iflasın kapanmasından sonra zamanaşımı süresinde

¹⁰⁰ Kızılot, a.g.e.,s.263.

¹⁰¹ Özgen, a.g.e.,s.60.

¹⁰² Yüce, a.g.e., s.84

¹⁰³ D. Tülay Özsoy, ‘İflasın Dava Ve Takipler Üzerindeki Etkisi’, (Yüksek Lisans), T.C. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.33-34.

¹⁰⁴ Yüce, a.g.e., s.85

kalan bir borç var ise de bu borcun sorumlusu kanuni temsilci olacağından tebligatların söz konusu kanuni temsilciye yapılması muhtemel ve doğaldır¹⁰⁵.

2.5. Vergi Hukukunda Tebliğ Yapılacak Adresler

7201 sayılı Tebligat Kanunu, kurak olarak “adreste tebligat” esasını ele almıştır. Tebligat Kanunu 10. maddesinde kişiye tebliğin nerede yapılması gerektiği hususundaki kuralı ve istisnaları gösterilmektedir. Kabul görmüş kural, tebligatın bilinen adreste muhatabın kendisine yapılmasıdır. Bilinen adres kavramı aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 101. maddesinde maddeler halinde anlatılmaktadır.¹⁰⁶ Bunlar;

1. Vergi mükellef tarafından işe başladığı zaman veya adres değişikliğinde bildirilmiş olan işyeri adresleri,
2. Yoklama sırasında tutulan fişinde veya muhatabın imzasının yer alması şartıyla yetkilendirilen memurlar aracılığıyla tutanakla tespit edilmiş olan işyeri adresleri,
3. 25/04/2016 tarihli ve 5490 sayılı NHK’na göre oluşturulan adres kayıt sisteminde yazılı olan yerleşim yeri adresi,

Birinci fıkranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligatın yapılacağı makama en son tarihli bildirilmiş veya bu makam tarafından belirlenmiş olan adres dikkate alınır ve tebliğ öncelikli olarak belirtilen adreste yapılır.

Tebliğ için işyeri adresi belirlenenlerin söz konusu adreslerde bulunamaması, işinden ayrılması veya işin bırakılmış olması durumlarında tebliğ, gerçek kişilerde kişinin kendisinin, tüzel kişilerde bu kuruluşların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden birinin adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde gerçekleştirilir.

İşyeri adresi bulunmayanlarda tebliğ, direkt olarak adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde yapılır.¹⁰⁷

Aynı zamanda Tebligat Kanunu, tebliğin ilgilinin bilinen en son adresinde doğrudan kendisine yapılması öngörülmüştür. En son adres kavramı ile kastedilen muhatabın kendi ya da ilgililerin

¹⁰⁵ Özgen ,a.g.e., s.61.

¹⁰⁶ Timuçin Musul, **Tebliğat Hukuku**, 4. Baskı, s,115

¹⁰⁷ Vergi Usul Kanunu, md.101

bildirilmesi veya mevcut bulunan belgeler ya da soruşturma veya başka bir şekilde tespit edilmiş olabilir.¹⁰⁸

Tebliğ ilgisinin en son adresi, tebliğ belgesinde yer alan adres olabileceği gibi, tebliğ yapacak görevlinin araştırma ve soruşturmaları sonucunda tespit etmiş olduğu adres de olabilir.¹⁰⁹

Kişinin bilinen en son adresine tebligatın gerçekleştirilememesi halinde tebliğin muhatabının, 5490 sayılı NHK'na göre adres kayıt sistemindeki yer alan adres, kişinin bilinen en son adresi olarak kabul görür ve tebligat bu adrese yapılır. Adres kayıt sisteminde yer alan adres, ilgilinin resmi tebligat adresi olarak kabul edilir ve muhatabın bildirilen adresinin tebligat için uygun olmadığının fark edilmiş olması ya da bu adrese tebligatın gerçekleştirilmemesi durumunda adres kayıt sisteminde yer alan adresinin resmi tebligat adresi olarak kabul edilmesi fiili ve kanuni bir zorunluluktur.¹¹⁰

2.5.1. Bilinen Adrese Tebligat

Posta yoluyla tebligatlar *bilinen adreslere* yapılır. VUK 93. maddesinde “... *vergilendirmeye ilgili olup, hüküm ifade eden her türlü vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli ve taahhütlü olarak yapılacağı*” düzenlenmiştir.

Tebliğatın posta yoluyla gerçekleştirilmesi için gerçek ve tüzel kişilerin bilinen adreslerinin bilinmesi gereklidir. VUK'un '*bilinen adresler*' 101. maddesinde 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bilinen adresler¹¹¹ aşağıdaki değiştirilmiştir.

- Mükellef tarafından işe başladığında veya adres değişikliği durumunda bildirilen iş yeri adresleri
- Yoklama fişinde yahut ilgilinin imzasının olması şartıyla yetkili memurlar tarafından tutanak ile tespit edilen iş yeri adresleri
- 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi (MERNİS).

VUK'nun 153. maddesine göre, '*vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek kazancı elde edenler, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortakları, komandit şirketlerin komandite ortakları*' işe başladıklarında durumu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bildirimler yazılı bir dilekçe ile yapılmakta iken; defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayan mükellefler, bildirim sözlü şekil de yapabileceği ve sözlü bildirimin tutanak ile

¹⁰⁸ Muşul, a.g.e., s,115

¹⁰⁹ Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, md.16

¹¹⁰ Muşul, a.g.e., s,121

¹¹¹ Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, sayı: 30261, 28 Kasım 2017, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm>, s.e.t. 28.11.2021.

tespit edileceği (VUK md. 169) hüküm altına alınmıştır. Sözü edilen bu bildirim sırasında mükelleflerce bildirilen iş yeri adresleri, mükellefin biline adresi sayılmaktadır¹¹².

VUK'nun 153. maddesinde sayılan mükellefler, yine aynı Kanun'un 157. maddesine göre *“bilinen iş yeri adreslerini değiştirdikleri takdirde yeni adreslerini vergi idaresine bildirmek zorunda”* olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan madde de değişikliğe¹¹³ gidilmiş; mükelleflerin ikamet yeri adresi değişikliklerini vergi idaresine bildirim sorumluluğu kaldırılmıştır

VUK'un 127'nci maddesinden yola çıkarak yoklama, vergi mükellefleri ve vergi mükelleflerinin vergilendirme ile ilgili sorumlulukları ile ilgili maddi vakıa, kayıt ve konuları belirlemek için vergi idaresi tarafından yapılan araştırma işlemleri olarak tanımlanabilmektedir¹¹⁴. Yoklama sırasında tespit edilen hususlar ve adres, tarih tutanak niteliği taşıyan yoklama fişine geçirilmektedir. İki nüsha halinde düzenlenerek yoklama yapılan mükellefe ya da yetkili kişiye imzasına sunulur. (VUK md. 131). Vergi dairesine tevdi olunan ikinci nüsha da yer alan adresler bilinen adres olarak kabul edilir¹¹⁵. Bununla birlikte, usulüne uygun olarak hazırlanmayan, yetkili kişinin imzasını taşımayan yoklama fişleri vergilendirme süreçlerinde esas alınmamaktadır¹¹⁶. Bazı görüşlere göre, yoklama fişinde yetkilinin imzasının bulunması zorunlu olmadığı, fakat imzasız olan, tutanak mahiyetinde olan yoklama fişindeki adresin VUK 101. madde kapsamında bilinen adres olarak kabul edilemeyeceği savunulurken¹¹⁷; bazı yazarlara göre ise, yetkilinin imzasını taşımayan yoklama fişinde yer alan adreslerin bilinen adres olarak kabul edilebileceği¹¹⁸ savunulmaktadır. Kanaatimce, imzası eksik olan bir işlemin hukuken bir değeri olmayacağından, imzası bulunmayan bir yoklama fişindeki adresin bilinen adres kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹¹⁹

Son olarak, VUK'nun 132/A maddesinde düzenlemesine yer verilen *‘elektronik yoklama fişinin’* ¹²⁰ kâğıt üzerine tanzim edilen VUK 131. madde kapsamındaki yoklama fişi ile aynı mahiyette olduğunu söylemekte fayda olacaktır. Dolayısıyla da elektronik yoklama fişiyle tespit

¹¹² Şenyüz, a.g.e., s.90.

¹¹³ Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, sayı: 30261, 28 Kasım 2017, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm>, s.e.t. 28.11.2021.

¹¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s. 103

¹¹⁵ Özbalcı, a.g.e., s.296

¹¹⁶ Erdemir, a.g.e., s.91.

¹¹⁷ Kızılot, a.g.e., s.876.

¹¹⁸ Özbalcı, a.g.e., s.296.

¹¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, a.g.e., s.108

¹²⁰ Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, sayı: 21319, 27 Mart 2015, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6637.pdf>, s.e.t. 28.11.2021.

edilen iş yeri adresinin de VUK 101. madde kapsamında bilinen adres olarak dikkate alınması gerektiğini kabul etmek gerekir¹²¹.

Tutanakla tespit edilen iş yerinin bilinen adres olarak tebliğde dikkate alınması için tutanağın “yetkili memur” tarafından hazırlanmalı, “ilgilisinin” imzasının alınmak suretiyle düzenlenmelidir.

Yetkili memur ifadesi ile kastedilenin, incelemeyi veya yoklamayı yapmaya yetkili memurlar veya adres tespitini gerçekleştirmekle görevlendirilmiş memurların anlaşılması gerekmektedir¹²². İlgili ifadesi ile kastedilmek istenenin yalnızca vergi mükellefinin kendisi şeklinde düşünülmemeli, muhatap adına tebliğe yetki kişileri de kapsayacağının düşünülmesi gerektiği¹²³; hatta bu kişilerin de ilerisinde, adres tespiti sırasında beyanda bulunabilecek adreste yer alan kişiler, polis, muhtar, ihtiyar heyeti üyelerinin de ilgili kişiler olarak görülmesinin, bu düzenlemenin ruhuna ters düşmeyeceği kabul edilmektedir¹²⁴.

2.5.2. İkametgah Adresine Tebligat

Adres kayıt sistemi, 5490¹²⁵ sayılı Kanun’da “İl Özel İdareleri ve belediyeler tarafından oluşturulmuş olan adres bilgileriyle, ulusal adres veri tabanındaki yerleşim yeri adres bilgilerinin, Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü aracılığıyla nüfus kütüklerindeki yer alan kişi bilgileriyle ilişkilendirilmesi” esasına dayanmaktadır. Ayrıca bu sistemde esas olarak gerçek kişilerin ikametgâh adresleri işlenmektedir. Sözü edilen sistemde, gereği MK’ nun 2. maddesi dikkate alınmak suretiyle ikametgâh adresinin tekliği kuralı benimsenmiş; her bir gerçek kişi için tek adres tanımlanarak adres değişikliği durumunda ise eski adresin silinmesi ve yeni adresin sisteme kaydedilmesi şeklinde muamele gerçekleştirilmektedir. Ayrıca AKS’de eski adres arşivde 10 yıl bekletilmektedir¹²⁶.

AKS’de yer alan adres bilgilerine göre tebliğ yapılabilmesi için; tebligatın öncelikle ilgilinin işe başladığı sırada yahut adres değişikliği gerçekleştirdiğinde bildirdiği yahut yoklama fişinde veya ilgilin imzası bulunmak koşuluyla yetkili memurlarca tutanakla tespit edilen iş yerine adresine tebligat yapılamadığı durumda yapılabileceğidir. Daha açık bir ifade ile iş yeri adresinde tebliğ

¹²¹ Yüce ve Çelik, a.g.e., s. 97 vd.

¹²² Şenyüz, a.g.e., s.94.

¹²³ Ayyıldırım, a.g.e., s.191.

¹²⁴ Yüce ve Çelik, a.g.e., s.98.

¹²⁵ Nüfus Hizmetleri Kanunu, Resmî Gazete, sayı: 26153, 25 Nisan 2006, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.55490.pdf>, s.e.t. 28.11.2021.

¹²⁶ Ahmet İnneci ve Neslihan Coşkun Karadağ, ‘Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapiya Yapıştırma Usulü’, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C:26, S:3, 2016, s. 98 vd.

yapılacak olanların bulunmadığı, işi bıraktığı, işi bırakma bildiriminde bulunulmamış olmasına rağmen, bilinen adresine kendisine ulaşamadığı ve yeni adresinin de tespit edilemediği durumlarda gerçek kişi mükellef açısından kendisi tarafından, tüzel kişiler bakımından başkan, müdür veya kanuni temsilcinin ve tüzel kişiliği bulunmayanlar için bu kuruluşları idare edenlerin veya temsilcilerinin AKS’ de bulunan yerleşim yeri adreslerine tebliğ yapılabileceğidir¹²⁷.

2.5.3. Dairede ve Komisyonunda Tebligat

VUK’un 93. maddesinin 2. fıkrasındaki ‘*posta veya memur vasıtasıyla yapılacak tebligatlarda, ilgisinin kabul etmesi şartıyla tebliğ, komisyonunda veya dairede de yapılabileceği*’ hüküm altına alınmıştır. Dairede veya komisyonunda tebliğ, uygulama yönünden, zamanın etkin kullanımı sağlayan bir usul olmakla beraber; ilgilisi için düşünüp karar verme süresini hemen hemen ortadan kaldıran bir usul olduğundan istisnai bir yol olarak kabul edilmelidir¹²⁸.

Dairede ve komisyonunda yapılacak tebliğlerde, ilgili, hiçbir şekilde baskı altına alınmadan veya herhangi bir menfaat vaat edilmeden kendi hür iradesi ile tebliği kabul etmelidir¹²⁹. Aksi durumda usule ve hukuka uygun bir tebliğden söz edilemez. Hür irade ile kabul şartının gerekçesi ise, ilgisinin, tebliğ evrakının tebliğ işleminin gerçekleşmesine kadar düşünme ve harekete geçme hakkından feragat etmiş olmasıdır¹³⁰.

2.5.4. Memur Eliyle Tebligat

Son olarak VUK’un 107. maddesinde ‘‘*T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına, tebliğleri posta ile yapmak yerine kendi memuru vasıtasıyla yaptırma yetkisi*’’ verilmiştir. Posta yoluyla tebliğ dışında ayrı bir yöntem olan ve herhangi bir şartta bağlanmayan bu yetkinin kullanılması T.C. Hazine Maliye Bakanlığı’nın takdirine bırakılmıştır. Kanun maddesinin açıklığa kavuşturulması bakımından memur vasıtasıyla tebliğ yönteminde, tebliğ yapacak kişiler aslında vergi dairesi memurlarıdır¹³¹. Uygulamada ise, memur vasıtasıyla tebliğ, çoğunlukla yoklama memurları tarafından yerine getirilmektedir¹³². Bu tebliğ yöntemini, idarenin kamu hizmetlerini gördürme usullerinden biri olan emanet usulüne benzetilebilir.

¹²⁷ Coşkun, Karadağ ve İnneci, a.g.e., s. 101

¹²⁸ Karakoç, a.g.e., s. 213.

¹²⁹ Şenyüz, a.g.e., s.124.

¹³⁰ Karakoç, a.g.e., s. 217.

¹³¹ Erdemir, a.g.e., s. 116.

¹³² Ahmet Somuncu, ‘Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi’, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 0, S: 43, 2014, s. 143.

2.6. Elektronik Tebligat Kavramı

Elektronik tebligat kavramı, tebligatın fiziki ortamda, muhatabına gönderilmesi aşamasında, vakit kaybı yaşanması, tebligat kaybolma/çalınma olasılığının bulunması, muhatabın hali hazırdaki adresinin belirlenememesi, muhatap tarafından bilerek adresin sürekli olarak değiştirilmesi durumları gibi vb. tebliğ işleminin yapılamaması ya da gecikmesi nedeni ile gerçekleşen olumsuzlukları çözecek bir yol olarak ortaya çıkmıştır¹³³.

ÇATALKAYA'ya göre, e- tebligat “... bilişim teknolojileri arayıcılığıyla, tebligatı çıkaran merci tarafından, muhatabın elektronik tebligat adresine iletmek üzere, tebliğ iletinin gönderilmesi ve bu iletinin muhataba elektronik ortamda delil kaydı bırakarak teslimini ifade eden tebligat biçimidir”¹³⁴.

ÖZBAY'a göre, e-tebligat “... en genel anlamı ile, bilgisayar yahut elektronik ortamda oluşturulmuş bir belgenin, tebliğ çıkarmaya yetkili resmi makamın aracılığıyla internetten elektronik posta yoluyla iletilmesidir”¹³⁵.

TÜZÜNER'e göre e- tebligat “...mevcut vasıtaları hukuk düzeninde kalmaya devam etmesi koşulu ile tebligat vasıtalarına internetin eklenmesidir”¹³⁶.

Genel kabul gören görüşe göre ise e-tebligat, yetkili mercii tarafından düzenlenen resmî belgenin elektronik ortamda, yazılım dilleri vasıtasıyla kodlanarak, bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonları gerçekleştirmek amacıyla delil kaydı oluşturularak muhatabın resmi e-tebligat adresine iletilmesidir.

Vergi daireleri otomasyon projeleri kapsamında, Gelir İdaresi Başkanlığı, e-beyanname, efatura, e-defter, e-tahsilat, e-haciz, e-bilet, e-yoklama vb. elektronik ortamda sürdürdüğü ve her gün, yeni bir proje ile alanını genişlettiği görülmektedir.¹³⁷ Mükelleflerin, vergisel ödevlerinden daha hızlı ve etkin bir şekilde haberdar olmalarını sağlamak, adına e-tebligat sistemi hayata geçirmiştir. Vergi

¹³³ Baki Yiğit Çakmakçaya, **Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları ve Adaptasyonu**, İstanbul, Legal, 2013, s. 55.

¹³⁴ İbrahim Çatalkaya, **Tebligat Hukuku**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara, Adalet, 2020, s. 73.

¹³⁵ 7İbrahim Özbay, **6099 Sayılı Kanun ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği Çerçevesinde Elektronik Tebligata İlişkin Düzenlemelere Bakış** ‘Prof.Dr. Ejder Yılmaz’a Armağan’, Ankara, Yetkin, 2014, s. 1420-1430.

¹³⁶ Özlem Tüzüner, ‘**Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi**’, Ankara Barosu Dergisi, S:2011/4, 2011, s.144.

¹³⁷ Serap Püren ve Cahit Şanver, ‘**Türk Vergi Sisteminde E- Tebligat-Uygulaması ve Ekonomik Boyutu ile İncelenmesi**’, 2018, s.8

Hukukunda, e-tebligat ile ilgili kapsamlı düzenlemelerin yapılmış olduğu görülmektedir. E-tebligat ile ilgili düzenlemeler, 6009¹³⁸¹³⁹ sayılı Kanun ile VUK'na '*Elektronik Ortamda Tebliğ*' başlıklı 107/A maddesi eklendiği, sözü edilen madde de;

Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. madde de sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir, Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğ ile ilgili her türlü teknik alt yapıyı kurmaya yahut kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usulleri belirlemeye yetkili kılınmıştır,

hükümlerine yer verildiği, akabinde 6637¹⁴⁰ sayılı Kanun'un 5. maddesi ile VUK 107/A maddesinin ilk fıkrasından sonra gelmek üzere "*elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı*" ek fıkra eklendiği görülmektedir.

Sonuç olarak vergilendirme sürecinde e-tebligat uygulamasına geçilebilmesi için öncelikle gerekli düzenlemeler yapılmış, akabinde 01/01/2016 tarihinden itibaren vergilendirme sürecinde, etebligat uygulamasına geçilmesine karar verilmiş ise de 467¹⁴² sıra no'lu VUK'nu Genel Tebliği ile 01/04/2016 tarihinden itibaren e-tebligat sistemine geçişin başlamasına karar verilmiştir. Ancak bu tarihten önce e-tebligat sistemini kullanmak için bildirimde bulunanlara 01/10/2015 tarihinden itibaren e-tebligat yapılabilecektir.

2.6.1. Elektronik Tebligat Çıkarmaya Yetkili Kurum ve Kuruluşlar

VUK'nu kapsamında, elektronik tebliğ yöntemini kullanabilecek idareler yönünden herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Buna karşılık, diğer tebligat yöntemlerini uygulayabilen ve VUK'un 1. maddesinde belirtilen, genel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerin elektronik tebliğ yöntemini kullanabilecekleri söyleyebiliriz¹⁴¹.

Gümrük idareleri tarafından alınan vergiler, VUK'nu kapsamı dışında tutulduğundan, gümrük idarelerinin e-tebligata ilişkin işlemlerinde, TK ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği uygulanacaktır. Ancak, gümrük vergilerine ilişkin 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak işlemlerin (ödeme emri, haciz vb.) 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde yapılan atıf doğrultusunda VUK hükümlerine tabi olduğunun unutulmaması gerekmektedir.

¹³⁸ Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, S: 2769, 23 Temmuz 2010, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100801-1.htm>, s.e.t. 02.12.2021.

¹³⁹ Sıra No'lu Vergi usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, S: 29577, 29 Aralık 2015, <https://www.gib.gov.tr/467sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebligi-sira-no-456nde-degisiklik-yapilmasina-dair-genel>, s.e.t. 02.12.2021.

¹⁴⁰ Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, S: 29319, 27 Mart 2015, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150407-19.htm>, s.e.t. 02.12.2021.

¹⁴¹ Yüce ve Çelik, a.g.e., s.138.

2.6.2. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler

Vergilendirme süresince, e-tebligat usul ve esaslarının belirlendiği 456 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinin içeriğinde yer alan düzenlemeye göre, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar,

1. Kurumlar vergisi mükellefleri,

KVK'nun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin kimler olduğu sayılmıştır. Anılan madde hükmüne göre, *“sermaye şirketleri (anonim, paylı komandit, limitet şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar), kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarına”* elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

2. Ticarî, ziraî ve meslekî kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar,

Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç,

3. İsteğe bağlı olarak kendilerine e-tebligat yapılmasını talep edenler.

İlk iki madde de sayılanlar dışında kalan, kazançları basit usulde tespit edilenler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile diğer vergisel yükümlülükleri bulunan mükellefler e-tebligat sistemine gönüllü olarak başvurabilirler. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefleri dışında kalan tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller de gönüllü olarak sisteme başvuru yaparak kullanabilirler¹⁴².

2.6.3. Elektronik Tebligat Adresi Edinme

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 01.04.2016 tarihine kadar;

Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin)’ni kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu mükelleflerin, söz konusu bildirim kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim etmeleri gerekmektedir.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ise, işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır. Yapılan başvurunun değerlendirilmesi sonucu, gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir.

Böylece bu mükellefler elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır (456 sıra no'lu VUK Genel Tebliği 5.1).

¹⁴² Sağdıç, a.g.e.,s.64.

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, 01.04.2016 tarihine kadar ‘‘Elektronik Tebligat Talep Bildirimi internet vergi dairesinde internet ortamında doldurmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamaları gerekmektedir’’.

Bu mükelleflerin, söz konusu bildirim kendileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bizzat vermeleri de mümkündür.

İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunan gelir vergisi mükelleflerine internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecek olup bu mükellefler sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılmak suretiyle elektronik tebligat sistemini kullanabileceklerdir.

Vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığıyla başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilecek ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir. İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda veya vergi dairesine bizzat başvurarak sistemi kullanacak olan gelir vergisi mükellefleri, elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri, mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla örneği Tebliğin ekinde (EK: 2) yer alan bildirim doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadır (456 sıra no’lu VUK Genel Tebliği 5.2).

456 sıra no’lu VUK’nu Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen ancak isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller ‘‘katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabileceklerdir’’. (456 sıra no’lu VUK Genel Tebliği 5.3) 456 sıra no’lu VUK’nu Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen gerçek kişiler;

İnternet vergi dairesi aracılığıyla başvuruda bulunarak veya ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunarak sistemi kullanmaları mümkündür (456 sıra no’lu VUK Genel Tebliği 5.3).

Elektronik tebligat sistemini kullanmak üzere Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilecek internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf verilecektir (456 sıra no’lu VUK Genel Tebliği 5.4).

2.7. İlanen Tebliğ

İlanen tebligat, tebliğ evrakının bilindik ve alışılmış usullerle (posta yoluyla ya da memur vasıtasıyla)¹⁴³tebliğinin yapılması olanaksız (muhatapın adresinin meçhul¹⁴⁴) olduğu durumda son çare olarak başvurulanan yöntemdir.

Bu yöntem ile temelde tebliğin yapıldığı¹⁴⁵daha açık bir ifade ile tebliğin fonksiyonları olan bilgilendirme ve belgelendirmenin (ilan ile) gerçekleştirildiği kabul edilerek, muhatapın şahsında hukuki sonucun doğduğu varsayılmaktadır¹⁴⁶.

Kural olarak, diğer tebligat yöntemleriyle yapılan tebligata göre mükellef açısından daha az güvence sağlayan bir usul olduğundan, vergi idaresince daha az tercih edilebilir olması gerekmektedir. Çünkü vergilendirme sürecinde, asıl amaç kamu alacağının en hızlı ve en ucuz yoldan mümkünse de eksiksiz bir şekilde hazineye geçişini sağlamaktır. İlanen tebligat yöntemi diğer yöntemlere nazaran daha çok zaman alan, daha çok prosedür gerektiren aynı zamanda daha maliyetli olan bir yöntemdir. Diğer yandan, vergi mükellefinin, hak arama hürriyeti yönünden olumsuz sonuçlar doğurabileceği aşıkardır. Ayrıca ideal hukuk devletinde vergi ile ilgili idareler, mükellefin ödevlerini yerine getirebilmesi için her türlü kolaylığı açık ve şeffaf şekilde sağlaması gereklidir. Böylelikle mükellefler vergi uyumu sağlayacaktır¹⁴⁷.

İlanen tebligat, hem muhatap hem de vergi idaresi açısından yukarıdaki açıklanan sebepler nedeniyle diğer tebligat yöntemlerine kıyasla daha az arzulanan bir yöntem olsa da vazgeçilmezliğini korumaktadır ki; VUK'nun ilanen tebliğ usulü başlıklı (103-104-105-106.) maddelerinde düzenleme yapılmış ve anılan kanun maddelerindeki hükümler, TK'daki ilan yoluyla tebligattan farklı olduğundan, vergi vergilendirme süreciyle ilgili olan işlemlerde, ilan yoluyla tebligatta, VUK'nun sözü edilen hükümleri uygulanması¹⁴⁸ gerektiği belirtilmiştir.¹⁴⁹

¹⁴³ Şenyüz, a.g.e., s.89.

¹⁴⁴ Türk Dil Kurumu sözlüğünde “Meçhul” kelimesinin anlamı için bkz. <https://sozluk.gov.tr/>, s.e.t. 30.11.2021.

¹⁴⁵ Şenyüz, a.g.e., s.109.

¹⁴⁶ Ayyıldırım, a.g.e., s.246

¹⁴⁷ Volkan Yurdadoğ ve Ramazan Gökbunar ve Barış Tunçay, ‘Vergi Uyumu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış’, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C: 23, S:3, 2016, s. 806 vd.

¹⁴⁸ Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s.1264.

¹⁴⁹ Şenyüz, a.g.e., s.95

2.7.1. Tebliğin İlanen Yapılacağı Durumlar

Vergi Usul Kanunu'nun '*tebliğin ilanla yapılabileceği haller*' başlıklı 103. maddesinde, 7061 sayılı Kanun ile 05.12.2017 tarihinde değişiklik yapılmadan önce,

Muhatabın adresi hiç bilinmez ise, muhatabın bilinen adresi yanlış yahut değişmiş olması ve bu nedenlerden dolayı gönderilmiş olan mektup geri gelirse, çeşitli sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasının mümkün olmaması, yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasının mümkün olmaması, düzenlemesi bulunmaktaydı. Adı geçen kanun ile yapılan değişiklikle birlikte artık;

Muhatabın aynı Kanun'un bilinen adresler başlıklı 101. maddesi kapsamında bilinen adresi mevcut değilse, 101. maddesinin (1), (2) numaralı fıkralarında sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması durumunda muhatabın AKS de kayıtlı yerleşim yeri adresi yoksa yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasının mümkün olmaması, çeşitli sebeplerden dolayı tebliğ yapılmasının mümkün olmaması, şeklinde düzenlemeye gidilmiştir.

Daha önce posta ile tebligat kısmında, VUK'nun 102. maddesinde yapılan değişiklik ile adreste bulunmama sebebiyle tebligatın gerçekleştirilememesi durumunda kapıya pusula yapıştırılarak yapılan tebliğ usulüne geçildiğini belirtilmişti. Bu yüzden, 7061 sayılı Kanun ile posta yoluyla tebliğ yapılamaması durumunun, ilanen tebliğ gerektiren haller arasından çıkarıldığını söylenebilir.

Daha önce bahsedildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 101'inci maddesinde yer verilen bilinen adresler, vergi mükellefi tarafından işe başlamada yahut iş yeri adresi değiştirilmesi durumunda bildirilen veya yoklama fişinde veya tebliğin muhatabının imzasının bulunması şartıyla yetkili memur aracılığıyla tutanakla belirlenmiş olan işyeri adresi ve AKS'de bulunan yerleşim yeri adresi sayılır. Bu durumda, anılan madde hükmüne istinaden, sözü edilen adreslerin vergi dairesinin kayıtlarında yer almaması durumunda tebligatın ilanen yapılması yoluna gidilecektir.¹⁵⁰

Yine, yabancı ülkede bulunanlar için gerçekleştirilecek tebliğ için Vergi Usul Kanunu'nun 97. maddesinde farklı bir usul öngörülmüştür. Bu yüzden yabancı ülkede bulunanlara öncelikli olarak VUK'nun 97. maddesinde düzenlenmesine yer verilen hükümlerin uygulanması zorunludur. VUK'un 97. maddesi hükümler doğrultusunda yabancı ülkede bulunanlara tebligat yapılamaması durumunda ilan yoluyla tebliğ yöntemi uygulanacaktır.¹⁵¹ Ayrıca bu yöntemle tebliğin yapılamadığına ilişkin belgenin (ör: konsolosluk aracılığıyla muhatabın yurtdışında bulunan adresinden ayrıldığına belirlendiği yönünde bir yazı) olmaması durumunda ilanen tebliğe gidilemeyecek olup; tebliğ yapılamamasının belge ile kanıtlanamaması durumuna rağmen ilanen tebliğ yoluna gidildiği takdirde, yapılan tebliğ usulsüz olacaktır.¹⁵²

¹⁵⁰ Ayyıldırım, a.g.e.,s.250

¹⁵¹ Şenyüz, a.g.e., s. 113.

¹⁵² Ayyıldırım, a.g.e., s. 230

VUK'un 103. maddesinin (4.) fıkrasında düzenlemesine yer verilen “çeşitli sebeplerden dolayı tebliğ yapılamaması” ise somut bir duruma karşılık gelmemektedir. Dolayısıyla çeşitli sebeplerin sınırın çizilmediği anılan kanun maddesinin lafzından anlaşılmaktadır. Vergi dairesince tebliğe çıkarılan evrakın, posta memurunca gidilen, bilinen adresin bahçesinde ev halkının sahibi olduğu kurt köpeği nedeniyle tebliğ yapılamaması örneğinde olduğu gibi¹⁵³ çok önemli olmayan sebeplerin (Sudan bahanelerle)¹⁵⁴ilanen tebliğ durumu doğuracak bir neden olarak görülmesi, çeşitli sebepler ifadesinin bu derece genişletilmesi olanaklı değildir¹⁵⁵. Öğretide ise bu konudaki görüş, sokağa çıkma yasağı, doğal afet, savaş, salgın hastalık, ayaklanma, bir bölgenin, özel güvenlik bölgesi ilan edilmesi (kısaca olağanüstü hâl durumları) durumlarında ilanen tebliğden başkaca bir tebliğ usulünün uygulanmasının mümkün olmadığı kabul edilmektedir¹⁵⁶.

Belirtilmesi gereken diğer bir husus ise, değişiklikten önceki düzenlemede “çeşitli sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasının mümkün olmaması” ibaresi yerine yeni düzenlemede “çeşitli sebeplerden dolayı tebliğ yapılmasının mümkün olmaması” şeklinde değişikliğe gidilerek, bu usule başvurmadan önce diğer tebliğ usullerinin tamamının denenmesi gerektiğinin üzerinde durulmuş ve değişiklik öncesine göre kapsam genişletilmiştir¹⁵⁷.

2.7.2. İlanın Şekli

İlan yoluyla gerçekleştirilen tebliğde uygulanacak usul, VUK'un “İlanın Şekli” başlıklı 104. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan Kanun hükmüne göre, “sırasıyla uygulanacak usul, ilanen tebliğ yazısı, tebligatı yapan vergi dairesinde ilanlara mahsus yere asılır. İlanen tebliğ yazısının bir nüshası mükellefin bilinen son adresin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilir ve gazetede yayımlanır.” Görüldüğü üzere ilanen tebliği gerçekleştirmek için bir takım; diğer tebliğ yöntemlerine göre ise daha sıkı; şekli şartlar bulunmaktadır. Dolayısıyla bu şartların neler olduğunu aşamalı olarak incelenmesi faydalı olacaktır.¹⁵⁸

İlk aşama, ilan yoluyla tebliğ yönteminde, tebligatın yapılmasındaki süreçte, ilanen tebliğ yazısının her zaman yazıyı çıkaran vergi dairesinin ilanlar için ayrılmış bölüme asılması zorunludur. Aksi durumda tebliğ usulsüz hale gelecektir. İlanın asılmasına verilen değer göz önünde bulundurulduğunda, ayrıca bu hususun bir tutanağa bağlanması faydalı olacaktır¹⁵⁹. Kaldı ki 345 Sıra

¹⁵³ Ayyıldırım, a.g.e., s.231.

¹⁵⁴ Türk Dil Kurumu sözlüğünde “Sudan Bahane” kelimesinin anlamı için bkz. <https://sozluk.gov.tr/>, s.e.t. 30.11.2021.

¹⁵⁵ Şenyüz, a.g.e., s.113.

¹⁵⁶ Ayyıldırım, a.g.e., s.230,

¹⁵⁷ Ayyıldırım, a.g.e., s. 232.

¹⁵⁸ Şenyüz, a.g.e., s.115

¹⁵⁹ Şenyüz, a.g.e., s.114.

No’lu VUK’nu Genel Tebliği’nde ilanın asılma keyfiyeti ve asılma tarihinin tutanak ile tespit edilerek gösterileceği ayrıca belirtilmiştir¹⁶⁰.

İkinci aşama, VUK’un 104. maddesinin 2. fıkrası gereği, ilan tebliğ yazısının bir nüshası, vergi mükellefinin, son bilinen adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa, posta yoluyla gönderilmesidir. Gönderi, taahhütlü ve ilmühaberli şekilde olmalıdır. İlan tebliğ yazısının hangi süre içerisinde muhtarlığa gönderileceği konusunda, kanunda açık bir düzenleme yoksa da; 345 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde ilan yazısının “*gecikilmeksizin*” gönderileceği belirtilmekle birlikte; ilan tebliğ yazısının vergi dairesinde askıya çıktığı gün veya en geç ertesi gün muhtarlığa da postayla gönderilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir¹⁶¹. İlan yoluyla yapılan tebliğde, VUK’un 103. maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenlenmiş olan “*muhatapın, VUK 101. madde kapsamında bilinen adresinin olmaması*” durumuna istinaden yapılıyorsa, ortada bilinen bir adres bulunmadığından, buna bağlı olarak muhtarlığının bilenebilmesi mümkün olmadığından, ilan yazısının bir nüshasının son bilinen adresin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekmemektedir¹⁶². Ayrıca anılan maddenin (3) numaralı fıkrasındaki (*yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmayan durumda*) düzenlemeye istinaden, ilan tebliğ yapılması durumunda, tebliğ edilecek evrakın, ayrıca, tebliğ edilecek kişinin yurtdışı adresine de posta vasıtasıyla gönderilmesi gerekmektedir¹⁶³.

Son aşama ise, tebliğ konusu vergi borcu veya vergi cezasının ayrı ayrı¹⁶⁴ olmak üzere mevzuatta öngörülen parasal tutarı aşması halinde, gazetede yayımlanmasıdır. VUK’nun 522 Sıra No’lu Genel Tebliği¹⁶⁵ ile yeniden değerlendirme oranında artırılan had ve tutarlar 01.01.2021 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, ilan tebliğ olunacak vergi yahut vergi cezasının, üç bin altı yüz Türk lirasından az ise, gazetede ilan yayımlanmayacak, üç bin altı yüz Türk lirasından fazla ancak üç yüz altmış bin Türk lirasından az olması halinde ilan ilgili vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırları içinde, yayımlanan bir ya da daha fazla gazetede, üç yüz altmış bin Türk lirasından fazla ise ilan Türkiye genelinde günlük yayımlanan bir gazetede

¹⁶⁰ Vergi Usul Kanunu 345 Sıra No’lu Genel Tebliği, Resmî Gazete, S:25741, 28 Şubat 2005, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/02/20050228-10.htm>, s.e.t. 01.12.2021.

¹⁶¹ Ürel, a.g.e., s.197.

¹⁶² Ayyıldırım, a.g.e., 234.

¹⁶³ Ayyıldırım, a.g.e.,240.

¹⁶⁴ Gazi, a.g.e.,s.106

¹⁶⁵ Vergi Usul Kanunu 522 Sıra No’lu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı: 31349 (mükerrer), 29 Aralık 2020, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/12/20201229M1-13.htm>, s.e.t. 01.12.2021

ilan yayımlanacaktır¹⁶⁶. Sözü edilen duruma, 345 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinin 2.1. ‘Ortak Esaslar’¹⁶⁷ başlıklı bölümünde yer verilmiş olup;

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 edilmesi gereken durumlarda, ceza tutarına göre ilanın şekli belirlenecektir.

Görüldüğü üzere sözü edilen tebliğ yukarıda belirtilen açıklamaları destekler niteliktedir.

İlanen tebliğ evrakının vergi mükellefi nezdinde her zaman vergi borcu doğurmayacağı keza vergi mükellefi lehine değiştirilen bir hataya ilişkin olarak ilanen tebliğ yapılması durumu öngörülmemiştir. AYYILDIRIM, vergi mükellefinin lehine olarak düzeltilen bir hata ile ilgili hata düzeltme fişinin ilanen tebliğ edilmesi durumunda iade tutarının dikkate alınması gerektiğinden bahsetmektedir¹⁶⁸.

Vergi idaresinin, ilanen tebligat için öngörülen şekil şartları yerine getirmesi tahsilatın gerçekleşmesi açısından büyük öneme sahiptir. Aksi takdirde şekli şartlara riayet edilmeden yapılan ilanen tebligat, hukuki sonuç doğurmayacağından zamanaşımı süresinin varlığı nedeniyle hazine alacağından mahrum kalacaktır¹⁶⁹.

2.7.3. İlanın İçeriği

İlanen tebligatın içeriğinde neler olacağı konusunun VUK’nun 105. maddesinde ve 345 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre ilanlar, aşağıda belirtilen hususları içermesi gerekmektedir:

- Muhatap gerçek kişi ise, adı, soyadı,
- Muhatap eğer tüzel kişi ise, unvanı,
- Vergi Kimlik Numarası,
- Adresi,
- Vergi ve cezaların nev’i, dönemleri ve miktarları,
- İlan üzerine muhatabın takip edeceği usul

¹⁶⁶ Bahse konu tutarlar 522 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde 2021 yılı için belirlenmiş olup; tutarlar, her yıl için yeniden değerlendirilme oranı dikkate alınarak yeniden belirlenmektedir.

¹⁶⁷ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/02/20050228-10.htm>, s.e.t. 01.12.2020.

¹⁶⁸ Ayyıldırım, a.g.e., s.239

¹⁶⁹ T.C. Danıştay 4. D. 05.05.2005, T. E: 2004/717, K: 2005/1227,

Ayrıca, 345 numaralı VUK Genel Tebliği'nde,

Aynı ilan yazısı ile birden fazla gerçek ya da tüzel kişiyi kapsayacak şekilde ilan verilmesinin mümkün olduğu, bundan dolayı; ilan yazısının alfabetik sıralama yapılarak hazırlanacağı ve yazının her sayfasına müteselsil sıra numarası verileceği, ilan yazısının olduğu her sayfa; vergi dairesi başkanlıklarında, vergi dairesi başkanı veya onun imza yetkisi vermiş olduğu müdürü/ müdür yardımcısı, başkanlık şeklinde örgütlenmeyen bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü veya imza yetkisi verilen müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde malmüdürü veya imza yetkisi vermesi durumunda gelir servisi şefi tarafından imzalanarak mühürleneceği,¹⁷⁰

belirtilmiştir.

İlan üzerine muhatabın takip edeceği usul¹⁷¹ konusuna gelince; ilanda adları/ unvanları yazılı muhataplara ayrıca iki hususun ihtar edilmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, ilan edilen tarihten başlayarak bir ay içinde ilanı yapan idareye,

- Bizzat başvuru
- Vekil arayıcılığıyla başvuru
- Taahhütlü mektup ile başvuru
- Telgraf ile açık adresini bildirme¹⁷²

şeklinde başvuruda bulunabilecekleri, ikincisi ise kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağıdır¹⁷³.

Belirtilen süre içerisinde müracaat edenlere veya adres bildirenlere normal olarak tebligat yapılır. Ancak belirtilen süre içerisinde herhangi bir müracaat söz konusu olmaz veya adres bildirilmezse, süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacaktır. Süre ile kayıtlı tebliğde, yasal sürenin muhatap tarafından geciktirilmesi sonucunda tebligatın muhataba yapılmış olduğu anlamına geldiğini de belirtmek faydalı olacaktır¹⁷⁴.

Belirtilmesinde fayda görülen diğer bir husus ise muhatabın adı/ unvanı ve verginin nev'i yasa yapıcı tarafından zorunlu olarak belirtilmiş olmasına rağmen, muhatabın adresinin, vergi kimlik numarasının, vergi borcu parasal miktarın ilanda yer alması yasa koyucu tarafından zorunlu

¹⁷⁰ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/02/20050228-10.htm>, s.e.t. 01.12.2020.

¹⁷¹ Erdemir, a.g.e., s.116.

¹⁷² Gazi, a.g.e., s.105.

¹⁷³ Sağdıç, a.g.e., s. 59.

¹⁷⁴ Şenyüz, a.g.e.,s.120.

tutulmamıştır. Dolayısıyla ilan içeriğinde muhatabın adresinin yazılmaması ya da eksik yahut yanlış yazılması ilan tebligatı geçersiz kılmayacaktır¹⁷⁵.

2.7.4. İlanın Sonuçları

VUK'nun 106. maddesinde '*ilanın neticeleri*' adı altında düzenlemeye yer verilmiştir. Söz edilen kanun maddesine göre, muhatap tarafından ilandan sonra ilanı yapan vergi idaresine başvuru yapılması ve başvuru yapılmaması olasılığı düşünülerek ikili ayrıma gidilmiştir.¹⁷⁶

Birinci ayırım, muhatap bizzat kendisi ya da vekili arayıcılığı, ilgili idareye başvuru yapar ise; dairede tebligat yöntemi işletilecek, tebliğ yapılacak evrak, tebliğin muhatabına veya onun vekiline dairede (yerinde) tebliğ gerçekleştirilecek ve bu tarih tebliğ tarihi olacaktır. Eğer muhatap, iadeli taahhütlü mektup ile başvuru yapar ise veya telgraf ile adresini bildirir ise; posta yolu ile tebligat yöntemi işletilecek, dolayısıyla da tebliğ tarihi, posta memurunun tebliğe ilişkin belgeyi muhataba teslim ettiği tarih olarak esas alınacaktır¹⁷⁷. Eğer bildirilen adrese posta yoluyla tebligat gerçekleştirilemez ise ikinci kez ilan tebliğ şekli uygulanmayacak olup, adres bildirimi hiç yapılmamış sayılarak, ilk ilan üzerine yapılan tebliğ ile sınırlı kalacaktır¹⁷⁸.

Kanuni düzenlemede, muhatabın iadeli taahhütlü mektup ile başvuru yapması ya da telgraf ile açık adresini bildirmesi durumunda posta yöntemiyle tebligat yapılacağı belirtilmiş ise de; tüm uğraşlara rağmen uzun süredir kendisine ulaşamayan muhataba, posta yöntemiyle tebligat yapmak yerine, kendi memuru ile tebligat yapılmasının süreci hızlandıracağından dolayı; posta yöntemiyle tebligat yapmanın yanında, kendi memuru ile de tebligat yapabileceği yönünde seçimlik hak tanınmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir. Çünkü posta yoluyla tebligat yapılmasının zamanaşımına da etkisi var. Tebliğ tarihi, posta yoluyla tebliğ için harcanacak süre kadar gecikecektir. Amme alacağının, tahsil zamanaşımının dolmasına çok az bir süre kala ilan tebliğ çıkılması ve sonrasında muhatabı tarafından adres bildirilmesi üzerine posta yöntemiyle tebligat yapılması, amme alacağının tahsil edilebilirlik durumunu güçleştirmektedir. Ayrıca muhatabın, art niyetli bir şekilde, borcunun zamanaşımı süresinin sona ermesi için ilandan haberdar olmak ile birlikte bizzat ya da vekili aracılığıyla ilgili vergi idaresine başvurmak yerine direkt adres bildirmesi olasılığı da mevcuttur.¹⁷⁹

¹⁷⁵ Kızılot, a.g.e., s.894.

¹⁷⁶ Şenyüz, a.g.e., s.122

¹⁷⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 120.

¹⁷⁸ Ayyıldırım, a.g.e.,s. 245.

¹⁷⁹ Şenyüz, a.g.e., 121

Nitekim yargıya intikal eden benzer bir uyuşmazlıkta, Danıştay, “*aynı şehirde ikamet etmesine rağmen vergi dairesine bizzat müracaat etmek yerine, adres bildiren ve böylelikle vergiyi zamanaşımı süresini geçirmek amacıyla davranan muhatabın davranışının hakkın kötüye kullanılması kapsamında hukuken korunmayacağı*” hükmedilmiştir¹⁸⁰.

İkinci ayırım, muhatabın ilan tarihinden başlayarak bir aylık süreye rağmen vergi idaresine başvurmaması veya adres bildiriminde bulunmaması durumunda, ilan yapılan tarihten itibaren bir ay sonunda tebliğ yapıldı sayılacaktır. Bu duruma bağlı olarak, ilan tarihinden itibaren bu tarihe bir aylık süre eklenerek tebliğ tarihine ulaşılacaktır. Sürenin gün olarak değil, ay olarak belirlendiğini ayrıca belirtmek gereklidir.¹⁸¹

Gazete yoluyla ilan yapılmış ise ilan tarihi, ilan yazısının yayınlandığı gazetenin yayım tarihi olarak kabul edilir. İlan birden fazla gazetede yayınlandıysa, son gazete ilanının yayım tarihi ilan tarihi olarak kabul edilecektir. Yalnızca, 2021 yılı için geçerli olmak üzere, Üç bin altı yüz Türk lirasının altındaki tutarlar yönünden, muhatap tarafından başvuru yapılmaması veya adres bildirilmemesi durumunda ise, daha önce de yer verildiği üzere gazetede ilan verilmeyeceğinden dolayı (VUK madde 104/1), ilan tarihi ilan tebliğ yazısının çıkaran vergi dairesince, ilanlara mahsus yere asıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilecektir.¹⁸²

Nitekim yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta, Vergi Mahkemesi’nce;

Vergi/ ceza ihbarnamesinin vergi dairesinin belediye sınırları içinde yayım yapan gazetede ilan edildiği, ihbarnamenin, ilan tebliğ yazısının tebligatını yapan vergi dairesinin ilanlara mahsus yere asıldığı tarihi izleyen on beşinci günün ilan tarihi olduğu, ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılacağından, ihbarnamenin zamanaşımı süresi dolduktan sonra ilan tebliğ edildiği...

gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmiş; söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince verilen karar;

VUK’nun 104. maddesindeki hükümler uyarınca, tebliğ konusu tutar dikkate alınarak, ilan tebligata ilişkin farklı ilan yöntemleri belirlendiği, dava konusu olayda, ilan tebliğ konu ihbarnamedeki parasal tutar dikkate alındığında, VUK 104. maddesinin 3. fıkrası kapsamında olduğundan, tarihinde vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde yayım yapan yerel gazetede ilan edildiği, dolayısıyla tarihinin ilan tarihi olarak kabul edileceği ve bu

¹⁸⁰ T.C. Danıştay, 4.D. 13/05/1974, T. E:1974/112, K:1974/1941

¹⁸¹ Şenyüz, a.g.e., s.123

¹⁸² Ayyıldırım, a.g.e., s .240

tarihten itibaren bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılacağından, davanın esası hakkında karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle

mahkeme kararının bozulmasına karar verilmişti.¹⁸³

2.8. Vasıtalı Tebliğ

“*Vasıtalı tebliğ*” VUK’un 96. maddesinde düzenlenmektedir. İlgili kanun maddesi uyarınca “*kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılacağı*” kurala bağlanmıştır.¹⁸⁴

Kanun lafzındaki “*kara, deniz, hava ve jandarma eratı*” dan anlatılmak istenen, silah altında olmaları nedeniyle mesai saatleri de dahil belirli süre zarfında esas yerleşim yerlerinde bulunamayan asker kişilerdir. Örnek vermek gerekir ise; astsubaylara yapılacak tebliğler, vasıtalı tebliğ kapsamına dahil değildir.¹⁸⁵

Vasıtalı tebliğde, tebliğ evrakı en yakın üst amire teslim ile gerçekleşmiş olacak ve tebliğin eratın eline geçmesi tebliğin geçerli sayılması için ayrıca şart olarak aranmayacaktır. Ancak tebliğ evrakı kıta komutanı veya müessese amiri dışında örneğin, kıta ve müessesenin posta işleri yürüten memurlara verilir ise tebliğ gerçekleşmiş sayılmayacaktır.¹⁸⁶ Tebliğ evrakını teslim alan en yakın üst, tebliğ evrakını derhal ilgisine teslim etmelidir; aksi takdirde üst tazminle mahkûm olur. Ancak, tebliğ edilecek evrakta, bu hususun ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.¹⁸⁷

Kara, deniz, hava ve jandarma eratın dışındaki *askeri* şahıslara birlik veya müessesede tebligat yapılması gereken hallerde¹⁸⁸ tebliğin yapılmasını nöbetçi amir yahut subay sağlar. Bu kişiler tarafından muhatabın bir an önce buldurulması sağlanır. Ancak tebliğin muhafaza edilmesi mümkün değilse tebliğ kendilerine yapılır.¹⁸⁹

Yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta,

Dava konusu ödeme emrinin dayanağı vergi ceza ihbarnamelerinin, davacının bilinen adresi olan askerî lojmanda nöbetçi astsubaya teslim edilmesi üzerine açılan bir davada, davacının kara, deniz,

¹⁸³ T.C. Danıştay 4.D, 07/02/2019, T. E:2015/3004, K:2019/961

¹⁸⁴ Vergi Usul Kanunu, md 96

¹⁸⁵ T. Özgür Kiraz ve Murat Yaman, ‘**Asker Kişilere Tebligat**’, s:65, 2006, s.45 vd.

¹⁸⁶ Şenyüz, a.g.e., s.85

¹⁸⁷ Ozansoy, a.g.e., s.152.

¹⁸⁸ Ayrıntılı bilgi için bakınız Tebligat Kanunu madde:23.

¹⁸⁹ Sağdıç, a.g.e. s.36.

hava veya jandarma eratı olduğuna yönelik bilgi dosyada yer almadığı için yapılan tebligatın, VUK'un aradığı şartları taşıyan, usulüne uygun bir tebligat sayılamayacağına,

karar verilmiştir¹⁹⁰.

2.9. Faks ile Tebliğ

Faks yoluyla tebligat işlemi günümüzde tebligat ile ilgili tartışmalı konulardan biridir. Tebligat Kanununda yer alan 7. Maddede belirtildiği üzere, “tebligat uçakla veya postada kullanılan diğer seri veya hususi vasıtalarla veya muhtelif işaretli telgraflarla da yaptırılabilir”. “Hususi vasıtalar” ibaresi ile kastedilen araçların içine faksın girip girmediği konusunda farklı fikirler bulunmaktadır¹⁹¹.

Akkan, faks ile tebligatın mümkün olduğu ve Tebligat Kanunu madde 7'nin buna imkân tanıdığı görüşündedir.

Yılmaz/Çağlar, tebligatı çıkaran merciin tebligatı doğrudan faks yoluyla muhataba göndermesi durumunda, tebliğ evrakının muhataba ulaştığının hukukî anlamda tespit edilmesi konusunda imkansızlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeple faksla tebligat yapılmasının mümkün olmadığı tezini savunmaktadırlar.

Muşul, fakslanmış tebliğ tutanağında yer alan imza muhatap tarafından kabul edilmezse imza incelemesinin doğru ve yeterli bir şekilde yapılmasına olanak bulunmadığı görüşündedir.

Akkan'a göre ise, tebliğ evrakının, muhatapın adresinin bulunduğu yerdeki posta merkezine ulaşması için faks kullanılması ve tebliğ evrakının ilgili posta merkezinde tebliğ mazbatalı zarfa konularak posta memuru vasıtasıyla tebligat yapılma olanağı bulunmaktadır.

Yargıtay içtihadı ise, Tebligat Kanunu'nda faksla tebligat yapılmasına ilişkin bir hüküm bulunmadığı, bu sebeple, faksla aracıyla tebligat yapılmasının usulsüz olduğu yönündedir.¹⁹²

¹⁹⁰ T.C. Danıştay, 3.D., 22/03/2016 T., E: 2016/3268, K: 2016/2375

¹⁹¹ Nesibe Kurt Konca, **Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Türkiye Barolar Birliği, 2014, s.244-245

¹⁹² Konca, a.g.e., , s.245

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ İŞLEMLERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Tebliğ İşlemlerinde Tebliğin Muhatabına İlişkin Sorunlar

3.1.1. Gerçek Kişinin Şahsına Yapılacak Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar

Vergi kanunlarınca gerçek kişilerin, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu sıfatına sahip olması halinde tebligat, vergi mükellefinin veya sorumlusunun veya vergi cezası kesilenlerin kendisine yapılmaktadır. Mükellef haricinde, vergi mükellefin aile bireylerine veya iş yerinde çalışanlarına tebliğ yapılması sadece mükellefin kendisine tebliğ yapılamaması durumunda söz konusu olmaktadır.¹⁹³

Vergi mükellefine veya vergi sorumlusuna ve yahut vergi cezası kesilenin şahsına yapılacak tebliğlerde, muhatabın yapmış olduğu işlemlerin hukuk alanında sonuç doğurmasını anlatan fiil ehliyetine sahip olması, fiil ehliyetine sahip olmanın tüm koşullarını taşıması daha açık bir ifade ile her çeşit eylemi şahsen gerçekleştirebilecek durumda olması yani tam ehliyetli olması gerekmektedir.¹⁹⁴

Vergi mükellefinin, vergi sorumlusunun ya da ceza kesilen kişinin velayet, vesayet ya da hacir altında olmaları durumunda tebligat veli, vasi ya da kayyım yapılacaktır.¹⁹⁵

Vergi Mahkemesince verilen kararda;

Davacı tarafından kanuni temsilcisi olduğu şirketin vergi borçlarından dolayı adına düzenlenen ödeme emirlerine açılan davada davacının herhangi bir bağı bulunmayan şirket hakkında yapılan tarhiyatlar yüzünden menfaati etkilenmeyeceğinden davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiş, Danıştay Dairesi tarafından davacı adına düzenlenmediği anlaşılan dava konusu ihbarnamelerin salt davacıya tebliğ edilmesi nedeniyle davacının menfaatinin zarar görmesi ve davacı yönünden hukuki bir sonuç doğurması söz konusu olamayacağından, bu işleme karşı

¹⁹³ İnneci, a.g.e., s.50

¹⁹⁴ Çelik, a.g.e., s.55

¹⁹⁵ Solak, a.g.e., s.48

davacı tarafından kendi adına açılan davayı ehliyet yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

gerekçesi ile onama kararı verilmiştir.¹⁹⁶¹⁹⁷

3.1.2. Gerçek Kişinin İkametgâh Adresinde Bulunanlara veya İşyerindeki Memur veya Müstahdeme Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar

Zaman içerisinde duyulan ihtiyaçlara binaen, bizzat tebliğ yapılacak kimseye ulaşılamaması nedeniyle, VUK'un 94'üncü maddesine dahil edilen fıkra¹⁹⁹ ile, tebliğin ikametgâh adresinde bulunanlardan yahut iş yerindeki memur ve müstahdemlerinden birine yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler muhatap yerine tebligatı kabul etmeye kanunun tanımış olduğu yetkili kişiler olarak kabul edilmektedir¹⁹⁸. Müstahdem ve memur sözcükleriyle ile anlatılmak istenen aslında, muhataba hizmet sözleşmesiyle bağlı olan kişilerdir¹⁹⁹. Hatta o kişinin o iş yerinde çalıştığının belgelendirilmesi, mümkünse sosyal güvenlik numarasının tebliğ alındısına yazılmasına özen gösterilmesidir. Kanunun bu maddesi hem gerçek kişiler hem de tüzel kişilere uygulanacağından, tüzel kişilerin iş yeri adreslerinde yapılan tebligatlarda da aynı kural ve düzenlemeler geçerli olacaktır²⁰⁰.

Tebliğatı almaya yetkili kişilerin, asıl tebligat yapılacak kişinin ikametgâh adresinde veya iş yeri adresinde yapılabileceğini ayrıca belirtmek faydalı olacaktır. Dolayısıyla tebliğatı almaya yetkili olarak kabul edilmiş bu kişilere yapılacak tebliğler ya tebliğ yapılması gerekenin kişinin ikametgâh adresinde ya da iş yeri adresinde yapılması gerekmektedir. Bu kişilere belirtilen yerler dışında tebliğ yapılmış ise, tebliğin usulsüzlüğü gündeme gelecektir²⁰¹. Konuyla ilgili örnek yargı kararları:

Vergi Mahkemesince verilen kararda;

Dava konusu ödeme emirlerinin dayanağını teşkil eden ihbarnamelerin, davacı ile aynı konutta oturmayan, yeğeni olduğu iddia edilen şahsa tebliğ edildiği, ihbarnamelerin tebliğinin VUK'da hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekirken 7201 sayılı TK'nun 22. maddesine göre yapılan tebligatın yasaya uygun olmadığı...

¹⁹⁶ T.C. Danıştay 4. D. 09/06/2016, T. E:2014/8157, K:2016/5928

¹⁹⁷ Sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle, VUK'un 94. maddesine eklenen son fıkra.

¹⁹⁸ Muşul, a.g.e., s.110.

¹⁹⁹ Candan, a.g.e., s.180

²⁰⁰ Hakan Üzeltürk (Editör) (2015) **Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri- Tebliğler**, 1.Baskı, İstanbul, Legal Yayınları, s. 41.

²⁰¹ Erdemir, a.g.e., s.63

gerekçesine yer verilerek davanın kabulüne karar verilmiş; bahsedilen kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince onama kararı verilmiştir²⁰².

Vergi Mahkemesince verilen kararda;

... davacının bilinen son adresinde, kendisine tebliğ yapılması gerekirken, davacının yurt içi iş yeri, ikametgah adresleri ile MERNİS adreslerini içerir UYAP çıktısından da anlaşılacağı üzere, davacının hiç bir zaman ikamet ve iş yeri adresi olmayan, boşandığı eski eşinin adresinde eski eşine tebliğ edildiği, yapılan tebligatın usulüne uygun olmadığı....

gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmiş; söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince verilen karar “.... *davacının tebliğ edildiği belirtilen adreste tebliğ öncesinde oturup oturmadığının tespitine yönelik ve davalı idarenin de bu adresi nasıl tespit ettiğine ilişkin ilgili davalı idare, kurum ve kuruluşlar nezdinde bir araştırma yapılarak karar verilmesi gerektiğinin...*” gerekçesiyle bozma kararı verilmiştir²⁰³.

Ayrıca ikametgâh adresinde bulunanlardan birine veya iş yerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine tebliğ yapılabilmesi için, VUK’nun 94. maddesinin 3. fıkrasında yaş ve ehliyet olarak iki şart getirmiştir. Bu durumda bu şekilde tebliğ yapılacak kişinin görünüşüne göre 18 yaşında ya da 18 yaşından büyük olması ve açık bir şekilde ehliyetli olması gerekmektedir. Bahse konu şartlara uygun olmayan kişi yetkili dahi olsa, yapılmış olan tebliğ geçersiz sayılacak, ilgisi hakkında hukuki bir sonuç yaratmayacaktır²⁰⁴. Kanunda aranan tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşında veya 18 yaşından büyük olması değil; dış görünüş itibarıyla ile 18 yaşından küçük olmaması durumudur. Bu hususun tespitinin ise tebliğ memurunun kanaatine dayandığını; akıl sağlığı hususu noktasında ise tebliğ memuru hakkaniyet çerçevesinde kendi tecrübelerine ve şahsi fikrine dayanarak karar vermek durumunda olduğunu söyleyebiliriz²⁰⁵.

Ancak TK’nu ile Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ve VUK’da yer alan tebligata ait kanun hükümlerine göre yapılacak işlemlerin usul ve esaslarını düzenleyen Tebligat İşletme Usul ve Esaslarının "Kimlik araştırması" başlıklı 55. maddesinde,

Tebliğ memuru, tebliğ, yaparken. muhatapın veya muhatap adına tebligat yapılacak kişilerin kimlikleri ile bu Usul ve Esaslarda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarını incelemeye yetkilidir. Kimlik ispatı, fotoğraflı ve T.C. Kimlik Numarası bulunan nüfus cüzdanı, sürücü belgesi ve pasaport göstermek suretiyle yapılır. Bunların neveleriyle nerelerden verildikleri, numara ve tarihleri, mazbata/posta tebliğ alındısının arkasına yazılır,

²⁰² T.C. Danıştay 3. D. 19/04/2019, T. E: 2016/ 2903, K:2019/2740

²⁰³ T.C. Danıştay 4.D. 18/03/2021, T. E:2018/3943, K:2021/1690

²⁰⁴ Şenyüz, a.g.e., s.84

²⁰⁵ Özgen, a.g.e, s.34-35.

düzenlemesine yer verilmiştir. Bu durumda, tebligat memuru görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olup olmadığına kanaat getiremediği zaman kimlik araştırmasına başvurabilecektir²⁰⁶.

Vergi Mahkemesince verilen kararda;

.... tebliğ alındısına, ... kız kardeşinin aynı konutta oturup oturmadığı, görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olup olmadığı ve bariz bir suretle ehliyeti bulunup bulunmadığı yönünde herhangi bir tespit yapıp, bu konuda şerh düşülmeden, doğrudan kız kardeşe yapılan tebliğin usulüne uygun olmadığı...

gerekçesine yer verilerek davanın kabulüne karar verilmiş; söz konusu kararın temyizi sonucu Danıştay Dairesince;

... muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kişinin görünüşe nazaran 18 yaşından küçük olmaması ve bariz bir şekilde ehliyetsiz bulunmaması yeterli görülmüş olup, tebliğ zarfında, kendisine tebligat yapılan kişinin 18 yaşından büyük olduğuna ilişkin şerh düşülmesi gerektiği yolunda düzenlemeye yer verilmediği.... tebligatın usulüne uygun olduğu, gerekçesi ile bozma kararı verilmiştir²⁰⁷.

Tebliğatin ikametgâh adresinde yapılması hususunda hem TK'da²⁰⁸ hem de VUK'da aynı yönde düzenlemeye gidilmiştir. Ancak TK'da "*aynı konutta oturanlar*" ibaresini kullanmışken, VUK'nu düzenlemesinde "ikametgâh adresinde bulunanlardan" ibaresine yer verilmiştir. VUK'nu düzenlemesindeki ifadenin, tebligatın yapılacağı ikamet adresindekilerin o adreste ikamet ediyor olmaları veya sadece tebliğ anında o adreste bulunmaları ile ilgili ve yargı kararları arasında görüş farklılıkları bulunmaktadır²⁰⁹.

Yargı kararlarının bazılarında davacının ikametgâhında birlikte yaşayan kişilere yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu kabul edilmekte, bazılarında ise tebliğ yapılacak kimsenin o adreste o oturma şartına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığından, aynı adreste oturma şartının aranmadığı gerekçelerine yer verilerek tebligatın usulüne uygun olduğu kararının verildiği görülmektedir. Konuyla ilgili örnek yargı kararları:

Vergi Mahkemesince verilen kararda, "*dava konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinin, davacının ikametgahında birlikte yaşayan ablası usulüne uygun olarak tebliğ edildiği, davacının bilinen adresi olan ikametgahında tebliğinde usule aykırılık bulunmadığından...*" gerekçesine yer verilerek

²⁰⁶ Yüce ve Çelik, a.g.e., s.75

²⁰⁷ T.C.Danıştay 4. D. 15/04/2021 T. E:2016/ 19257, K: 2021/2258, T:15.04.2021, Aynı yönde verilen kararlar için bakınız: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18/09/2019, T. E:2018/344, K:2019/621

²⁰⁸ Tebligat Kanunu madde:16

Kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğ kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır

²⁰⁹ Özgen, a.g.e.s.32

davanın kabulüne karar verilmiş; söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince, Mahkeme kararının onamasına kararı verilmiştir²¹⁰.

Vergi Mahkemesince verilen kararda, “*dava konusu haciz işlemine dayanak, ödeme emirlerinin, davacı ile aynı adreste oturmayan oğlu tebliğ edildiği, usulüne uygun ödeme emri tebliğ edilmeden takibin sonraki aşaması olan haciz işlemine geçilemeyeceğinden...*” gerekçesine yer verilerek davanın kabulüne karar verilmiş; söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince;

.... yukarıdaki sözü edilen kanun maddesi uyarınca tebligatın, tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması durumunda ikametgâh adresinde bulunanlardan biri tarafından alınması halinde geçerli olacağının düzenlendiği ve tebliğ yapılacak kimsenin o adreste oturma şartına ilişkin herhangi bir düzenlemenin de bulunmadığı... yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu...” gerekçesiyle Mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir²¹¹.

Yine, yargıya intikal eden bir başka uyuşmazlıkta, Vergi Mahkemesince “*... ödeme emri tebliği yapılan kişinin, davacı ile ilişkisi kurulmadan imza ettirildiği, yapılan nüfus kayıt sorgulamasında da davacı ile herhangi bir bağının bulunmadığı anlaşıldığından, ödeme emri tebliğinin kanuna uygun olmadığı*” gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmiş, söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince;

... tebligatın adlı kişiye yapıldığı tarihte davacının ikametgâh adresi olduğunun ihtilafsız olduğu, adreste ikamet edilmediğinin yasal olarak kabul edilebilir belge ve bilgi ile ispatlanmadığı, ikamet adresi olarak dosyada bulunan belgenin de tebliğ tarihinden sonraki bir tarihe ait olması nedeniyle tebliğin kanuna uygun olarak yapıldığı...²¹²

gerekçesiyle Mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir. Anlaşıldığı üzere, tebligat yapılan ikametgâh adresinin, tebligat tarihi itibarıyla tebliğin alındığı adresten farklı olduğunun ispatlanması halinde, tebliğin usulsüzlüğün söz konusu olabileceği hüküm altına alınmıştır.

Tebliğatin atfettiği önem açısından mükellefin şahsına yapılması en uygun yoldur. Mükellefin kendisi bulunmuşken veya bulunabilecekken, iş yerinde yahut ikametgâhında bulunanlara tebliğ yapılmamalıdır. Kaldı mevzuat hükümleri de bunu destekler niteliktedir. Ancak, mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranmasına rağmen bulunamaması durumunda, tebliğ iş yeri veya ikametgâhında bulunanlara yapılabilecektir. Çünkü asıl muhatabın bilinen adreslerinden birinde

²¹⁰ T.C. Danıştay 4. D., 14/03/2017, T. E: 2016/2775, K: 2017/1708, T:14.03.2017

²¹¹ T.C.Danıştay 9.D.,16/02/2017, T. E: 2016/23175, K:2017/1780, T:16/02/2017, Aynı yönde verilen kararlar için bakınız: Danıştay Üçüncü Daire, E:2015/ 14008, K:2016/ 3623, T: 23.05.2016,

²¹² T.C. Danıştay 4.D., 16/01/2017, T. E:2016/21152, K:2017/401

bulunma olasılığı varken sadece bir adreste aranıp muhatap dışındaki kişilere tebliğ yapılması vergilemenin sonuçları düşünüldüğünde önemli sakıncalar yaratabilir²¹³.

3.1.3. Kanuni Temsilciye Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar

Gerçek kişilerin vergi yükümlüsü konumunda olduğu durumda, kanunî temsilcilere tebliğ yapılması durumu iki halde karşımıza çıkmaktadır. Birinci durum, küçük ve kısıtlıların mükellef olması halidir. VUK'un 10. maddesine göre, küçüklerin yahut kısıtlıların vergi mükellefi olabilmesi halinde bu kişilerin üstüne düşen görevler kanunî temsilcileri olan veli, vasi veya kayyım tarafından yerine getireceği²¹⁴; yine VUK'un veli, vasi ve kayyımlara tebliğ başlıklı 95. Maddesinde;

Mükellef yerine geçen veli, vasi, kayım (ortak ifade ile) kanuni temsilcilere tebliğ yapılacağı, bu kişilerin birden fazla olması durumunda yalnız birine yapılmasının yeterli olduğu; ancak tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi yahut kayyım bakmakta ise, tebliğin o kişilere yapılması gerektiği, hüküm altına alınmıştır.

İkinci durum ise GVK 'nın '*tarhiyatın muhatabı başlıklı*' 107. maddesinin 4. fıkrasında, dar mükellefiyete tabi vergi yükümlülerinin, Türkiye'de daimî temsilcisi mevcut ise tarhiyata daimî temsilcinin muhatap tutulacağı, birden fazla temsilci mevcut ise, yetkilendirilmiş temsilcinin, eğer tarhiyat tarihine kadar böyle bir yetki verilmemiş ise temsilcilerden herhangi birinin tarhiyata muhatap kabul edildiklerinin hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 107. maddesi ve Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi matematiksel olarak incelendiğinde, dar mükellefiyete tabi olan yükümlüler açısından Türkiye'de yer alan daimî temsilcinin kanuni temsilci olarak belirlenmiş olduğu sonucuna ulaşılmakta²¹⁵; bununla birlikte, dar mükellefiyete tabi vergi mükelleflerinin Türkiye'de bulunan daimî temsilcilerinin de kanuni temsilci olarak Vergi Usul Kanunu'nun 95'inci maddesi dahilinde değerlendirilmesi gerekmektedir.²¹⁶

Tebliğatin geçerli olabilmesi için daha açık ifadeyle usulsüz bir tebligattan bahsetmemek için, tebligatı almaya yetkili kişilerin hak ve fiil ehliyetlerinin bulunması belirtmek faydalı olacaktır²¹⁷.

Yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince “... *dava konusu ihbarnamelerin davacının annesi tebliğ edildiği, otuz günlük dava açma süresi geçirildikten son davanın açıldığı*” gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş, söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince “... *olayda davacının tutuklu olduğu, ağabeyi ... davacıya vasi olarak atandığı, tebliğ*

²¹³ Özbacı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara, 2010, s. 291-292

²¹⁴ Üzeltürk, a.g.e., s. 41.

²¹⁵ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1994, s. 856-857 ²

²¹⁶ Üzeltürk, a.g.e., 42

²¹⁷ Erdemir, a.g.e., s.66.

yapılan adresin vasisinin ikametgâh adresi olduğu kabul edilmekle birlikte tebligatın davacının vasisi yerine annesine yapıldığı, tebligatın usulsüz olduğu...” gerekçesi ile Mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir²¹⁸.

Bu tür durumlarda tebligatın usulsüz olduğundan bahsedebilmek için, vergi mükellefine vasi atanmış olması gerekmektedir.

Yine yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Danıştay Dairesince “... ihbarnamelerin tebliğinin ikamet adresine tebliğ edilmeye çalışıldığı, ancak söz konusu kişinin hapiste olduğu şeklinde tebliğ zarfına şerh düşülmesine rağmen kısıtlılık durumu konusunda inceleme ve araştırma yapılmadığı, şahsın vasisinin bulunup bulunmadığının tespit edilmediği...” gerekçesi ile Mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir²¹⁹.

3.1.4. Umumî Vekile Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar

VUK'un 94. maddesinde umumî vekile tebligat yapılacağı hususu düzenlenmesine rağmen, umumî vekile, tebligatın nasıl, hangi şartlarda yapılması gerektiği konusunda düzenleme bulunmadığından Tebligat Kanunu'nun umumî vekile ilişkin hükümleri uygulanması gerektiği söylenebilir.²²⁰

TK'nun “vekile ve kanunî mümessile tebligat” başlıklı 11. Maddesinde;

Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde, tebligatın vekile yapılacağı, vekil eğer birden fazla ise vekil tayin edilen kişilerden birine tebligatın yapılmasının yeterli olduğu, eğer birden fazla vekile o iş ile ilgili tebligat yapılmış ise bu kişilerden ilkinin tebliğ tarihi sayıldığı, vekil tayin edilen kişi eğer avukat ise, avukatın bürosuna yapılacak tebliğlerin resmi çalışma gün ve saatleri içerisinde yapılması gerektiği, kanunî temsilcisi bulunanlara veya bulunması gerekenlere yapılacak tebliğlerin, kanunlara göre bizzat kendilerine yapılması icap etmedikçe temsilcilere yapılması gerektiği ...²²¹

şeklinde hükümlere yer verilmiştir.

Bu konu aynı zamanda Tebligat Kanunu Uygulamasına Dair Yönetmelik'in 18. Maddesinde “vekile tebligat” başlığı altında da ele alınmış olup maddeye göre;

²¹⁸ T.C. Danıştay 9. D. 18/01/2017, T. E: 2014/5359, K:2017/225

²¹⁹ Danıştay Dokuzuncu Daire, E: 2010/ 6834, K: 2013/9201, T:01.11.2013.

²²⁰ Üzeltürk, a.g.e., s.45

²²¹ Ayrıntılı Bilgi için bkz. Tebligat Kanunu 11. madde, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.7201.pdf>, s.e.t. 24.11.2021

“Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil bürosunda yapılacak tebligat, resmi çalışma gün ve saatlerinde yapılır”

Vekil birden fazla ise bu kişilerden birine tebligat yapılması yeterlidir. Tebligatın birden fazla vekile yapılması durumunda ise bu kişilerden ilkinde yapılan tebliğ tarihi esas tebliğ tarihi sayılır. Ancak, 04/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun, kararların sanıklara tebliğ edilmesine ilişkin hükümleri saklıdır.²²²

Yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Danıştay Dairesince;

Davacı tarafından sunulan temyiz dilekçesinde, temyize konu kararın, vekili Av. F... E... B...’e tebliğ edilmemesi nedeniyle, Mahkeme kararından, Aliğa Vergi Dairesi Müdürlüğüne borçlarının silinmesi talebiyle yaptığı başvuru üzerine, .././.... tarihinde, haberdar olduğu ve usulsüz tebligat nedeniyle temyiz başvurusunun süresinde kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmüş ise de yukarıda yer verilen 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nda düzenlenen, birden fazla vekille takip edilen işlerde tebligatın vekillerden birine yapılmasının yeterli olacağı hükmü dikkate alındığında, dosyada da Av.Ö.... T....’un istifa ettiğine veya azledildiğine dair herhangi bir bilgibelge bulunmaması karşısında, Av.Ö.... T....’un adresinde yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu anlaşıldığından, temyiz isteminin süre aşımı nedeniyle incelenme olanağı bulunmamaktadır.

kararı verilmiştir.²²³

Umumî vekaletname ve vekâlet sözleşmelerine ilişkin uygulama TBK’daki hükümlere göre belirlenecektir²²⁴. Vekâlet uygulaması ile ilgili vekâletnamede, vekilin malî konularda genel olarak yetkili olduğuna ilişkin düzenleme bulunması gerekmektedir. Vekâletnamede böyle bir düzenleme yoksa tebliğ yapılamaz²²⁵. Danıştay, yerleşik içtihatlarında da umumi vekile verilen vekaletname açık bir şekilde ‘*vergi ile ilgili tebliğleri almaya yetkisi olduğuna*’ dair hükme yer verilmediği takdirde, umumi vekile vergi ile ilgili konularda tebligat yapılamayacağı görüşündedir²²⁶.

Umumi vekilin avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellef ya da vergi sorumlusunu temsil etmeye yetkili olan kanuni ehliyeteye sahip herhangi bir kişi umumî vekil tayin edilebilir²²⁷.

Ancak avukat olmayan umumi vekile yapılan tebligat, dava açma ehliyeti olmadığı için bazı sorunları beraberinde getirmekte olduğu söylemekte fayda olacaktır. Bu durumda avukat olmayan

²²² Tebligat Kanunu Uygulanmasına Dair Yönetmelik, md 18

²²³ T.C. Danıştay 9.D. 30/12/2021, T. E: 2021/4464, K:2021/7725

²²⁴ Sinem Taştekin, ‘Vekilin Vekalet Sözleşmesinden Kaynaklanan Borcu’, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:6, S:2, 2019, s. 84.

²²⁵ Özbalcı, a.g.e., s.280.

²²⁶ T.C. Danıştay 4. D. 02/02/1985, T. E:1984/1534, K:1985/2351

²²⁷ Özgen, a.g.e., s.41.

vekil, avukata vekalet vererek söz konusu ihbarname, ödeme emri vb. dava açtırabilir. Ancak bu konuda avukat olmayan vekil adına düzenlenen vekaletnamede '*dava açmak üzere avukata vekaletname*' verme konusunda açık bir düzenlemenin bulunması gereklidir. TBK'nun 504. maddesi²²⁸ hükmü de bunu gerektirir²²⁹.

Yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta, Vergi Mahkemesince;

.... ödeme emrinin tarihinde ... adlı şahsa dairede tebliğ edildiği, söz konusu şahsa, davacı tarafından ...2012 tarih ve yevmiye numaralı umumi vekaletname verildiği, söz konusu vekaletnameden davacının umumi vekili olduğunun anlaşıldığı, vekile yapılan tebliğ ile birlikte dava açma süresinin başlayacağı...

gerekçesine yer verilerek davanın reddine karar verilmiş; söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince, Mahkeme kararının onanmasına kararı verilmiştir²³⁰.

Eğer ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılır ise İYUK²³¹'da 15. maddesinin (d) bendinde de düzenlemesine yer verildiği gibi davanın bizzat kendisi veya bir avukat aracılığıyla açılması için otuz gün süre verilmesi ve dilekçenin reddine karar verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta, umumi vekile yapılan tebligat sonrası, söz konusu vekil tarafından dava açıldığı takdirde, vekilin avukat olup olmadığı araştırılmalı, avukat değil ise dilekçenin reddine karar verilmelidir.

Umumi vekilin, avukat olması durumunda hem vekil tayin edene hem de vekile tebligat yapılması durumunda ise vekile yapılan tebligat geçerli olacaktır²³². Ayrıca çeşitli sebepler ile vekile tebligat yapılmaması durumu da söz konusu olabilir. Örnek vermek gerekir ise, vekil tutuklu ve cezaevinde bulunuyor ise ya da geçici süreliğine yurtdışında ise bu durumda tebliğ vekile değil, vekil tayin eden (asıl kişiye) yapılmalıdır. Bunun dışında, vekil tayin eden ile vekil arasındaki vekalet sözleşmesi sone erdirilmiş ise artık tebliğlerin asıl kişiye yapılması gereklidir.²³³

²²⁸ Borçlar Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı:27836, 11 Ocak 2011, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>, s.e.t. 24/11/2021. Ayrıntılı bilgi için bakınız madde:504.

²²⁹ Bekir Baykara, '**Vergi Usul Kanunu'na göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler**', Vergi Dünyası Dergisi, S:291,, s. 8

²³⁰ T.C. Danıştay 3. D. 18/03/2015, T. E: 2014/3226, K:2015/1424

²³¹ İdari Yargılama Usulü Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı:17580, 06 Ocak 1982, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf>, s.e.t. 24.11.2021.

²³² Ejder Yılmaz ve Tacar Çağlar, **Tebligat Hukuku**, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, Yetkin, 1999, s.471 ²³⁵ Özgen, a.g.e., s.45.

²³³ Yılmaz ve Çağlar, ag.e., s.309

Vekile ilişkin tebliğlerde ortaya çıkan bir başka sorun vekilin azledilmesi veya istifa etmesi sonucu yaşanabilmektedir. Bu durumun yetkili birimlere bildirilmemesi ve vekalet yetkisi bulunmayan vekile tebellüğ yapılması tebligatı usulsüz hale getirmektedir.²³⁴

Yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta, Vergi Mahkemesince;

Vergi ceza ihbarnamelerinin davacı vekiline usulüne uygun tebliğ edildiği, dava konusu cezaların kesinleştiğinden bahisle kabul kararı verildiği, fakat vekilin tebliğ tarihinde vekillikten çekildiği görüldüğünden, Danıştay Dairesince tebliğ usulsüz olduğu ve dava konusu vergi ve cezaların kesinleşmediğinden bahisle bozma kararı,

verilmiştir.²³⁵

3.1.5. Mirasçılara Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar

Mirasçılarının yükümlülüğü Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesinde “*Ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni veya mahsup mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar*” hüküm altına alınmıştır. Ölüm durumunda, mükelleflerin hayattayken yerine getirmekle yükümlü olduğu tüm vergisel yükümlülükleri mirası reddetmemiş, yasal ve atanmış (mahsup) mirasçılara geçer. Fakat, reddi miras talebinde bulunmamış mirasçıların her biri murisin vergi borçlarından paylarına düşen miras oranında sorumlu olmaktadır.

Mirasçıların genel anlamda kamu borçlarından sorumluluğu 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 7. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği hüküm altına alınmıştır.²³⁶

Miras bırakandan alınması gereken amme alacakları VUK’nu kapsamında olmayan amme alacaklardan ise, mirasçılar ile ilgili yapılacak takipte TMK²³⁷ hükümleri uygulanacaktır. VUK’nu kapsamına giren amme alacaklar olması durumunda ise, mirasçılar ile ilgili uygulanacak takiplerde veraset ilamında belirtilen hisse nispeti dikkate alınarak mirasçıların sorumlu oldukları tutarlar tespit edilecektir.²³⁸

²³⁴ Özgen, a.g.e., s.46

²³⁵ T.C. Danıştay 25/01/2021, T. E:2020/6207, K:2021/445

²³⁶ Memduh Aslan, **Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu**, Dergipark, cilt 17, sa.3-4, 2011,s.3

²³⁷ Medeni Kanun 641 ila 681. maddeleri arasında mirasçıların sorumluluğu için bakınız.

²³⁸ Ayşe Gınalı, **Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu**, SMMO, 2011, s.237.

Mirasçılara yapılacak tebliğler, mirasın reddine ilişkin üç aylık iddet süresinden sonra yapılmalıdır²³⁹. Bu süre beklenmeden mirasçılara tebliğ yapılması halinde ise, reddi miras yapan mirasçı açısından tebligata bağlanan hukuki sonuç doğmayacaktır²⁴⁰.

Nitekim, yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta “murisin vefatı üzerine, mirasçılarının defter tutmasını temin bakımından tereke hakimliğinden talepte bulunmuş olmaları halinde mirasçılık ve hisse durumlarının kesinlik kazandığının kabulüne olanak bulunmadığından, mirasçılık durumlarının sonucunu beklemeden yapılan tebligatın muteber sayılmayacağı”²⁴¹ hüküm altına alınmıştır.

Reddi miras halinde²⁴² vergi dairelerince tesis edilen işlemlerin kime tebliğ edileceği noktasına gelince; MK’na göre mirasçılarının hepsi tarafından, terekenin reddedilmesi halinde miras, sulh mahkemesince iflasa ilişkin hükümler dahilinde tasfiye edilmektedir²⁴³. Öncelikle, sulh mahkemesince resmi tasfiye kararı alınmakta, resmi tasfiye ise sulh mahkemesince yahut atayacağı bir ya da birden fazla tasfiye memuru tarafından yürütülmektedir. Talep üzerine yada re’sen resmi tasfiyeye karar veren sulh hukuk hâkimi, tasfiye işlemlerini doğrudan yapma yetkisine sahip olsa da, uygulama işlemlerinde genellikle tasfiye memuru tayin ettiği görülmektedir²⁴⁴.

Bu durumda ilgili vergi dairelerince, sulh mahkemesine ya da tasfiye memuru atanmış ise tasfiye memuruna ilgili tebligatların göndermesi gerekmektedir²⁴⁵.

Reddi miras yapmamış mirasçılara gönderilen tebligatın hüküm doğrabilmesi için, tebligatı çıkarmaya yetkili mercilerce, kendisi adına düzenlenmeyen bir işlemin, tebligatının mirasçısına yapılması ve mirasçı tarafından da tebligatın alınması, tebligata konu işlemin muhatabı ilgili şahıs hakkında hüküm ve sonuç doğurmayacaktır²⁴⁶.

²³⁹ Ahmet Ozansoy, ‘İdare Hukukunda Tebligat Müessesesi’, S:149, 2013, s.18.

²⁴⁰ M. Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006, s. 104.

²⁴¹ Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s.1190.

²⁴² Ayrıntılı bilgi için bakınız Medeni Kanun madde: 612.

²⁴³ Fuat Saatçioğlu ‘**Mirasın Gerçek Reddi**’, Dergipark, s. 1950, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/155536>, s.e.t. 25.11.2021.

²⁴⁴ Mehmet Kılıç, ‘**Türk Hukukunda Mirasın Resmi Tasfiyesi**’, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:62, S:3, 2013 s.802-803.

²⁴⁵ Özelge, ‘Mirasın Reddedilmesi Halinde Ölen Kişi ile İlgili Olarak Yapılan Tarhiyata Ait İhbarnamelerin Kime Tebliğ Edileceği Hakkında’, T: 19.12.1996, S: B.07.0.GEL.0.28/2809-12-44/60823, <https://www.mevzuatsorgula.com/Ozelge/ozelge-mirasin-reddedilmesi-halinde-olen-kisi-ile-ilgili-olarak-yapilantarhiyata-ait-ihbarnamenin-kime-teblig-edilecegi-hakkinda/9ad86b2d610f9b7875e81e9032b88f>, s.e.t. 25.11.2021.

²⁴⁶ Özgen, a.g.e., s.50.

Nitekim yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

Ödeme emirlerinin, davacıların murisi adına düzenlendiği, anılan şahsın ölümünden sonra mirasçılara tebliğ edildiği, kişiliğin sona ermesinden önce düzenlenmiş olsa dahi, ölümün gerçekleşmesinden dolayı ödeme emirlerinin mirasçılara tebliği ne muris ne de mirasçılar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağından,

davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiş, söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince, Mahkeme kararının onamasına kararı verilmiştir²⁴⁷.

Yine mirasçılar adına, murisin borçları nedeniyle yetkili mercilerce düzenlenen ve usulüne uygun tebliğ edilen işlem, mirasçıların, miras hisseleri oranında yapılmamışsa, bu tebliğ sadece mirasçıların kendi hissesine düşen pay için geçerli olarak kabul edilecektir²⁴⁸.

Konuya ilişkin olarak yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

.... 213 sayılı VUK'nun 12. maddesindeki düzenleme uyarınca, mirasçıların ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından, vergi idaresince mirasçıların hisse oranları tespit edilerek her bir mirasçı adına hisselerine göre ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi gerektiği... veraset ilamına göre davacının hisseye sahip olduğu... tarhiyatın miras hissesi oranını aşan kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı,

gerekçesi ile kısmen kabul kısmen ret kararının verildiği, söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince, Mahkeme kararının onamasına kararı verilmiştir²⁴⁹.

Yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda, dava aşamasında diğer bir ifade ile hüküm kesinleşmeden önce, vergi mükellefinin ölmesi durumunda İYUK'nun ' *‘tarafkların kişilik veya niteliğinde değişiklik başlıklı’* 26.²⁵⁰ madde hükmü uygulama alanı bulacaktır. Söz konusu maddenin başlığındaki 'kişilik değişikliği' deyiminin, bir yandan gerçek kişiler için ölüm, tüzel kişiler için tüzel kişiliğin sona ermesi gibi kişiliğin sona erme hallerini diğer yandan medeni hakların kullanılması yetisinin yitirilmesi (gerçek kişiler için vesayet altına alınması, iflas hali, tüzel kişiler için) yahut sınırlandırılması anlamında kullanıldığı, 'nitelik değişikliği' deymi ile ise, davayı takip etme yetkisi yönünden ortaya çıkabilecek değişiklikleri (örnek: tüzel kişiler için tasfiyeye girmesi, tüzel kişiliğin bir diğer bir tüzel kişilikle ile birleşmesi, tüzel kişiliğin başka bir tüzel kişiliğe devir edilmesi anlattığı söyleyebilir. ²⁵¹

²⁴⁷ T.C. Danıştay 4. D. 20/09/2021, T. E:2021/5353, K:2021/4259

²⁴⁸ Üzeltürk, a.g.e., s. 42.

²⁴⁹ T.C. Danıştay 4. D. 29/06/2021, T. E: 2016/18320, K:2021/3660

²⁵⁰ Ayrıntılı bilgi için bakınız İdari Yargılama Usulü Kanunu madde:26

²⁵¹ Üzeltürk, a.g.e., s. 45

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda, gerçek kişi olan davacının ölmesi durumunda, idari yargı yerlerince, davayı takip etme yetkisi kendisine geçen kişinin başvurusuna kadar dosya işleminden kaldırılacaktır. Sadece öleni ilgilendiren davalara ilişkin dilekçeler ise aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca iptal edilecektir. Dava dilekçesi iptal olunan davanın, ölen kişinin mirasçılarınınca yenilenmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, tüzel kişilerin dava devam ederken muhtelif sebepler ile tüzel kişiliğinin sona ermesi mümkündür. Sonuç olarak artık medenî haklardan faydalanma ehliyeti sona eren tüzel kişinin, taraf ehliyeti de sona ermektedir. Bunun sonucu olarak, dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilmesi gerekmektedir.²⁵²

3.1.6. Yurtdışında Bulunanlara Yapılan Tebligat Ortaya Çıkan Sorunlar

Yabancı ülkede bulunan şahsa tebligat yapılabilmesi için, normal şartlarda, öncelikle tebliğ yapılacak yabancı ülke ile Türkiye arasında bir antlaşmanın olup olmadığına bakılması, eğer antlaşma mevcut ise bu antlaşmadaki hükümler doğrultusunda tebligat yapılması gerekmektedir. İkili antlaşma olmadığının kabulü halinde ise, iki ülkenin tebligat ile ilgili olarak uluslararası çok taraflı bir sözleşmenin tarafı olup olmadığına kontrolü yapılmalı, çok taraflı bir sözleşmenin tarafları iseler, sözü edilen sözleşmedeki hükümler doğrultusunda tebligat yapılabilecektir. Eğer, ikili antlaşma ile birlikte çok taraflı bir sözleşmenin de tarafı değilseler, karşılıklı ilkesi gözetilerek iç hukuk kuralları doğrultusunda tebligatın yapılabileceğini söyleyebiliriz.²⁵³

Yabancı ülkelerde yaşayanlara yapılacak tebligat ve tebligatın nasıl yapılacağı konusundaki şekli düzenlemelere VUK'un 97. maddesinde yer verilmiştir. Anılan maddenin 1. fıkrasında *“yabancı ülkede bulunanlara yapılacak tebliğ işlemleri, o ülkenin resmî makamları aracılığıyla gerçekleştirilir. Bunun için antlaşma yahut o ülkenin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolusu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan istemektedir”* hükümler dikkate alındığında, yabancı ülkede bulunanlara tebligatın nasıl yapılacağına ilişkin genel kural düzenlenmiştir.²⁵⁴

VUK'un 97. maddesinin içeriğinde ise, muhatabın, Türk vatandaşı olması, resmi görevi nedeniyle yabancı ülkede yaşayan memur ve askeri şahıs olması hallerine istinaden farklı usuller öngörülmüştür.

²⁵² Erdal Sönmez, ‘Vergi Yargısında Tarafların Kişilik veya Niteliğinde Değişiklik Davasının Gösterdiği Adrese Tebligat Yapılmaması Durumları’, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim, S: 218, s.1, <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/143/+Vergi+Yargisinda+Taraflarin+Kisilik+Veya+Niteliginde+Degisiklik+Ve+Davacinin+Gosterdigi+Adrese+Tebliğat+Yapilmaması+Durumla>, 1999, s.e.t. 25.11.2021.

²⁵³ Üzeltürk, a.g.e., s. 46

²⁵⁴ Vergi Usul Kanunu, madde 97

Tebliğin yapılacak olduğu kişi, Türk vatandaşı sivil şahıs ise, Türk siyasi memuru yahut konsolosu tarafından doğrudan tebliğ yapılabilecektir. Daha açık bir ifade ile yabancı ülkenin mevzuatının ayrıca cevaz vermesi koşulu ile yabancı ülkenin makamlarına ihtiyaç duyulmaksızın doğrudan tebligat yapılabilmesidir²⁵⁵.

VUK 97. maddesinin 3. fıkrasına göre, ‘‘yabancı ülkelerde bulunan kişilere tebliğ edilecek evrak, tebliği çıkaran merciin bağlı olduğu Bakanlık aracılığıyla Dışışleri Bakanlığına, Dışışleri Bakanlığı tarafından da Türkiye elçilik ve konsoloslughuna gönderilecektir’’. Tebliği çıkaran merciin tebliğ evrakını düzenleme şekli, tercüme ettirilmesi, tebliği çıkaran merci tarafından, tebliğ evrakının en az kaç gün önce Bakanlığa gönderilmesi ile ilgili hususlara yönelik VUK’nda düzenlenme bulunmadığından ve Ticaret Kanunu’nun 51. maddesinde, ‘‘mali tebligatlara dair özel kanunlarında hüküm bulunmaması durumunda genel tebligat hükümlerin uygulanacağı’’ düzenlendiğinden ve TK’da yer alan maddelerin uygulanmasına dair Tebligat Kanunu Yönetmeliğinde²⁵⁶ düzenlemesi bulunan, 39-40-41. maddeler işletilecektir. Ayrıca tebliği evrakı, Türk elçiliği ve konsoloslughuna gönderildikten sonra, tebligatın muhatabına teslim edilmesi yönelik süreçte, Türkiye elçiliği ve konsoloslughunun izlemesi gereken şekli kurallar ile ilgili yine VUK’nda düzenleme bulunmadığından TK’nun 25/a maddesi işletilecektir²⁵⁷. Anılan madde hükmüne göre,

Tebliği çıkaran merciin yazısı üzerine, Türk siyasi memuru veya konsolosu o ülke mevzuatına göre uygun bir yöntemle, 30 gün içinde tebliğ için başvurulmasını, aksi takdirde tebliğin yapılmış sayılacağını ihtar eden bir bildirim muhataba gönderir ve bunun neticesini o ülkenin mevzuatına göre belgelendirir. Muhatabın başvurusu, başvurusuna rağmen tebliğden imtina etmesi yahut bildirimle rağmen başvurmaksızın otuz gün geçmesi hallerinde tebliğ yapıldığına dair tutanak tutulması gerekir. Otuz günün başvurusuz geçmesi halinde, tutanağın yanında tebliğ evrakı da çıkaran mercie geri döndürülür.

Nitekim yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

... 11/./2016 tarihinde düzenlenen adres tespit tutanağında davacının belirtilen adreste ikamet etmediği, Almanya da yaşadığı tespit edilmesine rağmen davacının yurtdışındaki adresi araştırılmadan ilan yoluyla davacı adına düzenlenen ihbarnamelerin tebliğ edildiği, usulsüz tebliğ ile kesinleştirilen amme alacağı için ödeme emri tazim ve tebliğinde ve bu ödeme emri içeriği kamu alacağı sebebiyle uygulanan haciz işleminde,

hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle haciz işleminin iptaline karar verilmesi üzerine sözü edilen kararın temyiz edilmesiyle Danıştay Dairesince²⁵⁸, Mahkeme kararının onamasına karar verilmiştir.

²⁵⁵ Şenyüz, a.g.e.,s.128.

²⁵⁶ Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, Resmî Gazete, sayı:28184, 25 Ocak 2012, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15828&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, s.e.t. 01.12.2021.

²⁵⁷ Yüce ve Çelik, a.g.e., s.159.

²⁵⁸ T.C. Danıştay 4. D. 18/01/2022, T. E: 2018/1626, K:2022/214

VUK'un 97. maddesinin 4. fıkrasına göre “*muhatap, resmi görev nedeniyle yabancı ülkede memur ise, tebliğ, Dışişleri Bakanlığı arayıcılığıyla yapılacaktır*”. Kısaca değinmek gerekir ise Dışişleri Bakanlığı tarafından, tebliğ belgesi ve ek belgelerinin usule uygun hazırlanıp hazırlanmadığı kontrol edilecek, ardından yabancı ülkedeki Türk elçiliği veya konsoloslughuna gönderilecektir. Elçilik ya da konsolosluk tarafından görevlendirilen memur tarafından tebliğ işlemi gerçekleştirilecek; tebliğ tutanağının, Türkiye elçiliği ya da konsoloslughuna geldiği şekilde, tebliği çıkaran mercie ulaşmasının ardından tebliğ işlemi tamamlanmış olacaktır²⁵⁹. Ayrıca, resmi görev nedeniyle değil de başkaca sebepler ile yurtdışında bulunan memura (tedavi için uzun süreli kalma, seyahat vb.) bu şekilde tebliğ yapılması olanaksızdır²⁶⁰.

3.1.7. Tüzel Kişilere Yapılan Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar

Belirli süreli yaşama sahip olan gerçek kişilerin ve bu kişilerin imkanlarının ilerisinde olan hedeflere erişme arzuları özel bir örgütlenmeyi zorunlu kıldığından gerçek kişilerin yanında fiziki bir sahip olmayan, belli hedefleri gerçekleştirmek üzere örgütlenmiş, hukuk aleminde kendilerini oluşturan kişi veya mallardan bağımsız bir kişiliğe ve malvarlığına sahip olması sağlanarak bir hukuk süjesi olarak kabul edilen, haklara ve borçlara sahip olabilen tüzel kişiler de bulunur²⁶¹.

Fiziki olarak var olmadıklarından, kişi veya mal topluluğu olarak örgütlenmiş tüzel kişilerin vergisel ödevleri de dahil olmak üzere ehliyetlerini yasal organları sayesinde kullanabilirler. Bu durumda, bahsedilen yasal organlar kural olarak kanuni temsilci olarak konumlanmışlardır.²⁶²

Hukuk aleminde tüzel kişiler “*özel hukuk tüzel kişileri*” ve “*kamu hukuku tüzel kişileri*” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Kamu Hukuku tüzel kişileri, kamu kudretini temsil eden, kamu hukukundan elde edilen üstün ve ayrıcalıklı hak ve yetkileri olan yasayla veya yasanın açıkça verdiği yetkiye dayanarak idarî kurallarla kurulan tüzel kişilerdir²⁶³. Örnek vermek gerekir ise, kamu idareleri, kamu kurumları vb.

²⁵⁹ Osman Avcıoğlu, **Yurtiçi ve Yurtdışı Tebligat Hukuku** (Gerekli Açıklamalar ve Temel Düzenlemeler), s. 89-90.

²⁶⁰ Ayyıldırım, a.g.e.,s. 179

²⁶¹ U.Baran Kuş,“**Sermaye Şirketlerinde Sınırlı Sorumluluk İlkesinin İstisnası Olarak Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması**”, (Yüksek Lisans), T.C. Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020, s. 7.

²⁶² Candan, a.g.e., s.10

²⁶³ F. Erdem Kaşak, “**Tüzel Kişilik Kavramı ve Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması**”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 26, S: 2, 2020, s. 1243.

Özel hukuk tüzel kişileri isminden de anlaşılacağı üzere özel hukuk alanında faaliyet gösteren kamunun gücünden yararlanma yetkisi olmayan varlıklardır. Kurulmalarında sınırlı sayı ilkesi geçerli olup; yasanın öngördüğü şekilde kurabilirler²⁶⁴.

Tüzel kişilerin, kamu tüzel kişiliği veya özel hukuk tüzel kişiliği konumunda olmamaları halinde, vergilendirmeye ilgili tebligatların kime yapılacağı hususu farklılık göstermektedir.

Nitekim yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

...davacı şirket tarafından tek kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada ilk derece mahkemesi tarafından işin esası incelenerek kabul kararı verildiği, daha sonra temyiz edilen davada; ticaret şirketleri kendisini oluşturan şahıslardan ayrı ve bağımsız bir tüzel kişiliği haiz olup mevzuatın öngördüğü şekilde kurulmalarıyla hak ehliyetine ve mevzuatın öngördüğü organlara sahip olmalarıyla birlikte fiil ehliyetine sahip oldukları, temyize konu kararın 7201 sayılı Kanun'un 35. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen usule uygun olarak Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde belirtilen adrese tebliğ edilmediği..

gerekçesiyle Danıştay Dairesi tarafından bozma kararı verildiği görülmektedir.²⁶⁵

Yargıya intikal eden bir diğer uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

...asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emri düzenlenebilmesi için, öncelikle şirket adına ödeme emri düzenlenip usule uygun tebliğ edilmesi, tebliğ sonrası takibin başlatılarak mal varlığı araştırması yapılarak şirket mal varlığından amme alacağının tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, davalı idarenin amme alacağının dayanağı olan şirket adına düzenlenen ödeme emirlerini, asıl borçlu şirketin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ve Ticaret Odası kayıtlarında yer alan bilinen adreslerine tebliğ etmeyerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 102 ve diğer maddelerine uygun olarak tebliğ etmediği, bu haliyle asıl borçlu şirket hakkında cebren takibata başlanmadığı anlaşılmakla dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı...”

Gerekçesiyle işleminin iptaline karar verilmesi üzerine sözü edilen kararın temyiz edilmesiyle Danıştay Dairesince²⁶⁶, Mahkeme kararının onanmasına karar verilmiştir.²⁶⁷

3.2. Tebligat İşlemlerinde Usule İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar

Tebliğatin ilgisine ulaşmasında kullanılan yol ve yöntemlere tebligat usulleri denilmektedir²⁷¹.

²⁶⁴ <https://akicilegal.com/tuzel-kisilik-nedir/>, s.e.t. 27.11.2021.

²⁶⁵ T.C. Danıştay VDDK, 26/10/2022, T. E:2022/845, K:2022/1278

²⁶⁶ T.C. Danıştay 4. D. 18/01/2022, T. E: 2018/1626, K:2022/214

²⁶⁷ T.C. Danıştay 4.D. 10/10/2022, T. E:2021/1721, K:2022/5437 ²⁷¹ Solak, a.g.e., s.66.

Tebliğ usullerine ilişkin hükme VUK'nun 93. maddesinde yer verilmiştir. Sözü edilen kanun maddesinin 1. fıkrasında tebliğ edilecek olan belgeler ilmühaberli ve taahhütlü olarak posta ile adresi belli olmayanlara da ilan ile tebliğ yapılacağı belirtilmiş; takip eden ikinci fıkrasında ise ilgisinin kabul etmesi halinde dairede ve komisyonda tebliğ yapılması uygun görülmüştür. Yine aynı Kanun'un 107. maddesinde T.C. Maliye ve Hazine Bakanlığı, posta yerine tebliğ yapmak yerine kendi memuru vasıtasıyla da tebliğ yapmak konusunda yetkilendirilmiştir. Yine aynı Kanun'un 97. maddesinde yurt dışında bulunanlara yapılacak tebliğ usulü hakkında düzenlemelere yer verilmiştir.²⁶⁸

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un²⁶⁹ 7. maddesiyle VUK'da da eklenen 107/ A maddesine eklenen hüküm ile 93. maddede sayılan tebliğ usullerine bağlı kalmaksızın tebliğe elverişli olan elektronik bir adres aracılığıyla elektronik ortamda tebliğin gerçekleştirilebileceği hükmü yer almaktadır. Bu konuda T.C Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları belirlemek için yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini, 456 seri²⁷⁰ numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kullanmıştır.

3.2.1. Adrese Yapılan Tebliglerde Ortaya Çıkan Sorunlar

Tebliğ evrakının kime teslim edildiği, tebliğ alındı belgesine atılan ıslak imza ile tespit edilmekte; dolayısıyla da ıslak imzanın tebliğin kime yapıldığını ispat etmektedir. Dolayısıyla imzanın, mühür kullanılarak atılması gibi bir durum söz konusu olamayacaktır²⁷¹. *“Eğer tebliğin muhatabı, imza atacak kadar yazı bilmiyor ise yahut herhangi bir nedenle imza atamayacak durumda ise sol elinin başparmağı bastırılır”* (VUK md 102/2. fıkra). VUK'da tebliğ evrakını teslim alanın sol elinin bulunmaması veya her iki elinin bulunmaması durumunda nasıl bir yol izleneceğine dair bir düzenlemeye yer verilmediğinden genel kanun olan TK'ndaki düzenlemeler uygulanacaktır²⁷².

Tebliğ işlemini, teslim alan şahıs tarafından tebliğ zarfı üzerindeki imzanın kendisine ait olmadığı iddia edilebilir. Böyle durumlarda uygulamada imza istiktabı (imza karşılaştırması) yoluna başvurulmaktadır²⁷³. Örnek vermek gerekir ise;

²⁶⁸ Şenyüz, a.g.e., s.98

²⁶⁹ Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, sayı: 27659, 23 Temmuz 2010, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100801-1.htm>, s.e.t. 27.11.2021.

²⁷⁰ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı: 29458, 27 Ağustos 2015, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150827-7.htm>, s.e.t. 27.11.2021.

²⁷¹ Şenyüz, s.98. ²⁷⁷

²⁷² Solak, a.g.e., s.70

²⁷³ Erdemir, s.109.

...davacı tarafından defter-belgelerin incelemeye sunulmadığından bahisle katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi üzerine açılan davada, defter ve belgelerin usulüne uygun olarak davacıdan istenilmediği, tebligat alındısındaki imzanın kendisine ait olmadığı iddiasında bulunulmuş, Mahkemesince davacının huzurda alınacak imza örnekleri ile tebliğ alındısı üzerindeki imzanın karşılaştırılması için bilirkişi incelemesi yaptırılmış, “bilirkişi raporunda, anılan tebliğ alındısındaki imzanın davacının elinden çıkmadığı sonuç ve kanaatine varılmış ve Mahkemesince de bilirkişi tarafından sunulan rapor yeterli görülerek, davacı adına yapılan tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı

sonucuna varılarak, davanın kabulüne karar verilmiştir. Söz konusu kararın temyiz edilmesi üzerine

Danıştay Dairesince verilen kararda ise;

Tebliğ evrakında imza sahibinin ismine yer verilmeyip sadece "tebligat adresinde muhatap imzasına tebliğ edildi" ibaresinin yer alması ve tebliğ evrakındaki imza ile bilirkişi raporunda incelemeye esas alınan davacının imzasının bulunduğu muhtelif belgelerdeki imzaların farklılık göstermesi hususları tebliği kusurlandırıcı nitelikte bulunmadığından²⁷⁴

kararın bozulmasına karar verilmiştir.

3.2.2. Posta Yoluyla Yapılan Tebliğlerde Ortaya Çıkan Sorunlar

VUK’nun 102 maddesinin 3. ve devamı fıkralarında posta yoluyla tebligatta karşılaşılması olası haller öngörülmüş; bunlar nazarında da bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

VUK’na göre, posta yoluyla yapılan vergilendirme ile ilgili tebligatlarında, kanunun lafzından da anlaşıldığı üzere iki tane şekil şartı bulunmaktadır. Dolayısıyla ‘*adi posta*’ yoluyla tebligat yapılması ya da özel dağıtım şirketleri veya kurye ile dağıtım yapılması durumunda tebliğ işlemi geçersiz olacaktır. Posta yoluyla yapılan tebligatlarda ‘*APS*’ yoluyla tebligat yapılması durumunda usule uygun olup olmayacağı konusunda tereddüt bulunmakla birlikte doktrinde ÜREL’e göre, APS ile yapılan tebliğlerin de usule uygun geçerli bir tebligat olduğunu kabul etmekte ve APS yöntemiyle yapılan tebligatların da yazılı olma kuralına uygun ve taahhütlü tebligatlar olarak işlem görmektedir²⁷⁵.

VUK’nu 99. madde de;

Posta yöntemiyle tebliğ edilecek belgenin kapalı bir zarf içerisinde postaya verileceği, zarfın şekil şartlarını T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği” yine aynı Kanun’un 100. maddesinde “bilinen adrese gönderilen mektuplar posta memurlarınca muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı

²⁷⁴ Danıştay Dördüncü Daire, 18/05/2021, T. E:2014/4846, K:2017/4638

²⁷⁵ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, Seçkin, 2012, s.201-202.

hüküm altına alınmıştır. Tebligat zarfının muhatabına teslim edildikten sonraki süreç değerlendirildiğinde, muhatap açısından büyük önem arz etmektedir. Nitekim, muhatabın, vergi ile ilgili sorumluluklarını gerçekleştirmesinde ve dava açabilmek için tanınan hakkı kullanmasında, tebellüğ tarihi esas alınmaktadır²⁷⁶.

Yargıya intikal eden bir diğer uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

...dava konusu cezalı vergiye ait ihbarnamenin ara kararına cevaben bilinen adres olarak bildirilen adrese posta yoluyla tebliği denenmeden ilan tebliği yoluna başvurulduğunun anlaşıldığı olayda, beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde 31/12/2017 tarihine kadar usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gereken tarhiyatın öğrenme tarihi olan 08/11/2018 tarihinde tebliğ edildiğinin kabulü gerektiği ve bu tarih itibarıyla zamanaşımına uğradığı...

sonucuna varılmıştır.

Danıştay Dairesi tarafından da onama kararı verildiği görülmektedir.

3.2.3. Muhatabın Tebellüğden İmtina Etmesi Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinin 3. fıkrasında yer verilen muhatabın tebellüğden imtina etmesi halidir. 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik önce, VUK'nun 102. maddesinin 6. fıkrasında yer alan *“Muhatap tebellüğün gerçekleşmesine engel olursa, tebliğ, söz konusu evrak önüne bırakılması ile yapılır”* hükmü uygulanmakta idi. Daha açık bir ifade ile tebliğ edilecek evrak, muhtar, komşu, ihtiyar heyeti üyesi veya zabıta huzurunda muhatabın önüne bırakılmakta ve keyfiyet huzurunda olunan kişiler ile birlikte tebliğ alındısına işlenerek tebliğ yapılmakta idi. Ancak bu durum yalnızca muhatabın tebliğden imtina etmesi durumunda geçerliydi. Muhatabın, geçici bir süreliğe adresinde bulunmaması halinde muhatap dışında kişilerin, hatta tebliğ evrakını muhatap yerine almaya yetkili kişiler de dahil imtina durumunda önlerine tebliğ evrakını bırakmakla tebliğ yapılmadığını belirtmekte faydalı olacaktır²⁷⁷.

7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik,

Muhatabın bilinen adreste bulunması fakat tebliğ evrakını almaktan imtina etmesi halinde, tebliğ evrakının tebliği çıkan idareden alınabileceği şerhini ve şerhi işleyen posta memurun imzasını içeren tebliğ pusulasının kapıya yapıştırılacağı, pusulanın kapıya yapıştırıldığı gün tebliğ edilmiş sayılacağı ardından da posta memurunun evrakı, çıkaran idareye geri göndereceği şeklinde bir yöntem izlenmesi,

²⁷⁶ Solak, a.g.e.,s.67.

²⁷⁷ Şenyüz, a.g.e.,s.106.

gerektiği düzenlenmiştir²⁷⁸. Bu aşamada, evrakın kapıya yapıştırılması yoluyla tebliğ yönteminin kimlerin tebliğden imtina etmesi halinde gerçekleştirilebileceğinin ayrıca belirlenmesi önemlilik arz etmektedir. Çünkü eski düzenlemede sadece mükellefin tebliği almaktan imtina ettiği durumda tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ yapılabilmekte; muhatap yerine tebligatı almaya yetkili kişiler tebliğ evrakını almaktan imtina ederse muhataba yapıldığı yöntemde tebligat yapılabilmesinin imkânı yoktu. 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle kapıya yapıştırma yönteminin kapsadığı kişiler ile ilgili doğrudan bir açıklama bulunduğu söylenemez. AYYILDIRIM’a göre, değişikliğin kapsamının eski düzenlemede olduğu gibi sadece muhatap için geçerli olduğunun kabul edilmesi gerektiği kanaatindedir. Çünkü muhataba ulaşılamaması halinde tebligatı almaya yetkili kişiler tebliğin gerçekleşmesi konusunda imtina ederlerse, kapıya yapıştırma yöntemiyle usulüne uygun bir tebliğ gerçekleştirmeyeceğinden, tebliğin iadesi ve makul bir süre sonra tekrar gerçek kişi ticaret erbabı ise kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür yahut kanuni temsilcisinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenlerden herhangi birinin AKS’de bulunan yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılması gerekmektedir²⁷⁹.

Yargıya intikal eden bir diğer uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

...cezalî gelir vergisi için düzenlenen ihbarnamenin, tarihinde davacının ikametgahında tebligatı yapan idarenin memurları tarafından tebellüğden imtina şerhi düşülerek kapıya tebligat pusulası yapıştırılmak suretiyle tebliğ edildiği belirtilmekte ise de, davacı vekili tarafından dilekçeye eklenen belgelerden (fatura ve hastane giriş kayıtları) söz konusu tarihte davacı ve eşinin İstanbul’da bulunduğu, dolayısıyla yerleşim adresinde kimse bulunmadığından imtinadan da bahsedilemeyeceğinden, tebliğin Kanun’un belirtilen adreste kimsenin bulunmaması halinde nasıl yapılacağını öngören hükümleri gözetilerek yapılması gerekirken, usule uygun şekilde yapılmayıp, kimsenin yanıt vermemesi üzerine tebligatı yapan idarenin memurları tarafından tebellüğden imtina şerhi düşülerek kapıya tebligat pusulası yapıştırılmak suretiyle yapıldığı görüldüğünden...

Danıştay Dairesi tarafından da onama kararı verildiği görülmektedir.²⁸⁰

3.2.4. Muhatabın İş Yeri Adresinde Bulunmaması Durumu

Değişiklikten önceki VUK ‘nun 102. maddesinin 2. fıkrasında, “*MUHATABININ bilinen adresini değiştirmesi dolayısıyla muhataba ulaşılamaması halinde, posta memuru durumu izah edecek şekilde tebliğ zarfının üzerine yazmakta ve tebliğ evrakı posta idaresince tebliği yaptıran mercie iade edilmekte,*” 3. fıkrasında;

²⁷⁸ Yudum Özçelik, ‘7061 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun Tebliğe İlişkin Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Saptanması’, <http://akkayahukuk.com/wp-content/uploads/2018/09/AkkayaPapersNo4.pdf>, 2017, s.e.t..11.2021.

²⁷⁹ Ayyıldırım, ag.e.,s. 204-205.

²⁸⁰ T.C. Danıştay 4.D. 26/04/2022, T. E:2019/6993, K:2022/1641

Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar ya da komşuları tarafından bildirildiğinde, keyfiyet, beyanda bulunanın kimliği tebliğ alıntısına yazılarak ve beyan edene imzalatılmakta; eğer imzadan imtina ederse, tebliği yapan memur bu durumu izah edecek şekilde tebliğ zarfının üzerine yazmakta ve posta memuru tarafından imzalanmakta ve tebliğ evrakı posta idaresince tebliği yaptıran mercie iade edilmekte,

4. fıkrasında, “*bunun üzerine tebliğ çıkaran mercii tarafından uygun süre belirlenerek yeniden tebliğe çıkılmakta; ikinci defa tebliğe çıkarılan tebliğ evrakı yine aynı sebepler ile tebliğ edilemeyerek iade olunur ise tebliğ, ilan yoluyla yapılmakta*” idi.

7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile, VUK’un ‘*bilinen adresler*’ başlıklı 101.maddesinin (1) ve (2)²⁸¹ numaralı bentlerinde düzenlenen, bilinen iş yeri adreslerinin varlığı halinde, öncelikli olarak gerçek kişi ticaret erbabının veya tüzel kişinin bilinen iş yeri adresine tebliğe çıkılacağı, tebligat yapılacak olanların sözü edilen adreste bulunmaması durumunda (geçici olarak ayrılmalar da dahil), posta memurunca tebliğ alıntısı üzerine durumu izah eden şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, tebliği çıkaran vergi idaresine iade edileceği, ve bu durumda ikinci çıkarılan tebliği evrakının ilgilinin AKS de bulunan yerleşim yeri adresine yapılacağı şeklinde düzenlemeye gidildiği görülmektedir. Bahse konu yeni düzenleme uyarınca tebliğ yapılması durumunda, en önemli husus, bilinen iş yeri adresinde “kimlerin” bulunmaması durumunda yeni düzenlemenin işletileceğidir. AYYILDIRIM, 485²⁸⁶ Sıra Nolu VUK Genel Tebliği’nde muhatabın ‘*iş yeri adresine tebliğe çıkılması*’ başlığı altında “*213 sayılı Kanunun 94. maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların*” ifadesine yer verildiği, açık bir şekilde “*gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinin birinin, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda bunları idame ettirenler yahut varsa temsilcilerinden herhangi birinin*” AKS de bulunan ikametgah adresine tebliğe çıkılacağına belirtilmesinden dolayı VUK’un 94. maddesinde sayılanların hepsini içerdiğini ifade etmektedir²⁸⁷.

Yargıya intikal eden bir diğer uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

...asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emrinin, tarihinde şirket işyeri adresinde tebliğe çalışıldığı, mükellefin adreste bulunmadığı hususu mahalle muhtarı ve memur imzasıyla tutanak haline getirildiği, ilgili tutanakta asıl borçlu şirkete düzenlenen sayılı ödeme emrine ilişkin olduğu şerhinin düğüldüğü, adreste bulunmadığının tespiti üzerine ilan tebliğ yoluna gidildiği, dolayısıyla usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edildikten sonra kesinleşen, tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun tahsili için davacı kanuni temsilciye gidildiği, şirket hakkında malvarlığı araştırması da yapılarak, ilan tebliğ sonrasında

²⁸¹ (1) Mükellef tarafından işe başlamada yahut adres değişikliğinde bildirilen iş yeri adresleri, (2) Yoklama fişinde yahut ilgilinin imzası bulunmak suretiyle yetkili memur tarafından bir tutanak ile tespit edilen iş yeri adresleri.

²⁸² sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.gib.gov.tr/485-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği>, ²⁸⁷ Ayyıldırım, s.199

kesinleşen amme alacağına ilişkin kanuni temsilci olan davacı adına düzenlenen dava konusu 6 sayılı ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı...

sonucuna varılmış,

Danıştay Dairesi tarafından da onama kararı verildiği görülmektedir.²⁸³

3.2.5. Muhatabın Yerleşim Yeri Adresinde Bulunmama Hali

Üçüncü hal, muhatabın yerleşim yeri adresinde bulunmama halidir. VUK'nun 102. maddesinin

5. fıkrasındaki son düzenleme ile;

Vergi idaresi tarafından bilinen güncel iş yeri adresine tebliğ yapılması cihetine gidilmesine rağmen tebliğ yapılacak kimselerin sözü edilen adreste bulunmamaları (adresten geçici ayrılmalar dahil) ile hiçbir şekilde bilinen iş yeri adresinin mevcut olmaması durumunda tebliğ, muhatabın AKS de bulunan yerleşim yeri adresine yapılacak ve durum posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı tebligatı çıkaran idareye iade edilecektir. Bunun üzerine tebliğ çıkaran vergi idaresince belirlenecek uygun bir süre sonra yeniden AKS de bulunan yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılacaktır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı aynı sebepler ile tebliğ edilemez ise, posta memuru tarafından tebliğ evrakını, tebliği çıkaran idareden alınabileceği şerhini içeren pusulanın kapıya yapıştırılacağı, ardından posta memuru tarafından tebliğ alındısının üzerine söz konusu durumun şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, tebliği çıkaran idareye iade edileceği, tebliğ evrakının, pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması halinde alındığı tarihte, sözü edilen süre içerisinde alınmaması halinde ise, on beşinci gün de tebliğ yapılmış sayılacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda, kendisine tebliğ çıkarılan ve tebligatı almaya asıl yetkili kişinin imzadan imtina etmesi hali ile tebligat yapılacak kimselere AKS de bulunan ikametgâh adresine iki defa tebligat yapılmasına rağmen sözü edilen kişilerin bulunamaması durumunda kapıya yapıştırma yönteminin uygulama alanı bulduğu söyleyebiliriz.

Dikkat edilmesi gereken husus, muhatabın imzadan imtina etmesi durumunda uygulanan kapıya yapıştırma yönetiminde, pusulasının kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır iken, tebligat yapılacak kimselere bilinen iş yeri adresinde ulaşılamaması nedeniyle AKS de bulunan ikametgah adreslerine tebliğ evrakının tebligata iki kez çıkarılmasına rağmen tebligat yapılacak kimselere ulaşılamadığı durumda, pusulanın yapıştırıldığı tarihten başlayarak on beş gün içerisinde tebliğ evrakının, tebliği çıkaran idareden alınması durumunda, alındığı tarihte, alınmaması durumunda ise on beşinci gün tebliğin yapılmış sayılacağıdır.

²⁸³ T.C. Danıştay 4. D. 15/12/2020, T. E: 2016/624, K:2020/5727

Diğer bir husus ise, AKS de bulunan yerleşim yeri adresine, tebliğ yapılacak kimselere ulaşılamaması nedeniyle tebliğ yapılmadığı durumda ikinci kez tebliğe çıkılana kadar geçirilmesi gereken uygun sürenin kaç gün olacağına ilişkindir. Yani ilk tebliğe çıkılıp, tebliğ evrakının iadesi durumunda tebliği çıkaran mercinin ikinci kez tebliğe çıkmadan önce kaç gün beklemesi gerektiğidir. 485 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde münasip sürenin kaç gün olduğu ayrıca belirtilmemiş yalnızca zamanaşımı örnek gösterilmek suretiyle olayın özelliğinde göre süre tayin olunacağı belirtilmekle yetinilmiştir. Bu durumun evrakı çıkaran mercilerce (örnek olay: tarh zamanaşımı süresinin ya da tahsil zamanaşımı süresinin dolmasına az biz zaman var iken vergi ceza ihbarnamesi ya da ödeme emri düzenlediği durumda) kötüye kullanılacağını söylemek mümkündür. Yine de bu süresin VUK 'un 14. maddesi 2. fıkrası uyarınca yetkili vergi idaresince ikinci kez tebliğe çıkmadan en az on beş gün beklenmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

7061 sayılı Kanun ile VUK'nun 102. maddesinin ilgili fıkralarındaki değişik *“ muhatabın, yerleşim yeri adresinde ve bilinen iş yeri adresinde bulunmaması hali ile tebliğ yapılacak asıl kişinin tebellüğden imtina etmesi hali”* tebliğ sürecine ilişkin olarak sözü edilen yasa uyarınca getirilen pusulanın kapıya yapıştırılması” yöntemi aslında bir nevi TK'nun 21. maddesinde düzenlenmesine yer verilen *“tebliğ imkansızlığı ve tebellüğden imtina başlıklı”*²⁸⁴ maddesiyle uyumlu hale getirilmesinin amaçlandığı söylenebilir. VUK eski düzenlemesi düşünüldüğünde ilan tebliğ yapmak yerine, bu yöntemin getirilmesi hem zaman hem de ilan tebliğ nedeniyle katılan masraflar bakımından avantajlı olduğu söylenebilir. Ancak pusulanın herhangi bir nedenle kapıdan düşmesi ya da yok olması durumu gibi olasılıklar düşünüldüğünde²⁸⁵ tebligatın tebliğ yapılacak kişilere bilgisinde olmadan yapılmış sayılmasına sebep olabilecektir. Bu durumun sakıncası ise tebligatın bilgilendirme fonksiyonunun aslında *“sözde”* yerine getirildiği anlamı çıkar ki; bu da tebligatı almaya yetkili kişilerin haklarını aramayı engelleyeceği, kişilerin özgürce savunma hakkını kısıtlayacağı daha da ötesinde kişinin mülkiyet hakkını ihlal edebileceği dahi söylenebiliriz.²⁸⁶

²⁸⁴ Tebligat Kanunu 21. madde: Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbirisi gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veya zabıta amir veya memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır. Gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatap o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veya zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırır. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.

²⁸⁵ Ç. Ezgi Yıldız, ‘7061 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Usul Kanunu Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler’ <https://www.gsg hukuk.com/tr/yayinlar/kose-yazilari/7061-sayili-kanun-kapsaminda-vergi-usul-kanunu-tebligathukumlerinde-yapilan-degisiklikler.pdf>, 2018, s.e.t. 29.11.2021.

²⁸⁶ Çelebioğlu, a.g.e.,s.22.

Yargıya intikal eden bir diğer uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

“...dava konusu ödeme emri içeriği re'sen tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelere ait tebligat, davacı şirket müdürünün yerleşim yeri adresinde 7201 sayılı Kanun hükümlerince muhtara bırakılmak suretiyle tarihinde yapıldığı, daha sonra söz konusu ihbarnameler tarihinde davacı şirketin bilinen adresinde tebligata çalışılmış adresin boş olduğu saptanılarak mahalle muhtarı nezdinde tutanak tanzim edildiği, yasal düzenlemeler birlikte incelendiğinde, muhatabın, adresinde bulunmaması söz konusu olduğunda posta memurunun durumu zarf üzerine yazarak tebliğ evrakının posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilmesi ve bundan sonraki aşamada da muhatabın başkaca bilinen adresi yok ise tebligatın ilanen yapılması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinin gereği olup dava konusu ödeme emirleri içeriği vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin, bu kural uyarınca muhatabın adresinde bulunmadığı tespit edildikten sonra iadesi yoluna gidilmesi gerekirken, olayda, tarih ve ... numaralı takip numaralı ödeme emri içeriği yılının Eylül ila Aralık dönemlerine ilişkin vergi ziya cezal katma değer vergisine yönelik ihbarnameler, davacı şirket yetkilisinin yerleşim yeri adresinde tarihinde ilgili mahalle muhtarına bırakılmak suretiyle 213 sayılı Kanun'un tebliğ hükümleri karşısında uygulanması mümkün bulunmayan 7201 sayılı Tebligat Kanunu uyarınca tebliği yoluna gidilmesi hukuka uygun düşmediği gerekçesiyle kabul kararı verildiği...”

Danıştay Dairesi tarafından da onama kararı verildiği görülmektedir.²⁸⁷

3.2.6. Mükellefin İş Yeri Adresi ile Yerleşim Yeri Adresinin Aynı Olması

Dördüncü hal, vergi mükellefinin bilinen iş yeri adresi ile yerleşim yeri adresinin aynı adres olmasıdır. Bu durumla karşılaşılabilme ihtimali, gerçek kişi ticaret erbabın vergi mükellefi olmasıdır. (Örnek: Homeoffice çalışan gerçek kişi ticaret erbabı). Bu durumda, AKS de bulunan yerleşim yerine çıkarılan tebliğin, genel olarak muhatabın bilinen adresine tebliğin yapılması gerektiği düşüncesiyle öncelikle iş yeri adresine yapılan tebliğ olarak dikkate alınacağı ileri sürülmektedir²⁸⁸. Bu durum, ERDEMİR tarafından, VUK 101. maddesinin son fıkrasında düzenlemesine yer verilen “İş yeri adresi olmayanlara tebliğin, doğrudan Adres Kayıt Sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılır” hükmü nedeniyle eleştiri konusu edilmekte, ERDEMİR, sözü edilen kanun hükmündeki “iş yeri adresi olmayanlara” ifadesinin, “yerleşim yeri adresinden farklı bir iş yeri adresi olmayanları” içerdiği düşünülmekte, yerleşim yeri adresine ek olarak bir tebliğ çıkarılması şeklinde kanunda tahmin edilememiş bir fiili durumla ile karşılaşılacağını ifade etmektedir²⁸⁹.

²⁸⁷ T.C. Danıştay 4. D. 19/03/2019, T. E:2016/4002, K:2019/1837

²⁸⁸ C. Murat Arslan, ‘Yeni Düzenlemeler ile Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler’, Vergi Dünyası Dergisi, S:438, 2018, s. 70

²⁸⁹ Erdemir, a.g.e.,s. 102.

3.3. Elektronik Tebliğde Ortaya Çıkan Sorunlar

VUK’nu hükümleri göre tebliği yapılması gereken belge, e-imza²⁹⁰ imzalandıktan sonra, tebliği çıkaran idare adına GİB tarafından tebliğin yapılacağı muhatabın tebliğe uygun e-tebligat adresine iletilecektir²⁹⁶. Tebliğin ilgilileri, kendilerine yapılan e-tebligatı, kullanıcı kodu, parola ve şifre kullanarak ve ya kimlik doğrulama işlemini yaparak, interaktif vergi dairesi aracılığıyla elektronik ortamda görüntüleyebileceklerdir²⁹¹. VUK’un 107-A maddesine göre, elektronik imzalı tebliğ evrakı, ilgilinin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihten itibaren beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş kabul edilecektir. Tebliği edildiğinin sayıldığı günden itibaren muhatabın, vergilendirme süreci ile ilgili ödevlerini yerine getirmesi beklenmektedir. Keza eğer tebliğ edilen belgeye (ihbarname, ödeme emri) dava açmak ister ise, dava yoluna başvurma süresi e-tebliğin yapıldığı beşinci günü takip eden gün itibariyle işletilmeye başlatılacaktır.

Nitekim yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince;

.... dava konusu vergi/ceza ihbarnamelerinin 23/12/2019 tarihinde e-tebligat yoluyla davacının etebligat adresine gönderildiği, ihbarnamenin, muhatabın e-tebligat adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonu olan 28/12/2019 tarihinde tebliğ edilmiş sayıldığı, vergi/ceza ihbarnamelerine karşı açılacak davanın en geç 27/01/2020 tarihinde açılması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra 07/02/2020 tarihinde açıldığından davanın süre aşımı nedeniyle esasını inceleme olanağı bulunmadığı sonucuna varıldığı,

gerekçesi ile davanın süre aşımı gerekçesiyle karar verilmiş, söz konusu kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince, Mahkeme kararının oyçokluğu ile onanmasına karar verilmiştir²⁹². Sözü edilen karardaki karşı oy;

... Devletin işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağı ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasa’nın 40. maddesinin 2. bendinin, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı, yasama, yürütme, yargı organlarının, idari makamların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulabilecek idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesinin zorunlu olduğu, tersi durumun varlığı Anayasa’nın temel hak ve hürriyetlerinin korunmasını düzenleyen 40. maddesine açıkça aykırılık teşkil edeceği, bakılmakta olan dava da, ihbarnamelere karşı başvurulabilecek idari ve yargısal yollar ile sürelerin belirtilip belirtilmediğinin anlaşıldığından Anayasa’nın 40. maddesindeki düzenlemeye uygun olarak başvurulacak mercii ve başvuru süresinin gösterildiğine ilişkin belgelerin davalı idareden istenilmesi ile yapılacak incelemede belirtilen hususlar e-tebligatta belirtilmemiş ise davanın süresinde açıldığı kabul edilerek esas hakkında karar verilmesi.... gerekçesi ile dairenin çoğunluk kararına katılmamıştır.

²⁹⁰ E-imza: 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun 4. maddesinde tanımlanan güvenli elektronik imzayı (456 sıra nolu Tebliğ, m. 3) ifade etmektedir. ²⁹⁶ Çevik, a.g.e. s.95.

²⁹¹ Arslan ve Biniş, a.g.e., s.309.

²⁹² T.C. Danıştay 4. D. 14/10/2021, T. E:2021/6256, K:2021/5161

Karşı oyda yer alan gerekçeye katılmakla birlikte, ayrıca uyuşmazlıkta, davacının 14/06/2016 tarihinde e-tebligat aktivasyon kaydı yaptırdığı, sonrasında mükellefiyetinin, 30/01/2017 tarihli işi bırakma dilekçesine istinaden terkin edildiği göz önüne alındığında, davacının, mükellefiyetini terkin ettikten sonra e-tebligat adresini kapattırmak için herhangi bir başvuruda bulunup bulunmadığının araştırılması, eğer böyle bir başvurusunu var ise davalı idarece dava konusu ihbarnamelerin tebliğinin, davalı idarenin bilgisi dahilinde olan bilinen adreslerine tebliğinin denemesinin hukuk devleti ilkesi gereğinin bir gereğidir.

E-Tebliğat gönderildiğinde, Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde ya da daha sonra belirtilen telefon numarasına sms yoluyla ve/veya bildirilen e-posta adresine mail yolu ile bilgilendirme yapılmaktadır²⁹³. Muhatabın ise, kendisine tanınan kanuni süreye zaman kaybetmeksizin dahil olabilmek adına vergi dairesi üzerinden elektronik adresini sık sık kontrol etme sorumluluğu kendisine aittir. Çünkü muhataba SMS ve/veya e-posta geç ulaştığı için ya da hiç ulaşmaması durumunda ek süre verilmeyeceğinden süre, tebligatın muhatabın adresine ulaştığı andan itibaren işlemeye başlayacaktır²⁹⁴.

Nitekim, Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasındaki aykırılıkların, ‘VUK’nun 107/A maddesince yapılan e-tebligat ile ilgili olarak muhatabın elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında ya da daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesinin tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği’ giderilmesine ilişkin VDDK;

...VUK’nda elektronik ortamda yapılan tebligata ilişkin olarak ayrıca muhatabın elektronik tebligat sistemine başvurusu sırasında ya da daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmesi gerektiğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmadığı, anılan Kanun’un 107/ A maddesinin ikinci bendine eklenen ,elektronik ortamda yapılan tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağına ilişkin düzenlemeye de, beş günlük sürenin başlangıcı olarak SMS ve/veya e-posta ile bilgilendirilme tarihinin değil, tebliğe konu evrakın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarih esas alındığı, ayrıca tebligatın yapılmış sayılması için elektronik adrese ulaştığı tarihten itibaren beş günlük bir süre öngörüldüğü, öte yandan, belirtilen hükmün ikinci fıkrasının iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine yapılan başvuru neticesinde Mahkeme, muhatabın elektronik ortamda tarafına iletilen tebligattan haberdar olabilmesinin internet vergi dairesi aracılığıyla kendi elektronik adresine erişim sağlamasına ve dolayısıyla elektronik adresini kontrol etmesine bağlı olduğunu, bu bakımdan itiraz konusu kuralın, muhataplara öncelikle elektronik posta adreslerini belirli aralıklarla kontrol etme yükümlülüğü yüklediğini, anılan yükümlülüğe beşer günlük aralıklarla uyulduğu takdirde hukuki yollara başvuru süresi yönünden herhangi bir hak kaybının olmayacağını ifade ettiği (AYM, E:2018/144, K:2019/72, 19/09/2019),456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde değişiklik yapan 511 Sıra No’lu Genel Tebliğ’in yayımlandığı 19/10/2019 tarihine kadar Genel Tebliğ’de, muhatabın elektronik tebligat adresine yapılan tebligata ilişkin olarak ayrıca bildirilen mobil telefon numarası ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmesi gerektiğine ilişkin açık bir düzenleme

²⁹³ 511 sıra no’lu VUK Genel Tebliği, md.5, Elektronik Tebligat Yönetmeliği, Resmî Gazete, S: 30617, 06 Aralık 2018, md. 10, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181206-2.htm>, s.e.t. 03.12.2021.

²⁹⁴ Yüce ve Çelik, a.g.e., s. 143.

bulunmadığı ve bahsi geçen değişiklik ile Genel Tebliğ'in 6. maddesine eklenen beşinci fıkra ile, kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatabın bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebileceği ancak bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olmasının tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği düzenlemesinin Elektronik Tebligat Yönetmeliği'ne paralel bir şekilde Genel Tebliğ'de de düzenlendiği, Genel Tebliğ'e ekli "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" formlarının "Bilgilendirme Tercihleri" bölümünde yer alan SMS ve/veya e-posta yoluyla bilgilendirilme taleplerine ilişkin seçenekleri işaretleyen mükelleflerin elektronik tebligata ilişkin ayrıca SMS veya e-posta ile bilgilendirileceği yönünde haklı beklentisinin oluşacağı yönünde mahkeme kararları bulunmakta ise de; VUK'nda açık hüküm bulunmayan hallerde TK'nu hükümlerinin uygulanacağını düzenleyen TK'nun 51. maddesi ile TK'nun 7/a maddesine istinaden yayımlanan ve uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 10. maddesinde elektronik tebligat adresine yapılan tebligat hakkında bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesinin tebligatın geçerliliğini etkilemeyeceğinin açıkça düzenlenmiş olması karşısında mükelleflerin haklı beklentisinden söz edilemeyeceği, VUK'nu107/A maddesi uyarınca muhatabın elektronik tebligat sisteminde kayıtlı olan e-tebligat adresine yapılan tebligata ilişkin olarak elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesi yapılan tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği²⁹⁵

yönünde oyçokluğu ile karar vermiştir.

Ayrıca 456 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, olay kayıtları²⁹⁶, işlem zaman bilgisi²⁹⁷ eklenerek, erişilebilir bir biçimde arşivlerde 30 yıl boyunca saklanacaktır. Hesaba erişim bilgilerinin iletilmesiyle, sisteme erişimin güvenli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan tedbirler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yerine getirilecek olup; talep edilmesi durumunda etebligat ile ilgili delil kayıtları yetkili mercilere ve ilgisine sunulacaktır³⁰⁴. Bu düzenleme ile, etebligatın 'belgelendirme' fonksiyonunun yerine getirildiği, diğer tebliğ usullerinde olduğu gibi ispat yükünün tebligatı çıkaran mercide olduğu anlaşılmakla birlikte; olay kayıtlarının ve işlem zamanının sadece uyuşmazlık çıkması halinde karşı tarafı teşkil edecek şekilde tebligatı çıkaran mercide tutulması, belgelendirme fonksiyonunun sonuç itibarıyla yerine getirilip getirilmediği konusunda duraksamaya yol açmaktadır. Çünkü e-tebligat ile ilgili olası uyuşmazlık çıkması durumunda, mahkemenin bilgi alabileceği tek kurum yine davalı konumunda olan ve e-tebligatı çıkaran mercii olup; uyuşmazlığın akıbeti ise, davalı idarenin 'dürüstlüğüne' terk edilmiş durumda olduğu gözükmemektedir²⁹⁹.

²⁹⁵ T.C. Danıştay VDDK 22/09/2021, T. E: 2021/2, K: 2021/14

²⁹⁶ Olay Kaydı: Elektronik tebligat hizmetinin verilmesi esnasında meydana gelen tüm bilişim sistemi, işlem kayıtlarını ifade etmektedir. (456 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, md. 3)

²⁹⁷ İşlem Zaman Bilgisi: Bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zaman bilgisini ifade etmektedir. (456 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, md. 3)

²⁹⁸ sıra no'lu VUK Genel Tebliği, md. 6.

²⁹⁹ Bumin Doğrusöz, **Dünya Gazetesi, Elektronik Tebligatta Duraksamalar, Elektronik tebligatta duraksamalar-Dünya Gazetesi (dunya.com)**, s.e.t. 03.12.2021.

Nitekim yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesince “... *işin esası incelenerek kanuni temsilci banka hesaplarına uygulanan e-haciz işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçe ise davanın reddine karar verildiği*” söz konusu kararın istinaf edilmesi üzerine Bölge İdare

Mahkemesince; ‘

... dava konusu işlemin dayanağı olan ödeme emirlerinin tebliğinin, davacının e-tebligat adresine gönderildiği iddia edilmiş ise de; davacının internet vergi dairesi arayıcılığıyla veya ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat yahut vekaletname ile elektronik tebligat talep bildiriminde bulunmadığı ispatlanamadığından yasaya uygun tebliğ edildiğinden söz edilmeyeceği, dolayısıyla dava konusu e-haciz işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı,

sonucuna varılarak istinaf isteminin kabulüne, Mahkeme kararının kaldırılmasına karar verilmesi üzerine, davalı idare tarafından kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay Dairesince “... *e-tebligat delil kaydında tebligatın 17/.../2019 tarihinde 15:26 da gönderildiği ve aynı gün 17:19 da okunduğuhaczin dayanağı ödeme emirlerinin tebliğinin usulsüz olduğu gerekçesiyle verilen kararda hukuka uyarlık bulunmadığı*”³⁰⁰sonucuna varılarak Bölge İdare Mahkemesi kararı oyçokluğu ile bozulmuştur.

Yine e-tebligatın belgelendirme fonksiyonunu gerçekleştiren ve gerçekleştirmediği noktasında, belgelendirmenin “yazılı” bir bildirim şeklinde olup olmadığı hususu tartışmaya konu edilmiş ise de; VUK’da yer alan diğer tebliğ usullerinde, fiziki olarak gerçekleştirilen belgelendirme yerine internet ortamında muhatabına tebliğ edilmesi, bu bildirimin yazılı olmadığı neticesine ulaşılması için tek başına ölçüt olamayacağı, çünkü 456 seri no’lu Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeler değerlendirildiğinde, VUK’nu uyarınca tebliğ yapılacak bir işlemin posta vasıtasıyla tebliğ yerine elektronik ortamda tebliği arasında yazılı olması durumu açısından yalnızca muhatabı bilgilendirmede kullanılan aracın değiştiği anlaşılmaktadır.³⁰¹

Bilindiği üzere memur ve posta yoluyla yapılan tebligat sisteminin bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonları e-tebligat sisteminde de mevcuttur. Normal sistemdeki tebligat mazbatasının yerini e tebligatta delil kaydı almaktadır ve bu bilgi elektronik ortamda saklanmaktadır.

Herhangi bir uyuşmazlık veya hukuki süreçte talep edilmesi halinde ilgili makamca sunulabilmektedir. Bu delil kaydının korunması tebligatı çıkaran kurumlarca yapıldığından uyuşmazlığın veya davanın bir tarafı olarak karşılaşıldığında muhataba eşitsizlik gibi görünse de sistemin güvenilirliğine bakıldığında kurumların müdahale veya yok etme şansları yoktur. Kurum

³⁰⁰ T.C. Danıştay 4.D 16/11/2021, T. E:2021/5063, K:2021/6833

³⁰¹ S. İnci Akman, ‘Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler’, Ankara Barosu Dergisi, S:2, 2016, s.267-282.

tebligatı oluşturup, muhataba yolladığı anda sistem otomatik delil kaydı almaktadır ve bu kayıt güvenli bir kod sistemi ile korunmaktadır. Bu durumun güvenilirliğini artırma adına muhataba ulaşan e-tebligat nüshasına barkod sistemi ile delil kaydı bilgileri işlenebilir veya delil kaydı bilgisine uyumsuzluk ve dava sürecinde muhatabın erişebilmesine olanak sağlanabilir. Bu gibi düzenlemeler sistemin güvenilirliğini artıracığından muhatapların süreç hakkındaki soru işaretlerini ortadan kaldırabilir. Bir başka çözüm olarak da bütün tebligat delil kayıtlarının yine devlet bünyesinde faaliyet gösterecek olan gönderici kurumdan bağımsız bir e-tebligat saklama birimince yedeklenmesidir. Bu birim uyumsuzluk ve hukuki süreçlerde üçüncü bir kişi olarak katılıp sürece bilgi verebilir.³⁰²

Diğer değinilmesi gereken bir husus ise; VUK'nun 107/A maddesinde, *‘‘bu kanunda yer alan hükümlere göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. madde de sayılan usullere bağlı kalmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres aracılığıyla tebliğ yapılabilir’’* hükmü uyarınca, tebliğ çıkaracak mercie, adı geçen kanun hükmündeki tebliğ usullerinden herhangi birini seçmesi konusunda seçimlik bir hak tanınmış hissiyatı yaratmaktadır. Oysaki 456 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde elektronik tebligat kullanma zorunluluğu getirilen mükellefler tahdidi şekilde sayma yoluna gidilmiştir. Bu durumda zorunluluk kapsamına alınan mükelleflere yapılacak tebligatlarda öncelikli olarak etebligat yönteminin kullanılması gerektiği sonucuna ulaşılabilir pek mümkün. Ayrıca gönüllü olarak e-tebligat yapılmasını talep eden mükellefi düşündüğümüzde yine sisteme girdikleri tarihten itibaren zorunlu olarak öncelikle e-tebligat yapılmaya çalışılacaktır³⁰³. Dolayısıyla anılan Tebliğ ile zorunluluk kapsamına alınan mükelleflere ve isteğe bağlı olarak sisteme katılan mükelleflere anılan tarihten itibaren vergilendirme süreciyle ilgili tebliğler e-tebligat şeklinde yapılacağından anılan Kanun hükmün ile anılan Tebliğ arasında çelişkiye düşülmektedir. Bu yüzden anılan Kanun hükmünün *‘‘e-tebligat kullanılması zorunlu tutular mükellefler ile sisteme gönüllü şekilde katılan mükelleflere yapılacak tebligatlarda öncelikli e-tebligat usulünün uygulanacağı, e-tebligat ile tebligat yapılamaması durumunda diğer tebliğ usulleri kullanılarak tebliğ yapılabileceği’’* şeklinde bir düzenlemeye gidilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.³⁰⁴

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinde uygulanan e-tebligata ilişkin yasal düzenleme, etebligat diğer tebliğ usulleri ile karşılaştırıldığında uygulanacak ‘ilave’ bir tebliğ usulü olmadığı gibi; ilanen tebliğde olduğu gibi diğer tebligat usullerinin şekil şartlarının yerine getirilmesine rağmen muhataba ulaşamaması nedeniyle başvurulabilecek tamamlayıcı bir usul de değildir. Hem bilişim teknolojisini imkanlarından yararlanmak hem de zamandan, iş gücünden, maliyetten tasarruf

³⁰² İbrahim Özbay, 6099 Sayılı Kanun ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği Çerçevesinde Elektronik Tebligata İlişkin Düzenlemelere Bakış ‘Prof.Dr. Ejder Yılmaz’a Armağan’, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014 ,s.45

³⁰³ Yüce ve Çelik, a.g.e., s.149

³⁰⁴ Doğrusöz, a.g.e., s.e.t. 03.12.2021.

sağlamak gibi vb. nedenler ile eski usullere nazaran tebligata yeni bir yaklaşım getiren başlı başına ayrı bir tebliğ usulüdür. Olağan tebligatın sonuçlarını doğuracağını söyleyebiliriz³⁰⁵.

³⁰⁵ Akman, a.g.e., s. 271.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Tebliğ, hukuki bir sonuç doğurması amacıyla hakkında bir uygulama yapılan kimseye bu işlemden haberdar olması için yapılan yazılı bir bildirimdir. Tebligat müessesinin özel hukuk ve kamu hukukunun birçok kolunda detaylı düzenlemeler yapılarak önemine vurgu yapılmaktadır.

Tebliğe ilişkin genel hükümler 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yargı kararlarının veya idare tarafından tesis edilen bir işlemin muhatabına iletilmesi veya bilgilendirilmesi söz konusu karardan ve işlemde beklenen sonuçların doğmasının ön şartıdır. İşleme karşı bir hukuka aykırılık iddiası bulunması durumunda idari mercilere itiraz süreleri ve yargı mercilerine başvuru sürecine ilişkin süreler tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlayacaktır. Bu sebeple Tebligat Kanunu yanında Vergi Usul Kanunu'nun 21 ile 93-109'uncu maddelerinde tebliğe ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Aynı zamanda yukarıda belirtildiği gibi hukuka aykırılık iddiası ile tebliğ yapılan işleme karşı öne sürülen itirazlar tebliğ tarihinden itibaren başlayacağı için tebligat Anayasanın 36. maddesinde yer verildiği üzere adil yargılanma hakkının gerçekleştirilebilmesi açısından önem arz eder. Süresi içerisinde idari mercilere veya yargı mercilerine itiraz edilmediğinde işlem kesinleşecektir.

Vergilendirme sürecinde uygulamada esas olan VUK'daki tebligat hükümleridir. Buna karşı idarenin vergi ile ilgili uygulamalar haricindeki takip edilen kamusal işlemlerle alakalı yapılacak tebligat işlemleri ve vergisel yargılama sürecinde yargı mercilerince yapılacak tebligat işlemleri VUK'a göre değil, TK'na göre yapılmaktadır. Vergilendirme sürecinde yapılacak tebligat işleminde, VUK'nu ile TK'nu hükümleri çatıştığında özel hükümler ihtiva eden VUK'nu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Ama VUK'nda açık bir hüküm bulunmayan durumlarda TK'nda yer alan umumi hükümler kıyas yoluyla uygulanabilecektir.

Tebliğat, vergi hukuku açısından bakıldığında, devlete gelir getiren en önemli kaynaklarından birisi olan vergilerin sorunsuz bir şekilde tahsil edilmesi amacıyla alacağın kesinleşmesini sağlayan önemli usuli bir işlemdir. Vergilendirme sürecinin ilk basmağı olan tarh aşaması ile, somut hale gelen vergi borcu, VUK'nun tebliğle ilgili kanun hükümlerine uygun bir tebliğ usulü ile vergi mükellefine bildirildikten sonra kanun yollarına başvurma hakkı tanınan mükellefin malvarlığına müdahalede bulunulabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, tebligat müessesisi sayesinde mükellefin vergi borcu hakkında bir rızası yaratılmaktadır. Bu aşamada mükellef usulüne uygun olarak yapılan tebligat tarihinden itibaren hakkında yapılan işleme karşı dava açma veya itiraz etme yoluna başvurarak yasal süreci başlatabilmektedir. Fakat tebliğin kesinleşmesi için tebliğin yasada belirtilen usul şartlarına uygun

bir şekilde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde tebliğin doğru adrese veya yasa da belirtilen muhataba yapılmaması durumu gibi yapılan usul hataları sonucu vergi alacağının tahsil aşaması gecikmiş olacaktır.

Tebliğ işleminde yapılan usul hataları tebligatın yanlış muhataba yapılması, kanunda belirtilen adreslerden birine yapılmaması veya yanlış adrese yapılması, tebliğ yapan kimsenin kanunda belirtilen yetkili kişilerde olmaması, elektronik tebliğe ilişkin işlemlerde şekil şartlarına aykırı tebliğ yapılmış olması ve ilan yoluyla yapılan tebliğlerde ilana ilişkin şekil şartlarının gerçekleştirilmemiş olması gibi durumlardan kaynaklanmaktadır.

Tebliğatin ilgisine yapılması, tebligat ile ilgili gerçekleştirilmek istenen amaç adına gereklidir ama daima uygulanamayabilir. Tebliğin doğrudan muhataba yapılamadığı durumlarda tebligatın, kişinin yerleşim yeri adresinde bulunan şahıslardan birine veya iş yerinde tebliğin muhatabının, memur veya yanında çalışanlardan herhangi birine yapılması gerekmektedir. Bu hükmün uygulanma sürecinde “ikametgâh adresinde bulunanlardan biri” cümlesi öğretide, o adreste devamlı yaşasın ya da yaşamasın tebliğ esnasında bulunan herhangi bir kişiye şeklinde anlam ifade etmektedir. Fakat bu şekilde bir yorum tebliğin amacına uygun düşmeyecektir. Çünkü bu şekilde bir yorum, tebligatın gerçekleşmesi ile elde edilecek itiraz etme veya dava açma hürriyetini gerçekleştirebilecek tesadüfi olaylara bağladığından sakıncalıdır. Bu nedenle bu ibareyi “aile efradından olsun ya da olmasın, ikametgâh adresinde ilgilinin sürekli birlikte oturduğu kişilerden herhangi biri” şeklinde anlamının uygunluğu tebligatın amacına ve ruhuna yöneliktir. Bu belirsizliğin giderilmesinin gerekliliği ortadadır. Ve dahi “işyerinde ilgilinin memur ya da müstahdeminden biri” ifadesini ise ilgilinin belli bir iş sözleşmesiyle çalıştırdığı birey olarak anlamamız gerekmektedir. Çalıştırdığı birey ile yapılan sözleşmesinin sözlü kurulması veya çalışanın sigortasız olmasının tebliğin usulüne uygun yapılmış kabul edilmesinde önemi bulunmamaktadır. Ancak iş yerinde tesadüfen bulunan herhangi bir şahsa tebligat yapılması durumunda tebligatın usulüne uygun yapıldığından söz edilemeyecektir.

İkametgâh ya da işyeri adresinde tebellüğe yetkisi bulunan şahıslara yapılacak tebliğ işleminde Yasa’da aranan görünüşü on sekiz yaşında ya da on sekiz yaşını doldurmuş olma veya açık bir şekilde ehliyetsiz bulunmama halinin değerlendirilmesi posta memuruna bırakılmakta ve posta memuru objektif değerlendirme yapmak yerine sübjektif bir değerlendirme yaparak karar vermektedir. Tebligat gibi hayati öneme sahip bir işlemi bir memurun sübjektif olarak değerlendirmesine bırakmak doğru değildir. Basit bir şekilde yapılacak yasal bir mevzuat düzenlemesi ile posta memuruna tebellüğe yetkili bu kişilere “sözlü olarak yaşını sorma ve bunu tutanağa geçirme zorunluluğu” getirilmesinin yerinde olacağı açıktır.

VUK’nda tebligat müessesine ilişkin olarak 7061 sayılı Kanun ile çeşitli önemli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu konuyla alakalı olarak vergi mükelleflerinin, VUK md.157 maddesinde yer alan düzenlemelere göre hem yerleşim yeri hem de iş yeri adres değişiklikleri hakkında idareyi

bilgilendirmeleri zaruri bir durum iken yeni düzenlemeden sonra yerleşim yeri adres değişikliklerini idareye iletme zorunlulukları kaldırılmıştır. Diğer taraftan hem işe başlamanın bildirilmemesi hem iş yeri adresi değişenlerin bu durumu bildirilmemesi sonucunda VUK madde 352’de yer alan usulsüzlük cezası miktarının caydırıcı olmadığı açıktır. Tebligat işlemlerinde sözü geçen iş yeri adres bilgisinin ne derece önemli olduğu düşünüldüğünde, adres değişikliklerine ilişkin planlanan müeyyideler usulsüzlük kabahati içinde sayılan maddelerden çıkarılarak, özel usulsüzlük kabahati içeriğinde sayılarak daha caydırıcı bir ceza tutarının belirlenmesi doğru olacaktır.

7061 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemelerden bir tanesi de adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresinin bilinen adres olarak kabul görmesidir. Bu kabulden doğan en önemli sonuç, adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresi olan muhataba tebligatın, her ne olursa olsun ilan yolu kullanılarak yapılamayacağıdır. Çünkü yerleşim yeri adresi olanlara tebliğ yapılamaması durumunda, son denenecek yöntem kapıya yapıştırma usulü ile tebliğ yapılmasıdır. Sadece adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinin bilinen adres olarak görülmesi yükümlülerin idareye bildirmek zorunda oldukları yerleşim yeri adreslerinin vergi ile ilgili tebligat uygulamalarında göz önünde bulundurulmaması tenkit konusu olabilir.

Tebliğe ilişkin bir diğer tartışma konusu ise kapıya yapıştırma yönteminde posta memuru tarafından kapıya yapıştırılan pusulanın üçüncü bir kişi tarafından alınması, yok edilmesi, saklanması durumudur. Muhatap adına ortaya çıkacak hak kayıplarının telafi edilemeyeceği, eğer telafi edilebilecekse bunun hangi usul ile uygulanacağı da belirlenmemiştir. Bu usuldeki muhatabın bulunamama halinin ve pusulanın kapıya yapıştırılma işleminin üçüncü bir kişinin şahitliği veya onayına ihtiyaç olmadan posta memurunun insiyatifine bırakılmasının, tebligatın kayıt altına alınma özelliğini sakat hale getirebilecek nitelikte olduğu düşünülmektedir.

Tebliğ işlemi bazı durumlarda dairede veya komisyonda da yapılabilir. Kanun tebliğin dairede veya komisyonda yapılabilmesi için “ilgilinin” kesinlikle onayını istemektedir. İlgili ibaresi açık olmamakla birlikte gerçek kişilerde mükellef, kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya vergi cezası kesilenler; tüzel kişilerde ise başkan, müdür veya kanuni temsilcileri ilgili ibaresinin kapsamına girmektedir. Bu saydıkları dışındakilerin onayı olsa dahi dairede veya komisyonda tebliğin gerçekleştirilemeyeceği, yapılsa bile usulüne uygun olduğunun kabul göremeyeceği düşünülmektedir.

Vergilendirme sürecinde tebligat, ilan yoluyla da gerçekleştirilebilmektedir. Öğretide ilanda kanundan doğanlar dışındaki bazı bilgilerin olmasının, vergi mahremiyetini ihlal ettiği, muhatabın şikâyetiyle adli bir işlem başlatılma ihtimalinin bulunduğu, kişisel verilerin korunması kanunuyla mükellef ile ilgili verilerin kullanımının kısıtlandığı, böylece ya bahsedilen bilgilere yer verilmemesinin ya da VUK 5. Madde’de sözü edilen bilgilerin vergi mahremiyeti sonucu doğurmayacağına dair istisnanın eklenmesinin gerektiği düşünülmektedir. Bu konuda ilanda

minimum düzeyde bilgilere yer verilerek GİB'in internet adresi aracılığıyla mükelleflerin nüfus bilgileri ile giriş yaparak kendileri hakkında ilan yoluyla herhangi bir tebliğ işleminin yapıp yapılmadığını sürekli olarak görüntüleyebilecekleri bir uygulamanın getirilmesi ve ilan yazısında yer almayan fakat muhatabın haberdar olmasının zorunlu olduğu diğer bilgilerin bu sistemden ilan edilmesi uygun olacaktır.

Geleneksel tebliğ usulleri dışında teknolojinin ilerlemesi sayesinde vergilendirmeye ilişkin işlemlerde elektronik tebligatın dünyada birçok ülkede uygulamaya koyulduğu bilinmektedir.

Elektronik tebligatın avantajları olduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır. Elektronik tebligat usulünde tebliğle görevli memura sübjektif değerlendirme yapma yetkisi verilmez ve memurun ihmali gibi bir durum söz konusu olamayacağından hata oranı oldukça düşüktür. Elektronik tebligat idareye yüklediği maliyetlerin azalmasına katkı sağlayacaktır. Mali zararların yanında eski usul tebliğ işlemlerinde uygulamada karşımıza çıkacak hatalar ve eksiklikler sebebiyle mükelleflerin haklarının zayi olması, kaygı ve stres, yargılama sürecinde ödemek zorunda oldukları avukatlık ücretleri veya yargılama harçları gibi masraflar elektronik tebligatta ortadan kalkacağından psikolojik ve uyum maliyetleri düşmüş olacaktır. Dezavantajlarından bahsetmek gerekirse muhataba tebliğ hakkında bilgi sahibi olabilmesi için beş günlük bir sürenin tanınması elektronik tebligat usulünün uygulanmasında sorun çıkarabilecek bir durum olduğu düşünülmektedir. Mükellef için tebligata bağlanan hukuki sonuçların önemi düşünüldüğünde bu beş günlük süreyi on beş güne çıkaracak yasal bir düzenlemenin yapılmasının ve tebligatın sms yoluyla haber verilmesinin uygun olacağı açıktır. Elektronik tebligat sistemine dair uygulama, vergiye dair işlemlerde kullanıldığı gibi idari işlemler için de kullanılabilir. Bu uygulamada idari kurumların her birine elektronik tebligata dair usul ve esas şartlarını kendilerinin düzenleme serbestisinin verilmesi, e-tebligat uygulamasında birbirinden bağımsız durumların yaşanmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple elektronik tebligat usulünde ilgililerin sadece bir tane elektronik tebligat adresi kullanmalarına ve bu tebligat sistemine e devlet şifresi ile ulaşabilme imkanına sahip olabilecekleri tek bir uygulamanın sağlanması ve tüm idari kurum ve kuruluşların söz konusu adrese tebligat yapabilmesi gereklidir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere elektronik tebligat adresi almak zorunda olan kişiler düzenlemede çok kısıtlı olarak tutulmuştur. Eğer elektronik tebligatın daha geniş çapta zorunlu olarak kullanılması sağlanırsa hem yukarıda bahsedilen memur ve usul hatalarının önüne geçilecek hem de daha güvenli ve hızlı tebligatın gerçekleşmesi sağlanmış olacaktır.

Geleneksel yollardan yapılacak tebliğ işleminin hukuken geçerli kabul edilebilmesi açısından gerçekleştirecek memurların elektronik tebligat konusunda yeterli donanım ve bilgiye sahip olması oldukça mühim bir durumdur. Çünkü posta memurunun kişisel çıkarımları ya da yasaları bilmemesinden kaynaklı usulüne uygun yapılamayan tebliğ işlemi, tebliğ edilmesi gereken evrakı düzenleyen makam açısından sorunlar yaratabilmektedir. Özellikle vergilendirme sürecinde tebliğ

işlemini gerçekleştirecek olan posta memurlarının tebliğ çıkaran kurum tarafından belirli aralıklarla eğitime tabi tutulmaları gerekmektedir.

Tebliğ mükelleflerin hukukî durumlarını direkt etkileyen en önemli müessesedir. Bu sebeple düzenlemelerin elden geçirilmesi ve yargı içtihatları da dikkate alınarak uygulamadaki tartışmalı hususların tekrar düzenlenmesi büyük önem arz eder. Öğretide Tebligat Kanunu'nun bulunduğu, dolayısıyla vergilendirme sürecinde Vergi Usul Kanunu'ndaki ayrı düzenlemelere gerek duyulmadığı, tüm bu açıklamalar doğrultusunda tebliğe dair düzenlemelerin VUK'dan çıkartılarak Tebligat Kanunu'ndaki düzenlemelerin uygulanmasına dair fikirler bulunmaktadır. Verginin idare ile mükellefler üzerindeki kendine özel etkisi ve vergi hukukunun ayrı nüansları olan bir hukuk dalı olarak kendini kabul ettirmiş olması sebebiyle, vergilendirme sürecine ait VUK'ndaki tebliğe ilişkin hükümlerin korunması gerektirir. Yine tebliğe ilişkin karanlıkta kalmış olan noktaların gün yüzüne çıkarılması, eksikliklerin ortadan kaldırılması ve günümüz koşullarında anlam ifade etmeyen hükümlerin güncel koşullara uyarlanması gerekmektedir. Bu sebeple Tebligat Kanunu'nda olduğu gibi, VUK'na göre gerçekleştirilecek tebliğ işlemlerinin bütününe içine alacak günümüze uygun bir yönetmeliğin ortaya çıkarılması zaruridir.

KAYNAKÇA

Bir Mükellef Hakkı Olarak Mirasın Reddi ve Sorumlulukları' http://www.mirashakki.com/index.php?option=com_content&view=article&id=58:birmukellef-hakki-olarak-mirasin-reddi-ve-sorumluluklari&catid=26&Itemid=104, s.e.t. 25.11.2021.

456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı: 29458, 27 Ağustos 2015.

467 Sıra No'lu Vergi usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı: 29577, 29 Aralık 2015.

511 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı: 30923, 19 Ekim 2019.

511 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, md.5, Elektronik Tebligat Yönetmeliği, Resmî Gazete, sayı: 30617, 06 Aralık 2018.

Ağar, Serkan (2006), **Kamu Kurumları (Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları) Teorisi**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 65, s. 288.

Akkan. Emre (2021), **Adil Yargılanma Hakkı ve Hukuki Dinlenilme Hakkı Işığında Asker Kişilere Tebligat**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aktaş, İlker (2016), **Vergi Usul Hukukunda Tebliğ**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alkan, İlkay (2017), **Vergi Usul Hukukunda Tebligatın Önemi**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alparslan, Mustafa ve Sakal Mustafa (2008), **Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, s. 12.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, T.C. Resmî Gazete, sayı:8469, 28 Temmuz 1953.

Arslan Mehmet ve Biniş, Mine (2016), **Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, C:14, S:1, s. 301.

_____ (2016), **Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, C: 14, S:1, s. 305.

Arslan, Mehmet (2018), **Yeni Düzenlemeler ile Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası Dergisi**, S:438, s. 70

Aslan Memduh, Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu, s.3 dergipark.org.tr

- Atalı, Murat ve Ermenek, İbrahim ve Üçüncü ,S. Hilal (2020), **Tebliğat Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Avşaroğlu, Osman (1992), **Yurtiçi ve Yurtdışı Tebligat Hukuku (Gerekli Açıklamalar ve Temel Düzenlemeler)**, Ankara.
- Ayyıldırım Kadir (2019), **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, On iki Levha Kitapevi, İstanbul
- Baştürk, İhsan ve Varol, Asaf (2015), **Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi**, Ankara Barosu Dergisi, s. 265, <http://ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2015-1/08.pdf>, s.e.t. 18.11.2021.
- Baykara, Bekir (2005), **Vergi Usul Kanunu'na göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler**, Vergi Dünyası Dergisi, S:291,
- Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, sayı: 21319, 27 Mart 2015.
- Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, sayı: 30261, 28 Kasım 2017.
- Bilici, Nurettin (2016), **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara.
- Borçlar Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı:27836, 11 Ocak 2011.
- Candan, Turgut (2018), **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun**, Yetkin Kitapevi, Ankara.
- Candan, Turgut (1984), **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- _____ (2006), **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Seçkin Kitapevi, Ankara.
- _____ (2018), **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun**, Yetkin Kitapevi, Ankara.
- Çakmakkaya, B. Yiğit (2013), **Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları ve Adaptasyonu**, Legal Kitapevi, İstanbul.
- Çatalkaya İbrahim (2020), **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınları, Ankara.
- Çelik, Muhammed ve Yüce, Mehmet (2020), **Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi**, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S:16, s. 145.
- Çelik, Muhammet (2015), **Yüksek Mahkeme Kararları Çerçevesinde Vergi Tebligatı ve Karşılaşılan Sorunlar**, Yüksek Lisans Tezi, Bursa Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelikel, Aysel ve Erdem, Bahadır (2021), **Milletler Arası Özel Hukuk**, Beta Yayınları, İstanbul.

Çevik, Metin (2020), Elektronik Tebligat, Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Danıştay Dokuzuncu Daire, E: 2004/717, K: 2005/1227, T: 05.05.2005.

Danıştay Dokuzuncu Daire, E: 2010/ 6834, K: 2013/9201, T: 01.11.2013.

Danıştay Dokuzuncu Daire, E: 2014/5359, K:2017/225, T: 18/01/2017

Danıştay Dokuzuncu Daire, E: 2016/23175, K:2017/1780, T:16/02/2017, Aynı yönde verilen kararlar için bakınız: Danıştay Üçüncü Daire, E:2015/ 14008, K:2016/ 3623, T: 23.05.2016
Danıştay Dördüncü Daire, E: 2016/18320, K:2021/3660, T. 29/06/2021

Danıştay Dördüncü Daire, E: 2017/ 808, K:2021/6443, T:10/11/2021.

Danıştay Dördüncü Daire, E:1974/112, K:1974/1941, T:13/05/1974

Danıştay Dördüncü Daire, E:1984/1534, K:1985/2351, T:02/02/1985.

Danıştay Dördüncü Daire, E:2014/4846, K:2017/4638, T:18/05/2021

Danıştay Dördüncü Daire, E:2016/ 19257, K: 2021/2258, T:15/04/2021, Aynı yönde verilen kararlar için bakınız: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2018/344, K:2019/621, T: 18/09/2019

Danıştay Dördüncü Daire, E:2016/21152, K:2017/401, T: 16/01/2017

Danıştay Dördüncü Daire, E:2018/3943, K:2021/1690, T: 18/03/2021

Danıştay Dördüncü Daire, E:2021/5353, K:2021/4259, T: 20/09/2021

Danıştay Üçüncü Daire, E: 2014/3226, K:2015/1424, T: 18/03/2015

Danıştay Üçüncü Daire, E: 2016/ 2903, K:2019/2740, T:19/04/2019 Danıştay Üçüncü Daire, E: 2016/2775, K: 2017/1708, T:14/03/2017

Danıştay Üçüncü Daire, E: 2016/3268, K: 2016/2375, T: 22/03/2016

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2016/676, K:2016/1218, T: 14/12/2016

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2021/2, K: 2021/14, T: 22/09/2021

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E: 2011/11-554, K: 2011/684, T: 23/11/2011

Danıştay Dördüncü Daire, E:2016/4002, K:2019/1837, T: 19/03/2019

Danıştay Dördüncü Daire E: 2018/1626, K:2022/214, T:18/01/2022

Danıştay Dördüncü Daire E:2021/1721, K:2022/5437, T:10/10/2022

Danıştay Dördüncü Daire, E:2020/6207, K:2021/445, T:25/01/2021

Danıştay Dördüncü Daire, E:2019/6993, K:2022/1641, T: 26/04/2022

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2022/845, K:2022/1278, T:26/10/2022

- Demir, Rauf Tayfun ve Doğan, Erkan (2013), **Vergi Hukukunda Tebligat Ve Özellikli Durumlar**, Vergi Raporu, S: 167, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2013-167Vergi_Hukukunda_Tebliğ_Ve_Ozellikli_Durumlar-Erkan_DoganRauf_Tayfun_Demir_%20.pdf, s.e.t. 29.11.2021.
- Demir, Fatih (2011), **Türkiye’de Kamu Yönetiminin Demokratikleşmesi Bağlamında İdari Usul Yasa Tasarısının Değerlendirilmesi**, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C:7, S:14, s. 308.
- Dernekler Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 25649, 04 Kasım 2004
- Doğrusöz, Bumin, Dünya Gazetesi, **Elektronik Tebligatta Duraksamalar**, [Elektronik tebligatta duraksamalar- Dünya Gazetesi \(dunya.com\)](http://elektronik.tebligatta.duraksamalar-dunya-gazetesi.dunya.com), s.e.t. 03.12.2021.
- Ekinci, Ahmet Celalettin (2015), **Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi**, Dergipark, s. 39-40, <https://dergipark.org.tr/en/download/articlefile/1020187>, s.e.t. 20.11.2021.
- Erdemir, Barış Can (2021), **Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erginay, Akif (1982), **Vergi Hukuku**, Turhan kitapevi, Ankara.
- Ergün, Ömer (2017), **Kişî Kavramı ve Çeşitleri**, Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi, C:1, S:1, s.8.
- Gazi, Caner (2021), **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, sayı: 27659, 23 Temmuz 2010.
- Gınalı, Ayşe (2021), **Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu**, Mali Çözüm, Ocak-Şubat, s.235.
- Göktaş, Kazım (2019), **7061 Sayılı Kanun İle Tebliğ Usullerinde Yapılan Değişikliklerin Vergi İncelemeleri ve Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**, <https://vergialgi.net/7061-sayilikanunla-teblig-usullerinde-yapilan-degisikliklerin-vergi-incelemeleri-ve-mukellef-acisindandegerlendirilmesi>, s.e.t. 28.11.2021.
- Gözler, Kemal (2015), **Hukukun Temel Kavramları**, Ekin Yayınları, Bursa.
- Gümrük Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 23866, 27 Ekim 1999.
- Gümrük Yönetmeliği, T.C. Resmî Gazete, sayı:27369, 07 Ekim 2009.
- Günday, Metin (2011), **İdare Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara.

Güneş, Derya Belgin (2016), **Tebliğ Yokluğu**, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C: LXXIV, S:1, s.228-231

İdari Yargılama Usulü Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı:17580, 06 Ocak 1982.

İnneci, Ahmet (2014), **Vergi Hukukunda Tebligat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kaneti, Selim (1989), **Vergi Hukuku**, Filiz Yayınları, İstanbul.

Karakoç, Yusuf (2019), **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara.

Karadağ, Neslihan Coşkun ve İnneci, Ahmet (2014) **Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı olarak Değerlendirilmesi**, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C:7, S:1, s. 385.

(2016), **Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapiya Yapıştırma Usulü**, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C:26, S:3, s. 98 vd.

Kaşak, Fatih Erdem (2020) **Tüzel Kişilik Kavramı ve Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması**, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C: 26, S: 2, s. 1243.

Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, sayı: 18563, 25 Ekim 1984.

Kılıç, Mehmet (2013), **Türk Hukukunda Mirasın Resmi Tasfiyesi**, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:62, S:3, s.802-803.

Kırbaş Sadık (2004), **Vergi Hukuku**, Siyasal Yayınları, Ankara.

Kırışık, Fatih (2013), **İdare ile Bireysel Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul**, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S: 37, s.245-246-247.

Kızılot, Şükrü (1994), **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kiraz, Taylan Özgür ve Murat Yaman (2006), **Asker Kişilere Tebligat**, s:65, s.45

Kocabıyık Tülü (2020), **Elektronik Tebligat**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Kooperatifler Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 13495, 24 Nisan 1969.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, sayı: 5422, 13 Haziran 2006.

Kuş, U. Baran (2020), **Sermaye Şirketlerinde Sınırlı Sorumluluk İlkesinin İstisnası Olarak**

Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Medeni Kanun, T.C. Resmî Gazete, sayı: 24607, 22 Kasım 2011.

Moroğlu, Erdoğan ve Muşul, Timuçin (1982), **Tebliğat Hukuku**, Filiz Kitapevi, Ankara.

Muşul, Timuçin (2018), **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınları, Ankara.

Nüfus Hizmetleri Kanunu, Resmî Gazete, sayı:26153, 25 Nisan 2006.

Oktar, Ateş (2018), **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Osmanlıca Türkçe Sözlük <https://www.luggat.com/index.php#ceviri>, s.e.t, 24.11.2021.

Ozansoy, Ahmet (2013), **İdare Hukukunda Tebligat Müessesesi**, S:149, s.18.

Öncel, Mualla ve Kumrulu, Ahmet ve Çağan Nami ve Göker Cenker (2019), **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınları, Ankara.

Özbalcı, Yılmaz (2010), **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara
Özbay, İbrahim (2014), **6099 Sayılı Kanun ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği Çerçevesinde Elektronik Tebligata İlişkin Düzenlemelere Bakış ‘Prof.Dr. Ejder Yılmaz’a Armağan’**, Yetkin Yayınları, Ankara.

Özbay, İbrahim ve Yardımcı, Emre (2020), **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınları, Ankara.

Özbilen, Şevki (2013), **Vergi Hukuku**, Gazi Yayınları, Ankara.

Özçelik, Yudum (2017), **7061 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun Tebliğe İlişkin Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Saptanması**, <http://akkayahukuk.com/wpcontent/uploads/2018/09/AkkayaPapersNo4.pdf>, s.e.t. 29.11.2021

Özelge, ‘Mirasın Reddedilmesi Halinde Ölen Kişi ile İlgili Olarak Yapılan Tarhiyata Ait

İhbarnamelerin Kime Tebliğ Edileceği Hakkında’, T:19.12.1996, S: B.07.0.GEL.0.28/280912-44/60823.

Özgen, Sümeyra (2018), **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özsoy, D. Tülay (2019), **İflasın Dava ve Takipler Üzerindeki Etkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özsungur, Fahri (2017), **Adi Ortaklık Kavramı ve Ticaret Şirketlerinin Tüzel Kişiliği Bulunmayan Bir Ortaklık Yapısı ile İşlettikleri Ticari İşletmelerin Ticaret Siciline Tescili**, T.C. Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:1, S:5, s.48.

Özyer, Mehmet Ali (2006), **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 104.

- Posta Hizmetleri Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 28655, 09 Mayıs 2013.
- Püren, Serap ve Şanyer, Cahit (2018), **Türk Vergi Sisteminde E- Tebligat – Uygulaması ve Ekonomik Boyutu ile İncelenmesi** s. 8.
- Saatçioğlu, Fuat, „**Mirasın Gerçek Reddi**, Dergipark, s. 1950, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/155536>, s.e.t. 25.11.2021.
- Saban, Nihal (2015), **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul.
- Sadıç, Ertuğrul (2016), **Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat Usulü**, Yüksek Lisans Tezi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Solak Akman, İnci (2016), **Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler**, Ankara Barosu Dergisi, S:2, s.267-282.
- Solak, Eymen (2014), **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yüksek Lisans Tezi, Yalova Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Somuncu, Ahmet (2014), **Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 0, S: 43, s. 143.
- Sönmez, Erdal (1999), **Vergi Yargısında Tarafların Kişilik veya Niteliğinde Değişiklik Davacının Gösterdiği Adrese Tebligat Yapılmaması Durumları**, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim, S: 218, s.1,
- Şenyüz, Doğan (1997), **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan (2014), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü <https://sozluk.adalet.gov.tr/tebligat> s.e.t 16 Kasım 2021.
- Taahhütlü Posta Nedir? https://dipsizkuyu.net/iadeli-taahhutlu-posta-nedir-pttrehberi/#Taahhutlu_Gondermek_Ne_Demek, s.e.t. 28.11.2021.
- Taşkan, Yusuf Ziya (2020), **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, Adalet Yayınları, Ankara.
- Taştekin, Songül (2019), **Vekilin Vekalet Sözleşmesinden Kaynaklanan Borcu**, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:6, S:2, s. 84.
- Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, sayı: 27820, 11 Ocak 2011.
- Tebligat Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 10139, 19 Şubat 1959.
- Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, Resmî Gazete, sayı:28184, 25 Ocak 2012.

- Tepedelenli, Murat (2015), **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türk Ceza Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 25611, 26 Haziran 2004.
- Türk Dil Kurumu <https://sozluk.gov.tr/> s.e.t.16 Kasım 2021.
- Tüzel Kişilik Nedir? <https://akicilegal.com/tuzel-kisilik-nedir/>, s.e.t. 27.11.2021.
- Tüzüner, Özlem (2011), **Elektronik Tebligatın Kalitetif Yöntemle İncelenmesi**, Ankara Barosu Dergisi, S:2011/4, s.144.
- Umumi Vekalet Ne Demektir? <https://avukatlarasor.net/a/363>, s.e.t. 24/11/2021.
- Uzlaşma Yönetmeliği, Resmî Gazete, sayı: 236003, 03 Şubat 1999.
- Ünsal, Hilmi (2003), Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:8, S:3, s. 27-28.
- Ürel, Gürol (2012), **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Seçkin Yayınları, Ankara. Üzeltürk, Hakan (2015), **Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri**, Legal Yayınları, İstanbul
- Vergi Usul Kanunu 345 Sıra No'lu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı:25741, 28 Şubat 2005.
- Vergi Usul Kanunu 522 Sıra No'lu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı: 31349 (mükerrer), 29 Aralık 2020.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485), Resmî Gazete, sayı:30273, 17 Aralık 2017.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, sayı: 29458, 27 Ağustos 2015.
- Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmî Gazete, sayı: 10703, 04 Ocak 1961.
- Watsapp Messenger: Akıllı telefonlar için geliştirilen, platformlar arası çalışma özelliğine sahip anlık mesajlaşma ve arama veya haberleşme uygulaması, <https://tr.wikipedia.org/wiki/WhatsApp>, s.e.t. 13.01.2022.
- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E: 2011/11-554, K: 2011/684, T: 23.11.2011.
- Yıldız, Çisel Ezgi (2018), **7061 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Usul Kanunu Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler** <https://www.gsghukuk.com/tr/yayinlar/koseyazilari/7061-sayili-kanun-kapsaminda-vergi-usul-kanunu-tebligat-hukumlerinde-yapilandeğişiklikler.pdf>, s.e.t. 29.11.2021.
- Yılmaz, Ejder ve Çağlar, Tacar (1982), **Tebligat Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara ----- (1999), **Tebligat Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yurdadoğ, Volkan ve Gökbnar, Ramazan ve Tunçay, Barış (2016), **Vergi Uyumu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış**, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C: 23, S:3, s. 806 vd.

Yurtseven, Hatice (2016), **Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat**, C:23, S:2, s. 461.

Yüce, Mehmet ve Çelik, Muhammet (2017), **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa.



ÖZGEÇMİŞ

Esra AKTAŞ, 2004 yılında Cumhuriyet İlköğretim Okulu'nu; 2008 yılında Hasan Sadri Yetmişbir Anadolu Lisesi'ni; 2013 yılında Hacettepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2018 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programına başladı. 2019 yılında idari yargı hakim adayı olarak mesleğe giriş yaptı. 2021 yılının Mart ayından itibaren Danıştay Tetkik Hakimi olarak görevini sürdürmektedir.

AKTAŞ, bekar olup, İngilizce bilmektedir.