

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ

Ahmet İNNECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2014

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ahmet İNNECİ

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2014

ÖZET

VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Ahmet İNNECİ

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ

Haziran 2014, 102 Sayfa

Tebliğ, vergi hukukunun önemli konularından biridir. Vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi için tebliğ işleminin hatasız bir şekilde yapılması gerekmektedir. Vergilendirme işlemlerine ilişkin tebliğ hükümleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmektedir. Ancak bu kanunda hüküm bulunmaması halinde, vergilendirme işlemlerinin tebliğinde 7201 Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Bu çalışmada, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğ hükümleri ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Tebliğde yapılan hatalar tek tek incelenerek, hatalı tebliğlerin sonuçları üzerinde durulacaktır. Bununla birlikte çalışmada tebliğ işleminin hukuki niteliği üzerinde durulacaktır. Çalışmada yargı kararları ve doktrinde yer alan görüşlere de yer verilecek, ortaya çıkan aksaklıklar hakkında değerlendirmeler yapılacak ve öneriler sunulacaktır. Konu incelenirken kanun hükümleri ile uygulama arasındaki farklılıklar ortaya konulacak ve doğru olan uygulama şeklinin ne olduğu tespit edilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Tebligat, vergi hukukunda tebligat, hatalı tebligat

ABSTRACT**NOTIFICATION IN TAX LAW AND EVALUATION OF ITS IN THE LIGHT
OF JUDICIAL DECISIONS****Ahmet İNNECİ****Master Thesis, Department of Public Finance****Supervisor: Assist. Prof. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ****June 2014, 102 Pages**

Notification is one of the important subjects of tax law. Notification process must be done in a flawless manner to charge the tax income seamlessly. In the Tax Procedure Law, provisions of the notification relating to the taxation procedures are arranged in detail. However, if there is no provision in the Tax Procedure Law No. 213, provisions of Notification Law No. 7201 will be applied to the notification of the taxation procedures.

In this study, provisions of the notification in the Tax Procedure Law No. 213 will be examined in detail. The errors in the notification will be studied one by one and will be focused on the consequences of incorrect notification. Besides, this study will focus on the legal nature of the notification process. In this study, the judicial decisions and the fundamental opinions in doctrine will be analyzed and then the study will review the problems that emerged in the notification procedure. Throughout the study, some recommendations will be offered in order to prevention of failures in this process. In addition to all these, the study will reveal the differences between law provisions and practice and will identify what the correct form of practice is.

Keywords: Notification, notification in tax law, incorrect notification

ÖNSÖZ

Verginin tahsil edilebilmesi için çeşitli işlemlerin sorunsuz bir şekilde yerine getirilmesi gerekir ki bunlardan biri de tebliğ işlemidir. Tebliğ işleminde ortaya çıkacak sorunlar vergi alacağının tahsilini engelleyecektir. Tebliğ işleminin sahip olduğu bu önem nedeniyle, tebliğ işlemi ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin incelenmesi ve kanun hükümleri ile uygulamadaki farklılıkların tespit edilerek doğru uygulamanın hangisi olduğunun belirlenmesi son derece önemlidir. Bu çalışma ile vergi hukukunda önemli bir yere sahip olan tebliğ ile ilgili kanun hükümleri ayrıntılı bir şekilde incelenerek kanun hükümlerinin daha iyi anlaşılması, tebliğ işleminde ortaya çıkabilecek hataların neler olduğunun yargının konuya bakışı da dikkate alınarak tespit edilmesi ve kanun hükümleri ile uygulama arasındaki farklılıkların tespit edilerek doğru uygulama şeklinin hangisi olduğunun belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmam boyunca bana yol gösterici olan değerli hocam ve tez danışmanım Yrd.Doç.Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ'a, çalışmam boyunca benden zamanını ve emeğini esirgemeyen değerli hocam Yrd.Doç.Dr. Soner YAKAR'a, çalışmanın şekillenmesinde görüşleriyle katkıda bulunan değerli hocam Yrd.Doç.Dr. Hakan ALBAYRAK'a, yine çalışma sürecinde yanımda olan aileme ve arkadaşlarıma teşekkürler ederim.

Ahmet İNNECİ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	xiii

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Önemi.....	1
1.2. Araştırmanın Amacı.....	2
1.3. Araştırmanın Yöntemi.....	2
1.4. Araştırmanın Planı.....	2

BÖLÜM II

TEBLİGAT KAVRAMI ve HUKUKİ NİTELİĞİ

2.1. Genel Olarak	4
2.2. Tebliğ ve Tebligat Kavramı.....	4
2.2.1. Terim.....	4
2.2.2. Hukuki Anlamı	5
2.1.2.1. Genel Olarak.....	5
2.1.2.2. Vergi Hukukundaki Anlamı	5
2.3. Tebliğin Amacı ve Önemi	6
2.3.1. Genel Olarak	6
2.3.2. Vergi Hukuku Açısından.....	7
2.4. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğ Hükümlerinin Tarihçesi ve Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenme Nedenleri.....	9
2.4.1. Tarihçe.....	9

2.4.2. Vergi Tebligatına İlişkin Hükümlerin Tebligat Kanunu Yerine Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmesinin Nedenleri	11
2.5. Tebligat İşleminin Hukuki Niteliği.....	13
2.5.1. İdari İşlem Kavramı	13
2.5.2. İdari İşlemin Özellikleri	15
2.5.2.1. Tek Yanlılık.....	15
2.5.2.2. İcraîlik (Uygulanabilirlik).....	16
2.5.2.3. Re'sen İcra Edilebilirlik.....	17
2.5.2.4. Hukuka Uygunluk Karinesi.....	17
2.5.3. İdari İşlem Türleri	18
2.5.3.1. Tek Yanlı İdari İşlemler.....	18
2.5.3.2. İki Yanlı İdari İşlemler (İdari Sözleşmeler).....	18
2.5.3.3. Bireysel İdari İşlem Türleri.....	19
2.5.3.3.1. Maddi Açıdan Ayrım: Şart - Sübjektif İşlemler.....	19
2.5.3.3.2. İçerik Yönünden Ayrım: Emredici – Yapıcı – Belirleyici İşlemler.....	19
2.5.3.3.3. Açıklanan İrade Sayısına Göre Ayrım: Basit – Kollektif – Karma İşlemler.....	19
2.5.3.3.4. Açıklanan İradenin Şekline Göre Ayrım: Sarıh – Zımnî İşlemler.....	20
2.5.3.3.5. Muhatapların Üzerindeki Etkilerine Göre Ayrım: Yararlandırıcı – Yükümlendirici İşlemler.....	20
2.5.3.3.6. İcraî Olup Olmamlarına Göre Ayrım: İcraî – İcraî Olmayan İşlemler.....	21
2.5.4. İdari İşlemin Unsurları	21
2.5.4.1. Yetki Unsuru.....	21
2.5.4.2. Şekil (Usul) Unsuru.....	22
2.5.4.3. Sebep Unsuru.....	23

2.5.4.4.Konu Unsuru.....	23
2.5.4.5.Amaç (Maksat) Unsuru.....	24
2.5.5. Tebliğ İşleminin Hukuki Niteliğinin Tespiti.....	24

BÖLÜM III

VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN TEBLİĞ HÜKÜMLERİ

3.1. Genel Olarak.....	29
3.2. Tebliğ Esasları ve Muhataplar	29
3.2.1. Genel Olarak	29
3.2.2. Tebliğ Edilecek Vesika ve Yazılar.....	29
3.2.2.1. Tahakkuk Fişinin Tebliğ Edilmemesinin Nedenleri.....	30
3.2.3. Tebliğ Yapılacak Kimseler.....	33
3.2.3.1. Gerçek Kişilere Tebliğ.....	33
3.2.3.1.1. Mükellefin Şahsına Tebliğ.....	34
3.2.3.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ.....	34
3.2.3.1.3. Umumi Vekile Tebliğ.....	35
3.2.3.1.4. İkametgah Veya İşyerinde Bulunanlara Tebliğ.....	36
3.2.3.2. Tüzel Kişilere Tebliğ.....	39
3.2.3.3. Adi Ortaklıkta Tebliğ.....	40
3.2.3.4. Mirasçılara Tebliğ.....	41
3.2.3.5. Cemaatlere ve Vakıflara Tebliğ.....	41
3.2.3.6. Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ.....	41
3.2.3.7. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ.....	42
3.2.3.8. Vasıtalı Tebliğ.....	42
3.2.3.9. Vergi Cezası Kesilenlere Tebliğ.....	43
3.3. Tebliğ Usulleri.....	43
3.3.1. Posta İle Tebliğ Usulü	43

3.3.1.1.Tebliğat Yapılacak Adresler.....	44
3.3.1.1.1.Bilinen Adresler.....	44
3.3.1.1.1.1. Mükellef Tarafından İşe Başlamada Bildirilen Adresler.....	44
3.3.1.1.1.2.Adres Değişikliğinde Bildirilen Adresler.....	44
3.3.1.1.1.3.İş Bırakmada Bildirilen Adresler.....	45
3.3.1.1.1.4.Vergi Beyannamelerinde Bildirilen Adresler.....	45
3.3.1.1.1.5. Yoklama Fişinde Tespit Edilen Adresler.....	46
3.3.1.1.1.6. Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Dilekçelerinde ve Cevaplarında Gösterilen Adresler.....	46
3.3.1.1.1.7. Yetkili Memur Tarafından Bir Tutanakla Tespit Edilen Adresler.....	47
3.3.1.1.1.8. Tahrir Varakalarında Tespit Edilen Adresler.....	47
3.3.1.1.2.Birden Fazla Bilinen Adresin Bulunması.....	47
3.3.1.1.3.İkametgah ve İşyeri Adresinin Aynı Anda Bilinmesi Durumu.....	48
3.3.1.2.Tebliğ Evrakının Teslimi.....	48
3.3.1.2.1.Genel Olarak.....	48
3.3.1.2.2.Muhatabın Adresini Değiştirmesi Durumu.....	49
3.3.1.2.3.Muhatabın Adresten Geçici Olarak Ayrılması Durumu.....	50
3.3.1.2.4.Muhatabın Adresinin Yanlış Olması Veya Muhatabın Adres Bırakmadan Ayrılması Durumu.....	51
3.3.1.2.5.Muhatabın Tebellüğden İmtina Etmesi Durumu.....	51
3.3.2.Memur Vasıtasıyla Tebliğ.....	51
3.3.3.İlan Yolu İle Tebliğ.....	52
3.3.3.1.Tebliğ'in İlanla Yapılacağı Haller.....	53
3.3.3.1.1.Muhatabın Adresinin Hiç Bilinmemesi.....	53

3.3.3.1.2.Muhatabın Bilinen Adresinin Yanlış Veya Değişmiş Olması.....	54
3.3.3.1.3.Adresten Geçici Ayrılma Nedeniyle İki Defa Tebliğin Yapılamaması.....	55
3.3.3.1.4.Başkaca Sebeplerden Dolayı Posta İle Tebliğ Yapılamaması.....	55
3.3.3.1.5.Yabancı Memleketlerde Bulunanlara Tebliğ Yapılamaması.....	56
3.3.3.2.İlan Yolu İle Tebliğin Şekli.....	57
3.3.3.3.İlanın İçeriği.....	58
3.3.3.4.İlanın Sonuçları.....	59
3.3.4.Dairede Veya Komisyonunda Tebliğ.....	59
3.3.5.Elektronik Ortamda Tebliğ (E- Tebligat).....	60
3.3.6.Diğer Usuller.....	62
3.3.6.1.Verginin İdarece Tarhında Tebligat.....	62
3.3.6.2.Kapıya Yapıştırma (Talik) Suretiyle Tebliğ.....	62
3.4. Hatalı Tebliğler.....	65
3.5. Tebliğ Yerine Geçen Muameleler.....	65

BÖLÜM IV

TEBLİGATTA YAPILAN HATALAR VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Genel Olarak.....	67
4.2. Tebliğ Evrakında Hata.....	67
4.2.1.Esasa Etkili Olan Şekil Hataları.....	68
4.2.1.1.Mükellefin Adına Yer Verilmemesi.....	68
4.2.1.2.Vergi Türünün Hiç Belirtilmemesi.....	69
4.2.1.3.Vergi Miktarının Hiç Gösterilmemesi.....	69

4.2.1.4.Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresine Yer Verilmemesi.....	70
4.2.1.5.Vesikaların Görevli Olmayan Bir Makam Tarafından Düzenlenmesi	70
4.2.1.6.İhbarnameye Vergi İnceleme Raporunun ve Takdir Komisyonu Kararının Eklenmemesi.....	70
4.2.2.Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları	72
4.2.2.1.Vergilendirme Döneminin Yanlış Yazılması.....	72
4.2.2.2.İlanen Tebliğde Mükellefin Adresinin Hiç Yazılmaması Veya Yanlış Yazılması.....	73
4.2.2.3.İlan Yolu İle Tebliğlerde Vergi Miktarının Gösterilmemiş Olması...	73
4.2.2.4.Vergi İhbarnamesinde Vergi Matrahı İle Oranının Gösterilmemiş Olması.....	74
4.2.2.5.İhbarnamede Verginin Türünün Yanlış Yazılmış Olması.....	74
4.2.2.6.Takdir Komisyonu Karar Numarasının Vergi İhbarnamesinde Yanlış Yazılması.....	74
4.2.2.7.Gazete İlanında Vergi Miktarının Gösterilmemiş Olması.....	74
4.3. Tebliğ Usulünde Hata	75
4.3.1.Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunmasına Rağmen Tebligat Kanunu Hükümlerine Göre Tebligat Yapılması	75
4.3.2. Tebliğin Muhatabı Dışındaki Kişilere Yapılması	76
4.3.3.Doğrudan İlanen Tebligat Yoluna Başvurulması.....	76
4.3.4.Muhatabın Bilinen Adreslerinde Aranmadan İlanen Tebligat Yoluna Gidilmesi.....	77
4.3.5.Bilinen Adresinden Ayrılan Mükellefe İki Kez Aranmadan İlanen Tebligat Yoluna Gidilmesi	78
4.3.6.Muhatabın Hem İkametgah Hem De İşyeri Adresinde Aranmadan İlanen Tebligat Yoluna Gidilmesi	78
4.3.7.Tasfiyeye Girmiş Şirketlerde Tebligatların, Tasfiye Memurları Dışındakilere Yapılması	79

4.3.8.İflasına Karar Verilen Şirketlerde Tebliğlerin, İflas İdaresi Dışındakilere Yapılması.....	79
4.3.9.Vekaletnamede Açık Hüküm Bulunmaması	79
4.4.Hatalı Tebliğ Durumunda Yapılacak İşlemler.....	80
4.4.1.Esasa Etkili Şekil Hatası Olması Durumu.....	80
4.4.2.Tebliğ Usulünde Hata Olması Durumu.....	80

BÖLÜM V

SONUÇ	82
KAYNAKÇA.....	85

KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AYM: Anayasa Mahkemesi

D.: Daire

DİBGK: Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu

Dnş.: Danıştay

E: Esas

HUMK: Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu

İDDK: İdari Dava Daireleri Kurulu

İYUK: İdari Yargılama Usul Kanunu

K: Karar

KDV: Katma Değer Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

md.: Madde

s.: Sayfa

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TK: Tebligat Kanunu

TMK: Türk Medeni Kanunu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

vd.: Ve Diğerleri

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VDDGK: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VUK: Vergi Usul Kanunu

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Önemi

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 21. maddesine göre “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”. Tebliğin önemi tebliğe yüklenen farklı anlamlarla yakından ilgilidir.

Vergi hukukunda tebliğ üç farklı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır. Bunlardan ilki, vergilendirme sürecinin bir aşaması olan tebliğdir. İkinci anlamı, vergilendirme işlemleri ile ilgili vesika ve belgelerin muhatabına bildirilmesi anlamına gelen tebliğdir. Üçüncü ve son anlamı ise, vergi hukukunun kaynaklarından olan bakanlık tebliğleridir. Bakanlık tebliğleri çalışma kapsamında değildir.

Tebliğ ile idari bir işlem olan tarh işleminin sonuçları mükellefe bildirilir. Muhatabına bildirilmeyen tarh işlemi hukuki sonuç doğurmayacaktır. Yine tebliğ ile kendisi hakkında işlem yapılan kişi, işlemten haberdar olması üzerine kanunda kendisine tanınan hakları kullanabilecek aksi durumda kanuni haklarını kullanamayacaktır. Bunun yanında, vergilendirme sürecinin tahakkuk ve son aşaması olan tahsil aşamasına sağlıklı bir şekilde ulaşılabilmesi içinde de tebliğ aşaması son derece önemli bir yere sahiptir.

Tebliğ aşamasında meydana gelen bir sakatlık, tüm vergilendirme sürecini etkileyerek, vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsilini engelleyecektir. Tebliğ işleminde yapılan usul ya da şekil hataları sonucunda gerek idareye gerekse muhataba ek yükümlülükler doğacak ve kamu alacağının tahsili gecikecek ya da imkansız hale gelecektir.

İşte yukarıda sayılan sebeplerden dolayı, tebliğ işleminin sorunsuz bir şekilde tamamlanması ve kamu alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi için tebliğ son derece önemlidir. Bu sebeple verginin tebliği aşamasında görev alan birimlerin, tebliğ aşamasının sorunsuz bir şekilde tamamlanması için gereken özeni göstermeleri gerekmektedir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Vergi alacağının tahsili açısından tebliğin ne denli önemli bir konu olduğu dikkate alındığında, VUK’da yer alan tebliğ hükümlerinin de önemli bir konu olduğu anlaşılabacaktır. Çalışmada, VUK’da yer alan tebliğ hükümleri ayrıntılı bir şekilde incelenerek özellikle kanunda yer alan hükümler ile uygulamadaki farklılıklara dikkat çeken değerlendirmeler yapılmıştır. Tebliğ konusunda bu değerlendirmeler yapılırken yargı organlarının verdiği kararlar dikkate alınarak, tebliğ işlemi yapılırken doğru olan uygulama biçiminin ne olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

1.3. Araştırmanın Yöntemi

Literatürde, VUK’da yer alan tebliğ hükümlerine ilişkin olarak yazılmış bilinen tek eser Prof. Dr. Doğan Şenyüz’e ait, 1997 yılında basılmış olan “Vergi Usul Hukukunda Tebligat” isimli çalışmadır.

Her ne kadar bu kitap dışında tüm tebliğ hükümlerini tek bir eserde birleştiren bilinen başka bir kitap olmasa da, VUK’da yer alan tebliğ hükümleri çeşitli dergilerde yayımlanan makalelerle ve tezlerle inceleme konusu yapılmıştır. Neticede konu ile ilgili eleştiriler ve öneriler ortaya konulmuştur. Söz konusu yayınların en önemlilerinden biri de eski Danıştay Savcısı ve aynı zamanda eski Danıştay 9. Daire Başkanı Kutay Uğur’un “Türk Vergi Hukukunda Tebligat” isimli 1978 yılında yayımlanan makalesidir.

Çalışmada, VUK’da yer alan tebligat hükümleri ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Vergi usul hukukunda yer alan tebliğ hükümleri diğer eserlerden farklı olarak, yargı organlarının konuya bakışı göz önünde bulundurularak incelenmektedir.

1.4. Araştırmanın Planı

Çalışmanın ikinci bölümünde, tebliğ ve tebligat kavramı, tebliğin hem genel hukuk açısından hem de vergi hukuku açısından önemi, tebliğin idari bir işlem olup olmadığı konuları incelenmektedir. Bunun yanında VUK’da yer alan tebliğ hükümlerinde zamanla yapılan değişimler incelenerek bugünkü hükümlerin yasal altyapısı incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, VUK’da yer alan tebliğ hükümleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve kanun hükümleri ile uygulamadaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Yine bu bölümde, tebliğ konusunda idare ile mükellefler arasında meydana gelen çeşitli ihtilaflara ve bu ihtilaflar konusunda yargının kararlarına yer

verilmiştir. Bunun yanında yargı kararları da dikkate alınarak uygulamadaki yanlışlıklar ve doğru uygulamanın ne olduğu hususunda görüşlere yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise, hatalı tebliğler ve sonuçları konusuna yer verilmiştir. VUK'un "Hatalı Tebliğler" başlıklı 108. maddesi ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve konu hakkında yargı organlarının kararları da dikkate alınarak hangi hataların yapılan tebliği hükümsüz hale getireceği tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede genel değerlendirme yapılarak, aksaklıkların önlenmesi konusunda öneriler sunulmuştur.

BÖLÜM II

TEBLİGAT KAVRAMI ve HUKUKİ NİTELİĞİ

2.1. Genel Olarak

Tebliğata ilişkin hükümlerin iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için “tebliğ” ve “tebligat” kavramlarının ne anlama geldiğinin bilinmesi gerekmektedir. Buna paralel olarak, tebliğin hem terim hem de hukuki anlamlarının bilinmesi konunun daha iyi anlaşılması bakımında önemlidir. Bu nedenle, bu bölümde tebliğin hem terim hem de hukuki anlamı incelenecek ve vergi hukuku açısından ne anlama geldiği izah edilecektir.

Yine bu bölümde tebliğin önem ve amacına değinilecektir. Aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda¹ yer alan tebliğ hükümlerin tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilecek, vergi tebliğine ilişkin hükümlerin 7201 sayılı Tebligat Kanunu² (TK) yerine VUK’da düzenlenmesinin sebepleri açıklanacak ve tebliğ işleminin hukuki niteliğine değinilecektir.

2.2. Tebliğ ve Tebligat Kavramı

2.2.1. Terim

“*Tebliğ*” kelimesi Arapça erişirme, yetiştirme, nakletme anlamlarına gelen “*Büluğ*” (Meydan Larousse, s. 956) ve “*Belağa*” (Ruhi, 2011, s. 15) kelimelerinden türetilmiştir. “*Tebliğat*” kelimesi tebliğ kelimesinin çoğulu olup, resmi yoldan yapılan yazılı bildiri anlamına gelirken, “*Tebellüğ*” ise, gönderilen resmi bir bildiriye alma anlamına gelmektedir (Meydan Larousse, s. 955-956). Tebliğ İngilizce’de “*Notification*” (Tuğlacı, 1988, s. 342), Fransızca’da “*L’annotation*” (Demirkan, 1993, s. 222), Almanca’da ise “*Mitteilung*” (Taşpınar, 1982, s. 1558) kelimesine karşılık gelmektedir.

¹ 10/1/1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 19/2/1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.2.2. Hukuki Anlamı

2.1.2.1. Genel Olarak

Tebliğ, hukuki anlamda *“hakkında hüküm ifade edecek bir işlem yapılan bir kimsenin bu işlemten haberdar olması için yapılan yazılı bildirim”* anlamında kullanılmaktadır. Ancak sahip olduğu öneme binaen gerek özel hukukun gerekse kamu hukukunun çeşitli dallarında farklı tanımlamalar yapılarak önemi vurgulanmaktadır. Örneğin; Onar tebligatı *“davayı, cevabı ve diğer usuli işlemleri ilgililere bildirme eylemi (ameliyesi)”* şeklinde tanımlamaktadır (Onar, 1966, s. 1976). Üstündağ ise tebligatı *“kanuni şekline uygun olarak düzenlenmiş ve tasdik edilmiş olan bir evrakin teslimi”* olarak tanımlamaktadır (Üstündağ, 1977, s. 353).

2.1.2.2. Vergi Hukukundaki Anlamı

Vergi hukuku alanında tebliğ üç farklı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır. Bunlardan ilki; vergilendirme sürecinin bir aşaması olan tebliğdir. İkincisi, vergilendirme işlemleri ile ilgili vesika ve belgelerin mükellefe ve ya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi anlamına gelen tebliğ ve üçüncüsü de vergi hukukunun kaynaklarından olan bakanlık tebliğleridir (Şenyüz, 1997, s. 8). Ancak, vergilendirme sürecinin bir aşaması olan tebliğ ile vergilendirme işlemleri ile ilgili vesika ve belgelerin muhatabına yazı ile bildirilmesi anlamına gelen tebliğ çalışma konusu kapsamında ele alınırken, daha önce de belirtildiği gibi bakanlık tebliğleri çalışma kapsamına dahil edilmemiştir.

Vergilendirme işlemlerine ilişkin tebliğ hükümleri VUK’un 21. ile 93-109. maddeleri arasında düzenlenmektedir. VUK’un 21. maddesinde tebliğ *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi”* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi literatürüne bakıldığında ise birçok yazar tarafından farklı “tebliğ” ya da “tebligat” tanımları yapıldığını görülmektedir. Erginay tebliği *“mükellefin vergi ödemeye çağırılması”* şeklinde tanımlarken (Erginay, 1998, s. 87), Kaneti *“bir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir yazının o kimseye önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesi”* şeklinde tanımlamaktadır (Kaneti, 1986/1987, s. 112). Aksoy’un tebliğ tanımı *“idari bir muamele olan vergi tarhından mükellef ve ya sorumlunun haberdar edilmesine verginin tebliği denir”* şeklinde iken (Aksoy, 1999,

s.54), *Bayraklı ve Pehlivan* tebliği “*vergi dairesi tarafından düzenlenen idari işlem niteliğindeki belgelerin mükellefin bilgisine sunulmak üzere ilke olarak posta aracılığıyla gönderilmesi*” şeklinde tanımlamaktadır (Bayraklı & Pehlivan, 1995, s. 37). Vergi literatüründe tebliğ konusunda daha birçok tanım yapılmakla birlikte³, gerek vergi hukuku alanında gerekse diğer hukuk dallarında yapılan tanımlarda “tebliğ” ve “tebligat” kavramlarının aynı anlama gelecek ve birbirinin yerine geçecek şekilde kullanıldığını görülmektedir. Vergilendirme işlemlerine ilişkin tebliğ hükümlerini düzenleyen VUK’da da “tebliğ” ve “tebligat” kavramlarının aynı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır⁴.

2.3. Tebliğin Amacı ve Önemi

2.3.1. Genel Olarak

Genel olarak tebliğin amacı, bir kimse hakkında yapılan işlemi kendisine duyurmaktır. Yapılan bu tebliğlerin bir kısmı muhataplarının bir takım yükümlülükler altına girmesine sebep olur. Yine yapılan bu tebliğler üzerine muhatap bir takım haklardan yararlanır ya da bu haklardan yararlanması için kendisine tanınan süreler işlemeye başlar (Başpınar, 1975, s. 162). Yukarıda da açıkladığı gibi tebliğ farklı hukuk dallarında kendisine yer bulan bir kavram olması nedeniyle her hukuk dalında farklı bir öneme sahiptir. Örneğin; İcra ve İflas Hukuku açısından, birçok icra işleminin tamamlanıp hüküm ifade edebilmesi için ilgisine tebliğ edilmiş olması gerekir (Kuru, 1988, s. 121). Tebliğ bu muamelelerin sıhhat unsurudur (Postacıoğlu, 1982, s. 91). Yine Hukuk Muhakemeleri Usulü açısından da, tebliğin davada büyük önemi vardır ve tarafların yaptıkları usul işlemlerinin tamamlanıp hüküm ifade edebilmesi için genellikle tebliğ edilmiş olması gerekir (Kuru, 1974, s. 929).

³ Tebliğ konusunda diğer tanımlar için; Uluatam & Methibay, 2001, s. 119; Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2006 s. 170; Karakoç, 2007, s. 261; Oktar, 2011, s. 115; Özbilen, 2013, s. 167; Öner, 2013, s. 128.

⁴ Örneğin; VUK md. 93/3’de “tebliğ” ve “tebligat” kavramları aynı anlam gelecek şekilde kullanılmıştır. Bu madde; “Tebliğ, kendisine **tebligat yapılacak kimsenin** bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine **tebliğ yapılacak kimsenin** görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)” şeklindedir.

2.3.2. Vergi Hukuku Açısından

Tebliğ VUK'un 21. maddesinde “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere tebliğdeki temel amaç, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden hususların muhatabına bildirimidir. Bu bildirim vergi hukuku açısından son derece önemli bir yere sahiptir. Örneğin; vergi dairesi tarh ettiği bir vergiyi ya da kestiği bir cezayı mükellefe tebliğ etmezse, mükelleften istenecek bir vergi ya da cezadan da söz edilemez (Ürel, 2012, s. 147).

Vergilendirme süreci açısından ele alındığında tebliğ, verginin tahsilatına yönelik bir aşama olarak kabul edilmektedir. Bir vergi alacağının tahsil edilebilir duruma gelmesi için çeşitli aşamalardan geçmiş olması gerekmektedir. Bunlardan ilki; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ve ya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı VUK'un 19. maddesinde belirtilmiştir. Vergi alacağının ortaya çıkmasından sonraki aşama ise verginin tarhıdır. Tarh, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanması ve bu alacağın miktar itibarıyla tespitine imkan sağlayan idari bir işlemdir (VUK md. 20). Tarh işleminden sonraki aşama ise tebliğdir. Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlarca mükellefe veya ceza sorumlularına yazılı bir şekilde bildirilmesidir (VUK md. 21). Tarh işlemi tamamen idari bir işlem olduğuna göre, bu işlemin sonuçlarının mükellefe bildirilerek işlemin tamamlanması gerekir (Neumark, 1950, s. 51). Muhatabın tarh işleminden haberdar edilmesinin amaçları;

- Muhatabın tarh işlemi sonucunda ortaya çıkan vergi borcunu bilmesi (Kırbaş, 2008, s. 107),
- Muhatabına bildirilmeyen tarh işleminin hukuki sonuç doğurmayacağı (Karagözoğlu, 1974, s. 54; Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2011, s. 149),
- Kendisi hakkında işlem yapılan kişinin işleminden haberdar olması üzerine kanunda kendisine tanınan hakları kullanabileceği aksi durumda kanuni haklarını kullanamayacağı (Arıca, 1989, s. 177),
- Tarh edilen verginin muhatap tarafından bilinmesinin tahakkuk için zorunlu olması (Uğur, 1978, s. 335; Kırbaş, 2008, s. 107),

- Yapılan tarh işleminde hata yapıp yapılmadığı konusunda muhatabın şüphelerinin giderilmesi (Karakoç, 2007, s. 262),
- Tarh edilen vergi miktarı konusunda muhatabın onayının alınması (Karakoç, 2007, s. 262; Akdoğan, 2008, s. 66),
- Tarh zamanaşımı⁵ süresinde tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğrayacağından, tebliğin yapılmasının vergi alacağının tahsili bakımından ayrı bir öneme sahip olması (Kızılot, 1994, s. 839). Çünkü tebliğin yapılması tarh zamanaşımını kesecektir (Öner, 2013, s. 129) ve böylece vergi alacağının tarh zamanaşımına sebebiyle ortadan kalkma ihtimali son bulacaktır.

Tebliğ muhatabının kanuni haklarını kullanabilmesi için, zamanında ve sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2008, s. 66). Yapılan tebliğ işlemi sonunda muhatap ya borcu kabul ederek borcunu ödeyecektir ya da işleme karşı hukuki yollara başvuracaktır. İşte gerek idari gerekse yargısal sürelerin başlamasında tebliğ tarihi belirleyici rol oynamaktadır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2102, s. 103). Birçok durumda mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcı tebliğ tarihidir (Erginay, 1998, s. 87-88). Bu nedenle yapılacak tebliğin zamanında ve sağlıklı bir şekilde yapılması muhatabın kanuni haklarını zamanında kullanabilmesine imkan tanıyacaktır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; bütün vergilerde tebligat zorunlu değildir. Beyan esasına dayanan vergilerde yükümlü beyannameyi vergi dairesine verdiğiğinde kendisine tahakkuk fişi⁶ kesileceğinden ayrıca tebligat yapılmaz (Karakoç, 2007, s. 262-263). Yine tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsil, tahakkuku da içermektedir (VUK md. 24). Bunlara örnek olarak harçlar ile damga vergisi ve eğlence vergisi gösterilebilir (Karakoç, 2007, s. 263; Arslan, 2011, s. 108; Öncel ve diğerleri, 2012, s. 108). Bu tip vergilerde ayrı tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları bulunmaz (Kızılot, Şenyüz, Taş, & Dönmez, 2006, s. 183-184).

Vergilendirme sürecinin tebliğden sonraki aşaması tahakkuk aşamasıdır. Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenecek safhaya gelmesidir (VUK md. 22). Tarh edilen bir verginin tahakkuk ederek bundan sonrada tahsil edilebilmesi için muhatabına tebliği zorunludur (Uğur, 1978, s. 335). İşte tebliğ, tarh ve tahakkuk aşamaları arasında

⁵ VUK 114. maddesinde; vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve ilgiliye tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Bu zamanaşımına “tarh” ya da “tahakkuk” zamanaşımı denilmektedir.

⁶ Tahakkuk fişi konusunda ileriki bölümlerde açıklama yapılacağından bu bölümde ayrıntıya girilmemiştir.

köprü görevi gören (Arslan, 2011, s. 96; Şenyüz ve diğerleri, 2011, s. 149; Öncel ve diğerleri, 2012, s.103), tarh ve tahakkuk aşamalarının bölünmez bir parçasıdır (Turgay, 1977, s. 339; Uğur, 1978, s. 335).

Vergilendirme sürecinin son aşaması ise tahsil aşamasıdır. Verginin tahsili, tarh ve tebliğ edilip tahakkuk eden bir verginin kanuna uygun surette ödenmesidir (VUK md. 23). Bir verginin tahsil aşamasına gelmesi diğer aşamalarının sıhhatine bağlıdır. Tebliğ aşamasında meydana gelebilecek sorunlar tahakkuk aşamasını, dolayısıyla tahsil aşamasını etkileyecektir.

Tebliğin bildirim amacının yanında, VUK'un 21 ile 93. ve 102. maddelerine dikkat edildiğinde tebliğin bir diğer amacının da belgeleme veya tevsik etme olduğu anlaşılmaktadır. Bu maddelere göre tebliğ yazılı bir şekilde; adresi bilinen gerçek ve ya tüzel kişilere ilmühaberli taahhütlü, adresi bilinmeyenlere ilan yoluyla yapılır. Tebliğ edilen evrak muhataba verilir ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur (Şenyüz, 1997, s. 9).

Yukarıda tebliğ hakkında yapılan tüm açıklamalar dikkate alındığında, tebliğin vergi hukuku açısından ne denli önemli bir yere sahip olduğu açıkça görülmektedir. Nitekim vergilendirme işlemlerine ilişkin tebliğ hükümlerinin, tebliğ hükümlerini düzenleyen genel kanun niteliğindeki TK yerine VUK'da düzenlenmesi de tebliğin vergi hukuku açısından önemini ortaya koymaktadır.

2.4. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğ Hükümlerinin Tarihçesi ve Vergi

Usul Kanunu'nda Düzenlenme Nedenleri

2.4.1. Tarihçe

Ülkemizde tebligata ilişkin hükümler, 1939 yılına kadar ilgili vergi kanunlarında yer alsa da, bu hükümlerin çoğu 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na⁷ (HUMK) atıfta bulunmaktaydı (Turgay, 1977, s. 337). HUMK'da yer alan hükümler maliye memurlarınca kıyas yoluyla vergi kanunlarına uygulanıyor, ancak vergilendirme işlemlerinin kendine has özellikleri nedeniyle maliye memurlarının çeşitli zorluklarla karşılaştıkları ve hatalara düştükleri görülmüyordu. Bu nedenlerden ötürü, vergi tebligatı konusunda ayrı bir düzenleme yapılması zorunluluğu ortaya çıkmış ve 3692 sayılı

⁷ 2-3-4/7/1927 tarih ve 622,623,624 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanmıştır. Bu kanun, 4/2/2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Temyiz ve İtiraz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'da⁸ konu hakkında çeşitli hükümlere ver verilmiştir (Kızılot, 1994, s. 843). Konuya 3692 sayılı Kanun'un gerekçesinde “*Şimdiye kadar vergi kanunlarımızda, tebligatın ne suretle icra olunacağına dair hüküm konulmayarak, tebligatın hukuk muhakemeleri usulü kanununa göre yapılacağına zikri ile iktifa edilmiş ise de Maliye memurlarının tatbikatta bu hükümleri vergi mevzularına kıyas suretiyle tatbik etmekte müşkülât çektikleri ve alelekser hatalara düştükleri anlaşılmış olduğundan, yine mezkûr kanundan iktibas edilmekle beraber vergi işlerinin hususiyeti ve tatbikatta tesadüf olunan zorlukları da göz önünde tutulmak suretiyle bir usûl kanunu olan bu lâyihaya tebligat hakkında sarih hükümler konulmuştur*” (TBMM Zabıt Ceridesi, 1939, s. 1-2) şeklinde açıklama getirilmiştir. 3692 sayılı Kanun hükümlerine göre, yabancı memleketlerde bulunanlara tebligat yapılması mümkün olmaması durumunda, tebligatın ilan yoluyla yapılabileceği hükme bağlanmıştır (3692 sayılı Kanun md. 10). Bunun dışındaki tüm tebligatlar ise memur aracılığıyla yapılacaktır (3692 sayılı Kanun md. 16).

3692 sayılı Kanun, uygulamada çeşitli faydalar sağlasa da birçok yönden yetersiz kalmış ve bu da yeni bir kanunun varlığını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu⁹ yürürlüğe girmiştir. Nitekim 5432 sayılı Kanun'un gerekçesinde “*Memleketimizde de 1939 yılında yürürlüğe giren 3692 sayılı Kanunla bu mevzuda ileri bir adım atılmış ve tebligata, kısmen de “vergi kazası” na ait çeşitli hükümler ayrı ayrı vergi kanunlarından çıkarılarak umumi esaslar dâhilinde bu kanunda bir araya getirilmiştir. 3692 sayılı Kanunun tatbikatta sağladığı faydalar inkâr edilemezse de, bu kanunun hatta bugünkü vergi rejimimiz içinde dahi, birçok noktalardan noksan ve kifayetsiz olduğunu da itiraf etmek lâzımdır. Bu vaziyeti göz önünde tutan ve yapılacak büyük vergi reformunun, ancak, usul bakımından sağlam bir temel üzerine kurulabileceğine kaani olan Maliye Bakanlığı bu sahada gerek, memleketimizde, gerekse diğer memleketlerde yapılan tecrübelerden istifade ederek, “Vergi Usul Kanunu” adıyla bir ana tatbikat Kanunu tasarısı hazırlamıştır*” (TBMM Tutanak Dergisi, 1949, s. 1) denilerek ilgili kanunun yapılış amacı ortaya konulmuştur. İlgili kanunda tebliğ hükümleri 83-99 maddeleri arasında düzenlenmiş ve ilk defa posta ile tebliğ usulü vergi hukukumuzda bu kanunla girmiştir (Uğur, 1978, s. 336).

⁸ 13/7/1939 tarih ve 4257 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ 15/6/1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1959 yılına gelindiğinde ise tebligat alanında tüm tebliğ hükümlerini bir araya toplamak ve tebliğ konusunda birlik sağlamak amacıyla 7201 sayılı TK çıkarılmıştır (Kızılot, 1994, s. 843). TK'nın hazırlanması sırasında vergi tebligatının kanun kapsamında olup olmayacağı konusunda farklı görüşler ortaya çıksa da, sonuçta vergi tebligatı TK dışında tutulmuştur (Uğur, 1978, s. 337-338).

Son olarak, 5432 sayılı Kanunu yürürlükten kaldırmakla birlikte bu kanunun tebliğ hükümlerini genişleten ve 7201 sayılı TK hükümlerini de dikkate alarak hazırlanan, gümrük vergileri dışındaki hemen hemen tüm vergileri kapsayan 213 sayılı VUK 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Uğur, 1978, s. 336-337).

2.4.2. Vergi Tebligatına İlişkin Hükümlerin Tebligat Kanunu Yerine Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmesinin Nedenleri

Ülkemizde tebliğ işlemlerine ilişkin umumi hükümler TK'da yer almaktadır. Bunun yanında Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Daire Yönetmelik'te¹⁰ de TK'nın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmektedir. Ancak, vergilendirme işlemlerinin bir yandan kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olması (Kızılot, 1994, s. 839; Özay, 2004, s. 643; Öncel ve diğerleri, 2012, s. 104), diğer yandan zamanaşımı süresi içinde tebliğin yapılmaması durumunda vergi alacağının ortadan kalkma ihtimalinin bulunması (Kızılot, 1994, s. 839) ve vergi hukukunun önemli ve müstakil bir hukuk kolu haline gelmesi (Berkem vd., 1966, s. 150) nedenlerinden dolayı, vergi tebligatına ilişkin hükümler umumi tebligat hükümlerini düzenleyen TK'dan ayrı olarak VUK'un 21 ile 93-109 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu nedenle vergilendirme işlemlerine ilişkin tebliğlerde öncelikle VUK hükümleri uygulanacaktır. Özel kanun (VUK) genel kanun (TK) hükümlerinin çatıştığı durumlarda ise öncelikle özel kanun niteliğindeki VUK, bu kanunda hüküm bulunmaması halinde TK uygulanacaktır Şenyüz ve diğerleri, 2011, s.150). Nitekim TK'nın 51. maddesinde de mali tebliğlerin kendi kanunlarında hüküm bulunmadığı durumda TK hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir (TK md. 51). Danıştay konu ile ilgili verdiği bir kararında, vergi ve ceza ihbarnamelerinin VUK'da yer alan tebliğ hükümleri yerine TK hükümlerine göre tebliğ edilmesinin ihbarnameyi geçersiz kılacağı yönünde görüş belirtmiştir (Dnş. 9.D., 5.5.2005 gün, E: 2003/3908, K: 2005/1246). Bu karar dışında Danıştay'ın birçok kararında da, mali tebliğler konusunda VUK'da hüküm

¹⁰ 25/1/2012 tarih ve 28184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunması durumunda bu kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği, VUK'da hüküm bulunmadığı durumlarda ise TK hükümlerinin uygulanabileceğine yönelik görüş belirtmiştir (Dnş. 9. D., 19.10.1967 gün ve E: 1966/3101, K: 1967/2601; Dnş. 4. D., 4.10.1972 gün ve E: 1969/4896, K: 1972/5477; Dnş. 4. D., 19.12.1979 gün ve E: 1979/1393, K: 1979/3538; Dnş. 4. D., 2.12.1983 gün ve E: 1982/3517, K: 1983/9321; Dnş. 4. D., 12.1.1984 gün ve E: 1982/17819, K: 1984/132; Dnş. 9. D., 1.2.1984 gün ve E: 1982/1595, K: 1984/880; Dnş. 4. D., 8.2.2000 gün ve E: 1999/1501, K: 2000/373; Dnş. 9. D., 2.11.2011 gün, E: 2008/5363, K: 2011/7553).

Yukarıda da açıklandığı gibi, vergilendirme işlemlerinin tebliği konusunda VUK'da bir hüküm bulunmaması durumunda TK hükümleri vergilendirme işlemleri bakımından uygulama alanı bulacaktır. Bu konuya tebligata ilişkin cezai hükümler örnek olarak gösterilebilir. VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerini düzenleyen 93-109 maddelerine bakıldığında, tebligatın sağlıklı bir şekilde sonuçlanmasını engelleyecek fiillere hangi cezanın verileceği düzenlenmemiştir. Ancak TK'nın 52-56 maddeleri arasında cezai hükümler düzenlenmiştir¹¹.

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'una¹² (AATUHK) göre yapılacak tebligatlarda da, "*Hilafına bir*

¹¹ TK'da yer alan ilgili maddeler şu şekildedir:

Madde 52: "*Bu Kanunun tatbikinde vazifeli bulunan memur ve hizmetliler ile mahalle, köy muhtar ve ihtiyar heyeti ve meclisi azaları işledikleri suçlar ile kendilerine karşı işlenen suçlardan dolayı, Türk Ceza Kanununun kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.*

Yukardaki fıkra hükmüne göre yapılacak takibat inzibati ceza tatbikına mani değildir."

Madde 53: "*Bu Kanun mucibince tebligat yapılması gereken hallerde bir kimse kendisine veya başkasına ait isim veya adresi yanlış olarak bildirir ise fail hakkında altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.*"

Madde 54: "*Muhatap namına kendilerine tebligat yapılan kimseler tebliğ evrakını muhataplarına en kısa zamanda vermedikleri ve bundan gecikme veya zarar vukua geldiği takdirde bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.*

Kendisine yapılması gereken tebligatı almayan muhatap ile muhatap adına tebligatı kabule mecbur olup da tebligatı kabul etmeyenler hakkında da yukarıda belirtilen cezalar uygulanır."

Madde 55: *Daha ağır bir cezayı gerektirmediği takdirde;*

a) Kendisi hakkında tebliğ memuruna yalan beyanda bulunan muhatap,

b) Muhatap namına kendisine tebligat yapılabilecek olup da, bu Kanunun tatbiki dolayısıyla tebliğ memuruna muhatap hakkında yalan beyanda bulunan kişi,

c) Muhatap olmadığı veya muhatap namına tebellüğ etmeye yetkisi bulunmadığı halde tebliğ memuruna hüviyet ve sıfatı hakkında yalan beyanda bulunarak tebliğ evrakını alan kimse, her bir bentte tanımlanan fiil dolayısıyla bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Yukarıdaki bentlerde yazılı hallerde bir gecikme veya umumi veyahut hususi bir zarar husule gelirse fail hakkında ayrıca (a) ve (b) bentlerindeki fiiller için üç aydan bir yıla ve (c) bendindeki fiil için bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Madde 56: *Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ evrakının veya ihbarnamenin talikine karşı koyanlar ile talik edilen bu kabil evrakı bulunduğuy yerden koparan, imha eden veya okunamaz hale getirenler hakkında, üç aydan bir yıla kadar hapis ve yirmibeş günden yüzelli güne kadar adli para cezasına hükmolunur.*

¹² 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur” şeklindeki 8. maddesi gereğince, VUK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nun¹³ (İYUK) 60. maddesine göre; Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebligat işleri TK hükümlerine göre yapılacaktır.

Kısaca, vergilendirme sürecine ilişkin tüm idari aşamalarda VUK’un tebligat hükümleri uygulanırken, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yargı uyuşmazlığı çıktığı durumlarda TK hükümleri dikkate alınacaktır (Öncel ve diğerleri, 2012, s. 104).

2.5.Tebliğat İşleminin Hukuki Niteliği

Vergi hukuku ile idare hukuku arasında çok yakın bir ilişki vardır (Erginay, 1998, s. 15; Kırbaş, 2008, s. 13). Nitekim vergilendirme işlemlerinin kendine has bazı farklı özellikleri olsa da, idari işlemin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemlerin geri alınması ya da kaldırılması, yargısal denetimi gibi konular büyük ölçüde vergilendirme işlemleri içinde geçerlidir (Öncel ve diğerleri, 2012, s. 3). Bu nedenle tebligat işleminin hukuki niteliğini incelerken idari işlem kavramına, idari işlemin özellikleri, çeşitleri ve unsurlarına değinmek yerinde olacaktır.

2.5.1. İdari İşlem Kavramı

İdare görevlerini yerine getirirken çeşitli hukuksal işlemlerde ve eylemlerde bulunur (Gözübüyük & Tan, 2008, s. 431). Hukuki işlem, ehliyetli bir hak sahibinin hukuki sonuç doğurmak, var olan hukuki bir durumu değiştirmek ya da ortadan kaldırmak için yaptığı irade açıklaması (Onar, 1966, s. 258) şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi hukuki işlemin “irade açıklaması” ve “hukuki sonuç” olmak üzere iki unsuru vardır ve hukuki işlemin kurulması için bu iki unsurun bir araya gelmesi gerekmektedir (Gözler, 2009, s. 614). İdarenin işlemleri de hukuki bir işlemdir (Karatepe, 1993, s. 71; Akyılmaz, 2000, s. 24). Kamu hukuku alanındaki hukuki işlemler, idarenin tek taraflı irade açıklamasından doğar ve bunlar idari işlem olarak adlandırılır (Sezginer, 2011, s. 242). Bir hukuki işlemin idari işlem olmasının ise iki önemli sonucu vardır: Bunlardan ilki, idari işlemin idare hukukuna tabi olması, diğeri

¹³ 20/1/1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ise, idari işlemlerden doğan uyuşmazlıklara idari yargıda bakılmasıdır (Kalabalık, 2004, s. 87).

İdari işlemin tanımı konusunda herhangi bir kanunda bir tanım mevcut olmamakla birlikte literatüre bakıldığında birçok tanım yapıldığını görülmektedir. Balta'ya göre idari işlem “...idarenin idare hukuku alanında bir hukuki sonuç doğurmak ya da doğmuş bir hukuki sonucu belirtmek üzere yaptığı tek yanlı işlemlerdir” (Balta, 1968-1970, s. 155), Duran idari işlemi “idari organ ve makamların idare alanındaki irade açıklamaları” (Duran, 1982, s. 385) şeklinde tanımlarken, Yenice ve Esin “idari makam ve mercilerin idare işlevleriyle ilgili, kamu hukuku alanında tesis ettikleri tek taraflı, doğrudan uygulanabilir nitelikte (icrai) bir hukuki tasarruf” (Yenice & Esin, 1983, s. 12) şeklinde tanımlamaktadır. Gözler ise idari işlemi “idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması” (Gözler, 2009, s. 615) olarak tanımlamıştır. Literatürde yapılan idari işlem tanımlarının¹⁴ yanında, yargı organları da verdiği çeşitli kararlarda idari işlem tanımına yer vermiştir. Anayasa Mahkemesi (AYM) bir kararında idari işlemi “Bir tasarruf veya kararın idari işlem sayılabilmesi için, o tasarruf veya kararın bir kamu kurumunca ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş olması ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili bulunması gerekir. Başka bir deyimle bir kamu kurumunun kamu hizmetleriyle veya bu hizmetlerin yürütülmesiyle ilgili kararları idari nitelik taşıyan kararlardır” (AYM, 25.5.1976 gün, E: 1976/1, K: 1976/28) şeklinde açıklamıştır. Bunun yanında Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu verdiği bir kararda idari işlemi; “İdari işlem kısaca, idare makamlarının idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar olarak nitelenir” (DİBGK, 14.4.1973 gün, E: 1972/2, K: 1973/10) şeklinde

¹⁴ Literatürdeki yapılan diğer idari işlem tanımlarından bazıları ise şöyledir; Karatepe'ye göre; “idare adına karar almaya yetkili makamların hukuk düzeninde değişiklik yapmaya yönelik irade açıklamalarıdır” (Karatepe, 1993, s. 71), Akyılmaz'a göre “idare ve ya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerin, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi ve ya onlara ait nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır” (Akyılmaz, 2004, s. 263), Giritli, Bilgen ve Akgüner'e göre; “Yapıldıkları anda var olan hukuksal durumlarda ve ilişkilerde bir değişiklik yapmaya, yani yeni hukuksal durumlar yaratmaya, var olan hukuksal durumları değiştirmeye ya da ortadan kaldırmaya yönelmiş irade açıklamalarıdır” (Giritli, Bilgen & Akgüner, 2001, s. 799-800), Atay'a göre; “İdare Hukuku alanında kamu yararını gerçekleştirmek, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde ve de hizmetin gereklerine uygun bir tarzda gerçekleştirmesi amacıyla idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla ilgililerin rıza ve onayına ihtiyaç olmadan, ilgililerin hukuki durumları üzerinde hüküm ve sonuç doğuran yani icrai niteliği olan, resen icra edilebilen, hukuka uygunluk karinesinden yararlanan, yargı denetimine tabi ve kural olarak yazılı şekilde tesis edilen işlemlerdir” (Atay, 2006, s. 6), Yayla'ya göre; “İdarenin tek yanlı olarak kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran işlemlerine idari işlem adı verilir” (Yayla, 2009, s. 108), Candan'a göre; “Bir idari makam tarafından, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla İdare Hukukunun kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı iradesiyle yapılan kesin (idari prosedürün son aşaması da bitirilmiş) ve yürütülmesi zorunlu (icrai) her türlü işlemdir” (Candan, 2010, s. 528).

tanımlamıştır. Danıştay 5. Dairesi'nin verdiği bir karar göre idari işlem; “*İdari işlemler, idari makam ve mercilerin, idari usullerle aldığı, idare hukuku alanında tek başına ve doğrudan doğruya sonuç doğuran işlemlerdir*” (Dnş. 5.D., 17.9.2007 gün, E: 2007/1074, K: 2007/4662) şeklinde tanımlanmaktadır¹⁵.

Yukarıda yapılan farklı idari işlem tanımlarından anlaşılacağı gibi idari işlemin tanımı konusunda görüş birliği yoktur. Hem literatürde hem de yargı organlarınca verilen kararlarda farklı idari işlem tanımları yapıldığı görülmektedir. Ancak her ne kadar farklı tanımlar yapılsa da, gerek literatürde gerek yargı organlarınca verilen kararlardaki idari işlem tanımlarına bakıldığında, idari işlemin idare tarafından tek taraflı irade açıklamasıyla yaptığı ve hukuki sonuç doğuran bir işlem olduğu anlaşılmaktadır.

2.5.2. İdari İşlemin Özellikleri

2.5.2.1. Tek Yanlılık

İdari işlemler, yetkili makamlar tarafından tek yanlı irade açıklamasıyla yapılan işlemlerdir (Akyılmaz, 2004, s. 266). İşlemlerin tek yanlılığın sebebi, kamu hukukunda özel hukukun tersine, iradelerin eşitliği değil, kamusal iradenin üstünlüğünün söz konusu olmasındandır (Özay, 2004, s. 405, Gözübüyük & Tan, 2008, s. 438). Tek yanlılık, işlemin tek bir idari makam tarafından tesis edilmesi anlamında değil, muhatabın izni ve onayının gerekmemesi anlamında kullanılmaktadır (Atay, 2006, s. 7). İradenin tek yanlılığından tek bir kişi ya da organın iradesi değil, birden fazla idare organı tarafından tek bir irade açıklamasının kastedildiği anlaşılmalıdır. Diğer bir ifade ile, idari işlemlerde irade tek bir makam ya da organ tarafından açıklanabileceği gibi, birden fazla idari makam ya da organın tek bir irade açıklaması için bir araya gelmesi de mümkündür ve bu durumda da idari işlemin tek yanlı olduğu kabul edilir (Dnş. İDDK, 8.2.2007 gün, E: 2006/4286, K: 2007/60).

¹⁵ İdari işlemin tanımının yapıldığı diğer Danıştay kararlarının bazıları şunlardır; Danıştay 10. Dairesi verdiği bir kararda idari işlemi “*idari makam ve mercilerin idari faaliyet alanında idare hukuku çerçevesinde, tek taraflı irade açıklamasıyla hukuk alanında sonuç doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki tasarruflar*” olarak tanımlamıştır (Dnş. 10.D., 28.5.2007 gün, E: 2005/9126, K: 2007/306, Danıştay Dergisi, 2008, s. 294-298). Yine aynı daire verdiği diğer bir kararda da “*kamu kurum ve kuruluşları tarafından, kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflardır*” (Dnş. 10.D., 1.7.1987 gün ve E: 1987/1159, K: 1987/1458) şeklinde tanımlamıştır. Danıştay 5. Dairesi ise verdiği bir kararda idari işlemi “*... idarenin kamu hukuku alanında yaptığı tek yanlı ve kesin doğrudan uygulanabilir hukuksal işlemler...*” (Dnş. 5.D., 12.10.1999 gün, E: 1999/4356, K: 1999/2905) şeklinde tanımlamaktadır.

2.5.2.2. İcrailik (Uygulanabilirlik)

İdari işlemler, muhatabının rıza ve muvafakati olmasa bile, idarenin tek yanlı irade açıklaması ile ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki yaparlar; ilgililer için yeni hukuki durumlar yaratır, mevcut hukuksal durumlarını değiştirir ya da sona erdirirler (Kalabalık, 2004, s. 88). İşte, idarenin irade açıklamasıyla hukuk düzeninde etki yapmasına, hukuki sonuçlar ortaya çıkarmasına icrailik denir (Akyılmaz, 2004, s. 268). Başka bir deyişle işlemin icrailiği, işlemin doğuracağı hukuki etkisi olup, ilgilinin rıza ve onayına gerekmesizin hukuki durumlar üzerinde etki yapması (Atay, 2006, s. 10), şeklinde tanımlanmaktadır.

“İcrai işlem” ile kastedilen konu, işlemin hukuki etkisidir (Sezginer, 2000, s. 45). Ancak, idarenin her türlü tek taraflı işlemi icrai, yani hukuki bir durum yaratıcı ya da değiştirici niteliğe sahip değildir (Günday, 2004, s. 112). Bu işlemler “etkisiz veya idari karara benzeyen işlemler” (Yenice & Esin, 1983, s. 15) olarak da adlandırılır. Bu işlemler doktrinde çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. *Duran* bu işlemleri, “gösterici işlemler, hazırlayıcı işlemler, iç düzen işlemleri” (Duran, 1982, s. 398-399); *Yenice ve Esin*, “idarenin içyapısı, iç düzeniyle ilgili işlemler, görüş belirten işlemler, hazırlayıcı işlemler, uygulama ile ilgili işlemler, idari yolları tükenmemiş işlemler, yasalarla denetim dışı bırakılan işlemler” (Yenice & Esin, 1983, s. 15-20); *Gözler* ise, “hazırlık işlemler (ön işlemler), teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri, enformel idari işlemler” (Gözler, 2009, s. 675) şeklinde sınıflandırmaktadır.

Bununla birlikte, icrailik niteliğinden yoksun işlemlerin idari bir davaya konu edilmeleri mümkün değildir ve işlemin idari davaya konu edilebilmesi için tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) olması gerekmektedir (Dnş. 7.D., 26.5.1998 gün, E: 1997/2574, K: 1998/2036). İlgili kararda geçen “işlemin kesinliği” özelliği ise Danıştay’ın bir kararında şu şekilde tanımlanmıştır; “*İdare Hukukunda, kamu gücünün, idare edilenler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etki yaratan işlemler, icrai (yürütülmesi gerekli) işlemler; idari karar alma sürecinde başkaca bir aşamadan geçmesine gerek kalmayan, yani nihai nitelikte olan işlemler ise, kesin işlemler olarak tanımlanmaktadır*” (Dnş. 7.D., 19.1.2000 gün, E: 1999/1760, K: 2000/67).

“Kesin ve yürütülebilir işlem” terimleri, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak işlemin icrai özelliği ile ilgili olsa da, daha çok işlemin iptal davasına konu olması bakımından gerekli ve yeterli niteliklere sahip olup olmadığı açısından önem

kazanmaktadır (Erkut, 1990, s. 112). İcrailik özelliği tek başına bir işlemin iptal davasına konu oluşturması açısından yeterli değildir (Erkut, 1990, s. 112; Yenice & Esin, 1983, s. 15). İlgili işlemin kişilerin hukuksal durumuna etkili olması, hukuk alanına bir yenilik, bir değişiklik getirmiş olması, bunun yanında yasal bir düzenleme ile denetim dışı bırakılmamış olması gerekir (Yenice & Esin, 1983, s. 15).

2.5.2.3. Re'sen İcra Edilebilirlik

İdari kararların “icrailik” özelliği ile kararların “re'sen icrası” birbirinden farklı şeylerdir (Gözler, 2009, s. 675). İcrai karar alındığında ilgilinin hukuki durumunda bir yenilik veya değişiklik yapar fakat bu yenilik veya değişiklik hukuk aleminde doğmuş bir yenilik veya değişikliktir (Günday, 2004, s. 113). Bunların daha sonra maddi aleme aktarılması gerekir (Gözler, 2009, s. 675). Çünkü hukuk aleminde derhal değişiklik meydana getiren icrai işlem, maddi alemde derhal ve her zaman değişiklik yapmaz (Akyılmaz, Sezginer & Kaya, 2011, s. 374). İşte, idari işlemin re'sen icra edilebilirliği, idarenin tesis ettiği icrai niteliğe sahip işlemin hukuki etkilerinin yani doğurduğu hüküm ve sonuçların maddi alemde gerçekleşmesini sağlamaya yönelik faaliyetleridir (Atay, 2006, s. 12). Yani icrailik, kararın oluşması ile ilgili iken, re'sen icra kararın uygulanması ile ilgilidir (Gözler, 2009, s. 675).

2.5.2.4. Hukuka Uygunluk Karinesi

İdari bir işlem, açılan bir iptal davası ile iptal edilinceye ya da yapılan başvuru üzerine veya idare tarafından kendiliğinden geri alınıncaya, kaldırılıncaya kadar hukuka uygun kabul edilir (Akyılmaz, 2004, s. 269). Nitekim Danıştay verdiği bir kararda “...idari işlemlerin, tesis edildikleri anda kesin ve icrai nitelikte olduğu ve hukuka uygunluk karinesinden yararlandıkları...”nı belirtmiştir (Dnş. 7. D., 16.11.2005 gün, E: 2002/4300, K: 2005/2763). Ancak bu karineden yararlanan tüm idari kararların yargı denetimine tabi olduğu unutulmamalıdır (Dikici, 2005, s. 277). İdarece verilen bu kararlara karşı ilgililerce hukuka aykırı oldukları ileri sürülebilir (Günday, 2004, s. 114). Ancak ilgililer, idari işleme dava açsa bile, mahkeme bu işlemin iptaline karar verinceye kadar işlemin uygulanmasına devam edilir (Gözler, 2009, s. 680). Bu nedenle, ilgililer hukuka aykırı olduğunu ileri sürdükleri işlemin yürütülmesinin durdurulmasını istemelidirler (Günday, 2004. S. 114).

2.5.3. İdari İşlem Türleri

2.5.3.1. Tek Yanlı İdari İşlemler

Tek yanlı idari işlemler, bireylerin rıza ve muvafakatine bakılmaksızın idarenin tek yanlı irade beyanı ile yapılan işlemlerdir (Dikici, 2005, s. 228). Tek yanlı idari işlemlerde kendi arasında düzenleyici işlemler ve bireysel işlemler olmak üzere ikiye ayrılır (Günday, 2004, s. 110). Bunlardan sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyen işlemlere düzenleyici işlemler denir (Özay, 2004, s. 426; Kent, 2011, s. 487). Başka bir deyişle; genel olan ve kişisel olmayan, soyut ve yürürlükte kaldığı sürece uygulanmakla bitmeyen, her uygulamada baştan ve yeniden yapılması gerekmeyen hükümleri yani hukuk kurallarını içeren işlemlerdir (Yayla, 2009, s. 114). Bu işlemlere “kural işlem” de denir (Özay, 2004, s. 426; Gözübüyük & Tan, 2008, s. 422). Düzenleyici işlemler anayasa ve kanunlarda sayılan organ ve makamlar tarafından yapılabilir (Duran, 1982, s. 391). Bu işlemlere kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelik (Özay, 2004, s. 427) örnek olarak gösterilebilir. Her ne kadar Anayasa’da öngörülen yürütmenin düzenleyici işlemleri kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelik olsa da, uygulamada Anayasa’da yer alanlar dışında tebliğ, karar, sirküler vb. isimler taşıyan ve kendilerine “adsız düzenleyici işlemler” denilen genel düzenleyici işlemler de bulunmaktadır (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 384).

İşlemin yöneldiği kişi veya kişiler ya da objeler ismen belirtilmiş veya belirtilmemiş olmakla birlikte kimler ya da hangi nesnelerin hedef alındığı kolay bir şekilde anlaşılıyorsa bu durumda bireysel işlem söz konusu olur (Atay, 2006, s. 14). Bireysel işlem, idarenin kamu gücünü kullanarak, tek taraflı irade açıklamasıyla yaptığı özel, somut, bir defa uygulanmakla tükenen, kişisel bir düzenleme taşıyan idari işlemlerdir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 384). Bu işlemlere “birel işlem” de denir (Özay, 2004, s. 434; Gözübüyük & Tan, 2008, s. 422). Aşağıda bireysel idari türleri çalışmadaki önemine paralel olarak ayrı bir başlıkta incelenecektir.

2.5.3.2. İki Yanlı İdari İşlemler (İdari Sözleşmeler)

İki yanlı idari işlemler, idare ile ilgilinin karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerin uzlaşması sonucu yapılan işlemlerdir (Günday, 2004, s.110). Bu tür bir işlemin hukuki sonuç doğurabilmesi için yalnızca idare tarafından açıklanan bir iradenin varlığı yeterli değildir, bu iradenin idarenin karşısındaki ilgili kişi tarafından da kabul edilmesi gerekir (Gözler, 2009, s. 665).

2.5.3.3. Bireysel İdari İşlem Türleri

2.5.3.3.1. Maddi Açıdan Ayrım: Şart - Sübjektif İşlemler

Şart İşlemler (Durum İşlem): Bu işlemler, belirli bir kişiyi ya da nesneyi önceden düzenlenmiş nesnel ve kişilik dışı hukuksal bir statüye sokan veya bu hukuksal statüden çıkaran işlemlerdir (Günday, 2004, s. 116). Bu işlemler yeni bir hukuki durum yaratmazlar, kişiyi önceden var olan hukuki duruma sokarlar (Gözübüyük & Tan, 2008, s. 425).

Sübjektif İşlemler (Öznel İşlem): Bu tür işlemler, bir kişinin ya da objenin kapsamını kendilerinin belirlediği bir hukuki duruma dahil edildiği işlemlerdir (Dikici, 2005, s. 228). Bu işlemler belirli kişilere yönelik, somut niteliğe sahip, hukuk alanında yenilik getiren tek yanlı idari tasarruflardır (Yenice & Esin, 1983, s. 14). Sübjektif işlem ile şart işlem arasındaki fark, sübjektif işlemin yöneldiği kişi ya da nesneyi önceden düzenlenmiş hukuki bir statüye değil, ilgili tarafından belirlenen hukuki statüye dahil etmesidir (Akyılmaz, 2004, s. 272).

2.5.3.3.2. İçerik Yönünden Ayrım: Emredici – Yapıcı – Belirleyici İşlemler

Emredici İşlemler: Emredici idari işlemler ilgisine bir şeyi ya da yapmaması konusunda, olumlu veya olumsuz belli bir davranışta bulunma yükümlülüğü yükleyen işlemlerdir (Akyılmaz, 2000, s. 54).

Yapıcı (İnşai) İşlemler: Belli bir kişi hakkında yeni bir hukuki durum yaratan veya var olan hukuki durumu değiştiren ya da ortadan kaldıran işlemlerdir (Günday, 2004, s. 117).

Belirleyici (Tespit Edici) İşlemler: Yeni bir hukuki durum oluşturmayan, daha önceden var olan hukuki bir durumu tespit eden işlemlerdir (Dikici, 2005, s. 229).

2.5.3.3.3. Açıklanan İrade Sayısına Göre Ayrım: Basit – Kollektif – Karma İşlemler

Basit İşlemler: Bu tür işlemler, idare adına irade açıklamaya yetkili bir makam ya da kamu görevlisinin iradesini açıklamasıyla hukuki sonuç doğuran işlemlerdir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 390).

Kollektif İşlemler: Kollektif işlemler, birden fazla iradenin aynı anda aynı yönde açıklanması ile oluşan işlemlerdir (Günday, 2004, s. 118). Bu tür işlemlerde birden fazla

irade aynı anda açıklanır ve bu açıklamalar tek bir hukuki sonucun doğmasına amacına yöneliktir, yani kolektif işlemler “tek taraflı” tasarruflardır (Özyörük, 1972-1973, s. 39).

Karma (Birleşme) İşlemler: Karma işlemler aynı yönde, aynı konu ve amaca yönelik birden fazla iradenin bir sıra izlenerek açıklanmasıyla oluşan işlemlerdir (Günday, 2004, s. 119). Başka bir deyişle, bir işlemin meydana gelmesi birden fazla iradenin birbirine eklenmesi ve birbirini tamamlamasıyla oluyorsa, bu durumda karma işlem söz konusudur (Özyörük, 1972-1973, s. 38).

2.5.3.3.4. Açıklanan İradenin Şekline Göre Ayrım: Sarih – Zımni İşlemler

Sarih (Açık) İşlemler: Anlam ve konusu açık bir şekilde anlaşılan irade açıklamalarıyla yapılan işlemlerdir (Gözler, 2009, s. 697). Bu işlemler olumlu ya da olumsuz olabilirler (Candan, 2011a, s. 96).

Zımni İşlemler: İdare hukukunda işlemlerin yazılılık ilkesine bağlı olarak gerçekleştirilmesi kuraldır (Atay, 2006, s. 16). Ancak idarenin belli şartlarda susması durumunda, idarenin zımni anlamda bir irade açıklamasında bulunduğunu, yani belirli bir şeyi kabul veya reddettiğini varsaymak gerekir (Gözler, 2009, s. 697). Yani zımni işlemlerde idarenin irade açıklaması yoktur, idarenin yasada belirtilen süre içerisinde hareketsiz kalması idari işlemi oluşturmaktadır (Candan, 2011a, s. 96). Zımni işlemler zımni ret ya da zımni kabul şeklinde olabilir (Dikici, 2005, s. 230). İYUK’ un 10. maddesinde yer alan “İlgililer haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır...” şeklindeki hüküm gereğince, idarenin altmış gün içinde isteğe cevap vermemesi o isteğin reddedildiği anlamına gelmektedir (Gözler, 2009, s. 699). Bazı durumlarda ise idarenin hareketsiz kalması zımni kabul olarak görülür, ancak bu hareketsizliğin zımni kabul sayılabilmesi için kanunda bu yönde açık bir hüküm bulunması gerekir (Günday, 2004, s. 121).

2.5.3.3.5. Muhatapların Üzerindeki Etkilerine Göre Ayrım: Yararlandırıcı –

Yükümlendirici İşlemler

Yararlandırıcı İşlemler: İdari işlem muhatabına bir hak tanıyor veya var olan bir hakkı kuvvetlendiriyorsa ya da var olan bir yükümlülüğü kaldırıyor veya azaltıyorsa yararlandırıcı işlem den söz edilir (Atay, 2006, s. 20).

Yükümlendirici İşlemler: muhatabından belirli bir davranışta bulunmayı, bulunmamayı veya belirli bir davranışa göz yummayı isteyen işlemlere yükümlendirici işlemler denir (Günday, 2004, s. 122).

2.5.3.3.6. İcrai Olup Olmamalarına Göre Ayrım: İcrai – İcrai Olmayan İşlemler

İcrai İşlemler: İlgililerin rıza ve muvafakatine gerek duyulmaksızın, idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki yapan, ilgililer için yeni hukuki durumlar yaratan, ilgililerin mevcut hukuki durumlarını değiştiren ya da ortadan kaldıran işlemler icrai niteliğe sahiptir (Kalabalık, 2004, s. 105).

İcrai Olmayan İşlemler: İdarenin tek taraflı işlemleri genellikle icrai niteliğe sahip olsa da (Gözler, 2009, s. 703), idarenin bazı tek taraflı işlemleri icrai, yani hukuki bir durum yaratıcı ya da değiştirici niteliğe sahip değildir (Günday, 2004, s. 112). İşte; bireylerin hukuki durumlarını etkilemeyen, hukuk alanında herhangi bir değişikliğe yol açmayan işlemlere icrai olmayan işlemler denir (Kaya, 2005). Bu tür işlemler idari bir davaya da konu olmazlar (Dnş. 7.D., 26.5.1998 gün, E: 1997/2574, K: 1998/2036).

Bu tür işlemler çeşitli sınıflandırmalar tabi tutulmaktadır. Örneğin Kaya (2005) bu işlemleri; hazırlık işlemleri, görüş belirten işlemler, bildirici işlemler, iç düzen işlemleri ve uygulamaya ilişkin işlemler şeklinde sınıflandırmaktadır (Kaya, 2005). Uygulamaya yönelik işlemler, kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlemin uygulamaya konulmasıyla ilgilidirler ve tek başlarına idari bir davaya konu olmazlar (Yenice & Esin, 1983, s.18).

2.5.4. İdari İşlemin Unsurları

Bir idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere 5 unsuru vardır. Aşağıda bu unsurlar tek tek incelenecektir.

2.5.4.1. Yetki Unsuru

İdari kararlar herhangi bir organ, makam veya kamu görevlisi tarafından değil (Duran, 1982, s. 401), Anayasa ve yasalarla yetkili kılınan organ, makam veya kamu görevlisi tarafından alınan kararlardır (Günday, 2004, s. 124). İşte yetki unsuru yani karar alabilme yetkisi, Anayasa ve yasaların bazı idari makam ve organlara tanıdığı karar alabilme (Gözübüyük & Tan, 2008, s. 450), işlem yapabilme güç ve yeteneğinin ifade etmektedir (Günday, 2004, s. 124). Kamu görevlileri bu yetkilerini, bu yetkiyi

veren kanuna dayanarak ve kanunun verdiği sınırlar dahilinde kullanabilir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 396).

Yetki idare hukukumuzda kamu düzeni ile ilgili bir terimdir (Demirkol, 1998, s. 66; Candan, 2011a, s. 127) ve idari işlemin en önemli unsurudur (Özay, 2004, s. 481; Gözübüyük & Tan, 2008, s. 450). Yetki kamu düzeni ile ilgili olduğundan, kendisine yetki verilen kamu görevlisi bu yetkiyi yasa ile izin verilmedikçe bizzat kullanmak durumundadır (Candan, 2011a, s. 127). İdare hukukunun kamu görevlilerine tanıdığı yetki özel hukuktakinin aksine kişisel hak niteliğinde değildir; birçok kural ve şarta bağlı, bu bakımdan da objektif bir kudrettir (Özay, 2004, s. 481). Bunun yanında yetki, kamu görevlileri açısından bir ayrıcalık değil, bir yükümlülüktür (Candan, 2011a, s. 127) ve kamu hizmetini yerine getiren kişiye değil, makama verilir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 396).

İdarenin görevli olmadığı, başka bir devlet organının görev alanına giren bir konuda işlem yapması durumunda ortaya çıkan yetki sakatlığına fonksiyon ya da görev/işlev gaspı denir ve bu gibi durumlarda işlem yok hükmündedir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 401). İdarenin görev alanına girmekle birlikte o konuda karar alma yetkisi bulunmayan bir kimsenin işlem yapması durumunda işlem yetki gaspı ile sakatlanmış olur ve yok hükmünde sayılır (Özay, 2004, s.486). Bir idari merci ya da kamu görevlisinin idare adına işlem tesis etmeye yetkili olmakla beraber, başka bir idari merci ya da kamu görevlisinin görev alanına giren bir konuda işlem yapmış olması durumunda ise yetki tecavüzü ortaya çıkar. Yetki tecavüzünde işlem yok hükmünde değildir, ancak hukuka aykırılığı gerekçesiyle iptali istenebilir (Günday, 2004, s. 131). Yetki tecavüzünün açık ve bariz bir şekilde olması halinde de açık ve bariz yetki tecavüzü kavramı ortaya çıkar ve bu durumda da işlem yok hükmündedir (Kalabalık, 2004, s. 120).

2.5.4.2. Şekil (Usul) Unsuru

Devletin diğer tüm işlemleri gibi idari işlem de belirli şekil ve kurallara uyularak yapılmalı ve alınmalıdır (Günday, 2004, s. 132). İdari işlemin yapılış aşamasında izlenen yöntemler ve işlemin icrai niteliğe sahip olması için tamamlanması gereken hususlar idari işlemin şekil unsurunu oluşturur (Demirkol, 1998, s. 72). İdari işlemlerin hangi şekil ve usule göre yapılacağı ise ilgili yasalarda gösterilir (Karatepe, 1993, s. 72). Özel hukuk işlemlerinde şekil serbestisi ilkesi geçerli olsa da (Günday, 2004, s. 132),

idare hukukunda şekil serbestisi ilkesi geçerli değildir (Gözler, 2009, s. 829). Genel kural, idari kararların yazılı olması (Özyörük, 1972-1973, s. 201) ve içerdiği iradeyi açık bir şekilde ve tam anlamıyla ifade etmesidir (Duran, 1982, s. 408-409). İdari işlemin varlığının ispatı ve idari işlemin hangi makam ve mercii tarafından nasıl yapıldığı ancak işlemin şeklinden anlaşılabilir (Özay, 2004, s. 491).

İdari işlemin Anayasa ve kanunlarda öngörülen kurallara göre yapılmaması işlemin sakatlığı sonucunu doğurur (Kalabalık, 2004, s. 129). Ancak, oluşan sakatlıkların bazıları tali yani ikincil derecede usul ve şekil sakatlığıdır ve işlemin iptalini gerektirmez (Atay, 2006, s. 41).

2.5.4.3. Sebep Unsuru

Sebep, idareyi karar almaya yönelten dürtüdür (Özyörük, 1972-1973, s. 195). Başka bir deyişle idari işlemin sebebi, idari işlemde önce gelen ve idari otoriteyi idari işlem yapmaya iten, nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş etkindir (Özay, 2004, s. 455; Kalabalık, 2004, s. 130). Sebepsiz bir idari işlem tesis edilemez ve bu sebep işlemin dayanağını oluşturur (Demirkol, 1998, s. 75). Bu yüzden idare bir işlem tesis ettiğinde işlemin sebebini ortaya koymak ve kanıtlamak yani idari işlemin gerekçesini açıklamak zorundadır (Eren & Şişman, 2009, s. 765). İdareyi işlem yapmaya sevk eden bu sebep, hukuki bir işlem ya da bir olay olabilir (Özyörük, 1972-1973, s. 195; Özay, 2004, s. 455; Akyılmaz, 2004, s. 294; Kalabalık, 2004, s. 131). Ayrıca sebeb, hukuken geçerli olması gerekmektedir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 409; Candan, 2011a, s. 154). Sebebin hukuken geçerli olmaması işlemi sakatlar ve iptalini gerektirir (Karatepe, 1993, s. 73).

2.5.4.4. Konu Unsuru

İdari işlemin konusu, idari işlemin hukuk düzeninde meydana getireceği sonuçtur (Özyörük, 1972-1973, s. 197; Yayla, 2009, s. 132). Her idari işlem belirli bir hukuki sonuç doğurmaya yönelik yapılır (Karatepe, 1993, s. 73; Akyılmaz, 2004, s. 297). İdari işlemin konusu mümkün ya da yasal değilse, konu unsuru yönünden hukuka aykırılık ortaya çıkar (Kalabalık, 2004, s. 133). İdari işlemlerin doğuracağı sonuçlar, önceden kanunlarla ve diğer düzenleyici işlemlerle belirlenmiştir, bu nedenle idari işlemlerde ilgililerin işlemin konusunu değiştirmeye ya da istedikleri gibi belirtmeye yetkileri yoktur (Dnş. 4.D., 23.5.2011 gün, E: 2009/248, K: 2011/4403). Ayrıca, gerçek ve

hukuka uygun bir sebebe dayanılmasına rağmen, yaratılan sonuç, hukukun bu sebebe dayanılarak yaratılmasını hedeflediği sonuç değilse, işlem konu unsuru yönünden hukuka aykırı olur (Candan, 2011a, s. 158). Yani idari işlemin sebep unsuru ile konu unsuru birbirinden kopuk olmamalıdır (Dikici, 2005, s. 237; Eren & Şişman, 2009, s. 769). İdari işlem sonucunda oluşan değişiklik sadece hukuki olabileceği gibi hem hukuki hem de maddi olabilir (Karatepe, 1993, s. 73). Bu değişiklikler istisnalar dışında geçmişe yürümez (Yayla, 2009, s. 135). İdari işlemin konu unsurunda bir sakatlık olması durumunda ise, sebep unsurundaki sakatlıklarda olduğu gibi, işlemin iptali gerekir (Candan, 2011a, s. 160).

2.5.4.5. Amaç (Maksat) Unsuru

İdari işlemler ancak kamu yararının sağlanması maksadıyla tesis edilebilirler (Candan, 2011a, s. 160), kamu yararı dışında başka bir amaç gözetilemez (Eren & Şişman, 2009, s. 771). İdari işlemin sebep unsuru ile amaç unsuru birbirine benzese de *sebepten*, idareyi işlem yapmaya iten etmen iken, *amaç* bu işlem ile idarenin ulaşmak istediği sonuçtur, bu nedenle sebep ve amaç unsurlarının birbirine karıştırılmaması gerekir (Gözler, 2009, s. 977). Amaç unsuru ile sebep unsuru arasında sıkı bir bağlantı vardır ve eğer sebep unsurunda herhangi bir hukuka aykırılık yoksa amaç unsurunun da denetlenmesine gerek kalmayacaktır (Kalabalık, 2004, s. 152). Bunun yanında, hukuken geçerli bir sonuç doğurmayan işlemler, amaç unsuru yönünden hukuka aykırılık sebebiyle iptal edilirler (Karatepe, 1993, s. 74).

2.5.5. Tebliğ İşleminin Hukuki Niteliğinin Tespiti

Yukarıda da incelendiği gibi, idari işlemler çeşitli özelliklere sahiptir ve idari işlemlerin çeşitli unsurları vardır. Bunun yanında idari işlemler farklı şekillerde sınıflandırmalara tabi tutulurlar. Bu nedenle tebligat işleminin hukuki niteliği incelenirken, öncelikle tebligat işleminin idari bir işlem olup olmadığı belirlenmelidir. Bunun yanında tebligat işleminin idari işlemin çeşitleri ve unsurları açısından incelenmesi de yerinde olacaktır.

Vergilendirme sürecinde tarh aşamasından sonra gelen aşama tebliğ aşamasıdır (VUK, md. 21). Tebliğ işlemi ile mükellefler, haklarında yapılan vergilendirme işlemlerinden haberdar olurlar (Kızılot ve diğerleri, 2006, s. 170). Böylece tebliğ işleminden sonra mükellef ya borcunu öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur

(Önce ve diğerleri, s. 103). Tebliğ işlemi ile tarh işleminin sonuçları muhatabına bildirilir.

Tebliğ işlemi, vergi idaresi tarafından tek taraflı irade açıklamasıyla yapılan bir işlemdir. Çünkü bu işlem yapılırken muhatabın izni ve onayının alınmasına gerek yoktur. Bunun yanında daha öncede belirtildiği gibi her idari işlem icrai niteliğe sahip değildir. Tebliğ işlemi de icrai niteliğe sahip olmayan bir işlemdir. Çünkü tebliğ işlemi, ilgililer açısından yeni bir hukuki durum yaratmaz, mevcut hukuksal durumu değiştirmez ya da sona erdirmes. Tebliğ işlemi idari bir işlem olan tarh işleminin uygulamaya konulmasıyla ilgilidir. İcrai niteliğe sahip olmayan tebliğ işleminin re'sen icra edilebilirlik özelliğinden de bahsedilemez. Yine tebliğ işlemi, idari işlemin özelliklerinden olan hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Tebliğ işlemi, asıl idari işleme açılan dava vb. yöntemlerle iptal edilip kaldırılıncaya kadar hukuka uygun kabul edilir.

İdari işlem türleri açısından değerlendirildiğinde, tebliğ işleminin tek yanlı ve bireysel bir işlem olduğu şüphesizdir. Maddi açıdan idari işlem sınıflandırmasında tebliğ işlemi, şart işlem (durum işlem) kategorisinde yer almaktadır. Bunun sebebi, tebliğ işleminin yeni bir hukuki durum yaratmamasıdır. İçerik yönünden idari işlemlerinin sınıflandırılmasında tebliğ işleminin belirleyici (tespit edici) işlemler sınıfında yer aldığı söylenebilir. Bu işlem ile ilgilinin hukuki durumu tespit edilir. Açıklanan irade sayısına göre sınıflandırmada ise tebliğ işlemi basit işlemler kategorisinde yer almaktadır. Çünkü tebliğ işlemi idare adına irade açıklamasıyla yetkili bir makam tarafından irade açıklamasıyla alınan bir karardır. Tebliğ işlemi açıklanan iradenin şekline göre değerlendirildiğinde sarıh (açık) işlemler kategorisinde yer almaktadır. Tebliğ ile idari bir işlem olan tarh işleminin sonuçlarının mükellefe haberdar edildiği açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Muhatabın üzerindeki etkisine göre sınıflandırmaya bakıldığında ise, tebliğ işleminin yararlandırıcı işlemler kategorisinde yer aldığı görülmektedir. Çünkü tebliğ işlemi çeşitli hakların kullanılmasına veya bazı hakların kullanılması için gerekli sürelerin başlamasına imkan tanır. Tebliğ işlemi icrai olup olmamalarına göre yapılan sınıflandırmada icrai niteliği olmayan bir işlem olarak değerlendirilmektedir. Yani ilgisinin hukuki durumunda bir değişiklik yapmaz ya da yeni bir hukuki durum yaratmaz. Kısaca tebliğ işlemi icrai olmayan işlemlerden uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemidir (Oğurlu, 2001, s. 1461-1462; Özay, 2004, s. 643; Kaya, 2005; Kızılot ve diğerleri, 2006, s. 170; Oktar, 2011, s. 116; Öncel ve diğerleri, 2012, s. 103). Vergilendirme sürecinde izlenen usul ne kadar önemli ise,

işlemlerin özellikle de tarh işlemi ile ortaya çıkan sonucun muhatabına bildirim şekli de o kadar önemlidir (Şenyüz, 1997, s. 30). Bu nedenle, uygulamaya ilişkin bir işlem olan tebliğ işlemi, tarhtan sonra vergi borcunun daha somutlaşmasına, iyice belirginleşmesi açısından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde önemli bir rol oynar (Öncel ve diğerleri, 2012, s. 103).

Konu ile ilgili diğer önemli bir konu da uygulama ile ilgili işlemlerin, icrai niteliğe sahip bir idari işlemin uygulamaya konulmasıyla ilgili olmaları ve tek başlarına iptal davasına konu edilememeleridir (Yenice & Esin, 1983, s. 15). Tebliğ işlemi de idari işlemin ilgilisine duyurulması maksadıyla yapılan usul işlemi olduğundan ve icrai bir niteliğe sahip olmadığından asıl idari işlemden ayrılarak tek başlarına idari bir davaya konu edilemezler (Kaya, 2005; Yüce, 2012, s. 149). Çünkü icrai olan işlem tebliğ işlemi değil, asıl olan idari işlemdir (Kaya, 2005). Nitekim Danıştay'ın da görüşü bu yöndedir. Danıştay çeşitli kararlarında tebliğ konusunda; tebligatın, idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan usuli bir işlem olduğu, tebligat işlemlerindeki noksanlıkların ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebileceği, tebligat işlemlerinin, ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmelerinin mümkün olmadığı, çünkü hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağının olmadığı yönünde kararlar vermiştir (Dnş. 4. D., 23.12.1986 gün, E: 1985/1209, K: 1896/4141; Dnş. VDDGK., 11.4.1997 gün, E: 1995/425, K: 1997/187; Dnş. 4. D., 7.10.1999 gün, E: 1998/4783, K: 1999/3374).

Tebliğ işleminin idari işlemin unsurları bakımında değerlendirilmesi de tebliğ işleminin hukuki niteliğin belirlenmesi açısından yerinde olacaktır. Bir idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere 5 unsuru vardır (Karatepe, 1993, s. 72).

Anayasa ve kanunların kimi idari makam ve organlara tanıdığı karar alma ve işlem yapabilme yetkisi, idari işlemin yetki unsurunu ifade etmektedir (Günday, 2004, s. 124). Tebliğ işlemi yetki unsuru bakımından incelendiğinde, VUK'un 4. maddesi büyük önem arz etmektedir. VUK'un 4. maddesine göre, vergi dairesi mükellefi tespit eder, vergiyi tarh eder ve tahakkuk ettirir ve son olarak da tahsil eder. Bu madde hükmünden yola çıkılarak denilebilir ki; tebliğ işlemi konusunda genel olarak vergi idaresi karar alabilme ve işlem yapabilme yetkisine sahiptir

Tebliğ işlemini uygulamaya yönelik usul ve şekil işlemi olduğundan, şekil unsurunun tebliğ işlemi bakımından değerlendirilmesi son derece önemlidir. İcrai

niteliğe sahip olmayan tebliğ işleminin, VUK'da gerek tesisi gerekse icrası bakımından sıkı şekil şartlarına bağlanmış olduğu ortadadır (Canbazoğlu, 2010, s. 174). Buna paralel olarak, VUK'un 108. maddesinde vergi ihbarnamelerinde hangi bilgilerin yer alması gerektiği açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu maddeye göre *“Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar”*. Buna göre bazı hatalar tebligatı geçersiz kılarken (esasa etkili hatalar), bazıları ise (esasa etkili olmayan) tebligatın hukuki niteliğini etkilemez¹⁶ (VUK md. 108). VUK'un 108. maddesi dışında, vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararlarının ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir (Dnş. 3. D., 15.1.1991 gün, E: 1989/2359, K: 1991/8; Dnş. 7. D., 2.3.2004 gün, E: 2001/1844, K: 2004/555).

İdari işlemin sebep unsuru denildiğinde ise, o işlemin kendisinden önce gelen, idareyi ilgili işlemi yapmaya sevk eden etken idari işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır (Kalabalık, 2004, s. 130). Tebliğ işleminin uygulamaya yönelik bir idari işlem olduğundan ve tarh işleminin uygulamaya konulması ilgili olduğundan, her ne kadar vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak vergi alacağını miktar itibarıyla tespit eden idari bir işlem olan tarh işlemi, tebliğ işleminin sebep unsuru gibi görünse de, tarh işleminin de yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerektiğinden, tebliğ işleminin sebep unsurunun vergiyi doğuran olay olduğu söylenebilir.

İdari bir işlemin konusu, o işlemin doğuracağı sonuç anlamına gelir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 413). Tebliğ işleminin konusu, hakkında hüküm ifade edecek bir işlem yapılan bir kişinin bu işlemde haberdar olması amacıyla yapılan bildirim olduğu söylenebilir.

Bir idari işlemin amaç unsuru denildiğinde de, ilgili idari işlemi yapan makamın işlemde beklediği sonuç anlaşılmaktadır (Akyılmaz ve diğerleri, 2011, s. 413). Tebliğ işlemi ile idarenin ulaşmak istediği amaç tahakkuk aşamasına ve dolayısıyla tahsil aşamasına geçerek vergi alacağının tahsil edilmesidir. Tebliğ işleminin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi, vergi alacağının tahsili bakımından son derece önemlidir. Bu

¹⁶Esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan hatalar konusunda ileriki bölümlerde ayrıntıya girileceğinden bu bölümde ayrıntıya yer verilmemiştir.

nedenle tebliğ işlemindeki amacın vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsilini sağlamak olduğu söylenebilir.

BÖLÜM III

VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN TEBLİĞ HÜKÜMLERİ

3.1. Genel Olarak

Tebliğata ilişkin umumi hükümlerin TK'da düzenlendiğini, ancak vergi tebligatına ilişkin hükümlerin umumi hükümleri düzenleyen TK'dan ayrı olarak VUK'un 21 ile 93-109. maddeleri arasında düzenlendiğini önceki bölümde belirtmiştik. VUK'un 21. maddesinde tebliğin tanımı yapılmaktadır. VUK'un 93 ile 109. maddeleri arasında düzenlenen tebliğ hükümleri ise dört bölümden oluşmaktadır: Birinci bölümde “Tebliğ Esaslar ve Muhataplar”, ikinci bölümde “Posta İle Tebliğ Usulü”, üçüncü bölümde “İlan Yoluyla Tebliğ Usulü”, dördüncü bölümde ise “Tebliğlere Ait Türlü Hükümler” düzenlenmiştir. Bu bölümde VUK'un 93 ile 109. maddeleri arasında düzenlenen tebliğ hükümleri incelenecektir.

3.2. Tebliğ Esasları ve Muhataplar

3.2.1. Genel Olarak

VUK'un 93. maddesine göre; tahakkuk fişinden başka vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden tüm vesika ve yazılar adresi bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilir. İlgilinin kabul etmesi şartıyla tebliğ dairede ya da komisyonda da yapılabilir (VUK md. 93).

3.2.2. Tebliğ Edilecek Vesika ve Yazılar

Tahakkuk fişinden başka vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden tüm belge ve yazıların tebliğ edileceği VUK'un 93. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu belgelere (Kızılot 1994, s. 849; Özbalcı, 2006, s. 289-290; Uysal & Eroğlu, 2009, s. 171):

- Vergi ve ceza ihbarnameleri,
- Bazı hallerde takdir kararları (VUK mükerrer md. 49),
- Vergi yargı organları kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri,

- Ödeme emirleri¹⁷,
- Takdir komisyonu işlemleri,
- Düzeltme ve yoklama işlemleri,
- VUK'un 30/2 maddesi gereğince, defterlerini ibraz etmek için takdir komisyonunca mükellefe gönderilecek yazılar,
- Veraset ve intikal vergisinde mükellefe verilecek ikinci ek süre ile ilgili yazılar,
- İncelemeye yetkili olanlarca çıkarılacak yazılar,
- Yapılan davetler,
- Mahsup fazlasından doğan alacakların iadesi ile ilgili yazılar,
- Vergi inceleme raporları ve servis teftişlerine ilişkin cevaplı raporlar
- 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılan tahsil işlemleri¹⁸,

örnek olarak gösterilebilir. Bu tür vesika ve yazıların hüküm ifade edebilmesi için, muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir (Arıca, 1989, s. 340).

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından verilen kararlar ise İYUK'un 60. maddesi uyarınca TK hükümlerine göre yapılır.

3.2.2.1. Tahakkuk Fişinin Tebliğ Edilmemesinin Nedenleri

VUK'un 93/1 maddesi ile vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden her çeşit vesika ve yazının tebliğ edileceği hükme bağlanmış, ancak tahakkuk fişi bundan istisna tutulmuştur.

¹⁷ Ödeme emri AATUHK'nın 55. maddesinde düzenlenmiştir. AATUHK'nın "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" şeklindeki 8. maddesindeki VUK'a yapılan atıf gereği ödeme emirlerinin tebliğinde de VUK hükümleri uygulanacaktır. Ancak AATUHK'nın 55/3. maddesine göre; belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlık tarafından tebliğ olunacaktır. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılacaklardır. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunacak ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca münadi vasıtasıyla ilan olunacaktır. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit edilir. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur.

Yukarıda açıkladığımız AATUHK'nın 55. maddesi hükmü gereğince, belediye sınırları dışındaki köylerde bulunanlara yapılacak tebliğlerde VUK'da yer alan tebliğ usulleri dışında diğer bir usul olarak muhtarlıkça tebliğ usulü öngörülmüştür. Ancak muhtarlık tarafından yapılan tebliğin usulüne uygun olabilmesi için de tebliğin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir (Candan, 2011b, s. 282).

¹⁸ AATUHK'nın 8. maddesine göre, hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri uygulanacaktır.

Bilindiği gibi; ağırlıklı olarak beyan esasına dayanan vergi sistemimizde verginin tarhına esas alınacak matrah, mükellefler tarafından vergi dairesine bildirilir ve vergi dairesi ödenecek vergi tutarını kanundaki oranları gözeterek ve mükellef tarafından bildirilen matrah esas alınarak hesaplar (Kızılot, 1994, s. 587). Bunun üzerine ilgili servis tarafından bir tahakkuk fişi düzenlenir ve mükellefe ya da beyannameyi mükellef adına teslim edene verilir (VUK md. 25). Böylece tek bir fiş ile diğer tüm işlemlere gerek kalmaksızın hızlı ve düzenli bir şekilde vergi tarh edilmiş, mükellefe tebliğ olunmuş ve tahakkuk işlemi tamamlanmış olur (Uğur, 1978, s. 340). Bu kolaylığı ve mükellefin kendi beyanına itiraz edemeyeceğini dikkate alan kanun koyucu, tahakkuk fişinin tekrar tebliğ edilmesine gerek görmemiştir (Turgay, 1977, s. 340). Tahakkuk fişinin muhatabı tarafından alınıp alınamaması verginin tarh ve tahakkukunu etkilemez (VUK md. 27).

Tahakkuk fişinin mükellef tarafından alınmadığı ve beyannamenin posta ile gönderildiği durumlarda düzenlenen tahakkuk fişlerinin mükellefe verilecek nüshası kapalı bir zarf içinde mükellefin beyannamede gösterdiği adrese posta yoluyla gönderilir (VUK md. 27-28). Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur ve tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer (Dnş. 7. D., 04.12.1995 gün ve E: 1993/5310, K: 1995/4972). Yapılan bu işlem bir tebliğ işlemi değildir (Kızılot, 1994, s.847; Uysal & Eroğlu, 2009, s. 171). Tahakkuk fişinin kalan diğer nüshasına ise, posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur (VUK md. 27). Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda ise; tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenir ve muhatabına yine elektronik ortamda gönderilir. Bu işlem tahakkuk fişinin tebliği yerine geçer (VUK md. 28/2). Lüzumu halinde beyana dayanan vergiler tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir (VUK md. 25/3).

Verilen beyannamede bir adresin gösterilmemesi durumunda, tahakkuk fişi muhatabın bilinen adresine gönderilir (Uğur, 1978, s. 340). Beyannameye herhangi bir adres yazılmaması ya da mükellefin bilinen adresinin mevcut olmaması halinde tahakkuk fişi gönderilemeyeceğinden, bu işlem yapılmış olarak kabul edilir (Şenyüz, 1997, s. 44). Adrese gönderme işleminin ilmühaberli olarak değil, normal posta yoluyla yapılması yeterlidir (Şenyüz, 1997, s. 43).

Vergi dairesinin, tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlamak zorunda olup olmadığı da belirsizdir. Şenyüz'e göre vergi dairesi tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlamak zorunda değildir (Şenyüz, 1997, s. 43-44). Bu konu ile ilgili olarak Danıştay'ın farklı zamanlarda farklı yönde kararlar verdiği görülmektedir. Danıştay 4. Dairesi'nin konu ile

ilgili verdiği 14.7.1980 gün ve E: 1980/1803, K: 1980/2685 sayılı kararı; posta ile ihtirazi kayıtle gönderilen beyannameler üzerine kesilen tahakkuk fişinin ilmühaberli olarak değil, normal posta ile yükümlüye gönderileceği, bu hususta VUK'un tebliğ ile ilgili 93-109'uncu maddelerinin uygulanamayacağı, sonuç olarak vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlamak zorunda olmadığı, nitekim VUK'un 28. maddesinde "gönderilir" sözcüğünün kullanılması da tebliğe gerek görülmediğini gösterdiği yönündedir (İspir, Yağmurlu & zbalcı, 1985, s. 170-171). Danıştay 7. Dairenin 14.10.1994 yılında verdiği diğer bir kararda bu yöndedir (Dn. 7. D., 14.10.1994 gün, E: 1992/8008, K. 1994/4742). Ancak Danıştay 9. Dairesi'nin verdiği bir kararda aksi yönde görüş bildirdiği dikkat çekmektedir. Bu karara göre; " ...Vergi Usul Kanununun 25.maddesinde, vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceği, bu esasa göre vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunacağı ve bunun bir nüshasının mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verileceği, bu suretle verginin tahakkuk etmiş olacağı aynı kanunun 28. maddesinde ise beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişinin kesileceği, bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshasının kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderileceği ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarasının işaret olunacağı yazılıdır. Maddede tahakkuk fişinin postaya verilmesinin bu fişin mükellefe tebliğ yerine geçeceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu itibarla tahakkuk fişinin 100.madde gereğince bizzat muhatabına tebliği gerekmektedir. Öte yandan, mükelleflerin 213 sayılı Kanunun 378.maddesinin ikinci fıkrasına dayanarak beyana dayanan tarhlara karşıda itirazda bulunma haklarına sahip olmaları nedeniyle bu hakkın kullanılabilmesi için tarh edilen verginin kendilerine tebliğ edilmiş veya bu vergiye ilişkin olup tebliğ yerine geçen bir işlemin yapılmış olması da zorunludur. Bu takdirde de, 93.madde uyarınca, tahakkuk fişinin de diğer vergilendirme ile ilgili vesika ve yazılar gibi posta vasıtasıyla ve ilmühaberli taahhütlü olarak bilinen adreslere tebliği ve bu hallerde vergi usul kanununun posta ile tebliğ usulü ve muhatapları hükümlerinin uygulanması gerekmektedir" (Dnş. 9. D., 13.1.1982 gün, E: 1980/5343, K: 1982/232). Candan (2006)'da tahakkuk fişinin mükellefe tebliğinin idare tarafından kanıtlanması gerektiği görüşündedir (Candan, 2006, s. 177).

Tahakkuk fişinin tebliğinin vergi dairesince kanıtlanmasının gerekli olup olmadığı konusunda hem yazında hem de yargı kararlarında görüş birliği bulunmamaktadır.

Ancak, tahakkuk fişinin tebliğinin vergi dairesince kanıtlanmasına gerek olmadığı yönündeki görüş daha isabetlidir. Çünkü tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile vergi tarh ve tahakkuk etmiş olacaktır ve posta ile gönderilse de tahakkuk fişinin alınıp alınmaması tahakkuku etkilemeyecektir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; VUK'un 25/3 maddesine göre; lüzum görülen hallerde bayana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Yine VUK'un 34. maddesine göre ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ihbarname ile tebliğ olunur. Bu durumda yapılan işlemde mükellefin haberdar edilmesi yani hüküm ifade eden evrakın muhatabına tebliğ edilmesi zorunludur (Kızılot, 1994, s. 848). Vergi ihbarnameleri de vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden diğer belge ve yazılar gibi VUK hükümlerine göre tebliğ edilir (Dnş. 4. D., 21.10.1979 gün, E: 1979/2402, K: 1979/3039).

3.2.3. Tebliğ Yapılacak Kimseler

Tebliğin muhataplarının kimler olduğu VUK'un 94. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre tebliğ; mükelleflere, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine, vergi cezası kesilenlere yapılır (VUK md. 94/1). Tüzel kişilerde ise tebliğ, tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir (VUK md. 94/2). Tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması durumunda tebliğ, ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine yapılabilir. Ancak muhatap yerine kendisine tebligat yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir. (VUK md. 94/3).

3.2.3.1. Gerçek Kişilere Tebliğ

Gerçek kişilerin mükellef olması halinde tebliğ, mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, umumi vekiline, ikametgahında bulunanlara veya işyerindeki personeline yapılabilir (Özbalcı, 2006, s. 291; Gınalı, 2011, s. 215).

3.2.3.1.1. Mükellefin Şahsına Tebliğ

Tebliğde genel esas, mükellefin veya vergi sorumlusunun¹⁹ şahsına tebliğ yapılmasıdır (Kızılot, 1994, s. 860). Gerçek kişiliğe sahip mükellef ya da vergi sorumlusunun, kendilerine kanuni temsilci veya umumi vekil tayin etmedikleri durumlarda, tebliğin mükellefin ya da sorumlunun bizzat şahsına yapılması zorunludur (Arıca, 1989, s. 344).

3.2.3.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

Gerçek kişilerin mükellefiyetinde kanuni temsilcilere tebliğ iki durumda söz konusu olur (Uğur, 1978, s. 342; Özbalcı, 2006, s. 293):

1) *Küçük ve Kısıtlıların Mükellef Olması Durumunda Tebliğ*: VUK mükellefiyet için kanuni ehliyet şartı aramadığından (VUK md. 9), küçük ve kısıtlılarda mükellef veya vergi sorumlusu olabilirler (Uğur, 1978, s. 342). Ancak, küçük ve kısıtlılar temyiz kudretine sahip olmadıkları için, bunlara yapılacak tebliğler hüküm ifade etmez (Berkem vd., 1966, s. 153; Alpaslan, Şentürk, & Kaya, 2008). Be sebeple, küçük ve kısıtlılara yapılacak tebliğ bunların kanuni temsilcilerine yani veli, vasi (hakların korunması maksadıyla mahkemece tayin edilen temsilci) veya kayyım (bir işin görülmesi, malın ya da malvarlığın idaresi için sulh mahkemesi tarafından tayin olunan kişi) yapılır (Meriç & Kızıltan, 2012, s. 72). Kanuni temsilcileri olan mükellef veya vergi sorumlusunun kendisine tebligat yapılamaz (Baykara, 2005). Veli, vasi ya da kayyım birden fazla ise tebliğ bunlardan yalnızca birine yapılabilir, fakat tebliğin konusu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise tebliğ bunlara yapılır (VUK md. 95).

2) *Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ*: Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere yapılacak tebliğin muhatabı, bu mükelleflerin Türkiye’ de bulunan daimi temsilcileri, daimi temsilci yoksa bunlara kazanç ve irad sağlayanlar daimi temsilci sayılarak tebliğ bunlara yapılır (Kızılot, 1994, s. 857). Daimi temsilcinin

¹⁹ Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi iken vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (VUK md. 8).

birden fazla olması durumunda, tebliğe yetkili temsilci belirlenmiş ise buna, belirlenmemiş ise temsilcilerden herhangi birine yapılabilir (Arıca, 1989, s. 344).

3.2.3.1.3. Umumi Vekile Tebliğ²⁰

VUK'un 94/1 maddesine göre tebliğ umumi vekillere de yapılabilir. Burada bahsi geçen vekil, temsil yetkisini akitten alan kişidir (Uğur, 1978, s. 343). Umumi vekil, kendisine vekalet verenin her türlü işini yapan kişidir²¹ (Baykara, 2005).

Umumi vekile tebliğ yapılabilmesi için vekaletnamede, vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceği hususunda açıkça hüküm bulunmalı veya genel olarak vekilin mali konularda her türlü iş ve işlemleri takip ve sonuçlandırmaya yetkili olduğuna dair hüküm bulunması gerekir²² (Dnş. 4. D., 14.10.1970 gün, E: 1970/852, K: 1971/6717; Dnş. 4. D., 2.2.1985 gün, E: 1984/1534, K: 1985/235; Dnş. 4. D., 3.5.1989 gün, E: 1989/1948, K: 1989/1427). Şenyüz (1997)'e göre; ister genel temsil yetkisi, ister özel temsil yetkisi olsun, vergi tebligatının temsil eden tarafından kabul edilebilmesi için mükellef veya vergi sorumlusunun vekaletnamede açık iradesinin bulunması gerekir, genel temsil yetkisi yeterli değildir (Şenyüz, 1997, s. 79-80). Yetkili vekilin memur veya müstahdemlerine yapılan tebliğler de geçerlidir (Dnş. 4.D., 22.11.1982 gün, E: 1982/2115, K: 1982/4027).

Umumi vekillerin avukat olmaları zorunlu değildir (Özbalcı, 2006, s. 295). Fakat Danıştay 4. Dairesi'nin verdiği 14. 5. 1969 Tarihli ve E: 1968/5302, K: 1969/2234 sayılı karara göre; umumi vekiller avukat değilse, itiraz, temyiz ve dava hakları yoktur²³ (Uğur, 1978, s. 343-344). Konu ile ilgili Danıştay verdiği bir kararda, ihbarnamenin umumi vekile tebliğ edilmesi halinde, avukat olmayan umumi vekil tarafından yapılan itirazın incelenmesinin mümkün olmadığına karar vermiştir (Dnş. 4. D., 8.4.1968 gün, E: 1965/2196, K: 1968/1948). Avukat olmayan umumi vekile yapılan tebliğler üzerine

²⁰ Yılmaz ve Çağlar (2013) "umumi vekil" yerine "iradi temsilci" kavramını kullanmaktadır (Yılmaz & Çağlar, 2013, s. 761).

²¹ 4/2/2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 502. maddesine göre; vekalet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir.

²² Konu hakkında Danıştay 4. Dairesi'nin aksi yönde verdiği bir karar da mevcuttur. Buna karara göre; vekilin vergi dairelerinde her türlü işleri ve muameleleri yapmaya yetkili olması durumunda, vekaletnamede tebliğ ve tebellüğe yetkili bulunduğu dair bir hüküm olmasa dahi, vergi ihbarnamesinin umumi vekile tebliğ edilebilecektir (Dnş. 4. D., 14.10.1971 gün, E: 1970/852, K: 1971/6717).

²³ 2577 sayılı Kanun ile avukat olmayan vekilin dava açma hakkı kaldırılmıştır. Yine aynı kanunun 15/d maddesi gereğince, ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açıldığı taktirde, davanın bizzat veya bir avukat vasıtası ile açılması için 30 günlük süre verileceği öngörülmüştür (Özbalcı, 2006, s. 295).

dava yoluna gidildiği takdirde ise, dava dilekçesi bizzat mükellef tarafında imzalanmalı, mükellefin seyahat ve benzeri sebeplerle bizzat dava açamaması durumunda ise avukat olmayan vekilin avukat birini tayin etmesi ve davanın özel suretle açılması gerekir (Özbalcı, 2006, s. 295).

3.2.3.1.4. İkametgah Veya İşyerinde Bulunanlara Tebliğ

Tebliğ, esas olarak mükellefe ya da vergi sorumlusuna yapılsa da, VUK'un 94. maddesine, 2365 sayılı 4/1/1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un²⁴ 18. maddesi ile eklenen fıkra ile tebliğin, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur veya müstahdemlerinden birine de yapılabilmesine olanak tanınmıştır. Böylece adli ve diğer tebliğ usullerinde geçerli olan bir uygulama, mali tebliğler içinde uygulanabilir hale gelmiştir (Arıca, 1989, s. 347). Yine aynı fıkra göre, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve açık bir şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekir. (VUK md. 94/3).

Tebliğin mükellefin ikametgahında bulunanlardan birine veya işyerindeki memur veya müstahdemlerinde birine yapılabilmesi için, öncelikle mükellef ikametgah veya işyeri adreslerinden birinde aranmalı, bu adreste bulunamazsa diğer adrese çıkarılan tebliğde kullanılacak zarf üzerine asıl muhatap bulunmasa da tebliğin muhatap dışındaki kimselere yapılacağı belirtilerek tebliğ yoluna gidilmelidir. Böyle bir durumda iki farklı zarf kullanılarak sorular giderilebilir. İlk zarf üzerine tebliğin asıl muhataba yapılması gerektiği yazılır. Eğer tebliğ zarfı muhatabın bulunamaması sebebiyle geri gelirse çıkarılacak ikinci tebliğ zarfı üzerine tebliğin asıl muhatap bulunmasa da ikametgahta bulunanlardan birine veya işyerinde bulunan memur veyahut müstahdemlerinden birine yapılabileceği yazılır (Özbalcı, 2006, s. 292).

Tebliğin ikametgahta bulunanlardan birine yapıldığı durumlarda, ikametgahta bulunan kişinin asıl muhatap ile aynı ikametgahta oturmasının zorunlu olup olmadığı konusunda iki farklı görüş mevcuttur. *Birinci görüşe göre*, tebliğ yapılacak kişinin asıl muhatap ile aynı adreste oturmaları zorunlu değildir, o anda orada bulunmaları tebliğ için yeterlidir (Özbalcı, 2006, s. 293; Candan, 2006, s. 180). *Diğer görüşe göre ise*, ikametgahta bulunan kişiye tebliğ yapabilmek için, kişinin asıl muhatap ile aynı çatı altında, birlikte ve sürekli ikamet etmesi gerekir (Şenyüz, 1997, s. 81; Arıca, 1989, s.

²⁴ 31/12/1980 tarihli ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

348). Danıştay'ın her iki görüşe de paralel farklı zamanlarda vermiş olduğu kararlar mevcuttur. Danıştay verdiği bazı kararlarda, tebliğ yapılacak kişinin asıl muhatap ile aynı adreste oturmasının zorunlu olmadığı, tebligatın adreste bulunanlardan birine yapılabileceği yönündeki görüş belirtirken (Dnş. 11. D., 22.3.1995 gün, E: 1995/2722, K: 1995/763; Dnş. 7. D., 12.2.2002 gün, E: 2000/8570, K: 2002/527; Dnş. 7. D., 3.10.2005 gün, E: 2002/4318, K: 2005/2227; Dnş. 4. D., 5.11.2007 gün, E: 2006/4303, K: 2007/3365), bu görüşün aksine bazı kararlarında da, muhatabın ikametgahında bulunanlara tebliğ yapılabilmesi için, asıl muhatapla aynı yerde ikamet etmeleri gerektiği yönünde karar vermiştir²⁵ (Dnş. 4. D., 25.11.1982 gün, E: 1982/2279, K: 1982/4308; Dnş. 4. D., 13.02.2002 gün, E: 2001/4553, K: 2002/541; Dnş. VDDK, 22.4.2005 gün, E: 2005/19, K: 2005/119). Bu kişilerin asıl muhatabın eşi, çocuğu, akrabası, hizmetçisi vb. olup olmadığın bir önemi yoktur, muhatap ile aynı yerde birlikte ve sürekli oturması yeterlidir (Şenyüz, 1997, s. 82).

Her iki görüşte incelendiğinde ikinci görüşün yerinde olduğu görülmektedir. Çünkü, her ne kadar VUK'un 94/3 maddesi "*ikametgah adresinde bulunanlardan...birine yapılır*" dese de, bu hükmün "*ikametgahta bulunan herhangi bir kişi*" şeklinde yorumlanması isabetli değildir. Tebligatın temel amacının muhatabın hakkında yapılan işlemde haberdar edilmesi olduğu düşünüldüğünde ve tebligatın doğurduğu sonuçların ne denli önemli olduğu dikkate alındığında da, muhatap ile aynı yerde yaşamayan birine tebliğ yapılması vergisel açıdan çeşitli hak mahrumiyetlerinin yaşanmasına ve çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalınmasına sebep olacaktır. Bu sebeple, asıl muhatap yerine ikametgahta bulunanlara tebliğ yapılacağı durumlarda, bu kişilerin muhatapla aynı yerde ikamet edip etmediklerinin tespit edilmesi ve asıl muhatapla aynı yerde, birlikte ve sürekli ikamet edenlere tebliğ yapılması yerinde olacaktır. Yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği gibi VUK'da yer alan konu ile ilgili hüküm açık değildir. Ancak her ne kadar konu ile ilgili VUK'da açık bir hükme yer verilme de TK'nın 16. maddesinde konu açık bir şekilde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, kendisine tebligat yapılacak kişi adresinde bulunmaz ise tebliğ kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerden birine yapılacaktır.

İşyerinde bulunan memur veya müstahdemlere yapılan tebliğlerde, tebliğin geçerli olabilmesi için işyerinde bulunan ve tebliğ yapılacak kimsenin mutlak surette

²⁵ Bu görüşe paralel olarak, asıl muhatap ile akraba dahi olsa aynı adreste oturmayan kişilere *bu kişilerin ikametgahında* yapılan tebliğler de geçersizdir. (Dnş. 4. D., 25.9.2002 gün, E: 2001/2226, K: 2002/2990)

mükellefin işyerinde çalışan personeli olması ve muhatabın işyerinde bulunmadığının tutanağa yazılması gerekmektedir (Dnş. VDDGK, 11.12.1992 gün, E: 1992/248, K: 1992/466; Dnş. 9. D., 4.4.2002 gün, E: 2000/33412, K: 2002/1231). Mükellefin işyerinde bulunan ancak, işçisi veya müstahdemi olmayan kişilere yapılacak tebliğler geçersizdir (Dnş. VDDGK, 5.6.1992 gün, E: 1991/181, K: 1992/280). Örneğin, Danıştay verdiği bir kararda, şirketin beyannamelerini imzalayan serbest muhasebeciyi şirketin çalışanı, temsilcisi veya memuru kabul etmek mümkün olmadığı için serbest muhasebeciye yapılan tebliğin usule uygun olmadığına karar vermiştir (Dnş. 4.D., 13.11.2006 gün, E: 2006/1433, K: 2006/2157). Mükellefin işyerindeki müstahdemi veya adamına yapılan tebliğin, bu kişilerin mükellefle ilgisi bulunmadığı gerekçesiyle geçersiz sayılabilmesi için, mükellef ile ilişkinin bulunmadığının inandırıcı belgelerle kanıtlanması gerekmektedir (Dnş. 4. D., 18.4.1988 gün, E: 1987/6031, K: 1988/1557). Sonuç olarak, mükellef işyerinde bizzat bulunmadığı takdirde işyerinde bulunan mükellefin memur veya müstahdemlerinden birine tebliğ yapılabilir (Dnş. 4. D., 17.5.1985 gün, 1984/4739, K: 1985/1437; Dnş. 4. D., 16.2.1989 gün, E: 1988/4355, K: 1989/703). Bu tebliğlerin işyerinde yapılması gerekmektedir, memur ve ya müstahdeme vergi dairesinde tebliğ yapılamaz (Dnş. 11. D., 13.12.1999 gün, E: 1999/2847, K: 1999/4946).

Bunun yanında, VUK'un 93/3 maddesine göre; muhatap yerine kendisine tebligat yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir. Danıştay verdiği kararlarda 18 yaşının altında olduğu tespit edilen ve görünüşe göre de 18 yaş ve üzerindeki yaşlarda olmadığı anlaşılanlara yapılan tebligatları geçersiz sayarken (Dnş. 4. D., 16.3.1988 gün, E: 1987/1167, K: 1988/855²⁶; Dnş. 9.D., 15.5.2012 gün, E: 2010/8939, K: 2012/2645²⁷), 18 yaşından küçük olsa bile görünüşe nazaran 18 yaş ve üzerindeki kişilere yapılan tebliğlerde aykırılık görmemiştir. (Dnş. 4. D., 9.1.1985 gün, E: 1984/2990, K: 1985/1107²⁸). Tebliğ evrakının teslimi sırasında, tebliğ yapılan kimsenin tebliğ almaya ehil olup olmadığının tespiti konusunda tebliğ memurlarının yetkili olup olmadığına dair VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in 36. maddesi ile açık bir düzenleme getirilmiştir.

²⁶ Muhatabın 14 yaşındaki oğluna yapılan tebligatların kanuna aykırı olduğu hakkında karar.

²⁷ Tebliğ tarihinde 15 yaşını bitirmemiş kişiye yapılan tebligatın geçersiz olduğu hakkında karar.

²⁸ Görünüşe göre 18 yaşında olan fakat aslında 17 yaşında olan mükellefin oğluna tebligatın yapılabileceği hakkında karar.

Buna madde hükmüne göre, tebliğ memurları tebligat yaparken muhatapların veya muhatap adına tebliğ yapılabilecek kişilerin kimliklerini incelemeye yetkilidir.

3.2.3.2. Tüzel Kişilere Tebliğ

Tüzel kişilere yapılacak tebliğler, VUK'un 94/2 maddesi uyarınca, tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Başkan, müdür veya kanuni temsilci birden fazla ise bunlardan birine yapılması yeterlidir. Tebliğ yapılacaklar (başkan, müdür veya temsilciler), ticaret şirketlerinde 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu²⁹ (TTK) veya mukavele ile, kooperatiflerde 1163 sayılı Kooperatif Kanunu³⁰ veya mukavele ile, derneklerde 5253 sayılı Dernekler Kanunu³¹ ile, vakıflarda ise vakıf senedi ile belirlenmektedir³² (Özbalcı, 2006, s. 296). Dar mükellefiyete tabi tüzel kişilerde ise Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 27/3. maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri (daimi temsilciler), müdür veya temsilcileri mevcut değil ise, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh edilir, dolayısıyla adına tarhiyat yapılanlar tebligatın da muhatabı olurlar.

Tüzel kişilerde tebligat yetkili kişilere yapılmalıdır (Dnş. 4. D., 2.6.1998 gün, E: 1997/4159, K: 1998/2365), şirketi temsile yetkili olmayan kişilere yapılan tebligatlar geçersizdir (Dnş. 9. D., 6.10.1981 gün, E: 1980/1587, K: 1981/4508). Danıştay verdiği bir kararda şirkete ortak olmasına rağmen şirketi temsile ve tebligatları almaya yetkili olmayan kişilere yapılan tebliğleri de geçersiz saymıştır (Dnş. 4. D., 21.11.1986 gün, E: 1985/918, K: 1986/3473). Kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması durumunda ikametgah adresinde bulunanlardan birine veya işyerindeki memur veya müstahdemlerinden birine tebligat yapılabilir (VUK md. 94/3). Bunlara tebligat yapılabilmesi için kendisine tebligat yapılacak asıl muhatapın bulunamamış olması Dnş.4.D., 15.2.2000 gün, E: 1999/5915, K: 2000/499; Dnş. 3. D., 23.12.2010 gün, E: 2009/3162, K: 2010/4227) ve tebligat yapılacakların görünüş itibarıyla reşit ve bariz bir

²⁹ 14/02/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰ 10/5/1969 tarihli ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹ 4/11/2004 tarihli ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³² Anonim şirketler yönetim kurulu tarafından temsil edilirken (TTK md. 365), 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, md. 623). Kollektif 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 md. 218). Komandit şirketlerde ise şirket kamanditeler tarafından yönetilir (TTK md. 309). Kooperatifler Kanunu'na göre ise kooperatiflerde temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir (Kooperatifler Kanunu, md. 55).

şekilde ehliyetsiz olmamaları gerekmektedir (Dnş. VDDGK, 1.4.1994 gün, E: 1993/109, K: 1994/181).

Tasfiye halinde olan tüzel kişilerde, tüzel kişilere yapılması gereken tebliğler, tasfiye memurlarına (Dnş. 4. D., 25.3.1999 gün, E: 1998/1102, K: 1999/1241), tasfiye memurlarının azledildiği durumlarda geçici tasfiye memurlarına, o da yoksa şirket ortaklarına tebliğ yapılmalıdır (Özyer, 2008, s. 149-150). Tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ilişkin tebliğler ise, tasfiye öncesindeki kanuni temsilcilere yapılır (Ozansoy, 2013, s. 19).

İflas dönemlerinde de tüzel kişilere yapılacak tebliğler, iflas idaresine yapılmalıdır (Dnş. 4. D., 7.12.2000 gün, E: 1999/5776, K: 2000/5124; Dnş. 4.D., 7.04.2004 gün, E: 2003/1554, K: 2004/686; Dnş. 9. D., 13.3.2008 gün, E: 2006/2550, K: 2008/1271), bunun yerine ortaklara yapılan tebliğler geçersizdir (Özyer, 2008, s. 150). Ancak iflas hali devam ederken yapılan ticari faaliyetler nedeniyle salınan vergiler ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnameler yükümlüye tebliğ edilebilir (Dnş. 4. D., 5.11.1987 gün, E: 1985/5462, K: 1987/3133).

3.2.3.3. Adi Ortaklıkta Tebliğ

Adi ortaklıklar tüzel kişiliğe sahip olmadıkları gibi, vergi kanunları açısından da vergileme veya tarhiyatın muhatabı olarak kabul edilmezler (Özbalcı, 2006, s. 297). Adi ortaklıkta ortaklar ortaklıktan paylarına düşen kazançları şahsi gelir olarak beyan ederler ve böyle vergilendirilirler (Kızılot, 1994, s. 861). İşte, adi ortaklıkta ortaklar hisselerine düşen kazancı şahsi gelir olarak beyan ettiklerinden bunlara ilişkin yapılacak tebliğlerde ortakların her birine ayrı ayrı yapılır (Doğan & Demir, 2013, s. 45). Ancak, muhtasar beyanname konusu vergiler ve Katma Değer Vergisi (KDV) bakımından yapılacak tarhiyat ve bunlara ilişkin cezalar ile ortaklık defterinde yapılacak usulsüzlükler sebebiyle kesilecek cezaların muhatabı ortaklığın kendisidir (Alpaslan, Şentürk & Kaya, 2008). Bu konularda muhatap ortaklık olsa da, tebligat yine ortaklara yapılacaktır, bu durumda yapılacak tebligatın ortaklardan birine yapılması yeterlidir (Özbalcı, 2006, s. 298). Ortaklar bu durumlarda verginin ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar (Baykara, 2006).

3.2.3.4.Mirasçılara Tebliğ

Mirasçılar ölenin vergi borçlarından hisseleri oranında sorumlu olduklarından, mirasçılardan her birine hisselerine düşen vergi ile ilgili ayrı ayrı tebliğ yapılır (Dnş. VDDGK., 30.1.2004 gün, E: 2003/255, K: 2004/11). Verginin tamamı bir mirasçıya tebliğ edilmişse, tebliğ yapılan mirasçı sadece kendi payına düşen vergiden sorumludur (Dnş. 7. D., 14.6.1973 gün, E: 1971/2487, K: 1973/2011). Mirasın reddedilebileceği 3 aylık süre içinde mirasçılara tebligat yapılabilir (Dnş. 4.D., 20.10.1970 gün, E: 1969/4387, K: 1970/5193). Ancak bu 3 aylık süresinin sonunda miras reddedilirse tebliğ hükmünü kaybedecektir (Özyer, 2008, s. 152). Mirasçılardan mirası reddetmesi durumunda, mirasın resmi tasfiyeye tabi tutulması gerekeceğinden, vergi dairesinin tereke hakimliğine başvurmak suretiyle resmi tasfiye yoluna gidilmesini sağlaması ve bundan sonra ihbarnameyi tasfiye memuruna tebliğ etmesi gerekmektedir (Uğur, 1978, s. 349).

3.2.3.5.Cemaatlere ve Vakıflara Tebliğ

Tüzel kişiliği olmayan cemaatlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları durumunda tebligat cemaati idare edenlere veya temsilcilerine yapılır (VUK md. 94/2).

VUK'un 94/2 maddesine göre; vakıfların tüzel kişilik olmadığı bu sebeple tebligatın bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı belirtilmiş olsa da, Türk Medeni Kanunu (TMK)'nın 102. maddesine göre vakıfların, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanacakları belirtilmiştir. Tüzel kişiliğe sahip vakfı temsil edenler, tebligatın muhatabı olacaklardır.

3.2.3.6.Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ

VUK'un 98. maddesine göre, kamu idare ve müesseselerine³³ yapılacak tebliğler, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılara veya en büyük amirin yetkili kılacağı memura yapılır. Kamu idaresinin en büyük amiri merkezde bakanlar, taşrada ise her bakanlığın görev alanına giren faaliyetleri yürüten idari şube başkanlıklarıdır (Şenyüz, 1997, s. 75).

³³ Kamu idareleri, kamu hizmetleri yapmak amacıyla örgütlenen merkezi ve mahallin ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan ve seçimle oluşturulan mahalli idarelerden oluşur. Kamu müesseseleri ise, belirli bir kamu hizmeti görmek amacıyla oluşturulan ve tüzel kişiliğe sahip kurumlardır (Şenyüz, 1997, s. 74).

KVK'nın 1. maddesine göre, iktisadi kamu kuruluşları ve dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidir. Bunların mükellefiyeti için tüzel kişiliğe sahip olmaları zorunlu değildir (Özbalcı, 2006, s. 297). Tüzel kişiliğe sahip olanlarda tebliğ tüzel kişilik adına, başkan, müdür veya temsilciye yapılırken, tüzel kişiliğe sahip olmayanlarda tebliğ bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıflara yapılır (KVK md. 16).

3.2.3.7.Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ VUK'un 97. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı aracılığıyla yapılır. Ülkeler arasında anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o ülkedeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdandır.

Yine VUK'un 97. maddesinde göre; Türk vatandaşlarına yapılacak tebliğler, Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla yapılır. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ edilecek evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığı'na, bakanlıktan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. Yabancı memleketlerde resmi görevde bulunan Türk memurlarına yapılacak tebliğler Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memleketlerde bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğler ise, bağlı oldukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

3.2.3.8.Vasıtalı Tebliğ

Kara, hava, deniz ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst aracılığıyla yapılır. Evrakın derhal tebliğ olunacak kimseye verilmediği takdirde üst tazminle yükümlü olur. Bu hususun tebliğ evrakında yazılı olması şarttır (VUK md. 96). Konu ile ilgili Danıştay 11. Dairesi'nin verdiği bir karara göre; vergi ve ceza ihbarının tebliğe çıkarıldığı tarihte askerde olan bir kişiye tebligatın kıta komutanı veya kurum amiri aracılığıyla yapılması gerektiği şeklindedir (Dnş. 11. D., 24.11.1997 gün, E: 1996/5661, K: 1997/4199).

3.2.3.9. Vergi Cezası Kesilenlere Tebliğ

Tebliğat esas itibariyle vergi mükellefinin ya da vergi sorumlusunun bizzat şahsına yapılırsa da (Arıca, 1989, s. 343), VUK'un 94/1 maddesine göre, vergi mükellefi ya da sorumlusu olmadığı halde vergi cezası kesilenlere de tebliğ yapılabileceği belirtilmiştir. “Vergi Ziyai Cezası” başlıklı VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergi ziyai suçuna iştirak edenlere ziyaa uğratılan verginin bir katı vergi cezası kesilmesi buna örnek olarak gösterilebilir.

3.3. Tebliğ Usulleri

VUK' a göre tebliğ; posta ile tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olmak üzere 5 şekilde yapılır.

3.3.1. Posta İle Tebliğ Usulü

Vergilendirme işlemlerinde aslolan posta ile tebliğ usulüdür (Kaneti, 1986/1987, s. 114). Bu usulde tebliğ edilecek yazı veya vesika bir zarf içine konularak kapatılır ve ilmuhaberli ve taahhütlü olarak mükellef, vergi sorumlusu, kanuni temsilci ve vekil gibi tebliğ muhataplarının bilinen adresine gönderilir (Turgay, 1977, s. 372).

Posta ile tebliğ usulünde kullanılan zarflar, şekilleri Maliye Bakanlığı' nca belirlenen özel zarflardır (VUK md. 99). Vergi uygulamalarında gizlilik esasının kabul edilmesi ve bu sebeple vergi tebligatına ilişkin belge ve yazıların muhataplarına açık bir şekilde gönderilmesinin doğru olmamasından dolayı tebliğ zarfları kapalı bir şekilde gönderilir (Uğur, 1978, s. 350). Uygulamada kullanılan bu zarflar kapalı zarf kısmı ve kapalı zarfa bağlı ve tebliğ sırasında kolayca ayrılacak biçimde hazırlanmış tebliğ alındısı olmak üzere iki parçadan oluşmaktadır (Şenyüz, 1997, s. 89). Zarfın üzerinde tebliğ yaptıran makamın adı, adresi, muhatabın soyadı, adı, işi, mesleği, adresi, tebliğ yapılacak belgenin içeriği, tarih ve numaraları yer alırken, tebliğ alındısında bu bilgilerin yanında tebliğ tarihi, tebliğ eden ve tebliğ edilenin imzası ve tebliğ yapılmamışsa sebebi yer alır (Uğur, 1978, s. 351).

3.3.1.1. Tebligat Yapılacak Adresler

3.3.1.1.1. Bilinen Adresler

Bilinen adresler VUK'un 101. maddesinde düzenlenmiştir³⁴. Tebliğ muhatabının bilinen adresinin bulunması durumunda, tebliğ posta vasıtasıyla, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla yapılır. Bilinen adreslere tebligat yapılmadan ilanen tebligat yoluna gidilemez (Berkem vd., 1966, s. 162). VUK'un 101. maddesine göre aşağıdaki adresler bilinen adres sayılır³⁵.

3.3.1.1.1.1. Mükellef Tarafından İşe Başlamada Bildirilen Adresler

VUK'un 153. maddesine göre işe yeni başlayan mükellefler bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Yapılan bu bildirimler yazılı şekilde yapılır, fakat defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma yazması olmayanlar bildirimini sözlü bir şekilde yapabilirler ve bu bildirimler tutanakla tespit olunur (VUK md. 169). İşte bu bildirim sırasında mükellefler tarafından bildirilen adresler mükellefin bilinen adresi sayılır (Şenyüz, 1997, s. 90). İşe başlamada bildirilen adreslere tebligat yapılmadan ilanen tebligat yoluna gidilemez (Dnş. 4. D., 3.7.1975 gün, E: 1974/33069, K: 1975/2506).

3.3.1.1.1.2. Adres Değişikliğinde Bildirilen Adresler

VUK'un 157. maddesine göre iş veya ikamet adresleri değişen mükellefler, yeni iş veya ikamet adreslerini vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Mükellef tarafından iş veya ikamet değişikliğinde bildirilen adresler bilinen adres sayılırlar (Uğur, 1978, s. 351). Yapılacak tebligatlar yeni adreslere yapılmalıdır, bu adresler araştırılmadan doğrudan ilanen tebligat yoluna gidilemez (Dnş. 4. D., 14.2.1983 gün, E: 1982/2591, K: 1983/563; Dnş. 3. D., 4.11.2009 gün, E: 2007/1965, K: 2009/3426).

³⁴ ³⁴ 6099 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle TK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen fıkraya göre, muhatabın bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığına anlaşılmaması veya tebligat yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilecek ve tebligat buraya yapılacaktır. Ancak VUK'un 101. maddesinde, adres kayıt sistemindeki adresler bilinen adresler olarak kabul edilmediğinden, vergi tebligatı açısından bu adreslerin bilinen adres olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

³⁵ Bu maddede sayılan adresler dışındaki adreslerin bilinen adres olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, Danıştay'ın verdiği bir karar göre; ihbarcı kişiler tarafından bildirilen adresler bilinen adres olarak kabul edilemez (Dnş. 4. D., 19.10.1975 gün, E: 1975/164, K: 1975/3283). Yine Danıştay'ın diğer bir kararına göre de; borçlu tarafında bildirilen adresler de bilinen adres olarak kabul edilemez (Dnş. 7. D., 17.12.1998 gün, E: 1997/4731, K: 1998/4572).

3.3.1.1.1.3. İş Bırakmada Bildirilen Adresler

VUK'un 160. maddesine göre iş bırakanlar durumlarını vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. İş bırakma durumunda vergi dairesine bildirilen adreslerde bilinen adres sayılırlar. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun konu ile ilgili verdiği bir karara göre; *“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101 inci maddesinde işi bırakmada bildirilen adreslerin bilinen adresler olduğu, mektupların gönderilmesinde: maddede sekiz bent halinde sayılan adreslerden tarih itibariyle tebligat yapılacak makama en son bildirilmiş olanının göz önüne alınacağı kurala bağlanmıştır.*

Aynı yasanın ilan yoluyla tebliğin usulünü belirleyen 3 üncü bölümünde yer alan 103 üncü maddesinde de, muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması ve yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması hallerinde tebliğin ilan yoluyla yapılacağı belirlenmiş olup, davacının ... tarihli işi terk dilekçesiyle adresini vergi dairesi müdürlüğüne bildirdiği halde idarece söz konusu adreste tebliğ yoluna gidilmemiş olması karşısında ilan tebliğin koşullarının gerçekleştiğinden söz edilmesi mümkün değildir” (Dnş. VDDGK, 21.4.2000 gün, E: 2000/12, K: 2000/163).

3.3.1.1.1.4. Vergi Beyannamelerinde Bildirilen Adresler

Beyana dayanan vergilere ilişkin verilen beyannamelerde matraha ilişkin bilgilerin yanında, ikametgah ve iş adreslerine ilişkin bilgilerde yer alır. Bu adreslerde bilinen adres sayılırlar (Şenyüz, 1997, s. 91). Beynamede gösterilen adreslere tebligat yapılmadan ilan tebligat yoluna gidilemez (Dnş. 4. D., 25.4.1974 gün, E: 1973/4255, K: 1974/1685; Dnş. 4. D., 13.01.1977 gün, E: 1976/1000, K: 1977/25; Dnş. 4. D., 22.2.1977 gün, E: 1976/2887, K: 1977/479; Dnş. 4. D., 31.10. 1984 gün, E: 1984/238, K: 1984/3934; Dnş. 4. D., 9.4.1985 gün, E: 1984/4432, K: 1985/1110).

Özellikle küçük yerlerde tüm vergilere ait işlemler tek bir vergi dairesinde toplandığından, mükellefin başka mükellefiyetleri sebebiyle verdiği beyannamelerde farklı adresler göstermesi durumunda, son beynamedeki adres bilinen adres sayılır. Mükellefin son beyannamesinde verdiği adres aranmadan ilan tebligat yapılmaz (Özbalcı, 2006, s. 301-302). Her bir vergi için farklı vergi dairesine bağlı olunması durumunda ise, her vergi için bilinen adres o vergi için bildirilen adrestir, yani başka bir vergi dairesine farklı bir vergi için bildirilen adresler, diğer vergi dairesi için bilinen

adres sayılmaz ve vergi dairesinin o adreste arama zorunluluğu da yoktur (Uğur, 1978, s. 352).

3.3.1.1.1.5. Yoklama Fişinde Tespit Edilen Adresler

Yoklama fişinde mükellefin imzası bulunmak zorunda değildir fakat tutanakta yer alan adresin bilinen adres olarak kabul edilebilmesi için imzalı olması gerekmektedir (Kızılot, 1994, s. 876). Yoklama fişinde tespit edilen adreslerinin bilinen adres sayılması gerektiği konusunda Danıştay'ın verdiği bir karara göre; *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 üncü maddesinde "Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hükmü ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir" denilmiş olup, Kanunun 101 inci maddesinde "yoklama fişinde tespit edilen adresler" bilinen adresler olarak sayılmıştır. İşyerinden ayrılan şirketin ortağı ... nezdinde düzenlenen 24.3.1995 günlü yoklama fişinde ortaklardan ...'ın adresi ..., ...'nin adresi ise ... olarak tespit edilmiştir. Ayrıca yoklama fişinde ev telefonları ve haberleşmelerin bu yolla yapıldığı hususları da belirtilmiştir. Buna rağmen davalı İdare defter ve belge istemeye ilişkin yazılar ve ihbarnameleri ortak ..'nin ikametgah adresinde tebliğ yoluna gitmemiştir.*

Bu durumda ihbarnamelerin bilinen adreslerde tebliği sağlanmadan, doğrudan doğruya ilan tebliğ edilmesi amme alacağının usulüne uygun olarak kesinleşmesi sonucunu doğurmayacağından, usulüne uygun olarak kesinleşmeyen amme alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde kanuna uyarlık bulunmamaktadır" (Dnş. 4. D., 30.3. 2004 gün, E: 2003/2109, K: 2004/615).

3.3.1.1.1.6. Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Dilekçelerinde ve Cevaplarında

Gösterilen Adresler

Vergi mahkemelerinde bir davanın tarafı olabilen mükelleflerin bu davalara ilişkin dilekçelerde ve yazışmalarda gösterdikleri adresler de bilinen adres sayılmaktadır (Şenyüz, 1997, s. 93-94). Dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adreslerin bilinen adres sayılabilmesi için davanın vergi mahkemesinde açılmış olması gerekmektedir, yani vergi mahkemesi dışındaki bir mahkemede açılan davaya ilişkin

dilekçelerde yer alan adresler bilinen adres olarak kabul edilmemektedir (Arslan, 2013, s. 34).

3.3.1.1.1.7. Yetkili Memur Tarafından Bir Tutanakla Tespit Edilen Adresler

Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adreslerin bilinen adres sayılabilmesi için ilgilileri tarafında imzalanmış olması gerekmektedir (VUK md. 101/7). Konu ile ilgili Danıştay verdiği bir kararında, yetkili memur tarafından bir tutanakla tespit edilen adreslerin bilinen adreslerden olduğuna ve tebligatın, yetkili memurun tutanakla tespit ettiği adresten önce mükellef tarafından verilen bir dilekçede gösterilen adrese değil de, daha sonraki tarihli olan tutanakla tespit edilen adrese yapılması gerektiği ve tebliğin yapılamaması durumunda ise ilan tebligat yoluna gidilebileceği yönünde karar vermiştir (Dnş. 4.D., 22.5.1975 gün, E: 1974/2291, K: 1975/1803).

3.3.1.1.1.8. Tahrir Varakalarında Tespit Edilen Adresler

Tahrir usulünün yürürlükten kaldırılmış olması sebebiyle bu hükmün bugün uygulama alanı yoktur (Şenyüz, 1997, s. 94-95).

3.3.1.1.2. Birden Fazla Bilinen Adresin Bulunması

VUK'un 101. maddesinin son fıkrasına göre; muhatabın birden fazla bilinen adresi varsa bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son bildirilmiş olan veya bu makamca tespit edilmiş olan adres dikkate alınır (Dnş. VDDGK, 6.11.1998 gün, E: 1997/209, K: 1998/319). Muhatabın bilinen birden fazla adresinin olması durumunda, hepsinde aranma zorunluluğu yoktur, bunlardan en son bildirilen ya da tebligat yapacak makam tarafından tespit olunan adres bilinen adrestir (Uğur, 1978, s. 353). Son bildirilen ya da tebligat yapacak makam tarafından tespit edilen adreslerden önceki adreslere yapılan tebligatlar muhatabına ulaşmadığı için hüküm ifade etmeyecektir, ancak önceki adrese çıkarılan tebligat muhatabına usulüne uygun bir şekilde ulaşırsa tebligat yapılmış sayılır (Şenyüz, 1997, s. 95).

3.3.1.1.3. İkametgah ve İşyeri Adresinin Aynı Anda Bilinmesi Durumu

Bir mükellefin hem işyeri adresi hem de ikametgah adresi vergi dairesi tarafından biliniyorsa, mükellefin hem işyeri adresinde hem de ikametgah adresinde aranması gerekmektedir (Kızılot ve diğerleri, 2006, s. 173). Bu sebeple mükellef her iki adreste de aranmadan ilanen tebligat yoluna gidilmez (Dnş. 4. D., 9.4.1985 gün, E: 1984/4432, K: 1985/1110).

3.3.1.2. Tebliğ Evrakının Teslimi

3.3.1.2.1. Genel Olarak

İlmühaberli ve taahhütlü olarak gönderilen ve içerisinde tebliğ edilecek belge bulunan tebliğ zarfı, üzerinde yazılı olan adrese gönderilir ve bu adreste adı soyadı yazılı olan muhatabına ya da tebligatı almaya yetkili diğer kişilere teslim edilir (Şenyüz, 1997, s. 96). Teslim edilen tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir (VUK md. 100). Tebliğ evrakının teslimi ile muhatap ve posta memuru tebliğ alındısına imza atarlar ve tebliğ tarihi yazılır (VUK md. 102/1). Tebliğ evrakının hüküm ifade edebilmesi için tebliğ evrakının muhatap ile tebliği yapan memur tarafından birlikte tarih konulup imzalanması gerekmektedir, bunlardan birinin eksik olması durumunda tebligat hüküm ifade etmeyecektir (Dnş. 4. D., 18.11. 1996 gün, E: 1995/5229, K: 1996/4259; Dnş. 11. D., 22.5.2000 gün, E: 1999/856, K: 2000/2204). Çünkü tebliğ evrakında muhatabın imzasının bulunmaması durumunda muhatap tebligatın kendisine yapılmadığını iddia edebilir (Uğur, 1978, s. 354). Muhatap atılan imzanın kendisine ait olmadığını ileri sürerse, imzanın muhataba ait olup olmadığı konusunda ülkemizde imza istikabına yetkili olan Polis Enstitüsü ve Adli Tıp Kurumu gibi yetkili kuruluşlara imza istikabı yaptırılmalıdır (Şenyüz, 1997, s. 98). Tarih konulması da zamanaşımının bilinmesi ve itiraz ve temyiz sürelerinin hesaplanması bakımından önem taşımaktadır (Kızılot, 1994, s. 879). Tebliğ tarihi konusunda her ne sebeple olursa olsun birden fazla tarih varsa, tebliği alan ile posta memurunun birlikte tebliğ alındısına attıkları imza dikkate alınır (Şenyüz, 1997, s. 97). Posta idaresince tebliğ evrakına vurulan damganın tarihi ile posta memuru ve tebligatı alanın birlikte imzaladıkları alında bulunan tarihlerin birbirinden farklı olması durumunda ise, tebliğ alındısında yer alan tarih dikkate alınır (Dnş. 4. D., 4.4.1973 gün, E: 1970/4386, K: 1973/1800).

Tebliğin asıl muhatap dışında tebligatı almaya yetkili kişilerden birine yapılması durumunda, bu kişinin asıl muhatapla olan ilişkisini ortaya koyacak şekilde kimliği ile

adı ve soyadı tebliğ alındısına açık bir şekilde yazılmalıdır (Şenyüz, 1997, s. 96). Mükellef tebligatın yetkili olmayan kimseye yapıldığını iddia ederse bunu ispatlamak zorundadır, aksi takdirde yapılan tebligat geçerlidir (Dnş. 4. D., 28.6.1973 gün, E. 1970/4410, K: 1973/2664).

Tebliği alacak kişi, imza atacak kadar yazı bilmezse veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda ise sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur (VUK md. 102/5). Bu durum komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyetin taahhüt ilmühaberine yazılmak suretiyle tarih ve imza konularak ve hazır bulunanlara da imzalatılarak tespit olunur (VUK 102/son). Tebliğ zarfının tesliminde imza veya parmak izi yerine mühür basıldığı durumlarda tebliğ geçersizdir (Şenyüz, 1997, s. 99).

Tüm bunlardan sonra posta memuru tebliğ alındısını tebliğ çıkaran idareye geri gönderir (Özyer, 2008, s. 156).

3.3.1.2.2. Muhatabın Adresini Değiştirmesi Durumu

Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesi nedeniyle bulunamaması durumunda, posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve ilgili belge posta idaresince tebliği yaptıran daireye geri gönderilir (VUK md. 102/2). Böyle bir durumda muhatap diğer adreslerinde arandıktan sonra yine tebliğ yapılmazsa ilanen tebliğ yoluna başvurulur (Uğur, 1978, s. 355). Bu hükmün uygulanabilmesi için muhatabın adresini değiştirmiş olması yeterli değildir, aynı zamanda posta memurunun muhatabı bulamamış olması gerekmektedir (Turgay, 1977, s. 382).

Posta memurunun adres değişikliğini öğrenmesi durumunda, durum zarf üzerine yazılır, komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veya zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza konulmak suretiyle hazır bulunanlara da imzalatılarak tespit olunacaktır (VUK md. 102/son). Posta memuru adresi tespit etmesi durumunda ya tebliği yeni adrese yapacaktır ya da tespit edilen yeni adresi zarf üzerine yazarak tebliği çıkaran mercie iade edecektir (Kızılot, 1994, s. 880). Posta memuru tarafından yeni tespit edilen adresin aynı posta memurunun dağıtım bölgesinde olması durumunda yeni adrese aynı memur tarafından tebliğ yapılacaktır, fakat farklı bir dağıtım bölgesinde ise tebliğ evrakı yeni adrese tebliğ edilmek için posta memurunca memurun bağlı bulunduğu posta merkezine geri getirilecektir (Şenyüz, 1997, s. 103). Adres değişikliği sebebiyle

mektubun geri götürüldüğü durumlarda, tebliği çıkaran mercii makul bir süre içinde yeniden tebliğ çıkaracaktır ve ikinci defa da aynı sebeple tebligatın yapılamaması halinde tebligat ilan yolu ile yapılacaktır (Dnş. 7. D., 2.11.1998 gün, E: 1997/3515, K: 1998/3686). İkinci kez tebliğe çıkmadan ilan tebligat yapılamaz (Dnş. 4. D., 19.11.1998 gün, E: 1997/5965, K: 1998/4358).

3.3.1.2.3. Muhatabın Adresten Geçici Olarak Ayrılması Durumu

Muhatabın geçici olarak (seyahat ve benzeri nedenlerle) başka bir yere gittiğinin bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği durumlarda, keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. Beyanda bulunanlar imzadan kaçınırlarsa tebliğ yapan bu durumu şerh ve imza eder ve tebliğ edilmeyen evrak çıkaran mercie iade olunur (VUK md. 102/3). Muhatabın geçici olarak adresinden ayrıldığı komşular tarafından tebliğ memuruna bildirilmezse, zarf üzerine “adresinde yoktur” veya “adres bırakmadan ayrılmıştır” şerhi konularak iade olunur (Özbalcı, 2006, s. 305). Muhatabın geçici olarak adresinden ayrılması durumunda, adresinde tebligatı almaya yetkili kişiler olsa dahi bunlara tebligat yapılması mümkün değildir (Şenyüz, 1997, s. 104).

Tebliğ memuru aradığı anda muhatap yerinde yoksa ve ne zaman döneceği belli değilse ve ya uzun süreceği anlaşılmış ise, “Görüşme Mektubu” düzenlenerek orada bulunanlara verilir veya münasip bir yere bırakılır ve bunun üzerine ilgililer daireye gelirse, tebliğ belgelerinin düzenlenmesi sırasında hazır olan mükellefe veya yetkililere imzaları alınarak tebliğ yapılır (Aygün, 2012, s. 48; Ozansoy, 2013, s. 21).

Geçici ayrılma nedeniyle tebliğ evrakı tebliği çıkaran mercie iade edildiğinde, evrak tebliği çıkaran merci tarafından belirlenecek münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır (VUK md. 102/4). İkinci defa tebliğ çıkarılmadan ilan yolu ile tebliğe başvurulamaz (Dnş. 4. D., 17.5. 1985 gün, E: 1984/396, K: 1985/1440; Dnş. 4. D., 17.1.1985 gün, E: 1984/396, K: 1985/1440). Ayrıca muhatapların adreslerinden geçici olarak ayrılmaları sebebiyle zamanaşımı süresinin dolması veya muhatabın kötü niyetli olması söz konusu olsa bile, muhatap ikinci kez aranmadan ilan tebligata başvurulmamalıdır (Uğur, 1978, s. 356; Kızılot, 1994, s. 881). Mükellefim hem iş hem de ikametgah adresi varsa ve her iki adrese çıkarılan tebligat geçici ayrılma sebebiyle geri gelirse, ikinci defa çıkarılacak tebligat her iki adrese de

çıkarılmalıdır, buna rağmen yine tebligat yapılamazsa ilan yoluna başvurulur (Uğur, 1978, s. 355-356).

3.3.1.2.4. Muhatabın Adresinin Yanlış Olması Veya Muhatabın Adres Bırakmadan Ayrılması Durumu

Muhatabın adres yanlışlığı veya adres bırakmadan ayrılması durumunda, posta memuru zarf üzerine yazarak, evrakı tebliği çıkaran mercie iade eder. Bunun üzerine ilgili mercii muhatabın bilinen başka adresi varsa aradıktan sonra yine tebliğ yapılamazsa, ilan yoluna başvurulur (Kızılot, 1994, s. 879; Özbacı, 2006, s. 303).

3.3.1.2.5. Muhatabın Tebellüğden İmtina Etmesi Durumu

Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakı önüne bırakılmak suretiyle tebliğ olunur (VUK md. 102/6). Bu durum komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyetin taahhüt ilmühaberine yazılmak suretiyle tarih ve imza konularak ve hazır bulunanlara da imzalatılarak tespit olunur (VUK 102/son). Aksi durumda tebliğ evrakında yer alan tarihe itibar edilmez (Kızılot, 1994, s. 881). Mükellefin tebliği öğrendiğini belirttiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilmelidir (Dnş. 4. D., 9.4.1990 gün, E: 1988/4477, K: 1990/1246).

Tebliğ evrakının bu yolla tebliği ancak VUK 94. maddesinde belirtilen muhataplara yani, mükellefler, bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya vergi cezası kesilenlere, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılması durumunda geçerlidir. Muhatabın bulunmaması durumunda kendisine tebligat yapılacak kimselerin tebellüğden imtina etmeleri durumunda tebliğ evrakı önüne bırakılmak suretiyle tebliğ yapılamaz (Dnş. 4. D., 6.6.1995 gün, E: 1994/3830, K: 1995/2735; Dnş. 9. D., 28.12.2010 gün, E: 2008/6070, K: 2010/7052).

3.3.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

VUK'un 107/1. maddesine göre, Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur yoluyla yaptırmaya yetkilidir. 2365 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile değişiklik yapılmadan önce, memur vasıtası ile tebliğin posta ile tebliğ yapılmasının zor veya faydasız olması, özel ve acele durumlar söz konusu olduğunda kullanılması hükme

bağlanmıştı. Ancak 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu sınırlar kaldırılmıştır. Böylece Maliye Bakanlığı' nın tebliği ister posta yoluyla, ister memur yoluyla yapması kendi tercihi bırakılmıştır. Bakanlık bu usule herhangi bir sınırlama olmaksızın başvurabilse de³⁶ (Kırbaş, 2008, s. 110), çoğu zaman aynı yerleşim bölgesindeki ve acele durumlarda kullanılmaktadır (Bayraklı, 1997, s. 63). Acele durumların neler olduğunun tespiti idarenin takdirine bırakılmıştır (Dnş. 9. D., 17.11.1976 gün, E: 1975/536, K: 1976/2957).

VUK'un 107/2. maddesine göre ise, memur yoluyla yapılacak tebligatlar, posta ile tebliğ usulünde geçerli olan şekil ve esaslara göre yapılacaktır. Örneğin, tebliğ evrakının tesliminde tebliğ yapılan muhatap ile tebliğ memurunun tebliğ evrakına birlikte tarih koyup imzalamaları gerekmektedir (Dnş. 4. D., 18.11.1996 gün, E: 1995/5229, K: 1996/4259). Aradaki tek fark posta usulünde posta memurları tarafından yapılan tebliğ işleminin, posta memuru yerine maliye idaresinin bu konuda yetkili elemanları tarafından yapılmasıdır (Kızılot, 1994, s. 898).

3.3.3. İlan Yolu İle Tebliğ

Tebliğde kullanılan ilk ve asıl yöntem, bilinen adrese posta veya memur vasıtasıyla tebliğ yapılması olsa da bazı durumlarda bu usulün kullanılması mümkün olmamaktadır (Arıca, 1989, s. 366). İşte ilan tebligatı, tebliğin normal ve mutad yollarla (posta veya memur vasıtasıyla) yapılamadığı hallerde son çare olarak başvurulacak bir tebliğ usulüdür (Şenyüz ve diğerleri, 2011, s. 155). Yani ilan yolu ile tebliğ yapılabilmesi için öncelikle normal ve mutad tebliğ usulleri denenerek bunlardan sonuç alınmadığının kesin olarak belirlenmesi gerekmektedir (Dnş. 4. D., 29.05.1990 gün, E: 1990/412, K: 1990/1810).

Bunun yanında ilan tebligatı, posta yoluyla yapılan tebliğ usulünü tamamlayıcı nitelikte (Uysal & Eroğlu, 2009, s. 186) ve bu usulün uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda başvurulacak istisnai bir yoldur (Berkem vd., 1966, s. 166). Buna paralel olarak söylenmesi gereken diğer bir husus, VUK'un 101. maddesinde sayılan bilinen adreslerin tümü araştırılmadan ilan tebligatı yoluna başvurulamayacağıdır (Dnş. 4. D., 31.10.1969 gün, E: 1968/825, K: 1969/4605; Dnş. 4. D., 12.6.2000 gün, E:

³⁶ VUK'a göre memur vasıtasıyla tebliğ herhangi bir sınırlama olmaksızın ilgili bakanlık tarafından kullanılabilirken, TK'nın 2. maddesine göre tebligatın memur aracılığı ile yapılması bazı koşullara bağlanmıştır. Bu maddeye göre; *"diğer kanunlarda özel hüküm bulunması halinde veya tehirinde zarar umulan işlerde veya aynı yerde bulunan 1 inci maddede yazılı daire ve müesseseler arasında veya bu daire ve müesseselerde bulunan şahıslara yapılacak tebligat, kendi memurları veya mahalli mülkiye amirinin emriyle zabıta vasıtasıyla yaptırılır"*

1999/4651, K: 2000/2685). İlanen tebliğ ile tebliğe esas olan idari işleme ait yazı ve belgeler gazetelerle veya bir yere asılarak veya diğer araçlarla duyurulur ve böylece ilgili hususlar hakkında muhatap tarafından haber alınmış olur (Uğur, 1978, s. 359).

3.3.3.1.Tebliğin İlanla Yapılacağı Haller

İlanen tebligatın hangi hallerde yapılacağı VUK'da sayılmıştır. Buna göre;

- Muhatabın adresi hiç bilinmezse (VUK md. 103),
- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse (VUK md. 103),
- Adresten geçici ayrılma nedeniyle iki defa tebliğin yapılamaması (VUK md. 102/3-4),
- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan yoksa (VUK md. 103),
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa (VUK md. 103),

tebliğ ilan yoluyla yapılır. Bu durumlar mevcut olmadan yapılan ilanen tebliğ geçerli olmaz (Berkem vd., 1966, s. 166).

3.3.3.1.1. Muhatabın Adresinin Hiç Bilinmemesi

VUK'un 101. maddesinde bilinen adresler sayılmış ve tebligatın bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son bildirilmiş veya ilgili makamca tespit edilmiş olana yapılacağı belirtilmiştir. Ancak, muhatapların mevcut adreslerini vergi dairelerine bildirmemeleri ve tebliği yapacak merciin de adresi tespit edememesi durumunda adrese tebliğ yapmak hukuken ve fiilen imkansız hale gelmiş olur ve böyle bir durumda ilan yolu ile tebliğ yapmaktan başka çare kalmaz (Şenyüz, 1997, s. 109). İşte, tebliğ yapılacak muhatap adresini vergi dairesine hiç bildirmemişse veya idare de muhatabın adresini tespit edememişse, posta veya memur vasıtasıyla tebliğ yoluna başvurulmaksızın doğrudan ilanen tebliğ yoluna gidilecektir (Candan, 2010, s. 430-431).

3.3.3.1.2. Muhatabın Bilinen Adresinin Yanlış Veya Değişmiş Olması

Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması sebebiyle, posta veya memur vasıtasıyla gönderilen tebliğ edilecek evrakın tebliğ edilemeyerek geri gelmesi durumunda tebliğ ilan yolu ile yapılacaktır (Uysal & Eroğlu, 2009, s. 187). İlan yolu ile tebliğ, muhatabın adresinin bilinmemesi durumunda başvurulacak bir tebliğ şekli olduğundan, adreste bulunmadığı usulüne uygun bir şekilde³⁷ saptanmadıkça bu yolla yapılacak tebliğ hüküm ifade etmeyecektir (Dnş. 4. D., 17.4.1979 gün, E: 1978/2448, K: 1979/992; Dnş. 4. D., 16.5.1984 gün, E: 1983/2952, K: 1984/2215; Dnş. 4. D., 21.2.1995 gün, E: 1994/3621, K: 1995/816; Dnş. 4. D., 27.9.2000 gün, E: 1999/4420, K: 2000/3840). Muhatabın hem işyeri hem de ikametgah adresi olduğu durumlarda da her iki adreste de aranmadan ilan tebligat yoluna gidilemez (Dnş. 4. D., 26.2.1974 gün, E: 1973/4162, K: 1974/830). Mahalle, cadde ve sokak isimlerinin veya kapı numaralarının belediye tarafından değiştirilmiş olması, bilinen adresin yanlış veya değişmiş olduğunu anlamına gelmeyeceğinden, tebligat ilan yolu ile yapılamayacaktır (Dnş. 4. D., 16.1.1985 gün, E: 1984/2532, K: 1985/102).

Bunun yanında, adres yanlışlığı veya adres değişikliği nedeniyle ilan tebligat yoluna gidilebilmesi için, tebliğe çıkarılan evrakın tümüyle tebliği çıkaran mercie geri gelmesi gerekmekte, tebliğ evrakı tümüyle geri gelmeden ilan tebligat yoluna başvurulamamaktadır (Şenyüz, 1997, s. 112).

Muhatabın adresini değiştirmesi nedeniyle bulunamamış olması ve buna bağlı olarak tebliğin yapılamaması durumunda, ilgili memur durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği çıkaran daireye geri gönderilir (VUK md. 102/2). Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılır ve yine aynı sebeple tebliğ olunamayarak iade olunursa ilan yolu ile tebliğe başvurulur (VUK md. 102/4; Dnş. 7. D., 02.11.1998 gün, E: 1997/3515, K: 1998/3686). Posta memuru yeni adresi tespit etmiş ise ya tebliği yeni adrese yapacaktır ya da tespit edilen yeni adresi zarf üzerine yazarak tebliği çıkaran mercie yeniden tebligat yapılmak üzere iade edecektir (Kızılot, 1994, s. 880). Bu defa da tebligat yapılamazsa ilan yolu ile tebliğe başvurulacaktır (Şenyüz, 1997, s. 112). Adres değiştirdiği tespit edilen

³⁷ VUK'un 102. maddesinde, muhatabın zarf üzerinde yazılı adresinde bulunamamış olması halinde, posta memurunun durumu zarf üzerine yazacağı, aynı maddenin son fıkrasında da adreste bulunamama halinin, komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza atılmak ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı belirtilerek tebliğ zarfının tutanak haline getirilmesi amacı güdülmüş olup, ancak bundan sonra ihbarnamelerin ilan yoluyla tebliği mümkün bulunmaktadır.

mükelleflere yeni adreslerinde tebliğ yapılmaya çalışılmadan ilan yoluyla tebliğe gidilemez³⁸ (Dnş. 4. D., 28.3.1962 gün, E: 1961/2248, K: 1962/1506; Dnş. 4. D., 14.2.1983 gün, E: 1982/2591, K: 1983/563).

3.3.3.1.3. Adresten Geçici Ayrılma Nedeniyle İki Defa Tebliğin Yapılamaması

Muhatabın bilinen adresine çıkarılan tebliğ evrakının, muhatabın adresinden geçici ayrılması nedeniyle geri gelmesi üzerine, münasip bir süre sonra aynı adrese yeniden bir tebliğ çıkarılır ve çıkarılan bu tebliğ yine aynı sebeple geri gelirse tebliği ilan yolu ile yapılır (VUK md. 102/3-4). Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği bilinen adresindekiler ya da komşuları tarafından bildirilmiş ise, keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak alındının altı beyan edene imzalatılır (Şenyüz, 1997, s. 113-114). Böyle bir durumda ilan yolu ile tebliğ yapılabilmesi için ikinci defa tebliğ çıkarılması zorunludur (Dnş. 4. D., 12.6.1975 gün, E: 1975/587, K: 1975/2022). İlgilinin hem ikametgah hem de işyeri adresi varsa, her iki adrese de iki defa tebliğ çıkarılması gerekmektedir (Özbalcı, 2006, s. 307). Danıştay konu ile ilgili vermiş olduğu diğer bir kararı da, ramazan dolayısıyla geçici olarak kapatılan bir işyerine ikinci defa tebliğ yapılmadan ilan tebligat yapılamayacağı yönündedir (Dnş. 4. D., 17.5.1985 gün, E: 1984/396, K: 1985/1440).

3.3.3.1.4. Başkaca Sebeplerden Dolayı Posta İle Tebliğ Yapılamaması

Tebliğin ilan yolu ile yapılmasını gerekli kılan başkaca sebeplere şunlar örnek olarak gösterilebilir:

- Posta idaresinin muhatabın bulunduğu yere salgın hastalık, doğal afet vb. sebeplerle mektup kabul etmemesi (Uğur, 1978, ss. 360),
- Posta teşkilatının grevde olması (Özyer, 2008, s. 159),
- Bilinen adrese birden fazla defa tebliğ çıkarılmasına rağmen, tebligatın yapılamaması (Dnş. 4. D., 15.10.1970 gün, E: 1969/3496, K: 1970/4995; Dnş. VDDGK., 17.10.2003 gün, E: 2003/132, K: 2003/388),

³⁸ Yeni adresin tespit edilmesi durumunda yapılması gerekenler “3.3.1.2.2. Muhatabın Adresini Değiştirmesi Durumu” başlığı altında ayrıntılı bir şekilde incelendiğinden burada ayrıntıya girilmemiştir.

- Bilinen adreslere ihbarname bırakılmasına rağmen muhatabın müracaat edip tebliğ evrakını almaması (Dnş. 4. D., 16.5. 1973 gün, E: 1972/1002, K: 1973/147).

Yukarıda sayılan durumlar söz konusu olduğunda da ilan tebligat yoluna gidilebilmektedir. Ancak VUK'un 103. maddesinde belirtilen başkaca sebepler ifadesinin sınırlarının genişletilmemesi ve yerli yersiz sebeplerle tebliğin yapılamadığı gerekçesiyle ilan tebliğ yoluna gidilmemesi gerekmektedir (Uğur, 1978, s. 360). Bunun yanında yine aynı kanun hükmü gereğince, başkaca sebeplerden dolayı sadece posta ile tebliğin yapılmasına imkan bulunmaması durumunda ilan tebliğe başvurulabilecekken, başkaca sebeplerden dolayı memur vasıtasıyla tebliğin yapılamaması durumunda ne yapılacağı açıklanmamıştır. Bu sebeple ilgili kanun hükmünün başkaca sebeplerden dolayı memur yoluyla tebliğin yapılamaması durumunu da içine alacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir (Şenyüz, 1997, s. 113).

3.3.3.1.5. Yabancı Memleketlerde Bulunanlara Tebliğ Yapılamaması

Yabancı memleketlerde bulunanlara yapılacak tebliğin şekli VUK'un 97. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı aracılığıyla yapılır. Ülkeler arasında anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o ülkedeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdaki ister. Türk vatandaşlarına yapılacak tebliğler, Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla yapılır. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ edilecek evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığı'na, bakanlıktan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. Yabancı memleketlerde resmi görevde bulunan Türk memurlarına yapılacak tebliğler Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memleketlerde bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğler ise, bağlı oldukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

İşte yabancı memleketlerde bulunanlara normal usullerle tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, tebliğ ilan yolu ile yapılır (Özbalcı, 2006, s. 307). Ancak, ilgili makamların konu hakkında titizlik göstermeleri, tebliğ evrakının ilgiliye ulaşmasını sağlamaya çalışmaları, tüm bunlara rağmen tebliğ yapılması olanaksız ise ilan yoluna başvurmaları gerekmektedir (Kızılot, 1994, s. 887). Yurt dışında bulunanlara tebliğ yapılamadığı

anlaşılmadıkça, örneğin bu konuda başkonsolosluk yazısı gelmeden ilan tebliğ yoluna başvurulamayacaktır (Kızılot, 1994, s. 888).

3.3.3.2.İlan Yolu İle Tebliğin Şekli

VUK' un 104. maddesi ile 345 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde³⁹ ilanın nasıl yapılacağı konusunda düzenlemeler yer almıştır. Buna göre; ilanda asıl olan, ilanın vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerinde ilan edilmesi olduğundan, ilan yazısı her durumda tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılacak ve bir örneği de muhatabın bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilecektir. İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit edilecektir (345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Muhatabın hem iş hem de ikametgah adresi varsa, ilan yazısının birer örneğinin her iki adresin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekir (Uysal & Eroğlu, 2009, s.188). İlan yazısı vergi dairesinde askıya çıkarılmasından sonra geciktirilmeden (aynı gün ya da en geç ertesi gün) ilmuhaberli taahhütlü olarak ilgili muhtarlığa gönderilmelidir (Özbalcı, 2006, s. 309; Kaya, 2007, s. 273). Muhatabın adresinin hiç bilinmemesi durumunda ise ilan yazısının muhtarlığa gönderilmeyecektir (Kaya, 2007, s. 273). Muhatap yabancı bir ülkede ise, ilan yolu ile tebliğ olunacak evrakların örneklerinin ayrıca muhatabın yabancı memlekette bulunan en son adresine gönderilmesi gerekir (Uysal & Eroğlu, 2009, s. 188-189).

Bunun yanında, 432 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁴⁰ belirtilen 01/01/2014 yılından itibaren geçerli olan tebliğ konusu tutarlara göre ilan şeklinde farklılıklar vardır. Şöyle ki;

- Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere, vergi veya vergi cezasının 1.800 TL'den az olması durumunda; ilan yazısı tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılır, izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir ve ayrıca gazetede ilan yapılmaz (Özbalcı, 2006, s. 308; Doğan & Demir, 2013, s. 48).
- Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere, vergi veya vergi cezasının 1.800 TL ile 180.000 TL arasında olması durumunda; ilgili vergi

³⁹ 28/02/2005 tarihli ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰ 30/12/2013 tarihli ve 28867 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır (VUK md. 104). Vergi dairesinin bulunduğu yerde yerel gazete yoksa vergi dairesinin ilanı yeterlidir (Doğan & Demir, 2013, s. 48).

- Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere, vergi veya vergi cezasının 180.000 TL'den fazla olmadığı durumunda; ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanması yanında ayrıca Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde de yayımlanır (VUK md. 104).

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

3.3.3.3.İlanın İçeriği

345 Sıra No' lu VUK Genel Tebliği'ne göre ilan yazıları aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası ile adresi,
- Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın dönemi, nevi ve miktarı,
- Mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat veya bilvekele müracaat etmesi veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususu.

Yine aynı genel tebliğ hükmüne göre, birden fazla mükellefe ait ilanla ilgili bilgilere aynı ilanda yer veriliyorsa, ilan yazısı alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanacak ve yazının her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir. Bunun yanında ilan yazısının her sayfası, vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı veya yetki vermesi halinde vergi müdürü veya ilgili müdür yardımcısı, başkanlık şeklinde örgütlenmeyen bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü veya yetki

vereceği ilgili müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde malmüdürü veya yetki vermesi halinde gelir servisi şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir (345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

3.3.3.4.İlanın Sonuçları

İlan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılmasını izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilecektir. Bu tarihten itibaren bir ay içinde mükellefin ilgili vergi dairesine müracaat etmemesi veya adresini bildirmemesi halinde, bu bir aylık sürenin sonunda tebliğ yapılmış olacaktır (345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). İlan yazısı askıya çıkarıldığı tarihten itibaren geçen 1,5 aylık sürenin ardından askıdan kaldırılır (345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). Muhatabın ilanı takip eden bir ay içinde ilgili ilandan haberinin olup olmaması önemli değildir (Şenyüz, 1997, s. 121).

Mükellef veya vekili tarafından ilgili daireye müracaat edilmesi durumunda yerinde, adres bildirilmesi durumunda ise bildirilen adrese posta ile tebliğ yapılacaktır (Doğan & Demir, 2013, s. 48). Bir aylık süre içinde bildirilen adres yanlış veya terkedilmiş ise ve bu yüzden gönderilen evrak tebliğ edilememişse, adresin bildirilmemiş olduğu kabul edilir ve yine ilan tarihinden başlayarak bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır (Özbalcı, 2006, s. 310). Bu durumda ikinci kez ilan yoluna gidilmez ve ilk ilan hüküm ifade eder (Turgay, 1977, s. 407).

Bunun yanında, posta ile tebliğ edilemeyen vesikaların ilan yoluyla tebliğinde, tebliğ tarihi ilanın yapıldığı tarihten bir ay sonra başladığından, zamanaşımı süresinin hesabında bu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir (Turgay, 1977, s. 307).

3.3.4. Dairede Veya Komisyonunda Tebliğ

Tebliğ esas olarak posta veya memur vasıtasıyla muhatabın bilinen adresine yapılsa da aşağıdaki durumlarda tebliğ dairede veya komisyonunda da yapılabilir:

- VUK'un 93/2. maddesine göre, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla tebliğ, dairede veya komisyonunda yapılabilir. İlgilinin kabul etmesi şartıyla dairede veya komisyonunda yapılacak tebliğ, VUK' un 94. maddesinde yer alan tebliğ muhataplarına (mükellef, kanuni temsilci, umumi vekil, tüzel kişilerde başkan, müdür veya kanuni temsilci veya vergi cezası kesilenler) yapılabilirken, VUK'un 94/3. maddesinde sayılan (kendisine tebligat

yapılacak kişinin bulunmaması durumunda ikametgah adreslerinde bulunanlardan veya işyerindeki memur veya müstahdemlerinden biri) kişilere tebligat yapılamaz (Dnş. 11. D., 13.12.1999 gün, E: 1999/2847, K: 1999/4946). Yani istemesi koşuluyla tebligat yapılabilecek kişinin adına tebligat düzenlenen mükellef veya vergi sorumlusu olması gerekmektedir (Şenyüz, 1997, s. 124).

- İlan yoluyla yapılan tebliğlerde ilan tarihinden itibaren bir ay içinde bizzat veya bilvekele müracaat edenlere yerinde tebligat yapılacağı VUK'un 106. maddesinde belirtilmiştir. böyle bir durumda, daire veya komisyonda yapılacak tebliğ için mükellefin rızası aranmaz ve tebellüğden imtina ederse ilgili evrak muhatabın önüne bırakılarak tebliğ olunur (Uğur, 1978, s. 368).
- Uzlaşmanın vaki olduğu durumlarda, bu durumun tespiti için düzenlenen tutanağın bir örneği ilgiliye komisyonda tebliğ edilir ve burada mükellefin rızası aranmaz (Özbalcı, 2006, s. 306).

3.3.5. Elektronik Ortamda Tebliğ (E- Tebligat)

Elektronik ortamda tebliğ, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁴¹ 7. maddesi ile VUK'a 107. maddeden sonra gelmek üzere eklenen 107/A maddesi ile VUK'a girmiştir⁴². Bu maddeye göre; *"Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.*

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres

⁴¹ 01/08/2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴² 19/1/2011 sayılı ve 27820 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesiyle, TK'nın 7. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen 7/a maddesi ile elektronik tebligat TK'ya da girmiştir. İlgili kanun hükmü ise şu şekildedir:

"Tebliğata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir.

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

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

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

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir."

kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir". 6009 sayılı Kanun'un ilgili hükmünün gerekçesi ise şu şekildedir; "213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tebliğler esas olarak posta yoluyla yapılmaktadır. Öngörülen düzenlemeyle vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesine imkan sağlanmaktadır. Tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle, veri güvenliği ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olması sağlanmaktadır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'na elektronik ortamda tebliğ ile ilgili altyapıyı kurma veya kurulmuş olanları kullanma ve uygulamayı yaygınlaştırma hususunda görevler yüklenirken, diğer esas ve usulleri belirleme yetkisi de verilmektedir".

İlgili kanun hükmü ile, VUK hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere (VUK md. 94), 93. maddede sayılan usullerle (posta yoluyla, ilan yoluyla, dairede veya komisyonda) bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilecektir. Bunun yanında elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK md. 107/A). Ancak bugüne kadar Maliye Bakanlığı yetkisini kullanıp konuyla ilgili herhangi bir düzenleme yapmamıştır.

İlgili düzenleme ile birlikte, posta ya da memur vasıtasıyla yapılan, adresin bulunamaması halinde de ilanen gerçekleştirilen vergi tebligatlarının elektronik ortamda yapılması da söz konusu olmaktadır (Aygün, 2012, s. 46). Bu düzenleme ile vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesine imkan tanınırken, tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle, veri güvenliği ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olması sağlanmaktadır (6009 sayılı Kanun Gerekçesi md. 7). Bunun yanında, yazılı bir şekilde yapılan tebliğlerde ortaya çıkan gecikmelerin ve muhataplara ulaşmada karşılaşılan sorunların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Bulut, 2011). Bu usulle birlikte vergi dairelerinin posta giderleri azalırken, emek ve zamandan tasarruf sağlanacak (Aygün, 2012, s. 46) ve tebligat prosedürü kolaylaşacaktır (Karataş, 2012, s. 55).

3.3.6. Diğer Usuller

3.3.6.1.Verginin İdarece Tarhında Tebligat

VUK'un mükerrer 30. maddesine göre verginin idarece tarhı, re' sen ve ikmalen tarhiyatlar dışında, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu şartların varlığı halinde, zamanında tarh edilemeyen vergi düzenlenen yoklama fişine dayanılarak idarece tarh olunur (Dnş. 4. D., 20.4.1970 gün, E: 1969/1341, K: 1970/2202; Dnş. 4. D., 12.5.1970 gün, E: 1969/2631, K: 1970/2609). Yoklama fişinin düzenlenmemesi halinde idarece vergi tarh edilemez (Dnş. 4. D. 27.12.1969 gün, E: 1968/2791, K: 1969/6769).

Verginin idarece tarhı ihbarname esasına göre yapılır (Uysal & Eroğlu, 2009, s. 156). Verginin idarece tarhı durumunda vergi ve cezalar mükelleflere ihbarname ile tebliğ olunur (Uğur, 1978, s. 369). Ancak VUK'un mükerrer 30. maddesine göre yapılacak idarece tarhta tebliğ, genel hükümlerden farklı bir esasa göre yapılır (Kızılot, 1994, s. 740). Buna göre; idarece tarh edilen vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir yandan mükellefin bilinen adresine posta ile yollanırken, diğer yandan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve türünü gösteren bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılır. İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit olunur (VUK mükerrer md. 30/3-4). Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi durumlarda tutanakla tespit edilen ilan tarihinden başlar (VUK mükerrer md. 30/5).

Ancak, idarece tarh olunan emlak vergisinde, yukarıda açıkladığımız özel tebliğ esası geçerli değildir, buna ilişkin vergi ve ceza ihbarnameleri VUK'un 93 ve takip eden maddelerinde yer alan hükümlere göre yapılacaktır (Özbalcı, 2006, s. 272).

3.3.6.2.Kapıya Yapıştırma (Talik) Suretiyle Tebliğ

Kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ, VUK'da yer alan bir tebliğ usulü olmamasına rağmen, TK'nın 21. maddesine göre tebliğ, kapıya yapıştırma suretiyle de yapılabilir. Bu maddeye göre, kendisine tebligat yapılacak kimse ya da kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz ise veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ

edilecek evrakı o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza karşılığında teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla birlikte, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün olduğunca en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi kabul edilir.

Kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulü, VUK'da yer almamaktadır. Ancak, TK'nın, 51. maddesine göre, mali tebliğler konusunda, kendi kanunlarında (VUK) hüküm bulunmadığı hallerde tebligat konusunda umumi hükümleri düzenleyen TK hükümlerinin uygulanacağı yönündedir. Ancak vergilendirme işlemlerinin tebliğinde kapıya yapıştırma usulünün kullanılıp kullanılmayacağı konusunda yazında farklı görüşler vardır. Uğur (1978), VUK'un kapıya yapıştırma suretiyle tebliğe cevaz vermediği gerekçesiyle özellikle ihbarname tebliğlerinde bu usule gidilmemesi gerektiği görüşündedir (Uğur, 1978, s. 374). Yine Şenyüz (1997)'de, kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün vergilendirme itibariyle uygulanma kabiliyetinin olmadığı görüşündedir. Şenyüz bunu şu gerekçelere dayandırmaktadır (Şenyüz, 1997, s. 102):

- Vergi dairesinin kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulü ile benzer sonucu verecek ilan tebligat usulüne her zaman gidebileceği ve kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün kaçınılmaz bir yöntem olmadığı,
- VUK'un açık ya da kapalı bir şekilde olsun, kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünü benimsemediği,
- Kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünde, adreste evrakın verileceği bir kimse bulunmadığında, kapıya ihbarname asılmasından sonra tebliğ evrakının o yerin muhtar veya ihtiyar heyetinden birine verilmesinin vergi mahremiyetini ihlal edeceği,
- Kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün gerekçelerinden biri olan adreste bulunmamanın geçici ayrılma ile birbirine çok yakın iki durum olması sebebiyle, geçici ayrılmaya göre işlem yapılmasının isabetli olacağı ve böylece özellikle komşuların adresinden geçici bir şekilde ayrılan muhatabın tamamen ayrıldığı ya da tamamen ayrılan muhatabın geçici ayrıldığı şeklindeki beyanının yönlendirici etkisinin azaltılması sağlanacaktır.

Kapıya yapıştırma usulünün vergilendirme işlemlerinin tebliğinde kullanılamayacağına yönelik görüşlere karşın, Kızılot (1994) ve Özbacı (2006), kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün VUK hükümleri çerçevesinde tebligat yapılamadığında (Kızılot, 1994, s. 901; Özbacı, 2006, s. 310-311), Eroğlu ve Uysal (2009) ise, vergi dairesinin diğer bütün imkanlarını titizlikle araştırıp tebliğ yapma imkanı bulamamış olması halinde (Eroğlu & Uysal, 2009, s. 191) kullanabileceğini belirtmişlerdir. Yine bunların dışında Yılmaz ve Çağlar (2013)'da, VUK'da açık hüküm bulunmaması durumunda TK'nın 51. maddesi gereğince TK hükümlerinin uygulanacağı, dolayısıyla kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ yönteminin vergi işlemlerinde de uygulanacağı görüşündedir (Yılmaz & Çağlar, 2013, s. 720).

Danıştay'ın da bu konuda farklı zamanlarda farklı yönde kararlar verdiği görülmektedir. Danıştay bazı kararlarına göre kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulü vergilendirme işlemlerinin tebliğinde kullanılamayacaktır (Dnş. 4. D., 4.10.1972 gün, E: 1969/4896, K: 1972/5477; Dnş. 4. D., 17.2.1973 gün, E: 1971/8169, K: 1973/716; Dnş. 13. D., 12.2.1976 gün, E: 1975/627, K: 1976/309; Dnş. 9. D., 9.5.1977 gün, E: 1976/178, K: 1977/1649). Danıştay'ın kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün kullanılabileceği yönünde kararları da vardır. Danıştay 4. Dairesi'nin verdiği bir karara göre, VUK'un 102. maddesinde adres değiştirme veya bilinen adresten geçici ayrılma hallerinde tebliğin ilanen yapılacağını kabul edilmiş olsa da, muhatapın adresini değiştirmemiş veya geçici olarak da adresiyle ilişkisini kesmemiş olması halinde ne yapılacağı konusunda VUK'da hüküm bulunmadığından TK hükümleri çerçevesinde kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün kullanılması hukuka uygundur (Dnş. 4. D., 25.11.1968 gün, E: 1968/4675, K: 1968/5342).

İşte gerek literatürde gerekse de yargı kararlarında kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün vergilendirme işlemlerinde kullanılıp kullanılamayacağı konusunda görüş birliği yoktur. Ancak tebligatın muhataplarına belirli yükümlülükler yüklediği, belirli haklardan yararlanması için gerekli sürelerin başlamasında belirleyici olduğu ve tebliğ konusunda VUK'da yer alan hükümlerde herhangi bir boşluk olmadığı da düşünüldüğünde, kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulünün vergilendirme işlemlerinin tebliğinde kullanılmaması hak mahrumiyetlerinin yaşanmaması ve VUK'da yer alan tebliğ hükümlerinin daha etkin kullanılması bakımından yerinde olacaktır.

3.4.Hatalı Tebliğler⁴³

Hatalı tebliğler konusu VUK'un 108. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, tebliğ olunan vesikalar esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler. Fakat vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, ilgili verginin türünün veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması durumunda ilgili vesika hükümsüz kalacaktır.

3.5.Tebliğ Yerine Geçen Muameleler

VUK'un 109. maddesi tebliğ yerine geçen muameleleri düzenlemiştir. Buna göre, çeşitli vergi kanunlarında verginin tarh ve tahakkuk işlemi ile ilgili olup, ayrıca ihbarname tebliğine gerek kalmadan, aynı zamanda tebliğ yerine geçen muamelelere ait hükümler bulunmaktadır. Bu maddeye göre, bu muameleler tebliğ hükmündedir.

Diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının vergileri, mükellefin tarh zamanında bağlı olduğu vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur (VUK md. 109/2). Vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır (VUK md. 109/3). Buna riayet etmeyenlerin vergileri yoklama fişine dayanılarak tarh ve tebliğ olunur (VUK md. 109/4).

VUK'un 25. maddesine göre beyan üzerine yapılan tarhiyatlarda, tahakkuk fişinin kesilip mükellefe ya da beyannameyi mükellef adına getirene verilmesi de tebliğ yerine geçmektedir (Ozansoy, 2013, s. 21).

Son olarak, verginin idarece tarhında vergi ve buna ilişkin cezalar mükellefe ihbarname ile tebliğ edilecektir. Ancak VUK' un mükerrer 30. maddesine göre idarece tarhta tebliğ genel hükümlerden farklı bir esasa bağlanmıştır. Bu maddeye göre; ikmalen ve re'sen tarhiyatlar dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarda kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen vergiler kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilecektir. Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile gönderilirken, diğer yandan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini

⁴³ "Hatalı Tebliğler" konusu 4. Bölümün konusu olduğundan burada ayrıntıya girilmemiştir.

gösterir bir ilan, vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılır ve ilanın asılması keyfiyeti ve tarihi bir tutanakla tespit olunur.

BÖLÜM IV

TEBLİGATTA YAPILAN HATALAR VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Genel Olarak

Tebliğ edilen belgelerin hatasız bir şekilde düzenlenmesi ve yapılan tebliğin usulüne uygun bir şekilde yapılması vergi alacağının sağlıklı bir şekilde tahsil edilebilmesi bakımından son derece önemlidir. Ancak uygulamaya baktığımızda gerek tebliğ evrakında gerek tebliğ usulünde yapılan hatalar sebebiyle vergi idaresi ile mükellefler arasında çeşitli uyuşmazlıklar çıktığı ve bunların yargıya taşındığı görülmektedir.

Hatalı tebliğler konusu VUK'un 108. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, tebliğ olunan belgeler esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki değerlerini kaybetmezler. Ancak vergi ihbarı ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması durumlarında ilgili belge hüküm ifade etmeyecektir. Yani tebliğin hüküm ve sonuç doğurabilmesi için usulüne uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak yapılmayan tebliğler geçersizdir (Şenyüz ve diğerleri, 2011, s. 157).

Tebliğlerde yapılan hatalar esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan şekil hataları şeklinde olabileceği gibi, tebliğ usulünde hata şeklinde de olabilir. Çünkü VUK'un 108. maddesinden tebligatta yapılacak hataların şekil ve usul hataları şeklinde olabileceği, şekil hatalarının ise bir kısmının ilgili belgeyi hükümsüz kılacağı, bir kısmının ise belgeyi hükümsüz kılmayacağı anlaşılmaktadır. Bu nedenle çalışmada hatalı tebliğ konusu, tebliğ evrakında hata (esasa etkili ve esasa etkili olmayan) ve tebliğ usulünde hata şeklinde sınıflandırılarak incelenecektir.

4.2. Tebliğ Evrakında Hata

Tebliğ evrakında yapılan hatalar, esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan şekil hataları şeklinde iki grupta toplanabilir.

4.2.1. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları

Tebliğ evrakları belirli bazı unsurları içermiyorlarsa, usulüne uygun tebliğ edilmiş olsalar bile hüküm ve sonuç doğurmazlar (Şenyüz, 1997, s. 137). VUK' un 108. maddesi bunların neler olduğunu saymıştır. Buna göre, vergi ihbarı ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması durumlarında ilgili belge hüküm ifade etmeyecektir. Bu türden bir hata, ilgili belgeyi geçersiz hale getireceğinden tebliğ hüküm ve sonuç doğurmayacak ve tebligat yapılmamış sayılacaktır (Kızılot, 1994, s. 903). Bunun yanında esasa etkili şekil hatalarına konu olacak vesikalar sadece vergi veya ceza ihbarı ile ilgili vesikalardır (Şenyüz, 1997, s. 137).

VUK'un 108. maddesinde sayılan esasa etkili olup yapılan tebligatı hükümsüz kılan hataların yanında, VUK'un 35⁴⁴. ve 366⁴⁵. maddelerine aykırı şekilde, vergi ve ceza ihbarnamelerine, konusuna göre takdir komisyonu kararının ya da inceleme raporunun veya tespit tutanağının eklenmemiş olması durumunda da yapılan tebligat hükümsüz olacaktır (Candan, 2006, s. 184).

Aşağıda esasa etkili olan ve yapılan tebligatı geçersiz kılan şekil hataları tek tek incelenecektir.

4.2.1.1.Mükellefin Adına Yer Verilmemesi

VUK' un 108. maddesine göre tebliğ evrakında mükellefin adına yer verilmemesi esasa etkili bir şekil hatasıdır. Her ne kadar ilgili madde hükmünde sadece addan bahsetmiş, soyaddan bahsetmemiş olsa da bu madde hükmünden ad ve soyada yer verilmemesi şeklinde anlaşılması gerekir. Yani tebliğ evrakında mükellefin ad veya soyadına yer verilmemesi halinde, bu durum esasa etkili bir şekil hatası olacak ve tebliğ hüküm ve sonuç doğurmayacaktır (Şenyüz, 1997, s. 137-1338).

Tebliğ evrakında mükellefin adına veya soyadına yer verilmekle birlikte yanlış olması halinde ihbarnamenin dolayısıyla yapılacak tebligatın geçerliliği konusunda ise Danıştay kararlarında bir görüş birliği yoktur. Danıştay'ın konu hakkında farklı tarihlerde farklı yönde kararlar verdiği görülmektedir. Danıştay'ın bazı kararlarına göre,

⁴⁴ İlgili maddede vergi ihbarnamesinde hangi bilgilerin yer alacağı ve takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği belirtilmiştir.

⁴⁵ İlgili maddede ceza ihbarnamesinde hangi bilgilerin yer alacağı ve cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye ekleneceği belirtilmiştir.

mükellefin adının ve soyadının ihbarnamede veya posta zarfında ve gazetede ilanda yanlış yazılmış olması tebligatı hükümsüz kılan hatalardan biridir (Dnş. 9. D., 17.2.1968 gün, E: 1965/1815, K: 1968/564; Dnş. 9. D., 10.1.1972 gün, E: 1971/1187, K: 1972/16; Dnş. 9. D., 3.12.1974 gün, E: 1973/1021, K: 1974/1788). Ancak bu görüşün aksine bazı kararlarında ise, mükellefin adının veya soyadının yanlış yazılması esasa etkili olan yani tebligatı hükümsüz kılan hatalardan biri olarak kabul edilememiştir (Dnş. 7. D., 27.4.1971 gün, E: 1968/2443, K: 1971/1507; Dnş. 4.D., 18.4.1973 gün, E: 1972/483, K: 1973/877; Dnş. 9.D., 16.11.1976 gün, E: 1975/564, K: 1976/2936).

Tebliğ evrakında mükellefin adına veya soyadına yer verilmekle birlikte bunun yanlış olması halinde ihbarname hüküm ve sonuç doğurmayacaktır. Çünkü soyadın yanlış yazılmış olması, muhatabın hakkında yapılan işlemde haberdar olmasını sağlayacak tebligat işleminin sorunsuz bir şekilde tamamlanmasına engel olacaktır.

4.2.1.2.Vergi Türünün Hiç Belirtilmemesi

VUK'un 108. maddesine göre, tebliğ evrakında verginin türünün hiç belirtilmemesi tebliği hükümsüz kılacaktır. Ancak ilgili madde hükmünde her ne kadar sadece verginin türünün hiç yazılmamış olmasından bahsedilmiş olsa da, ilgili evrakta yazılan verginin türünün anlaşılamaması da verginin türünün hiç yazılmamış olması anlamına gelecektir, yani, tebliğ hükümsüz olacaktır (Şenyüz, 1997, s. 138). Danıştay 11. Dairesi konu ile ilgili verdiği bir kararda, ihbarnamede verginin türünün “veraset ve intikal vergisi” olarak yazılması gerekirken “intikal vergisi” olarak yazılmasını ihbarnameyi geçersiz kılacak hatalardan biri olarak değerlendirmemiştir (Dnş. 11. D., 19.9.1966 gün, E: 1966/603, K: 1966/1724). Yani ihbarnamede verginin türü yanlış yazılmış olmasına rağmen anlaşılıyorsa ihbarname geçerliliğini yitirmeyecektir.

4.2.1.3.Vergi Miktarının Hiç Gösterilmemesi

Tebliğdeki temel amaç, hakkında vergilendirme işlemleri yapılan kişinin bu işlemde haberdar edilmesidir. Yapılan işlem sonucunda muhatap adına tarh edilen bir vergi ve ya varsa vergi cezasının ne kadar olduğunun tebliğ evrakında gösterilmemesi, tebliğin temel amacının muhatabın ilgili işlem konusunda bilgilendirilmesi olduğu düşünüldüğünde bu amaca ters düşecektir. İşte bu sebeple, tebliğ evrakında ilgili verginin ve ya vergi cezasının miktarının gösterilmemesi esasa etkili şekil hatası olup, yapılan tebliği hükümsüz kılacaktır.

4.2.1.4.Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresine Yer Verilmemesi

Anayasamızın 125. maddesine göre idarenin yaptığı tüm eylem ve işlemlere karşı yargı yolu açıktır. Bunun doğal sonucu, tebliğ muhataplarının yapılan tebliğe karşı dava açma haklarının kullanabilmeleridir. Daha önceki bölümlerde de açıklandığı gibi, tebliğ işlemi asıl idari işlemten ayrı olarak tek başına idari bir davaya konu olamayacağından, tebliğdeki eksiklikler asıl idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve bu işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilecektir. İşte, tebliğ evrakında, vergi mahkemesinde dava açma süresinin gösterilmemiş olması esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmiştir (VUK md. 108).

4.2.1.5.Vesikaların Görevli Olmayan Bir Makam Tarafından Düzenlenmesi

İdari işlemlerin hukuken geçerli olabilmeleri için kanunlarca kendilerine yetki verilen makam ya da kişiler tarafından düzenlenmiş olmaları gerekmektedir. Kanunda tanınan yetki hangi makam ya da kişiye verilmiş ise o yetkinin o makam ya da kişi tarafından kullanılması gerekmektedir. Aksi takdirde düzenlenen belgeler sakat olacaktır (Şenyüz, 1997, s. 139).

4.2.1.6.İhbarnameye Vergi İnceleme Raporunun ve Takdir Komisyonu Kararının Eklenmemesi

VUK'un 108. maddesinde sayılan esasa etkili şekil hatalarının yanında, VUK'un 35. ve 366. maddelerine aykırı şekilde, vergi ve ceza ihbarnamelerine, takdir komisyonu kararının ya da inceleme raporunun eklenmemiş olması yapılan ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır (Candan, 2006, s. 184).

Vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesinin esasa etkili bir hata olduğu konusunda Danıştay 7. Dairesi; VUK'un hatalı tebliğleri düzenleyen 108. maddesinde sayılan esasa etkili şekil hataları arasında her ne kadar inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi hususuna açık bir şekilde yer verilmemiş olsa da, ilgili maddede eksikliklerin zımnen sayma suretiyle belirtilmiş olması nedeniyle, maddi olay ve tarihyatın hukuki nedenlerinin değerlendirildiği inceleme raporunun tebliğ edilmemesinin de esasa etkili bir eksiklik olduğu yönünde bir karar vermiştir (Dnş. 7. D., 2.3.2004 gün, E: 2001/1844, K: 2004/555). Danıştay 3. Dairesi ise, tarihyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunun tebliğ edilmeksizin vergi ve ceza

ihbarnamelerinin tebliğinin Anayasanın 36. maddesiyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü ile bağdaşmayacağı yönünde bir karar vermiştir (Dnş. 3. D. 3.3.2008 gün, E: 2006/4527, K: 2008/649).

Danıştay'ın vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin yasaya aykırı olduğu ve bu sebeple yapılan ihbarnamenin geçersiz olduğu yönündeki birçok kararının yanında (Dnş. VDDGK, 24.11.1986 gün, E: 1986/18, K: 1986/20; Dnş. 11. D., 14.11.1997 gün, E: 1996/6510, K: 1997/4061; Dnş. 3. D., 5.7.2001 gün, E: 2000/1150, K: 2001/2696; Dnş. 9. D., 5.11.2009 gün, E: 2008/3530, K: 2009/3998) yapılan bu hatanın ihbarnameyi hükümsüz kılmayacağı yönünde de kararları mevcuttur. Örneğin Danıştay 4. Dairesi verdiği bir kararda; VUK'un 108. maddesinde ihbarnameyi hükümsüz kılan haller arasında inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemiş olması belirtilmediğinden, inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatın terkininde isabet görmemiştir (Dnş. 4. D., 26.5.1970 gün, E: 1967/3651, K: 1970/3063).

Vergi inceleme raporunda olduğu gibi takdir komisyonu kararlarının da ihbarnameye eklenmemesi ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır. Danıştay 4. Dairesi verdiği bir kararda; VUK'un 35. maddesinde re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye ekleneceğinin belirtildiği, mükelleflerin uzlaşma veya dava açma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri bakımından takdir komisyonu kararının veya vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu ve bu eksikliğin VUK'un 108. maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı şeklinde mütalaa edilemeyeceği gerekçesiyle vergi mahkemesi tarafından verilen tarhiyatın terkini kararına karşı açılan davada, vergi mahkemesinin kararını onamıştır (Dnş. 4. D., 2.3.1998 gün, E: 1997/1536, K: 1998/688). Yine Danıştay başka bir kararında, takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmemesinin ve mükellefe tebliğ edilememesinin ihbarnameyi hükümsüz kılacağı ve bu sebebe dayanarak tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesinin kararında isabetsizlik görülmediği yönünde karar vermiştir (Dnş. 3. D., 15.1.1991 gün, E: 1989/2359, K: 1991/8). Ancak Danıştay eski tarihli bir kararında, takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmemiş olmasını ihbarnameyi geçersiz kılan hallerden biri olarak değerlendirmemiştir. Bu kararın gerekçesi, VUK'un 108. maddesinde yer alan tebligatı hükümsüz kılan hallerden biri olarak takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmesinin gösterilmemesidir (Dnş. 4. D., 24.4.1968 gün, E: 1965/81, K: 1968/2273).

Sonuç olarak, vergi inceleme raporunun veya takdir komisyonu kararlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi yasayla ve Anayasa'nın 36. maddesiyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü⁴⁶ ile bağdaşmayacağından, ihbarnamenin hüküm ve sonuç doğurabilmesi için vergi inceleme raporunun ve takdir komisyonu kararlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmesi gerekmektedir.

4.2.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları

VUK'un 108. maddesine göre tebliğ olunan vesikalar esasa etkili olmayan şekil hataları sebebiyle hukuki kıymetlerini kaybetmezler. Bu hükmün karşı anlamından, tebliğ evrakında esasa etkili olmayan bir hata olması durumunda tebligatın eksiksiz ve hatasız bir evrak gibi hüküm doğuracağı anlaşılmaktadır (Şenyüz, 1997, s. 140).

VUK'un 108. maddesinde esasa etkili olan şekil hataları; mükellefin adının, vergi türünün, miktarının veya dava açma süresinin hiç yazılmaması veyahut bu evrakların görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması şeklinde tek tek sayılırken, esasa etkili olmayan şekil hataları yoruma bırakılmıştır. Danıştay'ın verdiği çeşitli kararlarla şekillenen esasa etkili olmayan şekil hatalarına şunlar örnek olarak gösterilebilir:

4.2.2.1. Vergilendirme Döneminin Yanlış Yazılması

VUK'un 108. maddesinde sayılan ve vergi ihbarı ile ilgili belgelerin hükümsüzlüğü sonucunu doğuran hatalara dikkat edildiğinde, vergilendirme döneminin yanlış yazılması olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılan hallerden biri olmadığı görülmektedir. Yine VUK'un 108. maddesine göre tebliğ olunan vesikalar esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyeceklerinden, vergi ihbarı ile ilgili belgelerde vergilendirme döneminin yanlış yazılmış olması ihbarnameyi hükümsüz kılmayacaktır. Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili verdiği bir

⁴⁶ Anayasa'nın 36. maddesiyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğüne paralel bir düzenleme 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 27. maddesinde yer almaktadır. "Hukuki dinlenilme hakkı" başlıklı bu maddeye göre; davanın tarafları, müdahiller ve yargılanın diğer ilgili kişileri kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler. Bu hak, yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkını, mahkemelerin açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak değerlendirilmesini içermektedir. Ancak İYUK'un 31. maddesine göre, İYUK'da hüküm bulunmayan durumlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu uygulanacaktır. İYUK'un 31. maddesiyle Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıf değerlendirildiğine, hukuki dinlenilme hakkının bu konu ile birlikte değerlendirilmesi doğru değildir.

kararda, 1962 yılına ait vergi matrahı takdir edildiği halde ihbarnamede yanlışlıkla 1963 yılının yazılmasını ihbarnameyi hükümsüz kılacak hallerden bir hata olarak değerlendirmemiştir (Dnş. 4. D., 12.2.1970 gün, E: 1969/646, K: 1970/696). Yine aynı dairenin verdiği farklı tarihli bir kararda da, 1968 yılına ait beyannamenin verilmemesi nedeniyle kesilecek özel usulsüzlük cezasına ait ihbarnamede cezanın döneminin yanlış yazılmış olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılmayacağı belirtilmiştir. Yine bu kararın gerekçesi de, vergilendirme döneminin ihbarnamede yanlış yazılmış olmasının VUK'un 108. maddesinde sayılan ve ihbarnameyi hükümsüz kılan hallerden biri olmamasıdır (Dnş. 4. D., 9.5.1974 gün, E: 1973/2728, K: 1974/1233). Yine Danıştay 11. Dairesi'nin de aynı yönde bir karar verdiği görülmektedir (Dnş.11.D., 27.12.1979 gün, E: 1976/5469, K: 1979/5820).

Sonuç olarak, ihbarnamede vergilendirme döneminin yanlış yazılmış olması ihbarnameyi hükümsüz kılacak esasa etkili bir şekil hatası olarak değerlendirilemeyecektir.

4.2.2.2.İlanen Tebliğde Mükellefin Adresinin Hiç Yazılmaması Veya Yanlış Yazılması

VUK'un 108. maddesinde hangi eksikliklerin tebliği hatalı kıldığı belirtilmiştir. Yine VUK'un 105. maddesi ile özel bir hüküm getirilerek ilanen tebliğlerde yükümlünün adı, soyadı ile tebliğin ilgili bulunduğu vergilerin gösterileceği belirtilmiştir ve bu maddede de ilgili ilanda adresin yazılacağı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple ilan yolu ile tebliğlerde mükellefin adresinin yanlış yazılması veya hiç yazılmaması tebliği hükümsüz kılmayacaktır (Dnş. 13. D., 9.7.1975 gün, E: 1974/3467, K: 1975/2552; Dnş. 4. D., 11.7.1975 gün, E: 1974/3466, K: 1975/2551).

4.2.2.3. İlan Yolu İle Tebliğlerde Vergi Miktarının Gösterilmemiş Olması

VUK'un 105. maddesinde, ilanen tebliğlerde yükümlünün adı, soyadı ile tebliğin ilgili bulunduğu vergilerin gösterileceği belirtilmesine rağmen, vergi miktarının gösterilmesi yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle ilanen tebliğlerde vergi miktarının gösterilmemiş olması ilanı, dolayısıyla tebliği hükümsüz kılmayacaktır (Dnş. 4. D., 15.6.1978 gün, E: 1977/1580, K: 1978/2156).

4.2.2.4.Vergi İhbarnamesinde Vergi Matrahı İle Oranının Gösterilmemiş Olması

VUK'un 108. maddesinde tebliğ olunan belgelerin esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri hükme bağlandığından, ihbarnamede vergi matrahı ile vergi oranının gösterilmemesi ihbarnameyi hükümsüz kılmayacaktır (Dnş. 3. D., 22.9.1992 gün, E: 1990/2908, K: 1992/2829). Çünkü ilgili maddede vergi matrahı veya oranının ihbarnamede gösterilmemesinin ihbarnameyi hükümsüz kılacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

4.2.2.5.İhbarnamede Verginin Türünün Yanlış Yazılmış Olması

VUK'un 108. maddesinde göre vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda verginin türünün hiç gösterilmemesi vesikayı hükümsüz kılacaktır. Ancak ilgili madde hükmünde her ne kadar sadece verginin türünün hiç yazılmamış olmasından bahsedilmiş olsa da, ilgili evrakta yazılan verginin türünün anlaşılamaması da verginin türünün hiç yazılmamış olması anlamına gelecektir, yani, belge hükümsüz olacaktır (Şenyüz, 1997, s. 138). Ancak verginin türü yanlış yazılmasına rağmen hangi tür olduğu anlaşılıyorsa ihbarname geçerliliğini yitirmeyecektir. Danıştay 11. Dairesi konu ile ilgili verdiği bir kararda, ihbarnamede verginin türünün “veraset ve intikal vergisi” olarak yazılması gerekirken “intikal vergisi” olarak yazılmasını ihbarnameyi geçersiz kılacak hatalardan biri olarak değerlendirmemiştir (Dnş. 11. D., 19.9.1966 gün, E: 1966/603, K: 1966/1724).

4.2.2.6.Takdir Komisyonu Karar Numarasının Vergi İhbarnamesinde Yanlış Yazılması

Takdir komisyonu karar numarasının vergi ihbarnamesinde yanlış yazılmış olması, VUK'un 108. maddesinde düzenlenen esasa etkili olan şekil hatalarından biri olmadığından ihbarnamenin geçerliliğini etkilemez (Dnş. 4. D., 24.10.1978 gün, E: 1977/557, K: 1978/3188).

4.2.2.7.Gazete İlanında Vergi Miktarının Gösterilmemiş Olması

VUK'un ilanının muhteviyatı başlıklı 105. maddesinde, ilanlarda vergi miktarının gösterilmesini zorunlu kılan herhangi bir hüküm olmadığında, gazete ilanında vergi

miktarının gösterilmemiş olması ilanı hükümsüz kılmayacaktır (Dnş. 4. D., 22.12.1976 gün, E: 1976/718, K: 1976/3256).

4.3.Tebliğ Usulünde Hata

Tebliğ usulünde hata, tebliğin yapılmasında öngörülen kanuni yollara veya yöntemlere hiç uyulmaması ya da eksik uyulması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Şenyüz, 1997, s. 143). Kanunlarda belirtilen tebliğ esaslarına uygun olarak yapılmayan tebliğler geçersizdir (Uğur, 1978, s. 376). Vergi borcunun hukuken doğmuş olabilmesi için tarh edilen vergi veya cezanın muhatabına hukuka uygun bir şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğin usulüne uygun olarak yapılmadığı durumlarda geçerli bir vergi borcu da doğmamış olacaktır (Kızılot & Kızılot, 2012, s. 375). Bunun yanında dikkat edilmesi gereken diğer bir hususta, tebliğin kanunlarda belirtilen usullere uygun olarak yapılmadığı hallerde tebliğe konu belgenin değil, yapılan tebligatın geçersiz olacağıdır (Arslan, 2011, s. 103). Bu sebeple vergisel işlemler açısından öncelikle VUK'da yer alan tebliğe ilişkin usullere riayet edilmeli, burada hüküm olmaması halinde ise genel kanun niteliğindeki TK hükümleri dikkate alınmalıdır.

Tebliğin usulünde hataların neler olduğu VUK'da tek tek sayılmamıştır. Bu sebeple hangi durumların tebliğ usulünde hata olduğunu hem VUK'da yer alan tebliğ hükümlerinden hem de Danıştay'ın verdiği kararlardan çıkarabiliriz. Usulsüz tebligat durumlarına şunlar örnek olarak gösterilebilir:

4.3.1. Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunmasına Rağmen Tebligat Kanunu

Hükümlerine Göre Tebligat Yapılması

TK'nın 51. maddesine göre, mali tebliğler kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan hallerde TK hükümlerine göre tebliğ edilecektir. İşte bu madde hükmüne göre, vergilendirme işlemlerine ilişkin belgeler VUK'da hüküm varsa bu kanuna, bu kanunda hüküm bulunmaması halinde ise genel kanun niteliğindeki TK hükümlerine göre tebliğ edilirler.

Danıştay konu ile ilgili verdiği bazı kararlarda, ihbarnamenin yükümlüye tebliğinde öncelikle VUK hükümlerinin uygulanacağı, bu kanun hükümleri uygulanmadan TK hükümlerinin uygulanamayacağı yönünde kararlar vermiştir (Dnş. 4. D., 12.1.1984 gün, E: 1982/17819, K: 1984/132; Dnş. 4. D., 8.2.2000 gün, E: 1999/1501, K: 2000/3737). Yine Danıştay 4. Dairesi verdiği bir kararında, ihbarnamenin VUK'da hüküm

bulunmasına rağmen TK hükümlerine göre tebliğ edilmesinin yasaya uygun olmadığı ve bu sebeple usulsüz tebliğ edilen ihbarnameye dayanılarak düzenlenen ödeme emrinin iptal edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir (Dnş. 4. D., 19.12.1979 gün, E: 1979/1393, K: 1979/3538). Yine Danıştay diğer bir kararında da, idarece, tarhiyatın zamanaşımına uğraması için öngörülen beş yıllık yasal sürenin dolmasına kısa bir süre kalmış olması sebep gösterilerek, ödeme emrinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin, VUK'da yazılı kurallar yerine TK'da yazılı hükümlere göre doğrudan doğruya mahalle muhtarına imza karşılığı bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesinde VUK'un 102 maddesinde yer alan kurallara uyarlık görülmediği, bu nedenle usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilen ve kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesinin kararının bozulmasına hükmetmiştir (Dnş. 9. D., 2.11.2011 gün, E: 2008/5363, K: 2011/7553). Sonuç olarak vergilendirme işlemlerinin tebliği konusunda VUK'da hüküm varken TK hükümlerinin uygulanması tebligatın hüküm ve sonuç doğurmasını engelleyecektir ve dolayısıyla kesinleşmiş bir vergi alacağı söz konusu olmayacaktır.

4.3.2. Tebliğin Muhatabı Dışındaki Kişilere Yapılması

VUK'un 94. maddesine göre; tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine ya da vergi cezası kesilenlere yapılabilmektedir. Yine aynı madde hükmü gereğince tebliğ tüzel kişilerde bunların başkan, müdür ya da kanuni temsilcilerine yapılırken, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği bulunmayan oluşumlarda bunları idare edenlere veya kanuni temsilcilerine yapılır. İşte VUK 94. maddesinde sayılanlar tebliğin muhataplarıdır ve tebligat bunlardan birine yapılmalıdır.

Konu ile ilgili Danıştay'a gelen bir uyuşmazlıkta; tüzel kişilere yapılacak tebligatın bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılması gerekirken, yetkisiz şahsa yapılmasının usulüne uygun olmadığı ve bu şekilde düzenlenen ihbarnamelerin kesinleşmesinden söz edilerek düzenlenen ödeme emrinde isabet görmeyerek ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesinin kararını yerinde bulmuştur (Dnş. 4. D., 13.4.2000 gün, E: 1999/5311, K: 2000/1488).

4.3.3. Doğrudan İlanen Tebligat Yoluna Başvurulması

VUK'un 93. maddesine göre, tahakkuk fişinden başka vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden vesika ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta

yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilecektir. VUK'un 107. maddesine göre de, Maliye Bakanlığı tebliğleri herhangi bir koşul olmaksızın memur vasıtasıyla yaptırmaya yetkilidir. VUK'un her iki maddesi de incelendiğinde, tebliğde aslolan usullerin posta ve memur vasıtasıyla tebliğ yöntemleri olduğu, ilan yoluyla tebliğin ise normal usullerle tebliğin imkansız olması halinde başvurulacak bir yöntem olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, posta veya memur vasıtasıyla tebliğe imkan varken ilan tebligat yoluna gidilmesi, tebligatı usulsüz hale getirecektir ve tebligat hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

Konu ile ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin verdiği bir karara göre, ilan tebliğ yoluna gidilebilmesi için öncelikle normal ve mutad yolların denenmesi gerekir (Dnş. 4. D., 31.10.1984 gün, E: 1984/238, K: 1984/3934)

4.3.4. Muhatabın Bilinen Adreslerinde Aranmadan İlan Tebligat Yoluna Gidilmesi

Bilinen adreslerin neler olduğu VUK'un 101. maddesinde sayılmıştır. VUK'un 93. maddesinde göre de tebliğ, muhatabın bilinen adresine posta yoluyla, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla yapılır.

Konu ile ilgili Danıştay VDDGK verdiği bir kararda; tebliğ muhatabının işi terk dilekçesiyle adresini bildirmesine rağmen, idarece söz konusu adreste tebliğ yoluna gidilmeden ihbarnamenin ilan tebliğ edilmesinin ve buna bağlı olarak alacak için ödeme emri düzenlenmesinin hukuka uygun olmadığı yönünde görüş bildirmiştir (Dnş. VDDGK, 21.4.2000 gün, E: 2000/12, K: 2000/163). Karara dikkat edildiğinde, muhatabın bilinen adresi mevcut ise posta veya memur vasıtasıyla tebligat yoluna gidileceği, bilinen adresleri varken ilan tebligat için gereken şartların oluşmadığı anlaşılmaktadır.

Danıştay'ın konu ile ilgili verdiği bir diğer kararda da, yoklama fişinde tespit edilen adreslerin bilinen adreslerden olduğu, ihbarnamelerin bilinen adreslerde tebliği sağlanmadan, doğrudan doğruya ilan tebliğ edilmesi amme alacağının usulüne uygun olarak kesinleşmesi sonucunu doğurmayacağından, usulüne uygun olarak kesinleşmeyen amme alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde kanuna uyarlık bulunmadığı yönünde karar vermiştir (Dnş. 4. D., 30.3. 2004 gün, E: 2003/2109, K: 2004/615). Danıştay'ın bu kararları dışında, bilinen adreslere tebligat yapılmadan ilan tebliğ yoluna gidilmesinin usulsüz olduğu yönünde vermiş olduğu diğer bazı

kararları da mevcuttur (Dnş. 4. D., 19.10.1975 gün, E: 1975/164, K: 1975/3283; Dnş. 4. D., 9.2.1978 gün, E: 1977/1051, K: 1978/391; Dnş. 4. D., 9.4.1985 gün, E: 1984/4432, K: 1985/1110; Dnş. 4. D., 12.6.2000 gün, E: 1999/4651, K: 2000/2685; Dnş. 4. D., 28.9.2000 gün, E: 1999/3971, K: 2000/3849).

4.3.5. Bilinen Adresinden Ayrılan Mükellefe İki Kez Aranmadan İlanen Tebligat Yoluna Gidilmesi

VUK'un 102/4. maddesine göre, muhatabın bulunamaması halinde tebliği çıkaran merci münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkaracaktır. İkinci defa da çıkarılan tebliğ evrakı aynı sebeple geri dönerse tebliğ ilanen yapılır. Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi ilanen tebliğ yapılması için, mükellefin adresinde iki kez aranması gerekmektedir.

Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili verdiği bir kararda, davacının bilinen adresinde bulunamaması nedeniyle aynı adrese ikinci kez tebliğ çıkarılmadan ilanen tebligat yoluna gidilmesi, ayrıca davacının bulunamadığı ve tanınmadığı belirtilen adrese, ödeme emirlerinin tebliğ edildiği anlaşıldığından usulüne uygun olmayan tebligat esas alınarak amme alacağının kesinleştiğinden ve vadesinde ödenmediğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır (Dnş. 4. D., 19.11.1998 gün, E: 1997/5965, K: 1998/4358).

4.3.6. Muhatabın Hem İkametgah Hem De İşyeri Adresinde Aranmadan İlanen Tebligat Yoluna Gidilmesi

Tebliğ muhatabının hem işyeri adresi hem de ikametgah adresi vergi dairesi tarafından biliniyorsa, mükellefin hem işyeri adresinde hem de ikametgah adresinde aranması gerekmektedir (Kızılot ve diğerleri, 2006, s. 173). Bu sebeple mükellef her iki adreste de aranmadan ilanen tebligat yoluna gidilmez. Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili verdiği bir kararda, ihbarnamenin yalnızca ikametgah adresine tebliğ edilmesinin istenmesi, tebliğ edilememesi halinde ise işyeri adresi hiç aranmadan ilanen tebligat yoluna gidilmesinin hukuka uygun olmadığı, bu sebeple tebligatta usulsüzlük sebebiyle kesinleşmiş bir kamu alacağı da söz konusu olmayacağından ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet bulunmadığı yönünde karar vermiştir (Dnş. 4. D., 9.4.1985 gün, E: 1984/4432, K: 1985/1110).

4.3.7. Tasfiyeye Girmiş Şirketlerde Tebligatların, Tasfiye Memurları Dışındakilere Yapılması

Tasfiye dönemine giren tüzel kişilerde, bu döneme ilişkin vergi ve cezalardan dolayı sorumluluk tasfiye memurlarına ait olduğundan, bu işlemlere ilişkin tebligatın muhatabı da tasfiye memurlarıdır (Kızılot, 1994, s. 863).

Danıştay 4. Dairesi kendisine gelen bir uyuşmazlıkta, tasfiye tarihinden sonraki tebliğlerin tasfiye memuruna yapılması gerektiği, şirketin eski adreslerinde aranması ve tebligat yapılmaya çalışılmasının yasal olmadığı yönünde görüş bildirmiştir (Dnş. 4. D., 6.6.2000 gün, E: 1997/2997, K: 2000/2514).

4.3.8. İflasına Karar Verilen Şirketlerde Tebliğlerin, İflas İdaresi Dışındakilere Yapılması

İflas halinde mükellefin varlığı ve gelirleri üzerinde tasarruf hakkı ortadan kalkar ve tüm malvarlığı ve gelirleri iflas masasına devrolur. Bu sebeple vergilemeye ilişkin ödevlerde mükellef tarafından yerine getirilemez (Özbalcı, 2006, s. 156). Tüzel kişilerin iflası halinde tebliğ, iflas masasına yapılacaktır (Uysal & Eroğlu, 2009, s. 178).

Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili verdiği bir kararda, şirketin iflasına karar verildikten sonra yapılacak tebligatların iflas masasına yapılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir (Dnş. 4. D., 7.12.2000 gün, E: 1999/5776, K: 2000/5124).

4.3.9. Vekaletnamede Açık Hüküm Bulunmaması

Vergi ihbarı ile ilgili bildirimlerin vekile yapılabilmesi için, vekaletnamede vergi ile ilgili tebligatların vekile yapılabilmesi hususunda açık bir hüküm bulunması ya da vekaletnamede en azından vekilin genel olarak mali konularda yetkili olduğunu gösteren bir hüküm bulunması gerekmektedir (Özbalcı, 2006, s. 294-295).

Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili verdiği bir kararda, umumi vekil olarak tayin edilen bir avukata genel yetki verilmesinin, onun mali konularda her türlü iş ve muameleleri yapmasına yetki verildiği anlamına gelmeyeceğinden yola çıkarak, avukat olan umumi vekile yapılan tebligat geçersiz saymış ve buna bağlı olarak ortada kesinleşmiş ve tahsil edilebilir hale gelmiş bir kamu alacağının olmayacağı yönünde karar vermiştir (Dnş. 4. D., 3.5.1989 gün, E: 1989/1948, K: 1989/1427).

4.4.Hatalı Tebliğ Durumunda Yapılacak İşlemler

4.4.1. Esasa Etkili Şekil Hatası Olması Durumu

VUK'un 108. maddesine göre tebliğ olunan vesikalar esasa etkili olmayan şekil hataları sebebiyle hukuki kıymetlerini kaybetmezler. Ancak mükellefin adının, vergi türünün, miktarının veya dava açma süresinin hiç yazılmaması veyahut bu evrakların görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması durumlarında tebliğ hükümsüz olacaktır. Tebliğ evrakında esasa etkili olan bu türden bir hatanın olması durumunda tebliğin hüküm ifade etmemesinin yanında vergi alacağı da doğmuş olmayacaktır (Uysal & Eroğlu, 2009, s. 193). Esasa etkili şekil hatalarının bulunduğu belgelerin yeniden düzenlenerek tebliğ edilmeleri gerekmektedir (Kırbaş, 2008, s.112).

İşte yukarıda sayılan esasa etkili şekil hatalarının olduğu bir tebliğe dayanarak istenen vergilere karşı yargı yoluna ve ya şikayet yoluyla⁴⁷ Maliye Bakanlığı'na başvurulabilir (Özbalcı, 2006, s. 313). Danıştay verdiği çeşitli kararlarda, esasa etkili şekil hatalarının ihbarnameyi hükümsüz kılacağına ve bu sebeple tarhiyatın terkinin gerektiğine hükmetmiştir (Dnş. 3.D., 15.1.1991 gün, E: 1998/2359, K: 1991/8; Dnş. 3. D., 1.3.1995 gün, E: 1994/500, K: 1995/737). Ancak, tebliğ evrakında esaslı hata olduğu durumlarda, örneğin vergi mahkemesinde dava açma süresi gösterilmemiş ise, muhatap buna rağmen 30 gün içinde dava açmış ise, tebliğin geçerlilik kazanıp kazanamayacağı ve dolayısıyla davanın incelemeye alınıp alınamayacağı konusu tartışmalıdır. İdari işlemin tebliğ ile tamamlanacağı, tebliğ de hükümsüz olduğuna göre ortada yürütülmesi gereken bir idari işlem olmadığından, açılan davanın görüşülme yeteneği bulunmamaktadır (Kızılot & Kızılot, 2012, s. 376). Tebliğdeki hatalar nedeniyle açılacak davalar, vergi ve cezaya karşı tarhiyat aşamasında yapılabileceği gibi ödeme emri aşamasında da yapılabilir. Ödeme emrinin kanuna aykırı olduğu ileri sürülebilir. Çünkü yapılan tebliğ geçersiz olduğunda vergi alacağı da kesinleşmemiş olacaktır (Kızılot, 1994, s. 905).

4.4.2. Tebliğ Usulünde Hata Olması Durumu

Tebliğ evrakı kanunda aranan şartları taşımakla birlikte, kanunda belirtilen usullere uygun olarak yapılmamış olabilir. Böyle bir durumda tebliğ yapılmamış sayılacaktır

⁴⁷ Şikayet yolu VUK'un 124. Maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talebi reddedilenler şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler.

(Kaneti, 1986/1987, s. 118). Ancak TK'nın 32/1. maddesine göre, tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatap usule aykırı tebliği öğrenmiş ise tebligat geçerli hale gelir. Yine aynı madde hükmüne göre, muhatabın tebliği öğrendiğini beyan ettiği tarih tebliğ tarihi sayılır. Danıştay içtihatlarına göre, usulüne uygun olmayan tebliğlere karşı dava açıldığında mükellefin olaydan bilgi sahibi olduğu tarih itibarıyla tebliğ geçerli sayılmakta ve dava esastan incelenmektedir (Kızılot & Kızılot, 2012, s. 375-376).

Tebliğ usulünde hatanın varlığı durumunda, tebliğ konusu vergi veya cezaya karşı süresi içinde vergi mahkemesine başvurulmalı ve tarhiyatın terkinin istenmelidir. Tebliğ usulünde hata sebebiyle düzeltme yapılamaz (Özbalcı, 2006, s. 313). Tebliğde usul hatası yapılması nedeniyle dava açma şeklinde yapılan itirazlar, vergi ve cezanın tahakkuk aşamasında yapılabileceği gibi, tahakkuka ilişkin dava açma süresi geçtikten sonra düzenlenen ödeme emirlerine karşı, ödeme emrinin usulsüz tebligat üzerine düzenlendiği ileri sürülerek de yapılabilir (Şenyüz, 1997, s. 146). Usulsüz ve geçersiz bir tebligat sonucu kesinleşen bir amme alacağı olmayacağından ödeme emri de düzenlenemez (Dnş. 7. D., 19.12.1991 gün, E: 1987/4328, K: 1991/3131). Bu nedenle iptal edilen ödeme emri sonucunda vergi alacağı da kesinleşmemiş olacaktır (Şenyüz, 1997, s. 146).

Tebliğin usulde hata nedeniyle tebliğin geçersiz sayılması, vergi idaresinin ödeme emri düzenlemesi, haciz uygulaması, satış gibi sonraki işlemlerinin yapılamamasına, eğer yapılmış ise dava konusu edilmesi halinde yargı organlarınca iptal edilmesine neden olur. Bunun yanında yine usulüne aykırı yapılan bir tebliğ, dava açma süresini de başlatmayacaktır. Vergi idaresi usule aykırılık sebebiyle geçersiz sayılan tebliğe dayanarak davada süre aşımı def'inde bulunamaz ve idari yargı mercii de bu tebliğ tarihi esas alınarak dava açma süresinin hesaplanması yoluna gidemez (Candan, 2006, s. 185).

İdari davaya konu edilebilecek bir işlemin usulüne aykırı bir şekilde tebliğ edilmesi halinde, muhatabın bu işlemi öğrendiği tarih tebliğ tarihi sayılarak, tebligatın usulsüz olduğu gerekçesiyle süresi içinde işleme dava açılabilir. Davacının tebligatın usulsüzlüğüne ilişkin iddiasının sadece böyle bir davada incelenmesi mümkün olup, idarenin icrai işlemi niteliğinde bulunmayana bu hususun ayrı bir davaya konu edilmesi ve bu iddianın esası incelenerek karar verilmesi mümkün değildir (Dnş. 4. D., 23.12.1986 gün, E: 1985/1209, K: 1986/4141).

BÖLÜM V

SONUÇ

Tebliğ, hakkında hüküm ifade eden bir işlem yapılan bir kimsenin bu işlemten haberdar olması için yapılan yazılı bildirim anlamına gelmektedir. Ancak sahip olduğu öneme binaen gerek özel hukukun gerek kamu hukukunun çeşitli dallarında tebliğin farklı tanımları yapılarak önemi vurgulanmaktadır.

Ülkemizde tebliğe ilişkin umumi hükümler 7201 sayılı TK'da düzenlenmektedir. Ancak, vergilendirme işlemlerinin bir yandan kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olması, diğer yandan tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılmayan tebliğin vergi alacağını ortadan kaldırma ihtimalinin bulunması ve vergi hukukunun önemli ve müstakil bir hukuk kolu haline gelmesi gibi sebeplerden dolayı, vergi tebligatına ilişkin hükümler umumi tebligat hükümlerini düzenleyen TK'dan ayrı olarak VUK'un 21 ile 93-109 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu nedenle vergilendirme işlemlerine ilişkin tebliğlerde öncelikle VUK hükümleri uygulanacaktır. Ancak VUK'da hüküm bulunmaması halinde TK'nın 51. maddesinde yapılan atıf gereğince TK hükümleri vergilendirme işlemleri açısından uygulama alanı bulacaktır.

Tahakkuk fişinden başka vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden tüm belge ve yazıların tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğin yapılacak kişilerin kimler olduğu ise VUK'un 94. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre tebliğ; mükelleflere, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine, vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilerde ise tebliğ, tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir. Tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması durumunda tebliğ, ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine yapılabilir. Ancak muhatap yerine kendisine tebligat yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir.

Tebligat yapılırken VUK'da yer alan tebliğe ilişkin usul ve şekillere uyulmalıdır. Tebliğ posta veya memur vasıtasıyla muhatabın bilinen adresine yapılır. Bilinen adreslerin neler olduğu VUK'un 101. maddesinde düzenlenmiştir. Bu adreslere tebligat yapılamaması durumunda tebliğ ilan yoluyla yapılacaktır. Yine muhatabın kabul etmesi

şartıyla daire veya komisyonda da tebliğ yapılabilir. Yine 6009 sayılı Kanun ile VUK'un 107. maddesine eklenen 107/A maddesi uyarınca tebliğ elektronik ortamda da yapılabilir.

Muhatap hakkında yapılan ve hüküm ifade eden bir işlemin mükellefe bildirilmesi, muhatabın konu hakkında bilgi sahibi olabilmesi açısından son derece önemlidir. Ancak, yapılan tebliğlerinde belirli usul ve esaslara uyularak yapılması gerekmektedir. Bu nedenle VUK'da yer alan hükümlere uyulmadan yapılan tebligatlar hüküm ve sonuç doğurmayacaktır ve dolayısıyla geçerli bir vergi alacağı doğmayacaktır. Tebliğlerde yapılacak hatalar VUK'un 108. maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre, tebliğ olunan belgeler esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki değerlerini kaybetmezler. Ancak vergi ihbarı ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması durumlarında ilgili belge hüküm ifade etmeyecektir. Bunlara ek olarak, vergi ve ceza ihbarnamelerine, konusuna göre takdir komisyonu kararının ya da inceleme raporunun veya tespit tutanağının eklenmemiş olması durumunda da yapılan ihbarname hükümsüz olacaktır.

Sonuç olarak, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin sorunsuz bir şekilde tahsil edilmesi vergi idaresinin en önemli görevidir. Vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi için de tebliğ işleminin titizlikle, kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Tebligatta yapılacak hatalar hem idare hem de mükellefler açısından ek külfetler doğuracaktır. Tebligatta yapılacak hatalar tarhiyatın terkini sonucunu doğurabileceğinden, ilgili işlemin yeniden yapıp sorunsuz bir şekilde muhatabına bildirilmesi, vergi alacağının tahsilini geciktirecektir. Bu nedenle tebligat işlemlerinden sorumlu kurumların ve bunların personellerinin tebliğ işleminin yapılması sırasında gerekli özeni ve titizliği göstermeleri gerekmektedir. Bunun yanında ilgili kurumda çalışanların kanunlarda yer alan tebliğ hükümleri hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmaları da tebliğ işleminin sorunsuz bir şekilde yerine getirilmesi açısından son derece önemlidir. Bu nedenle tebliğ işlemi ile ilgilenen personelin tebliğ hükümlerini düzenleyen VUK ve TK hükümleri hakkında yeterli bilgiye sahip olabilmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte kanun hükümlerindeki eksikliklerin de giderilmesi tebliğin uygulama safhasındaki kimi sorunların ortadan kalkmasını sağlayacaktır. Örneğin, VUK'un 108. maddesinde esasa etkili şekil hatalarının tek tek sayılmış olmasına karşın, tebliğ usulünde hatanın ne olduğu ve hangi hallerin tebligatı

usulsüz yapacağının belirtilmemesi bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun hükmünde konunun açıklanmaması nedeniyle usulde hata hallerinin neler olduğu yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu nedenle kanun koyucunun konu hakkında yeni bir düzenlenme ile bu boşluğu doldurması ve gerek uygulamada gerek yargı kararlarındaki görüş farklılıklarını ortadan kaldırması gerekmektedir. Bunlara ek olarak, her ne kadar vergi tebligatına ilişkin düzenlemeler VUK'un 93-109 maddeleri arasında düzenlenmiş olsa da, kanun hükümlerinin uygulamasını göstermeye yönelik alt bir mevzuat bulunmaması da bir diğer eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine çıkarılacak bir yönetmelik ile tebliğ hükümlerinin uygulanmasında ortaya çıkan uygulama farklılıkları ortadan kaldırılabilir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKSOY, Ş. (1999). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- AKYILMAZ, B. (2000). *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- AKYILMAZ, B. (2004). *İdare Hukuku*, Konya.
- AKYILMAZ, B., SEZGİNER, M., & KAYA, C. (2011). *Türk İdare Hukuku*, Seçkin, Ankara.
- ALPASLAN, M., ŞENTÜRK, A. G., & KAYA, E. (2008). Vergilendirmeyi İlgilendiren ve Hüküm İfade Eden Hususların Mükellefe Tebliğinde Vergi Dairesi İçerisinde Mükellefe Veya Yetkilisine Tebligat Yapılamayacağı. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 243, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2323>, Erişim Tarihi: 13/1/2014.
- ARICA, M. N. (1989). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, Yeni Cenup Matbaası, Ankara.
- ARSLAN, C. M. (2013). Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 378, 32-37, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, Erişim Tarihi: 18/1/2014.
- ARSLAN, M. (2011). *Vergi Hukuku*, MKM Yayıncılık, Bursa.
- ATAY, E. E. (2006). *İdare Hukuku*, Cilt: 2, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AYGÜN, F. (2012). Vergilendirmede Tebligata İlişkin Usul ve Esaslar. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 281, 42-52, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4642, Erişim Tarihi: 20/1/2014.
- BERKEM, K., ERTAN, A., İLTER, V., AKDAĞ, Ö. F., ERER, N., DİNÇER, S. (1966). *Vergi Kanunları Külliyyatı (İzahlı ve İçtihatlı)- Vergi Usul Kanunu*, Cilt: 1, Ankara Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara.
- BALTA, T. B. (1968/1970). *İdare Hukukuna Giriş I*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No: 117, Ankara.
- BAŞPINAR, R. (1977). Vergi Hukukunda Yükümlülere Yapılan Tebliğ İşlemlerinde Görülen Aksamalar ve Öneriler. *Danıştay Dergisi*, Başbakanlık Basımevi, Yıl: 5 (1975), Sayı: 18-19, 162-168.

- BAYKARA, B. (2005). Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 291, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3779>, Erişim Tarihi: 8/1/2014.
- BAYRAKLI, H. H. (1997). *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No: 5, Afyon.
- BAYRAKLI, H.H. & PEHLİVAN, O. (1995). *Vergi Hukuku İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Yıldızlar Matbaacılık, İstanbul.
- BULUT, S. (2011). Tebliğ ve Elektronik Ortamda Tebliğ (E- Tebliğ). *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 271, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3898>, Erişim Tarihi: 10/2/2014
- CANBAZOĞLU, K. (2010). Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 89, 154- 195, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-89-625>, Erişim Tarihi: 17/02/2014.
- CANDAN, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- CANDAN, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- CANDAN, T. (2011a). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- CANDAN, T. (2011b). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- DANIŞTAY (1989). *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, Birinci Kitap (1975-1979), Danıştay Yayınları No: 47, Danıştay Matbaası, Ankara.
- DEMİRKAN, U. (1993). *İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 1993/331.
- DEMİRKOL, S. (1998). İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 29, 65-89, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der29m5.pdf>, Erişim Tarihi: 20/01/2014.

- DEMİRKOL, S., TEKİN, M.Ö., & TOKTAŞ, N. (2006). *Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri*, Beta Yayınları, İstanbul.
- DİKİCİ, M. F. (2005). *İdare Hukuku- İdari Yargılama Usul Hukuku*, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
- DİLER, İ., YAĞMURLU, T., & ÇELİKKOL, H. (1974). *Danıştay Dördüncü Dairesi Kararları*, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara.
- DOĞAN, A. B. & ALVER, C. (1989). *İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Gaye Matbaacılık, Ankara.
- DOĞAN, E. & DEMİR, R. T. (2013). Vergi Hukukunda Tebligat ve Özellikli Durumlar, Vergi Raporu, Sayı: 167, 43-50, <http://www.vergiraporu.com.tr/>, Erişim Tarihi: 18/1/2014.
- DURAN, L. (1982). *İdare Hukuku Ders Notları*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- ERCAN, Y. (1991). *En Son Değişiklikleriyle İçtihatlı Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları*, İnkılap Kitabevi, İstanbul.
- EREN, H. & ŞİŞMAN, G. (2009). İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış. *Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt: 1, 749-813, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/eren-sisman.pdf>, Erişim Tarihi: 13/01/2014.
- ERGİNAY, A. (1998). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara.
- ERKUT, C. (1990). İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı. *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, 1-4 Mayıs 1990, Birinci Kitap, Danıştay Matbaası (1991), 109-114, Ankara.
- GINALI, A. (2011). Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 104, 215-224, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/15%20ayse%20ginali.pdf>, Erişim Tarihi: 10/1/2014.
- GİRİTLİ, B., BİLGİN, P., & AKGÜNER, T. (2001). *İdare Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul.
- GÖZLER, K. (2009). *İdare Hukuku*, Cilt: 1, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Ş. & TAN, T. (2008). *İdare Hukuku*, Cilt: 1, Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÜNDAY, M. (2004). *İdare Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara.
- İSPİR, E., YAĞMURLU, T., & ÖZBALCI, Y. (1985). *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, Feryal Matbaacılık, Ankara.

- İSPİR, E. (1991). *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, Beta Yayınları, İstanbul.
- KALABALIK, H. (2004). *İdare Hukuku Dersleri*, Değişim, İstanbul.
- KANETİ, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- KARAGÖZOĞLU, F. (1974). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Vergi Hukuku Yayınları: 2-3, Ankara.
- KARAGÖZOĞLU, F. (1976). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Vergi Hukuku Yayınları:1, Ünal Matbaası, Ankara.
- KARAKOÇ, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KARATAŞ, G. (2012). E- Tebligat, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 148, 53-55, <http://www.vergiraporu.com.tr/>, Erişim Tarihi: 18/1/2014.
- KARATEPE, Ş. (1993). *İdare Hukuku*, Üniversite Kitabevi, İzmir.
- KAYA, C. (2005). Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Say: 1-2, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/9_11.pdf, Erişim Tarihi: 02/02/2014.
- KAYA, U. (2007). Vergi Hukukunda İlanen Tebliğ Yönteminin İncelenmesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 171, 269-274, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KENT, B. (2011). Türk ve Alman Hukukunda Genel Düzenleyici İşlemler. *İl Han Özyay'a Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 485-503. <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/hukukmecmua/article/view/10564/9800>, Erişim Tarihi: 02/02/2014.
- KIRBAŞ, S. (2008). *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1983). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları*, Vergi Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1987). *Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları*, Savaş Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1990). *Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar*, Savaş Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1994). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Cilt: 1, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1994). *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

- KIZILOT, Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M., & DÖNMEZ, R. (2006). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Cilt: 8, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. & KIZILOT, Z. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KURU, B. (1988). *İcra ve İflas Hukuku*, Cilt: 1, Evrim Dağıtım, İstanbul.
- KURU, B. (1974). *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, Tisa Matbaacılık, Ankara.
- MERİÇ, A. & KIZILTAN, F. (2012). Tebliğ Nedir? Tebliğ ve Tebliğ Usullerinin Vergi Usul ve Genel Mevzuattaki Yeri. Elektronik Tebliğ Cari Mi? 6009 Sayılı Yasayla Yapılan Değişiklikle İlan Yoluyla Yapılan Tebliğin Önemi Arttı Mı?. *Vergi Raporu*, Sayı: 152, 70-85, <http://www.vergiraporu.com.tr/>, Erişim Tarihi: 18/1/2014.
- MEYDAN LAROUSSE, *Büyük Lügat ve Ansiklopedi*, Cilt: 11, Meydan Yayınevi, İstanbul.
- NEUMARK, F. (1950). *Maliyeye Dair Tetkikler*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- OĞURLU, Y. (2001). İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine. *Hayri Domaniç'e 80. Yaş Günü Armağanı*, Cilt: 2, 1451-1466.
- OKTAR, A. (2011). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ONAR, S.S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt: 1, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- ONAR, S.S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt: 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- OZANSOY, A. (2013). Vergi Hukukunda Tebligat Usulü. http://www.ahmetozansoy.com/dokumanlar/20130803_4892389178.pdf, Erişim Tarihi: 23/1/2014.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., & ÇAĞAN, N. (2012). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖNER, E. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÖZAY, İ. H. (2004). *Günışığında Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ÖZBALCI, Y. (2003). *Vergi Davaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- ÖZBALCI, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

- ÖZBİLEN, Ş. (2013). *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZYER, M., A. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu*, Maliye Acar Basım ve Cilt, İstanbul.
- ÖZYÖRÜK, M. (1972-1973). *İdare Hukuku Dersleri*, Ankara.
- POSTACIOĞLU, İ. E. (1982). *İcra Hukuku Esasları*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- RUHİ, A.C. (2011). *Tebliğat Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- SEZGİNER, M. (2000). *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- SEZGİNER, M. (2011). İdari İşlem-İcrailik-Ayrılabilir İşlem-Yargısal Denetim. *İl Han Özyay' a Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 241-250, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/hukukmecmua/article/view/10538/9775>, Erişim Tarihi: 05/01/2014.
- ŞENYÜZ, D. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Yaklaşım Yayınları, Bursa.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., & GERÇEK, A. (2011). *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- SÜER, N. T. (2011). İhbarname Esası. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 354, <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?Ay=2&Yil=2011>, Erişim Tarihi: 8/1/2014.
- TAŞPINAR, A.H. (1982). *Taşpınar Technisches Wörterbuch Turkish-Deutsch (L-Z)*, Cilt: 2, Taşpınar Verlag, İat, Taşpınar's Technische Werke No.: 20.
- TERLEMEZ, B. & BAHTİYAR, M. (2001). *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, Arthur Andersen Yayınları, İstanbul.
- TUĞLACI, P. (1988). *İngilizce-Türkçe İktisadi Ticari Hukuki Terimler Sözlüğü*, ABC Tanıtım Basımevi, İstanbul.
- TURGAY, R. (1977). *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, N. Uycan Basım Sanayii, İstanbul.
- UĞUR, K. (1978). Türk Vergi Hukukunda Tebligat. *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Sayı: 26, 330-387, Ankara.
- ULUATAM, Ö. & METHİBAY, Y. (2001). *Vergi Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara.
- UYSA, A. & EROĞLU, N. (2009). *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, Sözkese Matbaacılık, Ankara.
- ÜREL, G. (2012). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- ÜSTÜNDAĞ, S. (1977). *Medeni Yargılama Hukuku*, Cilt: 1, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- YAYLA, Y. (2009). *İdare Hukuku*, Beta, İstanbul.
- YILMAZ, E. & ÇAĞLAR, T. (2013). *Tebliğat Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- YENİCE, K. & ESİN, Y. (1983). *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, Arısan Matbaacılık, Ankara.
- YÜCE, M. (2012). *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- 3692 sayılı Kanun Gerekçesi, *TBMM Zabıt Ceridesi*, Cilt: 4, Tarih: 6.7.1939, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/tutanak/tbmm/d06/c004/tbmm06004036.pdf>, Erişim Tarihi: 04/01/2014.
- 5432 sayılı Kanun Gerekçesi, *TBMM Tutanak Dergisi*, Cilt: 19, Tarih: 4.5.1949, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/tutanak/tbmm/d08/c019/tbmm08019080.pdf>, Erişim Tarihi: 06/01/2014
- 6009 sayılı Kanun Gerekçesi, <http://www.sayilikanun.com/6009-sayili-gelir-vergisi-kanunu-ile-bazi-kanun-ve-kanun-hukmunde-kararnamelerde-degisiklik-yapilmasina-dair-kanunun-gerekcesi/>, Erişim tarihi: 12/3/2014
- 345 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, http://www.alomaliye.com/vuk_345.htm, Erişim Tarihi: 02/03/2014
- 432 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=cMjwjV4RPNHxMjdN&type=teblig>, Erişim Tarihi: 02/03/2014
- Danıştay Dergileri
- 7201 sayılı Tebliğat Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu
- 5253 sayılı Dernekler Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Yargı Kararları

- Dnş. 4. D., 28.3.1962 gün, E: 1961/2248, K: 1962/1506, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 355
- Dnş. 11. D., 19.9.1966 gün, E: 1966/603, K: 1966/1724, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 375
- Dnş. 9. D., 19.10.1967 gün ve E: 1966/3101, K: 1967/2601, Aktaran; H. FEVZİ KARAGÖZOĞLU, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, 1976, s. 56
- Dnş. 9. D., 17.2.1968 gün, E: 1965/1815, K: 1968/564, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 375
- Dnş. 4. D., 8.4.1968 gün, E: 1965/2196, K: 1968/1948, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 344
- Dnş. 4. D., 24.4.1968 gün, E: 1965/81, K: 1968/2273, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 417
- Dnş. 4. D., 25.11.1968 gün, E: 1968/4675, K: 1968/5342, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 385
- Dnş. 4. D., 14. 5. 1969 gün, E: 1968/5302, K: 1969/2234, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 343-344
- Dnş. 4. D., 31.10.1969 gün, E: 1968/825, K: 1969/4605, Aktaran; İSMAİL DİLER, TAHSİN YAĞMURLU, HÜSEYİN ÇELİKKOL, *Danıştay Dördüncü Dairesi Kararları*, 1974, s. 308
- Dnş. 4. D. 27.12.1969 gün, E: 1968/2791, K: 1969/6769, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 236
- Dnş. 4. D., 12.2.1970 gün, E: 1969/646, K: 1970/696, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 417
- Dnş. 4. D., 20.4.1970 gün, E: 1969/1341, K: 1970/2202, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 236
- Dnş. 4. D., 12.5.1970 gün, E: 1969/2631, K: 1970/2609, Aktaran; H. FEVZİ KARAGÖZOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, 1974, s. 95-96
- Dnş. 4. D., 26.5.1970 gün, E: 1967/3651, K: 1970/3063, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 236
- Dnş. 4. D., 14.10.1970 gün, E: 1970/852, K: 1971/6717, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 177-178

- Dnş. 4. D., 15.10.1970 gün, E: 1969/3496, K: 1970/4995, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 386
- Dnş. 4.D., 20.10.1970 gün, E: 1969/4387, K: 1970/5193 Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 349
- Dnş. 7. D., 27.4.1971 gün, E: 1968/2443, K: 1971/1507, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 376
- Dnş. 4. D., 14.10.1971 gün, E: 1970/852, K: 1971/6717, Aktaran; H. FEVZİ KARAGÖZOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, 1974, s. 163-164
- Dnş. 9. D., 10.1.1972 gün, E: 1971/1187, K: 1972/16 Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 375
- Dnş. 4. D. 4.10.1972 gün, E: 1969/4896, K: 1972/5477, Aktaran; İSMAİL DİLER, TAHSİN YAĞMURLU, HÜSEYİN ÇELİKKOL, *Danıştay Dördüncü Dairesi Kararları*, 1974, s. 305-306
- Dnş. 4. D., 17.2.1973 gün, E: 1971/8169, K: 1973/716, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 371
- Dnş. 4. D., 4.4.1973 gün, E: 1970/4386, K: 1973/1800, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 354-355
- D.İ.B.G.K., 14.4.1973 gün, E: 1972/2, K: 1973/10, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dibgk-1972-2.htm>, Erişim Tarihi: 7/1/2014
- Dnş. 4.D., 18.4.1973 gün, E: 1972/483, K: 1973/877, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 376
- Dnş. 4. D., 16.5. 1973 gün, E: 1972/1002, K: 1973/147, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 361
- Dnş. 7. D., 14.6.1973 gün, E: 1971/2487, K: 1973/2011, Aktaran; H. FEVZİ KARAGÖZOĞLU, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, 1976, s. 50-51
- Dnş. 4. D., 28.6.1973 gün, E: 1970/4410, K: 1973/2664, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 354
- Dnş. 4. D., 26.2.1974 gün, E: 1973/4162, K: 1974/830, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 398-399
- Dnş. 4. D., 25.4.1974 gün, E: 1973/4255, K: 1974/1685, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 379

- Dnş. 4. D., 9.5.1974 gün, E: 1973/2728, K: 1974/1233, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 176-177
- Dnş. 9. D., 3.12.1974 gün, E: 1973/1021, K: 1974/1788, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 375
- Dnş. 4.D., 22.5.1975 gün, E: 1974/2291, K: 1975/1803, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 379-380
- Dnş. 4. D., 12.6.1975 gün, E: 1975/587, K: 1975/2022, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 400-401
- Dnş. 4. D., 3.7.1975 gün, E: 1974/33069, K: 1975/2506, Aktaran; RECEP TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Cilt: 1, 1977, s. 380
- Dnş. 13. D., 9.7.1975 gün, E: 1974/3467, K: 1975/2552, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Cilt: 2, 1994, s. 2119-2120
- Dnş. 4. D., 11.7.1975 gün, E: 1974/3466, K: 1975/2551, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 176
- Dnş. 4. D., 19.10.1975 gün, E: 1975/164, K: 1975/3283, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 175-176
- Dnş. 13. D., 12.2.1976 gün, E: 1975/627, K: 1976/309, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 372
- AYM. 25/5/1976 gün, E: 1976/1, K: 1976/28, http://www.kararlar.anayasa.gov.tr/kararYeni.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=468&content=idari%20i%FElem, Erişim Tarihi: 7/1/2014
- Dnş. 9.D., 16.11.1976 gün, E: 1975/564, K: 1976/2936, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 375-376
- Dnş. 9. D., 17.11.1976 gün, E: 1975/536, K: 1976/2957, http://www.kararevi.com/karars/799543_danistay-e-1975-00536-k-1975-02957#.U5VT2Pl_tic, Erişim Tarihi: 7/2/2014
- Dnş. 4. D., 22.12.1976 gün, E: 1976/718, K: 1976/3256, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Cilt: 2, 1994, s. 2119

- Dnş. 4. D., 13.01.1977 gün, E: 1976/1000, K: 1977/25, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2107
- Dnş. 4. D., 22.2.1977 gün, E: 1976/2887, K: 1977/479, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları*, 1983, s. 508)
- Dnş. 9. D., 9.5.1977 gün, E: 1976/178, K: 1977/1649, Aktaran; KUTAY UĞUR, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II*, 1978, s. 371-372
- Dnş. 4. D., 9.2.1978 gün, E: 1977/1051, K: 1978/391, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, Birinci Kitap, s. 463
- Dnş. 4. D., 15.6.1978 gün, E: 1977/1580, K: 1978/2156, Aktaran; M. NADİR ARICA, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 384
- Dnş. 4. D., 24.10.1978 gün, E: 1977/557, K: 1978/3188, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2126
- Dnş. 4. D., 17.4.1979 gün, E: 1978/2448, K: 1979/992, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, Birinci Kitap, s. 459-460
- Dnş. 4. D., 21.10.1979 gün, E: 1979/2402, K: 1979/3039, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 172
- Dnş. 4. D., 19.12.1979, E: 1979/1393, K: 1979/3538, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, Birinci Kitap, s. 463-464
- Dnş.11.D., 27.12.1979 gün, E: 1976/5469, K: 1979/5820, Aktaran; M. NADİR ARICA, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 383-384
- Dnş. 4. D., 14.7.1980 gün ve E: 1980/1803, K: 1980/2685, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 170-171
- Dnş. 9. D., 6.10.1981 gün, E: 1980/1587, K: 1981/4508, Aktaran; M. NADİR ARICA, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 351-352
- Dnş. 9. D., 13.1.1982 gün, E: 1980/5343, K: 1982/232, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty12/dnstyk11929.html>, Erişim Tarihi: [21/02/2014](#)
- Dnş. 4.D., 22.11.1982 gün, E: 1982/2115, K: 1982/4027, Aktaran; M. NADİR ARICA, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 351

- Dnş. 4. D., 25.11.1982 gün, E: 1982/2279, K: 1982/4308, Aktaran; EKREM İSPİR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 1991, s. 275-276
- Dnş. 4. D., 14.2.1983 gün, E: 1982/2591, K: 1983/563, Aktaran; M. NADİR ARICA, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 370
- Dnş. 4. D., 2.12.1983, E: 1982/3517, K: 1983/9321, Aktaran; M. NADİR ARICA, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 341
- Dnş. 4. D. 12.1.1984 gün, E: 1982/17819, K: 1984/132, Aktaran; YAŞAR ERCAN, *En Son Değişiklikleriyle İçtihatlı Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları*, 1991, s. 112
- Dnş. 9. D., 1.2.1984 gün ve E: 1982/1595, K: 1984/880, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOĞ, *Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezarlar ve Danıştay Kararları*, 1987, s. 1325-1327
- Dnş. 4. D., 16.5.1984 gün, E: 1983/2952, K: 1984/2215, Aktaran; TURGUT CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 2010, Dipnot: 565, s. 431
- Dnş. 4. D., 31.10.1984 gün, E: 1984/238, K: 1984/3934, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 155
- Dnş. 4. D., 9.1.1985 gün, E: 1984/2990, K: 1985/1107, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 152-153
- Dnş. 4. D., 16.1.1985 gün, E: 1984/2532, K: 1985/102, Aktaran; TURGUT CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 2010, Dipnot: 565, s. 431
- Dnş. 4. D., 17.1.1985 gün, E: 1984/396, K: 1985/1440, Aktaran; TURGUT CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2006, Dipnot: 194, s. 183
- Dnş. 4. D., 2.2.1985 gün, E: 1984/1534, K: 1985/235, Aktaran; EKREM İSPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları*, 1985, s. 148-149
- Dnş. 4. D., 9.4.1985 gün, E: 1984/4432, K: 1985/1110, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOĞ, *Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezarlar ve Danıştay Kararları*, 1987, s. 1327-1328
- Dnş. 4. D., 17.5.1985 gün, E: 1984/396, K: 1985/1440, Aktaran; A. ABDULLAH DOĞAN, CEMİL ALVER, *İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 73
- Dnş. 4. D., 17.5.1985 gün, E: 1984/4739, K: 1985/1437, Aktaran; M. NADİR ARICA, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1989, s. 352

- Dnş. 4. D., 21.11.1986 gün, E: 1985/918, K: 1986/3473, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2094-2095
- Dnş. VDDGK, 24.11.1986 gün, E: 1986/18, K: 1986/20, Aktaran; TURGUT CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2006, Dipnot: 198, s. 184)
- Dnş. 4. D., 23.12.1986 gün, E: 1985/1209, K: 1896/4141, Aktaran; YILMAZ ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, 2003, s. 77
- Dnş. 10.D., 1.7.1987 gün ve E: 1987/1159, K: 1987/1458, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 8/1/2014
- Dnş. 4. D., 5.11.1987 gün, E: 1985/5462, K: 1987/3133, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2093
- Dnş. 4. D., 18.4.1988 gün, E: 1987/6031, K: 1988/1557, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalara*, 1990, s. 722-723
- Dnş. 4. D., 16.2.1989 gün, E: 1988/4355, K: 1989/703, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2088-2089
- Dnş. 4. D., 16.3.1988 gün, E: 1987/1167, K: 1988/855, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2092
- Dnş. 4.D., 10.3.1989 gün, E: 1987/250, K: 1989/1209, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2087
- Dnş. 4. D., 3.5.1989 gün, E: 1989/1948, K: 1989/1427, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2086-2087
- Dnş. 4. D., 16.1.1990 gün, E: 1989/2764, K: 1990/87, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt: 2, 1994, s. 2085-2086
- Dnş. 4. D., 9.4.1990 gün, E: 1988/4477, K: 1990/1246, Aktaran; EKREM İSPİR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 1991, s. 282-283

- Dnş. 4. D., 29.05.1990 gün, E: 1990/412, K: 1990/1810, Aktaran; SELAMİ DEMİRKOL, ÖNDER TEKİN, NİHAT TOKTAŞ, *Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri*, 2006, s. 1169
- Dnş. 3.D., 15.1.1991 gün, E: 1998/2359, K: 1991/8, Aktaran; TURGUT CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2006, Dipnot: 199, s. 184
- Dnş. 7. D., 19.12.1991 gün, E: 1987/4328, K: 1991/3131, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Cilt: 2, 1994, s. 2084
- Dnş. VDDGK, 5.6.1992 gün, E: 1991/181, K: 1992/280, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 28/02/2014
- Dnş. 3. D., 22.9.1992 gün, E: 1990/2908, K: 1992/2829, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Cilt: 2, 1994, s. 2122-2123
- Dnş. VDDGK, 11.12.1992 gün, E: 1992/248, K: 1992/466, Aktaran; SELAMİ DEMİRKOL, ÖNDER TEKİN, NİHAT TOKTAŞ, *Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri*, 2006, s. 1285
- Dnş. VDDGK, 1.4.1994 gün, E: 1993/109, K: 1994/181, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 05/03/2014
- Dn. 7. D., 14.10.1994 gün, E: 1992/8008, K: 1994/4742, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty13/dnstyk12758.html>, Erişim Tarihi: 21/02/2014
- Dnş. 4. D., 21.2.1995 gün, E: 1994/3621, K: 1995/816, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 18/03/2014
- Dnş. 3. D., 1.3.1995 gün, E: 1994/500, K: 1995/737, Aktaran; CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2006, Dipnot. 199, s. 184
- Dnş. 11. D., 22.3.1995 gün, E: 1995/2722, K: 1995/763, Aktaran; CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2006, Dipnot. 199, s. 180-181
- Dnş. 4. D., 6.6.1995 gün, E: 1994/3830, K: 1995/2735, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 13/03/2014
- Dnş. 7. D., 04.12.1995 gün ve E: 1993/5310, K: 1995/4972, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty9/dnstyk8052.html>, Erişim Tarihi: 21/02/2014
- Dnş. 4. D., 18.11. 1996 gün, E: 1995/5229, K: 1996/4259, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 11/03/2014

- Dnş. VDDGK., 11.4.1997 gün, E: 1995/425, K: 1997/187, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 11/02/2014
- Dnş. 11. D., 14.11.1997 gün, E: 1996/6510, K: 1997/4061, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 24/04/2014
- Dnş. 11. D., 24.11.1997 gün, E: 1996/5661, K: 1997/4199, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 07/03/2014
- Dnş. 4. D., 2.3.1998 gün, E: 1997/1536, K: 1998/688, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 24/04/2014
- Dnş. 7.D., 26.5.1998 gün, E: 1997/2574, K: 1998/2036, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 10/1/2014
- Dnş. 4. D., 2.6.1998 gün, E: 1997/4159, K: 1998/2365, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 3/3/2014
- Dnş. 7. D., 2.11.1998 gün, E: 1997/3515, K: 1998/3686, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 12/03/2014
- Dnş. VDDGK., 6.11.1998 gün, E: 1997/209, K: 1998/319, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 11/03/2014
- Dnş. VDDGK., 6.11.1998 gün, E: 1997/161, K: 1998/318, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 03/03/2014
- Dnş. 4. D., 19.11.1998 gün, E: 1997/5965, K: 1998/4358, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 12/03/2014
- Dnş. 7. D., 17.12.1998 gün, E: 1997/4731, K: 1998/4572, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 18/03/2014
- Dnş. 4. D., 25.3.1999 gün, E: 1998/1102, K: 1999/1241, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 433-434
- Dnş. 4. D., 7.10.1999 gün, E: 1998/4783 K: 1999/3374 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 30/1/2014
- Dnş. 5.D., 12.10.1999 gün, E: 1999/4356, K: 1999/2905 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/5d-1999-4356.htm>, Erişim Tarihi: 8/1/2014
- Dnş. 11. D., 13.12.1999 gün, E: 1999/2847, K: 1999/4946, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 05/03/2014
- Dnş. 7.D., 19.1.2000 gün, E: 1999/1760, K: 2000/67, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 10/1/2014

- Dnş. 4. D., 8.2.2000 gün, E: 1999/1501, K: 2000/373, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 430
- Dnş. 4. D., 15.2.2000 gün, E: 1999/5915, K: 2000/499, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 435-436
- Dnş. 4. D., 13.4.2000 gün, E: 1999/5311, K: 2000/1488, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 429-430
- Dnş. VDDGK., 21.4.2000 gün, E: 2000/12, K: 2000/163, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 10/03/2014
- Dnş. 11. D., 22.5.2000 gün, E: 1999/856, K: 2000/2204, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 11/03/2014
- Dnş. 4. D., 6.6.2000 gün, E: 1997/2997, K: 2000/2514, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 434-435
- Dnş. 4. D., 12.6.2000 gün, E: 1999/4651, K: 2000/2685, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 442-443
- Dnş. 4. D., 12.6.2000 gün, E: 1999/2087, K: 2000/2705, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 441-442
- Dnş. 4. D., 27.9.2000 gün, E: 1999/4420, K: 2000/3840, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 436-437
- Dnş. 4. D., 28.9.2000 gün, E: 1999/3971, K: 2000/3849, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 437-438
- Dnş. 4. D., 7.12.2000 gün, E: 1999/5776, K: 2000/5124, Aktaran; BİROL TERLEMEZ, MUSTAFA BAHTİYAR, *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, 2001, s. 432-433
- Dnş. 3. D., 5.7.2001 gün, E: 2000/1150, K: 2001/2696, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 24/04/2014

- Dnş. 7. D., 12.2.2002 gün, E: 2000/8570, K: 2002/527, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 04/03/2014
- Dnş. 4. D., 13.02.2002 gün, E: 2001/4553, K: 2002/541 Aktaran; A. CEMAL RUHİ, *Tebliğat Hukuku*, 2011, s. 920-921
- Dnş. 9. D., 4.4.2002 gün, E: 2000/33412, K: 2002/1231, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 28/02/2014
- Dnş. 4. D., 25.9.2002 gün, E: 2001/2226, K: 2002/2990, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-2001-2226.htm>, Erişim Tarihi: 27/2/2014
- Dnş. 9. D., 16.10.2002 gün, E: 2001/424, K: 2002/4205, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 28/02/2014
- Dnş. VDDGK., 17.10.2003 gün, E: 2003/132, K: 2003/388, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 18/03/2014
- Dnş. VDDGK., 30.1.2004 gün, E: 2003/255, K: 2004/11, Aktaran; SELAMİ DEMİRKOL, ÖNDER TEKİN, NİHAT TOKTAŞ, *Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri*, 2006, s. 1286
- Dnş. 4. D., 30.3. 2004 gün, E: 2003/2109, K: 2004/615, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 10/03/2014
- Dnş. 4.D., 07.04.2004 gün, E: 2003/1554, K: 2004/686, Aktaran; AHMET MERİÇ, FATMA KIZILTAN, Tebliğ Nedir? Tebliğ ve Tebliğ Usullerinin Vergi Usul ve Genel Mevzuattaki Yeri. Elektronik Tebliğ Cari Mi? 6009 Sayılı Yasayla Yapılan Değişiklikle İlan Yoluyla Yapılan Tebliğin Önemi Arttı Mı?, 2012, s. 80
- Dnş. 7. D., 2.3.2004 gün, E: 2001/1844, K: 2004/555, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 24/04/2014
- Dnş. VDDK., 22.4.2005 gün, E: 2005/19, K: 2005/119, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 10/04/2014
- Dnş. 9.D., 5.5.2005 gün, E: 2003/3908, K: 2005/1246, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 05/03/2014
- Dnş. 7. D., 3.10.2005 gün, E: 2002/4318, K: 2005/2227, Aktaran; TURGUT CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2006, Dipnot. 199, s. 180-181

- Dnş. 7. D., 16.11.2005 gün, E: 2002/4300, K: 2005/2763, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 12/1/2014
- Dnş. 4.D., 13.11.2006 gün, E: 2006/1433, K: 2006/2157, Aktaran; ŞÜKRÜ KIZILOĞ, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, 2008, Cilt: 8, s. 593-598
- Dnş. İDDK, 8. 2. 2007 gün, E: 2006/4286, K: 2007/60, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 8/1/2014
- Dnş. 10.D., 28.5.2007 gün, E: 2005/9126, K: 2007/306, *Danıştay Dergisi*, 2008, Yıl: 38, Sayı: 117, s. 294-298
- Dnş. 5. D., 17.9.2007 gün, E: 2007/1074, K: 2007/4662, *Danıştay Dergisi*, 2008, Yıl: 38, Sayı: 117, s. 163-164
- Dnş. 4. D., 5.11.2007 gün, E: 2006/4303, K: 2007/3365, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 28/02/2014
- Dnş. 3. D. 3.3.2008 gün, E: 2006/4527, K: 2008/649, Aktaran; N. TOLGA SÜER, *İhbarname Esası*, 2011, s. 72-73
- Dnş. 9. D., 13.3.2008 gün, E: 2006/2550, K: 2008/1271, *Danıştay Dergisi*, 2008, Yıl: 38, Sayı: 119, s. 310-312
- Dnş. 3. D., 4.11.2009 gün, E: 2007/1965, K: 2009/3426, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 11/03/2014
- Dnş. 9. D., 5.11.2009 gün, E: 2008/3530, K: 2009/3998 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 24/04/2014
- Dnş. 4.D., 23.5.2011 gün, E: 2009/248, K: 2011/4403, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 28/1/2014
- Dnş. 3. D., 23.12.2010 gün, E: 2009/3162, K: 2010/4227, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 04/03/2014
- Dnş. 9. D., 28.12.2010 gün, E: 2008/6070, K: 2010/7052, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 13/03/2014
- Dnş. 9. D., 2.11.2011 gün, E: 2008/5363, K: 2011/7553, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 05/03/2014
- Dnş. 9.D., 15.5.2012 gün, E: 2010/8939, K: 2012/2645, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 28/02/2014

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Ahmet İNNECİ

Doğum Yeri ve Tarihi: Kayseri, 01.07.1989

E-Mail: ainneci@cu.edu.tr

EĞİTİM DURUMU

2012-2014: Yüksek Lisans, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Adana.

2006-2011: Lisans, Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Kayseri.

İŞ DENEYİMİ

2011-...: Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Araştırma Görevlisi, Adana.

YABANCI DİL: İngilizce