

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

Caner GAZİ

DANIŞMAN
Dr.Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR

İZMİR - 2021

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Hukukunda Tebligat” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih/....../2021

Caner GAZİ

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Vergi Hukukunda Tebligat
Caner Gazi

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Programı

Vergi başta hukuk ve siyaset disiplinleri çerçevesinde yüksek önemi haiz konuların başında gelir. Bunun sebebi ise devletin karşılıksız olarak sunduğu hizmetlerin finansmanı amacıyla kişilerin mülkiyet haklarına müdahalede bulunmasıdır.

Günümüz modern devleti ile vergilerin hazineye intikali ayrıntılı şekilde düzenlenmiş çok sayıda kanun hükmüne dayanarak gerçekleşir. Söz konusu ayrıntılı hükümlere konu olan ve verginin hazineye intikalinde büyük önem taşıyan adımlardan biri tebliğ işlemidir.

Vergi adı altında mülkiyet hakkına yapılan müdahalelere karşı bireylerin en önemli güvencesini yargı oluşturmaktadır. Ancak bireylerin yargıya başvurabilmeleri için bu vergilendirme süreçlerinden haberdar olmaları gerekir ki tebliğ işlemi bu aşamada devreye girer.

Tebliğ işlemi bireyleri sadece ödenmesi gereken vergilerden haberdar etmekle kalmaz. Aynı zamanda ödenmesi gereken bu vergileri bireylere arz ederek onların da onayının alınmasını sağlar. Çünkü modern toplumlarda hukuk kuralları akla dayandığından bireylerden bu kurallara uymalarını istemenin en makul yolu onları ikna etmek ve onaylarını almaktır.

Çalışmada tebliğ işleminin niteliği hukuk disiplini çerçevesinde ortaya konulup sonrasında vergilendirme sürecinde tebliğ kavramı genel olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri ışığında incelenmektedir. Bu inceleme için gerek literatürdeki kaynaklar gerekse yargı kararları kullanılmaktadır.

Çalışmada vergilendirme sürecinde hukuk devleti açısından hangi uygulama ve düzenlemelerin olması gerektiği ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Sonuç olarak en geniş tanım itibariyle çalışma hukuk devleti ve buna bağlı ilkeler ışığında vergilendirme sürecinde tebliğ kavramının Vergi Usul Kanunu düzenlemeleriyle teorik ve pratik boyutunu incelemektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Hukuk, Tebligat.



ABSTRACT
Master's Thesis
Legal Notice In Tax Law
Caner Gazi

Dokuz Eylul University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Public Law Program

Tax is one of the most important issues within the framework of law and politics disciplines. The reason for this is that the state intervenes in the property rights of individuals in order to finance the services provided free of charge.

In today's modern state, the transfer of taxes to the treasury takes place based on many detailed legal provisions. One of the important steps in the transfer of tax to the treasury, which is subject to the detailed provisions, is the notification process.

The judiciary constitutes the most important assurance of individuals against the interventions to the right to property under the name of tax. However, in order for individuals to apply to the judiciary, they must be aware of these taxation processes, and the notification process comes into play at this stage.

The notification process not only informs the individuals about the taxes to be paid. At the same time, it provides these taxes to be paid to individuals and ensures their approval. Because the rules of law in modern societies are based on reason, the most reasonable way to ask individuals to comply with these rules is to persuade them and get their approval.

In the study, the nature of the notification process is revealed within the framework of the legal discipline, and then the concept of notification in the taxation process is examined in the light of the provisions of the Tax Procedure Law. For this review, both the sources in the literature and the judicial decisions are used.

In the study, it is tried to reveal what practices and regulations should be in terms of the rule of law in the taxation process.

In conclusion, in the broadest definition, the study examines the theoretical and practical aspects of the concept of notification in the taxation process with the regulations of the Tax Procedure Law in the light of the rule of law and related principles.

Keywords: Keywords: Tax, Law, Notification.



VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEBLİGAT MÜESSESESİNİN TEORİK YAPISI VE KAMU HUKUKUNDAKİ YERİ

I. TEBLİGAT KAVRAMI	3
A. Anlamı	3
B. Önemi	4
C. Amacı	7
D. Benzer Kavramlardan Farkı	8
E. Tebligata Hâkim Olan İlkeler	13
1. Gizlilik İlkesi	13
2. Yazılılık İlkesi	15
3. Şekle Bağlılık İlkesi	15
4. Sonuca Ulaşma İlkesi	16
F. Vergi Hukuku Kavram ve Kurumları Yönünden Tebligatın Değerlendirilmesi	16
G. Tebligat Türleri	19

1. Tebligat Kanunundaki Tebliğ Türleri	19
2. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu Arasındaki İlişki	20
3. Resmi – Özel Tebligat Ayrımı	21
4. Yurtiçi – Yurtdışı Tebligat Ayrımı	22
5. Tebliğ Evrakının Teslim Edileceği Kişi Bakımından	22
6. Vergi Usul Kanunundaki ve Diğer Kanunlarda Düzenlenen Tebliğ Türleri Arasındaki İlişkisi	23
II. İDARE HUKUKU YÖNÜNDEN TEBLİGAT KAVRAMI	28
A. İdari İşlemin Özellikleri Yönünden Tebligat İşlemi	28
1. İdari Makamlar Tarafından Tesis Edilme	29
2. Hukuki Sonuç Doğurmaya Yönelik Olma	29
3. Kamu Kuvvetinden Yararlanma	30
4. Tek Yanlı Olma	31
5. Hukukilik Karinesinden Yararlanma	32
6. Kamu Menfaatini Amaçlama	34
7. İcrailik	35
B. İdari İşlemin Unsurları Yönünden Tebligat Kavramı	38
1. Yetki Unsuru	39
2. Şekil Unsuru	40
3. Sebep Unsuru	44
4. Konu Unsuru	45
5. Amaç Unsuru	46
III. ANAYSAL İLKELER İŞİĞİNDA TEBLİGAT KAVRAMI	47
A. Hukuk Devleti	48
B. Adil Yargılanma Hakkı	52
1. Dinlenilme Hakkı	53
2. Silahların Eşitliği	55
3. Mahkemeye Erişim Hakkı	56
4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı	59

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ İŞİĞİNDA TEBLİĞ

I. TEBLİĞ EDİLECEK EVRAK VE TEBLİĞİN İÇERİĞİ	61
A. İhbarnamenin İçeriği	61
1 . Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Sorunu	63
B. Tebliğ Edilecek Evraklara İlişkin Genel Kural	67
C. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler	68
II. TEBLİĞ YAPILACAK KİŞİLER	68
A. Gerçek Kişilere Tebliğ	69
1. Gerçek Kişinin Kendisine Yapılacak Tebliğ	72
2. Gerçek Kişinin Kendisinden Başkasına Yapılacak Tebliğ	74
B. Tüzel Kişilere Yapılacak Tebliğ	77
1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebligatlar	79
a. Derneklere Yapılacak Tebligat	79
b. Vakıflara Yapılacak Tebligat	80
c. Kolektif Şirketlere Yapılacak Tebligat	81
d. Adi Komandit ve Paylı Komandit Şirketlere Yapılacak Tebligat	83
e. Limited Şirketlere Yapılacak Tebligat	84
f. Anonim Şirketlere Yapılacak Tebligat	89
2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebligatlar	90
C. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklara Yapılacak Tebligatlar	92
1. Adi Ortaklıklara Yapılacak Tebligatlar	92
2. Tüzel Kişiliği Olmayan Cemaatlere Yapılacak Tebligatlar	94
III. TEBLİĞ YÖNTEMLERİ	95
A. Posta Yoluyla Tebliğ	95
B. Memur Vasıtasıyla Tebliğ	96
C. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ	98
D. İlan Yoluyla Tebliğ	99
1. İlanen Tebliğ Yapılacak Haller	100

2. Bilinen Adres Kavramı	102
3. Mernis ve AKS	104
4. İlanen Tebligatın İçeriği ve Usûlü	105
5. İlanen Tebligatın Neticeleri	108
E. Elektronik Tebliğ	109
1. Elektronik Tebliğ Kavramı	109
2. Tebligat Kanunundaki Elektronik Tebligat Kavramı	110
3. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Elektronik Tebligat	111
4. Elektronik Tebligat Düzenlemesine İlişkin Anayasaya Aykırılık İtirazı	113
5. Elektronik Tebligatın Yararları	115
6. Elektronik Tebligatın Uygulamasına İlişkin Sorunlar	117
SONUÇ	121
KAYNAKÇA	128

KISALTMALAR

AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
D.	Daire
E.	Esas
HGK	Hukuk Genel Kurulu
İKÜHFD	İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
K.	Karar
MHD	Mali Hukuk Dergisi
RG	Resmî Gazete
s.	Sayfa
SMS	Short Message Service-Kısa Mesaj Servisi
ss.	Sayfa Aralığı
T.	Tarih
UETS	Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi Merkezi
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu

GİRİŞ

Hukuk disiplini açısından tebligat kavramı hukuki bir işlemle ilgili olarak ilgililerin bilgilendirilmesini ifade eder. Bu bilgilendirme ilgililer açısından hukuki imkanların tespit edilmesi ve bu imkanlar dahilinde harekete geçilmesi açısından büyük önem arz eder.

Hukukun her dalı açısından tebligat kavramı büyük bir öneme sahiptir. Tebligat kavramı hukuk disiplininde tüm hukuk dalları açısından kural olarak aynı anlamı ifade eder. Bir başka deyişle söz konusu kavramın niteliği, amacı ve önemi tüm hukuk dalları açısından kural olarak aynıdır. Ancak bazı hukuk dalları etkileri itibarıyla bireylerin hukuki alemlerini daha derinden etkiler ki bu durumda hukukun genel kavram ve kurumları belirli ölçüde farklılaşır. Bu farklılaşma her zaman için bireyler lehine olmayabilir.

Vergi hukuku bakımından bu hukuk dalının kişilerin malvarlıklarına sert bir müdahalede bulunduğunu belirtmek gerekir. Bir başka deyişle vergi hukuku bakımından hukukun genel kabul edilen bazı kavram ve kurumları farklılaşmalar geçirir.

Vergi hukuku özelinde tebligat kavramının farklılaşma istikametini belirleyen temel iki unsur mevcuttur. Bunlar ekonomik koşullar ve siyasal tercihlerdir.

Türkiye özelinde değerlendirme yapılacak olursa tebligat kavramı hazine lehine düzenlenmiştir. Bu durum genel bir tebligat kanunu olmasına rağmen Vergi Usul Kanunundaki tebligata ilişkin düzenlemelerin varlığı ile açıkça ortadadır. Türkiye'nin ekonomik yapısı ve siyasi kültürü değerlendirildiğinde bu durum kolaylıkla açıklanabilmektedir.

Vergi hukuku yönünden tebligat kavramı incelenerek öğretiye katkı sağlamak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışma iki bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde tebligat kavramının teorik boyutu incelenmiştir. Bu bölümde kavramın anlamı, önemi ve amacı ortaya konulmuştur. Sonrasında ise tebligata hâkim ilkeler başlığı altında tebligata özgü olan bazı ilkeler incelenmiştir. Tebligat kavramının farklı şekilde ortaya çıktığı belirtilerek tebligat türleri üzerinde kısaca durulmuştur.

Birinci bölümün ikinci kısmında tebligat kavramı idare hukuku disiplini çerçevesinde ele alınmıştır. Bu inceleme ile kavram farklı bir boyuttan ele alınarak irdelenmiş ve teorik yapısının farklı bir yönü ortaya konmaya çalışılmıştır. Bunun için tebligat kavramı öncelikle idari işlemlere hâkim olan ilkeler ışığında incelenmiş sonrasında ise idari işlemin unsurları yönünden incelenmiştir.

Birinci bölümün üçüncü kısmında tebligat kavramı anayasal ilkeler ışığında incelenmiş ve böylece kavramın teorik yapısının bir başka yönü ortaya konulurken kavramın temel hak ve özgürlüklerle olan bağlantısı da incelenmiştir. Anayasal ilkeler hukuk devleti ve adil yargılanma hakkı başlıkları altında incelenmiş olup bunun sebebi hukuk devleti ilkesinin tüm hukuki çalışmalarda kilit taşı görevini yürütmesi ve tebligat kavramının anayasal ilkeler arasında en sıkı bağlarının adil yargılanma hakkı/ilkesi ile olmasıdır.

Çalışmanın ikinci bölümünde tebligat kavramı Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler ışığında incelenmiştir. Bu doğrultuda öncelikle ihbarnamenin içeriği, tebliğ edilecek evraklar ve tebliğ yerine geçen işlemler ortaya konmuştur.

İkinci bölümün ikinci kısmında ayrıntılı bir şekilde tebliğ yapılacak kişiler açıklanmıştır. Bu açıklama başta gerçek ve tüzel kişi kavramları ayrımında yapılmış olup başlıklar ayrıntılı bir şekilde ortaya konmuştur.

İkinci bölümün üçüncü kısmında Vergi Usul Kanununda düzenlenen tebliğ yöntemleri ele alınmış olup önemi ve gelecek için sahip olduğu potansiyel dikkate alınarak elektronik tebligat incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEBLİGAT MÜESSESESİNİN TEORİK YAPISI VE KAMU HUKUKUNDAKİ YERİ

I. TEBLİGAT KAVRAMI

A. Anlamı

Tebliğ kelimesi yetiştirme, eriştirme, bitiştirme, götürme ve taşıma anlamına gelmektedir¹. Tebligat kavramı tebliğ kavramının çoğul anlamlısı olmasına rağmen Türk hukukunda iki kelimedeki tekil anlamda kullanılır². Bu sebeple çalışmada tebliğ ve tebligat kavramları aynı anlamda kullanılacaktır.

Hukuk çalışmaları bağlamında basit bir tanım yapmak gerekirse tebligat, kanun ve usule uygun bir şekilde ilgililerin bir hukuki işlem konusunda bilgilendirilmesidir³. Bir başka deyişle *“hukuki bir işlemin, ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, yasa ve yöntemine(usulüne) uygun bir biçimde yazı ile veya ilânla yaptığı bildirim işlemidir”*⁴.

Öğretide tebliğ işlemi için birçok tanım oluşturulmuştur. Öğretideki tanımlara göre tebliğ *“genel anlamda bir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir belgenin o kimseye önceden belirlenmiş şekle ve usule uygun olarak iletilmesidir”*⁵. Tebliğ işleminin vergi hukukundaki anlamı ise *“mükellef, vergi sorumlusu ya da ilgili hakkında hukuki sonuç doğuracak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere Vergi Usul Kanunu’nun 93 vd. maddelerinde belirlenen esaslara uygun olarak iletilmesidir”*⁶. Bir başka tanıma göre tebliğ aşaması *“tarh edilen verginin yazı ile mükellefe bildirilmesinden ibarettir”*⁷.

¹ Mehmet Çiğdem ve Ömer Toprak, **Osmanlıca-Türkçe Sözlük**, Parıltı Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 680.

² Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınevi, 7.Baskı, Ankara, 2018, s. 85.

³ Gazi Çakmak, **Üniversite Öğrencileri için Hukuk Sözlüğü**, 2.Baskı, Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, İstanbul,2015, s. 576.

⁴ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 9.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 1202.

⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Genel Vergi), s. 211.

⁶ Karakoç, (Genel Vergi), ss. 211-212.

⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 194.

Vergi Usul Kanununun⁸ 21'inci maddesine göre *tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararında tebligatı, “*bir davaya ilişkin işlemleri o davayla ilgili kişilere bildirmek için, mahkemelerce Kanuna uygun biçimde yapılan bir belgelendirme işlemi*” olarak tanımlamıştır⁹.

Tebliğat temelde bilgilendirme ve belgelendirme işlevine sahiptir. Bilgilendirme işlevi ile taraflar hak ve yükümlülüklerini öğrenirler. Belgelendirme işlevi ise gelecekte çıkabilecek bir uyuşmazlığın çözümü için ispat aracı oluşturur.

Tebliğat ifadesinden anlaşılması gereken kavram bilim, sanat, din, akademi gibi farklı alanlardaki kullanıma bağlı olarak değişebilir¹⁰. Keza hukuk disiplini içindeki alanlara göre dahi tebliğat ifadesinden anlaşılan kavram değişebilir. Örnek olarak Vergi Usul Kanunu bağlamında kullanılan tebliğat ifadesi vergilendirme sürecini bir başka deyişle idari aşamaya ilişkinen İdari Yargılama Usulü Kanunu¹¹ veya Hukuk Muhakemeleri Kanunu¹² bağlamında kullanılan tebliğat ifadesi yargılama sürecine ilişkindir.

B. Önemi

Tebliğ işleminin önemi tarh ve tahakkuk işlemleri arasında köprü oluşturmaktan kaynaklanır. Tebliğ işleminin bu fonksiyonu sayesinde vergi borcu tahsilat yolunda daha somut bir hal alır¹³. Ayrıca Vergi Usul Kanununda Tebliğat Kanunundaki düzenlemelere göre özel hüküm olarak tebliğat hükümlerinin var olması kanun koyucunun vergi hukuku bakımından tebliğat müessesesine ayrı bir önem atfettiğini göstermektedir¹⁴.

⁸ RG, T. 10.01.1961, S.10703, RG, T. 11.01.1961, S.10704, RG, T. 12.01.1961, S.10705.

⁹ Yargıtay, HGK, T. 23.11.2011, E.2011/11-554, K.2011/684, (Hukuk Türk Veri Tabanı)(Erişim Tarihi:13.11.2019).

¹⁰ Eymen Solak, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yalova, 2014, s. 5.

¹¹ RG, T. 20.01.1982, S.17580.

¹² RG, T. 04.02.2011, S.27836.

¹³ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 106.

¹⁴ Ahmet İnneci, **Vergi Hukukunda Tebliğat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2014, s. 9.

Tebliğ işlemi adil yargılanma hakkı kapsamında dinlenilme ve savunma hakkı, silahların eşitliği, mahkemeye erişim hakkı, makul sürede yargılanma hakkı yönünden de önem arz eder. Sözü geçen ilke ve haklar ise doğrudan hukuk devleti ilkesinin bir parçasıdır.

Tebliğ işleminin önemine dair incelenmesi gereken bir diğer husus ise Türkiye Cumhuriyeti'nin Anayasasının 125'inci maddesidir. Mezkûr maddenin birinci fıkrasında idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine konu olacağı belirtilirken maddenin üçüncü fıkrasında idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı belirtilmiştir¹⁵. Bir başka deyişle idari işlemlere karşı açılacak davalarda süre tebliğ tarihinden başlayacaktır.

Tebliğat işlemi mükellefin tarhiyata ilişkin sahip olabileceği şüpheleri gidermek ve tarhiyata ilişkin olarak mükellefin onayını alabilmek açısından da önemlidir. Tebliğ olunan tarh işlemiyle mükellef kendisine terettüp eden vergi borcunu öğrenmektir. Bu bilgiyle mükellef tarhiyata ilişkin şüphelerini giderebilir veya şüphelerinin devam etmesi halinde idari veya yargısal hukuki çarelere başvurabilir¹⁶.

Tebliğ işlemi kendisine sonuç bağlanan sürelerin başlangıç ve bitişini tespit etmek açısından önem arz eder¹⁷. Ayrıca hukuka uygun tebligat ile idari ve yargısal süreler başlar¹⁸.

Yargılama ve vergilendirme sürecinin ivedilikle, hızlı işlemesi açısından tebligat önem arz eder. Tebligat sürecine ilişkin yaşanan aksaklıklar sadece vergilendirme sürecinin uzamasına sebep olmayacaktır. Ayrıca yargılama sürecinin de

¹⁵ Anayasadaki hükmün İdari Yargılama Usulü Kanunundaki görünümü için:

Madde 7 – “1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.

2. Bu süreler;

a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,

b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

Tarihi izleyen günden başlar.”.

Madde 8 – 1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar...

¹⁶ Karakoç, (Genel Vergi), s. 212.

¹⁷ Karakoç, (Genel Vergi), s. 220.

¹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.106.

uzamasına sebep olacaktır¹⁹. Ancak belirtmek gerekir ki tebligata ilişkin yaşanan aksaklıkların tek kaynağı vergi idaresi ya da idari yargı personeli değildir. Bu sayılan unsurlarla beraber posta teşkilatı da tebligata ilişkin yaşanan aksaklıkların kaynaklarından biridir. Vergilendirme ve vergi yargısı süreçlerinde tebligatın hukuka uygun olarak yapılmasında vergi idaresine, idari yargı personeline ve posta teşkilatına birbirine alternatif olamayacak fevkalade önemli görevler düşmektedir.

Tebliğat işlemi vergi usul hukukunda bulunan re'sen araştırma ilkesi açısından önem arz etmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden tahsil aşamasına kadar yapılan tüm idari işlemlerin maddi gerçeğe uygun olmasında kamu yararı bulunduğundan vergisel konularda olguların tespiti mükelleflerin vicdan veya ahlakına terk edilemez. Bu sebeple olguların araştırılmasında idare ilgililerin bildirdiklerinden bağımsız olarak gerçeği aramaya devam eder ki bu arayışın temelini re'sen araştırma ilkesi oluşturur²⁰. İdarenin ilgililerin bildirdiğinden başka ortaya koymak istediği olguları temin edebilmesi için tebligata bilhassa tebligatın bilgilendirme fonksiyonuna ihtiyaç vardır. Bu bilgilendirme fonksiyonu sayesinde veri akış sürecinin başlaması sağlanır.

Tebliğ işlemi aynı zamanda re'sen araştırma ilkesinin bir sonucudur. Vergi Usul Kanununun 4'üncü maddesinde belirtildiği üzere vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Ayrıca tarh işleminin tanımının düzenlendiği Vergi Usul Kanununun 20'nci maddesinde tarh işlemi bir idari işlem olarak tanımlanmıştır. Bu açıklamalar ışığında Türk vergi sisteminin kamusal güce dayalı bir vergilendirme sistemi olduğu düşünülmektedir. Vergi idaresi mükellefin beyanı üzerine vergi borcunu hesaplamanın yanı sıra bu beyana dayalı vergi borcu tespitinin doğru olmasını sağlamak durumundadır²¹. Doğru olarak tespit edilen vergi borcu tebligatın bilhassa bilgilendirme fonksiyonu ile mükellefe bildirilir. Bir başka deyişle re'sen araştırma ilkesinin gereği olarak idarece tespit edilen vergi borcu tebliğ edilmeden mükellefçe bilinemez. Bu sebeple beyana dayalı tarhiyatta

¹⁹ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes. **Medeni Usul Hukuku**, 5. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 128.

²⁰ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Usulünde Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı", **Prof.Dr. İlhan Ulusan'a Armağan İKÜHFD**, Cilt:15, Sayı:2, 2016, ss. 12-13.

²¹ Funda Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:94, 2012, s. 14.

beyan edilen miktarın tarha esas alınarak idari işlemin tesis edilmesi ve beyanın zaten mükellefçe yapıldığından bahisle ödenecek vergi borcunun tebliğ edilmemesi hukuka aykırı olacaktır. Bu açıklamaları destekler nitelikteki Vergi Usul Kanununun 27'nci ve 28'inci maddelerine göre düzenlenen tahakkuk fişi dairede tebliğ edilemezse mezkûr maddeler uyarınca mükellefe posta yoluyla tebliğ edilir. Ancak önemle belirtilmelidir ki tahakkuk fişinin tebliğ vergilendirme sürecinin devam edebilmesi için değil mükellefte daha derin güven duygusu oluşması için yapılır.

C. Amacı

Tebliğatin genel amacı bilgilendirmedir. Bu amaç sadece vergi hukukuna ilişkin değil tüm hukuk dalları için geçerlidir. Tebliğin bir başka deyişle bilgilendirmenin bahsedilen genel amacının önemini ortaya koymak açısından resmî gazete örnek gösterilebilir. Kişilerin hukuk alemindeki durumunun belirlenmesi ve kişilerin hukuki güvenlik içerisinde yaşamasını sağlamak üzere resmî gazetede yapılan bilgilendirme işlemi esasında bir tebliğ işlemidir²².

Tebliğatin öncelikli amacı hukukun dallarına göre farklılıklar göstermektedir. Yargılama hukuku açısından tebligat tarafların dava sürecine dâhil olmasını ve bu süreçte etkili olmasını amaçlar. Vergi hukuku açısından ise tebliğatin asıl amacı vergi borcunun hukuka uygun olarak ödenebilir safhaya bir başka deyişle tahakkuk aşamasına geçmesini sağlamaktır²³. Tebliğ aşamasının bir amacının vergi borcunu tahakkuk aşamasına geçirmek olduğu kabul edilirse ortaya tahsilat amacı da çıkmaktadır. Çünkü vergilendirme süreci tarh, tahsil, tahakkuk ve tahsilat zincirinden oluşmaktadır. Tahsilatın amacının vergi borcunun eksiksiz ve zamanında hazineye intikal ettirilerek kamu yararı sağlamak olduğu düşünüldüğünde vergilendirme sürecinde tebliğ aşaması kamu yararını gerçekleştirmek amacını taşır. Bu yorumun pratikteki karşılığı ise tebligata ilişkin bir hukuki uyuşmazlık çıktığında kendini gösterir. Tebligat müessesenin hukuki niteliği gereği kamu yararını amaçladığı gözetilerek uyuşmazlık çözülmelidir. Bir başka deyişle hazineci veya fazlaca mükellef odaklı bir tutum sergilenmemelidir.

²² Ertuğrul Sadıç, **Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat Usulü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Samsun, 2016, s. 14.

²³ Ateş, Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, İstanbul, 2018, (Genel Vergi), s. 131.

Tebliğatın asıl amacı bilgilendirme ve belgelendirmedir. Ancak bu amaçla beraber tebligatın bir de dolaylı amacı mevcuttur. Bu dolaylı amaç ise istikrar ve hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilmesidir²⁴.

Vergi Usul Kanunun 21'inci maddesinde tebliğ, *vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir* ifadesine göre tebliğin amacı bildirimdir. Vergi Usul Kanunun 22'nci maddesine göre *verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir* ifadesine göre tebliğ işleminin amacının tarh işlemini tamamlamak olduğu anlaşılmaktadır²⁵.

Son olarak belirtilmek gerekirse tebligatın kavramsal olarak en temel işlevi haberdar etmek/bildirmektir. Hukuki açıdan ise tebligatın en temel işlevi bilgilendirmek ve belgelendirmektir. Nitekim Yargıtay da vermiş olduğu kararlarında tebligatın amacına yönelik bilgilendirme ve belgelendirme işlevlerine değinmiştir²⁶.

D. Benzer Kavramlardan Farkı

Tebliğ kavramının daha derinden kavranması için benzer kavramlardan farkının ortaya konması gerekir. Bu amaçla öncelikle davetiye kavramı incelenmelidir.

Davetiye ve tebligat kavramları farklı anlamlara sahiptir²⁷. Tebligat davetiye kavramına göre daha geniş bir konuya sahiptir. Usul hukuku açısından davet mahkemenin bir kişiyi huzuruna çağırması iken davetiye bu çağrının yazılı haline denir. Bir başka deyişle davetiye tebligata konudur. Tebligat işlemi ile davetiye²⁸

²⁴ Şenyüz, Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s. 8.

²⁵ Murat, Tepedelenli, **Vergi Hukukunda Tebligat**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015, s.15.

²⁶ Yargıtay, HGK, T. 23.11.2011, E.2011/11-554, K.2011/684, (Hukuk Türk Veri Tabanı)(Erişim Tarihi:13.11.2019); Yargıtay, HGK, T. 31.03.2010, E.2010/140, K.2010/194, (Hukuk Türk Veri Tabanı)(Erişim Tarihi:13.11.2019); Yargıtay, HGK, T. 14.12.2011, E.2011/869, K.2011/754, (Hukuk Türk Veri Tabanı)(Erişim Tarihi:13.11.2019)

²⁷ Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz, Emel Hanağası, **Medenî Usul Hukuku**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s.183.

²⁸ Tebligat Kanunu madde 9:

“Madde 9 – Davetiye aşağıdaki kayıtları ihtiva eder:

1. Tarafların ve varsa kanuni temsilci ve vekillerinin ad ve soyadları ile ikametgah veya mesken yahut iş adreslerini,
2. Anlaşılacak şekilde kısaca tebliğin mevzuunu,
3. Davet edilen şahsın hangi mercide ve hangi gün ve saatte hazır bulunması لازم geldiğini ve bu merciin yerini,
4. Kanunlarına göre davetiye ve celpnamelere derci icabeden sair hususları,

dışında başka hususlar da bildirilebilir²⁹. Davet veya davetiye kavramı hukukun farklı dallarında birçok farklı anlam ifade edebilir. İcra İflas Kanununun 103'üncü maddesi³⁰ bu hususta bir örnek teşkil etmektedir. Alacaklı veya borçlunun yokluğunda yapılan haciz işlemlerine karşı haciz merasimi esnasında bulunmayan tarafın bir diyeceğinin var olup olmadığının tespiti amacıyla icra dairesine davet olunur. İcra uygulamasında bu davete 103 davetiyesi denir.

Tebliğat kavramı ile karışabilecek bir diğer kavram ihbarname kavramıdır. İhbarname hukukun farklı dallarında farklı anlamlarda kullanılmaktadır. İcra İflas Kanunumuzun 89.maddesi³¹ ihbarname kavramına örnek gösterilebilir. Borçlunun üçüncü kişilerde bulunan alacak veya malları için alacaklı takip yapmak istediğinde icra dairesi üçüncü kişilere haciz ihbarnamesi göndermektedir. Bir başka deyişle ihbarname tebliğ edilmektedir. Tebliğat işlemi bir bilgilendirme ve belgelendirme işlemini ifade ederken haciz ihbarnamesi bu işlemin gerçekleşmesine yardımcı olan bir belgedir³². Vergi hukuku yönünden ihbarname temel bir kavramdır. İhbarname kavramı ile idare tarafından yapılan tarh işlemleri sonucunda mükelleften talep edilen borç ortaya konmaktadır.

İhbarname kavramına benzeyen ihbar kavramı vergi idaresinin denetim araçlarından arama için de bir temel oluşturabilir. Vergi Usul Kanunun 142'nci maddesine göre ihbar veya yapılan diğer incelemeler sonucunda kanunun öngördüğü

5. Davetiyeyi çıkaran merciin mührünü ve mahkeme başkatibinin ve diğer mercilerde salahiyyetli memurun imzasını. ”.

²⁹ Pekcanitez, Atalay ve Özokes, s. 129.

³⁰ İlgili madde metni:

“Tutanak tutulurken alacaklı, borçlu veya namlarına Tebliğat Kanunu hükümlerine göre tebellüğe yetkili kimse bulunmazsa, bulunmayan alacaklı veya borçlu üç gün içinde tutanağı tetkik ve diyeceği varsa söylemesi için icra dairesine davet olunur. Kanunen ilavesi gereken müddetler mahfuzdur. Haciz sırasında borçlu veya alacaklı adına Tebliğat Kanunu hükümlerine göre tebellüğe yetkili kimse bulunduğu takdirde haciz tutanağının bir örneği bulunan şahsa verilir. Borçluya veya alacaklıya ayrıca haber verilmez”

³¹ İlgili madde metni:

“Hamiline ait olmiyan veya cirosu kabil bir senetle müstenit bulunmiyan alacak veya sair bir talep hakkı veya borçlunun üçüncü şahıs elindeki taşınır bir malı haczedilirse icra memuru; borçlu olan hakiki veya hükmi şahsa bundan böyle borcunu ancak icra dairesine ödiyebileceğini ve takip borçlusuna yapılan ödemenin muteber olmadığını veya malı elinde bulunduran üçüncü şahsa bundan böyle taşınır malı ancak icra dairesine teslim edebileceğini, malı takip borçlusuna vermemesini, aksi takdirde malın bedelini icra dairesine ödemek zorunda kalacağını bildirir (Haciz ihbarnamesi). Bu haciz ihbarnamesinde, ayrıca 2, 3 ve 4 üncü fıkra hükümleri de üçüncü şahsa bildirilir...”

³² Kadir, Ayyıldırım, **Türk Vergi Hukukunda Tebliğat**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 18.

diğer şartlarında sağlanması halinde mükellef veya ilgililer nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir³³.

Gerek tebligat gerekse ihbarname ile karışabilecek bir diğer kavram ihtarnamedir. İhtarname de ihbarname gibi hukukun farklı dallarında farklı anlamlar ifade eder. Türk Borçlar Kanunu'nun 117'nci maddesi³⁴ “*Muaccel bir borcun borçlusu, alacaklının ihtarıyla temerrüde düşer*” ifadesiyle ihtarnameyi borçluyu temerrüde düşürmek için gerekli bir koşul olarak düzenlemiştir. İhtar bir hukuki işlem değildir. Hukuki işlem benzeridir³⁵ ki bu durum ihtarın ispatında senetle ispat kuralının dışında olması gibi önemli bir sonuç doğurur. Bu sonuç aynı zamanda ihtar kavramını hukukumuz açısından önemli olmasını sağlar. Ancak Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesinin³⁶ 3.fikrasında tacirler arasındaki bazı işlemler için yapılacak ihbar ve ihtarların noter aracılığıyla yapılacağı düzenlenerek bir ispat şartı düzenlenmiştir³⁷.

³³ İlgili madde metni:

“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;

şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur”

³⁴ İlgili madde metni:

“Borcun ifa edileceği gün, birlikte belirlenmiş veya sözleşmede saklı tutulan bir hakka dayanarak taraflardan biri usulüne uygun bir bildirimde bulunmak suretiyle belirlemişse, bu günün geçmesiyle; haksız fiilde fiilin işlendiği, sebepsiz zenginleşmede ise zenginleşmenin gerçekleştiği tarihte borçlu temerrüde düşmüş olur. Ancak sebepsiz zenginleşenin iyiniyetli olduğu hâllerde temerrüt için bildirim şarttır.”

³⁵ Hukuki işlem benzeri fiil, bir irade açıklaması hukuki sonuç yerine fiili sonuca yöneldiğinde hukuk düzeni bu fiili açıklamaya hukuki sonuç bağladıysa mevcuttur., Mustafa Kemal, Oğuzman ve Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 25. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019, s. 180.

³⁶ İlgili madde metni:

“Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür.

Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.

Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır.

Tacir sıfatına bağlı olan diğer hükümler saklıdır.”

³⁷ Ahmet Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 877.

Türk Borçlar Kanunu'nun 117'nci maddesi kapsamında ihtarname bir hakkın kullanılması için gerekli olan hukuki işlem benzeri olarak düzenlenmiştir. Çalışmanın sınırları gözetilerek kanunlarımız da yer alan ihtar/ihtarname örneklerine atıf yapılmakla yetinilmektedir³⁸.

Tebliğata gerek isim gerekse de fonksiyon olarak benzeyen bir diğer kavram tefhimdir. Tefhim, tebliğin aksine bildirim işleminin ilgisine söz ile yapılmasıdır. Türk Hukuku açısından bildirimler kural olarak yazılı yapılır. Tefhim ile bildirimin yapılabilmesi için kanunda açık düzenleme bulunmalıdır³⁹. Tefhim hakkında açıklamalarda bulunurken Vergi Usul Kanunun 93'üncü maddesine dikkat çekmekte fayda olacaktır. Mezkûr maddede ilgilinin kabul etmesi şartına bağlı olarak tebliğin daire veya komisyonda yapılabileceği ifade edilmektedir. Ancak madde metninde tefhim ifadesi yer almamaktadır. Keza daire veya komisyonda yapılacak tebliğde de yazı içeren bir evrak muhataba sunulacaktır. Tefhimin bir istisna olduğu hatırd tutularak söylenebilir ki mezkûr 93'üncü maddede tefhim yapılabileceğine dair açık bir istisna öngörülmemiştir.

Tefhim de tebliğ gibi bilgilendirme fonksiyonuna sahiptir. Ancak tebliğde bu fonksiyon yazı ile gerçekleşirken tefhimde bu sözlü olur⁴⁰. Hukuki işlemin ilgililerin bildirmek için kural olarak tebligat yapılır. Kanunda sadece açık düzenlemenin olduğu hallerde tefhim⁴¹ yapılabilir⁴².

Tebliğ mazbatasını tebligatın belgelendirilmesi amacıyla düzenlenen ispata yarar belgedir, tebliğ edilen evrak değildir. Tebliğ mazbatasının içeriği Tebligat Kanunun

³⁸ Türk Medeni Kanunu'nun 164'üncü maddesi, Türk Medeni Kanunu'nun 965'inci maddesi, Türk Ticaret Kanunu'nun 128'inci maddesi, Noterlik Kanunu'nun 106'ncı maddesi. Ayyıldırım, ss. 20-22.

³⁹ Murat Atalı, İbrahim Ermenek ve Sümeyye Hilal Üçüncü, **Tebliğat Hukuku**, 2.Baskı, Seçkin, Ankara, 2019, s. 22.

⁴⁰ Muşul, s. 88.

⁴¹ İcra İflas Kanunu Madde 28 – “*Taşınmaz davalarında davacının lehine hüküm verildiği takdirde mahkeme davacının talebine hacet kalmaksızın hükmün tefhimi ile beraber hulasasını tapu sicili dairesine bildirir. İlgili daire bu ciheti hükmolunan taşınmazın kaydına şerh verir. Bu şerh, Türk Medeni Kanununun 1010 uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmüne tâbidir.*

Taşınmaz davası üzerine verilen karar ileride davacının aleyhine kesinleşirse mahkeme, derhal bu hükmün hulasasını da tapu sicili dairesine bildirir.”.

⁴² Atalı, Ermenek ve Üçüncü, s. 22.

23'üncü maddesinde⁴³ düzenlenmiştir. Mezkûr maddedeki içeriği sağlamayan tebliğler usulsüz olacaktır⁴⁴.

“Çağrı ve çağrı pusulası, çağrıyı yapan merciin yapılması istenen belli bir davranış biçimini (görüşme isteği vb.) ortaya koymak açısından düzenlenip muhatabına gönderilen belgedir. Çağrı pusulası da bir tebligat türü olup, her tebligatın mutlaka çağrı pusulasını içermesi şart değildir⁴⁵.”

Çağrıya örnek olarak Türk Ticaret Kanunu'nun şirketlerin bölünmesine ilişkin 174'üncü maddesi⁴⁶ örnek gösterilebilir. Çağrıya benzer bir kavram olarak çağrı mektubu Türk Ticaret Kanunun 474'üncü maddesinde⁴⁷ düzenlemiştir.

Tebliğ kavramıyla karıştırılabilecek bir diğer kavram ise genel tebliğdir. Genel tebliğler vergi hukuku açısından iki gruba ayrılır. Birinci grup genel tebliğler kanunun verdiği yetkiye dayanarak bağlayıcılık niteliğini haiz diğer grup ise kanunun verdiği bağlayıcı bir yetki olmadığından bağlayıcı olmayan genel tebliğlerdir. İkinci grup genel tebliğler sadece idarenin konuya ilişkin yorumunu yansıtır. Her iki grup genel tebliğin ortak özelliği bunların tekil olarak bireyleri değil tüm mükellefleri veya büyük mükellef gruplarını ilgilendirmesidir. Bir başka deyişle genel tebliğler kural olarak büyük kitlelere hitap ederek idarenin bir konu hakkında yorumunu açıklar ya da

⁴³ Tebliğ mazbatası:

“Madde 23 – Tebliğ bir mazbata ile tevsik edilir. Bu mazbatanın:

- 1. Tebliği çıkaran merciin adını,*
- 2. Tebliği istiyen tarafın adını, soyadını ve adresini,*
- 3. Tebliğ olunacak şahsın adını, soyadını ve adresini,*
- 4. Tebliğin mevzuunu,*
- 5. Tebliğin kime yapıldığını ve tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise o kimsenin adını, soyadını, adresini ve 22 nci madde gereğince tebellüğe ehil olduğunu,*
- 6. Tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığını,*
- 7. 21 inci maddedeki durumun tahaddüsü halinde bu hususlara mütaallik muamelenin yapıldığını, adreste bulunmama ve imtina için gösterilen sebebi,*
- 8. (Ek: 11/1/2011-6099/6 md.) Tebligatın adres kayıt sistemindeki adrese yapılması durumunda buna ilişkin kayıt,*
- 9. (Değişik: 19/3/2003-4829/7 md.) Tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzasını, İhtiva etmesi lazımdır”.*

⁴⁴ İbrahim Çatalkaya, **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 29.

⁴⁵ Şenyüz, s. 15.

⁴⁶ MADDE 174- “Bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde, yedişer gün aralıklarla üç defa yapılacak ilanla ve sermaye şirketlerinde ayrıca internet sitesine de konulacak ilanla, alacaklarını bildirmeye ve teminat verilmesi için istemde bulunmaya çağırılırlar.”.

⁴⁷ MADDE 474- “Genel kurul esas sermayenin azaltılmasına karar verdiği takdirde, yönetim kurulu, bu kararı şirketin internet sitesine koyduktan başka, 35 inci maddede anılan gazetede ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, yedişer gün arayla, üç defa ilan eder. İlanda alacaklılara, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesindeki üçüncü ilandan itibaren iki ay içinde, alacaklarını bildirerek bunların ödenmesini veya teminat altına alınmasını isteyebileceklerini belirtir. Şirketçe bilinen alacaklılara ayrıca çağrı mektupları gönderilir.”.

mükellefler için bağlayıcı hukuk kuralları ortaya koyarken, tebliğ işlemi gibi bilgilendirme işleviyle mükellefe kendisini ilgilendiren konuda bilgi sağlar⁴⁸.

Bilgilendirme haberleri ve yazılar da tebligat kavramıyla karışabilecek niteliktedir. Özel kişiler tarafından yapılan bilgilendirme haberleri ve yazılar şüphesiz ki vergilendirme süreci yönünden tebligat sayılmayacaktır. Çünkü vergilendirme sürecine ilişkin tebligat yapma yetkisi vergi idaresine aittir. Ancak kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla yapılan bir bilgilendirme haberi bir vergi türüne ait son ödeme gününü veya beyanname verme gününü belirtse bu işlem tebligat olarak kabul edilecek midir⁴⁹? Şüphesiz ki bu bilgilendirme haberi tebligat olarak kabul edilmeyecektir. Çünkü tebligat işlemi usuli bir işlem olup şekli kurallara sıkı sıkıya bağlıdır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmayan bir bilgilendirme işleminin tebligat olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

E. Tebligata Hâkim Olan İlkeler

Vergi hukuku bağlamında tebliğ işleminin tabi olduğu ilkeler gizlilik, yazılılık, şekle bağlılık ve sonuca ulaşma ilkeleridir⁵⁰.

1. Gizlilik İlkesi

Vergi hukuku bağlamında gizlilik ilkesi iki farklı aşamada kendini gösterir. Birinci olarak vergilendirme sürecinde Vergi Usul Kanununun 5'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetine ilişkin olarak yükümlülük altında olan kimseler⁵¹ gizlilik ilkesine tabidir⁵². Bu kişiler tebliğ evrakının hazırlanması aşamasında öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar. İkinci olarak tebliğ işlemini gerçekleştiren posta

⁴⁸ Mehmet Yüce ve Muhammed Çelik, **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s.13.

⁴⁹ Şenyüz, s. 15.

⁵⁰ Şenyüz, s.21.

⁵¹ Vergi Usul Kanunu 5'inci maddesi kapsamındaki yükümlüler:

“1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.”.

⁵² Şenyüz, s. 22.

idaresi personeli gizlilik ilkesi kapsamında yükümlüdür. Posta Hizmetleri Kanununun⁵³ 7'nci maddesinde⁵⁴ posta hizmetlerinin gizliliği ve güvenliği düzenlenmiştir. Vergi idaresi gerek mükelleflerin verdiği beyannameler gerekse vergi alacağının güvenliğini sağlamak için sahip olduğu teknolojik altyapı ile mükellefler hakkında çok geniş bir bilgi birikimine sahip olmaktadır. Bu geniş bilgi birikiminin vergi idaresince nasıl kullanılacağına dair Anayasanın 20'nci maddesinin ek 3'üncü fıkrası⁵⁵ bir kılavuz niteliğindedir⁵⁶. Vergilendirme sürecine ilişkin tebligatlarda Tebligat Kanunundaki ihbarnamenin kapıya yapıştırılması usulünün Vergi Usul Kanununda düzenlenmemesi kanun koyucunun gizlilik ilkesine verdiği önemin bir sonucudur⁵⁷. Mükellefler yönünden vergilendirme sürecinde gizlilik ilkesinin idarece hassas bir şekilde uygulandığı kanısı oluştuğunda mükelleflerin vergi uyumu artacaktır⁵⁸ ki bu durum tahsil başarısını artıracaktır. Türk vergi sistemi gibi beyan esasına dayanan sistemlerde mükelleflerin gizlilik esasına duyacağı güven oldukça büyük bir önem arz etmektedir⁵⁹. Kanun koyucu vergi mahremiyetine verdiği önemi göstermek için Vergi Usul Kanununun 362'nci maddesinde⁶⁰ vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenlemiştir. Mezkûr maddede failin vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlardan olabileceği öngörülerek mahsus suç tipi düzenlenmiştir. Ayrıca maddede yaptırım için Türk Ceza Kanunu'nun⁶¹ 239'uncu maddesine atıf yapılmıştır.

⁵³ RG, T. 23.05.2013, S.28655.

⁵⁴ *Posta hizmetlerinin gizliliği ve güvenliği MADDE 7*

"Hizmet sağlayıcıları ile posta hizmetlerinde çalışanlar veya herhangi bir şekilde posta hizmetleri ile ilgili bilgiye sahip olanların, bu bilgileri ve posta hizmetleri ile ilgili ilişkileri açığa vurmaları, gönderileri açmaları, içlerinde ne olduğunu araştırmaları, üçüncü kişilere bilgi vermeleri veya herhangi birinin bunları yapmasına neden olmaları, gönderileri zapt veya yok etmeleri yasaktır.

Hizmet sağlayıcıları, yürüttüğü hizmetlerle ilgili olarak gerekli güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür.

Posta gönderileri, kanunla yetkili kılınan merciler dışındaki kişilerce alıkonulamaz, açılmaz ve içeriği araştırılmaz.

⁵⁵ Anayasanın 20.maddesinin 3.fıkrası:

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

⁵⁶ Solak, s. 24.

⁵⁷ Şenyüz, s. 22.

⁵⁸ Yüce ve Çelik, s. 58.

⁵⁹ Ayyıldırım, ss. 100-101.

⁶⁰ İlgili madde metni:

"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."

⁶¹ RG, T. 12.10.2004, S.25611

Buna göre vergi mahremiyetini ihlal edenler ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri açıklama⁶² suçu için öngörülen cezaya mahkûm edilecektir.

2. Yazılılık İlkesi

Yazılılık ilkesi tebligatın bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarının gerçekleşmesi için ön koşuldur. Yazılılık ilkesi işlemin içeriğine ilişkin ispat yönünden büyük bir önem oluşturur⁶³. Ancak beyana dayanan vergilerde mükellefin tahakkuk fişini almamasına rağmen verginin tahakkuk etmesi ve tahakkuku tahsile bağlı vergiler yazılılık ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunun 21'inci maddesinde⁶⁴ tebligatın yazı ile yapılacağı düzenlenmiştir. Yazılılık ilkesi idari işlemin şekil unsurunun cisim yönüyle aynı amaca hizmet eder. Bir başka deyişle tebliğ edilecek evrakta eksik bir husus olması veya evrakın hiç olmaması durumunda işlem şekil unsuru yönünden sakat olacağı gibi yazılılık ilkesine de aykırı olacaktır.

3. Şekle Bağlılık İlkesi

Şekle bağlılık ilkesi tebligatın usuli bir işlem olmasının sonucudur. Tebligatın yapılışına dair hükümler şekle sıkı sıkıya bağlıdır. Bu sebeple şekle aykırı yapılan bir tebligat işlemi usulsüz olacaktır. Şekle bağlılık ilkesi idari işlemin şekil unsurunun prosedür yönüyle aynı amaca hizmet eder. Tebligat işleminin kanunun öngördüğü

⁶² İlgili madde metni:

“Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

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

Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

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

⁶³ Şenyüz, s. 22.

⁶⁴ İlgili madde metni:

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

prosedüre aykırı yapılması halinde işlem şekil unsuru yönünden sakat olacağı gibi şekle bağlılık ilkesine de aykırı olacaktır. İlanen tebligat yapılabilmesi için posta yoluyla tebligat yapılmasının şart olması aksi halde yapılacak ilanen tebligatın sakat olması prosedüre bir başka deyişle şekle bağlılık ilkesine atfedilen önemi göstermektedir⁶⁵. Şekle bağlılık ilkesi yönünden elektronik tebligata ilişkin bir istisnaya değinmek gerekir. Şekle bağlılık kural olarak ispatı kolaylaştırmak, tarafları düşünmeye sevk etmek gibi fonksiyonlara sahiptir. Ancak elektronik tebligat ile tebligatın geleneksel yapısından uzaklaşmakta işlemler daha hızlı hale getirilmektedir. Bu değişimin gerekçesi olarak bürokrasiyi azaltmak gösterilebilir⁶⁶. Elektronik tebligat ile mükellefe daha az güvence sunulduğu iddia edilmemektedir ancak bu yöntem ile geleneksel tebligat usulünden uzaklaşıldığı inkâr edilemez.

4. Sonuca Ulaşma İlkesi

Sonuca ulaşma ilkesi her türlü engele rağmen tebligatın muhataba ulaştırılmasını sağlamayı amaçlar. Vergi Usul Kanununda düzenlenen tüm tebliğ imkanları arasında ilanen tebligat söz konusu ilkenin somutlaşmış halidir. İlanen tebligat idarenin son çaresi olmakla beraber en kuvvetli tebligat aracı olma özelliğini de taşır. Çünkü idare ilanen tebligat ile bildirim yapmadaki engeli nihai olarak ortadan kaldırmaktadır⁶⁷. Teknolojinin gelişimiyle beraber sonuca ulaşma ilkesinin gerçekleştirilmesi kolaylaşmaktadır. SMS yoluyla ilgililere yapılan tebligatların bildirilmesi bu duruma bir örnek teşkil eder⁶⁸. Sonuca ulaşma ilkesiyle hazinenin alacağı korunurken tahsilat işlemindeki kamu yararı gözetilir.

F. Vergi Hukuku Kavram ve Kurumları Yönünden Tebligatın Değerlendirilmesi

Tebliğatın hukuki niteliğine ilişkin olarak vergi hukuku yönünden bir inceleme yapıldığında tebliğ sürecinin nihai işlem olan tahsil sürecine ulaşmada olmazsa olmaz

⁶⁵ Şenyüz, s. 22.

⁶⁶ Yüce ve Çelik, s. 66.

⁶⁷ Şenyüz, s. 22.

⁶⁸ Yüce ve Çelik, s. 70.

bir adım olduğu ortaya çıkacaktır. Her ne kadar tebliğ aşaması tek başına dava konusu yapılamasa da sıkı şekil şartlarına bağı olan bu müessesedeki meydana gelecek bir hukuka aykırılık vergilendirme sürecinin başarılı olmasına engel olacaktır.

Vergilendirme sürecinde tebliğ işleminin varlığı kural olarak zorunlu olsa da bu kuralın bazı istisnaları mevcuttur. Bu istisnalardan ilki Vergi Usul Kanunun 24'üncü maddesinde düzenlenen tahakkuku tahsile bağı olan vergilerdir. Bu vergilerde ayrı birer tarh, tebliğ, tahakkuk aşaması bulunmamaktadır. Ancak tahakkuku tahsile bağı olan vergiler herhangi bir sebeple zamanında tahsil edilemezlerse istisnai bu durumları ortadan kalkar ve bu vergilerin tahsili için de vergi ihbarnamesi tebliğ edilmesi mecburiyeti doğar⁶⁹.

Vergilendirme sürecinde tebliğ işleminin mevcut olmadığı bir başka istisnai hal ise beyana dayanan tarhiyattır. Vergi Usul Kanunun 25'inci maddesine göre beyan üzerine alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi Usul Kanunun 27'nci maddesi gereğince beyannameyi vergi idaresine teslim eden kişinin tahakkuk fişini almaması beyan edilen verginin tahakkuk etmesini engellemez ancak tahakkuk fişi bu kişiye posta ile gönderilir. Bir başka deyişle tahakkuk fişini almayan mükellefe herhangi bir tebligat yapılmasına gerek kalmadan vergi tahakkuk etmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun 28'inci maddesinin ek 2'nci fıkrası gereğince elektronik ortamda gönderilen beyannameler için tahakkuk fişleri elektronik ortamda düzenlenir ve bu düzenlenen tahakkuk fişlerinin beyanname verenlere elektronik ortamda gönderilmesi tahakkuk fişinin tebliğ yerine geçer.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu⁷⁰ ve Emlak Vergisi Kanunu'nda⁷¹ da vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları silsilesine birer istisna getirilmiştir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi gereğince motorlu taşıtlar vergisi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl ocak ayının başında tahakkuk ettirilmiş sayılır ve tahakkuk ettirilen vergi ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz, vergi tahakkuk ettiği günde tebliğ edilmiş sayılır. Vergi idaresi tahakkuk ettirmesi gereken motorlu taşıtlar vergisini hiç tahakkuk ettirmez veya eksik tahakkuk ettirirse bu durumda ikmalen tarh yapılır⁷². İkmalen tarh

⁶⁹ Karakoç, (Genel Vergi), s. 230.

⁷⁰ RG, T. 23.02.1963, S.11342.

⁷¹ RG, T. 11.08.1970, S.13576.

⁷² Ateş, Oktar, Türk Vergi Sistemi, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul, 2018, (Türk Vergi), s. 372.

edilen vergi ilgisine tebliğ edilir. Emlak vergisi kanununun 10'uncu maddesi gereğince bina vergisi ve aynı kanunun 21'inci maddesi gereği arazi vergileri ilgili belediyelerce ocak ve şubat aylarında içinde bulunduğu hesap yılı için tarh ve tahakkuk ettirilir ve ilgisine yazı ile bildirilir. Ancak bu bildirim vergilendirme sürecindeki tebliğ işlemi değildir. Çünkü vergi artık tahakkuk aşamasına gelmiştir. Bu hükümlere göre söz konusu vergiler kanun gereği belirli tarihlerde tahakkuk etmektedir. Bir başka deyişle emlak vergisinin ve motorlu taşıtlar vergisinin ödenebilir safhaya geçmesi için ayrıca bir tebliğ aşamasına ihtiyaç duyulmamaktadır verginin tahsili ile vergi borcu sonlanmaktadır⁷³.

Tebliğat müessesesini kavramsal yönden ilgilendiren bir başka hukuk müessesesi ise zamanaşımıdır. Vergi hukuku açısından zamanaşımı borcu sona erdiren bir sebep olarak kabul edilmektedir. Özel hukuk ilişkilerinin aksine zamanaşımı kavramının vergi hukukunda bir def'i olarak kabul edilmemesinin sebebi Vergi Usul Kanunun 113'üncü maddesidir. Mezkûr maddenin birinci fıkrasına göre zamanaşımının dolmasıyla vergi alacağı kalkar. Ayrıca mezkûr maddenin ikinci fıkrası gereğince zamanaşımına ilişkin mükellefin bir müracaatının olup olmadığına bakılmaksızın birinci fıkradaki sonuç gerçekleşir. Bu sebeple vergi borcunu sona erdiren bir müessese olarak zamanaşımı kavramı vergi hukuku açısından büyük bir önem oluşturur.

Vergi hukukunda dört çeşit zamanaşımı mevcuttur. Bunlar tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı, ceza kesme zamanaşımı ve hata düzeltme zamanaşımıdır. Tebliğ müessesesinin ilgili olduğu zamanaşımı türü tarh zamanaşımıdır. Öğretide tarh zamanaşımı⁷⁴ ifadesinin yanı sıra tahakkuk zamanaşımı⁷⁵ ifadesi de kullanılmaktadır. Öğretideki bu ayrıma tebliğ işleminin fonksiyonu dikkate alınarak yaklaşılması gerekir. Tarh işleminin hukuka uygun tebliğ edilmesi sonucunda tahakkuk aşaması ortaya çıkar. Bir başka deyişle tarh ve tebliğ işlemleri son bulur. Tahakkuk aşamasının vergi borcunun ödenebilir safhasını belirttiği düşünüldüğünde vadesi gelmiş bir borç

⁷³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.208.

⁷⁴ Karakoç, (Genel Vergi), s. 263.; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 229.; Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 183.; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 11.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 11.Baskı, Ankara, 2019, s. 117.

⁷⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 136.; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 41.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017, s. 156.; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 21.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s. 138.

için artık sadece tahsil zamanaşımı söz konusu olacaktır. Tahakkuk aşaması tebliğ sonucunda başka hiçbir işleme gerek kalmaksızın gerçekleşeceğinden tahakkuk zamanaşımından bahsetmek mümkün değildir.

Tebliğatın hukuki niteliğine bağlı olarak bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarına değinmek gerekirse bu fonksiyonlar için işlemin asli veya bir başka deyişle kurucu unsurları demek yanlış olmayacaktır. Çünkü bilgilendirme veya belgelendirme fonksiyonuna sahip olmayan ya da her ikisine sahip olmayan bir işlem tebliğat işlemi olmayacaktır⁷⁶. Ayrıca vergi hukuku bakımından tebliğ işleminin geçerli olabilmesi için kurucu unsurlarının yanı sıra işlemin vergi yargılaması sürecinde Tebliğat Kanunu ve vergilendirme sürecinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olması bu hükümler doğrultusunda gerçekleştirilmiş olması gerekir⁷⁷.

G. Tebliğat Türleri

1. Tebliğat Kanunundaki Tebliğ Türleri

Tebliğat konusunun teorik bağlamda daha derinden kavranabilmesi için tebliğat işleminin çeşitli kriterlere göre sınıflandırılması faydalı olacaktır. Tebliğat kanunun sistematüğinden yola çıkılarak yapılabilecek ilk sınıflandırma kazai, idari ve mali tebliğattır. Kazai tebliğat Tebliğat Kanunun 34'üncü maddesi gereğince kaza mercilerince yapılacak olan tebliğattır. Kazai bir başka deyişle yargısal tebliğat kavramı hem adli hem de idari yargıyı kapsamaktadır. 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameden⁷⁸ önce kazai tebliğat askeri yargı bağlamında tebliğatı da kapsamaktaydı ancak söz konusu Kanun Hükmünde Kararname ile askeri yargı tebliğatları kapsam dışında bırakılmıştır. Tebliğat Kanunun 50'nci maddesine göre mali tebliğatlar Sayıştay tarafından yapılır. Mezkûr madde metninde Sayıştay ifadesi yerine Divanı muhasebat ifadesi kullanılmaktadır. Tebliğat Kanunun 45'inci maddesi idari tebliğatı tanımlamaktadır. Mezkûr maddedeki tanıma göre idari tebliğatlar, kazai ve mali tebliğatlar dışındaki tebliğatlardır.

⁷⁶ Atalı, Ermenek ve Üçüncü, s. 19.

⁷⁷ Muşul, s. 86.

⁷⁸ RG, T. 09.07.2018, S.30473.

2. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu Arasındaki İlişki

Kanun koyucu Tebligat Kanunu ile genel bir düzenleme yapmasına rağmen Vergi Usul Kanununda vergilendirme sürecine ilişkin olarak özel düzenlemeler getirmiştir. Bu sebeple tebligatın kaynağı olan kanun yönünden Tebligat Kanunu'na dayanan ve Vergi Usul Kanunu'na dayanan tebligat şeklinde ikili bir sınıflandırma ortaya konabilir. Vergilendirme süreci sonunda tahsilat ile mülkiyet hakkına çok ağır bir müdahale yapılmaktadır. Vergi karşılıksız olarak cebir ile mükelleften alınan parasal değer olduğundan kanun koyucu mükelleflere güvence sağlamak ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesine ulaşmak adına bir başka deyişle vergi hukukunun özelliğinden dolayı⁷⁹ Vergi Usul Kanununda tebligata ilişkin ayrı bir düzenleme getirmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun⁸⁰ 8'inci maddesine bu başlık altında değinmekte fayda olacaktır. Bahsedildiği üzere vergilendirme sürecinde tebligata ilişkin olarak Tebligat Kanunu hükümleri yerine Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Ancak burada bir soru akla gelmektedir. Vergilendirme sürecinin tamamını düzenleyen bir usul kanunu Türk hukukunda mevcut değildir. Tahsil işlemi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmektedir. Bu durumda tahsil sürecine ilişkin olarak tebligata ilişkin hangi hükümlerin uygulanacağı sorusu gündeme gelmektedir. Kanun koyucu mantık tutarlılığını gözeterek Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8'inci maddesinde *“Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur”* hükmünü getirmiştir. Bu sebeple vergilendirme süreci boyunca tebligata ilişkin aynı hükümler uygulanacaktır⁸¹. Ancak tahsil sürecine ilişkin olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanabilmesi için aksine bir hüküm bulunmaması gerekir⁸².

Tebliğat Kanunu'nu ve Vergi Usul Kanununun tebligata ilişkin hükümleri kıyaslandığında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin muhataplar açısından daha avantajlı

⁷⁹ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 173.

⁸⁰ RG, T. 21.07.1953, S.8469.

⁸¹ Kazım, Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2015, s. 57.

⁸² Turgut, Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Tahsil), s. 55.

olduğu öğretide⁸³ belirtilse de 2017 yılında yapılan değişikliklerle bu avantaj büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.

Vergilendirme sürecinde posta memurlarının Tebligat Kanunu'nda düzenlenen mali tebliğlere ilişkin genel ilkeleri vergilendirme sürecine ilişkin özel kanun olan Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılması gereken tebliğler için de uyguladığı ve bu uygulamanın vergilendirme sürecindeki tebliğlerin sakatlanmasına sebep olduğu öğretide belirtilmiştir⁸⁴.

Vergi davaları idari yargı içerisinde görüldüğünden dolayı İdari Yargılama Usulü Kanununun 60'ıncı maddesi gereğince vergi mahkemelerinde yargılama sürecine ilişkin yapılacak tebligatlarda Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır. Vergilendirme sürecine ilişkin olarak Tebligat Kanunu ve Vergi Usul Kanunu arasında genel kanun-özel kanun ilişkisi olsa da vergi hukukundan kaynaklı yargılama sürecinde söz konusu iki kanun arasında genel kanun-özel kanun ilişkisi bulunmamakta, İdari Yargılama Usulü Kanunundaki atıf dolayısıyla doğrudan Tebligat Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

3. Resmi – Özel Tebligat Ayrımı

Tebliğata ilişkin bir başka sınıflandırma resmi – özel tebligat ayrımıdır. Bu ayrım tebligatı yapan makamın niteliğinden kaynaklanmaktadır. Şüphesiz ki gerek vergilendirme sürecinde gerekse vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde (dostane veya yargısal) tebligatı çıkaracak makam resmî kurumlar olacaktır. Bu sebeple vergi hukuku bağlamında yapılan tebligatlar resmi tebligat sınıfına dahil olacaktır⁸⁵. Özel tebligat işlemleri taraflar arasında birçok amaçla gerçekleştirilebilir. Ancak bu tür tebligatın en önemli işlevi ispat aracı olmasıdır. Özel tebligat işlemleri Noterlik Kanunun⁸⁶ 70. maddesine göre yapılacaktır⁸⁷.

⁸³ Aslan, Memduh, “Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, **MHD**, Cilt:10, Sayı:112, 2014, s. 17.

⁸⁴ Yapan, Ahmet ve Gökhan Kuru. “Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- II”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:180, 2014, s. 80.

⁸⁵ Şenyüz, s. 12.

⁸⁶ RG, T. 05.02.1972, S.14090.

⁸⁷ Atalı, Ermenek ve Üçüncü, s. 85.

4. Yurtiçi – Yurtdışı Tebligat Ayrımı

Tebliğat yapılacak kişinin ülke sınırlarının içinde bulunup bulunmaması yönünde bir sınıflandırma yapılacak olursa yurtiçi ve yurtdışı tebligat ayrımı ortaya çıkacaktır. Bu ayrımın pratikteki sonucu kanunların kural olarak mülkilik ilkesine bağlı olmasıyla ilgilidir. Bir devletin kendi hukuk kurallarını dünyanın her bir yanında uygulama veya uygulatma imkân ve kabiliyeti olmadığından devletler arasındaki hukuki problemlerin çözümünde uluslararası anlaşmalar ön plana çıkar.

Vergi Usul Kanununun 97'nci maddesinde yabancı memlekette bulunanlara yapılacak olan tebliğ düzenlenmiştir. Bu hükme göre yabancı memlekette bulunan askerlere yapılacak tebliğ bağlı bulunduğu kuvvet komutanlıkları ya da Jandarma genel komutanlığı aracılığı ile yapılır. Yabancı memlekette bulunan sivil kişi eğer vatandaş ise Türk siyasi memuru ya da konsolosluk aracılığıyla tebligat yapılabilir. Keza kişi yabancı memlekette görevde bulunan Türk memuru ise tebliğ Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla yapılabilir. Ancak kural olarak belirtilmelidir ki yabancı memlekettekilere yapılacak tebliğler için yabancı memleketin mercileri yetkilidir. Türkiye ile yabancı devletin arasındaki ikili andlaşma hükümleri veya yabancı devletin mevzuatının izin vermesi halinde yabancı devletteki Türk siyasi memuru veya konsoloslugu tebliğ yapılabilir.

5. Tebliğ Evrakının Teslim Edileceği Kişi Bakımından

Tebliğ edilen evrakı teslim alan kişi bakımından bir ayrım yapılması faydalı olacaktır. Kural olarak tebligatın muhatabına ulaşması, muhatap tarafından alınması gerekir⁸⁸. Ancak kanunda düzenlenen bazı hallerde tebligat evrakı muhatap yerine başkasına verilebilir. Bu halde farklı bir tebligat türünden bahsedilmesinden değil tebliğ edilecek evrakın teslim edileceği kişiler yönünden bir ayrım ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunun 95'inci maddesinde veli, vasi ve kayyımlara tebliğ düzenlenmiştir. Muhatabın tebliğ evrakının hukuki mahiyetini kavrayamayacağı veya kanunen daha ehil birinin tebliğ evrakını değerlendirilmesi gerektiğinde veli, vasi veya kayyımlara tebligat yapılır. Eğer veli, vasi veya kayyım birden fazla ise birine

⁸⁸ Şenyüz, s. 50.

yapılacak tebliğ hukuki sonuç doğurmak bakımından yeterli olacaktır. Ancak tebliğin konusu hakkında özel olarak yetkilendirilmiş bir veli, vasi veya kayyım varsa tebliğ bu özel olarak yetkilendirilmiş kişiye yapılmalıdır. Keza Vergi Usul Kanununun 94'üncü maddesi kapsamında ikametgahta veya işyerinde yapılacak tebliğlerde bu kapsamda değerlendirilmelidir.

6. Vergi Usul Kanunundaki ve Diğer Kanunlarda Düzenlenen Tebliğ Türleri Arasındaki İlişkisi

Vergi Usul Kanununda düzenlenen şekliyle tebligatın yapılış türüne göre bir sınıflandırma yapılacak olursa beş alt başlıktan bahsedilebilir.

- Posta Vasıtasıyla Tebliğ
- Memur Vasıtasıyla Tebliğ
- Elden Tebliğ
- İlanen Tebliğ
- Elektronik Tebliğ

Tebligatın kural olarak posta vasıtasıyla yapılması gerekir. Tebligat Kanunun 1'inci maddesindeki düzenlemeye göre posta vasıtasıyla tebligatı yapmak Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğünün görevidir. 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa⁸⁹ göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü anonim şirket olarak yapılandırılmıştır⁹⁰.

⁸⁹ RG, T. 23.05.2013, S.28655.

⁹⁰ Posta Hizmetleri Kanununun ilgili 21.maddesi:

“Bu Kanun ile kuruluş ve tescile ilişkin hükümleri hariç olmak üzere 6102 sayılı Kanun ve özel hukuk hükümlerine tabi Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi unvanı altında bir anonim şirket kurulmuştur.

PTT'nin sermayesinin tamamı Hazineye aittir. Hazine Müsteşarlığının mülkiyet hakkı ile kâr payı hakkı saklı kalmak üzere ve kamunun pay sahipliğinden kaynaklanan bütün mali hakları Hazine Müsteşarlığında kalmak kaydıyla Hazine Müsteşarlığının PTT'deki pay sahipliğine dayanan oy, yönetim, temsil, denetim gibi hak ve yetkileri Bakanlık tarafından kullanılır. Bu hak ve yetkilerin kullanımına ilişkin her türlü mali ve hukuki sorumluluk Bakanlığa aittir.

PTT, bu Kanun ve 6102 sayılı Kanunun bu Kanuna aykırı olmayan hükümlerine göre Kalkınma Bakanlığının görüşü ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın uygun görüşü alınarak hazırlanan esas sözleşmesinin Genel Kurul tarafından onaylanmasını müteakip yapılacak tescil ve ilan ile faaliyete geçer. Esas sözleşmede yapılacak değişikliklerde Kalkınma Bakanlığının görüşü ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın uygun görüşü aranır. 6102 sayılı Kanunun aynı ve nakdî sermayesinin vaz'ına müteallik hükümleri ile 414 üncü madde hükmü PTT hakkında uygulanmaz.

16/7/1965 tarihli ve 697 sayılı Ulaştırma ve Haberleşme Hizmetlerinin Olağanüstü Hallerde ve Savaşta Ne Suretle Yürütüleceğine Dair Kanun ile millî güvenlik ve kamu düzeni gerekleri ve sıkıyönetim ve seferberlik hâllerinde posta hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin özel kanunların hükümleri saklıdır.”.

Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketinin çok önemli bir kamu hizmetini yerine getirdiği inkâr edilemez olsa da anonim şirket yapılanmasına sahip bir işletmenin tekel oluşturmaları ve ücret tarifesini belirlemesi eleştiriye açıktır⁹¹. Bizce tebligata ilişkin aksaklıklar yüzünden makul sürede yargılanma hakkının ihlal edilmemesi ve adalet hizmetinin kalitesinin yükselmesi adına anonim şirketler veya diğer özel teşebbüslerce tebligat hizmetinin sunulmasına imkân sağlayan hukuki düzenlemeler getirilmesi uygundur.

Memur vasıtasıyla tebliğ istisnai bir yoldur⁹². Günümüzde elektronik tebligat yöntemi ile memur vasıtasıyla tebliğ özellikle gecikmesinde zarar umulan hallerde daha az tercih edilecek bir yöntem haline gelecektir. Çünkü elektronik tebligat ile tebliğ evrakı saniyeler içinde karşı tarafa ulaşmaktadır. Memur vasıtasıyla tebliğ Tebligat Kanunun 2'nci ve 41'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Tebligat Kanunun 2'nci maddesinde memur eliyle tebligatın yapılabilmesi için iki seçimlik koşul düzenlenmiştir. Buna göre kanunlarda özel hüküm bulunması veya gecikmesinden zarar doğabilecek işlerde memur vasıtasıyla tebliğ yapılabilir. Memur vasıtasıyla tebliğe olanak sağlayan diğer hal ise Tebligat Kanunun 1'inci maddesinde sayılan daire ve müesseseler arasında veya bu daire ve müesseselerde bulunanlara yapılacak bir tebligatın söz konusu olması halidir⁹³. Tebligat Kanunun 41'inci maddesine göre adli ve idari kaza mercileri ile diğer adalet daireleri re'sen veya talep halinde işin mahiyetine göre, dairelerinde çalışan memurlar vasıtasıyla tebligat yapılmasına karar verebilirler. Tebligat Kanunun 2'nci ve 41'inci maddeleri kıyaslandığında iki

⁹¹ Çatalkaya, s. 34.

⁹² Atalı, Ermenek, Üçüncü, s. 47.

⁹³ Tebligat Kanunun ilgili 1. ve 2.maddeleri:

Madde 1 – “Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.

Madde 2 – 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.

Zor kullanılmasını gerektiren veya hazırlık tahkikatına taallük eden vazifelerini zabıta tarafından yapılacağına dair olan hükümlerle bu kanunun ikinci babında yazılı hususi hükümler mahfuzdur.”.

düzenlemenin de memur vasıtasıyla tebliğ imkânı verdiği ancak bu hükümlerin farklı koşullara bağlı olduğu ve farklı makamlara hitap ettiği belirtilmelidir⁹⁴.

Elden tebliğ için üç genel hal belirtilebilir. Bunlar celse esnasında veya kaleme tebliğ, avukat kâtip ve stajyerlerine tebliğ ve vekiller arasında tebliğdir. Ancak Vergi hukuku açısından dairede veya komisyonda tebliğ ve tahakkuk fişinin tebliği ayrıca incelenmelidir.

Tebliğat Kanunun 36'ncı maddesine göre “*Celse esnasında veya kaleme, soruşturmaya, davaya ya da takibe ait evrakın, taraflara, ilgili üçüncü kişilere, katılana veya vekillerine tutanağa geçirilmek suretiyle veya imza karşılığında, tebliğ konusu belirtilerek tevdi, tebliğ hükmündedir. Bu durumda ayrıca tebliğ mazbatasını düzenlenmesi gerekmez ve masraf da alınmaz*”. Ancak bu tebliğat türü Kanunun “Kazai Tebliğat” başlığı altında yer aldığından sadece yargısal tebliğatlar bakımından mümkündür⁹⁵.

Tebliğat Kanunun 37'nci maddesine göre “*Celse esnasında kazai merci tarafından sıfatları tesbit edilen avukat katiplerine ve stajyerlerine mütaakip celse gün ve saatinin bildirilmesi avukata tebliğ hükmündedir.*”. Hükümden açıkça anlaşıldığı üzere bu tebliğat türü sadece celse gün ve saatinin bildirilmesi için mümkündür bir başka deyişle vergilendirme sürecinde uygulanması mümkün olmayan sadece vergi hukuku açısından yargılama sürecinde uygulanabilecek bir hükümdür.

Tebliğat Kanunun 38'inci maddesine göre “*Vekil vasıtasıyla takibedilen davalarda, vekiller makbuz mukabilinde yekdiğerine tebliğat yapabilirler.*”. Bu hüküm gereğince tebliğat yapılabilmesi için maddede açıkça belirtildiği üzere vekiller arasında bir tebliğ işlemi yapılmalıdır. Ancak vergilendirme sürecinde mükellefin/sorumlunun bir vekili olmayabilir. Keza mükellef/sorumlu bir vekil ile temsil ediliyor olsa da vergi idaresi vergilendirme sürecinde vekil ile temsil edilmemektedir. Bu sebeple bu hükmün vergilendirme sürecinde uygulanması mümkün değildir. Ayrıca belirtilmelidir ki madde metninde açıkça vekil vasıtasıyla takip edilen davalar bakımından bu hükmün uygulanabilmesi düzenlenmiştir. Bu sebeple vekiller arasında tebliğat vergilendirme sürecinde mümkün olmayacaktır.

⁹⁴ Çatalkaya, s. 37.

⁹⁵ Çatalkaya, s. 38.

Ancak vergilendirme sürecine ilişkin bir anlaşmazlık yargıya taşınırsa bu süreçte vekiller arasında tebligat mümkün olacaktır.

Vekillere ilişkin son olarak Avukatlık Kanunu'nun⁹⁶ 56'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasına değinmek gerekir. Bu hükme göre *“Avukatlar, vekalet aldıkları işlerde, ilgili yargı mercii aracılığı ile ve bu yargı merciinin tebligat konusunda bir kararı olmaksızın, diğer tarafa adli kağıt ve belge tebliğ edebilirler. Tebliğ edilen kağıt ve belgelerin birer nüshası, gerekli harc, vergi ve resim ödenmek şartıyla, ilgili yargı merciinin dosyasına konur”*. Bu madde metninde de açıkça ifade edildiği üzere bu tebligatın yapılabilmesi için yargı merciine gerek vardır⁹⁷. Bu sebeple mezkûr madde hükümleri vergilendirme süreci için uygulanabilir nitelikte değildir.

Elden tebliğ açısından dairede veya komisyonda tebliğ ve tahakkuk fişinin tebliğ konularını incelemek gerekir. Vergi Usul Kanunun 93'üncü maddesine göre ilgilinin kabul etmesi şartıyla dairede veya komisyonda tebliğe izin verilmiştir. Bu halde tebligatın geçerli olması için tebliğ yapılan kişinin kabulü gerekir. Çünkü bu kabul ile tebliğ yapılan kendisine tanınan belli bir değerlendirme zamanından feragat etmektedir. Uygulamada ilan tebliğ sonucunda kişilerin daireye başvurusu ve uzlaşma görüşmelerinin sonucunda bu yöntemle başvurulmaktadır⁹⁸.

Bilindiği üzere beyana dayanan tarh usulünde tahakkuk fişi vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh ettirilir ve bir tahakkuk fişi düzenlenerek ilgiliye verilir. Bir başka deyişle tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları beraber gerçekleşir. Tahakkuk fişinin mükellefe/sorumluya teslim edilmemesi tahakkukun gerçekleşmesini engellemez. Vergi idaresi kural olarak hemen bir tahakkuk fişi düzenler ve bunu mükellefe/sorumluya verir ki bu durum elden tebliğ örneği oluşturur.

İlan tebliğ Tebligat Kanunun 28'inci maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Ayrıca vergilendirme sürecine ilişkin olarak ilan tebliğ hükümleri Vergi Usul Kanunun 103'üncü maddesinde ve devamında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak olan ilan tebligat hükümleri çalışmanın ikinci bölümünde incelenecektir. Ancak hangi kanunda düzenlenmiş olursa olsun ilan tebligat için belirtilmesi gereken husus şudur ki ilan tebligatın yapılabilmesi çok sıkı şekil koşullarına bağlanmıştır. Bunun sebebi ise bu tebliğ yöntemi ile ilgiliye diğer tebligat

⁹⁶ RG, T. 19.03.1969, S.13168.

⁹⁷ Mahmut, Bilgen, **Tebliğat Hukuku**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 66.

⁹⁸ Karakoç, ss. 217 – 218.

yöntemlerine göre daha az hukuki güvenlik sağlanmasıdır. İlanen tebligat ile muhatabın ilan konusunu ıttılama sağlayacak elverişli ilan vasıtaları olarak gazeteler kullanılır⁹⁹. Açıklanan bu sebeplerle belirtilmelidir ki ilan yolu ile tebliğ için kanunda belirtilen şartların oluşmaması halinde yapılacak olan ilanen tebligat hiçbir hukukî sonuç doğurmayacaktır¹⁰⁰.

Elektronik tebligat tebligatın amaçladığı bilgilendirme ve belgelendirme işlemlerinin bilişim araçlarıyla yapılmasını ifade eder. Tük hukukunda yeni bir uygulama olan elektronik tebligata ilişkin düzenleme 11.01.2011 tarih ve 6099 sayılı Kanun ile getirilmiştir¹⁰¹. Elektronik tebligata ilişkin olarak Tebligat Kanunu'nun 7/a¹⁰² maddesi temel teşkil eder. Vergi Usul Kanununda 107/A maddesinde düzenlenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde elektronik tebligata ilişkin ayrıntılı bir inceleme yapılacaktır.

⁹⁹ Bilgen, s. 480.

¹⁰⁰ Karakoç, s. 218.

¹⁰¹ Çatalkaya, s. 72.

¹⁰² İlgili madde metni şu şekildedir:

“Aşağıda belirtilen gerçek ve tüzel kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur.

1. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar.

2. 5018 sayılı Kanunda tanımlanan mahallî idareler.

3. Özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları.

4. Kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeleri.

5. Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar.

6. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları.

7. Kanunla kurulanlar da dahil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri.

8. Noterler.

9. Baro levhasına yazılı avukatlar.

10. Sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler.

11. İdareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile

yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birim.

Birinci fıkra kapsamı dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere, talepleri hâlinde elektronik tebligat adresi verilir. Bu durumda bu kişilere tebligatın elektronik yolla 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 Kanun uyarınca yapılan elektronik tebligat işlemleri, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından kurulan ve işletilen Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi üzerinden yürütülür. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, sistemin güvenliğini ve bu sistemde kayıtlı verilerin muhafazasını sağlayacak her türlü tedbiri alır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir. ”.

II. İDARE HUKUKU YÖNÜNDEN TEBLİGAT KAVRAMI

A. İdari İşlemin Özellikleri Yönünden Tebligat İşlemi

Vergi Usul Kanununun 20'nci maddesinde tarh işlemi bir idari işlem olarak belirtilmiş olduğu halde mezkûr kanunun 21'inci maddesinde tebliğ tanımlanırken bildirim olarak ifade edilmiştir. Bu halde kanun koyucunun bilinçli olarak bu tercihte bulunduğu kabul edilirse tebliğ bir idari işlem olmayacaktır. Ancak kanun koyucunun bilinçli olarak bu tercihte bulunmadığı kabul edilirse tebliğ işleminin idari işlem olup olmadığı öğretisi ve uygulamaya kalacaktır.

Tebliğ işleminin hukuki niteliğini ortaya koyabilmek için idari işlem kavramını incelenmesi gerekir. İdari işlemler *“kamu gücüne dayanarak tesis edilen, idare hukukuna ve keza uyumsuzluk hâlinde idarî yargıya tâbi olan, hukukî sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır”*¹⁰³.

Öğretideki bir başka tanıma göre idari işlem *“idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince ya da yasama veya yargı organınca yasama ve yargı fonksiyonu dışında, idare fonksiyonuna ilişkin olarak, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya onlara ait nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır.”*¹⁰⁴

İdari işlemler başta icrailik özelliğini haiz olmakla beraber sırasıyla:

- İdari makamlar tarafından tesis edilme
- Hukuki sonuç doğurmaya yönelik olma
- Kamu kuvvetinden yararlanma
- Tek yanlı olma
- Hukukilik karinesinden yararlanma
- Kamu menfaatini amaçlama

Özelliklerine sahiptir¹⁰⁵.

¹⁰³ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 21. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s. 238.

¹⁰⁴ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 9.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s. 302.

¹⁰⁵ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, ss. 303-312.

Tebliğat işleminin niteliğinin ortaya konması bakımından idari işlemin özelliklerinden yola çıkarak incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

1. İdari Makamlar Tarafından Tesis Edilme

Tebliğat işleminin idari makamlar tarafından tesis edilmesi hususunda akla gelebilecek ilk soru işareti işlemi posta teşkilatı mı yoksa vergi idaresinin mi gerçekleştirdiğine ilişkin olacaktır. Ancak bu soruya verilecek cevap pratikte bir fark oluşturmayacaktır. Çünkü gerek vergi idaresi gerekse posta teşkilatı Türk İdare Hukuku açısından idare hukukunun ayrıcalık tanıdığı idari makam kavramının içerisinde yer almaktadır. Esas olarak daha önemli bir mesele “tebliğat işlemi” ifadesinden anlaşılması gerekmektedir. Eğer “tebliğat işleminden” anlaşılan tebligata konu evrakın yetkili memurca iletilmesi ise tebliğat işlemi yapan makamın Posta Teşkilatı olduğu kabul edilecektir. Ancak “tebliğat işlemi” ifadesinden anlaşılan idarenin vasıtalı veya vasıtasız bir bilgi taşıyıcısını ilgilisine sunarak ilgilinin hukuk alemindeki durumunu daha net ve somut görmesini sağlamak ise şüphesiz ki tebliğat işleminin vergilendirme sürecinde vergi idaresi tarafından yapıldığı kabul edilecektir. “Tebliğat işlemi” ifadesinden anlaşılması gereken ilgiliye sunulan zarf veya belge değil belge içeriğinin bir başka deyişle ilgilinin öğrenmesinde somut hukuki yararının bulunduğu bilgidir. Bir başka deyişle zarfa değil mazrufa bakılmalıdır.

2. Hukuki Sonuç Doğurmaya Yönelik Olma

İdari işlemler nitelikleri itibarıyla hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır. Gerek kamu kuvvetinden yararlanmak gerekse icrailik özellikleri dikkate alındığında idari işlemlerin bir iradeye ihtiyaç duyduğu kolayca anlaşılabılır. Beşerî hayat neden sonuç ilişkisi içerisinde olayların vuku bulmasıyla süregelir. Bu olayların bir kısmı hukukun sonuç bağladığı bir kısmı ise hukukun sonuç bağlamadığı olaylardır. Hukukun sonuç bağladığı olayların en başında insan davranışları gelir. Keza insan davranışları arasında hukuki açıdan en çok önem arz eden fiil ise irade açıklamalarıdır¹⁰⁶. İrade ve iradenin açıklanması kamu hukuku ve özel hukuk ayrımı

¹⁰⁶ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 13.Baskı, Ekin, Bursa, 2016, (Giriş) ss. 416-418.

da gözetildiğinde başlı başına bir çalışma konusu olacak niteliktedir. Ancak tebligat işlemi açısından konuya kısa bir açıklama getirilirse, öncelikle tebligat işlemi idarece icra edildiğinden bir kamu hukuku işlemi olduğu açıktır. Kamu hukuku işleminden kasıt ise devlet tarafından ortaya konan bir iradenin muhatabına yöneltilmesidir. Devlet yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarından teşekkül eden bir yapıdır. Şüphesiz ki bu üç fonksiyon kendi hukuki sınırları içerisinde hukuki sonuç doğurmaya yönelik kendilerine has bir irade açıklaması ortaya koyabilir. Tebligat işlemi vergi idaresi tarafından yerine getirildiğinden yürütme organının gerçekleştirdiği bir idari işlem olarak belirtilmelidir. Tebligat işlemiyle yürütme organının ilgisine - vergilendirme sürecinde bu ilgili çoğunlukla mükelleftir- bir irade yönelttiğini ve bu iradenin bir hukuki sonuca yöneldiği belirtildikten sonra söz konusu hukuki iradenin ne olduğunun irdelenmesi konunun kavranmasına yardımcı olacaktır.

İdari işlemler düzenledikleri konu itibarıyla düzenleyici ve birel işlem olarak ikiye ayrılır. Düzenleyici işlemler aynı zamanda “kural işlem” olarak da adlandırılır. Düzenleyici işlemler ile sürekli, soyut, nesnel düzenlemeler meydana getirilir. Birel işlemler ise düzenleyici işlemlerin aksine sürekli, soyut, nesnel düzenlemeler meydana getirmez. Birel işlemin gerek konusu gerekse ilgilisi sübjektiftir¹⁰⁷. Tebliğ işleminin birel işlem olduğu şüphesizdir. Çünkü vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmesi sonucunda mükellef olan kişinin bu, şahsında gerçekleşen hukuki durumu öğrenmesi genel, soyut ve nesnel bir düzenleme değil aksine belli bir borca yönelik olarak tek seferlik mükellefin şahsi özelliklerini de gözetilen bir işlemdir. Keza mükellef dışındaki diğer vergi ödevlileri de tebliğ ile şahıslarından kaynaklı özelliklerinin gözetildiği genel, soyut ve nesnel olmayan aksine sübjektif bir işlemde haberdar olurlar.

3. Kamu Kuvvetinden Yararlanma

İdari işlemlerin kamu yararı özelliği gözetildiğinde sahip olması gereken özelliklerden biri de kamu kuvvetinden yararlanmaktır. Kamu kuvvetinden yararlanmak ifadesi ile idarenin işlemlerinin beklenen sonuca ulaşması için kabul edilen idare lehine bazı ayrıcalıklar tanınmasıdır. Kamu kuvveti hukuk disiplini için

¹⁰⁷ Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 227.

büyük bir önem göstermekle beraber kavram hukukun dışındaki siyaset bilimi ve devlet teorileri için de başat konulardan birini teşkil eder.¹⁰⁸

İdari işlemin kamu kuvvetinden yararlanma özelliğinin ortaya konması için tebligat işleminin vergi idaresince kamu hukuku kapsamında yapıldığının belirtilmesi gerekir. İdarenin yaptığı bir işlem özel hukuk kapsamında ise bu işlem kamu kuvvetinden yararlanamayacaktır. Tebligat işlemi ise şüphesiz ki kamu hukuku kapsamında kamu kuvvetinden yararlanılarak gerçekleştirilen bir işlemdir. Vergi Usul Kanununun 4.maddesinde “*Vergi dairesi mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir*” hükmü gereğince tarh idari işlemini yapan ve bu işlemi sonuca ulaştırmak için kamu kaynaklarıyla tebliğ, tahakkuk ve tahsil sürecini takip eden idarinin kamu hukuku kapsamında işlemler yaptığı bir başka deyişle kamu kuvvetinden yararlandığı açıktır.

4. Tek Yanlı Olma

İdari işlemin tek yanlı olmasıyla ifade edilen husus işlemi gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kişi sayısını belirtmez. Tek yanlılık işlemin gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan irade sayısını belirtir¹⁰⁹. Şöyle ki sözleşmelerin kurulması için iki iradeye ihtiyaç duyulur. Bir kişinin tek başına sözleşme kurması düşünülemez. Birbirini tamamlayan karşılıklı iki iradenin varlığı halinde sözleşme kurulmuş olur. Tek kişiden oluşan yönetim kurulları istisna olmak üzere şirket yönetim kurulu üyelerinin sözleşmelerin aksine aynı yönde bildirdikleri irade beyanları ile de bir hukuki işlem tesis edilebilir.

Uygulamada idarenin bir işlem tesis edebilmesi için zaman zaman farklı makamların bir başka deyişle farklı aşamaların gerçekleşmesine ihtiyaç duyduğu işlemler söz konusu olabilir ancak bu durumda da işlemin tek yanlı olma özelliğine halel gelmez¹¹⁰.

İdari işlemin tek yanlı olmasıyla ifade edilen husus idarenin ilgilinin iradesine ihtiyaç duymadan bir idari işlem tesis edebilmesidir. Tek yanlı işlem yapma kabiliyeti

¹⁰⁸ İsmail Uçar, “İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayrıcılığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayrıcılığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:20, Sayı:3, 2016, s. 333.

¹⁰⁹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 311.

¹¹⁰ Gözler ve Kaplan, s. 247.

ile idare muhatapları karşında büyük bir hukuki üstünlük elde eder. Ancak idarenin gerek merkez gerekse taşra teşkilatı ya da yerinden yönetim kuruluşlarıyla beraber sunduğu hizmetlerin devasa boyutu düşünüldüğünde idareye tek yanlı işlem yapmak kabiliyeti tanınmasının alternatifsiz olduğu açıkça ortaya çıkar. Tebligat işlemi idare tarafından ilgilinin iradesine ihtiyaç olmaksızın gerçekleştirilen bir idari işlemdir. Vergiyi doğuran olayın doğmasıyla beraber idare tek yanlı olarak bir başka deyişle mükellefin uyuşan iradesini aramaksızın tahsili hedefleyen hukukî işlemleri gerçekleştirir.

5. Hukukilik Karinesinden Yararlanma

İdari işlemin bir diğer özelliği hukukilik karinesinden yararlanmaktır. Bu özellik ile ifade edilmek istenen husus *“idari işlemlerin hem kanuni bir dayanağa sahip olduğu, hem de hukuka uygun kabul edildikleri”*¹¹¹dir. İdari işlemlerin gerek kanuni dayanakları olduğunun kabulü gerekse hukuka uygun olduklarının kabulü bir varsayımı bir başka ifadeyle bir karineyi belirtir. Bu karinenin aksinin ispat edilmesi mümkün olduğundan kesin karine söz konusu değildir. Açılacak bir iptal davasının davacı lehine sonuçlanması ya da ilgililerin başvurusu veya idarenin re’sen işlemi geri alması halinde idari işlem hukukilik karinesinden yararlanamayacaktır¹¹².

İdarenin bireyler ve özel hukuk tüzel kişileri karşısında ayrıcalıklı konumunu elde etmesinde hukukilik karinesi önemli bir yer tutar. Bir idari işlemin şüphesiz ki tüm unsurları bu işlemin ayrıcalıklı olmasını sağlar ancak hukukilik ve icrailik özelliği bilhassa önem arz eder. İdare, karşısındaki hukuk kişinin iradesine ihtiyaç duymadan işlem yapabilmekte ve bunun hukuka uygun olduğu kabul edilmektedir ki bu durum gerçek bir eşitsizlik yaratmaktadır¹¹³.

Vergilendirme sürecinde idarenin tesis etmiş olduğu tebligat işlemi şüphesiz ki hukukilik karinesinden yararlanacaktır. Ancak burada beyana dayalı tarh ve idare tarafından yapılan tarh işlemleri için bir ayırım yapmak uygun olacaktır. İdarenin tesis ettiği tarh işlemleri ki bunlar ikmalen, re’sen ve idarece tarh olarak Vergi Usul

¹¹¹ Oğuz Sancakdar, Lale Burcu Önüt, Eser Us Doğan, Mine Kasapoğlu Turhan ve Serkan Seyhan, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 8.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ankara, 2019, s. 271.

¹¹² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 311.

¹¹³ Uçar, s. 351.

Kanunu'nun 29'uncu, 30'uncu ve mükerrer 30'uncu maddelerinde düzenlenmiştir, vergi idaresi takdir yetkisini kullanarak mükellef aleyhine bir idari işlem tesis etmektedir. Bu işlemlere karşı açılacak olan iptal davası ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince tahsil işlemi durur¹¹⁴. Bu prosedüre bakıldığında idari işlem teorisi ve mantığı çerçevesinde idarenin bir işlem tesis ettiği ve iptal davası açılması ile bu işlemin bir başka deyişle tahsile giden sürecin durduğu açıktır. İptal davası ile idarenin yaptığı işlem artık hukukilik karinesinden yararlanamamaktadır. Beyana dayalı tarh için aynı hususları tekrarlamak mümkün değildir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar¹¹⁵. Beyana dayalı vergiler için kural olarak dava açılmaması ilk bakışta aksi ispat edilemez kesin karinenin varlığını düşündürse de gerek vergi hatalarının mevcut olması gerekse ihtirazi kayıt ile yapılan bildirimlere karşı dava açılabilmesi ortada bir karine olmadığı sadece tutarlı bir mantık ortaya konmaya çalışıldığını göstermektedir¹¹⁶. Şöyle ki öncelikle beyana dayalı tarh yönteminde vergi idaresi mükellefin beyanını mükellefin kendisine yöneltmektedir. Bu durumda mükellefe dava açmak hakkı tanımak abesle işgalden öteye geçmeyecektir çünkü beyana konu olan matrah mükellefin elinden çıkmıştır. Ayrıca vergi hatasının mevcut olması veya ihtirazi kayıt ile yapılan bildirimlerin istisnai olarak dava konusu olması ortada kesin bir karine olmadığını gösterdiği gibi salt hukukilik karinesine dayandığı için iptal edilemeyen idari işlem kavramı gibi bir hukuki garabeti engelleyerek mantıksal bir tutarlılık sağlamaktadır.

¹¹⁴ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'inci maddesinin 4'üncü fıkrası:

"Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir."

¹¹⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378.maddesinin 2.fıkrası:

"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

¹¹⁶ Yusuf, Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Yargılama), s. 229.

6. Kamu Menfaatini Amaçlama

İdari işlemlerin bir başka ortak özelliği kamu menfaatini amaçlamaktır. Bir başka deyişle idari işlem tesis edilirken herhangi birine menfaat sağlamak amacı kabul edilemez¹¹⁷. İdari işlemlerin kamu menfaatini amaçlamaları çok temel bir gerçeğe dayanmaktadır. O da idarenin varlığının kamu tarafından finanse edilmesidir. Anayasanın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında herkesin, “*kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü*” olduğu belirtilmiştir. Devletin temel gelir kaynağı olan vergilerin ödeme gücü nispetinde herkesten tahsil edilmesine rağmen bu kaynakların bir takım özel menfaatler doğrultusunda kullanılması halinde mükelleflerde bir vergi direnci doğacaktır ki bu durum idarenin finansmanını zorlaştırarak kamu menfaatine zarar verecektir. Bilhassa bu durumun mutlak hale gelmesi durumunda toplum içinde sosyal barışı tesis etmek mümkün olmayacaktır. Keza vergilerin kullanılmasının yanı sıra tahsil sürecindeki adaletsizlikler ve hukuka aykırılıklar da mükellef psikolojisi yönünden menfi sonuçlar doğuracaktır.

Kamu menfaatinin belirlenmesi sadece hukuk disiplini değil diğer sosyal bilim dalları içinde zorlayıcı bir çabayı gerektirmektedir. Bu zorluğun temelinde ise kavramın esasında siyasi bir tercihi yansıtmasıdır. Ancak belirtilmelidir ki her ne kadar temelde siyasi bir tercihi ifade etse de kamu menfaati hukuken de belirlenebilir. Hukuken yapılacak bu belirleme için en yetkili merci yasama organıdır. İdari işlemin hukuki uyumsuzluğa konu olması halinde kamu menfaati kavramının içeriği yargı organı tarafından da belirlenebilir¹¹⁸.

İdari işlemlerin kamu menfaatini amaçlaması aşağıda inceleyeceğimiz idari işlemin unsurlarından olan amaç unsuru ile aynı doğrultudadır. Esasında kamu menfaatinin amaçlanması idari işlemin hem bir özelliği hem de bir unsurudur. Vergilendirme sürecinde soyut normlar ile belirtilmiş olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda vergi borcunun doğduğu kabul edilir. Bu aşamadan sonra birbirini takip eden tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil süreçlerinde var olan borcun ödenebilir safhaya gelmesi ve hazineye intikal eden değer ile hizmetler sunulması

¹¹⁷ Tan, s. 232.

¹¹⁸ Celalettin, Koç, **İdari İşlemin Amaç Unsuru**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Bursa, 2019, s. 8.

amaçlandığından tebliğ işleminin kamu menfaatini amaçlaması yönünden bir belirsizlik yoktur.

7. İcrailik

İdari işlemin özellikleri ile ilgili olarak bu noktaya kadar sırasıyla:

- İdari makamlar tarafından tesis edilme
- Hukuki sonuç doğurmaya yönelik olma
- Kamu kuvvetinden yararlanma
- Tek yanlı olma
- Hukukilik karinesinden yararlanma
- Kamu menfaatini amaçlama

Özelliklerden bahsedildi ve bu özelliklerin tebligat işlemi için de geçerli olduğu ortaya konmaya çalışıldı. Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere idari işlemlerin başlıca özelliği icrailiktir. İşte bu özellik başta tebligat işleminin iptal davasına konu olup olamayacağına ve tebligat işleminin niteliğine dair cevapları sunar.

İdari işlemlerin icrailik özelliği idarenin tek taraflı iradesi ile işlemin hukukî sonuçlar doğurmasıdır¹¹⁹. Bir başka ifadeyle icrailik, işlemin hukukilik karinesinden yararlanmasından dolayı işlemin tamamlandığı anda hukuki sonuç doğurmasını ifade eder¹²⁰. İdari işlemlerin hukuki sonuç doğurması bu işlemlerin uygulanabilir olduğunu belirtir¹²¹.

İcrailik ve re'sen icra edilebilirlik kavramları arasındaki farkı ortaya koymak gerekirse idari işlemin hukuk alanında sonuç doğurması için tek taraflı iradenin yeterli olması icrailik özelliğinden kaynaklanır. Ancak bu hukuki sonuçların maddi aleme geçmesi ise re'sen icra edilebilirlik özelliğinden kaynaklanır¹²².

İdarenin tek taraflı almış olduğu kararların hepsi icrailik özelliğine sahip değildir. Bunun pratikteki sonucu ise bu işlemlere karşı iptal davası açılmamasıdır¹²³.

¹¹⁹ Gözler ve Kaplan, s. 251.

¹²⁰ Sancakdar ve diğerleri, s. 272.

¹²¹ Tan, s. 232.

¹²² Gözler ve Kaplan s. 253.

¹²³ Kemal, Gözler, **İdare Hukuku Cilt I**, 3.Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2019, (İdare), s. 778.

Yukarıda tebligat işleminden anlaşılması gerekenin ilgilinin hukuki menfaatini sağlamak üzere kendisine bir verinin ulaştırılması olduğunu belirtildi. Vergilendirme sürecinde genel olarak bu bilgilendirme işlemi ilgilinin aleyhindeki tarhiyat işlemi hakkındadır. İcraîlik özelliği sayesinde idari işlemin tek taraflı irade beyanı ile hukuk alanında sonuçlar doğurduğu düşünülürse vergilendirme sürecindeki tebligat işleminin ilgili hakkında bir hukuki durum oluşturup oluşturmadığı akla gelecektir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararında¹²⁴ *“Tebligat, idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan usuli bir işlem olduğundan, tebligat işlemlerindeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Tebligat işlemlerinin, ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri mümkün değildir. Zira, hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı yoktur.”* diyerek tebligat işleminin iptal davasına konu olamayacağını belirtmiştir. Danıştay kararında hukuki sakatlıklar içeren tebligat işleminin iptal davasına konu olamayacağını belirterek esasında tebligat işleminin icraîlik özelliği taşımadığını belirtmiştir. Ayrıca Danıştay tebligat işleminin tek başına iptal davasına konu olamayacağını ancak nihai işlemin iptal davasına konu olduğu durumlarda nihai işlemi kusurlandıracağını belirterek zincir işlemler teorisini benimsemiştir.

Zincir işlemler birbirini takip eden ve nihai bir işlemle son bulan silsileyi ifade eder. Silsile içindeki işlemler arasında bir bağ mevcuttur. Bu bağ bir sebep-sonuç ilişkisine dayanmakla beraber sadece mantıksal bir tutarlılığı değil hukuki bir bağı da tanımlar. Teorik olarak zincir işlemler arasındaki bağ o kadar kuvvetlidir ki bu işlemler tek başlarına iptal davasına konu olamaz. Zincir işlemler teorisi çerçevesinde vergilendirme sürecinde tebligat işlemi bir usuli işlem olmaktadır¹²⁵.

Usuli işlemler hazırlık evresine ilişkin olup tek başlarına dava konusu olmazlar. Usul işlemleri final işleminde meydana gelen bir şekil bozukluğu olarak değerlendirilir¹²⁶.

¹²⁴ Danıştay, VDDK, T. 11.04.1997, E.1995/425, K.1997/187, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası) (Erişim Tarihi:14.02.2020).

¹²⁵ Celal Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, ss. 122-124.

¹²⁶ Murat, Sezginer, “İDARİ İŞLEM - İCRAİLİK - AYRILABİLİR İŞLEM - YARGISAL DENETİM”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:69, Sayı:1-2, 2011, s. 245.

Tebliğat işlemi usuli bir işlemdir ve bu sebeple tek başına iptal davasına konu olamaz. Çünkü tebliğat işlemi şüphesiz ki hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir ilerleme sağlar ancak tek başına bir hukuki sonuç doğuramaz. Bu durum tebliğat işleminin usuli bir işlem olduğunun ispatıdır. Ayrıca tebliğat işleminden sonra vergilendirme süreci tahakkuk sürecine girer ki bu süreç fiili bir durumu yani ödemeyi belirtir yoksa başlı başına bir idari işlem değildir.

Tebliğat işleminin tek başına idari davaya konu edilebileceği kabul edilse dahi dava dilekçesinde hasım olarak kimin gösterileceği bir sorun teşkil edecektir. Örnek olarak tebliğ olunacak evrakın içeriğinin, verginin nevi veya miktarı ya da vergi mahkemesinde dava açma süresinin gösterilmemiş olması halinde hasım olarak vergi idaresinin gösterileceği kabul edilecek olsa da tebliğatın yapılacağı kişinin ikametgah adresinde bulunmaması ve bu durumda ikametgah adresinde bulunanlardan birine yapılan tebliğata ilişkin tebliğ yapılan kişinin 18 yaşından küçük olması veya bariz surette ehliyetsiz bulunması durumunda çıkacak bir uyuşmazlıkta dava dilekçesinde kimin hasım olarak gösterileceği sorun teşkil edecek niteliktedir. Vergi idaresinin hiçbir şekilde müdahalede bulunamayacağı posta memurunun işlemleri sebebiyle sorumlu tutulması mümkün değildir¹²⁷.

Tebliğatın icrası zorunlu bir idari işlem olmadığı aksine usuli bir işlem olduğunu destekler nitelikteki Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesine değinmek gerekir. Hatalı tebliğler başlıklı bu maddeye göre *tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler*. Ayrıca Tebliğat Kanunun usulüne aykırı tebliğin hükmü başlıklı 32'nci maddesinde *tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır* düzenlemesiyle tebliğ işleminin usuli bir işlem olduğu ortaya konmuştur. Çünkü icrailik özelliği bulunan bir işlemin esasına ilişkin bir hukuki kusurun olması halinde bu işlemin hukuki sonuç doğurması düşünülemez. Her ne kadar Vergi Usul Kanununun özel hükümleri Tebliğat Kanunu'na göre öncelikli uygulanacak kurallar olsa da Tebliğat Kanunu'nda bulunan mezkûr hüküm tebliğat işleminin niteliğini ortaya koymaya elverişlidir.

Yukarıda açıklanan sebeplerle tebliğat işlemine karşı açılacak bir iptal davası İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının d bendi

¹²⁷ Ayyıldırım, ss. 12-13.

gereğince reddedilecektir. Danıştay bir kararında¹²⁸ “*idari işlemlerin idari davaya konu olabilmeleri için, kesin ve yürütülebilir olma niteliklerini birlikte taşımaları gerekmektedir. Bir başka anlatımla, işlemin yürütülebilir duruma gelmesi, mevzuatta öngörülen unsurları taşıması ve uygulamaya konulmaya hazır bulunması iptal davası için zorunlu koşullardan birisidir. Ön işlemler ise, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerin ortaya çıkarılmasına yönelik hazırlık işlemleridir ve tek başına kişiler üzerinde hukuksal etki yaratmazlar. Bu sebeple iptal davasına konu edilemezler*” diyerek sadece kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerin iptal davasına konu olacağını belirtmiştir.

Bu durumda tebligat işleminin icrailik özelliği olmayan bir idari işlem olduğunu, tek başına iptal davasına konu olamayacağını belirtilmesine rağmen hala tebligat işleminin niteliğini tam olarak ortaya konmuş değildir. Tebligat işlemi bir hazırlık işlemidir. Hazırlık işlemleri nihai işleme giden yolda gerekli olan usuli işlemleri ifade eder.¹²⁹ Tebligat işlemiyle mükellef bilgilendirilmekte ve borcu hakkında uyarılmakta/bilgilendirilmektedir. Bu bilgilendirme mükellefi başta ödeme olmak üzere vergi borcunu sona erdiren imkanlar dahilinde geleceğe karşı hazırlamaktadır. Ayrıca tebligat işleminin hazırlık işlemi olma özelliği idare açısından da bir sonuç doğurur. Bu sonuca göre idare artık alacaklı olduğu miktarı bilir ve tahsilat için gerekli hazırlıkları yapar. Yukarıda açıklanan hususlar tebligat işleminin hazırlık işlemi olduğunu ortaya koymaktadır.

Tebligat işleminin icrailik özelliği olmayan bir idari işlem olduğu ortaya konulduktan sonra bu idari işlemin unsurlarından yola çıkarak tebligat işlemini incelemek öğretici ve kavrayış açısından derinlik oluşturacaktır.

B. İdari İşlemin Unsurları Yönünden Tebligat Kavramı

Bir idari işlemin sakat olup olmadığının belirlenmesi için idari yargıda unsurlara ayırarak inceleme yöntemi kullanılmaktadır. Bu unsurlar sebep, konu, yetki, şekil ve amaçtır. İdari işlemin unsurlarına ayrılarak incelenmesi Fransız doktrini tarafından benimsenmiş bir yaklaşımdır. Alman doktrininde ise idari işlem bir bütün

¹²⁸ Danıştay 13.D., T.12.09.2011, E.2011/2383, K.2011/3671, Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s. 196.

¹²⁹ Erkut, s. 139.

olarak ele alınarak sakatlığın olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır. Türk hukukunda da yerleşmiş olan yöntem idari işlemin unsurlarına ayrılarak incelenmesidir. Hatta bu yönde bir düzenleme olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendi¹³⁰ örnek gösterilebilir¹³¹.

1. Yetki Unsuru

Yetki, idarenin işlemlerini gerçekleştirirken idarenin tüm unsurlarının değil kanunda açıkça yetkilendirilen unsurlarının işlem yapma kudretini ifade eden idari işlem unsurudur¹³². Bir başka deyişle yetki, idari işlemin anayasa ve kanunlarla belirlenmiş olan kişilerce kamu adına hareket etmesidir. Yetki, kamu görevlisi için bir yükümlülüğü ifade eder ve kamu düzenine ilişkindir bu sebeple geniş yorumlanmamalıdır¹³³. Kamu makamlarına tanınan yetkiler kamu menfaatini sağlamayı amaçladığından idari işlem yapmak yetkisi kişilere değil makamlara tanınır. Bu sebeple makamı işgal eden kişilere tanınan yetkiler bu kişilerin görevleriyle ve dolayısıyla idarenin sorumluluğu ile çok sıkı bağlantılıdır. Tebligat işlemi yönünden yetki unsurunda sakatlık kişi, konu, yer ve zaman bakımından meydana gelebilir¹³⁴. Yetki unsurunda sakatlık bulunan bir tebligat işlemi sonuç doğurmayacaktır. Bu sebeple tahakkuk aşamasına geçilemeyeceğinden tahsil süreci işlemeyecektir. Ancak belirtmek gerekir ki kural olarak tahsil sürecini durdurmak için iptal davası açılması gerekir. Tebligat işlemi için iptal davası sürecinde pratikte en önemli husus tebligat işleminin icrailik niteliği taşıyan bir işlem olmadığından dolayı tek başına idari davaya konu olamamasıdır.

İdari işlemin yetki unsuru ile idare içinde görev paylaşımı sağlanarak idarenin daha etkin bir şekilde çalışması sağlanır. Ayrıca makamların iş tanımları yetki ile ortaya konularak hukuka uygun hareket eden bir devlet olmanın gerekliliği de yerine getirilir. Hukuka uygun hareket eden bir devletten söz edebilmek için yetki unsuru

¹³⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili maddesi:

“İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları...”.

¹³¹ Öncel ve Kumrulu ve Çağan, s. 93.

¹³² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 343.

¹³³ Turgut Candan, (İdari Yargı), s. 133.

¹³⁴ Ayşegül Korkmaz, **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009 s. 14.

fevkalade önem arz ettiğinden kamu düzeni ile doğrudan bağlantılı kabul edilmektedir. Bunun sonucu olarak yetki unsurunda hukuka aykırılık bulunan bir işlem için sonradan icazet verilmesi yoluyla işlem hukuka uygun hale getirilemez. Yetki unsurunda hukuka aykırılık bulunan işlem yokluk ya da iptal edilebilirlik ile malul olur¹³⁵.

Vergilendirme sürecinde yetkili makam Vergi Usul Kanununun 4'üncü maddesi gereğince kanunlarla belirlenir. Kanunda yetkili olarak belirtilmemiş bir vergi dairesinin yapacağı vergilendirme işlemleri hukuka uygun olarak gerçekleşen vergiyi doğuran olaya rağmen yetki unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır.

Yetki unsuru gerek idare gerekse ilgililer için bir güvence oluşturmaktadır. Şöyle ki idare hukukunda yetkisizlik asıldır. Bu durum özgürlüklerin esas olması kabulünün doğal bir sonucudur. Ancak toplum hayatının devamı için vazgeçilemez işlemler yapmak zorunda olan idare ki zaman zaman bu işlemler temel hak ve hürriyetlere ağır bir müdahale oluşturabilir, devam ettirmek zorunda olduğu işlemlerin kimin tarafından yapılacağını bilmek zorundadır. Aksi halde bu denli karmaşık ve büyük bir yapıya sahip olan idarenin etkili çalışması düşünülemez. Yetki unsuru idarenin işlemlerini planlaması yönünden öngörülebilirlik sağlar. İlgililer yönünden ise yetki unsuru hukuki güvelik oluşturarak idareye güven duygusunu oluşturur. Hangi işlemin kim tarafından icra edileceğini öngöremeyen kişiler hukuka olan güvenlerini kaybedeceklerdir ki bunun kaçınılmaz sonucu kişilerin kendilerini güvende hissetmek için hukuk dışı eylemleri tercih etmesi olacaktır.

2. Şekil Unsuru

Şekil, idari işlemler açısından iki hususu ihtiva eder. Şekil öncelikle iradenin ortaya çıkmış halidir. İdare hukukunda genellikle şekil unsuru yazılı olarak gerçekleşir. Şeklin bir diğer yönü ise yetkili makamın iradesini ortaya koyacağı yönü belirtmesidir¹³⁶. Bir başka deyişle şekil iradenin hem cisimleşme süreci hem de cisimleşmiş halidir. İdari işlemler açısından şekil unsuru yönünden gerekli prosedürlerin uygulanmaması hali için süre koşuluna uyulmaması, savunma alınmamış olması veya nisaba uyulmaması gibi çeşitli örnekler verilebilir. Ancak

¹³⁵ Açıdoğuran, Burak. “İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7, Sayı:1-2, 1999, s. 19.

¹³⁶ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 372.

tebligat işlemi için önem arz eden prosedüre aykırılık hali bildirim koşuluna uyulmamış olmasıdır¹³⁷. İdare hukukunda kural olarak şekil serbestisi yoktur. Öncelikle özel hukukta kişiler kendi çıkarlarının takipçisi iken idare hukukunda bir tarafı oluşturan idari makam kamu menfaatinin gözetmektedir. Kamu menfaatinin daha iyi korunabilmesi özellikle de bir uyuşmazlık halinde ispat kolaylığı getirmesi sebebiyle idare hukukunda işlemler çoğunlukla şekil şartına tabidir. Keza idari işlemlerin yazılı şekilde yapılması ilgili bireyler içinde güvence oluşturmaktadır ki bu durum hukuka olan güveni ve inancı korur¹³⁸. İdari işlemlerde başta yazılı şekil şartı olmak üzere şekle ilişkin kuralların hukuki güvenlik açısından ne kadar önemli olduğu açık iken ülkemizde bir idari işlem usul kanununun olmaması hukuki güvenlik açısından bir zaaf teşkil etmektedir.

Şekil unsurunun idarenin denetimi, ispat kolaylığı ve hukuk devletine ulaşmak açısından sağladığı faydaların yanında getirdiği kırtasiyecilik, emek ve zamana kaybı da unutulmamalıdır. İdarenin asli işlevi hukuka uymak değil hukuka uygun hizmet sunmak olduğundan şekil unsurunda aşırıya gidilmemesi gerekmektedir¹³⁹.

Tebliğat işleminin şekil unsuru açısından incelemek için Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesine değinilmelidir. Mezkûr madde ile esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı vesikaların hukuki kıymetlerini kaybetmeyeceği belirtildikten sonra vesikaları hükümsüz kılan durumlar belirtilmiştir. Maddeye göre gerçekleşmesi halinde vesikaları hükümsüz kılan şekil hataları şunlardır.

Vergi ihbarı ve ilgili vesikalarda;

- Mükellefin adının
- Verginin nevi ve miktarının
- Vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması
- Bahsi geçen vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması

Mükellefin adının veya verginin nevi ve miktarının yazılmaması halinde ilgili vesikaların hükümsüz olacağına ilişkin kural şekil unsurunun yazılılık özelliğiyle ilişkilidir. Yukarıda da bahsedildiği üzere idari işlemin şekil unsuru işlemin hukuki

¹³⁷ Candan, (İdari Yargı), ss. 144-160.

¹³⁸ Tan, s. 258.

¹³⁹ Ali, Kadioğlu, **İdari İşlemin Şekil Unsuru**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2010, s.123.

açından sonuç doğurması için gerekli prosedürün izlenmesini belirttiği gibi işlemin cisimleşmiş gerçek dünyadaki halini de belirtir. Mükellefin adının veya vergi nevi ve miktarının yazılmadığı bir tebligat işleminin cisim unsuru yönüyle şeklen sakat olduğu açıktır.

Vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması şekil unsurunun cisim yönüyle sakat olmasına sebep olur. Ancak belirtmek gerekir ki bu eksikliğin bir sakatlık sebebi olarak öngörülmesi hak arama hürriyeti dolayısıyla da hukuk devleti ilkesiyle daha derinden irtibatlıdır. Çünkü vergilendirme sonucunda devlet mülkiyet hakkına ağır bir müdahalede bulunmaktadır. Bu müdahalelerin yargısal denetiminin zorlaştırılması bir yana kolaylaştırılmaması dahi işlevsel ve vergi uyumu yüksek bir toplum ve buna bağlı finanse edilebilir bir devlet oluşmasına büyük bir engel teşkil eder.

Vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olmasının esaslı bir hata olarak kabul edilmesinin sebebi mükellef lehine bir tutumu gösterir. Bu hususta akla gelebilecek bir durum ise mükellef için yargısal çözümden çok daha avantajlı olan idari çözüm bilhassa uzlaşmaya başvurma hakkının tebliğ edilen evrakta yazılıp yazılmamasının esaslı bir hata oluşturup oluşturmayacağı noktasındadır.

Vergi Usul Kanununun tahakkuk fişinin muhteviyatı kenar başlıklı 26'ncı maddesi, takdir kararı kenar başlıklı 31'inci maddesi, ihbarnamenin muhteviyatı kenar başlıklı 35'inci maddesi incelendiğinde ilgiliye doğrudan veya dolaylı olarak tebliğ edilecek evraklar arasında uzlaşmaya başvurma hakkının yazılması gerektiğini belirten bir ifade bulunmamaktadır. Keza Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesinde uzlaşmaya başvurma hakkının yazılmamasının esaslı hata olarak belirtilen durumlar arasında sayılmadığı değerlendirildiğinde uzlaşmaya başvurma hakkının ve süresinin tebliğ evrakında yer almaması tebliğ işlemini sakatlamayacaktır. Ayrıca belirtilmelidir ki uzlaşmaya başvurma imkânı mükellef açısından zorunlu bir idari hukuki çare değildir¹⁴⁰. Bu sebeple uzlaşmaya başvurma hakkının tebliğ evrakında yazılmaması işlemi sakatlamaz. Bu hususta son olarak belirtilmelidir ki kaçakçılık fiillerinden birinin işlenmesi sebebiyle uzlaşmaya başvurma imkanının olmaması hali söz konusu açıklamalar yönünden fark oluşturmayacaktır. Çünkü kaçakçılık fiilleri sebebiyle

¹⁴⁰ Mehmet Şimşek, “Vergi Usulünde Şekil Kurallarına Aykırılık ve Sonuçları”, **Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri**, (Ed. Hakan Üzeltürk), Legal Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 15.

zaten uzlaşmaya başvurma hakkı olmayan bir mükellefin olmayan hakkının hatırlatılmadığından bahisle tebliğ işlemi sakatlanamaz. Danıştay vermiş olduğu bir kararında uzlaşma görüşmeleri için yetkili merciin ihbarnameye eklenmesini esasa etkili bir hata olarak görmemiştir¹⁴¹.

Şekil unsuru yönünden incelenmesinde fayda olan hususlardan biri elektronik tebligat kapsamında olan muhataba posta yoluyla tebligat yapılırsa ne olacaktır. Vergi Usul Kanununun 107/A maddesinin birinci fıkrasında elektronik ortamda tebliğ yapılabilir ifadesiyle elektronik tebligatın zorunlu olmadığı ortaya konulmuştur. Ancak mezkûr maddenin son fıkrasında Maliye Bakanlığının elektronik tebligatı zorunlu hale getirebileceği düzenlenmiştir.

Elektronik tebligat alma zorunluluğu olmayanlar açısından elektronik tebligat yapılması şekil açısından hukuka aykırılık oluşturacaktır. Ancak bu hukuka aykırılık uyuşmazlık halinde esaslı hata olarak kabul edilmemelidir. Bu durumda ıttıla tarihi olarak muhatabın beyanı esas alınarak dava açma süresi ve ilgili diğer hususlar hukuken değerlendirilmelidir.

Elektronik tebliğ almaya mecbur olanlar açısından yapılacak posta yoluyla tebliğ işlemi hukuka aykırılık teşkil edecek ve bir uyuşmazlık halinde esaslı hata olarak kabul edilecektir. Muhataplar açısından öngörülebilirlik sağlanması için hukukun zorunluluk ifade ettiği hususlarda idarenin takdir hakkı yoktur. Bu durumda işlem şekil yönünden sakatlanacaktır. Yargıtay Tebligat Kanunu kapsamında zorunlu olarak elektronik tebligata dahil olan avukatlar için yapılacak posta yoluyla tebliğin yok hükmünde olduğunu belirtmiştir¹⁴².

İlgili vesikaların görevli makam tarafından tanzim edilmemiş olması tebligat işlemi sakatlayan sebeplerden biridir. Ancak belirtilmelidir ki bu ihtimalde idari işlemin şekil unsurundan ziyade yetki unsuru ön plandadır. Şekil unsuru açısından uygulamada karşılaşılan hatalardan biri defter ve belge isteme yazılarının muhatap olarak şirket tüzel kişiliği yerine şirket yöneticisine şirket ile herhangi bir bağ kurulmadan tebliğ edilmesidir. Muhatap olarak şirket tüzel kişisine yapılacak tebliğlerde şirket temsilcisine gönderilen evraklarda konunun şirkete ilişkin olduğu

¹⁴¹ Danıştay, 3.D., E. 1989/53, K.1991/198., Danıştay Dergisi, Yıl:22, Sayı:82-83, 1992, s. 255.

¹⁴² Yargıtay 12. HD., T.26.12.2019, E.2019/13554, K. 2019/18558., (Kazancı), “tebligat yapılan kişinin avukat olduğu nazara alındığında. 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 7/a maddesinin birinci fıkrası tebligatın elektronik yolla yapılmasını zorunlu kılıp posta yolu ile yapılan tebligat yok hükmünde olduğundan borçlu vekilinin gerekçeli istinaf isteminin süresinde olduğunun kabulü gerekir”.

bağlantısının yazılmaması uygulamada pek sık karşılaşılan bir hata değildir.¹⁴³ Bu durum esasa etkili bir hata teşkil etmektedir. Çünkü Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesinde sayılan esasa etkili hatalar dışında tebliğ işleminin iki kurucu unsurundan biri olan bilgilendirme fonksiyonunu ağır olarak ihlal eden durumlarda esasa etkili hata sayılmalıdır. Keza tüzel kişilik kavramı ile hukuki muamelelerinde temsilcilerin şahsından bağımsız bir hukuk kişiliği kabul edilerek bu kişiden ödevleri yerine getirilmesi istenir. Bu sebeple tüzel kişilik ve temsilci hukuken farklı kişiler olup farklı ödevler yüklenmektedirler. Danıştay vermiş olduğu bir kararında şirkete yapılmak istenen defter ve belge isteme yazısının tebligatının şirket bağlantısı gösterilmeden şirket müdürünün evinde müdürün kızına yapılmasını hukuka aykırı kabul etmiştir¹⁴⁴.

3. Sebep Unsuru

Sebep unsuru işlemin hukuki ve maddi gerçeğe uygun olmasını ifade eder. Hukuka uygun olmak koşulu ile idari işlemin dayanması gereken bir mevzuat hükmünün varlığı ifade edilirken maddi gerçeğe uygunluk ile mevzuattaki hükmün düzenlediği olayın dış dünyada gerçekleşmesi ifade edilir¹⁴⁵. Sebep idareyi işlem yapmaya sevk eden saiktir. Söz konusu saik maddi bir olay ya da hukuki bir işlem olabilir. Sebep unsurunun kaynağı her ne olursa olsun idari işlem kamu menfaatini hedeflemelidir. Bu durum özel hukuk işlemlerinden farklılık teşkil eder. Çünkü özel hukuk işlemlerinde kişilerin işlemi yapmaktaki amacı şahsi menfaatleridir¹⁴⁶.

¹⁴³ Mehmet, Yücel. “Defter ve Belge İbraz Yazısının İlgili Şirketle Hiçbir Bağlantı Konulmaksızın Şirket Müdürü Adına Düzenlenip Tebliğ Edilmesi Durumunda Yapılan Tebligat Geçersiz Midir? (Konunun Güncel Bir Danıştay Kararı Işığında Değerlendirilmesi)”, **MHD**, Cilt:14, Sayı:157, 2018, s. 55.

¹⁴⁴ Danıştay, VDDK, T.14.12.2016, E.2016/676, K.2016/1218, (Kazancı), “*Değinilen düzenlemeler uyarınca, hukuksal sonuç doğuracak işlemlerin; öncelikle işlemin muhatabı olan gerçek veya tüzel kişi adına tesis edilmesi gerektiği açıktır. Sonrasında bu işlemlerin, 94'üncü maddede sayılan kişilere tebliğin sağlanması; bu şekilde tebligat yapılmasının mümkün olamaması halinde ise ilan tebliği yoluna gidilmesi gerekmektedir.*

Davaya konu yapılan vergilendirmenin dayanağı olan defter ve belgelerin ibrazına dair 11.10.2010 tarihli yazı, şirketle herhangi bir bağlantı kurulmaksızın şirketin kanuni temsilcisi olduğu anlaşılan ... adına düzenlenmiş, adı geçen kişinin ikametgah adresinde 3.11.2010 tarihinde kızına tebliğ edilmiştir. Bu durumda davacı şirket adına düzenlenmediği gibi şirketle hiçbir şekilde de irtibatlandırılmayan ve şirketle ilgisi bulunmayan bir adrese tebligata çıkarılan defter ve belgelerin ibraz edilmesine dair yazının gereğinin yerine getirilmediğinden, dolayısıyla re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden, defter ve belge ibraz yazısının usulüne uygun düzenlenerek tebliğ edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda yasaya uygunluk görülmemiştir”.

¹⁴⁵ Candan, (İdari Yargı), s. 161.

¹⁴⁶ Tepedelenli, s. 12.

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlar. Ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile borç doğmuş olsa da henüz belli değildir. Vergilendirme sürecinin sebep unsuru vergiyi doğuran olaydır. Yukarıda da bahsedildiği üzere sebep unsuru hukuki ve maddi iki unsuru kapsamaktadır. Vergilendirme sürecinde sebep unsurunun hukuki veçhesi yürürlükte olan vergiyi doğuran olayı tanımlayan kanunlardır. Kanunlarda tanımlanan vergiyi doğuran olayın dış dünyada gerçekleşmesi ise sebep unsurunun maddi veçhesini oluşturur¹⁴⁷. Tebligat işlemi yönünden sebep unsurunu tarh işlemi oluşturur. Tebligat işleminin maddi açıdan sebep veçhesi tarh işleminin varlığıdır. Hukuki açıdan sebep veçhesi ise Vergi Usul Kanununun 21'inci maddesidir¹⁴⁸.

Sebeup unsuru vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi hallerinde olduğu gibi açıkça ve kazuistik bir yöntemle kanunlarla düzenlenebilir. Ancak bazı hallerde sebeup unsuru kamu düzeni gibi genel ifadelerle belirtilebilir. Belirtilmelidir ki sebeup unsuru her ne şekilde düzenlenmiş olsa da kanunla düzenlenmiş ve kamu yararına yönelik olması gerekir ki bu durum idari işlemlerle özel hukuk işlemleri arasındaki temel farklardan birini oluşturur¹⁴⁹.

4. Konu Unsuru

Konu unsuru, işlemin hukuk aleminde meydana getirdiği sonuçtur. Bir başka ifadeyle idari işlemin doğuracağı hukuki sonuçtur¹⁵⁰. İdari işlemler bir sonuca yöneliktir. Özel hukuk ilişkilerinin aksine idare konu unsuru yönünden takdir yetkisine sahip değildir. Çünkü mevzuatta idari işlemlerin doğuracağı sonuçlar düzenlenmiştir ki bu durum idare hukukundaki kanunilik ilkesinin olağan bir sonucudur¹⁵¹.

Vergilendirme süreci ile amaçlanan hukuki sonuç mükellefin malvarlığının bir kısmının hazineye intikalidir. Ancak tebligat işleminin konusu doğrudan malvarlığının intikali değildir. Çünkü tebligat işleminin gerçekleşmesiyle intikal

¹⁴⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 89.

¹⁴⁸ Vergi Usul Kanunun 21'inci maddesinin metni:

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

¹⁴⁹ Sancakdar ve diğerleri, s. 302.

¹⁵⁰ Sancakdar ve diğerleri, s. 301.

¹⁵¹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 399.

gerçekleşmemektedir. Tebligat işleminin konusu tahakkuk aşamasının oluşmasını sağlamaktır.

5. Amaç Unsuru

Amaç unsuru idari işlemin aynı zamanda idarenin nihai hedefi olan kamu menfaatini ifade eder. İdari işlemler sadece kamu menfaatini sağlamak üzere tesis edilebilirler. Kamu menfaatinden başka bir amaç ile gerçekleştirilen idari işlemler gerçek durumu yansıtmadıkları hallerde hukuka aykırıdır. Amaç unsuru idarenin zihin dünyasına ilişkin olduğundan tespiti oldukça zordur ancak emareler ile amacın kamu menfaati olup olmadığı anlaşılabilir¹⁵².

İdari işlemin kamu menfaatini amaçlaması, idarenin ayrıcalıklı yetkiler ile donatılmasının, hukukilik karinesinden yararlanmasının olağan sonucudur. Kamu yararı sübjektif bir anlam taşıdığından dolayı yararın somut bir şekilde ortaya konması yasama organına bırakılmıştır¹⁵³. Yasama organı kamu menfaatinin içeriğini belirlerken şüphesiz ki hukuki olduğu kadar siyasi tercihlerde yapacaktır. Çünkü kamu menfaati hukukun da konusunu oluşturan bir kavram olsa da hukuki yönden kesin ölçütlere sahip değildir¹⁵⁴.

Amaç unsurunun idari işlemin nihai amacı olmasından dolayı bir idari işlemin hukuka uygunluğu denetlenirken amaç unsuru en son incelenir. Çünkü yetki, şekil, sebep ve konu unsurları yönünden hukuka uygun olan bir işlem nihai amacına ulaşabilecektir¹⁵⁵.

Vergilendirme sürecine ilişkin olarak amaç unsuru için belirtmek gerekir ki kamu menfaatinden başka bir amaç ile vergilendirme süreci başlatılırsa tesis edilen işlemler gerçek duruma uygun olduğu sürece söz konusu bu işlemler hukuka uygun sayılacaktır. Şöyle ki siyasi amaçlarla dahi bir vergilendirme sürecinde tarh işlemi gerçekleştirilse ve tarh işlemine konu vergi borcu fiilen mevcut ise işlem hukuka uygun olacaktır. Her ne kadar kamu menfaatinden başka bir amaç ile işlem tesis

¹⁵² Candan, (İdari Yargı), s. 167.

¹⁵³ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 404.

¹⁵⁴ Sancakdar ve diğerleri, s.301.

¹⁵⁵ Koç, s. 282.

edilerek mükellefin mülkiyet hakkına müdahale edilmiş olursa da işlem yasama organının kanunlar ile belirttiği kamu menfaatine uygundur.

III. ANAYSAL İLKELER İŞİĞİNDA TEBLİGAT KAVRAMI

Tebliğatın hukuki niteliğine ilişkin olarak anayasa hukuku yönünden bir değerlendirme yapmak gerekirse şüphesiz ki akla ilk olarak gelecek kavramlar adil yargılanma hakkı ve hukuk devleti ilkesi olacaktır.

Tebliğat işlemlerinin ve tebligat sisteminin kanuna uygun olarak yürütülmediği bir ülkede yargılamaların makul sürede tamamlanması, tarafların savunma haklarını etkin bir şekilde kullanması dolayısıyla adil yargılanma hakkının varlığı söz konusu olmayacaktır. Adil yargılanma hakkının bu denli zaafa düştüğü bir ülkede şüphesiz ki hukuk devleti ilkesi de sarsılacaktır.

Ayrıca tebligat işlemi hak arama hürriyetiyle de yakından ilişkilidir. İdarenin mükellefin aleyhine topladığı deliller ve ithamlar tebliğ ile mükellefe ulaşır. Mükellef bu deliller ve ithamlar çerçevesinde ödeme, dava veya idari çözüm yolları seçeneklerini gerçekçi bir şekilde değerlendirebilir.

Tebliğat işleminin ilgili olduğu ilkeler kısmında esasen usul hukukunun konusunu oluşturan usul ekonomisi ilkesine kısaca değinmek gerekir. Anayasanın 141’inci maddesinin son fıkrasına göre “*Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir*” ifadesiyle usul ekonomisi ilkesi yargı için bir ödev olarak düzenlenmiştir. Vergilendirme sürecine ilişkin bir uyuşmazlığın mahkeme önüne taşınması halinde usul ekonomisi ilkesinin vergi mahkemeleri içinde geçerli olacağı şüphesizdir. Keza Türk uygulamasında tebligata bağlı yaşanan problemler usul ekonomisi ilkesi açısından önemli bir problem teşkil etmektedir¹⁵⁶.

Vergilendirme sürecine ilişkin olarak usul ekonomisinin durumunu belirlemek için bu ilkenin içeriğinin ortaya konmasında fayda vardır. Usul ekonomisi ilkesi zaman, emek ve masraflar açısından bir sınır teşkil eder¹⁵⁷. Usul Ekonomisi ilkesi öğretide çabukluk ve basitlik ilkesiyle beraber ucuzluk ilkesi alt başlıkları altında

¹⁵⁶ Atalı, Ermenek, Üçüncü, s. 27.

¹⁵⁷ Murat Atalı, İbrahim Ermenek ve Ersin Doğan, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 147.

incelenmektedir¹⁵⁸. Çabukluk ve basitlik ilkesi bir başka deyişle zaman ve emek yönünden idari işlemlerin söz konusu ilke kapsamında olduğu açıktır. Bu sonuç aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur. Ucuzluk ilkesi bir başka deyişle masraflar açısından bir inceleme yapılırsa akla ilk ilk gelen hususlar yargılama sırasında gereksiz masraf yapılmaması yönünde olacaktır. Vergilendirme süreci özelinde de düşünüldüğünde bu ilkenin geçerli olduğu kabul edilmelidir. Bilhassa kamu menfaatini amaçlayan bir işlemin bir başka deyişle tahsilatı gerçekleştirme amacına yönelik bir işlemin mümkün olan en ucuz ve en masrafsız yoldan gerçekleştirilmesi adil ve tutarlı olacaktır. Kamu menfaati amacıyla mükelleflerden tahsilat yapılmaya çalışılırken işlemlerdeki israf hukuken veya ahlaken açıklanamaz.

Türk Anayasasında yargılama faaliyetleri için düzenlenen usul ekonomisine ilişkin düzenlemeler anayasal düzeyde vergilendirme süreci için doğrudan düzenlenmemiş olsa da anayasal dayanağı olan hukuk devleti ve adil yargılanma hakkı çerçevesinde usul ekonomisi ilkesinin sağladığı benzer sonuçlar tebligat işlemi için de geçerli olacaktır.

A. Hukuk Devleti

Roma imparatorluğunun muazzam askeri ve idari yapısının kilit taşlarından biri olan yol sistemini ifade etmek için “*tüm yollar Roma’ya çıkar*” ifadesi kullanılmıştır. Bu deyişle merkezi kuvvet vurgulanmış ve çevreye yayılan lojistiğe bağlı güç etkisi açıklanmıştır. Hukuk ilmi için bu deyiş uyarlanırsa “*tüm yollar hukuk devletine çıkar*” demek doğru olacaktır. Çünkü hukukun kaynaklarının oluşturulması, uygulanması ve uyuşmazlıkların çözümünde ilke olarak hukuk devleti merkezi konumda yer almaktadır. Her ne kadar merkezi konuma adalet kavramının getirilebileceği düşünülse de bizce adaletin hukuki bir ilke değil de hukukun etik amacını¹⁵⁹ oluşturmasından dolayı bu mümkün değildir¹⁶⁰. Ayrıca hukuk devleti ilkesi çok geniş ve de kesin olmayan sınırlara sahip olsa da adalet kavramına göre görece daha dar ve de kesin bir anlam taşımaktadır ki çoğunlukla üzerinde uzlaşmanın mümkün olmasıyla pratikteki sorunlara cevap verebilmektedir.

¹⁵⁸ Baki Kuru, **Medeni Usul Hukuku**, 2.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 222.

¹⁵⁹ Muhammet Özkes, **Temel Hukuk Bilgisi**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 49.

¹⁶⁰ Ius respicit aequitatem(Hukuk adaleti hedef alır). Özkes, s. 48.

Hukuk devleti vergilendirme yetkisinin sınırlarının çizilmesi aşamasında da önemli bir yol göstericidir. Çünkü temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve devletin vergilendirme yetkisinin sınırları birbirine komşudurlar. Hukuk devletinin sınırlarında kalmayan bir uygulamanın temel hak ve özgürlükler alanına ölçsüz bir müdahalede bulunacağı açıktır¹⁶¹.

Hukukun objektif amacı mutlak bir eşitliği sağlamak değil öngörülebilirlik sağlamaktır. Keza basiret, feraset, sermaye, genetik zekâ ve birçok yönden eşit olmayanlar arasında mutlak bir eşitlik sağlamaya çalışmak eşyanın tabiatına aykırıdır. Ancak hukukun sağladığı öngörülebilirliğin devamı için görece bir eşitliğin sağlanması gerekmektedir. Bu görece eşitliğin sağlanması hukuk devleti ilkesi ile mümkündür. Vergi hukuku yönünden bu görece eşitlik ve öngörülebilirlik sadece verginin mali güçle orantılı olmasıyla sağlanamaz aynı zamanda mali yükümlülüklerin konulması, uygulanması ve uyuşmazlıkların çözüm aşamasında da gerekli düzenlemeler yapılmalıdır¹⁶².

Öğretide hukuk devletinin asgari unsurları tanımlanmaya çalışılmış olsa da bir formül misali kesin bir tanım yapılamamıştır. Bunun sebebi hukuk devleti ilkesinin pozitif hukuk için bir temel oluşturmasının yanı sıra olması gereken hukuk için de bir pusula vazifesi görmesinden kaynaklıdır. Öğretide karşılaşılan kapsamlı tanımlamalara göre hukuk devleti ilkesi devletin hukuka uygun hareket etmesini bunun içinde yasama, yürütme ve yargı erklerinin kendini hukukla bağlı kabul etmesini öngörür. Ancak erklerin hukuka bağlı olması hukuk devleti için genel bir gereksinimdir. İlkenin gerçekleşmesi için idarenin yargısal denetime tabi olması, hakimlerin bağımsız ve teminatlı olması, idarenin eylem ve işlemlerinde öngörülebilir olması gibi birçok özel gereksinim mevcuttur¹⁶³.

Vergi adaleti de sosyal, ekonomik ve siyasi konjonktüre göre anlam kazanan kesin hatlara sahip olmayan bir kavramdır¹⁶⁴. İlginçtir ki bir başka kesin hatlara ve sınırlamalara sahip olmayan hukuk devleti ilkesi vergi adaleti kavramını dengeler.

¹⁶¹ Çağan, Nami, “Demokratik ve Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı1, 1980, (Sosyal Hukuk), s. 140.

¹⁶² Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı: Özel, 2013,(Anayasal Değerlendirme), s. 1283.

¹⁶³ Kemal, Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Ekin, Bursa, 2016, (Türk Anayasa), ss. 81-82.

¹⁶⁴ Çağan Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, 1984, (Vergileme), s. 177.

Hukuk devleti esasında devletin tüm erklerinin hukuk kurallarına uyması gerektiğini ifade etse de ilk akla gelen yürütmenin hukuka uygun davranmasıdır. Bu çağrışım tarihsel sürece gayet uyumludur¹⁶⁵.

Hukuk devleti ilkesi kavramından hukuk kurallarının uygulanması gerektiği anlaşılsa da bu kuralların lafzi anlamının ötesinde niteliğini de açıklamak gerekmektedir. Günümüz despotik yönetimlerinde veya tarihsel süreçte var olan batı monarşilerinde de hukuka riayet edilmiştir. Ancak bu devletlere günümüz anlamıyla hukuk devleti denemez. Çünkü günümüz anlamında hukuk devleti siyasi meşruiyet aracıdır¹⁶⁶. Hukuk devletinin söz konusu olmadığı sözü geçen devlet örneklerinde her ne kadar yasama faaliyeti ve bu kurallara azami uygunlukta yürütme faaliyeti gerçekleşse de bu devletler için sadece hukukun uygulandığı devletler denebilir. Çünkü hukuk devletinin amaçladığı hukuk kuralları ve uygulaması öğretide de belirtildiği üzere birey ekseninde gelişen liberal hukuk düşüncesini temel alır¹⁶⁷. Bir başka deyişle ideal düzlemde hukuk devleti laissez faire liberalizminin kültüründe var olabilir¹⁶⁸.

Hukuk devleti tarihsel süreçte mülk devletinden başlayarak polis devletine evrilerek hazine teorisi yardımı ile de hukuk devletine doğru serencamını tamamlamıştır¹⁶⁹. Günümüzde hukuk devleti ifadesinden beklenen anlam ideal hukuk devletidir¹⁷⁰.

Hukuk devletinin çeşitli tanımları başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yüksek yargı organlarınca yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devletini “*insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sanan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan*

¹⁶⁵ Ergun, Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s.123.

¹⁶⁶ Meltem, Dikmen Caniklioğlu, “Anayasalı Devletten Hukuk Devletine Daha Çok Var Mı?”, **İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, 2015, s.48.

¹⁶⁷ Caniklioğlu, s.48.

¹⁶⁸ Mehmet Tevfik, Özcan, “Hukuk Devleti: Modern Toplumun Hukuk Aracılığıyla Siyasal Meşruiyeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:64, Sayı:2, 2006, s.140.

¹⁶⁹ Hayrettin, Yıldız, “Hukuk Devletinin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletinin Yeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2013, s. 228.

¹⁷⁰ Yusuf, Karakoç, **Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Anayasaya Uygunluk), s.101.

devlet” olarak tanımlamıştır¹⁷¹. Anayasa mahkemesi bir başka kararında¹⁷² hukuk devletini “eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet” olarak tanımlamıştır.

Hukuk devleti ilkesi vergi hukuku açısından bir sınırlama teşkil eder. Devlet vergiler ile vatandaşların hak ve özgürlüklerine müdahale eder. Bu müdahale yasama ve bilhassa yürütme yoluyla kendini belli eder. Bu müdahale karşısında vatandaşların korunması için siyasi birtakım taleplerle yasama organı etkili olabilse de koruma alanında asıl görev yargı makamlarına düşer¹⁷³.

Vergilendirme sürecinde hukuk devletinin sağlanması için vergi şeffaflığı önemli bir yer tutar. Vergi şeffaflığının sağlanması dört alt başlığın gerçekleşmesiyle mümkündür. Bu alt başlıklar¹⁷⁴:

“Vergi mükellefinin vergi idaresine karşı şeffaflığı

Vergi mükellefinin kamuya karşı şeffaflığı

Vergi idaresinin vergi mükellefine karşı şeffaflığı

Vergi idaresinin kamuya karşı şeffaflığı”

Vergi idaresi ve mükellef arasında karşılıklı olarak tesis edilmesi gereken şeffaflık için tebliğ vazgeçilmez bir kavramdır. Örnek olarak bilgi isteme taleplerinde vergi idaresi tebliğ ile bu istemini mükellefe bildirmekte mükellef ise bu doğrultudaki bilgileri yazılı olarak idareye tebliğ etmektedir. Ayrıca idarenin yürürlükteki hukuka ilişkin yorumunu içeren ve uygulamaya etkili bir şekilde yön veren genel tebliğlerde idarenin kamuya karşı şeffaflığının sağlanmasında önemli bir yer tutmaktadır¹⁷⁵. Ancak unutulmamalıdır ki genel tebliğler vergilendirme sürecindeki birel işlemler değil bilgilendirme fonksiyonu olan genel işlemlerdir.

¹⁷¹ AYM T.25.05.1976, E.1976/1, K.1976/28, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>), E.T. 19.11.2020.

¹⁷² AYM, T.18.01.2017, E.2016/136, K.2017/9, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>), E.T. 19.11.2020.

¹⁷³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.42.

¹⁷⁴ Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:443, 2018, s. 7.

¹⁷⁵ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.9.

B. Adil Yargılanma Hakkı

Anayasanın 36'ncı maddesinde *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”* düzenlemesi getirilerek adil yargılanma hakkı herkese tanınmıştır. Ancak bu hakkın içeriğine dair ilgili maddede bir düzenleme yapılmamıştır. Ayrıca Anayasanın 2'nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesi gereğince 36'ncı maddede düzenleme olmasaydı dahi herkes adil yargılanma hakkına sahip olacaktı.

Adil yargılanma hakkına ilişkin olarak uygulamaya yön veren en önemli düzenlemelerden biri Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesidir. Anayasanın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasına göre *“usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”* hükmü gereğince Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesi¹⁷⁶ Türk Mahkemeleri için asli kaynak niteliğini almıştır¹⁷⁷.

¹⁷⁶ “1. Her şahıs gerek medeni hak ve vecibeleriyle ilgili nizalar gerek cezai sahada kendisine karşı serdedilen bir isnadın esası hakkında karar verecek olan, kanuni, müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından dâvasının mâkul bir süre içinde hakkaniyete uygun ve aleni surette dinlenmesini istemek hakkım haizdir.

Hüküm aleni olarak verilir, şu kadar ki demokratik bir toplulukta âmme intizamının veya milli güvenliğin veya ahlâkın yaratına veya küçüğün menfaati veya dâvaya taraf olanların korunması veya adaletin selâmetine zarar verebileceği bazı hususi hallerde, mahkemece zaruri görülecek ölçüde, aleniyet dâvanın devamınca tamamen veya kısmen Basın mensupları ve halk hakkında tahdidedilebilir.

2. Bir suç ile itham edilen her şahıs suçluluğu kanunen sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Her sanık ezcümle:

a) Şahsına tevcih edilen isnadın mahiyet ve sebebinden en kısa bir zamanda, anladığı bir dille ve etraflı surette haberdar edilmek,

b) Müdafaasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara malik olmak,

c) Kendi kendini müdafaa etmek veya kendi seçeceği bir müdafii veya eğer bir müdafii tayin için malî imkânlardan mahrum bulunuyor ve adaletin selâmeti gerektiriyorsa, mahkeme tarafından tayin edilecek bir avukatın meccani yardımından istifade etmek,

d) İddia şahitlerini sorguya çekmek, veya çekirtmek, müdafaa şahitlerinin de iddia şahitleriyle aynı şartlar altında davet edilmesini ve dinlenmesini sağlanmasını istemek,

e) Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından meccanen faydalanmak, haklarına sahiptir. R.G., T.19.03.1954, S. 8662. ”.

¹⁷⁷ Hüseyin Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, 18.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, ss. 27-30.

AİHS kapsamında 6'ncı maddenin uygulanabilmesi için bir özel hukuk uyuşmazlığının olması gerekmektedir. Ancak AİHM özel hukuk uyuşmazlığını ulusal hukukun sınıflandırmasına bağlı kalmadan tanımlamaktadır. Bu sebeple devlet ile birey arasında idari bir işlemde doğsa dahi bireyin mülkiyet hakkına müdahale durumunda 6'ncı madde uygulanabilmektedir¹⁷⁸. AİHM vergilendirme yetkisini kamusal alanda kabul etmiş olmasına rağmen vergi kabahatlerine ilişkin olarak bunların suç isnadı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini bu sebeple adil yargılanma hakkının kapsamında olduğunu belirtmiştir¹⁷⁹. Keza AİHM getirdiği yorumlarla iç hukuk düzenlemelerine bağlı kalmadan adil yargılanma hakkı kapsamını genişletmiştir. Türk hukuku bakımından adil yargılanma hakkının düzenlendiği Anayasanın 36'ncı maddesinde adli, idari yargı açısından bir ayırım yapılmadığından ulusal hukuk itibarıyla adil yargılanma hakkının vergi yargılaması yönünden de geçerli olduğuna ilişkin bir tereddüt yoktur¹⁸⁰.

Tebliğat kavramı bilhassa makul sürede yargılanma hakkına ilişkindir. Hukuk sisteminin öngördüğü yapıda sürelerin başlaması genel olarak tebligata bağlandığından tebligat sürecine ilişkin aksaklıklar yargılamayı menfi etkileyecek ve bunun sonucunda toplum arasında hukuk düzeninin adaleti sağlayacağına olan inanç zedeleneyecektir¹⁸¹.

Adil yargılanma hakkı dinlenilme hakkı, silahların eşitliği ilkesi, mahkemeye erişim hakkı, makul sürede yargılanma hakkı alt başlıklarda incelenmelidir.

1. Dinlenilme Hakkı

Dinlenilme hakkı adil yargılanma hakkının bir uzantısı olarak bilgi sahibi olma, açıklama ve ispat hakkı, dikkate alınma hakkını içerir¹⁸².

Bilgi sahibi olma hakkı yargılama sürecinde gerek yazılı gerekse sözlü olarak dosya muhteviyatını öğrenme yetkisini ifade eder. Açıklama ve ispat hakkı, bilgi

¹⁷⁸ Atalı, Ermenek ve Erdoğan, s. 132.

¹⁷⁹ Emine Sevcin, Uçan, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s. 138.

¹⁸⁰ Uçan, s. 138.

¹⁸¹ Atalı, Ermenek ve Üçüncü, s. 25.

¹⁸² Atalı, Ermenek ve Erdoğan, s. 138.

sahibi olma hakkı kapsamında edinilen hususlara ilişkin tarafın kendi görüşlerini ileri sürmesini ifade eder ki bilgi sahibi olma hakkı bu sayede amacına ulaşır. Son olarak dikkate alınma hakkı ile tarafların açıklama ve ispat hakkı kapsamındaki faaliyetlerinin amacına ulaşması sağlanır. Dikkate alınma hakkı taraf için lehe bir hüküm güvencesi sağlamaz ancak aleyhe olacak bir hükmün niçin haksız çıkan tarafın iddialarına rağmen verildiğinin açıklanması güvencesini sağlar. Keza Anayasanın 141'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olması gerektiği düzenlenmiştir.

Hukuki dinlenilme hakkı insan onurunu korumak için bir şarttır. Muhakeme sürecinde kişilerin yıpranmaması ve kişilerin muhakemenin bir objesi yerine süjesi olmasını sağlamak için vazgeçilemez bir haktır. Hukuki dinlenilme hakkı kapsamında tarafların tüm söylemlerinin doğru olması beklenemez ki bu durum adli gerçek ile maddi gerçeğin aynı olmasına engel teşkil edebilecek bir husustur¹⁸³. Ancak vergi hukuku uygulaması sonucunda başta mülkiyet hakkına yapılan ağır müdahaleler sebebiyle maddi gerçeğe ulaşmak için biçimsel delillerle yetinilmeden re'sen araştırma ilkesi uygulanır¹⁸⁴.

İdari işlemler yönünden de dinlenilme hakkı hukuk devletinin gerçekleştirilmesinde önem arz eder. İdarenin kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahalede bulunduğu işlemlerinden önce soyut hukuk kurallarını doğru bir şekilde uygulayabilmesi için ilgililerden izahat talep etmesi hem olması gereken hukuk açısından müspet bir anlam taşıyacak hem de olan hukuk açısından uyuşmazlıkları azaltacaktır. İdare hukukumuz yönünden bilhassa dinlenilme hakkını düzenleyen bir idari usul kanunumuzun olmaması noksanlıktır¹⁸⁵.

Mükellefe ve ticari ilişkide bulunduğu kimselere ilişkin olarak vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi ihbarnamenin içeriği başlığı altında ayrıca incelenecektir. Ancak belirtilmelidir ki dinlenilme hakkının ilk aşamasını bilgi sahibi olma hakkı oluşturur. Vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi sonucu mükellef bu

¹⁸³ Hakan Pekcanıtez, "Hukuki Dinlenilme Hakkı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof.Dr. Seyfullah EDİS'e Armağan, 2000, s. 756.

¹⁸⁴ Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Delil Sistemi), s. 79.

¹⁸⁵ Melike Özge, Çebi Buğdaycı, "İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı:1, 2016, s. 44.

bilgi edinme hakkından etkin bir şekilde yararlanamamakta ve sonraki adım olan açıklama ve ispat yapma hakkını etkin bir şekilde kullanamamaktadır.

2. Silahların Eşitliği

Silahların eşitliği bir genel hukuk ilkesini aynı zamanda tüm yargı kollarında geçerli olan yargılamaya hâkim olan bir ilkeyi ifade etmektedir¹⁸⁶. Öğretide adil yargılanma hakkının birden çok haklardan mürekkep bir kavram olduğu belirtilmiş ve adil yargılanma hakkının usuli hakkaniyeti gerçekleştiren yüzüne silahların eşitliği ilkesi denmiştir¹⁸⁷.

Anayasa Mahkemesine yapılan bir başvuruda Mahkeme çelişmeli yargılama ilkesi ve silahların eşitliği ilkesine değinmiş ve söz konusu kararda çelişmeli yargılama ilkesini tarafların ileri sürülen görüş ve deliller hakkında bilgi sahibi olması ve bunlara ilişkin görüş bildirme imkânı olarak tanımlanmış ve silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olarak ifade edilmiştir¹⁸⁸.

Yargılama faaliyeti yönünden silahların eşitliği ilkesi hem bir hak hem de bir yükümlülüğü ifade eder¹⁸⁹. Vergi yargılaması açısından değerlendirildiğinde hâkim için silahların eşitliği yükümlülüğü söz konusu iken mükellefler ve vergi sorumluları için silahların eşitliği hakkından söz edilecektir.

Vergi hukuku uygulaması bakımından silahların eşitliği ilkesi vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi yönünden önem arz eder. Vergi tekniği raporunun mükellefe gönderilmemesi halinde mükellefin savunma hakkı kısıtlanacak ve hakkındaki iddiaları ayrıntılı olarak öğrenemediğinden usuli bir eşitlik oluşturulamayacaktır. Ancak vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi vergi mahremiyetine ilişkin sorunları da beraberinde getirecektir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan bir mükellefe gönderilecek olan vergi tekniği raporunda ihbarnameye konu sahte veya yanıltıcı belgeleri düzenleyen kişi hakkındaki vergi tekniği raporunun gönderilmesi şüphesiz ki sahte veya yanıltıcı belgeyi düzenleyen açısından vergi mahremiyetini ihlal

¹⁸⁶ Emel, Hanağası, **Medenî Yargılama Hukukunda Silahların Eşitliği**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 162.

¹⁸⁷ Bilgehan Yeşilova, “Yargılama Diyalektiği ve Silahların Eşitliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:86, 2009, s. 95.

¹⁸⁸ AYM Bireysel Başvuru, T.16.04.2015, Başvuru No: 2013/1386.

¹⁸⁹ Hanağası, s. 133.

edecektir. Ancak vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi ise çelişmeli yargılama ilkesini dolayısıyla silahların eşitliği ilkesini ihlal edecektir¹⁹⁰.

Olması gereken hukuk açısından çözüm silahların eşitliği ilkesinin tercihi olacaktır. Çünkü günümüz ticari ilişkilerinin karmaşık yapısı düşünüldüğünde idarenin sahip olduğu muazzam bilgi bankasını sebep göstererek vergi mahremiyetini korumak iddiasıyla idarenin bilgi paylaşmamayı tercih etmesi yargılamaların anlamsal içeriğini boşaltacak ve idare elindeki muazzam bilgilerden bir kısmını sebep göstererek hukuk devleti ilkesine uygun olmayan bir yargılama sürecinin oluşmasına katkı sağlayacaktır.

Vergi tekniği raporlarının tebliğ konusunun uygulama açısından önemi dikkate alındığında çalışmanın devamında ihbarnamenin içeriği başlığı altında yargı kararlarıyla birlikte ayrıca değerlendirilecektir.

3. Mahkemeye Erişim Hakkı

Mahkemeye erişim hakkı Anayasanın 36'ncı maddesinde herkesin meşru vasıtalarla mahkemeler önünde davacı ve davalı olabilme hakkına sahip olduğu şeklinde düzenlenmiştir. Mahkemeye erişim hakkı mutlak nitelikte olmayıp sınırlandırılabilir bir haktır. Ancak bu sınırlandırmanın hakkın özüne dokunmaması, meşru bir amacı olması ve orantılı olması gerekir¹⁹¹.

Mahkemeye erişim hakkı ile etkili başvuru hakkı arasındaki bağlantıya değinmek gerekir. Anayasanın 40'inci maddesinde “*Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir*” düzenlemesiyle etkili başvuru hakkı tanımlanmıştır. Anayasanın 36'ncı maddesinde yargı mercilerine başvurular düzenlenmişken 40'inci maddede yetkili makamlara başvurular düzenlenmiştir. Buna göre 40'inci madde daha geniş bir başvuru merci tanımı ortaya koymaktadır¹⁹².

¹⁹⁰ Ayyıldırım, ss. 62-63.

¹⁹¹ Atalı, Ermenek, Erdoğan, s. 135.

¹⁹² Ahmet Ekinci, “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarında Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:3-4, 2014, s. 829.

Anayasa Mahkemesi bir bireysel başvuru kararında¹⁹³ mahkemeye erişim hakkını adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından birisi olarak tanımlamıştır. Anayasa Mahkemesince yapılan bu tespit doğru olmakla beraber mahkemeye erişim hakkını adil yargılanma hakkının bir koşulu olarak da tanımlamak mümkündür. Çünkü mahkemeye erişim sağlanmadan bir yargılamanın başlaması mümkün değildir.

Mahkemeye erişim hakkının tebligata ilişkin önemini kavramak için tebligatın bilgilendirme ve belgelendirme işlevlerinden yola çıkmak gerekir. Öncelikle bilgilendirme işlevi sayesinde mükellef yargısal veya idari çarelerden birini seçip seçmemekte karar vermektedir. Bir başka deyişle mükellefin mahkemeye erişim hakkını icra edebilmesi için tebligat ile bilgilenebilmesi gerekir. Keza tebligat içeriğindeki bilgiler mahkemeye erişim hakkının somut olarak kullanılmasını sağlar. Tebligatın belgelendirme işlevi ise mükellefe usuli bir güvence sağlamakta ya da mükellef açısından hak kaybına sebep olmaktadır. Şöyle ki mükellef dava açar ise davanın süresinde açıldığının ispatı ya da süre geçtikten sonra açıldığının ispatı tebligatın belgelendirme işlevi sayesinde ispat olunur¹⁹⁴.

Mahkemeye erişim hakkı kapsamında başvuru makamının gösterilmemesi veya doğru gösterilmemesi tebligatı usulsüz hale getirecektir. Çünkü Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince devlet, *ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*. Mezkur madde ile Anayasanın 11'inci maddesinin ilk fıkrasında *düzenlenen anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır* hükmü de değerlendirildiğinde vergi idaresinin vergi ödevlisine hangi mahkemeye kaç gün gün içinde başvurabileceğini tebliğ evrakında belirtmesi gerekir¹⁹⁵. Ayrıca belirtilmelidir ki idare ilgililere sadece başvuru mercii ve

¹⁹³ AYM Bireysel Başvuru T.02.10.2013, Başvuru Numarası: 2013/1718. (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>), E.T.(25.05.2021).

¹⁹⁴ Ayyıldırım, s. 66.

¹⁹⁵ Danıştay, 4.D., T.13.11.2006, E.2005/2134, K.2006/2156.(Kazancı), “*İncelenen dosyada; Vergi Mahkemesince, davacı adına düzenlenen ve 18.5.2005 tarihinde bizzat davacıya tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 günlük dava açma süresinin son günü olan 25.5.2005 tarihi geçirildikten sonra, 16.6.2005 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Ancak, dosyada bulunan ödeme emri fotokopilerinin incelenmesinden; ödeme emrine karşı dava açılması halinde yetkili mahkemenin İstanbul Vergi Mahkemesi olduğu belirtilmesine karşın, dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu durum ise, Anayasanın 40 ncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçesinde de belirtildiği gibi, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanunda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkındaki Kanunda yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler*

süresini belirtmek değil aynı zamanda bu bilgileri doğru olarak bildirmek zorundadır. Başvuru mercii veya süresinin idarece yanlış bildirilmesi halinde uyuşmazlığın yargıya taşınması durumunda idare dava açma süresinin geçtiğini ileri süremeyecektir¹⁹⁶.

Mahkemeye erişim hakkı açısından değinilmesi gereken bir diğer husus vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemelere sunulmasında ilişkindir. Bu hususta yapılacak ibrazın lehine ve aleyhine görüşler ve yargı kararları mevcut olup vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen

dikkate alındığında, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını göstermekte, dolayısıyla, Anayasanın 36 ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40 ncı maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle, özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmamaktadır.”

¹⁹⁶ Danıştay, 4.D., T.09.05.2007, E.2005/1607, K. 2007/2429., (Kazancı), “Kaynak kullanımını destekleme fonu alacağının Gümrük mevzuatı kapsamında düzenlenen bir kamu alacağı olmaması nedeniyle kaynak kullanımını destekleme fonuna ilişkin olarak açılan davalarda, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen itiraz yolları uygulama alanı bulunmamaktadır. Gümrük mevzuatının uygulanamaması ve fona ilişkin mevzuatta dava açılmasına yönelik özel bir düzenleme de bulunmaması karşısında, kaynak kullanımını destekleme fonuna ilişkin açılan davalarda, ilgili idareye yapılacak itirazların 2577 sayılı Yasa'nın 11. maddesine göre yapılması gerekmektedir.

Ancak; dava konusu olayda, kaynak kullanımını destekleme fonu ve KDV gibi iki farklı mevzuata tabi kamu alacağının idarece aynı işlemle tahakkuk ettirildiği, işlemde, davacının, dava konusu kaynak kullanımını destekleme fonu ve cezai faizine, tebliğden itibaren gümrük mevzuatına göre on beş gün içinde itirazda bulunabileceğinin belirtildiği, sonraki aşamada, kaynak kullanımını destekleme fonu ve cezai faizi için davalı idarece karar alındığı, alınan karara karşı yine gümrük mevzuatına göre bir hafta içinde itirazda bulunabileceğinin bildirilmesi suretiyle, olayda gümrük mevzuatının uygulanmasına, davacının yanlış başvurular yapmasına idarenin beyanlarının neden olduğu; davacının, idarenin yönlendirmesi sonucu gümrük mevzuatındaki prosedürü işlettiği anlaşılmaktadır.

İdarelerin, tesis edilen işleme karşı ilgililere, hangi kanun yollarına ve mercilere başvuracaklarını ve sürelerini bildirmek zorunda oldukları, olayda ise idarece bu yükümlülüğün gereği gibi yerine getirilmediği ve davacının yanlış yönlendirildiği açıktır.

Dolayısıyla; davacının, dava konusu işlemin kaynak kullanımını destekleme fonu ve cezai faiz istenilmesine ilişkin kısmının iptali istemiyle 2577 sayılı Yasa'nın 11. maddesi uyarınca dava açması gerektiğini, İzmir Gümrükleri Başmüdürlüğünün 06.09.2002 tarihli kararının 30.09.2002 tarihinde tebliği ile öğrenmesi karşısında, dava açma süresinin de bu tarihten itibaren işletilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, davacı tarafından 30.09.2002 tarihinden itibaren dava açma süresi olan altmış gün içinde, 07.10.2002 tarihinde İzmir 2. Vergi Mahkemesinin E:2002/1165 esas sayılı dosyasında kayda giren dilekçeyle açılan dava süresinde olduğundan, Mahkemece işin esasına girilerek bir karar verilmesi gerektiği halde; davanın süre aşımı yönünden reddi yolunda verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.”.

evrakın sonradan mahkemeye sunulmasının mahkemeye erişim hakkı ve re'sen araştırma ilkesinin gereği olarak hukuka uygundur¹⁹⁷.

4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Makul sürede yargılanma hakkı adil yargılanma hakkının önemli bir parçasını oluşturmakla beraber usûl ekonomisi ilkesinin de bir parçasını oluşturmaktadır. Usul ekonomisi zaman, gider ve masraftan tasarrufu öngörür¹⁹⁸. Zamandan tasarruf makul sürede yargılanma hakkının bir başka görünümüdür. Ayrıca belirtilmelidir ki makul sürede yargılanmanın gerçekleştirilmesi hukuki güvenliğin tesisi için de vazgeçilmezdir¹⁹⁹.

Makul sürede yargılanma hakkı Anayasanın adil yargılanma hakkını düzenleyen 36'ncı maddesinde değil 141'inci maddenin son fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının bir görevi olarak düzenlemiştir. Aynı fıkra içinde giderden ve zamandan tasarruf edilmesinin bir görev olarak yargıya yüklenmesi yukarıda değinilen usûl ekonomisinin ve makul sürede yargılanma hakkı ilişkisini kanıtlar niteliktedir.

Uygulamada karşılaşılan uyuşmazlık çeşitliliği düşünüldüğünde tüm uyuşmazlıklar için tek bir makul sürenin kabul edilemeyeceği açıktır. Bu sebeple dava konusu ile tarafların ya da yetkili makamların davranışları makul sürenin tespitinde her bir somut olay için önemli birer ölçüt olur²⁰⁰. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi davanın karmaşıklığını, başvuruçunun ve ilgili idari ya da kazai makamın tutumunu makul sürenin belirlenmesinde kriter olarak içtihatlarında ortaya koymuştur²⁰¹.

¹⁹⁷ Taylar, Yıldırım. "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:2, 2018, (İbraz), s. 403.

¹⁹⁸ Atalı, Ermenek ve Erdoğan, s. 147.

¹⁹⁹ Yıldırım, Taylar, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt, Burcu Demirbaş Aksüt ve Emine Sevcan Artun, **Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020, s. 86.

²⁰⁰ Sıla Tatlıdil, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Makul Sürede Yargılanma Hakkı-Sürenin Aşılması ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı143, 2019, s. 20.

²⁰¹ Bayram Keskin, "İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2018, s. 399.

Anayasa mahkemesi makul sürede yargılanma hakkına ilişkin olarak verdiği ilke kararlarından birinde uyuşmazlığın kısa sürede sonuca bağlanmasının önemini açıklarken süratli bir yargılama uğruna gerekli özenden taviz verilemeyeceğini belirterek makul sürede yargılanma hakkının adil bir karar için hem bir ölçüt hem de bir tehlike oluşturduğunu ifade etmiştir²⁰².

Vergi hukuku uygulaması açısından makul sürede yargılanma hakkı mükelleflerin mülkiyet haklarına ilişkin önem arz eder. Re'sen veya ikmalen aleyhine yapılan bir tarhiyata karşı dava açan mükellef için vergilendirme süreci durur. Bu durumda davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması durumunda bu kararın tebliğ tarihi ve vergi borcunun normal vade tarihi arasındaki süre için gecikme faizi talep edilecektir. Yargılama süresinin makul süreyi aşması durumunda makul sürede yargılanma hakkıyla beraber mülkiyet hakkının ihlali de söz konusu olacaktır²⁰³. Özellikle enflasyon oranına bağlı olarak gecikme faizinin yüksek olduğu dönemlerde kişilerin mahkemeye erişim hakkı dahi menfi etkilenebilecektir.

Makul sürede yargılanma hakkı maddi gerçeğe ulaşmada bazı zorluklara sebebiyet verebilir. Ancak unutulmamalıdır ki maddi gerçeği kavramayan bir adli gerçek adalete değil adaletsizliğe hizmet edecektir. Bu sebeple yargılamanın amacının maddi gerçeğe ulaşmak olduğu her zaman gözetilmelidir.

²⁰² AYM Bireysel Başvuru T.2.7.2013, Başvuru Numarası: 2012/13.

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

²⁰³ Ayyıldırım, s. 74.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ İŞİĞİNDA TEBLİĞ

I. TEBLİĞ EDİLECEK EVRAK VE TEBLİĞİN İÇERİĞİ

A. İhbarnamenin İçeriği

Vergi Usul Kanununun ikinci kısmının ikmalen, re'sen ve idarece tarh başlıklı ikinci bölümünde ihbarnamenin muhteviyatı başlığını taşıyan 35'inci maddede beyana dayalı tarh dışındaki tarhiyatlarda mükellefe yapılacak tebliğde hangi bilgilerin bulunması gerektiği düzenlenmiştir.

Mezkur maddeye göre:

- İhbarnamenin sıra numarası
- İhbarnamenin tanzim tarihi
- Verginin nev'i
- Mükellefin Soyadı (Tüzel kişilerde unvanı)
- Mükellefin açık adresi
- Vergilendirme dönemi
- Verginin matrahı
- Verginin hesabı
- Verginin miktarı
- Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler
- Vergi mahkemesinde dava açma süresi
- Vergi mahkemesinde dava açma şekli
- Takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.

Vergi Usul Kanununun 35'inci maddesi kapsamında en önemli hususlar vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şekli ile inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesidir. Ancak Danıştay vermiş olduğu bir kararında Vergi Usul Kanununun 35'inci maddesinde vergi inceleme raporunun ihbarnamenin içeriğine ilişkin olarak sayılmasına karşın Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesi kapsamında inceleme raporunun tebliğ edilmemesinin işlemi sakatlamayacağını ve yargılama

aşamasında inceleme raporunun mahkemece ara kararda istenmesi halinde hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkının ihlal edilmeyeceğine karar vermiştir.²⁰⁴. Sayılan bu hususlar hak arama hürriyeti dolayısıyla da hukuk devleti ilkesiyle ilişkilidir. Ayrıca sayılan bu hususlar vergi usul hukukunda re'sen araştırma ilkesinin bir gereğidir. Vergi usul hukukundaki anlamıyla re'sen araştırma ilkesi maddi gerçek ile idari işlemin örtüşmesini sağlamaya yardımcı bir ilkedir. İnceleme raporunun birer suretinin ilgiliye tebliğ ile ilgilinin idari veya hukukî çarelerini kullanması maddi gerçeğe ulaşmayı kolaylaştıracaktır. Bu durumda idare de gerekli hallerde ilgilinin idari veya hukukî başvuru yolu tercihinə göre süreç içerisinde maddi gerçeğin aranmasına katkı sağlayacak böylece re'sen araştırma görevini yerine getirmiş olacaktır.

Tebliğ olunacak evraka ilişkin olarak tahakkuk fişi bir istisna teşkil eder. Beyana dayalı tarh yönteminde beyan üzerine vergi idaresince beyannameyi idareye teslim edene bir tahakkuk fişi düzenlenir. Beyannameyi verenin bu tahakkuk fişinin almaması vergilendirme sürecini hukuka aykırı hale getirmez ancak tahakkuk fişi posta yoluyla ilgisine gönderilir. Tahakkuk fişinin ilgisine teslim edilmesi tebligat işlemi yerine geçer. Günümüzde yaygınlaşmaya başlayan elektronik ortamda beyanname verme yöntemiyle gerçekleştirilen beyannameler için tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenip ilgisine tebliğ edilir²⁰⁵.

İhbarname ile ilgiliye tebliğ edilecek hususların sınırını üçüncü kişilerin vergi mahremiyeti, ticari sırları ve özel hayatlarının gizliliği oluşturur. Bu sınırlar içerisinde ilgiliye tebliğ edilecek hususların bilgi yönünden zengin olması aşağıdaki üç fonksiyonu yerine getirecek ve aynı zamanda ilgilinin vergilendirme sürecine ilişkin onayını²⁰⁶ alacaktır. Birincisi ilgili hak arama hürriyetini daha etkin bir şekilde kullanabilecektir. İkincisi ilgili idarenin bu şeffaflığı karşısında hukuk devletine ve vergi idaresinin güvenilirliğine daha çok itimat edecektir. Üçüncü olarak idarenin açıklamaları daha çok veriyle desteklendiği için ilgili açısından daha ikna edici olacaktır. Modern hukuk sistemlerinde hukuka uymanın temelinde kuralların rasyonel olduğu kabulü yer alır ki bu kabulün pekişmesi ve kişilerin hukuka istekli olarak riayet

²⁰⁴ Danıştay VDDGK, T.19.02.2020, E.2020/9, K.2020/2.(Kazancı).

²⁰⁵ İlkay Alkan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligatın Önemi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s. 21.

²⁰⁶ Karakoç, s. 212.

etmelerini sağlamak için hukuk kurallarını uygulayanların gerçekçi ve akılcı verilerle ilgilileri ikna etmeleri gerekir ki bu veriler tebliğ vasıtası ile ilgililere arz edilir.

Tebliğ işlemini sakatlayan hatalar temel olarak iki sınıfa ayrılabilir. Bunlardan ilki tebliğ edilen belgelerde yer alan hata ve usulsüzlükler, ikincisi ise tebliğ yöntemine ilişkin hata ve usulsüzlüklerdir²⁰⁷. Tebliğ edilecek evrakın içeriğine ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesinde sayılan ve tebliğ işlemini sakatlayan nedenlerden evrakın yetkili bir makam tarafından düzenlenmemiş olması sebebi hariç sayılan diğer üç hal tebliğ evrakının içeriğine ilişkin olarak meydana gelebilecek sakatlıklardır. Bu sakatlıklar mükellefin adının, vergi türü ve miktarının ya da vergi mahkemesinde daha açma süresinin yazılmamış olmasıdır. Tebligatın içeriğine ilişkin bir hata 108'inci maddedeki hallerden biri olmadığı sürece tebligatın usulüne ilişkin bir hata tebliğ içeriğini sakatlamayacaktır²⁰⁸. Bu duruma ilişkin en önemli sonuç ise uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde dava zamanaşımı iddiasının idarece ileri sürülemeyecek olmasıdır²⁰⁹.

1 . Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Sorunu

Vergi Usul Kanununun ihbarnamenin muhteviyatı kenar başlıklı 35'inci maddesinde ve ceza ihbarnamesi kenar başlıklı 366'ncı maddesinde ihbarname içeriğinde bulunması gerekenler arasında inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Her ne kadar Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesinde inceleme raporunun tebliğ edilmemesi esasa etkili hatalar arasında sayılmamış olsa da hükümde sayılan esasa etkili hataların sınırlayıcı şekilde sayılmadığı düşünülmektedir. Ayrıca 35'inci maddede ihbarnamenin içeriğine ilişkin

²⁰⁷ Oktar, (Genel Vergi), s. 139.

²⁰⁸ Danıştay, VDDK, T.16.03.1995, E.1995/312, K.1997/162, (Kazancı), “ ...Kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen kamu alacağı üzerinden vade tarihinden itibaren gecikme zammı hesaplandığı ve gecikme zammının da ödenmemesi sonucu yukarıda açıklanan hüküm uyarınca vergi aslı gibi addolunarak tahsili için ödeme emri düzenlendiği anlaşılmaktadır. İçinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammının, aslı gibi addolunması ve onun hukuki rejimine tabi tutulması, 6183 sayılı Yasanın 51 inci maddesinin 3505 sayılı Yasayla değişik 2 nci fıkra hükmü gereği olduğundan, hesaplanan gecikme zammı miktarının ayrıca ödeme emrinde gösterilmemiş olmasının; ödeme emrinin iptalini gerektirecek nitelikte bir şekil noksanlığı teşkil ettiği düşünülemez. Dava konusu ödeme emrinde takibe alınan borcun yılı, türü, vadesi, miktarı gösterildiğine göre ödeme emrinin biçim yönünden hukuka uygun olduğu sonucuna varılmaktadır. ”.

²⁰⁹ Burcu, Görkemli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:3, 2017, ss. 125-126.

olarak sayılan hususların belirlenmesi karşısında idarenin tebliğ evrakının içeriğinin belirlenmesi hususunda takdir yetkisinin büyük oranda kısıtlandığı düşünülmektedir. Aksi durumun kabulü halinde idarenin ihbarnamenin içeriğine ilişkin geniş bir takdir hakkına sahip olduğunu ifade edilirse bu kabul şekil şartlarına sıkı sıkıya bağlı olan usuli bir işlem olan tebliğ kavramının niteliğine uygun düşmeyecektir.

Vergi inceleme raporlarının tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir hata olduğunun ortaya konulmasından sonra vergi tekniği raporu ile arasındaki bağ ifade edilmelidir ki bu bağ vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesinin de neden esaslı hata olduğunu ortaya koyacaktır. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin²¹⁰ 53'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yürütülmekte olan bir incelemede birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tek bir rapor halinde düzenlenmesiyle vergi tekniği raporu meydana gelir ve bu rapor vergi inceleme raporunun ekini oluşturur. Mezkûr yönetmeliğin 53'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında sahte belge düzenleme sebebiyle düzenlenen vergi tekniği raporunda başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler yapılması durumunda söz konusu vergi tekniği raporu sahte belge kullanan mükellef için düzenlenecek vergi inceleme raporuna ek yapılamaz. Ancak sahte belge kullanan mükellef için düzenlenecek vergi tekniği raporunda gerekli hususlar ayrıntılı olarak ifade edilir.

Vergi tekniği raporları naylon fatura kullanımı olduğunda bilhassa önem arz eder. Çünkü naylon fatura düzenleyenin tespiti halinde düzenlenecek olan vergi tekniği raporu naylon fatura ile ilişkili diğer mükellefler için düzenlenecek vergi inceleme raporlarında atıflar şeklinde yer alır. Vergi idaresi ilgili diğer mükelleflere vergi mahremiyeti sebebiyle düzenlenmiş bulunan vergi tekniği raporunu doğrudan göndermemektedir²¹¹.

Öğretide tespit edildiği üzere vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi sebebiyle açılan tarhiyatın iptali istemine ilişkin davalarda mahkemeler üç farklı şekilde karar vermektedir. Birinci olarak mahkemeler savunma hakkının kısıtlandığından bahisle davacının talebini kabul etmektedir. İkinci olarak yargılama sürecinde mahkemenin vereceği bir ara kararla veya idarenin re'sen vergi tekniği

²¹⁰ RG, T. 07.04.2021, S.31447.

²¹¹ Yasemin, Cangüloğlu, "Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ", **Fasikül Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:106, 2018, s. 24.

raporunu tebliğ etmesi halinde yargılamaya devam etmektedir. Üçüncü ve son olarak mahkemelerin vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesini dikkate almadan yargılamaya devam etmesidir²¹².

Danıştay önceleri vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesini savunma hakkını kısıtladığından bahisle vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi yönünde karar²¹³ verirken zamanla tebliğin yapılmamasını esaslı bir hata olmadığı değerlendirmesini yapmaya başlamış ve yargılama aşamasında idarenin vergi tekniği raporunu mahkemeye sunmasını²¹⁴ veya mahkemenin re'sen araştırma görevi kapsamında söz konusu raporları temin etmesi halinde hukuka aykırılık olmayacağına hükmetmeye başlamıştır²¹⁵.

Ayrıca belirtilmelidir ki idarenin vergi inceleme raporunu veya vergi tekniği raporunu yargılamanın başlamasından sonra tebliğ etmesi veya mahkemeye sunması halinde adil yargılanma hakkının sağlandığı kabul edilse de idarenin bu verileri yargılamadan önce hangi sebeple paylaşmadığı sorusu cevapsız kalmaya devam edecektir. Hukuk devleti ilkesinin hâkim olduğu bir idarenin şeffaf olması ve dürüst işlem kuralına uygun hareket etmesi gerektiği de unutulmamalıdır.

İhbarnamenin içeriğine ilişkin olarak vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi halinde bu eksikliğin tarhiyatı sakatlayıp sakatlamayacağı sorusu akla gelmektedir. Tebliğ işleminin tek başına iptal davasına konu edilememesi sebebiyle mükellef tarh işleminin iptali için dava açtığında vergi tekniği raporunun esaslı bir hata

²¹² Sümeyra, Özgen, **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2018, ss. 24-26.

²¹³ Danıştay, VDDGK, T.18.06.2014, E.2014/304, K.2014/563, (Kazancı), "Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmektedir."

²¹⁴ Danıştay, VDDK, T.10.02.2016, E.2016/82, K.2016/83, (Kazancı), "Dosyanın incelenmesinden, vergi tekniği raporu ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemiş ise de 21.10.2013 tarihinde müstakil olarak tebliğ edilerek davacının, yargılama aşamasında uyumsuzluk konusu olaya ilişkin ayrıntılı açıklamalarını yapmak suretiyle savunma hakkını kullandığı, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini dilekçe ekinde dosyaya ibraz ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının, yukarıda nitelikleri belirtilen savunma hakkının kısıtlanmadığı ve temel haklarının ihlal edilmediğinin anlaşılması karşısında Mahkemece uyumsuzluğun esasının incelenmesi suretiyle, davacının vekalet ücretine ilişkin iddiaları da dikkate alınarak yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulması gerekmektedir."

²¹⁵ Cangüloğlu, s. 24.

olmadığı kabul edilirse dava açma süresi işlemeye başlamayacak ve yargılama sürecinde esasa etkili olmayan bu hata idarece ya da mahkemece re'sen düzeltilebilecektir. Ancak vergi tekniği raporunun esaslı hata olduğu kabul edilirse tarh işleminin iptaline karar verilecektir²¹⁶. Adil yargılanma hakkı kapsamında vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin esaslı hata olduğu düşünülmektedir.

Öğretide naylon fatura kullanımı iddiası sebebiyle düzenlenen vergi tekniği raporlarının vergi mahremiyetini ihlal ettiği konusunda bir şüphe yoktur. Ancak burada çözümlenmesi gereken hukuki sorun vergi mahremiyetinin adil yargılanma hakkının bir parçası olan silahların eşitliği ilkesine üstün olup olamayacağıdır. Öğretide bu çatışan iki hak arasında denge kurulmaya çalışılmış ve vergi mahremiyetini ihlal eden bilgilerin bulunduğu vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi bunun yerine kopya alma hakkı olmadan mahkemelerde yargılama sürecinde incelenmesine izin verilmesinin uygun olacağı dahi önerilmiştir²¹⁷.

Vergi tekniği raporunun tebliğ konusunda uygulamada karşılaşılan problemlerin kaynağının devleti koruma düşüncesi olduğu düşünülmektedir. Vergi hukuku disiplinin ötesinde bir çalışma konusu oluşturacak olsa da belirtilmelidir ki vergi idaresi gelişmiş hukuk sistemlerinde öngörülen adil ve şeffaf bir vergilendirme sürecinin “devlete” zarar vereceğini düşündüğünden “devleti” korumak adına mükelleflerin aleyhine uygulamalarda bulunabilmektedir. Yargı ise bu durum karşısında tarafsız olmaksızın “devletin” maddi menfaatini korumak yönünde karar almaktadır. Öğretide de fevkalade haklı bir şekilde belirtildiği üzere mükellefin savunma hakkının kısıtlanması esasa etkili olmayan bir hata ya da şekle ilişkin, usule ilişkin basit bir hata olarak kabul edilmemelidir²¹⁸. Yargı organları bu eksikliğin ciddiyetini ortaya koyan kararlar vermeli ve bu eksiklikleri ara kararlar ile gidermeye çalışmamalıdır ancak uygulamada son zamanlarda vergi tekniği raporunun esasa etkili bir hata olmadığı yönünde kararlar verilmektedir²¹⁹.

²¹⁶ Turgut, Candan, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, (<https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>), E.T.01.06.2021.

²¹⁷ Aydemir, İsa, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:7, 2016, s. 205.

²¹⁸ Burak, Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, **International Journal Of Public Finance**, Cilt:1, Sayı:1, 2016, s. 28.

²¹⁹ Danıştay VDDGK, T.21.10.2020, E.2020/1015, K.2020/1099, (Kazancı), “...davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun/vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin

B. Tebliğ Edilecek Evraklara İlişkin Genel Kural

Vergi Usul Kanununun tebliğler başlıklı beşinci kısmının tebliğ esasları ve muhataplar başlıklı birinci bölümünde tebliğ esasları yan başlığı ile 93'üncü maddede tebliğ edilecek evraklara ilişkin genel kural düzenlenmiştir. Mezkûr maddeye göre tahakkuk fişi haricinde vergilendirmeye ilişkin olup hüküm ifade eden tüm vesikalar ve yazılar tebliğ olunur²²⁰. Hükümün düzenleniş biçiminden anlaşıldığı üzere vergilendirmeye ilişkin olup hüküm ifade eden tüm evraklar tebliğ konusu edilerek tebliğ olunacak evraklar sınırlayıcı olarak sayılmamıştır²²¹.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan tebliğ edilecek belgeler şunlardır:

“Vergi ve ceza ihbarnameleri

Bazı takdir kararları (Vergi Usul Kanununun mükerrer 49'uncu maddesi)

Yargı organlarınca verilen kararlar üzerine düzenlenen ödeme emirleri ile uygulamada 2 no'lu ihbarname olarak adlandırılan bildirim dolayısıyla düzenlenen ödeme emirleri

Defter ve belge ibrazı için gönderilecek yazılar

Beyanname vermesi için mükellefe verilecek ek sürelerle ilişkin yazılar

Red ve iade taleplerine ilişkin yazılar

Veraset ve intikal vergisinde beyana çağrı

Mükellefiyet tesisine ilişkin yazı ve yoklama fişi,

Bilgi isteme yazıları”

esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığına ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediğine karar verilmiştir.

Aksi yöndeki gerekçeye dayanan ısrar kararının temyizen incelenmesinde Kurul'un söz konusu kararında belirtilen ilkelerden ayrılmayı gerektirir herhangi bir maddi olgu ya da hukuksal nedenin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.”

²²⁰ İlgili madde metni:

“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümm vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmiyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.”. Danıştay, VDDGK, T.21.10.2020, E.2020/993, K.2020/1098, (Kazancı), Danıştay, VDDK, T.18.11.2020, E.2020/1195, K.2020/1256, (Kazancı), Danıştay, VDDGK, T.18.11.2020, E.2020/1010, K.2020/1255, (Kazancı), Danıştay, VDDGK, T.18.11.2020, E.2020/846, K.2020/1254, (Kazancı).

²²¹ Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s. 86.

Vergi Usul Kanununun 93'üncü maddesindeki genel düzenleme kapsamında uygulamada yukarıda sayılan ve çokça karşılaşılan tebliğler dışında da birçok evrakın tebliğ gerekmektedir²²².

C. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler

Tebliğ yerine geçen işlemlerde akla gelen ilk durum tahakkuk fişi esaslıdır. Vergi Usul Kanununun 25'inci maddesindeki düzenlemeye göre beyana dayalı vergilendirmede beyannamenin alınması üzerine mükellefe veya mükellef namına beyannameyi verene bir tahakkuk fişi düzenlenip verilir. Bu şekilde vergi tahakkuk etmiş olur ki bu durumda tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları olağan şekilde gerçekleşmez bir başka deyişle tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tebliğ yerine geçen bir işlem meydana gelir.

Vergi Usul Kanununun 109'uncu maddesine göre diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergileri tarh zamanında bağlı bulunulan vergi dairesine vergi karneleriyle yapacakları başvuruya binaen verginin vergi karnesine yazılmasıyla tarh ve tebliğ olunur. Diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabı Vergi Usul Kanununun 109'uncu maddesi kapsamında yükümlülüğünü yerine getirmezse bu durum yoklama ile tespit edilir ve yoklama fişine dayanılarak düzenlenen ihbarname muhataplarına tebliğ edilir²²³.

II. TEBLİĞ YAPILACAK KİŞİLER

Hukukun kişilik atfettiği varlıklar hukuki ilişkide taraf olabilirler. Bir hukuki ilişkiye taraf olmayla beraber hukukun sùjeleri hak elde edebilir, borçlanabilir, malvarlığı elde edebilir, davranışlarından dolayı sorumlu tutulur, hakkını yargı aracılığıyla arayabilir²²⁴.

²²² Mehmet Ali, Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 8.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2018, s. 181.

²²³ Osman, Tunaoglu, **Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat**, Onikilevha Yayınları, İstanbul, 2018, s. 58.

²²⁴ Ramazan, Çağlayan, "Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt: 0, Sayı:7, 2016, s. 375.

Tebliğ yapılacak kişiler incelenmeye başlanmadan önce kimlerin muhatap olduğunu ortaya koymakta fayda vardır. Vergi Usul Kanununun 21’inci maddesine göre tebliğ “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesinde kanundaki mükellef tabirinin vergi sorumlularını kapsadığı düzenlenmiştir. Bir başka deyişle muhatap olarak kanunun kabul ettiği kişiler vergi mükellefi, vergi cezası kesilenler ve vergi sorumlularıdır. Vergi Usul Kanunu kapsamında “ilgili” ve “tebliğ yapılacak kimse” ifadeleriyle belirtilenler muhatap kapsamında değildir. Bu kişiler sadece belli koşullar altında muhataba ulaşması gereken evrakı alarak aracılık ederler²²⁵. Vergilendirme sürecinde kural olarak mükellefin temel hak ve hürriyetlerine müdahale söz konusu olsa da vergi sorumlusu da belli şartlar altında maddi veya şekli ödevler yüklenmekte ve sonuç olarak temel hak ve hürriyetlerine yönelik müdahalelerle karşılaşabilmektedir²²⁶.

Tebliğ yapılacak kişiler aşağıda gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere sırasıyla açıklanacaktır.

A. Gerçek Kişilere Tebliğ

Gerçek kişilerde tebligatı incelemek için gerçek kişi kavramının ortaya konması ve hak ehliyeti, fiil ehliyeti ayrımında vergi ehliyetinin incelenmesi faydalı olacaktır.

Esasında medenî hukukun konusunu oluşturan kişilik kavramı gerçek ve tüzel kişilik ayrımında incelenir. Gerçek kişiler insanlardır. Medenî Kanunun 8’inci maddesine göre herkes hak ehliyetine sahiptir. Hak ehliyeti kişinin hak sahibi olabilmesi veya borç altına girebilmesini ifade eder. Tam ve sağ doğum gerçek kişilerin hak ehliyeti sahibi olabilmesi için yeterlidir. Bu koşullar dışında kişinin hak

²²⁵ Ayyıldırım, s. 111.

²²⁶ Yıldırım, Taylar, “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof.Dr. Hakan PEKCANİTEZ’e Armağan, Cilt:16, Özel Sayı, 2014, (Birey), s. 4949.

ehliyetine sahip olabilmesi için irade açıklaması veya herhangi bir hukuki işlem yapmasına gerek yoktur²²⁷.

Medeni Kanun'un 9'uncu maddesine göre kişinin kendi fiilleriyle hak ve borç altına girebilmesine *fiil ehliyeti* denir. Medeni Kanun'un 10'uncu maddesine göre kural olarak ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin fiil ehliyetine sahiptir. Fiil ehliyeti için öğretide "medeni hakları kullanma ehliyeti" de denir²²⁸.

Fiil ehliyetine sahip olan kişiler kendi fiilleriyle hak ve borç altına girebilirler. Dikkat edilmesi gereken husus kişilerin herhangi bir şekilde değil kendi fiilleriyle hak ve borç altına girebilmeleridir²²⁹.

Kişilerin bir ömür boyu zihinsel gelişmişlik düzeylerinin aynı seviyede olmadığından ve tıbbi ya da hukukî sebeplerle fiil ehliyetlerine müdahalede bulunulması gerektiğinden Medeni Kanun ile farklı fiil ehliyeti tanımları ortaya konmuştur.

Birinci grup fiil ehliyetini tam ehliyetliler oluşturur. Bu grupta bulunan kişilerin kendi fiilleriyle hak kazanıp borç altına girebilirler. Kanunen ayırt etme gücüne sahip, ergin olup da kısıtlanmamış kişiler tam ehliyetlidirler. Gerek vergi usul hukuku sürecinde gerekse Tebligat Kanunu sürecinde yapılacak olan tebliğlerde esas olan tam ehliyetlerin muhatap kabul edilmesidir.

İkinci grup fiil ehliyetini tam ehliyetsizler oluşturur. Bu kişiler ayırt etme gücünden yoksundurlar. Ayırt etme gücü kişilerin fiilleri ve işlemlerinin kapsamını kavrayabilmesini bu fiil ve işlemlerin maddi alemde meydana getireceği nedenselliği öngörebilmelerini ifade eder. Ayırt etme gücünün iki unsuru mevcuttur. Bunlardan birincisi makul surette hareket edebilme yeteneği ikincisi ise ayırt etme gücünden yoksun kılan sebeplerin olmamasıdır. Makul surette hareket edebilme yeteneği mevcut koşullar içerisinde ortalama bir kavrayış ile eylem ve işlemler ile sonuçlar arasındaki nedenselliği öngörmeyi ifade eder. Ayırt etme gücünden yoksun kılan sebepler ise

²²⁷ Kemal, Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 13.Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2015, (Temel Kavramlar), s. 182.

²²⁸ Gözler, (Temel Kavramlar), s. 182.

²²⁹ Mustafa Kemal, Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir, **Kişiler Hukuku**, 18.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 50.

kısıtlılık, küçüklük veya alkol gibi geçici sebeplerle ayırt etme gücünü ortadan kaldıran sebeplerdir²³⁰.

Hak ehliyeti ve fiil ehliyeti kavramları vergi hukuku disiplini içinde geçerli kavramlardır. Ancak vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olması bağlamında yapılan tartışmalar neticesinde ortaya çıkmıştır ki vergi hukuku bağımsız bir hukuk dalı olarak başka hukuk dallarındaki kavramları doğrudan kullanabilir, değiştirerek kullanabilir veya yeni kavramlar üretebilir²³¹. İşte bu bağlamda vergi hukukuna özgü bir kavram vergi ehliyeti kavramıdır. Vergi ehliyeti kişinin vergi hukuku ilişkisinde taraf olabilme kapasitesini belirtir. Vergi ehliyetine sahip olabilmek için fiil ehliyeti şart değildir²³². Ancak vergi hukuku ilişkisinde tebliğe muhatap olmak için hak ehliyeti yeterli görülmemiş fiil ehliyeti de koşul olarak düzenlenmiştir. Tebligat işlemleri açısından tam ehliyetsizler muhatap kabul edilemezler. Bu kişiler fiil ve işlemlerinin sonucunu öngöremediğinden tebligat gibi dava açma süresinin başlangıcı dolayısıyla hak arama hürriyeti için büyük önem arz eden bir işlemde muhatap olamazlar.

Üçüncü grup ehliyeti sınırlı ehliyetsizler meydana getirir. Sınırlı ehliyetsizler ayırt etme gücüne sahip küçükler ve ayırt etme gücüne sahip kısıtlılardır. Bu gruba mensup olanlar esasında ehliyetsiz olmalarına rağmen istisnai bazı durumlarda ehliyetsizlikleri sınırlandırılmış olduğu için sınırlı ehliyetsiz olarak adlandırılırlar²³³. Kural olarak tebliğ işleminin muhatabı hukukî güvenin tesis edilebilmesi için tam ehliyetli olmalıdır. Pratik sebepler ve hayatın olağan akışı dikkate alındığında sınırlı ehliyetsizlerinde tebliğ işleminde yer almaları mümkün kılınmıştır. Örneğin Vergi Usul Kanununun tebliğ yapılacak kimseler başlığı altında düzenlenen 94'üncü maddesine göre muhatabın kendisine tebliğ yapılamadığı hallerde ikamet adresinde tebliğ yapılabileceğini düzenleyen hüküm bu durumda tebliğ yapılacak kişinin görünüş itibarıyla on sekiz yaşından küçük olmamasını ve bariz bir surette ehliyetsiz olmamasını öngörmüştür. Ancak bu durumda dikkat edilmesi gereken husus tebliğ alan kişi gerçekte on sekiz yaşından küçük bir başka deyişle sınırlı ehliyetsiz olmakla beraber görünüş itibarıyla 18 yaşından küçük göstermemektedir ve aldığı tebliğin içeriği ve kendisi arasında vergiyi doğuran olay yönünden bir ilişki bulunmamaktadır.

²³⁰ Vehbi Umut, Erkan ve İpek Yücer, “Ayırt Etme Gücü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:3, 2011, s. 489.

²³¹ Karakoç, s. 52.

²³² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 76.

²³³ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 95.

On sekiz yaşından küçük bir kişinin şahsında gerçekleşen vergiyi doğuran olaya ilişkin bir tebliğ bu küçüğün vergi sorumlusuna yapılmalıdır.

Dördüncü grup ehliyeti sınırlı ehliyetliler oluşturmaktadır. Sınırlı ehliyetliler kanunda sayılan bazı işlemleri²³⁴ yapmak için kendilerine atanan danışmanlarının görüşlerini almak zorundadırlar. Öğretide danışman atanan kişilerin ehliyetlerinin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı tartışmalıdır²³⁵. Sınırlı ehliyetliler ergin ve kısıtlı olmayan kişilerdir. Bu sebeple vergilendirme sürecine ilişkin tüm tebligatlar için muhatap olabilirler. Keza Medeni Kanun'da sınırlı ehliyetlere atanacak danışmanların görevleri arasında vergilendirme sürecine ilişkin bilhassa tebligata ilişkin bir işlem sayılmamıştır. Bu sebeple sınırlı ehliyetlilerin vergilendirme sürecinde tebligat işlemlerinde muhatap olacağı öğretide savunulmaktadır²³⁶.

1. Gerçek Kişinin Kendisine Yapılacak Tebliğ

Tebliğat işleminin bilgilendirme fonksiyonu muhataba yapılacak tebliğler açısından önem taşır. Tebliğ işleminin sonucunda muhatap gerek ekonomik olarak gerekse hukukî olarak alması gereken tedbirlere karar vermek zorunda kalır. Borcu ödemek, imkanlar dahilinde ise bir yapılandırma başvurusu yapmak ya da dava yolunu seçmek gibi birçok alternatif ile karşı karşıya kalan muhatapın en kısa zamanda karar vermesinde hukukî ve ekonomik yararı mevcuttur. Muhatap açısından en önemli güvenceyi sağlayan yargı yoluna başvurma hakkının süresi tebliğ işlemi ile başladığı göz önüne alındığında tebliğin muhatapın kendisine yapılmasındaki fayda açık

²³⁴ “Kısıtlanması için yeterli sebep bulunmamakla beraber korunması bakımından fiil ehliyetinin sınırlandırılması gerekli görülen ergin bir kişiye aşağıdaki işlerde görüşü alınmak üzere bir yasal danışman atanır:

1. Dava açma ve sulh olma,
2. Taşınmazların alımı, satımı, rehnedilmesi ve bunlar üzerinde başka bir aynî hak kurulması,
3. Kıymetli evrakın alımı, satımı ve rehnedilmesi,
4. Olağan yönetim sınırları dışında kalan yapı işleri,
5. Ödünç verme ve alma,
6. Ana parayı alma,
7. Bağışlama,
8. Kambiyo taahhüdü altına girme,
9. Kefil olma.

Aynı koşullar altında bir kimsenin malvarlığını yönetme yetkisi, gelirlerinde dilediği gibi tasarruf hakkı saklı kalmak üzere kaldırılabilir.”.

²³⁵ Oğuzman, Seliçi, Oktay-Özdemir, s. 113.

²³⁶ Ayyıldırım, s. 119.

olacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus daha vardır ki muhatabın kendisine tebliğ yapılmasını önemli kılan hususlar sonuçları itibariyle muhataba büyük sorumluluklar yüklemektedir ki bu durum gerçek kişilerde muhatabın kendisine yapılacak tebligatlar için muhatabın fiil ehliyetine sahip olması zorunluluğunun haklılığını ortaya koyar²³⁷.

Gerçek kişilere yapılacak tebligatlar açısından yurtdışındakilere yapılacak tebligatlara ilişkin açıklamalar birinci bölümde yurtiçi-yurtdışı tebligat başlığı altında yapıldığından bu başlıkta son olarak kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğlerden bir başka deyişle Vergi Usul Kanununun ifadesiyle vasıtalı tebliğe değinmek gerekecektir.

Vergi Usul Kanununun 96'ncı maddesinde kuvvet komutanlıkları ve jandarma sayılarak bu kurumlarda görev yapan erata yapılacak tebliğin kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılacağı düzenlenmiştir²³⁸. Bu hükme ilişkin iki hususa değinmek gerekir. Öncelikle erat ifadesi er kelimesinin çoğuludur ve hükümdeki erler ifadesi ile bahsedilenler vatandaşlık yükümlülüğü olan askerlik görevini ifa edenlerdir. Askerliği meslek olarak icra edenlerin bu kapsamda olması düşünülemez. İkinci olarak erata yapılacak tebliğlerde en yakın üstün vasıta olması yapılacak tebligatın doğrudan ilgisine ulaştığı hukukî gerçeğini değiştirmemektedir.

Vasıtalı tebliğde evrakı muhatabına derhal ulaştırmayan üst tazminle mahkûm olur ancak bu durumun tebliğ evrakı üzerinde yazılı olması şarttır. Tazminat sorumluluğunun oluşması için bu durumun tebliğ evrakında yazılı olması şartı hukuk devleti açısından yerinde bir hükümdür.

²³⁷ Yüce ve Çelik, s. 72.

²³⁸ “Dosyanın incelenmesinden, yükümlünün 1992 yılına ilişkin defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi üzerine, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmemek suretiyle kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhedildiği, tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 15.8.1994 tarihinde bilinen işyeri adresinde kardeşine tebliğ edildiği tarihten önce yükümlünün 29.5.1994 tarihinde muvazaf askerlik hizmetini yapmak üzere askerlik şubebinden sevk edilip, 1.06.1994 tarihinde birliğine katıldığı, 28.2.1996 tarihinde terhis olduğu, davanın ise 16.2.1996 tarihinde açıldığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda vergi ceza ihbarnamelerini tebliğ edildiği tarihte (15.8.1994) yükümlünün muvazaf askerlik hizmetini yapmakta olması nedeniyle, 213 sayılı Yasanın 96. maddesi uyarınca tebligat yapılması gerektiğinden, tebliğ tarihinin yükümlünün tebligatı öğrendiğini ileri sürdüğü tarih (16.2.1996) esas alınarak, işin esasının incelenmesi gerekirken, işyeri adresine yapılan tebligat tarihi dikkate alınmak suretiyle davanın süreaşımı yönünden reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 16.5.1996 gün ve E: 1996/278, K: 1996/989 sayılı Kararının BOZULMASINA, 24.11.1997 tarihinde oyçokluğu ile karar verildi.” Danıştay, 11.D., T.24. 11.1997, E.1996/5661, K.1997/4199(Kazancı).

2. Gerçek Kişinin Kendisinden Başkasına Yapılacak Tebliğ

Vergilendirme sürecinde kural tebligatın vergi borçlusuna yapılmasıdır. Ancak hayatın olağan akışında gerek yaş küçüklüğü gerek ticaret hayatının getirdiği mecburiyetler sonucunda tebligatın vergi borçlusuna yapılması her zaman mümkün olmamaktadır. Gerçek kişiler bakımından borçlu dışındaki kişilere yapılacak tebligat türleri aşağıda sırasıyla incelenecektir.

Gerçek kişinin kendisi yerine veli, vasi, kayyım gibi bir başkasına tebliğ yapılmasını gerektiren ilk durum ehliyetle ilişkindir. Yukarıda açıklandığı üzere tebligat tam ehliyetlilere yapılmalıdır. Ancak bu durumun istisnaları olabilir. Öğretilerde belirtildiği üzere Medeni Kanun'un 359'uncu maddesi kapsamında bir mesleğin veya sanatın icrası için kendisine malvarlığı üzerinde yönetim hakkı verilen çocuk ya da Medeni Kanun'un 453'üncü maddesi kapsamında vesayet altında bulunan kişiye vesayet makamı tarafından bir mesleğin veya sanatın icrası için izin verilmişse bu kişiler artık vergilendirme sürecinde tebligat işlemine muhatap kabul edilmelidirler²³⁹.

Vergilendirme sürecinde tebligatın gerçek kişi dışında başkasına yapıldığı hallerden biri temsil ilişkisinin bulunduğu durumlardır.

Temsil yetkisi bir kişinin başka bir kişi adına hukuki işlemde bulunma yetkisini ifade eder. Bu yetki kaynağı bakımından temsil olunanın rızasından doğan ve rızadan doğmayıp bir başka deyişle kanundan doğan olmak üzere ikiye ayrılır. Kanundan doğan temsilde temsil yetkisi doğrudan kanundan doğabildiği gibi kanunun temsil yetkisi meydana getirmeye yönelik tanıdığı bir yetkinin kullanılması durumunda da doğabilir²⁴⁰.

Çalışmanın konusu itibarıyla vekalet ve temsil arasındaki ilişki ya da farklılıklar incelenmeyecek olsa da bu iki kavramın farklı olduğunun belirtilmesi uygun olacaktır. Kısaca belirtmek gerekirse vekalet bir sözleşme ilişkisi olup iç ilişkiye yöneliktir. Ancak temsil ilişkisi ise temsil olunanın tek taraflı irade beyanı ile kurulur bir başka deyişle sözleşme ilişkisi olmadığında öneri ve kabul unsurlarını ihtiva etmez. Vekalet sözleşmesi ve temsil yetkisi aynı anda bulunabilir ancak bu

²³⁹ Şenyüz, s. 66.

²⁴⁰ Mustafa Kemal, Oğuzman ve Maya Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt-1**, Vedat Kitapçılık, 11. Baskı, İstanbul, 2013, s. 224.

durum bir zorunluluk değildir. Aksine her bir vekalet sözleşmesi temsil yetkisi olmadan ya da tam tersi temsil yetkisi vekalet sözleşmesi olmadan mevcut olabilir²⁴¹.

Vergi Usul Kanunun 8'inci maddesine göre vergi kanunlarında aksi düzenlenmediği sürece kişilerin aralarında yapacakları özel hukuk sözleşmeleri vergi dairelerini bağlamamaktadır. Bu madde metninden hareketle gerçek kişiler açısından kanundan doğan temsil hallerinin vergi dairelerini bağlayacağı belirtilmelidir. Ancak gerek teori gerekse uygulama yönünden ortaya konması gereken husus özel hukuk ilişkisinden bilhassa vekalet ilişkisinden kaynaklanan temsil yetkisinin durumudur.

Vergilendirme sürecine ilişkin bir uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde mükellef adına hareket eden vekilin Avukatlık Kanunun un 35'inci maddesi gereğince baroya kayıtlı avukat olması zorunludur. Vergilendirme sürecine ilişkin olarak tebligat kabul edilmesi, uzlaşmaya başvurulması, hata düzeltme talebinde bulunulması gibi işlemlerin mükellef adına yapan vekilin avukat olmasının zorunlu olmadığı öğretide belirtilmiştir²⁴². Danıştay incelediği bir davada avukata genel vekalet yetkisinin verilmesinin avukatı mali işlerde yetkili kılmayacağına karar vermiştir²⁴³. Ayrıca Vergi Usul Kanunun 94'üncü maddesinde de umumi vekillere tebligat yapılabileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunun 94'üncü fıkrasının ek son fıkrası uygulamayla yakından ilgili olan ve birçok uyuşmazlığın doğduğu bir hükümdür. Söz konusu hükme göre kendisine tebliğ yapılacak kişinin bulunamaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlara veya işyerinde bulunan memur veya müstahdemlere tebliğ yapılabileceği ancak bu kişilerin görünüş olarak 18 yaşından küçük ve açıkça ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararında ödeme emrinin iptali için açılan davada şirket tüzel kişiliğinin adresinin tespit edilemediği durumda tüzel kişinin ikamet adresinde bulunan oğluna tebliğ edilmesini hukuka uygun bulmuştur²⁴⁴. Söz konusu karara ilişkin dikkat edilmesi gereken iki husus bulunmaktadır. Öncelikle tebliğ yapılan kişi muhatabın ikamet ettiği adreste yaşayan biri olmalıdır. Bir başka deyişle

²⁴¹ Oğuzman ve Öz, ss. 225-226.

²⁴² Karakoç, (Yargılama), s. 186.

²⁴³ Danıştay 4.D, T.03.05.1989, E. 1948/K. 1427., Ahmet, İnneci ve Neslihan Coşkun Karadağ, "Vergi Usul Kanununa Göre "Tebliğ"de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", **Maliye Dergisi**, Sayı:169, 2015, s. 55.

²⁴⁴ Danıştay VDDGK, T.02.12.2020., E. 2020/968, K. 2020/1300, (Kazancı).

tebliğ anında ikamet adresinde bulunan bir misafire tebliğ yapılması hukuka aykırı olacaktır. Vergi Usul Kanunun 94'üncü maddesinde her ne kadar *ikametgâh adresinde bulunanlardan* bahsedilmiş olsa da lafzi yorum yapılarak muhatabın ikametgâh adresinde bulunan herhangi bir kişiye tebligat yapılamamaktadır²⁴⁵. Danıştay vermiş olduğu bir kararında belirttiği üzere aynı ikamette tebliğ yapılan kişi muhatabın yakın akrabası olsa dahi söz konusu ikamette oturmadığı sürece yakın akrabaya yapılacak tebligat hukuka aykırı olacaktır²⁴⁶. İkinci olarak tebliğ yapılan kişi görünüş itibarıyla on sekiz yaşından küçük gözükmemelidir.

Vergi Usul Kanununun 94'üncü maddesi kapsamında yapılacak olan tebligatta, tebligat muhatap olmadan yapılacaktır ancak tebliğin yapılacağı yer muhakkak muhataba ait maddede belirtilen ikametgâh veya iş yeri olmalıdır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında muhatabın ikametgâh adresinin karşısında bulunan abisinin iş yerinde çalışan muhatabın kendi oğluna yapılan tebligatı hukuka aykırı bulmuştur²⁴⁷. Bu karara ilişkin dikkat edilmesi gereken husus tebligatın muhatabın ikametgahında yapılmayıp hemen karşısında bulunan abisine ait dükkânda tebligatı almaya yetkili olan oğluna yapılması dahi kanuna aykırılık oluşturduğundan hukuka aykırı bulunmuştur.

Vergi Usul Kanununun 94'üncü maddesinin kaleme alınış şekli sebebiyle karışıklığa sebep olabilecek bir husus tebligatın muhatabın ikametgahında çalışan kişilere yapılıp yapılamayacağıdır. Söz konusu maddenin kaleme alınışından (veya ifadesinin hükümde olmasından dolayı) ikamet adresinde beraber yaşayanlara ya da işyerinde bulunan memur veya müstahdemlere tebligat yapılabileceği ikamet adresinde bulunan çalışanlara tebligat yapılamayacağı şeklinde bir yorum ortaya çıkabilmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında²⁴⁸ oyçokluğuyla evde çalışan kişilere yapılacak tebligatın geçerli olacağına karar vermiştir. Ancak gerek oy çokluğunu oluşturan üyeler gerekse karşı görüş yeterli hukuki gerekçelendirme ortaya koymadan kalıp ifadelerle karar vermiştir. Söz konusu kararda Danıştay'ın amaçsal yorum yürüterek hazineyi korumak istemiş olması muhtemeldir. Ancak hukuki

²⁴⁵ Ahmet, Yapan ve Gökhan Kuru, "Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- I", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:179, 2014, s. 98.

²⁴⁶ Danıştay VDDGK, T.18.09.2019., E.2018/344, K.2019/621., (Kazancı).

²⁴⁷ Danıştay VDDGK, T.23.10.2019., E.2019/485, K.2019/686., (Kazancı).

²⁴⁸ Danıştay VDDGK, T.29.03.2017., E.2017/95, K.2017/157., (Kazancı).

belirsizlik durumunda kamu borçlusu lehine yorum yapılmalıdır. Çünkü ekonomik durumu güçsüz olan kamu borçlusudur. Ayrıca hukuk devletinin amaçlanması yolunda Türkiye pratiğinde bir siyasi gözlem bu konuda belirtilmelidir ki hukuki metinlerin kaleme alınışındaki aksaklıklar ve eksiklikler yargı yorumuyla giderilmeye bilhassa hazine lehine giderilmeye çalışıldığında bütçe konusunda hesap vermesi gereken yürütmenin beceriksizlikleri vatandaşa fatura edilmekte ve idarenin aksaklıkları devam etmektedir. Türk demokrasinin gelişimi için hazine aleyhine oluşan durumlar hazineci yargı zihniyeti ile giderilmemeli aksine denk bütçe oluşturamayan, planladığı tahsilatı gerçekleştiremeyen yürütme veya kanunları eksik kaleme alan yasama kısacası siyaseten seçilenler gerekli sorumluluğu üstlenmelidir.

B. Tüzel Kişilere Yapılacak Tebliğ

Kişilerin hedefledikleri bazı amaçlar için maddi veya manevi anlamda gücü yetmeyebilir. Örneğin insani yardım ya da siyasi iktidarda yer edinme maksadıyla bir kişinin yapabilecekleri çok kısıtlı olacaktır. Kişilerin bazı hedefleri için ise zamanları yeterli olmayabilir. Örneğin bir kişi çok geniş maddi imkanlara sahip olup kimsesiz çocukların bakımını üstlenmek istese de zaman bir başka deyişle ömür yönünden sınırlı olacaktır. Sayılan bu engellerin aşılabilmesi için hukuk sistemlerinde tüzel kişilik kavramı geliştirilmiştir. Tüzel kişilik kavramına karşı duyulan bu şiddetli ihtiyaç hukukçuları tüzel kişilik teorileri geliştirmeye sevk etmiştir. Tarihsel süreçte farklı görüşler ortaya atılsa da tüzel kişilikler zaruretler sebebiyle kanun koyucunun ortaya koyduğu hükmi kişiliklerdir²⁴⁹.

Tüzel kişiler kanunun öngördüğü sınırlar içerisinde örgütlenen kişilerden veya belli bir amaca yönelik tahsis olunan malvarlığından ya da ilgili kanunun belirttiği koşulları sağlayan hak ehliyetine sahip hükmi kişiliklerdir. Tüzel kişiler de niteliklerinin elverdiği ölçüde gerçek kişilerle aynı hak ve borçlara sahip olabilmektedir. Bir başka deyişle cinsiyet, yaş, hasımlık gibi insanlara özgü birtakım özelliklerden kaynaklı hak ve borçlara tüzel kişiler sahip olamaz.

Tüzel kişiler gerçek kişiler gibi iradelerini doğudan ortaya koyamazlar ve bu sebeple organlara ihtiyaç duyarlar. Bu organların kanuna ve ilgili tüzel kişinin kuruluş

²⁴⁹ Hasan Tahsin, Fendoğlu, **Hukuka Giriş**, Yetkin Yayınları, 4.Baskı, Ankara 2018, s.211-212.

belgesine uygun olarak teşkil etmesiyle tüzel kişilik iradesini ortaya koyabilir bir başka deyişle tüzel kişilik fiil ehliyetini haiz olur.

Tüzel kişiler özek hukuk tüzel kişisi ve kamu hukuku tüzel kişisi olarak ikiye ayrılır. Özel hukuk tüzel kişileri de kendi içinde kişi toplulukları ve mal toplulukları olarak ikiye ayrılır. Şirketler ve dernekler kişi topluluklarına örnek teşkil ederken vakıflar mal topluluğuna örnek teşkil ederler²⁵⁰.

Yukarıda da bahsedildiği üzere tüzel kişiler fiil ehliyetlerini organları vasıtasıyla kullanır. Bu sebeple tebligat işlemlerinde ilgili tüzel kişinin yapısına göre farklılık gösteren organlar önem taşır.

Tüzel kişilere yapılacak tebligatlar açısından tüzel kişiliğin devam edip etmediği önem arz etmektedir. Çünkü tüzel kişiliğin ortadan kalkmasıyla dava ehliyeti, hak ve borçlara ehil olabilme yeteneği de ortadan kalkacaktır²⁵¹.

Muhatabın tüzel kişi olduğu durumlarda yapılacak tebligat işleminde dikkat edilmesi gereken en önemli husus tebligatın öncelikle tüzel kişiye yapılmaya çalışılmasıdır.

Tüzel kişiye yapılacak tebligatlar açısından üzerinde durulması gereken bir diğer husus Vergi Usul Kanununun 10'uncu ve 94'üncü maddeleridir. 94'üncü madde gereğince tüzel kişilere yapılacak olan tebligat bu tüzel kişileri temsile yetkili olanlara yapılacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus 94'üncü madde kapsamında

²⁵⁰ Çağlayan, s. 376.

²⁵¹ Danıştay, 4.D., T.27.02.2020., E. 2016/14437, K.2020/1063., (Kazancı) “...Belirtilen kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmekle sona ereceğinden ve tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti son bulacağından, ticaret sicilindeki kaydı re'sen silinen şirketin yargı mercileri önünde temsil edilebilmesi de mümkün değildir.

Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca ticaret sicilinden terkin edilmek suretiyle tüzel kişiliğinin sona erdiği, bu hususun 16/07/2014 tarih ve 8613 Sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği, bakılan davanın ise 02/02/2015 tarihinde açıldığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda; davacı şirketin dava açılma tarihinden önce ticaret sicilinden kaydının silindiği, tüzel kişiliğinin, diğer bir deyişle hukuk alemindeki varlığının sona erdiği ve dolayısıyla taraf olma ehliyeti ve yargı mercileri önünde temsil olanağının bulunmadığı anlaşıldığından, açılan davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerekirken, dosyanın esasının incelenerek karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir.”

temsile yetkili kişilerin şahısları takibe uğramamaktadır bu kişiler koşulları oluşursa Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi kapsamında takibe uğrayabilirler²⁵².

1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebligatlar

a. Derneklere Yapılacak Tebligat

Derneklerin sivil toplum ve demokrasi açısından arz ettiği öneme binaen bu kuruma ilişkin tanımlar Medeni Kanun, Dernekler Kanunu²⁵³ ve Anayasada düzenlenmiştir. Ayrıca dernek kurumu Avrupa İnsan Hakları sözleşmesiyle de korunmakta olup bu konuda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi sıkı bir denetimi içtihatları aracılığıyla ortaya koymuştur²⁵⁴.

Anayasanın 33'üncü maddesine göre herkes önceden izin almaksızın dernek kurma, üye olma veya üyelikten çıkma hakkına sahiptir. Dernekler Kanunu'nun 2'nci maddesinde düzenlenen tanıma göre dernek kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Medeni Kanun'un 56'ncı maddesinde Dernekler Kanunundaki tanıma benzer bir tanım ile dernek kurumu açıklanmıştır.

Buna göre derneklerin kurucu unsurları şunlardır:

²⁵² Danıştay, 9.D, T.08.09.2020., E. 2020/3939, K. 2020/3519., (Kazancı)., "...Yukarıda yer verilen ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde ilgililere rücu olanağı tanınarak şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan borcun tamamı üzerinden müteselsilen sorumlu tutulmuş olmalarına karşın; ortakların sorumluluğunu düzenleyen 6183 Sayılı Kanun'un 35. maddesinde limited şirket ortaklarının sermaye payları oranında tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan borçtan sorumluluğu yoluna gidilmiştir. Ortağa bu sorumluluktan doğan borcunu rücu etme imkanının da tanınmaması karşısında ödemekle sorumlu olduğu borç tutarının net olarak tespitin önem arz ettiği açıktır.

Somut olayda; asıl borçlu şirkete ait hacizli araçlar ile taşınmazların bulunduğu görüldüğünden, öncelikle bunların satışı gerçekleştirilerek şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan borç tutarının tam olarak tespit edilmesi müteakiben ortak olan davacının hissesi oranında hesaplama yapıldıktan sonra ödenmesi icabeden borç mahiyet ve miktar olarak açıkça tespit edilerek bu borç için ödeme emri düzenlenmesi gerekmektedir.

Dosyanın incelenmesinden davacı adına ödeme emrinin düzenlendiği tarihte asıl borçlu şirket adına kayıtlı bulunan hacizli taşınmazlar ile araçların satışlarının gerçekleştirilmediği ve davacının sorumlu olduğu borç miktarının yukarıda açıklandığı şekilde tespit edilmediği anlaşıldığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde ve davanın reddine ilişkin Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir."

²⁵³ RG, T. 23.11.2004, S.25649.

²⁵⁴ Hülya Ecer, "Derneklerin Kuruluşu ve Tüzel Kişilik Kazanmaları", **Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi**, Cilt:1, Sayı: 2, Yıl 2017, s. 28.

- Gerçek veya tüzel en az yedi kişinin iradesi
- Kazanç paylaşımı dışında ortak bir amacı gerçekleştirmek
- Bilgi ve çalışmaların sürekli olarak birleştirilmesi

Dernekler, kuruluş bildirimlerini, dernek tüzüğünü ve gerekli belgeleri yerleşim yerinin bulunduğu yerin en büyük mülki amirine verdikleri anda tüzel kişilik kazanırlar. Derneklere yapılacak tebligatlar için muhatap yönetim kurulumdur çünkü derneği temsil yetkisi bu organa aittir. Yönetim kurulu beş asıl ve beş yedek üyeden az olmamak üzere dernek tüzüğünde belirtilen sayıda üyeden oluşur.

Dernekler için özellik arz edecek bir husus derneklerin amacına ulaşmak amacıyla bir iktisadi işletme faaliyetini yürütmesidir. Bu durumda Kurumlar Vergisi²⁵⁵ Kanunu'nun 1'inci maddesine göre derneğe ait iktisadi işletmenin kazancı kurumlar vergisine konu olacaktır.

Medeni Kanun'un 85'inci maddesinde belirtildiği üzere yönetim kurulu derneği temsile yetkili organdır ve temsil yetkisi yönetim kurulunca üyelere birine veya bir üçüncü kişiye devredilebilir. Böyle bir devir söz konusu olduğunda vergilendirme sürecine ilişkin tebligatların muhatabı temsil yetkisini devralan kişi veya kişilerdir. Keza Vergi Usul Kanunun 10'uncu maddesine göre tüzel kişiliği temsile yetkili organ olan yönetim kurulu bu hüküm gereğince de tebligata muhatap olacaktır.

b. Vakıflara Yapılacak Tebligat

Vakıflar tarihsel süreçte İslam toplumunda gerek sosyal gerekse iktisadi hayatta büyük öneme sahip kurumlardır. İslam toplumlarında modern zaman öncesi devlet anlayışının bugün benimsenen haliyle kamu hizmeti sunmaması karşısında bu ihtiyaçlar vakıflar aracılığıyla giderilmiştir.

Vakıflar sadece dini eğitim hizmetleri değil, tıbbi hizmetlerden, ilaç teminine, yolcular için imarethanelere kadar çok geniş kapsamda hizmetler sunmuştur²⁵⁶. Türkiye Cumhuriyeti'ne geçiş ile modern devlet anlayışının ilerlemesi sonucunda

²⁵⁵ RG, T. 21.6.2006, S.26205.

²⁵⁶ Halil, İncelik, "Vakıf Medeniyeti", **Vakıflar Dergisi**, Vakıf Medeniyeti Yılı Vakıflar Dergisi Özel Sayısı, 2019, s. 245.

vakıfların toplumsal ve ekonomik fonksiyonları azalmış olsa da günümüzde vakıflar önemini korumaktadır.

Medeni Kanun'un 102'nci maddesinde belirtildiği üzere vakıf kurma iradesi resmi senet veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf yerleşim yeri mahkemesinde tutulan sicile kayıtlı vakıf tüzel kişilik kazanır ve hak ve borçlara ehil olur.

Medeni Kanun'un 109'uncu maddesinde belirtildiği üzere vakfın yönetim organının olması zorunludur. Medeni Kanun'un 106'ncı maddesinde vakıf senedinde vakfın örgütlenmesi ve yönetim şeklinin belirlenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Vakfın yönetim organının belirlenmesinde esas olan vakıf kurucusunun iradesidir. Çünkü vakıflar hukukunda vakfeden kişinin iradesi esastır. Vakfeden yönetim organının bir kurul olarak teşekkül etmesini öngörebileceği gibi bir kişiyi hatta kendisini de tek başına yönetim organı olarak belirleyebilir²⁵⁷.

Vakıfların tarihsel süreçte gösterdiği yarar sebebiyle yaygın olmasının bir sonucu olarak Cumhuriyete geçişle ülkemizde yönetim şekli ve yapısına göre farklı vakıflar ortaya çıkmıştır. Çalışma konusu itibarıyla bu vakıf çeşitliliği incelenmeyecek olsa da Vakıflar Kanunu'na²⁵⁸ göre Cumhuriyet öncesi hukuk sisteminden intikal eden bazı vakıflar, Vakıflar Meclisinin atadığı yöneticilerle ya da Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilir bir başka deyişle bu yönetim araçlarıyla temsil edilir ki çalışma konusu itibarıyla bu durumun en önemli sonucu tebligata muhatap olanların sayılan bu kişiler veya makamların olmasıdır.

Vakıflar da dernekler gibi amacını gerçekleştirmek maksadıyla iktisadi faaliyette bulunabilirler. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre mükellefiyet tesis edilmiş olunacak ve Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca yönetim organının ödevi oluşacaktır.

c. Kolektif Şirketlere Yapılacak Tebligat

Türk Ticaret Kanunu'nun 211'inci maddesindeki tanıma göre kolektif şirket bir ticaret unvanı altında bir ticari işletmeyi işletmek amacıyla gerçek kişiler tarafından

²⁵⁷ Sena, Başpınar, "Vakıflarda Yönetim Şeklinin Değiştirilmesi", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1, 2020, ss.44-45.

²⁵⁸ RG, T. 27.02.2008, S.26800.

kurulabilen ve ortakların ortaklık borçlarından dolayı sorumluluğunun sınırlandırılmadığı ortaklık tipidir.

Günümüz uygulamasında kollektif ortaklık sayısı oldukça azalmış olmakla beraber yerini limited ortaklığa bırakmıştır²⁵⁹.

Kollektif şirketler, ortaklıklarının sorumluluk rejimi nedeniyle birbirini tanıyan ve güvenen gerçek kişiler arasında kurulmaya elverişlidir. Ortakların şahsiyetinin ön plana çıkması ticari açıdan kredi teminine yönelik bazı avantajlar sağlama imkânı oluştursa da bu yapı büyük sermayelerin toplanmasına elverişli değildir²⁶⁰.

Kollektif ortaklık tüzel kişiliği haiz olduğundan ortaklığın temsil yetkisi kanunda belirtilen yetkili organa bırakılmıştır ki bu organ ortaklık sözleşmesinde belirtilen temsilcilerdir. Ticaret Kanununun 213'üncü maddesinde kollektif ortaklıklar için temsile yetkili kişilerin isimleri, soyadları, temsil yetkilerinin birlikte kullanılıp kullanılmayacağı unsurlarının şirket ana sözleşmesine yazılması zorunlu tutulmuştur²⁶¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci, 65'inci ve 66'ncı maddeleri uyarınca kollektif ortaklıkta ticari kazanç veya serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişiler gelir vergisi yönünden tebligata muhatap olacaklardır. Ancak kollektif ortaklık muhtasar beyanname ve Katma Değer Vergisi yönünden sorumlu olduğundan bu sorumluluğa ilişkin tebligatlar yönetici ortak veya ortaklara yapılmalıdır²⁶².

Kollektif şirkette ortakların sorumluluğu tüm malvarlıklarıyla ve müteselsilen olsa da ikinci derecedir. Bir başka deyişle kural olarak ortaklık borcu için doğrudan ortaklıklara başvurulamaz. Vergilendirme sürecine ilişkin olarak ortaklığın sorumluluğu dahilindeki hususlar için doğrudan ortaklardan birine yapılacak tebliğ hukuka aykırı olacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki Ticaret Kanununda ortakların sorumluluğunun ikinci dereceden olmasına istisnalar getirilmiştir.

²⁵⁹ Mehmet, Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 13. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2019, s. 81.

²⁶⁰ Bahtiyar, s. 81.

²⁶¹ Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara 2017, s. 236.

²⁶² Ayyıldırım, ss. 137-138.

d. Adi Komandit ve Paylı Komandit Şirketlere Yapılacak Tebligat

Türk hukukunda komandit ortaklık adi ve paylı komandit ortaklık olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Adi komandit ortaklık bir ticari işletmeyi işletmek maksadıyla sorumluluğu sınırlandırılmış komanditer ortaklar ile sorumluluğu sınırlandırılmamış komendite ortaklardan oluşur. Komendite ortaklar sadece gerçek kişiler olabilirken komanditer ortak olabilmek imkânı gerçek kişilere de tüzel kişilere de tanınmıştır²⁶³.

Adi komandit ortaklıklarda komandite ortağın sorumluluğu sınırsız olup ikinci derecedendir. Bunun sonucu olarak ödenmeyen ortaklık borçları için alacaklılar öncelikle ortaklığa başvuruda bulunmalıdırlar²⁶⁴.

Adi komandit ortaklıkta kural olarak komandite ortaklar yöneticidir. Komanditer ortakların, ortak sıfatıyla ortaklığı temsil yetkisi yoktur²⁶⁵.

Paylı komandit ortaklık sermayesi paylara bölünmüş olan ve ortaklardan bir kısmının ortaklık alacaklıları karşısında kollektif ortaklık, diğer ortakların ise anonim şirket ortağı gibi sorumlu oldukları ortaklık türüdür²⁶⁶.

Paylı komandit ortaklıkta ortaklığın temsili ve yönetimi komandite ortaklara ait olup bu konudaki anonim ortaklık hükümleri uygulanır²⁶⁷.

Adi komandit ortaklıklarda komandite ortakların elde ettikleri paylar ve adi komandit şirketin serbest meslek faaliyeti icra etmesi halinde komandite ortakların elde ettiği kazanç ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak kabul edilir. Bu kazançlara ilişkin vergilendirme sürecinde yapılacak tebligatlara bizatihi komandite ortakların kendileri muhatap olacaklardır. Ancak adi komandit ortaklıkta komanditer ortaklar için bir fark söz konusudur. Şöyle ki Gelir Vergisi Kanunun 75’inci maddesi gereğince komanditer ortakların kazançları menkul sermaye iradı olarak kabul edileceklerdir. Tam mükellef kurumlardan ortaklık karşılığı alınan kârların yarısı gelir vergisinden muaf olmakta fakat tüm kazanç üzerinden ortaklık tarafından tevkifat yapılmaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun 86’ncı maddesindeki miktarı aşacak

²⁶³ Gökhan Terzi, “Baskın Unsur Yönüyle Şirketlerin Sınıflandırılması”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt, Sayı: 14, 2018, s. 37.

²⁶⁴ Terzi, s. 38.

²⁶⁵ Şener, s. 284.

²⁶⁶ Bahtiyar, s. 411.

²⁶⁷ Bahtiyar, s. 412.

şekilde başka gelirleri de bulunan komanditer ortak tüm kazancını beyan edeceğinden bu beyandan sonra meydana gelebilecek hususlardan kaynaklı tebligatlara muhatap olabilecektir²⁶⁸.

Adi komandit şirket muhtasar beyanname ve Katma Değer Vergisi yönünden sorumlu olacağından bu vergilere ilişkin tebliğler ortaklığı temsile yetkili komandite ortaklara yapılacaktır.

Paylı komandit şirketler sermaye şirketi olup Kurumlar Vergisi Kanunu mükellefidirler. Kurumlar Vergisinin ödenmesi, muhtasar beyanname verilmesi ve Katma Değer Vergisinin ödenmesine ilişkin süreçte yapılacak tebligatlar paylı komandit şirketi temsile yetkili olan komandite ortaklara yapılacaktır.

e. Limited Şirketlere Yapılacak Tebligat

Uygulamada çok sık karşılaşılan limited şirket, anonim, adi ve kollektif ortaklıklara kısmen benzer bir yapıya sahiptir. Ticaret Kanunu limited şirketin sermaye şirketi niteliğini kuvvetlendirerek limited şirketi, anonim ve paylı komandit şirket ile sermaye şirketi olarak kabul etmiştir²⁶⁹.

Limited şirketin yönetimi ve temsili müdürler tarafından gerçekleştirilir. Kuruluş sözleşmesiyle limited şirketi temsile yetkili bir ya da daha fazla kişi müdür olarak belirlenir. Ortaklığın yönetimi tüm ortaklara bırakılabileceği gibi üçüncü kişilere de bırakılabilir. Ancak en azından bir ortağın yönetici olması zorunludur²⁷⁰.

Müdürlerin yönetim organı olarak üstlendikleri görev ve yetkiler Ticaret Kanununda, ortaklık sözleşmesinde veya genel kurul kararlarıyla belirlenir²⁷¹. Vergilendirme sürecine ilişkin olarak limited ortaklık adına tebligata muhatap olmak yönünden yetkili organ müdürlerdir.

Limited şirketlerde sorumluluğun belirlenmesi uygulama açısından birçok problemi barındırır ancak sorumluluğunun belirlenmesi tebligat yapılacak muhatabın belirlenmesi bakımından zorunlu bir ön koşuldur.

²⁶⁸ Ayyıldırım, ss. 140-141.

²⁶⁹ Bahtiyar, s. 413.

²⁷⁰ Şener, s. 742.

²⁷¹ Mustafa İsmail, Kaya, "Limited Şirkette Müdürler Kurulunun Oluşumu ve İşleyişi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, 2014, s. 98.

Limited şirketler açısından gerek vergi borcu gerekse diğer kamu alacakları yönünden özel düzenlemeler mevcuttur. Öncelikle belirtmek gerekirse bir sermaye şirketi olan limited şirket diğer sermaye şirketleri gibi yatırım riskinin sermaye koyma borcuyla sınırlanıp öngörülebilir hale getirildiği böylece kişilerin yatırım yapmasının teşvik edildiği bir ortaklık yapısını amaçlar. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35'inci maddesinde limited şirketler yönünden sermaye şirketlerinin niteliğine aykırı bir şekilde ortaklar için kamu alacaklarından kaynaklanan borçlarda sermaye koyma borcunun dışında bir sorumluluk getirilmiştir. Söz konusu kuraldışı sorumluluk ortakların sermaye paylarıyla sınırlı olup kamu alacaklarının tahsilinde işlerlik kazanan bir hükümdür. Bu hükme başvurulması halinde tebligat yönünden müdür ya da müdürler değil ortaklar muhatap olacaklardır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35'inci maddesi uyarınca ortaklara tebliğ yapılabilmesi için öncelikle ortaklık hukuki takibe uğramalı ve sonrasında ortaklara ayrıca tebligat yapılmalıdır. Ortaklara ayrıca tebligat yapılmadan limited şirkete yapılan tebligata dayanarak ortaklar takip edilemez²⁷².

Belirtilmesinde fayda olan bir husus ise şirkete takip yapılırken takibin yeterli olmayacağı bir başka deyişle alacakları karşılamayacağı anlaşılırsa temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilecektir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında şirkete kayıtlı araçlar üzerinde önceden başka hacizler olduğundan garameten paylaşım sonucunda kamu alacağının ödenemeyeceğinin anlaşılması üzerine şirket hakkında devam eden takip sonuçlanmadan şirketi temsile yetkili olanlar aleyhinde takibe başlanmasını hukuka aykırı görmemiştir²⁷³.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35'inci maddesinin ek 2'nci fıkrasına göre limited şirkette bulunan payını devreden ortak devirden önce doğmuş olan kamu alacaklarının tahsilatı yönünden ilgili maddenin ilk fıkrasınca müteselsilen sorumludurlar ayrıca 35'inci maddenin 3'üncü fıkrasına göre kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken safhada ortaklık pay sahiplerinin farklı

²⁷² Ayyıldırım, s. 145.

²⁷³ Danıştay, 4.D., T.10.03.2020, E. 2016/20914, K. 2020/1379., (Kazancı).,

“Anılan Kanun hükümleri uyarınca şirket borçlarından dolayı kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için, şirket nezdinde usulüne uygun şekilde kesinleşmiş bir kamu alacağının mevcut olması ve söz konusu alacağın kısmen veya tamamen şirketin malvarlığından tahsilinin mümkün olmaması gereklidir.”, Danıştay, 4.D., T. 26.02.2020, E. 2016/17553, K. 2020/1033, (Kazancı).

kişiler olması halinde de ilgililer kamu borçlarının tahsili için ilk fıkra hükümlerine göre müteselsilen sorumludurlar. Özetle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35'inci maddesi kapsamında tahsilat amacıyla ortaklara başvurulması halinde yeni ve eski ortak tebligat işlemlerine muhatap olacaklardır.

Limited şirketlere ilişkin uygulama yönünden önem arz eden bir ihtimal müdürlük vazifesini icra eden ortaklar yönündendir. Böyle bir durumda şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen kamu alacağı için ilgili ortak/müdüre şirketin temsilcisi sıfatıyla tahsil edilemeyen tüm kamu alacakları için mi başvurulacaktır yoksa ortak sıfatıyla sadece hissesi oranında mı takip yapılacaktır? Şirket yönetiminde yetkili olan müdürlerin sorumluluğundan önce şahıs şirketleri ortaklarına kıyasla daha az denetim imkânı olan bir sermaye şirketi ortağının sorumluluğuna gidilmesi hakkaniyete aykırı olacaktır. Böyle bir durumda ortaklar ve müdürler arasında bir öncelik sırası takip edilerek tahsil edilemeyen kamu borçları için kanuni temsilcilere bu sıfatlarıyla tebligat yapılmalıdır²⁷⁴.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun gerek 35'inci gerekse mükerrer 35'inci maddesine karşılık Vergi Usul Kanunun 10'uncu maddesi de unutulmamalıdır. Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde kanuni temsilciler lehine bir düzenleme getirilerek kanuni temsilcilerin sorumluluklarını yerine getirmemeleri halinde kendi malvarlıklarıyla sorumluluklarının doğması öngörülmüştür²⁷⁵. Sözü geçen maddeler arasında bir öncelik sırası öngörülme de göre kamu alacakları için kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden limited şirkette ortakların sorumluluğuna gidilmemelidir²⁷⁶. Bir başka deyişle tahsil edilemeyen kamu alacağı için yapılacak tebligatın muhatabı öncelikle kanuni temsilci olmalı ancak bu takibin sonuçsuz kalması durumunda ayrıca bir tebligat yapılarak ortak takip edilmelidir.

Danıştay'ın kanuni temsilcileri şirket tüzel kişiliğiyle neredeyse aynı derecede sorumlu tutan yaklaşımına örnek olarak Danıştay bir kararında şirket adına düzenlenen ödeme emrinin iptali isteminin dava konusu edilmesinin tek başına kanuni temsilciler için düzenlenen ödeme emrini iptal etmeye yetmeyeceğini belirtmiştir. Söz konusu

²⁷⁴ Ayyıldırım, s. 146.

²⁷⁵ Raziye, Aksu Özkan, "Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 Tarihli ve E:2013/1, K:2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi", **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2020, s. 22.

²⁷⁶ Ayyıldırım, s. 147.

kararda karşı oy yazısında şirket adına düzenlenen ödeme emrine dayanarak şirket malvarlığı aleyhinde haciz yapıldığından dolayı kamu alacağının tahsil edilemeyeceğine dair kesinlik olmadığından kanuni temsilciler için düzenlenen ödeme emirlerinin hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir²⁷⁷. Danıştay vermiş olduğu bir kararında şirket aleyhine verilen ihtiyati haciz kararına dayanarak şirketi temsile yetkili olan kanuni temsilciler hakkında da ihtiyati haciz kararı verilebileceğine hükmetmiştir²⁷⁸.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 11.12.2018 tarihli E.2013/1 ve K.2018/1 numaralı kararında limited şirketlerin tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarına yönelik oyçokluğu ile verdiği karara göre ortakların takip edilmesi için kanuni temsilcilerin takip edilmemesinin hukuka aykırılık oluşturmayacağı yönündeki karar isabetli değildir. Çoğunluk görüşünün iyi gerekçelendirilmediği ve hazineci bir düşüncenin ürünü olduğu düşünülmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki devletleri ayakta tutan hazine değil adalettir. Çünkü adaletin olmadığı bir ülkede ekonominin de vergi gelirlerinin de istenilene ulaşamayacağı tarihi tecrübe, güncel gözlem ile ortadadır. Söz konusu Danıştay kararında bulunan iki karşı oy yazısının olması gereken hukuka daha yakın olduğu düşünülmektedir. Öncelikle Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin özel kanun olarak kabul edilmesi gerektiği ve kanuni temsilci ve ortak arasında takip sırasının gözetilmesi hukuki belirlilik dolayısıyla hukuk devleti ilkesine uygun olacaktır. Ayrıca vergi ödevlerini yerine getirmesi gereken kanuni temsilciler ile bir sermaye şirketinin ortaklarının arasında fark gözetilmemesi hakkaniyete aykırıdır. Bir sermaye şirketi olan limited şirkette temsilciler şirket malvarlığından tahsil edilmeyen kamu borçları için şahsi malvarlıkları ile sorumluyken şirket hissedarları payları oranında sorumludur bu sebeple kamu alacakları için öncelikle temsilcilerin hukuki takibe uğraması olması gereken hukuk açısından da yerinde olandır²⁷⁹.

Uygulama yönünden sorun teşkil eden oldukça karmaşık ve bir o kadar da önemli bir sorun şirket kanuni temsilcisinin hisselerini devretmesine rağmen bu durumu ticaret sicil gazetesinde tescil etmemesi durumunda şirket kanuni temsilcisinin

²⁷⁷ Danıştay 7.D., T. 09.03.2020., E. 2016/424, K. 2020/2325., (Kazancı).

²⁷⁸ Danıştay, 3.D., T.18.02.2020., E. 2016/6510, K. 2020/834., (Kazancı)., *“kamu alacağının gerçek borçlusu şirket tüzel kişiliği hakkında uygulanabilecek olan ihtiyati haciz hükümlerinin kanuni temsilciler için uygulanamayacağı gerekçesiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”*

²⁷⁹ Yusuf, Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra), s. 136.

sorumluluğunun ne olacağıdır. Danıştay’a konu olan bir olayda şirket ana sözleşmesinde şirketi temsile yetkili olan hissedar gerçek kişinin hisselerini noterde devretmiş olmasına ve bu hisse devrinin ticaret sicil gazetesinde yayınlanmasına rağmen şirketi temsil yetkisinin devredildiğine dair bir tescil ve ilan olmamasından bahisle kamu borcu için hakkında kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamında ödeme emri düzenlenmiştir. İlk derece mahkemesi davacı lehine karar vermiş olmasına rağmen Danıştay bu kararı bozmuştur. Davacı, hisseleri devir tarihinden sonra şirket adına beyanname veya bildirimde bulunmadığını belirtmiş olsa da vergi idaresi kendisinin üçüncü kişi olarak taraflar arasındaki devir sözleşmesiyle bağlı olmadığını, resmi olarak ticaret sicil gazetesinde görünen kişinin muhatap alındığını iddia etmiştir. Ayrıca vergi idaresi tescil ile kanuni temsilcinin belirtildiğini ve ticaret sicil gazetesinde aksine bir tescil olmadan kanuni temsilcinin tayininde varsayımaya gidilemeyeceğini belirtmiştir. Davacı ise tescil edilmesi gereken bu hususun üçüncü kişilerce bilinmesi veya bilebilecek durumda olması sebebiyle temyiz talebinin reddini istemiştir. Danıştay kararında kanuni temsilcinin belirlenmesindeki kriterin ticaret siciline ilan edilen kayıtlar olduğunu belirtmiştir²⁸⁰. Söz konusu olayda davacının iddia ve delillerinde dürüst olduğu kabul edilirse iyiniyetli olduğu kabul edilen davacı için haksız bir durum olduğu söylenebilir. Ancak bu kararda Danıştay’ın görüşü isabetlidir. Aksi halde muvazaalı hisse devirleri yapan kötü niyetli kanuni temsilcilerin önüne geçilemez. Bu sebeple kanuni temsilci sıfatıyla tebligat yapılacak kişinin ticaret sicil gazetesinde tescil ve ilan edilmiş kişi olması gerekmektedir.

Limited şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu uygulamayı yakından ilgilendirmesi ve çokça uyuşmazlığa konu olması nedeniyle kanun koyucu tarafından

²⁸⁰ Danıştay, 4.D., T. 20.02.2019., E. 2015/2117, K. 2019/1322., (Kazancı), "...Dolayısıyla 15/04/2003 tarihinde tescil edilerek 18/04/2003 tarihli Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan şirket kuruluş sözleşmesinin 9. maddesiyle on yıl süreyle şirketi temsili yetkili kılınan davacının şirketteki hissesini 29/04/2004 tarihinde noterde düzenlenen hisse devir sözleşmesi ile devrettiği ve devir işlemi 07/05/2004 tarihinde ticaret siciline tescil edilip 12/05/2004 tarihinde Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği halde, şirketi temsil yetkisinin sona erdiğine ilişkin herhangi bir tescil veya ilan bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının uyuşmazlık konusu dönemde şirketi temsil yetkisinin devam ettiği ve şirket borçlarından kanuni temsilci olarak sorumlu tutulabileceği sonucuna ulaşıldığından, şirket hakkındaki takibin usulüne uygun bir şekilde kesinleştirilip kesinleştirilmediğine ve kamu alacağının şirketin mal varlığından tahsil edilemediğine veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığına ilişkin bilgi ve belgeler davalı idareden istenilmek ve sunulacak belgeler incelendikten sonra bir karar verilmek üzere Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir...".

mükerrer olarak değiştirilmiş ve bunun sonucunda Danıştay farklı yönde kararlar vererek istikrarlı içtihadlar oluşturamamıştır²⁸¹.

f. Anonim Şirketlere Yapılacak Tebligat

Anonim şirketler uygulamada en sık karşılaşılan şirketler olmasa da ülke ekonomilerinin bankacılık, finans veya sigortacılık gibi büyük sektörlerinde faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin tercih etmek zorunda olduğu şirket tipi olması sebebiyle günümüz kapitalist ekonomilerin kilit taşlarından²⁸².

Anonim şirketlerin sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olup şirketin borçlularına karşı sorumluluğu şirketin malvarlığıyla sınırlıdır. Ortakların sorumluluğu ise sadece şirkete karşı olup taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadardır²⁸³.

Anonim şirketleri yönetim ve temsile yetkili organ yönetim kuruludur. Yönetim kurulunun yetkilerinin kapsamı kanuna ve şirket ana sözleşmesine göre belirlenir. Türk hukukunda anonim şirketler için tek kişilik yönetim kurulu mümkündür²⁸⁴.

Anonim şirketler girişimciler ve yatırımcılar için hukuken en güvenli ve öngörülebilir şirket tipi olsa da söz konusu kamu alacağı olduğunda her zaman koruyuculuk açısından yeterli olamamaktadır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında ilk derece mahkemesinin idarenin borçlu şirket hakkında üçüncü kişiler nezdinde alacaklarının, banka hesaplarının ve haciz konulan araçlarının borcun ödenmesine yeterli olup olmadığına dair yeterli çalışma yapmadığından dolayı kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emrini iptal eden kararını hukuka aykırı bulmuştur. Kararın gerekçesinde de şirketin borçlarını ödeme kapasitesinin olduğunu ortaya koyan belge sunulmadığından temyiz isteminin kabul edildiği belirtilmiştir²⁸⁵.

²⁸¹ Nihal, Saban. **Vergi Hukuku**, 10.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2020, s. 141.

²⁸² Bahtiyar, s.107.

²⁸³ Bahtiyar, s. 109.

²⁸⁴ Ercoşkun Erol, Kübra, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Toplantıları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2013, s. 1696.

²⁸⁵ Danıştay, 3.D., T.21.01.2020, E. 2016/9865, K. 2020/285., (Kazancı) “Davacı tarafından, asıl borçlu şirkete ait araçların satışı halinde üzerindeki tüm takyidatlara rağmen uyumsuzluk konusu borcun şirketten tahsil edilebileceği yönünde dosyaya somut bilgi ve belge sunulmadığı dikkate alındığında, kamu alacağının şirketten tahsil imkanının bulunmadığı dolayısıyla davacının takibi için gereken koşulların oluştuğu sonucuna varıldığından, yazılı gerekçeyle 2 takip numaralı ödeme emirini iptal eden Vergi Mahkemesi kararının değinilen hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir.”.

Tüm tüzel kişilere yapılacak tebligatlarda tüzel kişiliği temsile yetkili organın tespiti önem arz etmektedir. Ticaret şirketleri iflasa tabi olduğundan iflas kararı verilen bir şirket için yapılacak tebligatın kime yapılacağı belirlenmesi önem arz etmektedir. İflas masasının sorumluluğunun başladığı dönem sonrasında tasfiye aşamasına giren şirketin eski kanuni temsilcilerinin sorumlulukları ileri dönük olarak sonlanacaktır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında iflas kararı verilen bir şirket için iflas masasının temsil yetkisini elde ettiği anın dikkate alınması gerektiğini kanuni temsilcinin sorumluluğunun bu ayrıma göre belirleneceğini belirtmiştir²⁸⁶.

Uygulamada soru işareti oluşturabilecek bir husus ise anonim şirket yönetim kuruluna bir tüzel kişinin atanması halidir. Bu durumda hissedar olan tüzel kişinin hissedarı olduğu anonim şirketin yönetim kurulunda iradesini ortaya koyabilmesi için bir gerçek kişi yetkilendirilecektir. Böyle bir durumda hissedar olan tüzel kişinin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmesinde öğretide de belirtildiği üzere malvarlığı ile sorumlu olan kişi hissedar olan tüzel kişi olacaktır bir başka deyişle tüzel kişinin iradesinin ortaya konması için atanan gerçek kişi sorumlu olmayacaktır²⁸⁷.

2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebligatlar

Tüzel kişiliğe ilişkin genel açıklamalar yukarıda yapılmış olup bu bölümde kamu hukuku tüzel kişisinden ne anlaşılması gerektiği ve kamu hukuku tüzel kişileri açısından tebligata kimlerin muhatap olduğu açıklanacaktır.

Kamu hukuku tüzel kişilikleri kanuna veya Cumhurbaşkanı kararnamesine dayanarak kurulan, özel hukuk kişilerinden üstün olan ve kamu yararını hedefleyen kuruluşlardır²⁸⁸.

Türk hukukunda kamu tüzel kişisi olarak ilk akla gelen devlettir. Devlet'in yanında il özel idareleri, belediyeler ve köylerden oluşan yer yönünden yerinden

²⁸⁶ Danıştay, 3.D., T.25.06.2020., E. 2016/9892, K. 2020/2272., (Kazancı)., “bu tarihten sonrasına ait kısımlar yönünden ödeme emri iptal edilmiş ise de davacının hangi tarih itibarıyla sorumluluğunun sona erdiği, hangi tarih itibarıyla iflas masasının sorumluluğunun başlayarak kanuni temsilci sıfatıyla hareket edeceği hususunun 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca araştırılarak yeniden bir karar verilmek üzere”

²⁸⁷ Ayyıldırım, s.153.

²⁸⁸ Gözler ve Kaplan, s. 91.

yönetim kuruluşları ile üniversiteler, TÜBİTAK ve benzeri gibi birçok hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşu mevcuttur²⁸⁹.

Vergi Usul Kanununun 98'inci maddesine göre kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebligatı almaya yetkili kişiler sayılmıştır. Buna göre:

- En büyük amir
- En büyük amirin muavini
- En büyük amirin yetkili kılacağı memur

Tebliğ almaya yetkilidir. Kamu tüzel kişilerinin teşkilatında en büyük amir kanunla belirlenir. Örneğin illerde valiler, belediyelerde belediye başkanı, hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları için kuruluş kanunlarında belirtilen kişiler en büyük amir sıfatıyla tebliğ almaya yetkilidir. Aynı şekilde en büyük amirin muavini de kanunlarda belirtilir. En büyük amirin yetkilendireceği memur kamu tüzel kişinin içinde tesisi edilecek bir idari işlem ile belirlenir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararında kamu idarelerine yapılacak tebligatın Vergi Kanunun 98'inci maddesi kapsamında yapıp yapılmadığının incelenmesi gerektiğini bu kapsamda yapılmayan tebligatın bozma sebebi olacağını belirtmiştir²⁹⁰.

Kamu tüzel kişiliği teşkilatı içerisinde tebligatı almaya yetkili kişinin tespiti her zaman kolay olmayabilir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında idarenin bütünlüğü ilkesi çerçevesinde il müdürlüklerinin genel müdürlük adına işlem yapma yetkileri olduğundan tebligatı almaya yetkili olduklarını bu sebeple il müdürlüklerine yapılacak tebligatın hukuka uygun olacağını kabul etmiştir²⁹¹. Karar öğretide genişletici yorum

²⁸⁹ Gözler ve Kaplan, s.92.

²⁹⁰ Danıştay, 7.D., T. 27.05. 1999., E. 1999/197., K. 1999/2236., (Kazancı). "Bu durumda, mahkemece, iktisadi devlet teşekkülü olan davacı şirket adına vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilen ... adlı şahsın, 213 sayılı Kanunun 98'inci maddesinde belirtilen tebliğ yapılacak kişilerden olup olmadığı hususu araştırılıp, bunun sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, anılan Kanunun tüzel kişileri yapılacak tebligatı düzenleyen 94'üncü maddesine uygun olarak vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmediğinden bahisle, ıttıla tarihine göre açılan davanın süresinde olduğu kabul edilerek işin esası incelenmek suretiyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

²⁹¹ Danıştay, 11.D., T.12.10.1995., E. 1995/1891, K. 1995/2499., (Kazancı)., "Öte yandan, idarenin bütünlüğü ilkesi göz önüne alındığında da il müdürlüğünün genel müdürlük adına tebligatı almaya yetkili olacağı tabiidir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Kanunun "Kamu idare ve müesseselerine tebliğ" başlıklı 98. maddesinde, "kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğin, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılacağı hüküm altına alınmış olup, bu madde hükmü çerçevesinde de olay irdelendiğinde; kuruluş kanunundaki genel mantıktan hareketle ilde genel müdür adına işlem yapabilen il müdürünün tebligat evrakını genel müdürlük adına tebliğ ettiğinin de kabulü bir gerçe olup, il müdürlüğü adına yapılan tebligatın genel müdürlük adına

yapılması sebebiyle eleştirilmiş²⁹² olsa da usul ekonomisine daha uygun bir yorum oluşturmaktadır.

C. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklara Yapılacak Tebligatlar

1. Adi Ortaklıklara Yapılacak Tebligatlar

Adi ortaklık Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmeyip Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenen ortaklık tipidir. Türk Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesine göre adi ortaklık iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Mezkûr maddenin 2'nci fıkrasına göre ilgili kanunlarda düzenlenen ortaklık türlerinin ayırt edici niteliklerine sahip olmayan ortaklıklar adi ortaklık sayılırlar. Bir başka deyişle adi ortaklık Türk hukuk sistemi yönünden temel ortaklık tipi sayılır. Adi ortaklıkta ortakların sorumluluğu müteselsil, birinci dereceden ve sınırsızdır²⁹³.

Adi ortaklığın ticaret ortaklıkları gibi bir tüzel kişiliği olmasa da sözleşmeye dayalı olarak ortaya çıkan bir organizasyonun varlığı reddedilemez. Bir başka ifadeyle adi ortaklık salt bir sözleşme ilişkisi değil karar, yönetim ve denetim yapıları bulunan kendine özgü bir sözleşme tipidir²⁹⁴.

Adi ortaklıkta yönetim mekanizması olarak anonim veya limited şirketlere benzer kurumsallaşmış bir yapı söz konusu değildir. Ortaklık sözleşmeyle aksini kararlaştırmadığı sürece ortaklar yönetim ve temsilde eşit yetkilere sahiptir. Sermaye şirketlerinin aksine getirilen sermayeyle orantılı bir yönetim ve temsil yetkisi değil ortaklıklar arasında eşitlik ilkesine dayalı bir anlayış mevcuttur.

Adi ortaklıkta kural olarak yönetici ortak temsil yetkisini haizdir ancak bu durumun aksi kararlaştırılabilir²⁹⁵.

Adi ortaklıklar için değinilmesi gereken ilk husus Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında iş ortaklığının tesis edilmesidir. Kurumlar Vergisi Kanunun 2'nci maddesi gereğince gerçek kişiler belli bir işin birlikte yapılması ve kazancın paylaşımı için bir

yapılan bir tebligat olduğunun kabul edilmek suretiyle tebliğ tarihinin tebligat evrakının il müdürlüğünce tebellüğ edildiği tarih olarak kabul edilmesi gerekeceği doğaldır."

²⁹² Ayyıldırım, s. 166.

²⁹³ Şener s. 85.

²⁹⁴ Şener, s. 10.

²⁹⁵ Bahtiyar, s.42.

araya gelerek talepleri halinde tüzel kişiliği haiz olmayan kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini sağlayabilirler. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanununun 16'ncı maddesi gereğince iş ortaklığının kazancı için yapılacak tarhiyat müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortaklardan birine yapılır.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanununun 44'üncü maddesi ve Özel Tüketim Vergisi Kanununun 14'üncü maddesi gereğince bu vergilere ilişkin yapılacak tarhiyat ortakların müteselsilen sorumlu olması üzere yönetici ortaklardan birine yapılır.

Adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması sebebiyle hukukun genel esasları çerçevesinde tebligata muhatap olmaması bir başka deyişle adına tebliğ evrakı düzenlenmemesi gerekse de Danıştay vermiş olduğu bir kararında adi ortaklık adına yapılan tebligatın ortaklardan birine yapılması durumunda vergilendirme sürecini hukuka aykırı hale getirmeyeceğini belirtmiştir²⁹⁶.

Adi ortaklığın özel bir görünümü oluşturan iş ortaklıkları yönünden incelenmesinde fayda olan bir husus ise iş ortaklığının faaliyetleri sonucunda vergilendirme sürecine dahil olması sonucunda tebligatın kime yapılacağıdır. Danıştay'a konu olan olayda vergi idaresi, iş ortaklığına ait bilinen adresi araştırmadan iş ortaklığını tek başına temsile yetkili olmayan şirketlerden birine tebligat yaparak defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesini istemiş ve ibraz edilmeme sonucunda cezalı vergi tarhiyatı yapmıştır. Danıştay ise yargılama aşamasında mahkemeye sunulan defter ve belgelerin incelenerek cezalı tarhiyat hakkında karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir²⁹⁷. İş ortaklıkları ortakların talebi üzerine kurularak adi

²⁹⁶ Danıştay, 4.D., T.11.02.2020, E. 2018/8466, K. 2020/627., (Kazancı) “Bu durumda, 3065 Sayılı Kanun'un 44. maddesinde yer alan hükümle, tarhiyata muhatap olarak kimin alınacağı hususunda doğabilecek duraksamaları gidermek bakımından, ortaklardan herhangi birinin tarhiyatın muhatabı olacağı hükmü getirilmiş olsa da, ihbarnamenin tebliğinin ortaklardan birine yapılmış olması ile süresinde ve her iki ortağın imzasının olduğu dilekçeyle açılan işbu davada ihbarnamenin adi ortaklık adına düzenlenmiş olması tek başına vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık olarak görülmemiştir.”

²⁹⁷ Danıştay, 4.D., T.06.07.2020., E. 2019/2207, K. 2020/2570., (Kazancı), “İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Ankara 7. Vergi Mahkemesince verilen 31/05/2018 tarih ve E:2017/921, K:2018/896 Sayılı kararda; defter ve belgelerin istenilmesine ilişkin yazı, öncelikle, davacı şirketlerin oluşturduğu iş ortaklığının bilinen adresine posta veya memur vasıtasıyla tebliğ edilmeye çalışılmadan, doğrudan ortaklığı oluşturan ancak tek başına ortaklığı temsile yetkili olmayan şirketlerden birine yapılan tebligata rağmen defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediğinden bahisle yapılan tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı, ayrıca, 3065 Sayılı Kanun'un belirtilen hükmü uyarınca adi ortaklığın ortağı şirketler adına tanzim edilmesi gerekirken, adi ortaklık adına tanzim edilmiş ihbarname ile tarhedilen dava konusu katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezalarında bu yönden de hukuka uyarlık görülmediği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.”

ortaklığın olağan yapısının ötesinde bir yönetim organizasyonu oluşturduğundan tebligat için öncelikle iş ortaklığının adresine posta yoluyla ulaşılması gerekmektedir.

2. Tüzel Kişiliği Olmayan Cemaatlere Yapılacak Tebligatlar

Vergi Usul Kanununun tebliğ yapılacak kimseler yan başlıklı 94'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.

Öncelikle söz konusu düzenleme açısından bir çelişkinin ortaya konması gerekir. Türk Medeni Kanunu'nun 101'inci maddesinin 1'inci fıkrasına²⁹⁸ göre vakıflar tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Vakıflar için yapılacak tebliğler hakkında açıklamalar yukarıda yapıldığından konuyla ilgili olarak söz konusu bölüme atıf yapılması yeterlidir.

Vergi Usul Kanununda bahsedilen cemaatler ise Lozan Barış Andlaşmasında hukuki zemine oturan yabancı/gayrimüslim cemaatlerdir. Osmanlı devleti döneminde uygulanan millet sisteminin bir yansıması olan cemaatler hakkında Lozan Barış Andlaşmasında çeşitli hükümler düzenlenmiştir.

Osmanlı devleti döneminde millet sistemi etnik veya dilsel bir mensubiyeti değil dini mensubiyeti esas alan toplumu dini bazda ayrı kompartımanlarda örgütleyen bir idari/siyasi sistemdir. Bu sisteme göre milletlerin başında bir dini reis bulunur ve bu dini reis ayinlerin veya kilisenin idaresi gibi uhrevi işlerinin yanı sıra evlenme, boşanma, bazı mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi gibi hukuki meselelerde de görev alırdı²⁹⁹.

Lozan Konferansında zikredilen Müslüman olmayan azınlıklar Rum, Musevi, Ermeni, Nesturî, Asurî ve Bulgarlardır. Barış Andlaşmasına göre azınlıklara dil, okul ve kurumlar, dini güvence, aile hukuku ve kişisel statüler hakkında güvenceler tanınmıştır³⁰⁰. Her ne kadar Vergi Usul Kanununda cemaatler için tebligata ilişkin özel hükümler düzenlenmiş olsa da gerek modern ulus devlet olma yolunda cemaatlerin vatandaş olarak toplumla kaynaşması gerekse vergiyi doğuran olaylar yönünden

²⁹⁸ İlgili madde metni:

“Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.”

²⁹⁹ Mustafa, Avcı. **Türk Hukuk Tarihi Dersleri**, Mimoza Yayınları, 3. Baskı, Konya, 2013, s. 144.

³⁰⁰ Melda, Sur, **Uluslararası Hukukun Esasları**, 13. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2019, s. 146.

çoğunlukla azınlık statüsünün önem arz etmemesi söz konusu özel hükümlerin uygulama alanını daraltmaktadır.

III. TEBLİĞ YÖNTEMLERİ

A. Posta Yoluyla Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesi gereğince *tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümmün vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir*. Bu düzenleme ile kanun koyucu vergilendirme sürecine ilişkin genel bir düzenleme öngörmüştür. Tebliğ edilecek evrak ve tebliğin içeriği yukarıda incelendiğinden bu başlık altında bu konuya dair açıklama yapılmayacaktır. Mevzubahis düzenlemenin genel ifadesi de dikkate alındığında göze çarpan ilk husus tebligatın adresleri bilinen kişilere posta yoluyla yapılacağıdır. Esasen bu düzenleme idare hukukunda mevcut olan yazılılık ilkesiyle uyum arz eder. Göze çarpan bir diğer husus ise adresi bilinmeyenlere yapılacak tebliğlerde kullanılacak metodun ilan tebligat olmasıdır. Ancak ilan yoluyla tebliğ başlığı altında incelenecek olan bilinen adres kavramında yapılan değişikliklerle ilan yoluyla tebliğ daha az ihtiyaç duyulacak bir metod haline gelmiştir. İlan tebligat yeni düzenlemelerle daha az kullanılacak bir metod olmuş olsa da tebligat işleminde sonuca ulaşma ilkesinin en somut halini oluşturmaktadır. Bu sebeple yakın gelecekte de önemini korumaya devam edecektir.

Vergi idaresi yapacağı tebligatlarda Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel bir zarf ile tebliğ edilecek evrakı gönderir. Tebliğ edilecek evrak posta idaresi görevlilerince muhataba verilir ve karşılığında posta görevlisi ile muhatap tebliğ alındısına tarih ve imza düşer. Muhatap imza edecek kadar yazı bilmezse veya herhangi bir sebeple imza atamayacak halde ise sol elinin başparmağı ile işaretleme yapar. Muhatapın imza edemeyecek durumda olması ve sol elinin başparmağının bulunmaması halinde Tebligat Kanunu'nun 24'üncü maddesinin genel kanun – özel kanun ilişkisi kapsamında uygulanmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Mezkûr maddeye göre muhatap imza atmaya yetecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza atabilecek halde değilse komşularından birinin huzurunda sol elinin

başparmağını bastırarak tebliği alır. Sol elinin başparmağı bulunmayan kişiler sol elinin başka bir parmağıyla bu da mümkün değilse sağ elinin başparmağını bastırarak tebliğ alabilir. Sağ elinin başparmağı da olmayan kişiler herhangi bir parmaklarını bastırarak tebliğ alabilir. Muhatabın iki eli de yoksa evrak kendisine teslim edilir. Ancak muhatabın olağan usulde imza atarak tebliğ alamadığı hallerde bu durum tebliğ mazbatasına yazılarak komşulardan birine imzalatılır. Huzurda bulunması gereken kişi okur yazar değilse veya imzadan ataktan kaçınırsa posta memuru mahalle muhtarı, ihtiyar heyeti azasından biri veya zabıta memurunu davet ederek bu gelen kişinin huzurunda tebligatı yapar.

Muhatabın tebliğ kabul etmemesi halinde tebliğ edilmek istenen evrakın ilgili idareden alınabileceğini belirten bir ifade içeren pusula kapıya yapıştırılır ve memur bu durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ederek imzalar. Muhatabın tebellüğden imtina etmesi halinde Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu arasındaki önemli bir fark ortaya çıkar. Tebligat Kanunu'nun 21'inci maddesinde düzenlenen ve uygulamada sıklıkla karşılaşılan tebligatın muhtara tevdi edilmesi vergilendirme sürecinde mümkün değildir. Aksi bir uygulama açık ve belirli bir kanun hükmüne aykırılık oluşturacağından dolayı hukuka aykırılık teşkil edecektir ki bu durumda vergilendirme sürecine ilişkin muhtara tevdi edilen evrak hiçbir hukukî sonuç doğurmayacaktır.

Posta yoluyla tebliğ yönteminde kaplı zarf esası geçerlidir. Tebliğ olunacak evrak kapalı bir zarf içinde muhataba gönderilir. Bu zarflar Maliye Bakanlığınca tespit edilir.

B. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Vergilendirme sürecinde kural tebligatın ilmühaberli ve taahhütlü olarak, posta yoluyla gönderilmesidir. Ancak bazı hallerde tebliğ memur vasıtasıyla da yapılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 107'nci maddesine göre Maliye bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yapmaya yetkilidir. Bu şekilde tebliğ yapılmasında da Vergi Usul Kanunu kapsamındaki hükümler uygulanacaktır³⁰¹. Tebliğ memur eliyle

³⁰¹ Danıştay. 4.D., T.10.02.2011. E.2008/5721, K.2011/630., (Kazancı), "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102 nci maddesinde, tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarfın posta idaresince muhatabına verileceği ve keyfiyetin muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunacağı, 177 muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memurunun durumu zarf üzerine yazacağı ve mektubun posta

yapılsa dahi posta yoluyla tebligata ilişkin kurallara riayet edilmesi gerekir³⁰². Vergi Usul Kanunu kapsamında memur vasıtasıyla tebliğe ilişkin ayrıca bir düzenleme yapılmamıştır ve bu sebeple Maliye Bakanlığının geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır³⁰³.

Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu'nun memur vasıtasıyla tebliğ hükümleri kıyaslandığında bazı farklılıklar göze çarpacaktır. Vergi Usul Kanunu'na göre memur vasıtasıyla tebliğde sadece Maliye Bakanlığının takdiri bulunurken Tebligat Kanunu'nda bu yetki Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan makamlara verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanırken geniş bir yetkiye sahipken, Tebligat Kanunu kapsamında yapılacak memur vasıtasıyla tebliğlerde Tebligat Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan koşulların mevcudiyeti aranmaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu kapsamında gerçekleştirilecek memur vasıtasıyla tebliğde bu durumun sebebi ayrıca yazılmazken Tebligat Kanunu kapsamında gerçekleştirilecek tebliğ işleminde bu durumun sebebi gösterilecektir³⁰⁴.

idaresince derhal tebliği yaptıran daireye gönderileceği, 103 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri gelmiş olması halinde, tebliğin ilanla yapılacağı, aynı Kanun'un memur vasıtasıyla tebliğ başlıklı 107 nci maddesinde ise; Maliye Bakanlığının tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkili olduğu, bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan yasal düzenlemenin değerlendirilmesinden, tebligatın posta yoluyla yapılabileceği gibi Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü hallerde memur vasıtasıyla da yaptırılabilceği, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamenin ve sonrasında düzenlenen ödeme emrinin davacının ikametgah adresinde memur eliyle tebliğ edilmeye çalışıldığı, davacının bilinen ve tespit edilen adreslerinde çeşitli tarihlerde bağlı olunan mahalle muhtarları nezdinde düzenlenen adres tespit tutanakları ile adreste bulunamama halinin tespit edildiği belirtilmişse de; yukarıda ifade edildiği üzere memur vasıtasıyla yapılacak tebliğlerde 213 sayılı Kanunun 102 nci maddesinde belirtilen usul ve esaslara uyulması gerektiği açıktır. Bu anlamda şayet adreste bulunamama nedeniyle tebliğ imkansızlığı söz konusu ise, memur tarafından düzenlenen adres tespit tutanağının kanunen geçerli bir tebligat belgesi olarak kabulü için, öncelikle tebliğ edilmeye çalışılan evraka ilişkin bilgiler ihtiva etmesi yani onunla ilişkilendirilmesi ve 213 sayılı Kanunda belirtilen şekil şartlarını ihtiva etmesi gerekmektedir. Dosyada bulunan adres tespit tutanaklarının ise vergi ceza ihbarnamesi ve ödeme emrinin tebliğine ilişkin olup olmadığı hususunda bir bilgi içermediği dolayısıyla ilişkilendirilmediği görülmektedir. Usulüne uygun olarak tebliğ işlemleri tamamlanmadığı anlaşılan kamu alacağının kesinleştiği söylenemeyeceğinden, haciz işleminin iptaline karar veren Mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

³⁰² Danıştay, 4.D. T.18.11.1996., E. 1995/5229, K. 1996/4259., (Kazancı), ”...teslim alan kısmında ise ... adı ve imzasının bulunduğu, ancak teslim eden veya tebliği yapan kısmında ise hiç bir isim veya imzanın veya sicil numarasının bulunmadığı, ayrıca tebliğin elden yapıldığına dair bir açıklayıcı bilginin de yer almadığı görülmektedir. Bu durumda söz konusu tebliğin, kanunun aradığı koşullara uygun yapılmadığı anlaşıldığından, dava süresinin hesaplanmasında bu tarih yerine davacının dilekçesinde gösterdiği 20.1.1994 tarihinin dikkate alınması halinde davanın 2577 sayılı Kanun'da öngörülen esaslara uygun olarak süresinde açıldığı belirlenmektedir.”.

³⁰³ Tunaoglu, ss. 77-78.

³⁰⁴ Ayyıldırım, ss. 196-197.

Uygulamada memur vasıtasıyla tebliğ çoğunlukla yoklama memurları tarafından yerine getirilmektedir³⁰⁵. Uygulamada memur vasıtasıyla tebliğ zamanaşımının süresinin tamamlanmasına yakın olan borçlar için başvuru bir yöntemdir³⁰⁶.

Vergi Usul Kanunun 107'nci maddesi memur vasıtasıyla tebliğ için sadece Maliye Bakanlığını yetkili kılmıştır. Ancak öğretide Maliye Bakanlığının yapacağı yetki devri ile belediyeler tarafından da memur vasıtasıyla tebliğ yapılabileceği ifade edilmiştir³⁰⁷.

C. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

Tebliğat Kanunun 10'uncu maddesine göre tebliğ yapılacak kişinin başvurusu veya kabulü halinde tebliğ her yerde yapılabilir. Vergi Usul Kanunun 93'üncü maddesine göre ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebliğ dairede veya komisyonda yapılabilir³⁰⁸. Dairede yapılacak tebliğlerde muhatap hiçbir şekilde baskı altına alınmadan³⁰⁹ ya da herhangi bir menfaat vaadi söz konusu olmadan kendi rızasıyla tebliğ kabul etmelidir. Aksi halde yapılacak tebliğ hukuka aykırı olacaktır.

Vergi Usul Kanunun 93'üncü maddesinde dairede veya komisyonda tebliğ açısından düzenlenen ilgili kavramı ile vergi borçlusu ve vergi sorumlusu anlaşılmalıdır. İlgili kavramı ile vergi borçlusunun iş yerinde çalışan bir müstahdem veya evinde beraber yaşayan eşi anlaşılabilir³¹⁰. Bu sebeple muhatapın ikametgahında beraber yaşadığı çocuğu bir başka sebeple vergi dairesinde bulursa ve rıza gösterse dahi anne veya babasına çıkarılması gereken bir tebliği dairede veya komisyonda kabul edemez³¹¹.

³⁰⁵ Ahmet, Somuncu, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:43, 2014, s. 143.

³⁰⁶ Danıştay, 4.D., T.11.04.2002., E. 2001/4412, K. 2002/1623., (Kazancı), "*Dava konusu ödeme emri içeriği vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler zamanaşımı nedeniyle memur eliyle tebliğe çalışılmıştır.*".

³⁰⁷ Özyer, s. 205.

³⁰⁸ Çelik, s. 118.

³⁰⁹ Şenyüz, s. 124.

³¹⁰ Şenyüz, s. 124.

³¹¹ Danıştay, 4.D., T.12.04.2020., E. 1999/3973, K. 2000/1473., (Kazancı). "*yukarıda anılan madde hükümlerinden defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeme fiilinin re'sen tarh nedeni olarak kabul edilebilmesi için belirtilen yazının yasada öngörülen biçimde tebliğ edilmesi gerektiği, olayda defter ve belgelerin incelenmek amacıyla istenmesine ilişkin tebliğ alındısının incelenmesinden anılan yazının*".

Dairede veya komisyonda tebliğ uygulama yönünden zaman tasarrufu sağlayan bir işlem olmakla beraber ilgili için düşünüp karar verme süresini neredeyse ortadan kaldıran bir işlem olduğundan istisnai bir yol olarak kabul edilmelidir. Uygulamada ilanen tebligat sonrasında daireye başvurulması ya da uzlaşma görüşmelerine katılma halinde dairede veya komisyonda tebliğ yöntemine başvurulmaktadır³¹². İlgililer bilhassa hukukî veya mali müşavirlik desteğinden yoksun kalmamak veya yargısal süreçte dezavantajlı bir duruma düşmemek için bu tebliğ yöntemine karşı temkinli davranmalıdır.

Vergi Usul Kanunun 106'ncı maddesinde düzenlenen ilanen tebligatın neticesi açısından ilgilinin bizzat veya vekil vasıtasıyla talepte bulunması halinde dairede tebliğ yapılabilir. Ayrıca uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanması halinde düzenlenecek olan tutanak üç nüsha halinde düzenlenir. Bu tutanaklardan birinin altına mükellef veya vekilinin ad ve soyadı yazılarak imza karşılığında tebliğ olunur. Uzlaşma yönetmeliğine³¹³ göre “*Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda/...../..... tarihinde aldım*” ibaresi tutanak üzerinde bulunur.

D. İlan Yoluyla Tebliğ

İlanen tebligat vergi idaresinin son çaresidir. Kural olan posta yoluyla tebliğ yöntemine nazaran mükellef açısından daha az güvence sağlayan bu yöntem idare için de daha az tercih edilebilir bir hukukî çaredir. Çünkü vergilendirme sürecinde nihai amaç kamu alacağının en hızlı ve en ucuz şekilde mümkünse eksiksiz bir şekilde hazineye intikalini sağlamaktır. Ancak ilanen tebligat yöntemi posta yoluyla tebligat yöntemine göre daha yavaş ve daha pahalıdır. Keza mükellefin bilgisine ulaşmak yönünden posta vasıtasıyla tebligata göre daha dezavantajlı durumda olan bu yöntem mükellefin hak arama hürriyeti yönünden menfî sonuçlar doğurabileceği gibi aynı sebeple idare açısından da istenmeyen bir durum arz eder. Çünkü tebliğ olunacak evrakın ilgilinin bilgisine hızlı ve doğrudan sunulması idarenin de menfaatine

kanunda belirtilen ilgilinin kabul etmesi şartına uyulmadan dairede davacının babasına yapıldığının anlaşıldığı, bu durumda usulüne uygun olarak yapılmayan tebligatın davacı açısından hüküm ifade etmesi ve sonuç doğurması mümkün olmadığından olayın takdire şevkinde ve takdir olunan matrah üzerinde yapılan tarhiyatta isabet görülmediği... ”.

³¹² Karakoç, s. 218.

³¹³ RG, T. 03.02.1999 ve Sayı: 23600.

olacaktır. Ayrıca belirtilmelidir ki olması gereken bir hukuk devletinde idareler ilgililerin yükümlülüklerini yerine getirmelerinde her türlü kolaylığı sağlamak durumundadırlar. Bu sebeple hukuk devleti yönünden posta vasıtasıyla tebliğ yöntemine göre ilan tebligatı daha az arzu edilen bir yöntemdir.

İlan tebligatı hem ilgililer hem de idarece yukarıda açıklanan nedenlerle daha az arzu edilen bir yöntem olsa da vazgeçilmezliğini korur. Çünkü pahalı ve yavaş olmasına rağmen kamu ve ilgili arasındaki menfaat dengesi gözetilerek yapılacak ilan tebligatı idarenin elinde, hazine ve dolayısıyla kamu yararı hizmetinde olan çok kuvvetli bir araçtır.

1. İlan Tebliğ Yapılacak Haller

Vergi Usul Kanunun 103'üncü maddesinde ilan tebliğ yapılacak haller sayılmıştır. Bu hükme göre:

- Muhatabın bu Kanunun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,
- Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa³¹⁴,
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa
- Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa

Tebliğ ilan yapılır.

İlan yoluyla tebliğ son çare olarak mükellefin adresinin meçhul olması durumunda başvurulacak bir yöntemdir. Bu sebeple mevzuata uygun olarak adresin meçhul olduğu tespiti yapılmadan gerçekleştirilecek ilan tebligatları hukuka aykırı olduğundan hiçbir hukukî sonuç doğurmayacaklardır³¹⁵. Danıştay'ın karara bağladığı

³¹⁴ Danıştay, 4.D., T. 09.03.2020., E. 2016/8573, K. 2020/1335., (Kazancı), "...Dosyanın incelenmesinden, dava konusu ödeme emirlerine konu ihbarnamelere ilişkin davacının bilinen adresinde 15/12/2011, 10/11/2012 ve 04/11/2013 tarihli adres tespit tutanakları ile usulüne uygun olarak yapılan yoklamada, adresin terk edildiğinin muhtar nezdinde tespit edilerek kanunun amaçladığı anlamda tebliğ imkansızlığının ortaya konulduğu, ilan tebliğ için gerekli şartların oluştuğu ve buna dayanarak düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda usulüne uygun tebliğ edilen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığından, esasa ilişkin bir inceleme yapılması gerekirken şirket adına usulüne uygun takibat yapılmadığından bahisle ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır...".

³¹⁵ Karakoç, s.218.

olaylarda ilanen tebligat koşullarının oluşup oluşmadığı noktasında titizlikle verilen kararlar dikkati çekmektedir³¹⁶.

Danıştay'ın karara bağladığı bir olayda muhatap aleyhine ödeme emri tebliğ etmek isteyen vergi idaresi ilanen tebliğ yoluna gitmiştir. Bunun üzerine muhatap ilk derece mahkemesinde ödeme emrine ilişkin iptal davası açmıştır. İlk derece mahkemesi idareden ilanen tebligatın koşullarının oluşup oluşmadığı hususunda belge ibraz etmesini istemiş ancak idare bir belge ibraz etmediğinden ilk derece mahkemesi davacı lehine karar vererek ödeme emrini iptal etmiştir. Temyiz sürecinde davalı idare ödeme emrine konu kamu alacaklarının davacının beyanı üzerine tahakkuk ettiğini gösteren belgeleri ibraz etmiş ve Danıştay bu ödeme emirlerinin iptali kararına ilişkin temyiz talebini kabul etmiştir³¹⁷. Söz konusu karara ilişkin Danıştay'ın temyiz talebinin kabulü yönündeki görüşüne isabetli değildir. Çünkü ödeme emrinin düzenlenerek hukuka uygun bir şekilde tebliğ edilmesi sonucunda kamu icra hükümlerinin uygulanması mümkün olabilir. Kamu borcunun beyana dayalı bir borç olması bu borcun hukuki takibinde idarenin daha serbest hareket etmesine imkân tanımaz. Benzer bir şekilde özel hukuktan kaynaklı bir borç ikrarı olsa ve borcun ödeme günü kararlaştırılmış olsa icra hükümlerinin uygulanması için alacaklı borçluya tebligat yaptırmak zorundadır. Borcun ikrara dayandığını ve vadesinin bilindiğinden bahisle alacaklının doğrudan haciz talebinde bulunması mümkün değildir.

³¹⁶ Danıştay, 4.D., T. 24.02.2020., E. 2019/8388, K. 2020/895., (Kazancı), “Dosyanın incelenmesinden; davacı adına düzenlenen 2014/6 nolu ödeme emrini ihtiva ettiği borçlara ilişkin olarak asıl borçlu şirket adına düzenlenen ...67 nolu ödeme emrinin tebliğ alındısında, "Muhatap adreste tanınmıyor, işyeri olmadığından muhtarlıkta kaydı yoktur. Mercisine iade" şerhi düşülerek posta memurunca imzalandığı, tebligatın fotokopi örneğinde bulunan kaşenin okunaksız olduğu görülmektedir.

Bu durumda; Mahkemece, davalı idareden, tebliğ alındısının aslı ya da onaylı okunaklı örneği, eğer temin ve edilemiyorsa posta zimmet defterinin o ilgili tebliğ alındısının bulunduğu sayfanın bir örneğinin temin edilerek, ilgili kaşenin kime ait olduğunun araştırılarak karar verilmesi gerekmektedir.”.

³¹⁷ Danıştay, 4.D., T.12.02.2020., E. 2016/7732, K. 2020/648., (Kazancı). “...Dosyanın incelenmesinden, Mahkemelerince 10/04/2015 tarihinde yapılan ara kararıyla dava konusu ödeme emirleri dayanağı ihbarnamelere ilişkin bilgi/belgelerin davalı idareden istenildiği, ancak ihbarnamelerin davacının bilinen adresinde tebliğ cihetine gidildiğine ilişkin tebliğ alındılarının dosyaya sunulmadığı gerekçesiyle davanın kabulü yönünde hüküm kurulmuş olsa da davalı idarece temyiz aşamasında sunulan 11/01/2016 tarihli ek beyan dilekçesi ve eklerinden 2011/330, 694, 377, 690, 225, 103, 163; 2012/457, 324, 488, 638, 317, 167; 2013/007, 226, 368, 108; 2014/280 Sayılı ödeme emirleri içeriği amme alacaklarının davacının ilgili dönem beyanları üzerine tahakkuk eden vergi borçlarından kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır..... Mahkeme kararının, 2011/330, 694, 377, 690, 225, 103, 163; 2012/457, 324, 488, 638, 317, 167; 2013/007, 226, 368, 108; 2014/280 Sayılı ödeme emirlerine ilişkin kısmının BOZULMASINA...”.

2. Bilinen Adres Kavramı

Vergilendirme sürecinde kural olarak tebligat posta yoluyla bilinen adrese yapılır. Ancak bilinen adreste tebligat mümkün olmazsa istisnai yöntem olan ilan tebligat yoluna başvurulur. Esasında ilan tebligatının koşulları incelendiğinde bilinen adres kavramının bir temel oluşturduğu gözlemlenmektedir. Bu sebeple bilinen adres kavramının ilan tebligat başlığı altında incelemesi uygundur.

İlan tebligat hükümleri sonuca ulaşma ilkesi açısından son çare olarak kabul edilirse bilinen adres kavramı bu son çareden bir önceki çare olarak kabul edilebilir.

Bilinen adres kavramına geniş bir bakış açısıyla yaklaşıldığında esasında kavramın tüm tebligat türleri için kilit bir rol oynadığı anlaşılabilmektedir. Çünkü tebligat hukukuna hâkim olan sonuca ulaşma ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için tebligatın bilinen güncel adrese yapılması gerekmektedir. Tebligat Kanunu'nun 10'uncu maddesinde tebligatın bilinen en son adreste yapılacağı hüküm altına alınmış ancak Vergi Usul Kanunun saydığı şekilde bilinen adresler ayrıca sayılmamıştır³¹⁸.

Vergi Usul Kanunun 101'inci maddesinde bilinen adres kavramı açıklanmıştır. Bu hükme göre:

- Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

- Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

- 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi,

Bilinen adrese yapılacak tebligatların muhataplara ulaşp ulaşamaması hususunda ikili bir ayrımın ortaya konması gerekir. Bilinen adrese yapılan tebligat muhatabın geçici bir süre için adresinde bulunmaması sebebiyle gerçekleştirilemiyorsa tebliğ evrakı tebliğ çıkaran mercie iade edilir ve uygun bir süre beklendikten sonra evrak tekrardan aynı adrese tebliğ edilir. Söz konusu ikinci tebligatın ne zaman yapılacağına ilişkin kanunda bir süre belirtilmemiş olup idareye bu konuda takdir süresi verilmiştir³¹⁹. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü

³¹⁸ Tunaoglu, s. 138.

³¹⁹ Danıştay, 4.D., T.13.02.2020, E. 2016/6807, K. 2020/714., (Kazancı)., "Dosyanın incelenmesinden, ödeme emrine dayanak ihbarnamelerin muhatabın bilinen adresine yapılan ilk tebliğe ilişkin alındıda,

maddesi gereğince idarenin takdir edeceği süre 15 günden aşağı olamaz. Bir hukuk devleti sınırlarında hareket eden idare şüphesiz ki takdir yetkisi dahilinde süreleri belirlerken ölçülülük ve eşitlik ilkelerine uymalıdır³²⁰.

Bilinen adresin Vergi Usul Kanununun 101'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında sayılan tespit yöntemleri kullanılması sonucu birden fazla adresin tespit edilmesi halinde tarih itibariyle en son tespit edilen adrese tebliğ yapılmalıdır. Daha önceki tarihlerde tespit edilen adreslere yapılan tebliğler hukuken sonuç doğurmazlar. Ancak bu hatalı tebliğ işlemine dayanarak muhatap tebliğden haberdar olursa uyuşmazlığın mahkemeye taşınması halinde dava açma süresi muhatabın tebligatı öğrendiği tarihten itibaren hesaplanmalıdır³²¹.

Bilinen adresin tespit edilebilmesi için kanun açık bir şekilde sıralama yapmıştır³²². Uygulama yönünden sorun teşkil edebilecek bir husus tüzel kişinin Vergi Usul Kanununun 101'inci maddesinin ilk iki fıkrasındaki adreslerine yapılmaya çalışılan tebliğin başarılı olamamasıdır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında vergi idaresi, davacı şirketin işyeri adresine tebliğ yapmak istemiş ancak adresin kapalı olması sebebiyle tebliğ evrakı geri gönderilmiştir. Bunun üzerine vergi idaresi şirketin kanuni temsilcisinin ikamet adresine tebligat yapmaya çalışmış ancak muhatabın bu adresten ayrılmış olması ve açık adresinin bilinmemesi sebebiyle tebligatı yapamamış ve ilan tebligat yoluna başvurmuştur. İlk derece mahkemesi ilan tebligat koşullarının oluştuğunu kabul ederek davacının talebini reddetmiştir. Danıştay ise ikametgahta yapılacak tebligatın gerçek kişiler için geçerli olduğunu tüzel kişiler için yapılacak tebligatta ise iş yerinin esas olduğunu belirterek kanuni temsilcinin

muhatabın "M..." adresinden taşındığının muhtarın kaşe ve imzalı beyanıyla tespit edildiği, evrakın 20/11/2013 tarihinde mercie iade edildiği, dosyadaki bilgi ve belgelerden 17/09/2013 tarihinde davacının Vergi Dairesine bildirdiği adresinin de bu adres olduğunun görüldüğü, davacının kendi bildirdiği adreste ihbarnamenin tebliğ edilemediği ve ilan tebliğ yoluna gidildiği, Vergi Usul Kanununun 102. maddesinde adres değiştirme nedeniyle bulunamama durumunda bilinen başka bir adrese yapılacak tebliğde idarenin tebliğe çıkma süresini düzenleyen herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte sadece geçici olarak bulunamama durumunda yapılan ikinci tebliğ için makul bir süre ifadesinin yer aldığı, dava konusu ödeme emrine dayanak ihbarnamelerin mükellefe bilinen adresinde ulaşılamaması sebebiyle ilan tebliğ yoluna gidilmesi yasaya uygun olup düzenlenen ödeme emrinde isabetsizlik bulunmadığından mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. ”.

³²⁰ Ümit Süleyman, Üstün, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2006, s. 262.

³²¹ Mehmet, Tosuner ve Ahmet İnneci, “Vergi Tebligatı Açısından Bilinen Adres Kavramı ve Tebliğ Konusu Belgenin Tesliminde Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:349, 2017, s. 103.

³²² Mehmet, Yüce ve Muhammed Çelik, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri;Muhatabın Önemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:16, 2020, (Muhatap), s. 150.

ikametgahında yapılan tebligatı hukuka aykırı bulmuştur³²³. Danıştay söz konusu kararında idare aleyhine bir yorum yapmış olmakla beraber isabetli bir sonuca ulaşmıştır. Çünkü Vergi Usul Kanununun 101'inci maddesinde açıkça tüzel kişiler için işyeri adresinde yapılacak olan tebligatlarda muhatabın iş yerinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış olarak kabul edildiği hallerde tebligatın bu tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacağı belirtilmiştir. Böyle bir durumda söz konusu başkan, müdür veya kanuni temsilcinin adres kayıt sisteminde bulunan ikamet adresine yapılacak tebligatlarda Vergi Usul Kanununun 94'üncü maddesinin uygulanması gerekir ve bu maddedeki hükümler ile de tebligat gerçekleştirilemez ise ilan tebliğ yoluna gidilmelidir³²⁴.

Bilinen adres kavramı içine Nüfus Hizmetleri Kanununa göre adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri bilinen adresler arasında kanun hükmü gereğince sayıldığından mükellefin vergi idaresine bildirdiği yerleşim yeri adresine tebligat yapılamayacaktır³²⁵. Tüzel kişiler kayıtlı oldukları sicillerde adres değişikliklerini tescil ettirmiş olsalar dahi vergi idaresine bu durumu bildirmediği sürece bu tescil bilinen adres kavramı değişikliği için tek başına bir bildirim olarak kabul edilmeyecektir³²⁶.

3. Mernis ve AKS

Bilinen adres kavramı başlığıyla ilişkili olarak incelenmesi ve farklılıklarının ortaya konması gereken iki husus vardır. Bunlar Merkezi Nüfus İdare Sistemi (Mernis) ve Adres Kayıt Sistemidir (AKS).

³²³ Danıştay, 3.D., T. 27.01.2020, E. 2016/8326, K. 2020/294., (Kazancı)., "...*İkamet adresinde yapılacak tebliğ*" ifadesi, 1.fıkranın da işaret ettiği gerçek kişilere tebligat yapılamaması halini düzenlemektedir. Tüzel kişiler yönünden ise *"işyerinde"*, *"tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması"*, *"memur veya müstahdem"* kriterlerinin esas alınması gerekmekte olup, düzenlenmeden; tüzel kişilerle ilgili tebliğin, tüzel kişilerin temsilcilerinin ikamet adreslerinde yapılabileceği gibi bir sonuç çıkarılması mümkün değildir.

Buna göre tüzel kişilerde asıl muhatap, yasal temsilcilerdir. Bu temsilciler mutad iş saatlerinde *"işyerinde"* bulunamadıkları veya tebligatı bizzat alamayacak durumda oldukları takdirde *"orada hazır bulunan"* *"memur veya müstahdemlere"* tebliğ yapılması, bu şekilde işyerinde tebligat mümkün olmaması halinde ilan yoluyla tebliğ yoluna gidilmesi gerekmektedir...".

³²⁴ Mehmet, Yüce ve Muhammed Çelik, (Muhatap), s. 154.

³²⁵ Çağlar, s. 151.

³²⁶ Aslan, s. 9.

Türkiye Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü internet sitesinde projeler başlığı altında merkezi nüfus idare sistemi ve adres kayıt sistemi farklı linklerde farklı projeler olarak gösterilmiştir³²⁷.

Merkezi nüfus idare sistemi kayıtların elektronik ortamda tutulması ve işlenmesi açısından bilişim teknolojileri temelinde Türkiye Cumhuriyeti'nin en önemli projesidir³²⁸. Adres kayıt sistemi ise Türkiye'de yaşayan vatandaşların veya yabancıların başta yerleşim yeri adreslerini ve buna bağlı bilgileri tek elde düzenli olarak tutmayı amaçlayan çok önemli bir projedir³²⁹. Gerek vatandaşlar gerekse yabancılar açısından yerleşim yerinin doğru, hızlı ve ucuz yollarla tespit edilmesi şüphesiz ki yargı makamları ve idare için büyük önem arz etmektedir. Yerleşim yerinin tespiti vergi idareleri için usul ekonomisi yönünden doğrudan bir getiri oluşturacağı gibi ticaret hayatının hızlanmasını sağlayarak dolaylı olarak da kamu geliri artışı sağlayacaktır. Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan icra ve iflas dairelerinin dosyalarına ilişkin istatistiklere bakıldığında her yıl on milyon üzerinde dosya devretmekte ve dosyalar 2 yıldan önce sonuçlandırılmamaktadır³³⁰. Bu aksak sistemde şüphesiz ki kötü niyetli borçlulardan, avukat hatalarına, yetersiz personelden, sürekli değişen mevzuat hükümlerine uzanan birçok etken mevcuttur. Ancak tebligat yapılamaması veya tebligata ilişkin sorunlarda bu aksak sistemde önemli bir yer tutmaktadır. Oysa daha etkin bir tahsilat ve icra hukuku sistemi ticaret hayatında kârlılığı arttıracacağı gibi tahsilat korkuları olmayan kişilerce daha çok yatırımlar yapılmasını sağlayacaktır. Bu durumda da hazineye intikal edecek yukarıda bahsedilen dolaylı gelirlerde artış meydana gelecektir.

4. İlanen Tebligatın İçeriği ve Usûlü

İlanen yapılacak tebligatın içeriği Vergi Usul Kanunu'nda ve 513 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliğinde³³¹ belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 105'inci

³²⁷ <https://www.nvi.gov.tr/#> (E.T. 13.08.2020).

³²⁸ <https://www.nvi.gov.tr/mernis> (E.T. 13.08.2020).

³²⁹ <https://www.nvi.gov.tr/adres-kayit-sistemi> (E.T. 13.08.2020).

³³⁰

<https://iidb.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/1662020090325%C4%B0cra%20ve%20%C4%B0flas%20Daireleri%20%C4%B0statistikleri%202019.pdf> (E.T. 13.08.2020).

³³¹ RG., T.27.12.2019, 30991(2.Mükerrer).

maddesine göre muhataplar başvuru yapmaları halinde kendilerine süre ile kayıtlı olarak resmi tebligat yapılacağı belirtilir. Muhataplar ilan tarihinden itibaren bir ay içerisinde aşağıdaki şekillerde vergi idaresine başvurabilir:

- Bizzat başvuru
- Vekil aracılığıyla başvuru
- Taahhütlü mektupla başvuru
- Telgrafla açık adresin bildirilmesi şeklinde başvuruda

bulunabilirler.

İlanen tebliğ yazısı tebligatı yapan vergi dairesinde ilanlara ayrılan bölüme asılır. Tebliğ konusu vergi borcu veya vergi cezası ayrı ayrı üç bin altı yüz Türk lirasından daha az ise ilan tarihi askıya çıkarılma tarihinden 15 gün sonrası olarak kabul edilir. İlan yazısı muhatapın tespit edilebilen son adresinin muhtarlığına gönderilir. İlanen tebliğ olunacak vergi veya vergi cezasının üç bin altı yüz Türk lirasından fazla ancak üç yüz altmış bin Türk lirasından az olması halinde ilan ilgili vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırları içinde yayınlanan bir veya daha fazla gazetede yayınlanır. İlana konu vergi veya vergi cezasının tutarı üç yüz altmış bin Türk lirasından fazla ise ilan Türkiye genelinde yayınlanan bir gazetede yayınlanır. İlanen tebliğ için öngörülen parasal sınırlar 2021 tarihi itibarıyla 522 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğ³³² ile yeniden değerlendirme oranında düzenlenmiştir ve değerlendirme her yıl yapılmaktadır.

İdarenin ilanen tebligat için öngörülen sıkı şekil şartlarına uyması tahsilatın gerçekleşmesi için çok önemlidir. Aksi halde usule aykırı yapılacak olan ilanen tebligat hukuki sonuç doğurmayacak ve zamanaşımı sebebiyle hazine büyük miktarlarda alacağından mahrum kalabilecektir³³³.

³³² RG., T. 29.12.2020, 31349(Mükerrer).

³³³ Danıştay, 9.D., T. 05.05.2005., E. 2004/717, K. 2005/1227., (Kazancı), "...yükümlü firma adına yapılan cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin şirketin bilinen adresine memur eliyle tebliğine çalışıldığı 18.10.2002 tarihli adres tespit tutanağı ile ihbarnamelerin ödevlinin adreste tanınmadığı ve adres bırakılmaksızın ayrıldığı şerhiyle geri dönmesi üzerine bu kez toplamı 12.000.000.000 TL aşan vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin 15.11.2002 tarihli ... yerel gazetesinde ilanen tebliği suretiyle duyurulduğu davacı tarafından ise bahse konu tebligattan 19.3.2003 tarihinde haberdar olunduğu belirtilerek 17.4.2003 tarihinde kayda giren dilekçe ile dava açıldığının anlaşıldığı, 213 sayılı Yasanın 104. maddesinde ilanın ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayınlanacağı, ilan yazısının tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılacağı ve bir suretinin mükellefin bağlı olduğu muhtarlığa gönderileceği, ... Belediyesi sınırları dışındaki yerlerde ilan yoluyla yapılan tebliğin konusu 12.000.000.000 TL yi aşan vergi veya vergi cezasına tahakkuk ettiği takdirde ilanın ayrıca ... ve ...'da çıkan birer gazetede yayınlanacağını hükme bağlandığı olayda; ilanen tebligatın yapıldığı 2002 takvim yılında konusu 12 milyar lirayı aşan cezalı

İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde muhatap adresini bildirmezse tebliğ bir ayın sonunda yapılmış sayılır. Ayrıca muhataba ulaşabilmek adına ilan yazısının bir örneği mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir³³⁴.

İlanen tebligatın usulüne ilişkin olarak uygulamada sorun oluşturabilecek bir husus ilan üzerine tebliğin hangi gün yapılmış kabul edileceğine ilişkindir. Danıştay’a konu olan bir olayda vergi idaresi 15.11.2012 tarihinde ilana çıkardığı kamu alacağı için 24.11.2012 tarihinde gazete ilanı vermiştir. Kamu borçlusunun açtığı iptal davasında ilk derece mahkemesi tebliğin gazete ilanından itibaren 15’inci günde ilan edildiğini ve bu 15 günü takip eden 1 ay içinde ilanen tebliğin yapılmış sayılacağına hükmetmiş olup ilan tarihinden itibaren 1 aylık sürenin 09.01.2013 tarihine denk gelmesi sebebiyle zamanaşımının meydana geldiği kabulüyle davacının talebini kabul etmiştir. Ancak Danıştay Vergi Usul Kanununun 104’üncü maddesinin ilk fıkrası hükmü gereğince tebliğ tarihinin hesaplamasında vergi dairesinde ilana çıkma tarihinin esas alınması gerektiğini belirterek ilan tarihinin 15.11.2012 ve tebliğ

vergilerle ait ihbarnamelerin yerel ... gazetesi haricinde ... ve ... da çıkan gazetelerin birinde de ilanen duyurulmadığı gibi gazete ilanının, idarenin ilan koymaya mahsus mahalline asılmadığı, muhtarlığa gönderilmediği açık bulunduğundan şekil şartlarına uygun bulunmayan tebligatın usulüne uygun yapıldığının kabulüne olanak bulunmadığı bu nedenle ihbarnamelere karşı 19.03.2003 tarihinde mutallı olduğu beyan edilerek açılan davanın süresinde olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zaman aşımına uğrayacağına hükme bağlandığı, dava konusu vergi ve ceza ihbarnameleri usulüne uygun olarak tebliğ edilemediğinden, tebligat tarihinin davacının eline geçtiğini belirttiği 19.3.2003 tarihi olarak kabulünün gerektiği, bu durumda 1997 yılına ilişkin vergi ve cezalar bakımından beş yıllık zaman aşımının vuku bulduğu, öte yandan 4811 Sayılı Yasa uyarınca özel usulsüzlük cezasının tahsilinden vazgeçileceğinin de tabii olduğu gerekçesiyle kabul eden ... Vergi Mahkemesinin 9.10.2003 tarih ve E: 2003/426, K: 2003/1602 sayılı kararının; ilan yazısının bir örneğinin muhtarlığa gönderildiği, tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığı, ihbarname bazında 12 milyar lira geçilmediğinden ... ve ... da çıkan gazetede yayınlanma şartının aranmayacağı, davanın süresinde açılmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir...

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından...

³³⁴ Danıştay, 9.D., T. 09.02.2005., E. 2003/1259, K. 2005/231., (Kazancı), “ ...dava konusu ödeme emrine konu kamu alacaklarının mükellefe bilinen adreslerinde ulaşılamaması sonucu ilan yoluyla tebliği suretiyle kesinleştiği belirtilmekte ise de, Vergi Usul Kanununun 104. maddesi uyarınca ilan yazısının bir suretinin mükellefin bilinen adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilmediğinin anlaşılması karşısında, ilanen tebliğ koşulları tam olarak yerine getirilmeden kamu alacağının kesinleştiğinden bahisle düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesinin 12.9.2002 tarih ve 2002/2228 sayılı kararının; tüzel kişilerde ilan yazısının suretinin muhtarlığa gönderilmesi gerekmediği, tüzel kişilerin muhtarlıkta kayıtlarının bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir...

Temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 9.2.2005 tarihinde oybirliği ile karar verildi... ”.

tarihinin 30.12.2012 olduğunu belirtmiştir³³⁵. Danıştay dairesi kararının verirken lafzi yoruma dayanmış ve muhtemelen kamu alacağını korumaya çalışmış ya da kamu borcunun bireylere kâr olarak kalmasını istememiş olabilir. Esasında kamu borcunun birkaç günlük süre sebebiyle ödenmemesinin engellenmesi ilk bakışta adil gelebilir. Ancak asıl adil olan belirli, öngörülebilir ve hukukun genel ilkeleri üzerine kurulmuş bir vergi sisteminin işleridir. Bu karar için olması gereken hukuk açısından belirtilmelidir ki gerek vergi idaresinde panoya asılan gerekse gazetelerde yapılan ilanların muhatabın bilgisine ulaşması çok düşük ihtimallerdir. Bu sebeple yorum yapılırken muhatabın çıkarının gözetilmesi olması gereken hukuka uygun olmalıdır. Vergi dairesindeki ilan tarihi ve gazete ilan tarihi arasındaki büyük aralığın idare için keyfilik oluşturması muhtemeldir ki bu durum hukuk devletinde kabul edilemez.

5. İlanen Tebligatın Neticeleri

İlanen tebligatın neticeleri Vergi Usul Kanununun 106'ncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre bizzat veya bilvekele başvuruda bulunanlara yerinde, adres bildirenlere Vergi Usul Kanununun 100'üncü maddesi kapsamında posta yolu ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlamak üzere bir ay içinde başvuruda bulunulmaz veya adres bildirilmezse bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.

İlanen tebligatın diğer tebligat türleriyle ortak olan bir sonucu tebliğ yönteminde usulsüzlük bulunması halidir. Yapılan tebligatın türü ne olursa olsun yöntemde esaslı usulsüzlük var ise tebliğ hukuken sonuç doğurmayacaktır.

İlanen tebliğ usulsüz ise ödeme emri düzenlenmesi, haciz işlemi gibi kamu icra hukuku işlemleri yapılamayacak yapılırsa dahi iptal edilebileceklerdir³³⁶. Muhatap açısından ise dava açma süresi başlamayacaktır. İlanen tebligatın usulsüz olmasına

³³⁵ Danıştay, 4.D., T. 07.02.2019., E. 2015/3004, K. 2019/961., (Kazancı), “Her ne kadar Mahkemece gazete ilan tarihi esas alınmak suretiyle hesaplama yapılmışsa da; yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri gereği söz konusu ihbarnamelerin ilan panosunda askıya çıkarıldığı tarihi izleyen 15. günün ilan tarihi olarak kabul edileceği dolayısıyla, 30/11/2012 tarihinin ilan tarihi olacağı, bu tarihten itibaren bir ayın sonu olan 30/12/2012 tarihinde tebliğ yapılmış sayılacağından olayda zamanaşımının söz konusu olmayacağı anlaşılmaktadır.”.

³³⁶ Selim, Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 200.

rağmen Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi kapsamında muhatap tebliğe muttali olmuş ise muhatapın beyan ettiği tarihe göre dava açma süresi hesaplanacaktır³³⁷.

İlanen tebligat sonuca ulaşma ilkesi gereğince son çare olarak kullanılır ki bu durumun sebebi muhatap ile herhangi bir şekilde iletişime geçilememesidir. Bu durumda muhatapın ölmesi durumu arz etmektedir. Ölmüş olan muhataba ilanen tebligat yapılarak mirasçıları aleyhine ödeme emri düzenlenemez³³⁸. İlanen tebligatın kesinleşmesinden önce bir gün kala dahi muhatap ölürse ilanen tebligat sonuçsuz kalacaktır.

İlanen tebliğ uygulamada birçok sorun oluşturabilecek veya muhataplar tarafından kötüye kullanılabilecek bir yöntemdir. Örneğin zamanaşımına uğramasına çok az kalan bir kamu borcu için ilanen tebligat yapılmak istendiğini varsayılırsa, kötü niyetli bir kamu borçlusu ilanen tebligattan haberdar olsa ve adres bildirimini posta yoluyla yaparak zamanaşımından faydalanmaya çalışabilir. Ya da kamu borçlusu daha da ileri giderek ilanen tebligatı öğrendikten sonra yanlış adres bildiriminde bulunarak bu yanlış adrese tebligat yaptırarak vergi idaresini oyalamak suretiyle zamanaşımından faydalanmaya çalışabilir³³⁹.

Öğretide ilanen tebligat yöntemini istismar eden kötü niyetli kamu borçlularına gerçek ve farazi sayısız örnekler verilmiştir. Mesela 31.12.2021 tarihinde zamanaşımına uğrayacak bir kamu borcu için vergi idaresi 15.11.2021 tarihinde ilan çıkarırsa 30.11.2021 tarihinden ilanen tebligat yapılmış sayılacaktır. Ancak kötü niyetli bir borçlu 28.12.2021 tarihinde posta yoluyla adres bildirimde bulunursa pratikte borcun tahsili imkânsız olacaktır³⁴⁰.

E. Elektronik Tebliğ

1. Elektronik Tebliğ Kavramı

Teknolojik gelişme ile toplum arasındaki karşılıklı gelişim sürecinden hukukun etkilanmemesini düşünmek şüphesiz ki mümkün değildir. Gerek bireyler arasındaki

³³⁷ Karakoç, (Genel Vergi), s. 221.

³³⁸ Karakoç, (Genel Vergi), s. 221.

³³⁹ Ayyıldırım, s. 245.

³⁴⁰ Ayyıldırım, s. 245.

gerekse birey ve devlet arasındaki ilişkileri inceleyen hukuk disiplini de teknolojik gelişmelere katkı sağlarken aynı zamanda bu gelişmelerden yararlanmaktadır.

Zamanın ruhuna uygun olarak her yeni nesil ile teknolojiye olan alışkanlık ve ihtiyaç artmaktadır. Bu nesillerin iş hayatında çoğunluğu oluşturmasıyla beraber elektronik tebligat asıl, vazgeçilemez tebliğ yöntemi olacaktır. Posta vasıtasıyla tebliğ yöntemine göre daha güvenli, hızlı ve ucuz olan elektronik tebligat henüz potansiyeline ulaşmamıştır. Gelecekte elektronik tebligatı yapısı itibariyle mevcut Tebligat Kanunu hükümleri ve Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki farkı önemsizleştirerek tüm tebligatların elektronik tebligat üzerine kurulmuş bir kanun kapsamında yapılmasına yol açacağı düşünülmektedir.

Teknolojinin tebligat hukuku alanında kendini gösterdiği en önemli konuların başında elektronik tebligat gelmektedir. Çalışmanın kapsamı itibariyle vergi hukuku uygulamaları yönünden elektronik tebligat incelenecektir. Ancak Tebligat Kanunu'nun genel kanun özelliği ve elektronik tebligatın çalışma biçimini ortaya koymak için Tebligat Kanunundaki düzenlemelere kısaca değinmek faydalı olacaktır.

2. Tebligat Kanunundaki Elektronik Tebligat Kavramı

Tebligat Kanunun *“uçak, telgraf ve diğer vasıtalarla tebligat ve ücretleri”* kenar başlığı altında düzenlenen 7'nci maddesine eklenen 7/a fıkrası ile kendilerine yapılacak tebligatlarda elektronik tebligat yönteminin kanunen zorunlu olduğu bazı gerçek ve tüzel kişilikler sayılmıştır. Mezkûr maddede sayılan kişiler aşağıdakilerdir.

- 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar
 - 5018 sayılı Kanunda tanımlanan mahallî idareler
 - Özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları
 - Kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeler
 - Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar
 - Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları

- Kanunla kurulanlar da dahil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri

- Noterler

- Baro levhasına yazılı avukatlar

- Sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler

- İdareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birim.

Elektronik yolla yapılacak tebligatta elektronik bildirimin muhatabın elektronik adresine ulaştığı günden itibaren beş gün sonra gerçekleşmiş sayılır.

Tebliğat Kanunu'nu ek madde 2 hükmü gereğince elektronik tebligat adresi, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından oluşturulur. Geçici madde 1 uyarınca Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi teknik altyapıyı hazırlamakla yükümlüdür.

Elektronik tebligatlar kayıtlı elektronik posta sistemi (KEP) üzerinden muhataplara tebliğ edilir. Kayıtlı elektronik posta sistemi üzerinde gönderici ve alıcının kimliği hataya yer vermeden tespit edilebilmekte ve elektronik postanın ulaşp ulaşmadığı teknik imkanlarla anlaşılabilmektedir³⁴¹.

3. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Elektronik Tebligat

Vergi Usul Kanunu kapsamında elektronik tebligata ilişkin hukuki düzenleme 107/A maddesi ile getirilmiştir. Mezkûr madde uyarınca Vergi Usul Kanunun 93'üncü maddesinde belirtilen usuller dışında söz konusu kanun kapsamındaki tebliğler elektronik ortamda yapılabilecektir. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8'inci maddesi de düşünüldüğünde vergilendirme sürecinin tamamında elektronik tebligat hukuken mümkün olacaktır.

Elektronik tebligata ilişkin açıklamalar yapılırken akılda tutulması gereken bir husus vardır ki o da elektronik tebliğin hukuk mantığı için bir istisna teşkil etmediği

³⁴¹ Ayşe Ece, Acar, "Elektronik Tebligat", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:74, Sayı:1, 2016, s. 164.

sadece yeni bir form oluşturduğudur. Örnek olarak elektronik tebligat ile idari işlemin şekil unsurunun temelini oluşturan yazınlık şartına zarar gelmemektedir. Keza şekil unsuru da değişmemektedir. Ancak burada bahsedilen form değişikliği söz konusudur çünkü elektronik tebligat yine yazı ile yapılmaktadır ancak yazının meydana getirilmesinde kâğıt, kalem ve mürekkep yerine donanım, yazılım ve elektrik kullanılmaktadır. Yeni formlar şüphesiz ki kolaylıklarla beraber yeni hukuki sorunlarda beraberinde getirmektedir ki elektronik tebligat özelinde bu sorunlara vergi mahremiyetinin sanal ortamda nasıl korunacağı örnek verilebilir³⁴².

Vergi Usul Kanunundaki düzenleme Tebligat Kanunundaki düzenlemeye benzer olup bildirim muhatabın elektronik adresine ulaştığı günden itibaren beş gün sonra yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı elektronik tebligata ilişkin her türlü altyapıyı kurmaya ve var olan altyapıları kullanmaya, elektronik tebliğe elverişli adres kullanma zorunluluğu getirmeye, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları belirlemeye ve de diğer usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir. Vergi Usul Kanunun 107/A maddesinin son fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen bu yetkiler hukuk devleti ilkesi açısından tartışılabilir niteliktedir. Öncelikle torba bir hüküm niteliğindeki mezkûr fıkra ile idareye önceden sınırlarının öngörülmesi mümkün olmayan bir düzenleme alanı tanınmıştır. Ayrıca tebligat gibi hak arama hürriyetiyle yakından ilgili bir hususun usûle ilişkin önemi değerlendirildiğinde kanuni düzenlemelerin daha açık ve belirgin kaleme alınması, olması gereken hukuk açısından daha uygun olacaktır. Keza bu yönde öğretide de Anayasanın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği prensibi gereğince maddi ödevlerin yanı sıra şekli ödevlerin de düzenlenmesinde söz konusu prensibe uygun hükümlerin kaleme alınması gerektiği belirtilmiştir³⁴³.

Maliye Bakanlığı kanunun tanıdığı yetkiye dayanarak 456 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliğini³⁴⁴ duyurarak elektronik tebligata ilişkin altyapıyı belirlemiştir. Bakanlık 467 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliğ³⁴⁵ ile 01.01.2016 tarihinde

³⁴² Elvin Evrim, Dalkılıç, “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2014, s. 121.

³⁴³ Gizem N., Özkaya, “Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat: Temel Hukuk İlkeleri Unutuldu mu?”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:15, Sayı:180, 2019, s. 2798.

³⁴⁴ R.G. 29458, T. 27.08.2015.

³⁴⁵ R.G. 29577, T. 29.12.2015.

uygulanmaya başlaması öngörülen 456 sıra no'lu genel tebliğe ilişkin bazı hususlar 01.04.2016 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacağını öngörmüştür³⁴⁶.

4. Elektronik Tebligat Düzenlemesine İlişkin Anayasaya Aykırılık İtirazı

Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesine dayanarak çıkardığı 456 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliğine ilişkin anayasa yönünden incelenmesi gereken bölüm genel tebliğin “*cezai hükümler*” başlıklı düzenlemeleridir. İlgili maddeye göre “*Elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklerle uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanır.*”

Türkiye Barolar Birliği söz konusu düzenleme aleyhine iptal davası açmıştır. Danıştay 4. Dairesinin 23.05.2017 tarihli E.2015/9443, K.2017/4748 numaralı kararı ile Türkiye Barolar Birliğinin talepleri reddedilmiş ve konu Vergi Dava Daireleri Kurulu önüne gelmiştir. Türkiye Barolar Birliği düzenleme ile mahkemeye erişim hakkının engellendiğini, muhatapların haklarındaki işlemi öğrenmelerinin güçleşmesi sonucunda idareye ya da yargıya başvurma hakkını kullanamayacağını ve söz konusu tebliğ ile kanunun düzenlemediği bir suç ve yaptırımın getirildiğini iddia etmiştir. Danıştay tetkik hâkimi Selim GÜNDOĞDU düşüncesini cezai hükümler dışındaki iddiaların reddedilmesi yönünde ortaya koymuştur. Vergi Dava Daireleri Kurulu kısmen red kısmen kabul kararı vermiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulu hak arama hürriyetinin ihlali yönünden red, cezai hükümler yönünden kabul kararı vermiştir. Verilen karar hukuka uygundur³⁴⁷. Ancak hak arama hürriyetine ilişkin iddialara

³⁴⁶ 467 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliğinde 456 sıra no'lu tebliğdeki bazı hususları düzenlemiştir.

“27/8/2015 tarihli ve 29458 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 456)’nin “5.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi”, “5.2. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi” ve “10. Diğer Hususlar” başlıklı bölümlerinde yer alan “01.01.2016” ibareleri “1/4/2016” şeklinde değiştirilmiştir.”

³⁴⁷ Danıştay VDDGK., T.08.11.2017., E.2017/618, K.2017/521., “Vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla getirilen davaya konu Tebliğin ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklerle uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde

yönelik yeterli bir gerekçe ortaya konmadığını belirtmek gerekir. Kararda bulunan karşı oy yazısında hak arama hürriyetinin ihlaline ilişkin kabul yönünde yazılan gerekçe çok daha kapsamlıdır. Ancak her ne kadar kapsamlı olsa da bu karşı oy yazısına katılmak mümkün değildir. Karşı oy³⁴⁸ yazısında belirtildiği üzere ülkemizde internete ulaşım imkanının olmadığı bölgeler olduğu ve elektronik tebligata zorunlu olarak dahil edilen bazı mükelleflerin haberleşme araçlarını kullanma imkân ve becerisine sahip olmadığı belirtilmiştir. Ancak bu ifadeye katılmak mümkün değildir. Çünkü karşı oy yazısında da belirtildiği üzere zorunlu olarak elektronik tebligat kapsamına alınanlar arasında kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler dahil edilmemiştir. Bu durumda bahsi geçen teknolojiyi kullanma imkân ve kabiliyetine sahip olmayacağı öngörülen mükelleflerin büyük kısmı uygulama dışında bırakılmıştır. Ayrıca mükelleflerin belli bir bölümünün teknolojik gelişmeleri yakalayamaması teknolojiden yararlanmayı arka plana atmayı gerektirmemelidir. Elektronik tebligatın getirdiği hız ve ekonomik avantajlar düşünüldüğünde bu tebliğ türünün yaygınlaşması milli kaynakları korumak için büyük faydalar sağlayacağından yaşayan ve gelecek nesiller için büyük avantajlar sağlayacaktır.

de Tebliğin getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında Tebliğin söz konusu düzenlemelerinin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiği açıktır. Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa uymayanlara ne tür ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355"inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiği yolunda düşülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyettedir."

³⁴⁸ Danıştay VDDGK., T.08.11.2017., E.2017/618, K.2017/521., "Ülkemizde internet ulaşımı olmayan veya elektronik haberleşme sistemlerini kullanma becerisine ya da imkanına sahip bulunmayan vatandaşların olduğu ve söz konusu vatandaşların bir kısmı hakkında ticari, zirai ve mesleki kazançlar yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olduğu bilinmektedir. Dava konusu düzenleme ile ticari, zirai ve mesleki kazançlar yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) şahıslara tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilmiş, söz konusu şahıslara elektronik ortamda yapılan tebligatın, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla dava açılmasına ilişkin sürelerin hesaplanmasında da tebliğin yapılmış sayıldığı tarih dikkate alınacaktır. Hakkında tesis edilen işlemde haberdar olmayan muhatabın dava açma hakkını kullanmayacağı açık olup, Kanun'un vermiş olduğu sürenin, elektronik ortamda tebliği izleyen beşinci günün sonundan başlatılması hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırmaktadır."

5. Elektronik Tebligatın Yararları

Elektronik tebligatın faydaları açısından öncelikle, temel fonksiyonlar olan bilgilendirme ve belgelendirme yönünden elektronik tebligatın geleneksel tebligattan daha avantajlı olduğu söylenmelidir. Muhatabın doğrudan bilgilendirilmesi ve bunun elektronik ortamda kayıt altına alınması şüphesiz ki elektronik tebligat lehine büyük bir avantaj oluşturur. Muhatabın adresinde bulunamaması ya da muhatap yerine evde bulunan kişiye yapılacak tebligatta bu kişinin dış görünüş itibarıyla yaşıyla ilgili duyulacak şüphelere dair dezavantajlar elektronik tebligatta bulunmamaktadır. Ayrıca tebligat süresinin kısalması ve insan kaynaklı hataların azalması bakımından da elektronik tebligat ön plana çıkmaktadır. Posta ile taşıma süresi elektronik tebligatta söz konusu değildir. Keza posta memurlarının Vergi Usul Kanunundaki tebliğe ilişkin özel hükümleri bilmemesinden kaynaklı sorunlar da elektronik tebligat açısından söz konusu olmaz. Ayrıca elektronik tebligatın yaygınlaşmasıyla posta teşkilatında küçülmeye gidilerek ülke kaynaklarının yönetiminde verim arttırılabilir³⁴⁹. Ayrıca elektronik tebligat ile kişisel verilerin korunması kolaylaşır ve belgenin içeriğinin üçüncü kişilerce değiştirilmesi ihtimali ortadan kaldırılır³⁵⁰. Tebliğ evrakının içeriğinin değişmesi ihtimali düşük olsa da tebliğ evrakının başka kişilerce ulaşıp incelenmesi posta yoluyla tebligatta mümkün iken elektronik tebligat ile tebliğ içeriğinin mahremiyeti azami derecede korunur³⁵¹.

Elektronik tebligatın ekonomik ve çevresel katkıları önemlidir. Adalet Bakanlığı hukuk işleri genel müdürlüğünün 28.08.2020 tarihinde yaptığı duyuruya göre 01.01.2019 ve 31.12.2019 tarihleri arasında yapılan elektronik tebligatlar sayesinde 215.000.000 Türk lirasından fazla tasarruf sağlanmıştır. Ayrıca aynı zaman diliminde 10.710 yetişkin ağaca karşılık gelecek miktar olan 630 ton kâğıt tasarrufu sağlanmıştır. 2019 Ocak ayından başlayarak 27 Ağustos 2020 tarihi itibarıyla elektronik tebligat sayesinde 406.066.463 Türk lirası tasarruf edilmiş ve 19.112 ağaca

³⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ayyıldırım, s. 266-277.

³⁵⁰ <https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/elektronik-tebligat> E.T. 15.10.2020.

³⁵¹ Yurtsever, Hatice. "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, 2016, s. 461.

karşılık gelecek miktarda 1.124 ton kâğıt kurtarılmıştır³⁵². 2019 yılı için en büyük bütçeye sahip üniversiteler sıralamasında 6'ncı sırada bulunan Dokuz Eylül Üniversitesi'nin 2019 yılı bütçesinin 779.621.000 Türk lirası olduğu göz önüne alındığında elektronik tebligat ile yapılan tasarrufun büyüklüğü ortaya çıkmaktadır³⁵³. 2019 yılına ait üniversite bütçelerinde daha çarpıcı olan rakamlar ise 24.908.000 Türk lirası bütçeyle İzmir Bakırçay Üniversitesi ve 30.964.000 Türk lirası bütçeyle İzmir Demokrasi Üniversitesi oluşturmaktadır³⁵⁴.

Tebliğat işlemi sürecinde sadece muhatap ve tebliğ çıkaran merci bulunmamaktadır. Bu sürece tebliğ almaya yetkili kişiler, posta memuru veya muhtar da katılmaktadır³⁵⁵. Sürece katılan insan sayısının artması insan kaynaklı hataların artmasına neden olmaktadır. Elektronik tebligat ile işlem sürecine katılan insan sayısı azaltılarak insan kaynaklı hataların azaltılması elektronik tebligatın sağladığı bir diğer faydadır.

Elektronik tebligatın bir diğer faydası tebligata ilişkin gizlilik ilkesi yönündendir. Tebliğ sürecinde yukarıda sayılan üçüncü kişilerin dışlanması sayesinde muhatapın gizlilik ilkesine riayet artmaktadır. Şüphesiz ki çevrimiçi ortamlarda da gizlilik ilkesi ihlal edilebilir olsa da bu risk posta vasıtasıyla gönderilecek tebliğlerdeki kadar yüksek değildir.

Sonuca ulaşma ilkesi bakımından da elektronik tebligat bir avantaj sağlamaktadır. Çünkü internet vergi dairesi bünyesinde kayıtlı adreslere yapılacak tebligatın son çare olan ilan tebligata göre daha hızlı olduğu ve herhangi bir gazete ilanına veya vergi dairesinde panoda asılı olan bir bildirim nispeten muhatapın bilgisine ulaşma ihtimali çok daha yüksektir.

Tebliğatın belgelendirme fonksiyonu yönünden elektronik tebligat için bir değerlendirme yapılırsa bu hususta da elektronik tebligat büyük avantajlara sahiptir.

³⁵²<https://higm.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/elektronik-tebligat-ile-325-milyon-lira-tasarruf-edildi01062020041335> E.T. 15.10.2020.

³⁵³<https://www.hurriyet.com.tr/egitim/universitelere-33-milyar-lira-odenek-en-cok-butceyi-hangi-universite-aldi-40984680> E.T. 15.10.2020.

³⁵⁴ 7156 Sayılı 2019 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, R.G. 31.12.2018, R.G. SAYI 30642(Mükerrer).

³⁵⁵ Nesibe KURT KONCA, "Tük Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **TBB Dergisi**, Cilt, Sayı:114, s. 252.

Çünkü kayıtlı elektronik posta sistemindeki adrese ulaşan elektronik tebligat zaman damgası eklenmiş güvenli elektronik imza ile imzalanarak saklanmaktadır³⁵⁶.

Elektronik tebligatın en büyük faydası mükellef psikolojisi yönünden olacaktır. Yüksek enflasyonun olağan hale geldiği, kırtasiyeci bürokrasinin yaygın olduğu ülkelerde vergi oranları da göz önüne alındığında yüksek vergi direncinin kırılmasında yukarıda bahsedilen getirdiği kolaylıklarla elektronik tebligat önemli bir fayda sağlayacaktır. Vergi direncinin yüksek olduğu Türkiye’de elektronik tebligat vatandaşın psikolojisini olumlu yönde etkileyecektir.

6. Elektronik Tebligatın Uygulamasına İlişkin Sorunlar

Elektronik tebligata ilişkin uygulamada gözlemlenen temel sorun tebligatın mükellef tarafından kullanılan bir elektronik posta adresi yerine Maliye Bakanlığının kurduğu elektronik altyapıya sahip sistemde yapılmasıdır. İnternet vergi dairesi bünyesinde kurulan bu sistem ile mükelleflere internet aracılığıyla bu sisteme giriş ve tebligat gelip gelmediğini kontrol etme yükümlülüğü getirilmiştir.

Elektronik tebligat hızlı ve ucuz olması sebebiyle yaygınlaştırılması gereken bir uygulamadır. Ancak uygulamada bu hususlar unutulurken elektronik tebligatın sadece vergi tahsilatını hızlandıracak bir araç olduğu düşüncesiyle hareket edilmektedir. Şüphesiz ki verginin süratle toplanmasında kamu yararı vardır. Ancak verginin hukuka uygun şekilde toplanmasında daha büyük bir kamu yararı vardır. Modern devlet anlayışında vergi toplanırken bireylere azami kolaylığın sağlanması gerekir ki bu toplumsal ve hukuki gelişmişlik düzeyini gösterir.

Mükellefler için önem arz eden durum hak kaybına uğramamak adına internet vergi dairesi ortamında yapılacak tebliğleri kontrol etmektir. Ancak bu yükümlülüğün sınırı ne olmalıdır? Hayatın olağan akışında bir kişiden her gün vergi dairesinden tebliğ gelip gelmediğinin kontrol edilmesini istemek ne kadar gerçekçidir? Günümüz teknolojik gelişmeleri düşünüldüğünde sosyal ve hukuki yönden gelişmiş bir toplumda ve devlette idarenin yaptığı elektronik tebligatı bireylere bir kısa mesaj (SMS) ile veya aktif kullanılan bir elektronik posta adresine bildirmesi beklenmektedir.

³⁵⁶ Asaf, Varol ve İhsan Baştürk, “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt, Say:1, 2015, s. 271.

Unutulmamalıdır ki vergi idaresi vergi toplarken vatandaşına hizmet etmektedir. Vergi dairesi bir tahsildar olmanın çok ötesinde kamu ihtiyaçları için gerekli geliri sağlayan bir hizmet kurumudur. Bu sebeple vergilendirme sürecinin her aşamasında gerekli kolaylıkları sağlamakla yükümlüdür.

Anayasanın 5'inci maddesinde belirtildiği üzere devletin temel amaç ve görevlerinden biri toplumun huzuru ve mutluluğunu sağlamaktır. Ancak vatandaşlar ekonomik zorluklar altında elde ettikleri malvarlığının önemli bir kısmını hazineye aktarırken bürokratik engel ve prosedürlere takılır, bu konularda fazlaca takip yükümlülüğü altına sokulursa toplum huzuru ve mutluluğunun sağlanması oldukça zor olacaktır.

Uygulamada vergi idaresi yaptığı tebligatlar için mükelleflere elektronik posta veya kısa mesaj yoluyla bilgilendirme yapsa da zamanla bu bilgilendirmelerin azaldığı gözlemlenmiştir³⁵⁷.

456 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde değişiklik yapan 511 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliğ³⁵⁸ ile başvuru sırasında veya daha sonradan bildirilen telefon numarası veya elektronik posta adresine yapılan tebligatla ilgili bilgi gönderilebilir düzenlemesi getirilmiştir. Aynı düzenlemede bilgilendirme mesajının muhataba ulaşmamış olması halinde tebligatın süresinin ve geçerliliğinin etkilenmeyeceği belirtilmiştir. Bu düzenlemenin neden yapıldığı, amacı anlaşılamamaktadır. İdareye bu kadar geniş bir takdir yetkisi tanınmasının sebebi izaha muhtaçtır. Düzenlemeye göre telefon veya elektronik posta yoluyla bir bilgilendirme gönderilebilir bir başka deyişle idarenin bu konuda hukuk devletinde kabul edilemeyecek bir takdir yetkisi mevcuttur. Ayrıca bilgilendirmenin gönderilmemesi halinde tebligatın geçerliliği etkilenmez. Özetle söylemek gerekirse idare bilgilendirme yapsa da yapmasa da tebliğ geçerli sayılacaktır.

Mükelleflerin malvarlığını ilgilendiren hususlarda yapılacak tebligatlara ilişkin bir kısa mesaj gönderilmesi mükelleflerin haklı bir beklentisini oluşturmaktadır. Bilgilendirmenin yapılmaması halinde tebligatın geçerli sayılması ancak ıttıla tarihinin mükellefin beyan ettiği tarih olarak kabul edilmesi yönünde bir düzeleme yapılması uygun olacaktır.

³⁵⁷ <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-tebligat-yontemi-habersiz-tebligat-bir-gece-ansizin-gelebilir/457997> (E.T. 14.10.2020).

³⁵⁸ R.G. 30923, R.G. Tarihi 19.10.2019.

Ankara Bölge İdare Mahkemesine konu olan bir olayda³⁵⁹, Mahkeme yapmış olduğu istinaf incelemesinde ödeme emirlerinin elektronik ortamda tebliğ edildiğine ilişkin SMS veya elektronik posta yoluyla yazılı bir ispatın sunulamadığından bahisle davacının istinaf talebini kabul ederek ödeme emirlerini iptal etmiştir. Ankara Bölge İdare Mahkemesinin kararı isabetlidir çünkü vergi idaresinin en azından bir SMS veya elektronik posta ile bilgilendirme yapıldığını yazılı olarak ispat edemediği bir vergi sisteminde hukuken konuşulacak çok bir mesele kalmayacaktır³⁶⁰.

Posta teşkilatı bünyesinde kurulan Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi Merkezi (UETS) ile muhataplara elektronik ortamda tebliğ yapıldığı bilgisi ilgili mercilere bildirilmektedir. Ancak bu bildirimin yapılması için muhataptan herhangi bir onay alınmamaktadır. Esasında günlük yaşantıda sıkça karşılaşılan “okudum, anladım” vb. kısa bir onay metninin muhataptan alındıktan sonra ilgili mercie tebliğ yapıldığı bilgisinin ulaşması daha doğru bir uygulama olur. Öğretide muhataptan alınacak onayın kötüye kullanılacağına ilişkin endişeler belirtilmiş³⁶¹ olsa da online sistem üzerinden yapılan tebliğ için onay vermeyen muhatap hakkında belli bir süre geçtikten sonra tebliğin yapılmış sayılacağına dair bir hükümle bu endişe kolaylıkla giderilebilirdi. Keza öğretide belirtildiği üzere kötü niyetli muhatapların belirli bir süre içinde tebliğin ulaştığına dair bir onam veya onay vermemesi durumunda muhatap tebliğden imtina etmiş sayılarak posta yoluyla veya ilan yoluyla tebliğ hükümlerine başvurulabilir³⁶².

³⁵⁹ Ankara BİM, 3. Vergi Dava Dairesi, T. 08.04.2020, E. 2020/33, K.2020/236, (Kazancı), “...11 Sayılı ödeme emrinin 6 ve 12 sıra numaralı kalemlerinin tahsili amacıyla asıl borçluya düzenlenen 2009...618 Sayılı ödeme emri e-tebligat sistemindeki davacı adresine tebliğ edilmişse de konuya ilişkin düzenlemelere uygun olarak bu tebliğin yapıldığının SMS mesajıyla veya e-mail yoluyla bilgilendirmenin yapıp yapılmadığının Dairemizce ara kararıyla davalı idareden sorulduğu, ancak gönderilen bilgi belgelerin incelenmesinden söz konusu bilgilendirmenin yapıldığının belirtilmesine rağmen bu bilgilendirmenin yapıldığının belge üzerinde ispatlanmadığı görüldüğünden...”.

³⁶⁰ İstanbul BİM, 1.Vergi Dava Dairesi, T. 28.01.2019, E. 2018/3339, K. 2019/13, (Kazancı), “...Tebliğati çıkaran merciin internet yoluyla tebligat yapmasıyla eş zamanlı olarak muhatabın cep telefonuna tebligatı bulunduğuna dair mesaj atılması; muhatabın e-posta adresinde yer alan ve tebligat teşkil eden e-postayı açmasıyla eş zamanlı olarak tebligatı çıkaran mercie tebligat alındı bilgisinin ulaşması “belgelendirme” fonksiyonu açısından önem taşımaktadır. Keza muhatabın sistemde kayıtlı olan adresine e-tebligat yapıldığına dair gönderildi, iletildi ve alındı kayıt ve mesajları, tebliğ mazbatasının yerini almaktadır. Bu durumların hukuki süreç içerisinde ve buna uygun olarak varlık kazandığını ispat, tebliği çıkaran mercie ait olup yargılamada somut olay adaletine yaklaşılabilmemesinin de ön koşuludur...”.

³⁶¹ Börü, Levent. “Elektronik Tebligat”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2020, s. 219.

³⁶² Aksakal, Zeynel Abidin. “Beşinci Günden Önce Açılan Elektronik Tebligatın Tebliğ Tarihi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt, Sayı:43, 2020, s. 277.

Elektronik tebligata ilişkin uygulamada yaşanabilecek bir problem de elektronik tebligat adresine erişime yetkili olan kişinin tutukluluk, gözaltına alma gibi hürriyeti bağlayıcı tedbirler ya da ağır hastalık gibi mücbir sebeplerden dolayı bilgisayar ve akıllı telefon başta olmak teknolojik cihazlara erişemediğinden elektronik tebligata ulaşamadığı durumlardır. Bu gibi durumlarda sürelerin Vergi Usul Kanununun 15’inci maddesi gereğince uzayacağı kabul edilmelidir³⁶³.

Maliye bakanlığına tanınan geniş yetkiler dahilinde bakanlık elektronik tebligata dahil olacak mükellefleri belirleyebilmektedir. Maliye bakanlığının elektronik tebligata muhatap olacağını belirlediği bir mükellefe posta yoluyla tebligat yapması halinde tebligatın geçerli olup olmayacağına ilişkin mevzuatta bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu durumda posta yoluyla yapılacak olan tebliğin hukuki sonuç doğurmayacağı düşünülmektedir. Çünkü posta yoluyla tebliğin geçerli olduğu kabul edilirse Vergi Usul Kanununun 107/A maddesi ile maliye bakanlığına verilen geniş yetkilerin bir anlamı kalmayacaktır. Bu durum idarenin istikrarlı uygulamalar geliştirmesine ve yeknesak bir uygulamanın oluşmasını engelleyeceğinden hukuki belirlilik ve idareye güven ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

³⁶³ Ankara BİM, T. 19.02.2020. E. 2019/727, K. 2020/116, (Kazancı), “...Bu durumda, asıl mükellef şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin elektronik ortamda tebliğ edildiği belirtilmekte ise de, bilgilendirme mesajı gönderilen şirket kanuni temsilcisinin elektronik tebligatın yapıldığı belirtilen tarihten kısa bir süre sonra tutuklandığı, şirket tarafından da kanuni temsilcinin cezaevinde bulunduğu ve ihbarnamelerden haberdar olunamadığı belirtilmek suretiyle bir dava açılmak istendiği ve dilekçe ret kararından sonra dilekçenin yenilenemediği, dolayısıyla, kanuni temsilcinin tutuklu olması nedeniyle elektronik ortamda tebliğ edildiği belirtilen ihbarnamelerden şirketin haberdar olamadığı, kullanıcı şifresi bilgilerinin kanuni temsilcide bulunması, bilgilendirme mesajlarının da yine kanuni temsilciye ait cep telefonu ve e-posta adresine gönderildiği dikkate alındığında asıl mükellef şirket yönünden mücbir sebep halinin gerçekleştiğinin ve ihbarnamelerin usulüne uygun şekilde şirket adına kesinleşmediğinin kabul edilmesi gerektiği, usulüne uygun şekilde kesinleşmeyen ihbarnameler esas alınarak müştereken ve müteselsilen sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır...”.

SONUÇ

Tebliğ işlemi ile vergilendirme sürecinde tahakkuk aşamasına geçilir ve böylece kamu alacağının hazineye intikalinde bir adım atılmış olunur.

Tebliğ işlemi kamu alacağının tahsiline yönelik olduğundan bir başka deyişle mülkiyet hakkına esaslı bir müdahale olduğundan başta hukuk devleti ilkesi olmakla birlikte birçok anayasal ilkeyle bağlantılıdır.

Tebliğ işleminin teknik olarak amacı bir hukuki işleme yönelik bilgilendirme ve belgelendirmenin sağlanmasıdır. Ancak hukukun sübjektif, objektif ve etik amaçları çerçevesinde tebliğ işlemi ile hukuki istikrar ve güven tesis edilmesine katkı sağlanır.

Tebliğata hâkim olan dört temel ilke mevcuttur. Bunlar gizlilik, yazılılık, şekle bağlılık ve sonuca ulaşma ilkeleridir.

Gizlilik ilkesi vergilendirme sürecinde iki aşamada kendini gösterir. Öncelikle vergi idaresinin ilgili hakkında elde ettiği bilgileri koruması gerekmektedir. İkinci aşama olarak tebliğ sürecinde evrakın ilgiliye ulaşmasını sağlamakla görevli olanlar da ilgilinin mahremiyetini korumak zorundadırlar. Anayasanın özel hayatın gizliliği kenar başlıklı 20'nci maddesi de gizlilik ilkesini koruyucu niteliktedir. Kanun koyucunun vergi mahremiyetine verdiği önem çeşitli hükümlerde gözlemlenmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlalinin suç olarak düzenlenmesi ya da tebliğ yapılacak adreste kimsenin bulunmaması durumunda tebliğ edilecek evrakın muhtara bırakılma prosedürünün vergilendirme sürecinde bulunmaması gizlilik ilkesinin yansımasıdır.

Yazılılık ilkesi tebliğ işleminin şekil unsuruyla perçinlenmiştir. Çünkü yazılılık ilkesine uyulmaması işlemin şekil unsurunu da sakatlayacaktır. Keza yazılılık ilkesine aykırılık tebligatın amacının tamamen ortadan kalkmasına sebep olabilecektir. Bir başka deyişle yazılılık ilkesi olmadan bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarından bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Şekle bağlılık ilkesi hukuki güvenceyi artırmasına rağmen bürokrasiyi artırabilen bir ilkedir. Şekle bağlılık ilkesi işlemin şekil unsurunun prosedürel yönüyle ilgilidir. Vergilendirme sürecinde şekle bağlılık ilkesi özellikle ilan tebligat aşamasında kendini gösterir.

Sonuca ulaşma ilkesi hazinenin ihtiyaç duyduğu kaynağa ulaşmasını garanti altına almaya yarayan bir ilkedir. Özellikle ilanen tebligat yapılması gereken durumlarda kendini gösteren ilke ilgilinin tebliğe ilişkin içeriği öğrendiği varsayımına hukuken sonuç bağlanmasını sağlar.

Tebliğat işlemi kural olarak vergilendirme sürecinin zorunlu unsurudur. Ancak bu zorunluluğun bazı istisnaları bulunmaktadır. Bunlar beyana dayalı tarhiyat, tahakkuku tahsile bağlı vergiler, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisidir. Bu durumlarda vergi tekniğinin elverişli olması sebebiyle ayrıca bir tebliğ işlemine gerek kalmaz.

Öğretide tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı kavramları birbirleri yerine kullanılmaktadır. Bu ikiliği gidermek için tebliğ kavramında yararlanılabilir. Tarh zamanaşımının doğru ifade olduğu düşünülmektedir. Çünkü tebliğ ile tahakkuk aşamasına geçilmektedir. Tahakkuk aşamasında ise artık belirli bir borç bulunmaktadır. İdarenin bu aşamadan sonra hareketsiz kalması tahakkukun hukuki sonucunu değiştirmeyecektir. Tahakkuk aşamasından sonra sadece tahsil zamanaşımından bahsedilebilecektir.

Tebliğat kavramı farklı birçok kritere göre öğretide ayrımlara tabi tutulabilir. Ancak bu ayrımlar arasında vergilendirme sürecine yönelik en önemli ayrım Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu'na ilişkindir. Vergilendirme sürecinde tebligata ilişkin Vergi Usul Kanununda düzenlenen özel hükümlere başvurulur. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun getirdiği özel düzenleme ile vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsil aşamasında da tebligata ilişkin Vergi Usul Kanununda bulunan özel hükümlere başvurulacaktır. Vergi hukukuna ilişkin bir uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde Tebligat Kanunundaki hükümler uygulanacaktır.

Tebliğat işlemi icrası zorunlu olmayan bir idari işlemdir. Vergilendirme sürecinde tebligat işlemi gerçekleştirilmeye yetkili idari makam vergi daireleridir. Tebliğ bireylere yönelik subjektif bir işlem olduğundan birel işlem kategorisine girer. Tebliğ işlemi vergi idarelerince özel hukuk dışında bir başka deyişle kamu hukuku alanında gerçekleştirilir ki bu durumda kamu kuvveti ayrıcalığına sahip olurlar. Vergi idareleri tebliğ işlemi gerçekleştirmek için ilgilinin iradesine ihtiyaç duymadan tek yanlı olarak işlem yaparlar. Vergilendirme sürecinde tebliğ işlemi hukukilik

karinesinden yararlanır. İkmalen, re'sen veya idarece gerçekleştirilecek tarhiyatlara karşı süresinde dava açılmaması durumunda tahsilat süreci başlayacaktır. Son olarak belirtilmelidir ki tebliğ işlemi her idari işlem gibi kamu menfaatini amaçlar.

Tebliğ işlemi icrailik ve re'sen icra edilebilirlik özelliklerine sahip değildir. Bu sebeple doğrudan iptal davasının konusunu oluşturamaz. Tebliğ işlemi zincir işlem teorisi kapsamında idari bir işlemdir.

Tebliğ işlemi idari işlemin unsurları yönünden incelendiğinde konu daha ayrıntılı bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme sürecinde tebliğ işlemi açısından yetki kural olarak vergi dairelerindedir. Şekil unsuru idarenin ortaya koyduğu yazılı nesne olduğu gibi bu iradenin ortaya çıkış sürecini de belirtir. Tebliğ işleminde yazılılık esas olduğundan tebliğ işlemi ilgililere yazılı olarak gönderilmek zorundadır. Keza vergilendirme sürecinde idare için bağlı yetki söz konusu olduğundan tebliğ sürecinde şekil kurallarına sıkı sıkıya uyulması gerekmektedir. Tebligat işleminin sebep unsurunun maddi yönü bir tarh işleminin olmasıdır. Sebep unsurunun hukuki yönünü ise Vergi Usul Kanununun 21'inci maddesi meydana getirir. Tebligat işleminin konusu tahakkuk aşamasına geçişin sağlanması dolayısıyla vergi alacağının hazineye intikalinin sağlanmasıdır. Tebliğ işleminde de her idari işlem gibi amaç kamu yararının gerçekleşmesini sağlamaktır. Kanunlarda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile tebliğ işleminin amaç unsuru incelenmeden gerekli prosedür takip edilmektedir.

Tebliğ işlemine yönelik anayasal ilkeler değerlendirildiğinde ilk akla gelen ilke hukuk devleti ilkesi olacaktır. Şüphesiz ki hukuk devletinin tesis edilmediği bir ortamda hukukun diğer ilke, kavram ve kurumlarının bir işlevinin olması düşünülemez.

Tebliğ işlemine yönelik akla gelmesi gereken ikinci ilke ise adil yargılanma ilkesidir. Anayasanın 36'ncı maddesinde düzenlenen bu ilke hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur. Bir başka deyişle pozitif hukuk düzeninde adil yargılanma hakkına yönelik bir düzenleme bulunmasa dahi hukuk devleti ilkesi gereğince adil yargılanma hakkının varlığından söz edilebilecektir. Adil yargılanma hakkı ilgililer için bir hak oluşturmakla beraber aynı zamanda bir ilkeyi meydana getirir. Bu ilkenin çeşitli alt başlıkları mevcuttur.

Adil yargılanma hakkına ilişkin tebliğ işlemi ile ilgili olarak uygulamada önemli bir husus vergi tekniği raporunun cezalı tarhiyatla beraber tebliğ edilip edilmeyeceğidir. Vergi idaresi mükelleflerin mahremiyetini ileri sürerek vergi tekniği raporunu tebliğ etmekten kaçınmaktadır. Kanaatimizce bu durum adil yargılanma hakkının ihlalini oluşturmaktadır. Keza vergi uyuşmazlığının yargıya taşınmasından sonra vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmesi adil yargılanma hakkının zedelenmesini engellememektedir.

Tebliğ işlemi ile mahkemeye erişim hakkı somutlaşır ve makul sürede yargılanma hakkına yönelik süre başlar.

Tebliğat yapılacak kişiler incelendiğinde karşılaşılan ilk ayırım gerçek ve tüzel kişilik sınıflandırmasıdır.

Gerçek kişiler tam ve sağ doğum koşulunu sağlayarak hak ehliyetine sahip olurlar. Vergi hukuku açısından hak ehliyetine sahip olmak vergi borçlusu olmak için yeterli olsa da vergi borcuna ilişkin maddi ve şekli görevlerin yerine getirilmesi için yeterli değildir. Bu aşamada fiil ehliyeti kavramı ortaya çıkar. Kişiler kanunda sayılan fiil ehliyeti türlerinden birine mensup olurlar ve bu mensup oldukları fiil ehliyeti türünün izin verdiği ölçüde tebliğ işlemine taraf olurlar.

Ayırt etme gücüne sahip, ergin ve kısıtlanmamış olan kişiler tam fiil ehliyetine sahiptirler ve tebliğ işlemine doğrudan muhatap olurlar. Ayırt etme gücünden yoksun olan kişiler tam ehliyetsiz olarak adlandırılırlar. Bu kişiler vergi ehliyetine sahip olsa da fiil ehliyetleri olmadığından tebliğ işleminde taraf olamazlar. Sınırlı ehliyetsizler belirli koşullarda tebliğ işlemine taraf olabilmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki bu kişilerin şahsında doğan vergi borçlarında asıl muhatap vergi sorumlularıdır. Son olarak sınırlı ehliyetliler kanunda sayılan bazı işlemleri tek başına yapamayan kişileri ifade eder. Kanunda bu kişilerin tek başına yapamayacağı işlemler arasında vergilendirme sürecine ilişkin tebliğ işlemi sayılmadığından bu kişiler tebliğ işleminde taraf olabilir.

Gerçek kişiler açısından kural olarak tebliğ gerçek kişi mükellefe yapılmalıdır. Çünkü tebliğ yapılmasıyla dava açma süresi başlar ve bu durum hak arama hürriyetiyle bağlantılıdır. Ayrıca tebliğ edilen evrakın içeriğine ilişkin olarak yapılması gereken hukuki ve ekonomik işlemleri kural olarak gerçek kişi bizzat yapacağından tebliğin doğrudan kendisine yapılmasında fayda vardır. Ancak hayatın olağan akışında

tebligatın doğudan muhataba yapılması her zaman mümkün olmamaktadır. Bu sebeple tebligat evrakının muhataba ulaşması amacıyla evrak belli koşullarda muhatap ile ilişkili bazı kişilere teslim edilmektedir.

Bireylerin gerçekleştirmek istedikleri bazı amaçlar kişilerin sahip oldukları zaman, emek veya maddi imkanlarının çok ötesinde olabilir. Bu sebeple hukuk sistemleri tüzel kişilik kavramını geliştirmiştir.

Tüzel kişilikler, özel hukuk tüzel kişisi olarak teşkilatlanabileceği gibi kamu hukuku tüzel kişisi olarak da teşkilatlanabilirler. Türk hukuku yönünden özel hukuk tüzel kişileri nitelik ve amaç bakımından oldukça farklı özellikler gösteren tüzel kişilikleri içerisinde bulundurur. Ancak kamu hukuku tüzel kişilikleri dahil tüm tüzel kişiliklerin iradelerini ortaya koyabilmek için bir temsil organına ihtiyacı vardır. Temsil yetkisini haiz bu organ her tüzel kişide bulunmasına rağmen tüzel kişiliğin türüne göre farklı şekillerde teşekkül eder. Vergilendirme ve vergi yargısı sürecinde tüzel kişi adına tebligata muhatap olacak olan temsil yetkisini haiz bu organdır.

Tüzel kişiliklere yapılacak tebligat hususunda uygulama yönünden en sorunlu alan limited şirketlere yapılacak olan tebligattır. Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun sermaye şirketlerinin niteliğine uygun olmayan düzenlemeleri arasındaki ilişki bu sorunlu alanın temelini teşkil etmektedir.

Vergi Usul Kanununda tebliğ türleri düzenlenmiş olup bu düzenlemelerde öngörülen tebliğ türleri dışında bir evrakın muhatabın bilgisine sunulması hukuka aykırı olacaktır.

Vergi Usul Kanununa göre tebligatın kural olarak posta yoluyla yapılması gerekmektedir. Posta yoluyla tebliğ geleneksel tebligat işleminin çekirdeğini oluşturur. Posta yoluyla tebliğ edilmesi gereken bir evrakın vergi idaresinin takdir etmesi durumunda memur vasıtasıyla da tebliğ edilmesi mümkündür. Ancak memur vasıtasıyla tebliğe ilişkin olarak belirtilmelidir ki bu yöntem bir istisna teşkil etmekte olup bu yöntemde de posta yoluyla tebliğe ilişkin kuralların niteliğine uygun düşenlerinin uygulanması gerekmektedir.

Vergi idaresinin başvurabileceği bir başka tebliğ yöntemi dairede veya komisyonda tebliğ yöntemidir. Bu yöntem uygulamada ilan tebligat sonucunda muhatap tarafından başvuru yapılması halinde ya da uzlaşma görüşmelerinde tercih

edilmektedir. Posta yoluyla tebliğ ile kıyaslandığında dairede veya komisyonda tebliğ yapılması muhatabın uzman yardımı olmadan hareket etmesine ve muhatabın düşünmesi için ayrılan sürenin kısılmasına sebep olduğundan istisnai bir yöntem olarak kabul edilmektedir.

İlanen tebligat yöntemi, sonuca ulaşma ilkesinin en somut halini ifade eder. Esasında bu tebligat yöntemi gerek muhatap gerekse vergi idaresi yönünden en az arzulanan yöntemdir. Çünkü muhatap yönünden diğer tebliğ yöntemlerine kıyasla bilgilendirme fonksiyonunu yerine getirme ihtimali çok daha düşük olan ilanen tebligat yöntemi idare açısından da en pahalı ve en uzun yöntemdir ki bu durum kamu alacağının hazineye intikali açısından en zorlu tebliğ yöntemini ifade eder. İlanen tebligat yönteminin muhatap aleyhinde oluşturduğu sakıncalı sebeplerden dolayı bu yöntem çok sıkı şekil şartlarına tabi tutulmuştur.

Bilinen adres kavramı tebligatın yapılmasında en önemli hususlardan biridir. Gerek posta yoluyla gerekse memur eliyle tebligat yapılmak istense dahi bilinen adres kavramı kilit bir rol oynamaktadır. Ancak ilanen tebligat yapılabilmesi için bilinen adres kavramının önemi çok daha büyüktür çünkü kanunen bilinen adreslerden biri olan adres kayıt sistemindeki adresinde bulunamayan muhatap için sonuca ulaşma ilkesi gereğince ilanen tebligat yapılması kaçınılmaz olur. Bir başka deyişle son çare olan ilanen tebligattan bir önceki çare bilinen adres kavramı çerçevesindeki kayıtlı adrestir.

Teknolojinin günümüzdeki dönüştürücü etkisinden vergilendirme sürecindeki tebligat işlemi de nasibini almıştır. Elektronik tebligat kolaylığı, hızı ve ucuzluğu ile gerek muhataplar gerekse idare yönünden büyük avantajlara sahiptir. Türk hukukunda idari düzenlemelerle hukuku tasarlama eğiliminin olduğu elektronik tebligat özelinde de gözlemlenmektedir. Elektronik tebligatın uygulamasına ilişkin Maliye Bakanlığına tanınan takdir yetkisi bir hukuk devletinde kabul edilebilir seviyenin çok üzerindedir.

Elektronik tebligat sadece kolaylık, hız ve ucuzluk sağlamamakta aynı zamanda çevrenin korunmasına da katkı sağlamaktadır. Gelecek kuşakların teknolojiyle daha yakın olması ve ekolojik konularda dünyanın göstermesi gereken hassasiyetin artacağı gerçeği hesaba katıldığında elektronik tebligat gelecekte birincil tebligat yöntemi haline gelecektir.

Devlet vergiler yoluyla hiç veya çok az hizmet sunmasına rağmen hiçbir emek ve sermaye koymadan üstelik ticari riske katlanmadan vergiler ile ticari faaliyetin sonucundan büyük paylar almaktadır. Bununla da yetinmeyen devlet bu payı almak için gerçek değeri üretenlere şekli ödevler yüklemektedir. Özetle bu durum için ortaya konması gereken tek bir tespit vardır ki o da devletin vergilendirme sürecinde en ufak kusuruyla dahi olsa mükellefin yoluna engeller çıkarması tek kelimeyle zulümdür.



KAYNAKÇA

Kitaplar

Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. **Türk İdare Hukuku**. 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.

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

Arslan, Ramazan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz, Emel Hanağası. **Medenî Usul Hukuku**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Atalı, Murat, İbrahim Ermenek ve S. Hilal Üçüncü. **Tebligat Hukuku**, 2.Baskı, Seçkin, Ankara, 2019.

Atalı, Murat, İbrahim Ermenek ve Ersin Doğan. **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Avcı, Mustafa. **Türk Hukuk Tarihi Dersleri**, Mimosza Yayınları, 3. Baskı, Konya, 2013.

Ayyıldırım, Kadir. **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Bahtiyar, Mehmet. **Ortaklıklar Hukuku**, 13. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2019, (Ortaklıklar) s. 81.

Bilgen, Mahmut. **Tebligat Hukuku**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 41.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017.

Candan, Turgut. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (İdari Yargı).

Candan, Turgut. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Tahsil).

Çakmak, Gazi. **Üniversite Öğrencileri için Hukuk Sözlüğü**, Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, 2.Baskı, İstanbul, 2015.

Çatalkaya, İbrahim. **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Çiğdem, Mehmet ve Ömer Toprak, **Osmanlıca-Türkçe Sözlük**, Parıltı Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Erkut, Celal. **İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukuku Dersleri**, 21.Baskı, Ekin, Bursa, 2019.

Gözler, Kemal. **Hukuka Giriş**, 13.Baskı, Ekin, Bursa, 2016, (Giriş).

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Ekin, Bursa, 2016, (Türk Anayasa).

Gözler, Kemal. **Hukukun Temel Kavramları**, 13.Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2015, (Temel Kavramlar).

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Cilt I**, 3.Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2019, (İdare).

Hanağası, Emel. **Medenî Yargılama Hukukunda Silahların Eşitliği**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

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

Kadioğlu, Ali. **İdari İşlemin Şekil Unsuru**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2010.

Kaneti, Selim. Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Kaplan, Gürsel. **İdari Yargılama Hukuku**. Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.

Karakoç. Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Yargılama).

Karakoç, Yusuf. Türk Hukukunda **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Anayasaya Uygunluk).

Karakoç, Yusuf. **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Delil Sistemi).

Kılıçoğlu, Ahmet. Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 22.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 21.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018.

Koç, Celaleddin. **İdari İşlemin Amaç Unsuru**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Bursa, 2019.

Korkmaz, Ayşegül. Türk Vergi Hukukunda Tebligat, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Kuru, Baki. **Medeni Usul Hukuku**, 2.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Muşul, Timuçin. **Tebligat Hukuku**, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç Kuzeyli. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

Oğuzman, Mustafa Kemal ve Nami Barlas. Medeni Hukuk, 25. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019.

Oğuzman, Mustafa Kemal ve Maya Turgut Öz. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt-1**, Vedat Kitapçılık, 11. Baskı, İstanbul, 2013.

Oğuzman, Mustafa Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir. **Kişiler Hukuku**, 18.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, İstanbul, 2018, (Genel Vergi).

Oktar, Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul, 2018, (Türk Vergi).

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 11.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

Özekes, Muhammet. **Temel Hukuk Bilgisi**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

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

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 8.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2018.

Pazarcı, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk**, 18.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.

Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes. **Medeni Usul Hukuku**, 5. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 10.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2020.

Sadıç, Ertuğrul. **Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat Usulü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Samsun, 2016.

Sancakdar, Oğuz, Lale Burcu Önüt, Eser Us Doğan, Mine Kasapoğlu Turhan ve Serkan Seyhan. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 8.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019.

Solak, Eymen. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yalova, 2014.

Sur, Melda. **Uluslararası Hukukun Esasları**, 13. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2019.

Şenyüz, Doğan. Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, Ekin, Bursa, 2018.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.

Şimşek, Mehmet. “Vergi Usulünde Şekil Kurallarına Aykırılık ve Sonuçları”, **Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri**, (Ed. Hakan Üzeltürk), Legal Yayıncılık, İstanbul, 2015

Tan, Turgut. **İdare Hukuku**, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Taylar, Yıldırım, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt, Burcu Demirbaş Aksüt ve Emine Sevcan Artun. **Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020.

Tepedelenli, Murat. **Vergi Hukukunda Tebligat**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015.

Tunaoglu, Osman. **Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018.

Uçan, Emine Sevcan. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, 9.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

Yılmaz, Kazım. **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2015

Yüce, Mehmet ve Muhammed Çelik, **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Makaleler

Acar, Ayşe Ece. “Elektronik Tebligat”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:74, Sayı:1, 2016.

Açdoyuran, Burak. “İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1-2, 1999.

Aksakal, Zeynel Abidin. “Beşinci Günden Önce Açılan Elektronik Tebligatın Tebliğ Tarihi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt, Sayı:43, 2020.

Aksu Özkan, Raziye. “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 Tarihli ve E:2013/1, K:2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi”, **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2020.

Aslan, Memduh, “Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, **MHD**, Cilt:10, Sayı:112, 2014.

Aydemir, İsa. “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:7, 2016.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Usulünde Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı”, **Prof.Dr. İlhan Ulusan’a Armağan İKÜHFD**, Cilt:15, Sayı:2, 2016.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:94, 2012.

Başaran Yavaşlar, Funda ve Oytun Canyaş. “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:443, 2018.

Başpınar, Sena. “Vakıflarda Yönetim Şeklinin Değiştirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1, 2020.

Börü, Levent. “Elektronik Tebligat”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2020.

Candan, Turgut. “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, (<https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>), E.T.01.06.2021.

Cangüloğlu, Yasemin. “Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ”, **Fasikül Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:106, 2018.

Çebi Buğdaycı, Melike Özge. “İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı:1, 2016.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, (Sosyal Hukuk).

Çağan Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, 1984, (Vergileme).

Çağlayan, Ramazan. “Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kıstasları”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:7, 2016.

Dalkılıç, Elvin Evrim. “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2014.

Dikmen Caniklioglu, Meltem. “Anayasalı Devletten Hukuk Devletine Daha Çok Var Mı?”, **İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, 2015.

Ecer, Hülya. “Derneklerin Kuruluşu ve Tüzel Kişilik Kazanmaları”, **Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi**, Cilt:1, Sayı: 2, Yıl 2017.

Ekinci, Ahmet. “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarında Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:3-4, 2014.

Ercoskun Erol, Kübra, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Toplantıları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2013.

Erkan, Vehbi Umut ve İpek Yücer, “Ayırt Etme Gücü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:3, 2011.

Görkemli, Burcu. “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:3, 2017.

İnalcık, Halil. “Vakıf Medeniyeti”, **Vakıflar Dergisi, Vakıf Medeniyeti Yılı Vakıflar Dergisi Özel Sayısı**, 2019.

İnneci, Ahmet ve Neslihan Coşkun Karadağ, “Vergi Usul Kanununa Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:169, 2015.

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı: Özel, 2013(Anayasal Değerlendirme).

Kaya, Mustafa İsmail. “Limited Şirkette Müdürler Kurulunun Oluşumu ve İşleyişi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, 2014

Keskin, Bayram. “İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2018.

Kurt Konca, Nesibe. “Tük Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **TBB Dergisi**, Cilt, Sayı:114, 2014.

Özcan, Mehmet Tevfik. “Hukuk Devleti: Modern Toplumun Hukuk Aracılığıyla Siyasal Meşruiyeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:64, Sayı:2, 2006.

Özkaya, Gizem N. “Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat: Temel Hukuk İlkeleri Unutuldu mu?”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:15, Sayı:180, 2019.

Pekcanitez, Hakan. “Hukuki Dinlenilme Hakkı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof.Dr. Seyfullah EDİS’e Armağan, 2000.

Pınar, Burak. “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, **International Journal Of Public Finance**, Cilt:1, Sayı:1, 2016.

Sezginer, Murat. “İDARİ İŞLEM - İCRAİLİK - AYRILABİLİR İŞLEM - YARGISAL DENETİM”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:69, Sayı:1-2, 2011.

Somuncu, Ahmet. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi,” **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:43, 2014.

Tatlídil, Sıla. “Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Makul Sürede Yargılanma Hakkı-Sürenin Aşılması ve Sonuçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı143, 2019.

Taylar, Yıldırım. “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:2, 2018, (İbraz).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof.Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, Cilt:16, Özel Sayı, 2014, (Birey).

Terzi, Gökhan. “Baskın Unsur Yönüyle Şirketlerin Sınıflandırılması”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt, Sayı: 14, 2018.

Tosuner, Mehmet ve Ahmet İnneci. “Vergi Tebligatı Açısından Bilinen Adres Kavramı ve Tebliğ Konusu Belgenin Tesliminde Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:349, 2017

Uçar, İsmail. “İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayrıcılığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayrıcılığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:3, 2016.

Üstün, Ümit Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2006.

Varol, Asaf ve İhsan Baştürk. “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt, Say:1, 2015.

Yapan, Ahmet ve Gökhan Kuru. “Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu’nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- I”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:179, 2014.

Yapan, Ahmet ve Gökhan Kuru. “Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu’nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- II”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:180, 2014.

Yeşilova, Bilgehan. “Yargılama Diyalektiği ve Silahların Eşitliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:86, 2009.

Yıldız, Hayrettin. “Hukuk Devletin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletin Yeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2013.

Yurtsever, Hatice. “Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat”, **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, 2016.

Yüce, Mehmet ve Muhammed Çelik, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:16, 2020, (Muhatap).

Yücel, Mehmet. “Defter ve Belge İbraz Yazısının İlgili Şirkette Hiçbir Bağlantı Konulmaksızın Şirket Müdürü Adına Düzenlenip Tebliğ Edilmesi Durumunda Yapılan Tebligat Geçersiz Midir? (Konunun Güncel Bir Danıştay Kararı Işığında Değerlendirilmesi)”, **MHD**, Cilt:14, Sayı:157, 2018.