



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

## **TÜRK VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ KURUMU**

Barış Can ERDEMİR

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2021

TÜRK VERGİ USUL HUKUKUNDA TEBLİĞ KURUMU

Barış Can ERDEMİR

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2021

## KABUL VE ONAY

Bariş Can Erdemir tarafından hazırlanan “Türk Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu” başlıklı bu çalışma, 11 Haziran 2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

---

Doç. Dr. Oytun Canyaş (Başkan)

---

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul Akçaoğlu (Danışman)

---

Dr. Öğr. Üyesi İdris Hakan Furtun

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Prof. Dr. Uğur Ömürgönülşen

Enstitü Müdürü

## YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

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

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

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

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. <sup>(1)</sup>
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ..... ay ertelenmiştir. <sup>(2)</sup>
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. <sup>(3)</sup>

...../...../.....

### **Bariş Can ERDEMİR**

“*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*”

- (1) *Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.*
- (2) *Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.*
- (3) *Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir \*. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.*  
*Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.*

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

## ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, grsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Dr. Öğr. Üyesi Satılmış Ertuğrul AKçAOğLU** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

*Barış Can ERDEMİR*

## ÖZET

ERDEMİR, Barış Can. *Türk Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2021.

Türk vergi hukukunda, verginin tahakkuk etmesi tebliğe bağlanmış olup, vergiye ilişkin yükümlendirici işlemlere karşı başvurulacak yasal yolların süresi tebliğ ile başlamaktadır. Yükümlülerin nezdinde vergisel sonuçların doğması ve verginin tahsil edilebilirliği bakımından son derece önemli bir yere sahip olan tebliğe ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir.

Her gün işletilen bu hükümlerin uygulamasında çeşitli sorunlarla karşılaşmakta ve bu durum çeşitli ihtilaflara yol açmaktadır. Dolayısıyla vergi hukukunda çok sayıda yargı kararının konusunu teşkil etmektedir. Aynı zamanda, sorunların çözümü için zaman zaman yasama organı tarafından mevzuatta değişiklik yapılmaktadır.

Özellikle mevzuat ve içtihatla meydana gelen değişikliklere odaklanılan çalışmada, Türk vergi usul hukuku bağlamında tebliğin kavramsal içeriği, kaynakları, hukuki niteliği, unsurları ve yöntemleri ile kendisine bağlanan sonuçlar ele almaktadır. Gümrük vergilerinin tebliği, Vergi Usul Kanunu hükümleri yerine Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanması nedeniyle, çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

### **Anahtar Sözcükler**

Vergi Usul Hukuku, Vergi Usul Hukukunda Tebliğ, Tebligat Hukuku

## ABSTRACT

ERDEMİR, Barış Can. *Notification In Turkish Tax Procedure Law*, Master's Thesis, Ankara, 2021.

Accrual of taxes is conditioned to notification in Turkish tax law, while application terms of legal actions against tax-related administrative acts to impose burden starts with notification. The provisions regarding the notification that poses great importance in terms of bringing tax consequences into effect before taxpayer and collectability of tax are regulated within the Tax Procedure Code.

In practice of these provisions that are being executed on a daily basis, various problems are encountered, and this situation results in numerous controversies. As consequence of this, the notification in tax law constitutes subject of many court rulings. Also, amendments in relevant provisions to eliminate these problems are made by legislative body from time to time.

The notification in context of Turkish tax procedure law is examined in respect to its conceptual content, sources, character in terms of law, elements, procedures and consequences in this study that is focused on law amendments and changes in case law especially. Notifications of custom taxes are excluded due to fact that they are carried out in accordance with provisions of the Code of Notification, instead of the Tax Procedure Code.

### **Keywords**

Tax Procedure Law, Notification in Tax Procedure Law, Notification Law.

## İÇİNDEKİLER

<b>KABUL VE ONAY</b> .....	<b>i</b>
<b>YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI</b> .....	<b>ii</b>
<b>ETİK BEYAN</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vi</b>
<b>KISALTMALAR DİZİNİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM: KAVRAMSAL AÇIDAN TEBLİĞ, TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN KAYNAKLARI, İLKELERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ</b> .....	<b>5</b>
<b>1.1 TEBLİĞ KAVRAMI</b> .....	<b>5</b>
1.1.1 Genel Olarak Tebliğ Kavramı .....	5
1.1.2 Hukuki Açıdan Tebliğ Kavramı.....	6
1.1.3 Tebliğin Amacı ve Önemi.....	10
<b>1.2 TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA TEBLİĞ KURUMUNA İLİŞKİN KAYNAKLAR</b> .....	<b>12</b>
1.2.1 Tebliğ Kurumuna İlişkin Bağlayıcı (Asli) Nitelikte Kaynaklar.....	12
1.2.2 Tebliğ Kurumuna İlişkin Bağlayıcı Olmayan (Tali) Nitelikte Kaynaklar .....	15
1.2.3 Tebliğ Kurumuna İlişkin Kaynaklar Üzerine Değerlendirme: VUK ve Tebligat Kanunu İlişkisi .....	15
1.2.4 Vergi Usul Kanunu'nun Tebliğe İlişkin Hükümlerinin Uygulama Alanı .....	18
<b>1.3 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞE İLİŞKİN İLKELER</b> . 21	
1.3.1 Mahremiyet (Gizlilik) İlkesi .....	21
1.3.2 Şekle ve Usule Bağlılık (Şekilcilik) İlkesi .....	23
1.3.3 Yazılılık İlkesi.....	23
1.3.4 Sonuca Ulaşma İlkesi.....	24
<b>1.4 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ</b> .....	<b>25</b>



1.4.1	Genel Olarak İdari İşlem Kavramı.....	26
1.4.2	İdari İşlemlerin Tasnifi.....	28
1.4.3	Tebliğin Hukuki Niteliğine İlişkin Değerlendirme .....	37
<b>2.</b>	<b>BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA TEBLİĞİN</b>	
	<b>UNSURLARI VE TEBLİĞ YÖNTEMLERİ .....</b>	<b>45</b>
<b>2.1</b>	<b>GENEL OLARAK TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA</b>	
	<b>TEBLİĞ KURUMU .....</b>	<b>45</b>
<b>2.2</b>	<b>TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN KONUSU,</b>	
	<b>MUHATABI VE KAYNAĞI.....</b>	<b>46</b>
2.2.1	Tebliğin Konusu.....	47
2.2.2	Tebliğin Muhatapları.....	58
2.2.3	Tebliğin Kaynakları (Tebliği Çıkarmaya Yetkili Merciler).....	78
<b>2.3</b>	<b>TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ YÖNTEMLERİ .....</b>	<b>79</b>
2.3.1	Dairede veya Komisyonda Tebliğ.....	81
2.3.2	Posta Yoluyla Tebliğ.....	85
2.3.3	Memur Vasıtasıyla Tebliğ.....	103
2.3.4	İlan Yoluyla (İlanen) Tebliğ .....	105
2.3.5	Elektronik Tebliğ (E-tebliğ).....	120
2.3.6	Yurtdışındaki Şahsa Tebliğ.....	132
<b>3.</b>	<b>BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN SONUÇLARI,</b>	
	<b>TEBLİĞDE HATA, USULSUZ TEBLİĞ VE SONUÇLARI .....</b>	<b>136</b>
<b>3.1</b>	<b>GENEL OLARAK TEBLİĞİN SONUÇLARI .....</b>	<b>136</b>
<b>3.2</b>	<b>VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞE BAĞLANAN SONUÇLAR</b>	<b>137</b>
3.2.1	Vergi/Ceza İhbarnamelerinin Tebliğine Bağlanan Sonuçlar .....	138
3.2.2	Ödeme Emrinin Tebliğine Bağlanan Sonuçlar .....	139
3.2.3	Düzeltilme Fişine İstinaden İade Yapılması Örneğinde, Düzeltilme	
	Fişinin Tebliğine Bağlanan Sonuçlar .....	140
<b>3.3</b>	<b>TEBLİĞ EVRAKINDA HATA VE TEBLİĞ USULÜNDE</b>	
	<b>HATA .....</b>	<b>141</b>
3.3.1	Tebliğ Evrakında Hata (Tebliğde Hata).....	142
3.3.2	Tebliğ Usulünde Hata (Usulsüz Tebliğ) .....	156
	<b>SONUÇ.....</b>	<b>168</b>
	<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>174</b>

<b>EK 1. ORJİNALLİK RAPORU .....</b>	<b>182</b>
<b>EK 2. ETİK KURUL MUAFİYET FORMU.....</b>	<b>183</b>

## KISALTMALAR DİZİNİ

<b>AATUHK</b>	: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>A(a).g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>A(a).g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>Anayasa</b>	: 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
<b>AÜHFD</b>	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>AYM</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>B.K.K.</b>	: Bakanlar Kurulu Kararı
<b>bkz.</b>	: Bakınız
<b>C.</b>	: Cilt
<b>DD.</b>	: Danıştay Dergisi
<b>dn.</b>	: Dip not
<b>E.T.</b>	: Erişim Tarihi
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
<b>İDDK</b>	: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu
<b>İÜHFM</b>	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
<b>İYUK</b>	: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	: 3068 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KVK</b>	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>Par.</b>	: Paragraf
<b>PTT</b>	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
<b>RG</b>	: Resmî Gazete
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>S.</b>	: Sayı
<b>T.</b>	: Tarih
<b>TBB</b>	: Türkiye Barolar Birliği
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>Tebliğat Kanunu</b>	: 7201 sayılı Tebliğat Kanunu
<b>VDDK</b>	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

**vd.** : Ve devamında  
**VUK** : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Köken itibarıyla yetiştirme, eriştirme, götürme anlamlarına gelen tebliğ, hukuk alanında, hukuki bir işlemde, yazılı bir bildirim vasıtasıyla ilgisinin haberdar edilmesine tekabül etmektedir. Tebliğ kurumu, özü itibarıyla kişilerin tarafı oldukları hukuki ilişkiyi işletmelerine yöneliktir. Öyle ki, bir hukuki ilişki çerçevesinde hareket edilmesi, ilkesel olarak ilişkinin diğer tarafına bildirilmesi ile mümkündür. Örneğin, bir borç ilişkisinde alacaklı borcun ifası için borçludan talepte bulunur ya da idare ilgilisi hakkında tesis ettiği idari işlemi kendisine bildirir. Bu noktada, özel hukuk ve kamu hukuku yönünden, tebliğin anlamı farklılık arz ettiğinden bir ayrıma gidilmesi gerekmektedir.

Özel hukuk açısından, hukuki işlemin muhataba bildirilmesi kendi başına bir zorlayıcı niteliğe sahip değildir; temel olarak, ilgisinin şahsında yahut malvarlığında kendiliğinden bir etki doğurmamaktadır. Böylesine bir etki ancak ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde ve ilgili icra mercileri eliyle, kimi zaman da bir yargı kararına dayanmak suretiyle, tecelli edecektir.

Kamu hukukunda ve dolayısıyla vergi hukukunda ise, eşit olmayan kişiler hukuki ilişkilere taraf olduklarından, tebliğ kurumu özel hukuka nazaran daha önemli olmaktadır. Zira ilişkiye taraf olan idare, üstün kamu gücüyle donanmış vaziyette olduğundan, tek yanlı olarak ilişkinin diğer tarafının hukuki statüsünde yahut malvarlığında etki doğurabilecek işlemleri tesis edebilmektedir. Bu işlemler için ise, kanuni idare ilkesinin ve dolayısıyla idari işlemin hukuka uygunluğu karinesinin bir yansıması olarak, yargı mercilerinin onayına yahut icra dairesi aracılığına ihtiyacı yoktur. Buna karşılık tek yanlı ve doğrudan etki doğuran işleme maruz kalanlar, başta yargı olmak üzere, belirli yasal yollara başvurmak imkânına sahiptir. İşte bu nedenledir ki, tesis edilen işlemin hukuken sonuç doğurması aynı işlemin sağlıklı bir şekilde tebliğ edilmesine bağlanmıştır. Örnek kabilinden, re'sen, ikmalen yahut idarece tarh olunan bir verginin tahakkuku, vergi ve ceza ihbarnamesinin yükümlüye tebliğinden itibaren başlayacak otuz günlük sürenin dava açılmaksızın geçmesi şartına bağlanmıştır. Kural olarak, hakkında işlem tesis edilenin işleme karşı idari yargıda dava açma süresi tebliğ ile başlamaktadır. Bu bağlamda, tebliğ kurumu kamu hukuku

ilişkilerinde, kamu gücüyle donanmakla üstün konumda olan idareye karşı, idare edilenlerin kendi hukuklarını korumalarına imkân tanınması açısından oldukça değerlidir.

Eldeki bu çalışmaya, Türk vergi usul hukuku özelinde tebliğ kurumu konu edilmiştir. Öğretide belirli bir seviyede incelenmiş olmakta birlikte<sup>1</sup>, her gün tekrar tekrar uygulanıyor olması konunun devamlı suretle güncellik arz etmesine ve tekrar incelenmesi gerekliliğine neden olmaktadır. Bunun ötesinde, yakın zamanda mevzuatta gerçekleşen değişiklikler ile Danıştay içtihadında meydana gelen ciddi farklılaşmalar, tebliğ kurumunun tüm yönleriyle ve bütünlüklü bir şekilde tekrar ele alınması ihtiyacını doğurmuştur. Çalışmanın amacı da özü itibarıyla bu ihtiyacın, bir nebze olsun, giderilmesinden ibaret bulunmaktadır.

Çalışmanın kapsamının bu noktada ortaya koyulmasında fayda görülmektedir. VUK'un 2'nci maddesiyle anılan kanunun uygulaması dışında kalan gümrük idareleri tarafından toplanan vergilere ilişkin tebliğler çalışmanın kapsamına dahil değildir. Bahse konu hüküm dolayısıyla, gümrük idareleri tarafından toplanan vergiler için VUK hükümleri işletilemediğinden (ve aksi yönde, VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerine yönelmiş bir atıf da olmadığından), bu vergilere ilişkin işlemlerin tebliğinde de VUK hükümleri dikkate alınmamaktadır.

Üç bölümden oluşan çalışmada sırasıyla, kavramsal çerçeve belirlenmesi, müteakiben Türk vergi hukukunda tebliğin unsurları ile usullerinin incelenmesi ve son olarak da

---

<sup>1</sup> Konuya ilişkin görece eski tarihli çalışmaların başında şüphesiz Kutay UĞUR'un "*Türk Vergi Hukukunda Tebligat*" adlı çalışması ile Doğan ŞENYÜZ'ün "*Vergi Usul Hukukunda Tebligat*" isimli çalışması gelmektedir. (Bkz. UĞUR, Kutay; "*Türk Vergi Hukukunda Tebligat*", İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, İkinci Baskı, Danıştay Matbaası, Ankara 1986; ŞENYÜZ, Doğan; *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa 1997) Bugün gelinen noktada, Haziran 2021 itibarıyla, Ulusal Tez Merkezi'nde doğrudan konuya ilişkin 8 tez çalışmasının mevcut olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmalardan bazıları sonradan kitaplaştırılmıştır. Bununla birlikte özellikle yasal değişikliklerin olduğu dönemlerde gerek uygulamacılar gerekse akademisyenler tarafından yazılan ve konuyu çeşitli yönlerden inceleyen makalelerin yayınlandığı görülmektedir.

tebliğin sonuçlarının ele alınması şeklinde ifade olunabilecek bir sistematik takip edilecektir. Bu bağlamda ilk bölümde, tebliğ kavramı genel anlamda ve vergi hukuku bağlamında ele alınacak; ilkeleriyle birlikte kaynakları tespit edilecektir. Böylelikle, kavramsal bir çerçeve çizilmesine çaba gösterilecektir. Bahse konu bölüm, idare işlem teorisi kapsamında kavramsal altyapının ortaya koyulmasının ardından, tebliğin ifade ettiği hukuki anlamın, bir başka ifadeyle tebliğin hukuki niteliğinin tartışılması ile sonuçlandırılacaktır.

Konuyu teşkil eden kavramın ve hukuki niteliğinin belirlenmesinin ardından, çalışmanın ikinci bölümünde ise, ilk olarak VUK'un ilgili hükümleri çerçevesinde, konusu, kaynakları ve muhatapları olmak üzere, tebliğin unsurlarına odaklanılacak; devamında ise, yine VUK'ta yer alan usuller detaylarıyla ve birbirleriyle olan ilişkileriyle incelenecektir. Tebliğ usulleri incelenirken, güncel değişiklikler ile eski düzenlemelerin karşılaştırılmasına özen gösterilecek; yeri geldiğinde, güncel değişikliklere ilişkin eleştirilere yer verilecektir. Bu noktada, tebliğ usullerinin birbirleriyle olan ilişkileri açısından yapılan açıklamaların çalışmanın özgünlüğü açısından önem arz edeceği düşünülmektedir. Diğer yandan, özellikle güncel değişikliklerle daha çok uygulama alanı bulan varsayımsal tebliğe dikkate çekilerek, vergi idaresi ile yükümlüler arasında bozulan menfaat dengesi işaret edilecektir.

Son bölümde ise, özellikle yargı kararları esas alınmakla, Türk vergi hukukunda tebliğe bağlanan sonuçların ortaya koyulmasına çabalanacak; tebliğin konusu çeşitli evrak türleri üzerinden örneklendirilecektir. Müteakiben tebliğin hükümsüzlüğü sonucunu doğuran tebliğde hata ve usulsüz tebliğ kavramları karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Tebliğde (tebliğ evrakında) hataya vücut veren haller yargı kararlarına konu olan somut olaylar ışığında değerlendirilecek; akabinde tebliğ usulünde gerçekleşen hatalar, bir başka ifadeyle usulsüz tebliğler, tebliğ yöntemlerine göre gruplanarak incelenecektir.

Sonuç kısmında konuya ilişkin, özellikle güncel değişiklikler bağlamında, tespit edilen sorunlar ve eksiklikler ile bunlara ilişkin öneriler ele alınacaktır. Bu suretle, Türk vergi hukuku özelinde tebliğ konusunda, mevzuat ve içtihatla meydana gelen

değişikliklerden kaynaklanan yeniden incelenme ihtiyacının bu çalışmayla bir nebze giderilebileceği umulmaktadır.



# 1. BÖLÜM: KAVRAMSAL AÇIDAN TEBLİĞ, TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN KAYNAKLARI, İLKELERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

## 1.1 TEBLİĞ KAVRAMI

### 1.1.1 Genel Olarak Tebliğ Kavramı

Tebliğ sözcüğünün etimolojik kökeni, yetiştirme, eriştirme, bitiştirme anlamlarının yanında, götürme ve taşıma eylemlerini karşılamaktadır.<sup>2</sup> Çıkış noktası olarak geçmişte taşıma, götürme eylemine karşılık gelen tebliğ Türkçe'ye aktarılırken, eylemin nesnesi olarak bilgi esas alınmıştır. Günümüz Türkçesi'nde ise tebliğin sözlük karşılığı, bildirme, haber verme eylemlerinden ibarettir.<sup>3</sup> O halde tebliğ, “*bir bilgi veya haberin muhatabı olan kimseye ulaştırılması veya bildirilmesi*” olarak tanımlanabilir.<sup>4</sup>

Şüphesiz ki, bir bilginin iletilmesi anlamına gelen tebliğ eyleminin bir muhataba veya muhataplara yönelmiş olması gerekmektedir. Keza tebliğ eylemini gerçekleştiren yahut en azından gerçekleşmesini sağlayan, tebliğe konu bilgiye vakıf olan aktif bir tarafın varlığı da şarttır. Bu tespitler ışığında, en geniş anlamıyla tebliğ bir durum yahut olaya ilişkin olarak bilgiye hakim olan tarafından, muhataba bu bilginin verilmesi, ilgili durum yahut olaydan muhatabın haberdar edilmesi olarak tanımlanabilecektir.

---

<sup>2</sup> DEVELLİOĞLU, Ferit; Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lugat, 28. Baskı, Aydın Kitabevi, Ankara, 2011, s. 1222.

<sup>3</sup> Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, ([http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c7ebf0aac0a90.45891994](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c7ebf0aac0a90.45891994), E.T.: 05.03.2019).

<sup>4</sup> MOROĞLU, Erdoğan, MUŞUL, Timuçin; Tebligat Hukuku, C. 1, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1985, s. 24

## 1.1.2 Hukuki Açıdan Tebliğ Kavramı

### 1.1.2.1 Genel Olarak

Günlük dilde de kullanılmakla birlikte hukuki bir terim niteliğine sahip sözcükler, çoğu zaman anlam yönünden farklılaşmaktadır. Bu bağlamda, hukuki bir kavram olarak ele alındığı takdirde tebliğin de günlük dildeki anlamını aşan şekilde, daha belirgin bir anlama karşılık geldiği görülecektir.

Belirtilmesi gerekir ki, hukuki bir kavram olarak tebliğin çeşitli tanımları doktrinde halihazırda mevcuttur. Tanımların çeşitliliği, tebliğ kavramının farklı hukuk dalları için temsil ettiği anlamın farklılaşmasından kaynaklanmaktadır.

Hukuki bir kavram olarak tebliği günlük dildeki anlamından ayırıştıran temel fark, hukuki bir sonucun bağlanmış olması, muhatapları şahsında hukuki sorumluluk, yükümlülük yahut yaptırımlar doğurma ihtimalini taşımasıdır.<sup>5</sup> Bu nedenle, tebliğe ve aşamalarına ilişkin mevzuatta usul kuralları düzenlenmiş; tebliğe konu bilginin muhataba usulüne uygun şekilde ulaştığının belgelendirilmesi öngörülmüştür<sup>6</sup>. Tebliğin bu özelliğine dikkat çeken bir tanıma göre tebliğ, “*muhataba yapılan bildirim yazılı olarak belgelendirilmesidir.*”<sup>7</sup> Bu tanımla aynı doğrultuda, Anayasa Mahkemesi bir kararının gerekçesinde, “*Tebliğat, yetkili makamlarca birtakım hukuki işlemlerin, bu işlemin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kişilere kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirim usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir.*” tanımına yer vermiştir.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 3.

<sup>6</sup> A.g.e., s. 4.

<sup>7</sup> ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder, TAŞPINAR AYVAZ, Sema; Medeni Usul Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2017, s 183.

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 13.11.2014 tarihli, E. 2013/95 ve K. 2014/176 sayılı kararı. (Anılan karar, 13.03.2015 tarihli ve 29294 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

Diğer yandan, tebliğe benzeyen birtakım kavramlara değinilmesinde ve bunların tebliğden farklarının ortaya koyulmasında fayda bulunmaktadır. Tebliğe benzemekle birlikte farklı karşılığa sahip bu kavramlar, yargı merciince bir kişinin taraf, taraf vekili, tanık yahut bilirkişi sıfatıyla huzura çağırılması anlamındaki davet ve bunun yazılı hali olan davetiye<sup>9</sup>, görüşme isteği gibi belirli bir davranışın yerine getirilmesini konu edinen çağrı ve bunun yazılı hali olan çağrı pusulası<sup>10</sup> (mektubu) ile son olarak idari makamlarca çeşitli konularda ilgililere duyurulması yahut hatırlatılması lazım gelen bilgileri konu alan bilgilendirme haberleri ve yazılarından<sup>11</sup> ibarettir. Sayılanlardan davetiye ve çağrı pusulasının bir tebliğ işlemine konu olabilecekleri sabittir.<sup>12</sup>

Ele alınan tanımlardan hareketle söylenebilir ki tebliğ, herhangi bir bilgidен ziyade, hukuken sonuç yaratan yahut yaratma ihtimali olan bir durumun ya da hareketin, bundan etkilenecek kişiye ispat kudretine sahip şekilde yazılı olarak iletilmesi, bildirilmesidir.

#### 1.1.2.2 Vergi Hukuku Açısından Tebliğ

Vergi hukuku özelinde de tebliğe ilişkin çeşitli tanımlar yapılmış olup, bunlara değinilmesinde fayda bulunmaktadır. Vergi hukuku özelindeki tanımlara geçilmeden önce belirtmelidir ki, vergi hukuku literatüründe, bağlayıcı olmayan (*tali*) kaynak statüsünde yer alan ve vergi idaresinin uygulamaya yönelik açıklayıcı nitelikteki metinleri için de kimi zaman (genel) tebliğ kavramı kullanılmakta olup, bahse konu kavram bu çalışmanın konusunu oluşturan tebliğ kurumu ile karıştırılmamalıdır.

İlk olarak pozitif hukukta yer alan tanıma değinilecek olursa, VUK'un 21'inci maddesinde tebliğ, “... *vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların*

---

<sup>9</sup> ARSLAN, YILMAZ, TAŞPINAR AYVAZ, s. 183; MOROĞLU, MUŞUL, s. 24.

<sup>10</sup> ŞENYÜZ, s. 15.

<sup>11</sup> A.g.e., s.15.

<sup>12</sup> A.g.e., s.15. Aynı yönde, bkz. YÜCE, Mehmet, ÇELİK, Muhammed; Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, Ocak 2017, s. 11 vd.

*yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi...*” olarak ifade edilmiştir. Anılan hükümdeki mükellef ibaresinin kapsamına, vergisel ödevler yönünden vergi idaresinin vergi yükümlüsü yerine muhatap kabul ettiği vergi sorumlusunun da dahil olduğu, VUK’un 8’inci maddesinin dördüncü fıkrası ışığında sabittir.<sup>13</sup> O halde, tebliğin muhatabı, yükümlü, vergi sorumlusu ve cezai yaptırıma maruz kalan kişilerdir.

Diğer yandan, anılan hükümde yer verilen tanımdan hareketle, tebliğin konusu vergilendirmeye ilişkin ve hüküm ifade eden hususlardan oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergilendirmeye ilişkin ve hüküm ifade eden işlemlere ilişkin evrak tebliğin konusunu teşkil etmektedir.

Doktrinde de tebliğ, muhataplar ve konu yönünden ele alınmak suretiyle, benzer bir çerçevede tanımlanmaktadır. ERGİNAY, tebliğ kavramını, vergi dairelerince miktarı hesap edilen, bir başka ifadeyle tarh edilen verginin ödenmesine yönelik yükümlüye yapılan çağrı olarak ifade etmektedir.<sup>14</sup> BİLİCİ, tebliğ ilişkin olarak, “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya diğer bazı kişilere yazı ile bildirilmesi*” tanımına yer vererek, tebliğin mükellef, sorumlu ve ceza kesilene yöneldiğine işaret etmektedir.<sup>15</sup>

MUTLUER ise, verginin tebliğini, “*vergilendirmeye ilişkin ve hukuki sonuç doğurabilecek tüm konuların mükellef veya vergi sorumlularına bildirilmesinin*” vergilendirmede genel bir ilkeye tekabül ettiğinden bahisle açıklamaktadır.<sup>16</sup>

ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN – GÖKER, benzer şekilde “*yükümlü adına salınan*

---

<sup>13</sup> VUK’un 8’inci maddesinin dördüncü fıkrası şu şekildedir:

“*Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*”

<sup>14</sup> ERGİNAY, Akif; Vergi Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1982, s. 82.

<sup>15</sup> BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku 39. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara Kasım 2016, s. 67.

<sup>16</sup> MUTLUER, M. Kâmil; Vergi Genel Hukuku, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ocak 2006, s.135.

*vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi” gerektiğinden ve resmi bildirim müteakip yükümlünün vergi borcunun ödenmesi yahut vergi borcunu doğuran işleme karşı yargıya başvurulması yollarından birine yöneleceğinden bahisle, tebliği açıklamaktadır.<sup>17</sup> Yine aynı yönde, TUNCER de yükümlü aleyhine tek taraflı borç teşkil eden tarh işleminin tebliğ ile tamamlandığını ve bu suretle yükümlünün haberdar edildiğini belirtmektedir.<sup>18</sup>*

KIRBAŞ ise, vergilendirme ilişkisinin tarafları olan vergi idaresi ile vergi yükümlüsü veya sorumlusu arasında kimi hak ve ödevlerin mevcut olduğuna değinerek, bu çerçevede *“mükellefin ya da sorumlunun vergileme ile ilgili işlemlerden haberdar edilmesi”* eylemini tebliğ olarak tanımlamaktadır.<sup>19</sup>

Ele alınan tanımlarda değinilen hususların yanında, KARAKOÇ’un *“... 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 iletilmesi...”* şeklindeki kapsayıcı tanımında vergi idaresince takip edilecek usul ve yasal dayanağı vurgulanmaktadır.<sup>20</sup>

Tüm bu tanımların ışığında, vergi hukuku açısından tebliğ, vergi hukuku ilişkisinin pasif tarafını teşkil eden vergi yükümlülerine, vergi sorumlularına ve cezaların muhataplarına hitaben, vergi borcunun veya cezaların ödenmesi yahut bunları doğuran işlemlere karşı uyumsuzluk çıkartılması şeklinde harekete geçirmeye yönelik, vergi hukuku ilişkisinin öteki tarafı vergi idaresince yazılı olarak VUK’un ilgili hükümlerine uygun olarak yapılan bildirimler olarak tanımlanabilecektir.

---

<sup>17</sup> ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2020, s. 108.

<sup>18</sup> TUNCER, Sebahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara Mart 2003, s. 145.

<sup>19</sup> KIRBAŞ, Sadık; Vergi Hukuku, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara Ekim 2004, s. 125 vd.

<sup>20</sup>KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 211 vd.

### 1.1.3 Tebliğin Amacı ve Önemi

Hukuki bir kurumun önemi esasen doğurduğu sonuçtan kaynaklanmaktadır.<sup>21</sup> Aynı zamanda, ilgili kurumun öneminin kavranması için doğurduğu etkinin ele alınması sırasında, bu kurumun neden var olduğuna, neye yaradığına ilişkin soruların da cevaplanacağı tabiidir. Zira bir eylem gerçekleştirilirken bundan elde edilecek sonuç yahut fayda, esasen bu eylemin amacını da teşkil edecektir. Bu bağlamda, tebliğin amacı ile öneminin açıkça ortada olan bağlantıları nedeniyle birlikte ele alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen tanımlarda, tebliğ ile hukuki ilişkilere taraf olanların aralarında hukuki sonuç doğuran işlemlerden haberdar olmasının sağladığı hususuna değinilmektedir. Bu haberdar olma şüphesiz, hukuki işleme ilişkin hususların karşı tarafa, muhataba ulaştırılmasıyla mümkün olacaktır. Diğer yandan, tebliğin yazılı olma niteliği bu noktada ayrı bir değer taşımaktadır. Zira yazılı olarak gerçekleşmenin doğal sonucu, tebliğ olgusunun, muhataba ilgili hususların ulaştırıldığı ve kendisinin bilgilendirildiğinin ispatını sağlayacak nitelikte bir belgeyle sürecin neticelenmesidir.<sup>22</sup> Tüm bu açıklamalar çerçevesinde söylenebilir ki, tebliğin teslim, bilgilendirme ve belgelendirme olmak üzere üç fonksiyonu vardır<sup>23</sup>. Sayılan üç fonksiyon bağlamında, tebliğin amacı, teslim, bilgilendirme ve belgelendirmenin yerine getirilmesi suretiyle hukuki ilişkilerin işletilmesi ve bu ilişkiler çerçevesinde hukuki sonuçların doğması; tebliğ müessesesini önemli kılan da hukuk düzleminde sonuçların doğmasının ve dolayısıyla hukuki ilişkilerin işletilebilmesinin kendisinin sıhhatine bağlanmış olmasıdır.<sup>24</sup> Tebliğin önemine işaret eden bir örnek olarak, bir idari işlemin ilgisine muhakkak bildirilmesi gerekliliğine aykırılık halinde

<sup>21</sup> ŞENYÜZ, s. 9.

<sup>22</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 4.

<sup>23</sup> TÜZÜNER, Özlem; “*Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi*”, Ankara Barosu Dergisi, S. 2011/4, s. 142. (<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2011-4.pdf>, E.T.: 04.11.2020) Bilgilendirme ve belgeleme fonksiyonlarıyla sınırlı olmak üzere, benzer bir tespit için, bkz. MOROĞLU, MUŞUL, s. 4.

<sup>24</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 5.

o idari işlemin sonuç doğurmamasına yol açabileceği<sup>25</sup> gösterilebilir.

Vergi hukuku özelinde ise, tebliğin önemi ve amacı büyük ölçüde yukarıda yapılan açıklamalar ile örtüşmektedir. Değinildiği üzere, bir hukuki ilişkinin işletilmesi, bir başka ifadeyle hak veya yükümlülüklerin doğumu veya sona ermesi karşı tarafın bundan haberdar olmasıyla mümkündür. Vergi hukuku açısından da tebliğ ile yine bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonları çerçevesinde vergilendirme ilişkisi işletilmektedir.<sup>26</sup> Bu bağlam ve vergilendirme sürecinin aşamaları bir arada değerlendirildiğinde, vergi hukuku açısından tebliğin bir süreç olarak vergilendirmedeki önemi ortaya çıkmaktadır. Öyle ki, verginin hesaplanarak tarh edilmesi aşamasından hemen sonra, hesaplanan bu verginin vergi yükümlüsüne bildirilmesi aşamasına, bir başka deyişle tebliğ aşamasına geçilmekte; ancak bu aşamanın da tamamlanmasının ardından tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilebilmektedir.<sup>27</sup> Gerçekten de vergi idaresinin tebliği muhatabını harekete geçmeye zorlamakta; kendisine yapılan tebliğ üzerine muhatap konumundaki yükümlü vergi borcunu ödemek yahut bu borca karşı uyuşmazlık çıkarmak zorunda kalmaktadır. O halde tebliğ, vergilendirme sürecinde tarhiyat aşaması ile diğer aşamalar arasında bağlantıyı kurarak, vergilendirme ilişkinin işlemlerini sağlamakta<sup>28</sup> ve bu yönden önem arz etmektedir.

Vergilendirme ilişkisini işletme amacıyla aynı doğrultuda olmak üzere, vergilendirmeye ilişkin tebliğ üzerine, muhataba tanınmış yasal olanaklara dair belirlenmiş süreler işlemeye başlayacaktır. Bahse konu sürelerin işlemeye başladığı tarihin belirlenmesinde, tebliğin muhatabın kendisinin hukuki statüsünde değişiklik yapıldığına ilişkin işlemden haberdar olduğunu ispat etme kabiliyetinden yararlanılmaktadır.<sup>29</sup> Bundan hareketle söylenebilir ki, tebliğin bir amacı da muhataba tanınan yasal olanakların sürelerinin başlangıcının tespit edilmesiyken, tebliğ bahse

---

<sup>25</sup> YILMAZ, Ejder; ÇAĞLAR, Tacar; Tebligat Hukuku, Ankara Yarıaçık Cezaevi Matbaası, Ankara 1983, s. 3.

<sup>26</sup> ŞENYÜZ, s. 9.

<sup>27</sup> A.g.e., s. 10; UĞUR, s. 335.

<sup>28</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s.108; UĞUR, s. 335.

<sup>29</sup> ŞENYÜZ, s. 9 vd.

konu olanakların süresi içinde kullanılıp kullanılmadığının anlaşılması yönünden önem arz edecektir.<sup>30</sup>

## 1.2 TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA TEBLİĞ KURUMUNA İLİŞKİN KAYNAKLAR

Türk Vergi Hukuku'nda tebliğ, Anayasa, yasa ve düzenleyici idari işlemler düzeyinde muhtelif şekillerde düzenlenmiştir. Bahse konu düzenlemelerin uygulaması devamlılık arz ettiğinden, konuya dair çok sayıda özelge, sirküler ve yargı kararı bulunmakta; aynı zamanda vergi hukukunda tebliğ doktrinde de ciddi sayıda çalışmanın konusunu teşkil etmektedir.

Vergi hukukunda kaynaklar, yeni bir norm ihdas edip etmeme ölçütü esas alınarak, bağlayıcı kaynaklar ve bağlayıcı olmayan kaynaklar olarak iki grupta ele alınabilecek olup; bu ölçüte göre, yeni bir normu düzenleyen kaynaklar bağlayıcılık arz etmekteyken, mevcut normları açıklayıcı nitelikteki kaynaklar ise, bağlayıcı olmayan (*yardımcı, tali*) kaynaklar olarak kabul edilmektedir.<sup>31</sup> Aynı doğrultuda tebliğ kurumuna ilişkin kaynaklar da bağlayıcılıkları yönünden, bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan kaynaklar olmak üzere iki başlık altında incelenebilecektir.

### 1.2.1 Tebliğ Kurumuna İlişkin Bağlayıcı (Asli) Nitelikte Kaynaklar

Anayasa'nın 124'üncü maddesinin üçüncü fıkrası, idari işlemlere karşı açılacak davalara ilişkin sürelerin yazılı bildirim üzerine başlayacağını düzenlemektedir.<sup>32</sup> Anılan hükümde yazılı bildirim ile ifade edilen esas itibarıyla, idari işleme ilişkin olarak muhataba yönelmiş tebliğdir. O halde Anayasa'nın anılan hükmü, vergi hukukuna ilişkin olanlar da dahil olmak üzere, idari işlemlere karşı başvurulacak

---

<sup>30</sup> A.g.e., s. 11.

<sup>31</sup> KARAKOÇ, s. 71.

<sup>32</sup> Anayasa'nın 124'üncü maddesinin üçüncü fıkrası şu şekildedir:

“İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.”



davalar için öngörülen sürelerin idari işlemin ilgisine yapılacak tebliğ üzerine başlayacağı kuralını öngörmekte olup, tebliğe ilişkin bağlayıcı bir kaynak niteliğindedir.

Türk hukukunda tebliğe ilişkin yasa düzeyinde genel düzenlemeler, Tebligat Kanunu'nda yer almaktadır.<sup>33</sup> Öte yandan, kimi özel kanunlarda tebliğe ilişkin ayrıksı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Örneğin, VUK kapsamında tesis edilen vergilendirme işlemlerinin tebliği ile alakalı hususlar, anılan kanunun 93'üncü ila 109'uncu maddelerinde düzenlenmektedir.

Türk hukukunda tebliğe ilişkin bir diğer kaynak ise Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrası bağlamında, ikili ve çok taraflı olmak üzere, uluslararası anlaşmalardır.<sup>34</sup> Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu ve tebliğe ilişkin hususları esas alan bir anlaşma olarak 1965 Lahey Sözleşmesi örnek gösterilebilir. Anayasa'nın anılan hükmü uyarınca, usulüne uygun şekilde yürürlüğe konan uluslararası anlaşmaların vergiye ilişkin hükümlerinin vergi yasası olarak kabul edilmesinin<sup>35</sup> bir gereği olarak, vergilendirme işlemlerinde tebliğe ilişkin hükümleri içeren uluslararası anlaşmalar da birer bağlayıcı kaynak niteliğinde olacaktır.<sup>36</sup>

16 Nisan 2017 tarihinde gerçekleşen referandumu müteakip, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri de bağlayıcı bir hukuk kaynağı olarak Anayasa'da yer almaktadır. Ancak, Anayasa'nın 104'üncü maddesinin on yedinci fıkrasında belirtildiği üzere, açıkça yasayla düzenlenmiş hususlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağından, yasa düzeyindeki mer'i mevzuat karşısında, vergilendirme işlemlerinin tebliğine ilişkin bir Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin çıkarılması

---

<sup>33</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 6.

<sup>34</sup> A.g.e., s. 7; DOĞAN, Vahit; Milletlerarası Özel Hukuk, 3. Baskı, Savaş Kitabevi, Ankara, Şubat 2015, s. 96.

<sup>35</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s.16 vd.

<sup>36</sup> ERDEM, Bahadır; Türk Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat, İstanbul 1992, s.9.(dan aktaran, ŞENYÜZ; s. 17.); ŞENYÜZ, s. 126.

mümkün görülmemektedir.

Bir diğer bağlayıcı hukuk kaynağı ise Anayasa'nın 16 Nisan 2017 tarihli referandumun ardından ilga olan 91'inci maddesinde yer alan kanun hükmünde kararnamelerdir. Mülga 91'inci maddenin birinci fıkrası gereği, olağan dönemde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerle vergi ödevine ilişkin düzenlemeler yapılamamakta; öte yandan, sıkıyönetim ve olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri bu kuralın istisnasını teşkil etmekteydiler. Belirtilmesi gerekir ki, 16 Nisan 2017 tarihinden önce usulüne uygun olarak çıkarılmış kanun hükmünde kararnameler, kural olarak ilga edilene kadar yürürlüktedir.

Yürütme tarafından çıkarılan bir başka bağlayıcı kaynak ise Cumhurbaşkanı kararları olup; özü itibarıyla, Anayasa'nın 16 Nisan 2017 tarihli referandumdan önceki halinde Bakanlar Kurulu kararlarına tekabül etmektedir. Anılan referandumu müteakip, Bakanlar Kurulu'nun ortadan kaldırılması ve tüm yürütme yetkilerinin Cumhurbaşkanı şahsında toplanması üzerine, yasalarla Cumhurbaşkanı'na verilecek yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanı kararı çıkartılabilecektir.<sup>37</sup>

Son olarak, tüzük, yönetmelik ve yasayla yetki tanınan hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kararları<sup>38</sup> gibi veya Anayasa'da yahut herhangi bir yasada düzenlenmemekle birlikte idarenin genel düzenleme yetkisine binaen çıkarılabilen<sup>39</sup> yürütmenin diğer düzenleyici işlemleri de vergi hukukunda tebliğ kurumuna ait

---

<sup>37</sup> 07.07.2018 tarihli ve 30471 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 700 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile çeşitli yasalardaki “*Bakanlar Kurulu*” ve muadili ibareler, “*Cumhurbaşkanı*” olarak değiştirilmiştir.

<sup>38</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 18.

<sup>39</sup> GÜNDAY, Metin; İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011, s. 110; GÖZLER, Kemal, KAPLAN, Gürsel; İdare Hukukuna Giriş, 17. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa Ocak 2013, s. 199.

bağlayıcı kaynaklar arasında yer almaktadır.

### 1.2.2 Tebliğ Kurumuna İlişkin Bağlayıcı Olmayan (Tali) Nitelikte Kaynaklar

Vergi hukuku yönünden de diğer hukuk dallarında olduğu gibi, yargı kararları ve doktrin bağlayıcı nitelik arz etmeyen hukuk kaynaklarını teşkil etmektedir.<sup>40</sup> Bu sayılanların yanında, vergi hukukuna özgü olan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca uygulamada birliğin sağlanması adına çıkartılan tebliğler, genelgeler, özelgeler (*muktezalar*) ve sirkülerler de birer bağlayıcı olmayan hukuk kaynağı niteliğindedirler.

Belirtilmesi gerekir ki, kimi hallerde tebliğlerle yeni norm ihdas edilmesi yoluna gidilebilmektedir. Öyle ki, bir önceki başlıkta değinildiği üzere, kimi vergi yasalarında verilen düzenleme yetkisi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tebliğler vasıtasıyla kullanılmaktadır.<sup>41</sup> Nitekim, kimi zaman Hazine ve Maliye Bakanlığı yasayla yetki verilmediği hallerde de hukuka aykırı şekilde objektif düzenleme niteliğinde tebliğ çıkarabilmektedir.<sup>42</sup>

### 1.2.3 Tebliğ Kurumuna İlişkin Kaynaklar Üzerine Değerlendirme: VUK ve Tebligat Kanunu İlişkisi

Bir önceki başlıkta ele alındığı üzere, tebliğe ilişkin olarak mevzuatta çok sayıda bağlayıcı nitelikte kaynak bulunmaktadır. Esas itibarıyla, Anayasa düzeyinde yalnızca 125'inci madde ile düzenlenen tebliğe ilişkin olarak, uluslararası anlaşmalar bir an için göz ardı edildiğinde, yasa düzeyinde iki kaynak asli niteliktedir. Yasa düzeyindeki bahse konu kaynaklar olan VUK ile Tebligat Kanunu'nun hangi hükümlerinin hangi durumlarda uygulanacağını ortaya koyulması için, bahse konu yasaların hükümleri

---

<sup>40</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s.19.

<sup>41</sup> KARAKOÇ, s. 92 vd.

<sup>42</sup> Bağlayıcı olmayan, tali nitelikteki tebliğlerin iptal davasına konu edilmesi mümkün değildir. Ancak bahse konu bağlayıcı norm ihdas eden tebliğler, münhasıran yahut kendilerine dayanan idari işlemler ile birlikte iptal davasına konu olabilirler. Ayrıntılı bilgi için bkz., ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s.19 vd.; KARAKOÇ, s. 93.

arasındaki ilişkinin açıklanması gerekmektedir.

İlk olarak ifade edilmelidir ki, Tebligat Kanunu Türk hukukunda tebliğe ilişkin hükümlerin kodifiye edildiği bir genel kanun mahiyetindedir.<sup>43</sup> Tebliği yapacak merciler, tebliğin konuları ve tebliğ usulüne tekabül eden tebliğ esasları anılan kanunun kapsamı dahilindedir.

Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca, yargı mercileri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki idareler, (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 tüzel kişilikleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak tebligatlar, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla anılan kanun kapsamında gerçekleştirilecektir. Görüleceği üzere, vergi idaresi de dahil olmak üzere, idari işlem tesis etmeye ehil olan tüm kamu tüzel kişileri, tebliğleri Tebligat Kanunu kapsamında gerçekleştirmek durumundadır.

Öte yandan, Tebligat Kanunu'nda *kazâi (yargısal)* tebligat, idari tebligat ve mali tebligat olarak sayılmakla birlikte, tüm tebligat türlerini kapsayacak şekilde düzenlemelere, "*Tebligat Esasları*" başlıklı ikinci fasılda, 8 ila 44'üncü maddelerinde yer verilmiştir. Dolayısıyla anılan kanun, tebliğ konuları yönünden de vergi idaresi tarafından yapılan tebliğleri kapsayıcıdır.

Son olarak, tebliğin ne şekilde yapılacağına ilişkin, bir başka ifadeyle tebliğin usul boyutuna dair düzenlemeler de Tebligat Kanunu'nda yer almaktadır. O halde, Tebligat Kanunu'nun içerdiği hükümlerin kapsamından hareketle, anılan kanunun Türk hukuku açısından tebliğe ilişkin bir genel kanun mahiyetinde olduğu sonucuna ulaşılması

---

<sup>43</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 6.

gerekmektedir.

Tebliğat Kanunu, her ne kadar genel kanun olarak yeterince kapsayıcıysa da, mevzuatta çeşitli kanunlarda tebliğe ilişkin özel hükümlere yer verilmiştir.<sup>44</sup> Bunlara örnek olarak, İcra ve İflas Kanunu'nda yahut Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer alan çeşitli düzenlemeler gösterilebilir. Benzer şekilde vergi hukuku açısından özel hükümler VUK'un 93'üncü maddesinden 109'uncu maddesine kadar, "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabın "Tebliğler" başlıklı beşinci kısımda yer almaktadır.<sup>45</sup>

Vergilendirmeye ilişkin her bir tebliğ anılan kanunların hükümlerinin bir çatışmasını teşkil edecektir. Ancak hukuk kurallarının uygulanmasından doğan çatışmaları çözme yöntemlerinden biri olan ve aynı düzeydeki iki kanun arasından genel kanunun ihmal edilmesi suretiyle, özel kanunun uygulanması<sup>46</sup> olarak ifade edilebilecek olan özel kanun (*lex specialis*) ilkesi gereği, birer özel hüküm niteliğinde olan VUK'un bahse konu hükümleri, Tebliğat Kanunu'nda yer alan hükümlerin yerine uygulanacaklardır.

47

Vergilendirmeye ilişkin tebliğlere uygulanacak hükümlerin öncelikle VUK hükümleri olacağı yönündeki bu sonuç, Tebliğat Kanunu'nun mali tebliğatlara ilişkin düzenlemelerinden de teyit edilebilmektedir. Öyle ki, anılan kanunun 50'nci

<sup>44</sup> A.g.e., s. 6.

<sup>45</sup> Vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin özel olarak düzenlenmesinin geçmişine kısaca değinilmesinde fayda bulunmaktadır. 1939 yılında 3692 sayılı Vergilendirme İhbarnamelerinin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Temyiz ve İtiraz Komisyonlarının Teşkiline Dair Kanun ile bir araya getirilene kadar vergilendirmeye ilişkin tebliğlere dair hükümler, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapan muhtelif kanunlar dağınık bir biçimde bulunmaktaydı. Anılan düzenleme çerçevesinde, tebliğin yalnızca memur eliyle yapılması öngörülmekteydi. 01.01.1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile tebliğlerde posta teşkilatından yararlanılması mümkün kılınmıştır. Bahse konu kodifikasyonun, vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin aynı hükümlere tabi olması ve uygulamada birliğin sağlanması amaçlarıyla yapıldığı açıktır. Detaylı bilgi için, bkz. UĞUR, s. 335 vd.

<sup>46</sup> GÖZLER, Kemal; Hukukun Temel Kavramları, 7. Baskıdan 2 Ek Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa Kasım 2010, s. 129.

<sup>47</sup> Aynı yönde bkz., TUNAOĞLU, Osman; Vergi Usul Kanuna Göre Tebliğat, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mayıs 2018, s. 13; UĞUR, s. 338.

maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak tebliğin usulü düzenlendikten sonra, müteakip 51'inci maddede diğer mali tebligatın, kendi kanunlarında açıklık bulunmaması halinde Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine göre tebliğ edileceği ifade edilmektedir. Anılan hükmün mefhumu muhalifinden, Sayıştay tarafından yapılacaklar hariç olmak üzere, geri kalan mali tebliğlerin kendi kanunlarına göre yapılacağı anlaşılmaktadır. Ancak belirtilmesi gerekir ki VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde, genel kanun olan Tebligat Kanunu'na geri dönülecek ve anılan kanun hükümleri işletilecektir.<sup>48</sup>

#### **1.2.4 Vergi Usul Kanunu'nun Tebliğe İlişkin Hükümlerinin Uygulama Alanı**

Vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin VUK'un özel hüküm niteliğindeki ilgili hükümlerine göre yapılacağı yönündeki sonuca ulaşılmasının ardından, VUK'un uygulama alanının tespit edilmesi gerekmektedir. İlk olarak, her ne kadar vergilendirmeye ilişkin genel bir usul kanunuysa da VUK'un tüm vergileri kapsamadığı unutulmamalıdır. Diğer yandan, kimi hallerde VUK'un tebliğle alakalı hükümleri, yapılan açık atıfların neticesi olarak da işletilebilmektedir.

##### **1.2.4.1 Vergi, Resim ve Harçlar Yönünden Uygulama Alanı**

VUK'un "*Giriş*" kısmında "*Kanunun şümülü*" başlığı altında yer alan 1'inci maddede, anılan kanunun hükümlerinin, müteakip maddedekiler hariç olmak üzere, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar yönünden uygulanacağı düzenlenmiştir. "*Gümrük ve tekel vergileri*" başlıklı müteakip maddede ise, gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerin VUK'a tabi olmadığı ve bahse konu vergiler için 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca işlem yapılacağı hususları ifade edilmiştir. Anılan hükümler bir arada değerlendirildiğinde, tebliğe ilişkin hükümlerde dahil olmak üzere, kanunun

---

<sup>48</sup> MUTLUER, s. 134; KIZILOT, Şükrü; Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1994, s. 838; UĞUR, s. 338.

uygulaması yönünden bir kapsamın belirlendiği, bir başka ifadeyle bir çerçeve çizildiği fark edilebilecektir.

Söz konusu iki hükümden hareketle, bir vergilendirme işleminin tebliğinin VUK'a göre gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği hususunda, esas olarak şu iki şartın dikkate alınacağı söylenebilecektir. İlk olarak, hakkında işlem tesis edilecek vergi, resim ve harç genel bütçeye dahil olmalı yahut il özel idaresi veya belediyelerce tahsil olunan vergiler arasında yer almalıdır. İkinci olarak, söz konusu vergi, resim ve harç gümrük idaresince tahsil olunmamalıdır. Bu iki şartın kümülatif olarak sağlanması durumunda, bahse konu vergi, resim veya harca ilişkin tebliğ VUK'un ilgili hükümleri uyarınca gerçekleştirilecektir.<sup>49</sup>

#### 1.2.4.2 Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden Uygulama Alanı

Vergi hukukunda tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarına ilişkin işlemler, kural olarak, VUK kapsamında düzenlenmişken, tahsil aşamasına ilişkin usul kodu ise AATUHK'tur. Değinilmesinde fayda vardır ki, AATUHK'un uygulama alanı VUK'un uygulama alanını da aşmaktadır. AATUHK'un "*Kanunun şümülü*" başlıklı 1'inci maddesinde, Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergiler, resimler, harçlar, ceza soruşturmaları ve uygulamalarına ilişkin masraflar, vergi cezası, idari para cezaları ile bunlara bağlı fer'i alacaklar kapsam dahilinde sayılmıştır.

AATUHK'un 8'inci maddesinde ise aksine bir hüküm bulunmadıkça, anılan kanunda yer alan sürelerin hesabında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir. İlgili hükümden işaret edildiği gibi, gerçekten de tebliğle ilişkin farklılık arz eden hükümlere AATUHK'ta yer verilmiştir.<sup>50</sup> Bu bağlamda, tahsilat aşamasına ilişkin yapılacak tebliğler için, VUK hükümlerine göre

---

<sup>49</sup> Aynı yönde, bkz. ŞENYÜZ, s. 20.

<sup>50</sup> CANDAN, Turgut; Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018, s. 274; ÖZBALCI, Yılmaz ve diğerleri; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2006, s.147.

daha baskın şekilde özel hüküm niteliği arz eden AATUHK hükümleri uygulanacaktır. VUK hükümleri yerine uygulanacak hükümlere örnek olarak AATUHK'un 55'inci maddesi gösterilebilir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında, belediye sınırları dışındaki köylerde yapılacak tebligatların, muhtarlıkça gerçekleştirileceği öngörülmektedir.

#### 1.2.4.3 Muhtelif Fonlar Yönünden Uygulama Alanı

Tebliğe ilişkin olarak VUK'ta yer alan hükümlerin uygulanacağı bir başka alan ise kimi fonların tahsili aşamasıdır. 80'li yıllarda yoğun şekilde kullanılan ve bu sebepten bütçe disiplininin bozulmasına yol açan fonlar<sup>51</sup>, kendilerine uygulanacak usul kuralları açısından oldukça büyük bir karmaşaya yol açmıştır. 11.07.1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 18, 19 ve 20'nci maddelerinde, bahse konu fonlara VUK ve AATUHK hükümlerinin uygulanacağı yönünde genel bir düzenleme yapıldıysa da bahse konu hükümler, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 37'nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, bu fonların kendi mevzuatlarında konuya ilişkin herhangi bir düzenleme yapıp yapılmadığı değerlendirilmelidir.

Örnek olarak, 3238 sayılı Savunma Sanayii İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un 15'inci maddesinde, Savunma Sanayi Destekleme Fonu için yapılacak işlemler için VUK ve AATUHK hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Benzer bir başka düzenleme, 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde yer almakta olup; anılan hükme göre, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu için tahsilat işlemleri AATUHK hükümlerine göre tesis edilecektir. O halde, bu iki fonun uygulamasında VUK'un

---

<sup>51</sup> SAYGILI, Mehmet Kağan; Türkiye'de Kamu Fonu Uygulaması (Uzmanlık Tezi), Şubat 2002, s. 34. (<http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/MehmetKaGanSAYGILI.pdf>, E.T.: 19.05.2019)



tebliğe ilişkin bu hükümlerinin uygulanacağı sonucuna ulaşılmalıdır.<sup>52</sup>

### 1.3 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞE İLİŞKİN İLKELER

Vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin hukuki kaynakları bir önceki bölümde ele alınmış olmakla birlikte, yine aynı konuda geçerli olan ilkelerin de ele alınması gerekmektedir. Doktrinde vergilendirmeye ilişkin tebliğler yönünden mahremiyet (*gizlilik*), şekle ve usule bağlılık (*şekilcilik*), yazınlık ve sonuca ulaşma olmak üzere dört ilke üzerinde durulmaktadır.<sup>53</sup> Belirtilmesi gerekir ki bahse konu ilkelerden mahremiyet ilkesi vergi hukukundaki vergi mahremiyetinin bir yansımasıyken, şekilcilik ve yazınlık ilkeleri ise kaynaklarını idare hukukundan almaktadır.

#### 1.3.1 Mahremiyet (Gizlilik) İlkesi

Mahremiyet ilkesi, kaynağını VUK'un "*Vergi mahremiyeti*" başlıklı 5'inci maddesinde<sup>54</sup> düzenlenen vergi mahremiyetinden almaktadır.<sup>55</sup> Anılan hükümde, vergilendirmeye ilişkin yürütülen kamu görevi çerçevesinde öğrenilmek kaydıyla, yükümlülerin ve yükümlülerle ilgili kişilerin kişiliklerine, işlem ve hesaplarına, işlerine, işletmelerine, malvarlıklarına ve mesleklerine ilişkin bilgiler vergi mahremiyeti kapsamında korunmaktadır. Bahse konu bilgileri görevleri gereği öğrenen ve vergi mahremiyeti kapsamında korumakla mükellef olanlar ise, vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargısında görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görevli olanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler olarak sayılmıştır. Vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin de özü itibarıyla vergilendirme sürecine dahil oldukları hususundan hareketle, bunları gerçekleştirenlerin de vergi mahremiyetini korumakla yükümlü olduğu sonucuna

---

<sup>52</sup> ŞENYÜZ, s. 21.

<sup>53</sup> YÜCE, ÇELİK; s. 58 vd.; ŞENYÜZ, s. 21 vd.

<sup>54</sup> Benzer bir hüküm, AATUHK'un "*Sırrın ifşası*" başlıklı 107'nci maddesinde yer almaktadır.

<sup>55</sup> ŞENYÜZ, s. 21; KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 75.

ulaşılmalıdır.<sup>56</sup>

Vergi mahremiyeti ve dolayısıyla tebliğlere ilişkin mahremiyet ilkesi yalnızca VUK çerçevesinde tesis edilen işlemlerin tebliği ile sınırlı değildir. Hatırlanacağı üzere, AATUHK kapsamında tesis edilen işlemlerin tebliğinde de anılan kanunun 8'inci maddesi gereği, aksine hüküm bulunmaması şartıyla VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Nitekim, VUK'ta vergi mahremiyetini düzenleyen 5'inci maddenin bir benzeri de halihazırda AATUHK'un 107'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda, tahsil aşamasında yapılacak işlemler yönünden vergi mahremiyetinin<sup>57</sup>, bunun bir uzantısı olarak tahsilat işlemlerine ilişkin tebliğler yönünden de mahremiyet ilkesinin geçerli olduğu söylenebilir.

Tebliğat Kanunu'na göre tebliğat faaliyetini yürütmekle yükümlü PTT'yi de kapsayacak şekilde posta hizmetlerinin yürütülmesini düzenleyen 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 7'nci maddesinde, (posta) hizmet sağlayıcıları ile posta hizmetlerinde çalışanların, posta faaliyeti kapsamında öğrendikleri bilgilerin gizliliğini bozmaları ve postaların içeriğini araştırmaları yasaklanmıştır. Anılan düzenlemenin de mahremiyet ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>58</sup> Diğer yandan ŞENYÜZ, tebliğe ilişkin yasalarda tebliğin muhataba yapılması, yapılamadığı halde tebliğe çıkarılan mercie evrakın iade edilmesi yönünde belirlenmiş olan usulü, mahremiyet ilkesinin bir yansıması olarak değerlendirmektedir.<sup>59</sup>

Tüm bu açıklamalardan sonra mahremiyet ilkesinin, vergilendirmeye ilişkin tebliğin doğası gereği ihtiva ettiği bilgilerin gizliliğinin vergi mahremiyeti kapsamında

---

<sup>56</sup> ŞENYÜZ, s.21; YÜCE, ÇELİK; s. 60; BAŞ, Fatma; Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 93.

<sup>57</sup> SONSUZOĞLU, Elif; “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 141, Haziran 2000, s. 119 vd.

<sup>58</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 60. Benzer açıklamalar için, bkz. ŞENYÜZ, s. 22; AYYILDIRIM, Kadir; Türk Vergi Hukukunda Tebliğat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul Şubat 2019, s. 102.

<sup>59</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 60; ŞENYÜZ, s. 22.

korunmasına yönelik bir ilke olarak tanımlanması mümkündür.

### 1.3.2 Şekle ve Usule Bağlılık (Şekilcilik) İlkesi

Şekle ve usule bağlılık ilkesi, tebliğde usul kurallarına uyulması gerekliliğine işaret etmektedir.<sup>60</sup> Bilindiği üzere idare hukukunda, üstün kamu gücüyle donatılmış idare karşısında yönetilenlerin haklarının korunması maksadıyla, tesis edilecek idari işlemlerde takip edilecek usuller yasalarla sıkı şekilde düzenlenmiştir.<sup>61</sup> Bir hukuki müessese olarak tebliğ, usul ve şekle yönelikken, kendisini düzenleyen hukuk kuralları da büyük ölçüde usul ve şekle ilişkindir.<sup>62</sup> Bahse konu kurallara ve düzenledikleri usullere riayet edilmemesi, kural olarak idari işlemi hukuka aykırı kılacaktır<sup>63</sup>.

Esasen şekle ve usule bağlılık ilkesinin de üstün kamu gücüyle donatılan idare karşısında yönetilenlerin haklarının korunması için sıkı usullere bağlanması düşüncesinin bir yansıması olduğu söylenebilir. Gerçekten, posta ile tebliğ denemeksizin ilan tebliğ yöntemine başvurulması halinde tebliğin geçersiz olacağı örneğinde olduğu gibi, tebliğin usulüne ilişkin kurallar esas itibarıyla muhatapların korunmasını sağlamaya yöneliktir.<sup>64</sup> Bu bağlamda, muhatabın hukuki statüsünü etkileyecek türde bir işlem tesis edilirken, ancak usul kurallarına riayet edilmesi halinde geçerli bir tebliğden bahsedilebilir.<sup>65</sup>

### 1.3.3 Yazılılık İlkesi

Verginin ifade ettiği önem dikkate alındığında, ilgilisi nezdinde hukuki sonuç doğuran bu derece önemli işlemlerin sözlü olarak bildirilmesi makul değildir.<sup>66</sup> Bu bağlamda,

---

<sup>60</sup> A.g.e., s. 23.

<sup>61</sup> GÜNDAY, s. 143.

<sup>62</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 5.

<sup>63</sup> GÜNDAY, s. 150.

<sup>64</sup> ŞENYÜZ, s. 23.

<sup>65</sup> A.g.e., s. 23. Benzer yönde açıklamalar için, bkz. AYYILDIRIM, s. 107 vd.

<sup>66</sup> TUNCER, s. 146.

vergilendirmeye ilişkin tebliğler de yazılı şekilde gerçekleştirilir.<sup>67</sup>

Yazılılık ilkesi, yazılı bir evrakın tebliğ edilmesi, tebliğe ilişkin aşamaların yazılı olarak kayıt altına alınması ve tebliğin gerçekleştiğine ilişkin muhatap yahut muhatap yerine teslim alan kişi tarafından imzalanması suretiyle belge temin edilmesini ifade etmekte olup; ilkenin pratik sonucunun ispat ihtiyacının karşılanması olduğu söylenebilir.<sup>68</sup> Bir başka ifadeyle, yazılılık halinin somut neticesi, bir işlemin gerekli aşamalardan geçip geçmediği, tebliğin muhataba yapılıp yapılmadığı gibi ispata ihtiyaç duyulan hususlara ilişkin ispat kabiliyetine sahip belgelerden yararlanılmasına tanınan imkandır. Özünde yazılılık ilkesi, kaynağını idare hukukunda idari işlem ve kararların yazılı olması<sup>69</sup> esasından almaktadır<sup>70</sup>.

Yazılılık ilkesi, VUK'ta 21'inci maddede açık şekilde ifade edilmektedir. Öyle ki anılan madde hükmünde tebliğ “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların*” bildirilmesi olarak tanımlanırken, bu bildirim yazılı surette yapılacağı vurgulanmaktadır. Bu bağlamda, vergilendirmeye ilişkin konularda yapılacak tebliğler ile bunlara ilişkin tespitlerin yazılı olması yasa düzeyinde de düzenlenmiş yazılılık ilkesinin bir gereğidir.<sup>71</sup>

### 1.3.4 Sonuca Ulaşma İlkesi

Sonuca ulaşma ilkesinin, tebliğin “*her şeye rağmen yapılabilmesi*” olarak tanımlanması mümkündür.<sup>72</sup> Bu ifadeyle esasen kast olunan, tebliğ ile muhatabı haberdar etme, başkaca bir ifadeyle muhataba bildirim yapma sonucuna, muhatabın imtina etmesi, geçerli bir adresin mevcut olmayışı, muhatabın yurt dışında bulunması

---

<sup>67</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 109.

<sup>68</sup> ŞENYÜZ, s. 22. Aynı yönde, bkz. AKDOĞAN, Abdurrahman; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara Kasım 2017, s. 72.

<sup>69</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÜNDAY, s. 144.

<sup>70</sup> ŞENYÜZ, s. 22.

<sup>71</sup> AYYILDIRIM, s.108.

<sup>72</sup> ŞENYÜZ, s. 23.

gibi imkansızlıkları dahi aşarak ulaşmadır. O halde, sonuca ulaşma ilkesinin neticesi, tebliğin yapılamaması ihtimalinin var olmayışıdır.<sup>73</sup>

Bahse konu ilkenin en bariz pratik karşılığını VUK'un 103 ila 106'ncı maddeleri arasında düzenlenen ilan yoluyla tebliğ (*ilanen tebliğ*) usulü teşkil eder. Öyle ki, 106'ncı maddenin son fıkrasında belirtildiği gibi, ilanen tebliğde ilan tarihinden itibaren bir ay içinde başvuruda bulunmayan yahut adres bildirmeyen muhataplar yönünden, bir aylık sürenin sonunda tebliğ gerçekleşmiş sayılacaktır. Görüldüğü üzere, sonuca ulaşma ilkesi uyarınca, somut olarak gerçekleştirilemeyen tebliğin farazi bir şekilde gerçekleştiği ve böylelikle muhatapı haberdar etme sonucuna ulaşıldığı kabul edilmektedir. Bu konuda bir başka örnek ise, 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle getirilen, posta yoluyla tebliğde ikinci defa yerleşim yeri adresinde bulunamayan yükümlüler için uygulanan kapıya yapıştırma usulüdür. Anılan usulde de somut olarak gerçekleşmeyen tebliğin farazi olarak gerçekleştirilmesi ve haberdar etme sonucuna ulaşıldığına dair kabul söz konusudur.

Diğer yandan kimi yazarlarca, sıkı usul kurallarına uyulması gereğine karşın, usulüne uygun olmayan tebliğ ile muttali olunması veya esasa etkili olmayan hata örneklerinde olduğu gibi kimi hallerde tebliğin geçerli sayılması da sonuca ulaşma ilkesi bağlamında açıklanmaktadır.<sup>74</sup> Bununla birlikte, sonuca ulaşma ilkesi, zaman yönünden sınırlar karşısında hüküm ifade etmeyecek; bir başka ifadeyle, sonuca ulaşma ilkesi zamanaşımına uğramış vergilere dair tebliğlerin hüküm ve sonuç doğurmasını mümkün kılmayacaktır.<sup>75</sup>

#### **1.4 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ**

Türk vergi hukukunda, vergilendirme süreci birbirini takip eden aşama ve işlemlerden oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergi ilişkisi kapsamında, soyut

---

<sup>73</sup> A.g.e., s. 23.

<sup>74</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 70; AYYILDIRIM, s. 110.

<sup>75</sup> A.g.e., s. 110.

yükümlü statüsündeki yükümlünün somut borcunun saptanması<sup>76</sup>, yükümlünün beyanı ile yahut vergi idaresinin tespiti veya takdiri ile mümkündür. Vergi idaresinin tespiti veya takdiri ile bulunan matraha, vergi oranını uygulanmasının ardından somutlaşan vergi borcu yükümlüye tebliğ edilecektir<sup>77</sup>. Tebliği müteakip, dava açılmaması yahut açılan davanın vergi mahkemesince reddedilmesi hallerinde tahakkuk gerçekleşir ve vergi borcu artık ödemeyi gerektiren bir nitelik kazanır.<sup>78</sup> Tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde ise tahsilat aşamasına geçilerek, vergi idaresince amme alacağına dönüşen vergi borcu AATUHK hükümleri çerçevesinde cebren tahsil olunur.

Görüleceği üzere, birbirine bağlı ve birbirini etkileyen birtakım aşama ve işlemlerden oluşan vergilendirme sürecinde, tebliğ de oldukça önem arz etmekte olup tebliğin hukuki niteliğinin anlaşılması için idari işleme ilişkin genel açıklamalara ve tasniflere başvurulması gerekmektedir. Ancak bu tespitlerin ardından, tebliğin hukuki niteliği sağlıklı şekilde ortaya konabilecektir. Gerçekten tebliğin bir idari işlem olup olmadığı, şayet bir idari işlemse buna karşı hangi hukuki yollara başvurulabileceği veya kendi başına dava edilip edilemeyeceği yahut bünyesinde ihtiva ettiği sakatlıkların hukuken ne sonuç doğuracağı sorularının tamamının cevabı öncelikle onun hukuki niteliğinin belirlenmesine bağlıdır. Bu perspektifle, çalışmanın devamında idari işlem kavramı ve tasnifleri çerçevesinde genel açıklamalara gerektiği ölçüde yer verilecek, bunlardan yararlanılarak tebliğin hukuki niteliği tartışılacaktır.

#### 1.4.1 Genel Olarak İdari İşlem Kavramı

Hukuki işlemlerin bir alt türünü oluşturan idari işlemler, en genel haliyle “*idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamaları*” olarak tanımlanabilir.<sup>79</sup> Ne var

---

<sup>76</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 91.

<sup>77</sup> KARAKOÇ, s. 211 vd.

<sup>78</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 111. Bu noktada, beyan usulünde tarhiyatın tahakkukla birlikte gerçekleştiği hatırlanmalıdır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. KARAKOÇ, s. 222 vd.

<sup>79</sup> GÖZLER, KAPLAN, s. 111 vd.

ki, organik ayırmadan hareketle yapılan bu tanım, her zaman için doğru sonuç vermeyebilir ve yeterli olmayabilir. Zira idarenin özel hukuk işlemleri de söz konusu olduğundan ve bunlar da netice itibarıyla hukuki sonuç doğurmaya yönelik olduğundan, iradenin kaynağının idare olması idari işlem den söz edilmesi için yeterli değildir. Nitekim yürütme organının yanında, yasama ve yargı organları da pekâlâ idari işlem tesis edebilirler.<sup>80</sup>

İdari işlemleri, idarenin özel hukuk işlemlerinden ayıran temel nitelik kamu gücüyle tesis edilmeleridir.<sup>81</sup> Bilindiği üzere, kamu hukukunda, özel hukukun aksine, idare ile idare edilenler arasında bir eşitlikten söz edilmesi mümkün olmadığı gibi, idare edilenler karşısında, idare yasayla tanınmış üstün yetkilerle donatılmıştır.<sup>82</sup> O halde, idari işlemlerin daha doğru bir şekilde tanımı, “*kamu gücü ayrıcalığı içeren hukuki işlemler*” şeklinde yapılabilir.<sup>83</sup> Aynı zamanda, idarenin iradesiyle ortaya çıkan işlemlerin, idari işlem olarak değerlendirilebilmesi için, bu işlemlerin kamu hizmetinin görülmesine ilişkin olması gerekmektedir.<sup>84</sup>

O halde, bir işlemin idari işlem olduğunun tespitinde, üç kriterin ele alınması gerekmektedir. Bunlardan ilki işlemin kimin iradesini yansıttığına ilişkindir. Hukuki sonucu doğurmaya yönelik açıklanan irade kaynağını idareden almalı; bir başka ifadeyle, işlemi tesis eden idare olmalıdır. Bunun yanında, idari işlem den bahsedilebilmesi için işlemin kamu gücü ayrıcalığına sahip olması gerekmektedir. Son olarak, işlem kamu hizmetinin görülmesine yönelik olmalıdır. Bahse konu üç kriterin kümülatif olarak varlığı halinde, işlemin idari işlem niteliğinde olduğu sonucuna ulaşılabilecektir. İdari işlem olmanın temel olarak, idare hukukuna tabi olma ve

---

<sup>80</sup> Günümüzde sıklıkla gözlemlenen kamu hizmetlerinin özel hukuk kişileri tarafından yerine getirilmesi olgusu karşısında, özel hukuk kişilerinin de idari işlem tesis edebilecekleri kabul edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. TAN, Turgut; İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 226.

<sup>81</sup> GÜNDAY, s. 121; GÖZLER, KAPLAN, s. 113.

<sup>82</sup> ÖZAY, İl Han; Günışığında Yönetim, 2. Baskıdan Tıpkı 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017, s. 405.

<sup>83</sup> GÖZLER, KAPLAN, s. 113. Aynı yönde, bkz. ÖZAY, s. 405.

<sup>84</sup> CANDAN, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Son Değişiklikler ve Yargı Kararları Dikkate Alınarak Güncellenmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 90 vd.

kendilerinden kaynaklanan ihtilafların idari yargıda çözüme bağlanması olmak üzere iki sonucu vardır.<sup>85</sup>

Diğer yandan, bu noktada idari işlem ile benzerlik gösteren idari eylemlere de değinilmesi ve bu iki kavram arasındaki farklarının ortaya koyulması yerinde olacaktır. İdari işlemler, idari fonksiyonun yerine getirilmesi esnasında iradi olarak tesis edilmekteyken; idari eylemler, yine idari fonksiyonun yerine getirilmesi esnasında ve fakat iradeden soyut nitelik arz eden harekete yahut davranışa tekabül etmektedirler.<sup>86</sup> Daha somut bir ifade ile, idari işlemler hukuki düzlemde bir sonuç doğurmaya yönelmişken, idari eylemler ise işlemi gerçekleştirenin iradesinden bağımsız olarak, maddi (dış) yaşamda sonuç doğurucu niteliktedir.<sup>87</sup> İdari eylem neticesinde maddi yaşamda meydana gelen sonuçlar, pekala idari işlemle ve onun ihtiva ettiği irade ile ilintili olabileceği gibi, hiçbir irade ve dolayısıyla idari işlem yokken, örneğin hareketsiz kalınan bir ihmal durumunda, ortaya çıkan hallerden de oluşabilir.<sup>88</sup>

#### 1.4.2 İdari İşlemlerin Tasnifi

Bir önceki başlıkta, genel olarak idari işleme ilişkin genel bilgilere yer verilmiş olmakla birlikte, tebliğin ne tür bir idari işleme tekabül ettiğinin anlaşılması için, idari işlemlere ilişkin çeşitli tasniflerden yararlanılması gerekmektedir. Gerçekten de idari işlemler, taraflarına, iradenin açıklanmasına ve maddi konusuna göre ayrılabilen ve çeşitlilik arz etmektedir.

---

<sup>85</sup> GÖZLER, KAPLAN, s. 113.

<sup>86</sup> A.g.e., s. 122.

<sup>87</sup> GİRİTLİ, İsmet, BİLGİN, Pertev, AKGÜNER, Tayfun; İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul 2001, s.799.

<sup>88</sup> ERKUT, Celal; İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Matbaası, 2015, s. 12 vd; TAN, s. 222.



#### 1.4.2.1 Yanların (Tarafların) Sayısı Yönünden İdari İşlemlerin Tasnifi

Bilindiği üzere, idare hukukunda yasayla tanınan ve kamu hizmetlerini teşkil eden görevlerin, kamu gücü ayrıcalığıyla idare tarafından yapılması esastır. Ancak bu durumun istisnasını teşkil eden haller de mevcuttur. Bu bağlamda, idari işlemler, tek yanlı ve iki yanlı olmak üzere iki başlık altında incelenebilmektedir.

*Tek yanlı idari işlemler*, ilgisinin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan yalnızca idarenin açıkladığı iradeye dayanarak ve bu irade ile aynı doğrultuda hukuki sonuç doğurmaktadır.<sup>89</sup> Esasen idarenin işlemleri ekseriyetle tek yanlı idari işlemlerden oluşmaktadır. Belirtilmesi gerekir ki, birden fazla iradenin bir arada sonuç doğurması şeklinde gerçekleşen idari işlemler (örneğin çalışmanın devamında değinilecek olan kolektif işlemler) de tek yanlı olma niteliklerini korurlar.<sup>90</sup>

*İki yanlı idari işlemlerde*, idare ile ilgisinin uyuşan ve karşılıklı iradeleri söz konusudur.<sup>91</sup> İki yanlı idari işlemlerin en tipik örneği, idari sözleşmelerdir. Nitekim, her ne kadar tartışmalı olsalar da sözleşme benzerleri ve tip sözleşmeler de iki yanlı idari işlemler başlığı altında değerlendirilmektedir.<sup>92</sup>

Bu noktada bir ön kabul olarak, vergilendirme kapsamında gerçekleştirilen tebliğlerin iki yanlı idari işlemler kapsamına girmediği rahatlıkla söylenebilecektir. Zira kural olarak tebliğde karşı tarafın rızası aranmamakta yahut iradesi bir önem taşımamaktadır. Bundan hareketle, çalışmanın devamında yer alan idari işlemlere ilişkin incelemelerin tek yanlı idari işlemlerle sınırlandırılması gerekmektedir.

---

<sup>89</sup> GÜNDAY, s. 122.

<sup>90</sup> GİRİTLİ, BİLGİN, AKGÜNER, s. 800.

<sup>91</sup> TAN; s. 216; GÜNDAY, s. 122.

<sup>92</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. ERKUT, s. 44 vd.

#### 1.4.2.2 İradenin (veya İradelerin) Açıklanması ve Açıklanma Usulü Yönünden İdari İşlemlerin Tasnifi

Tek yanlı idari işlemler, her ne kadar ilgilisinin iradesinden bağımsız olarak hukuki sonuç doğuruyorsa da idarenin iradesinin ortaya çıkışı yönünden, basit iradeli idari işlemler ve bileşik iradeli işlemler olarak ikiye, bileşik iradeli idari işlemler de kolektif iradeli idari işlemler ve karma iradeli idari işlemler olarak tekrar ikiye ayrılmaktadırlar.

Yalnızca bir idari merciin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açılmasıyla tesis edilen idari işlemler, *basit idari işlemler*dir.<sup>93</sup> Bir başka ifadeyle, basit idari işlemde bahsedilebilmesi için bir görevli tarafından temsil olunan bir idari makamın ve bahse konu görevlinin varlığı yeterlidir.<sup>94</sup>

*Kolektif idari işlemlerde* ise, birden fazla görevli tarafından temsil olunan idari mercide birden fazla irade mevcut olmakla birlikte, bu iradelerin karşılıklı olarak uyumu hali değil, aynı doğrultuda olması söz konusudur.<sup>95</sup> Vurgulanmasında fayda vardır ki, bahse konu iradelerin açıklanmasında yahut ortaya çıkmasında bir sıradan bahsedilmesi mümkün değildir.<sup>96</sup>

*Karma idari işlemler* ise birden fazla iradeden oluşmak noktasında kolektif idari işlemler ile benzetmekle birlikte, bu işlemler arasında mevcut bir sıralı olma haliyle kolektif idari işlemlerden ayrılmaktadır.<sup>97</sup> 16 Nisan 2017 tarihli referandumu müteakip yapılan Anayasa değişikliklerinden evvel, karma idari işlemin en tipik örneğini, sırasıyla ilgili bakanın, Başbakan'ın ve Cumhurbaşkanı'nın açıkladıkları iradeleri ile tesis edilen müşterek kararnamele teşkil etmekteydi.

---

<sup>93</sup> GÜNDAY, s. 128.

<sup>94</sup> ERKUT, s. 26.

<sup>95</sup> A.g.e., s. 27 vd.

<sup>96</sup> GÜNDAY, 128 vd.

<sup>97</sup> A.g.e., 129.

### 1.4.2.3 İşlemlerin Konusu ve Hukuki Sonuç Yönünden İdari İşlemlerin Tasnifi

İdarenin tek yanlı işlemlerine ilişkin bir diğer tasnif ise işlemlerin konusu ve hukuki sonuçları bakımından yapılan maddi tasniftir<sup>98</sup>. Doktrinde genel olarak, bu tasnifte icrai niteliği olmayan işlemler göz ardı edilerek, yalnızca düzenleyici idari işlemler ile bireysel idari işlemler olmak üzere iki başlık ele alınmaktadır. Halbuki idarenin her tek yanlı işleminin icrai nitelikte olmadığı kabulü gerekmektedir.<sup>99</sup> Bu bağlamda, alışılmışın dışına çıkılarak, genellikle göz ardı edilen idarenin icrai olmayan işlemleri de bu tasnifin altında üçüncü bir başlık olarak incelenecektir.

#### 1.4.2.3.1 Düzenleyici İdari İşlemler

Düzenleyici idari işlemler, belirli kişi yahut durumlara ilişkin olmayan, genel ve soyut normlar ihdas eden<sup>100</sup>; bir başka ifadeyle, “*kişisel olmayan hukuksal durumlar yaratan işlemlerdir.*”<sup>101</sup> Norm ihdas etmeleri hasebiyle düzenleyici idari işlemler, maddi açıdan kanuna benzetilmektedir.<sup>102</sup>

Bir idari işlemin düzenleyici idari işlem olup olmadığı hususu araştırılırken, birtakım belirleyici ölçütlerden faydalanılabilir. Bunlardan ilki, işlemin bir kişiye yahut belirli kişilere ilişkin olup olmadığıdır. Zira düzenleyici idari işlemler, genel nitelikte olduğundan, bir kişiyi yahut belirli kişileri değil, aynı hukuki durumdaki kişileri ilgilendirir.<sup>103</sup> Düzenleyici işlemleri, bireysel idari işlemlerden ayırt etmede kullanışlı olan bir başka ölçüt de işlemin zaman yönünden kapsamıdır. Kural olarak düzenleyici idari işlemler, yürürlüğe girdikleri tarihten ilga edildikleri tarihe kadar süreklilik arz edecek şekilde uygulanırlar.<sup>104</sup>

---

<sup>98</sup> GİRİTLİ, BİLGİN, AKGÜNER, s. 806.

<sup>99</sup> GÜNDAY, s. 124.

<sup>100</sup> A.g.e., 122.

<sup>101</sup> GİRİTLİ, BİLGİN, AKGÜNER, s. 806.

<sup>102</sup> GÖZLER, KAPLAN, s. 113.

<sup>103</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 108.

<sup>104</sup> A.g.e., s. 92.

Şimdiye kadar ele alınan bu iki ölçüt, düzenleyici idari işlemlere ilişkin istisnai haller karşısında doğru sonuç vermeyebilir. Bu sebepten, bir idari işlemin düzenleyici işlem olup olmadığı sorusunun yanıtı, esasen normatif nitelikte olup olmadığına bağlıdır; bir başka ifadeyle genel, soyut ve kişilik dışı bir norm ihdas eden işlem düzenleyici idari işlemdir.<sup>105</sup>

#### 1.4.2.3.2 Bireysel İdari İşlemler (Birel İşlemler, İdari Karar)

Bireysel idari işlemler, bir önceki başlıkta ele alınan düzenleyici işlemlerin tam aksi şekilde, belli kişi ve durumlara ilişkindir; belli kişilerin hukuki durumlarını etkileyecek nitelikte işlemlerdir.<sup>106</sup> Bireysel idari işlemler, tek yanlılık, icrailik, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma ve yargı denetimine tabi olma gibi belirli özelliklere sahiptir.

Bireysel idari işlemler, ilgisinin iradesinden bağımsız olarak, bir başka deyişle ilgilinin rızasına ihtiyaç duymaksızın, ilgilinin hukuki statüsünde sonuç doğurma kabiliyetine sahip olduğundan tek yanlıdır.<sup>107</sup> Bireysel idari işlemlere atfedilen bir diğer özellik olan icrailik de tek yanlılıkla hemen hemen aynı şekilde, işlemin hukuki statüsünde değişiklik yapılanın iradesinden bağımsız olması yönünden açıklanmaktadır.<sup>108</sup> Esasen bireysel idari işlemlere, idari kararlar denmesinin kaynağı tek yanlı ve aynı zamanda icrai olmalarıdır.<sup>109</sup> Bireysel idari işlemlere tanınan bu ayrıcalık, kamu yararına yönelik olma ve kamu gücüne dayanma hususlarıyla gerekçelendirilmektedir.<sup>110</sup> Öyle ki, idarenin ilgilinin rızasına ihtiyaç duyması halinde

---

<sup>105</sup> A.g.e., s.92.

<sup>106</sup> GÜNDAY, s. 123.

<sup>107</sup> A.g.e., s. 124.

<sup>108</sup> A.g.e., s. 124. Aynı yönde ve detaylı tartışmalar için, bkz. TAN, s. 229 vd; ERKUT, s. 144 vd. Burada belirtilmesinde fayda vardır ki, tek yanlılık ve icrailik büyük ölçüde örtüşmekteyse de, idarenin her tek yönlü işlemi icrai değildir. GÜNDAY, bu duruma açıklayıcı nitelikteki işlemler ile hazırlık işlemlerini örnek göstermektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÜNDAY, s.124.

<sup>109</sup> TAN, s. 229.

<sup>110</sup> GÜNDAY, s. 124.

kendisine verilen görevleri yapamayacağı tabiidir.<sup>111</sup>

Bireysel idari işlemlerin bir diğer özelliği ise, re'sen icrai olmalarıdır. İdarenin tek yanlı olarak bir bireysel idari işlem tesis etmesi işlemin icrailiğine ilişkin, bu kararın maddi yaşama etki etmesi için birtakım eylemlere ihtiyaç bulunmaktadır.<sup>112</sup> İşte idarenin başkaca bir mercii aracı kılmaksızın, kendi tesis ettiği işlem çerçevesinde ve maddi yaşamı etkileyecek şekilde hareket etmesi, bireysel idari işlemin re'sen icrailik özelliğine tekabül etmektedir.<sup>113</sup> Bireysel idari işlemlerin re'sen icrailik özelliği, kanuni idare ilkesinin bir sonucudur.<sup>114</sup> Re'sen icrailiğin kanuni idare ilkesine dayanmasının altında, idarenin yasal düzenleme çerçevesinde işlem tesis ettiği<sup>115</sup> yönündeki varsayım yatmaktadır ki, bu varsayım bireysel idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanma özelliğini de açıklamaktadır.<sup>116</sup> Hukuka uygunluk karinesine göre, bir bireysel idari işlem idari yargı merciince hukuka aykırılığı tespit olununcaya kadar, bir başka ifadeyle iptaline yahut yürütmesinin durdurulmasına hükmedilene değin hukuka uygun kabul edilmektedir.<sup>117</sup>

Bireysel idari işlemlere ilişkin değinilmesi gereken son özellik ise yargı denetimine tabi olmadır. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak<sup>118</sup> ve Anayasa'nın 125'nci maddesinde açıkça belirtildiği üzere idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna başvurulması mümkündür. Son olarak, icrai olmayan idari işlemlere geçilmeden önce belirtilmesi gerekir ki, bireysel idari işlemler kendi içinde çeşitli tasniflere tabi tutulabilmektedir.<sup>119</sup>

---

<sup>111</sup> YAYLA, Yıldızhan; İdare Hukuku, 1. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul Eylül 2009, s. 108.

<sup>112</sup> GÜNDAY, s. 124 vd.

<sup>113</sup> GÖZLER, KAPLAN, s. 120.

<sup>114</sup> GÜNDAY, s. 125.

<sup>115</sup> ODYAKMAZ, Zehra, KAYMAK, Ümit, ERCAN, İsmail; Anayasa Hukuku – İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş 13. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul Temmuz 2011, s. 246.

<sup>116</sup> A.g.e., s. 125.

<sup>117</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 772 vd.

<sup>118</sup> GÜNDAY, s. 46 vd., s. 125.

<sup>119</sup> Bireysel idari işlemler, maddi açıdan şart işlemler ve sübjektif işlemler olmak üzere ikiye ayrılırlar. Şart işlemler, ilgisini halihazırda düzenlenmiş nesnel bir hukuki duruma (statüye) dahil eder yahut bahse konu durumdan (statüden) çıkarırken, sübjektif işlemler ise, ilgisini

#### 1.4.2.3.3 İcrai Nitelik Taşımayan İdari İşlemler (İdari Karar Niteliğinde Olmayan İdari İşlemler)

Her ne kadar bir önceki başlıkta tek yanlılık ve icrailik özelliğinin aynı doğrultuda açıklandığı tespit edilmişse de, “*İdarenin her türlü tek yanlı işlemi icrai nitelikte, yani bir hukuki durum yaratıcı ya da değiştirici nitelikte değildir.*”<sup>120</sup> Bir başka ifadeyle, idarenin ilgilinin iradesinden bağımsız ve rıza yahut muvafakatine ihtiyaç duymaksızın tesis ettiği, ancak ilgilinin hukuki statüsünü kendi başına etkilemeyen tek yanlı idari işlemler de söz konusudur. Öyle ki bu işlemler, bireysel idari işlemlerden (idari kararlardan) hukuki statüde değişiklik yapma kabiliyetleri olmamasıyla ayrılırlar.<sup>121</sup> Bir idari işlemin icrai nitelik taşıyıp taşımadığının en önemli pratik sonucu ise, bahse konu işlemin iptal davasına konu edilememesidir.<sup>122</sup> Esasen idari işlemlerin istatistiksel olarak en büyük kısmını oluşturan icrai nitelik taşımayan işlemler, çok farklı ad ve gruplar altında ifade edilmekteyse de<sup>123</sup> tebliğin hukuki niteliğini tespitte yoğunlaşılacak bu bölümde, bunların yalnızca bir kısmına yer verilmiştir.<sup>124</sup>

*İç düzen işlemleri*, idari yapının işleyişine yönelik ve içe dönük düzenlemeleri konu

---

kendi belirledikleri, ilgiliye özgü ve benzeri olmayan bir duruma (statüye) sokarlar. Ayrıntılı bilgi için, bkz. GİRİTLİ, BİLGİN, AKGÜNER, s. 808.

Hukuki sonuçları yönünden, bireysel idari işlemler, iki farklı tasnife tabi tutulabilir. Bunlardan ilki, yapıcı bireysel idari işlemler ve belirleyici bireysel idari işlemler ayrımıdır. Şayet işlemin tesisıyla yeni bir hukuki ilişki kurulmaktaysa burada yapıcı nitelikte bir bireysel idari işlemden bahsedilecektir; buna karşılık, halihazırda doğmuş hukuki ilişkinin tespit ediliyorsa, belirleyici nitelikte bir bireysel idari işlem söz konusudur. İkinci ayırım ise, bireysel idari işlemlerin ilgilileri nezdinde yarattığı hukuki sonucu esas almakta olup; bu ayırma göre, bireysel idari işlemler yükümlendirici ve yararlandırıcı olmak üzere iki grupta ele alınırlar. Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÜNDAY, s. 128 vd.

<sup>120</sup> A.g.e., 124. Aynı yönde, bkz. TAN, s. 229; GÖZLER, KAPLAN, s. 119; ODYAKMAZ, KAYMAK, ERCAN, s. 246.

<sup>121</sup> TAN, s. 230.

<sup>122</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 97 vd.; ODYAKMAZ, KAYMAK, ERCAN, s. 246.

<sup>123</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. ERKUT, s. 163.

<sup>124</sup> Çalışmada ele alınmayan icrai olmayan idari işlem türleri (grupları), hukuki etkisini kaybetmiş işlemler ve idarenin yersiz işlemleridir. Vergilendirmeye ilişkin tebliğ işlemlerinin, hukuki etkisinin varlığı yönünden yahut tesis eden idarenin idari fonksiyonun dışına taşması bakımından açıklanması mümkün olmadığından, bunların ele alınmasının tebliğ işlemlerinin hukuki niteliğini açıklama noktasında bir katkı vermeyeceği kanaati hasıl olmaktadır. Anılan işlem türlerine yönelik ayrıntılı bilgi için, bkz. a.g.e., s. 183 vd.

alan işlemler olup; içe dönük olmaları nedeniyle, idari yapının dışında kalan yönetilenlerin hukuki statüsünde bir değişikliğe neden olmazlar.<sup>125</sup> İç düzen işlemleri, sirküler, tebliğ, genelge ve benzeri çeşitli adlarla anılabilir.

İcrai nitelikte olmayan idari işlemlere bir başka örnek *hazırlık işlemleridir*<sup>126</sup>. Bu işlemler, esasen hukuki statüyü etkileyecek, bir başka ifadeyle icrai nitelik sergileyecek bireysel idari işlemin yapılması için gerçekleştirilen ön faaliyetler şeklinde tanımlanabilir.<sup>127</sup>

İdare kimi zaman hukuki etki yaratacak şekilde işlem tesis etmek yerine, “*uyarıcı, ihbar edici, davet edici, yineleyici ya da hatırlatıcı*”<sup>128</sup> nitelikte işlemler tesis eder. İşte *bilgi verici ve açıklayıcı nitelikteki işlemler* başlığı altında toplanabilecek bu tür işlemler, niteliklerinden de anlaşılacağı üzere, hukuki sonuç yaratmaktan ziyade doğacak, halihazırda doğmuş yahut doğması muhtemel hukuki sonuçları ilgiliye bildiren türde işlemlerdir. Ancak belirtilmesi gerekir ki, uyarıcı, ihbar edici yahut davet edici nitelikte olmakla birlikte, tanınan süre içerisinde istenilen tarzda harekete geçilmemesi halinde yaptırım tehdidini ihtiva eden işlemlerin icrai oldukları kabul edilmektedir.<sup>129</sup>

İdarenin kimi işlemlerinin hüküm ve sonuç doğurması için imza edilerek tekemmül etmesi yeterliyken, kimi işlemler tekemmül etmelerine rağmen şekil şartlarının yerine getirilmesinden önce hüküm ve sonuç doğurmaz.<sup>130</sup> Öyle ki, bu işlemlerin üçüncü

<sup>125</sup> TAN, s. 230.

<sup>126</sup> A.g.e., s. 233; GÜNDAY, s. 124.

<sup>127</sup> ERKUT, s. 171.

<sup>128</sup> A.g.e., s. 178.

<sup>129</sup> TAN, s. 232. Ayrıntılı bilgi için, bkz. ERKUT, s. 180 İDDK'nın 16.3.2016 tarihli, E. 2014/1151 ve K. 2016/894 sayılı kararının gerekçesinde şöyle denmektedir: “*Buna göre; ilgisine idarece belirlenen süre içerisinde ruhsat ve eklerine aykırı yapının kaldırılması hususunda yükümlülük getiren, bu yükümlülüğe uyulmaması durumunda da yaptırım uygulanmasını öngören dava konusu işlemin davacının hukuki durumunu etkileyen ve niteliği itibarıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu ve idari davaya konu edilebileceği sonucuna varıldığından, aksi yönde verilen ısrar kararında hukuki isabet görülmemiştir.*” (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2014-1151-k-2016-894-t-16-3-2016>, E.T.: 9 Haziran 2019)

<sup>130</sup> YAYLA, s. 126 vd. İdari işlemin yürürlüğüne ilişkin imza kuramı ile yayın ve bildirim

kişiler ve ilgilileri nezdinde de hukuki sonuç ifade etmeleri ilan yahut bildirim ile mümkün olup, özellikle yönetilenler nezdinde yükümlülük doğuran idari işlemler için, bu kural mutlaklıdır.<sup>131</sup> Yukarıda işaret edilen bağlamda, idare tesis etmiş olduğu işlemi, ilgilisi ve üçüncü kişiler nezdinde de uygulamaya koymak için uygulamaya yönelik, bir başka ifadeyle *uygulamaya dair işlemler* tesis eder.<sup>132</sup>

Uygulamaya dair işlemler, özü itibarıyla, idarenin halihazırda tesis ettiği işlemin ilgilisi nezdinde hukuki sonuç doğurmasına yönelik bir şekil şartı teşkil etmekte; hukuki sonuç doğuracak işlemi hukuki varlığı yönünden etkilememekte, yalnızca bahse konu işlemi uygulanabilir kılmaktadır.<sup>133</sup> O halde bahse konu türdeki işlemlerin, hukuki sonuç doğuracak işlemin yönelmiş olduğu kişiyi haberdar etme ve bu işlemi anılan kişi nezdinde uygulanabilir kılma amacına hizmet ettiği, bu yönüyle hukuk düzleminde yeni bir etki doğurmadığının kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>134</sup> Danıştay'ın da görüşünün yapılan açıklamalarla aynı doğrultuda olduğunun söylenmesi mümkündür. Zira VDDK'nın bir kararında, "*Diğer taraftan, idari işlemler ancak tebliğ ile davacılar bakımından icrailik niteliği kazanmaktadır.*" gerekçesine yer verilmiştir.<sup>135</sup>

---

kuramının Türk hukukundaki etkileri için, bkz. AKILLIOĞLU, Tekin; "*Yönetmelik İşlemlerinde Yürürlüğe Giriş Sorunu*", Amme İdaresi Dergisi, C.12, S. 2, Haziran 1979, s. 36

<sup>131</sup> KANLIGÖZ, Cihan; "*İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim*", AÜHFD, C. 40, S. 1-4, s. 175. (<http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1188/1779.pdf?show>, E.T.:17.05.2019)

<sup>132</sup> DEBBASCH, Charles, RİCCİ, Jean Claude, "*Contentieux Administratif*", 4 éme édit., Paris 1987, s. 729.(dan aktaran, ERKUT, s. 181.)

<sup>133</sup> YAYLA, s. 126 vd.

<sup>134</sup> KANLIGÖZ, s. 175 vd. Atıfta yer alan makalede, idarenin işlemlerinin ne zaman sonuç doğurduğu hususu iki görüş çerçevesinde açıklanmaktadır. Bu görüşlerden, yukarıdaki paragraflarda da yer verilen, idari işlemin tekemmül etmekle hukuki sonuç doğurduğu, ancak ilgilileri ve üçüncü kişiler nezdinde yapılan bildirim veya ilan ile hukuki sonuçların bunlara yansıtılabileceği yönündeki görüş için, uygulamaya dair işlemlerin yeni bir hüküm ve sonuç doğurmadığı tartışmasızdır. Diğer yandan, idari işlemin hazırlayıcı işlem, asıl işlem ve tamamlayıcı işlem şeklinde üç alt işlemten müteşekkil olduğu yönündeki görüş bakımından da, tamamlayıcı işleme tekabül eden uygulamaya dair işlemler, esasen hukuki sonucu doğurmaya yönelik olan asıl işlem olduğundan, haricen bir hüküm ve sonuç ifade etmemektedirler.

<sup>135</sup> VDDK'nın 26.11.2014 tarihli, E. 2014/943 ve K. 2014/1184 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2014-943-k-2014-1184-t-26-11-2014>,



Son olarak, bir idari merci tarafından tesis edilen, hukuki sonuç yaratan idari işlemin başka bir idari merci tarafından bildirilmesi ve yürürlüğe koyulması haline değinilmesi gerekir. ERKUT, bahse konu durumda ikinci işlemin şekli bir prosedürün tamamlanması kapsamında değerlendirilemeyeceği, aksine nihai bir işlem olarak düşünülmesi gerektiği görüşündedir.<sup>136</sup>

### 1.4.3 Tebliğin Hukuki Niteliğine İlişkin Değerlendirme

Bölümün önceki kısımlarında tebliğin hukuki niteliğinin tespiti açısından belirli bir şema ortaya konmuş olup; bu bölümde ise, tebliğe şemanın uygulanması planlanmaktadır. Böylelikle, idari işlem türleri bakımından tebliğ incelenecek ve hukuki niteliği tespit edilecektir.

İlk olarak belirlenmesi gerekir ki, yukarıda açıklanan 3 kriter<sup>137</sup> ele alındığı takdirde, vergilendirme bağlamında gerçekleşen tebliğ, bir idari işlemdir. Zira hukuki sonuç yaratmaya (*yahut en azından hukuki sonucu etkili kılmaya*) yönelik iradenin kaynağı olan vergi idaresi, kamu hizmetlerinin finansmanı için vergi toplamaya yönelik olarak, kamu gücü ayrıcalığıyla hareket etmekte; bu suretle bir idari işlem tesis etmektedir. Bunun ötesinde, muhatabın rızasının hukuki sonucun doğmasında bir anlam ifade etmediğinden hareketle, tebliğ işleminin tek yanlılığı tespit olunabilecektir.

Vergilendirme bağlamında gerçekleşen tebliğ işleminin tek yanlılığının tespitini müteakip, tek yanlı idari işlem türlerinden hangisine dahil olduğunun araştırılması gerekir. Genel ve soyut bir norm ihdas etme halinden bahsedilemeyeceği için vergilendirme işlemleri kapsamında tebliğin, düzenleyici bir idari işlem olmadığı sabittir. Her ne kadar muhataba yönelmiş, dolayısıyla kişisellik arz eden bir işlem söz konusu ise de yeni bir hukuki sonuç doğurmadığından, icrailik özelliğinden yoksun olan tebliğin, bireysel idari işlem olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir. O halde, vergilendirme bağlamında gerçekleşen tebliğ işlemleri, icrai olmayan işlemler

---

E.T.: 9 Haziran 2019)

<sup>136</sup> ERKUT, s. 182.

<sup>137</sup> Bkz. yukarıda, s. 27 vd.

arasında değerlendirilmelidir. Öyle ki, Danıştay 4. Dairesi bir kararında, ancak davaya konu edilebilecek bir işleme karşı çıkartılan uyuşmazlıkta tebliğe ilişkin aykırılıkların ileri sürülebileceğine hükmederken, icrailik niteliğinden yoksun tebliğin kendi başına dava konusu edilmeyeceği gerekçesine dayanmıştır.<sup>138</sup>

Çalışmanın önceki kısımlarında ele alınan icrai olmayan işlem gruplarına ilişkin açıklamalar dikkate alındığında, vergilendirme bağlamında tebliğin esas itibarıyla uygulamaya dair bir işlem olduğu ortaya çıkacaktır. Tarh ve tahakkuk aşamaları arasında bağlantıyı kuran ve böylece tarh işleminin etkilerini doğurmasını sağlayan tebliğ işlemi, aynı zamanda idari ve yargısal süreleri de başlatarak<sup>139</sup> tarh işleminin yürürlüğe girmesini, ilgilisi nezdinde hukuki sonucunu göstermesini de sağlamaktadır. Bu haliyle tebliğ işleminin uygulamaya dair bir idari işlem olduğunun kabulü gerekir.<sup>140</sup> Nitekim bir VDDK kararında, tebliğ işlemlerinin yalnızca idari kararın duyurulmasına yönelik oldukları, bu sebeple de kendi başlarına davaya konu

---

<sup>138</sup> “...uzlaşmanın temin edilmediğine ilişkin tutanak uzlaşmaya başvuruda bulunan yükümlünün umumi vekiline değil yükümlünün eşine tebliğ edildiğinden anılan tebliğ işleminin iptali isteği ile defterdarlığa yaptığı başvurunun defterdarlık tarafından sadece bilgi verici nitelikteki yazısı ile cevaplandırıldığı ve bu yazının dava konusu edildiği anlaşılmaktadır. VUK’un 108. maddesinde, tebliğ olunan belgelerin, esas etkilemeyen şekil hatalarından dolayı hukuki değerini kaybetmeyeceği ifade olunmuş; Tebligat Kanunu’nun ‘usulüne aykırı tebliğin hükmü’ başlıklı 32. maddesinde de, ‘Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur.’ denilmiştir. İdari davaya konu edilebilecek bir işlemin usule aykırı olarak tebliğ edilmesi halinde, ilgisinin bu işleme muttali olduğu tarihi tebliğ tarihi sayarak, tebligatın usulsüz olduğuna işaret ederek, süresi içinde işlemi dava etmesine sözü edilen hükümler karşısında bir engel yoktur. Davacının tebligatın usulsüzlüğüne ilişkin iddiasının ancak böyle bir davada incelenmesi mümkün olup, idarenin icra işlemi niteliğinde bulunmayan bu hususun müstakil bir davaya konu edilmesinde ve bu iddianın esası incelenerek karar verilmesinde isabet yoktur.” gerekçesine dayanan Danıştay 4. Dairesi’nin 23.12.1986 tarihli, E. 1985/1209 ve K.1986/4141 sayılı kararı.(’ndan aktaran, AĞAR, Serkan; “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – P”, TBB Dergisi, S. 67, Kasım-Aralık 2006, s. 299.)

<sup>139</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 108.

<sup>140</sup> A.g.e., s.103; KARAKOÇ, s. 212 vd.; KAĞITÇIOĞLU, Mutlu; “İdari İşlemin İcraileği”, TBB Dergisi, C. 5, S. 103, 2012, s. 281; ÖZCAN, Onur; “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, İÜHFİM, C. LXXV, S. 1, 2017, s. 178; GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku, C. 1, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa Mayıs 2019, s. 937; ÖZAY, s. 643.

edilemeyecekleri hususlarına dikkat çekilmektedir.<sup>141</sup>

Bu aşamaya kadar vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin birer idari işlem oldukları, icrai olmayan idari işlemlerden uygulama dair işlemler grubuna dahil oldukları ve kendi başlarına davaya konu edilemeyecekleri tespit edilmiştir. Bu tespitleri müteakip, değinilmesi gereken bir diğer tartışma ise tebliğlerin asıl işlemin şekil unsurunu teşkil edip etmediği tartışmasıdır. Zira bu tartışma, tebliğde ortaya çıkan hata yahut usulsüzlüklerin amaçlanan hukuki sonuçlara etki etmekte; hatta vergilendirme sürecinin yargısal denetimi bakımından da farklılık yaratmaktadır.

Uygulamaya dair işlemlerin asıl icrai işlemlerin şekil şartını teşkil ettiği<sup>142</sup> görüşü dikkate alındığında, vergilendirme bağlamında tebliğin, vergilendirme işleminin şekil unsuruna vücut verdiği sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>143</sup> Bu noktada idari işlemin şekil unsuruna ilişkin kimi açıklamalarda bulunulmasında fayda vardır.

Özel hukukta kural olarak tanınan şekil serbestinin aksine<sup>144</sup>, idare hukukunda ihmal ve ihtiyatsızlıkların önüne geçilmesi ve idare edilenlere belli güvenceler sağlanması maksatlarıyla şekil kuralları öngörülmüştür.<sup>145</sup> İdare tarafından işlemin tesisi esnasında, bir diğer ifadeyle hukuki sonuç doğuracak iradenin açık edilmesinde, takip edilecek şekil kurallarında öngörülen yöntem ile işlemin maddi varlığına ilişkin biçim, idari işlemin şekil unsurunu teşkil etmektedir.<sup>146</sup> Bununla birlikte, her şekle aykırılık (*şekil noksanlığı*) işlemi sakatlamamaktadır.<sup>147</sup> Öyle ki Danıştay kararlarından da

---

<sup>141</sup> VDDK'nın 11.04.1997 tarihli, E. 1995/425 ve K. 1997/187 sayılı kararı('ndan aktaran, KAĞITÇIOĞLU, s. 282.)

<sup>142</sup> YAYLA, s. 126 vd.

<sup>143</sup> Aksi yönde, GÖZLER, yayım, ilan ve yazılı bildirim şekil (ve usul) şartı olmadığını ve bunların anılan unsur(lar) ile ilişkili olmadığını, yalnızca işlemin yürürlüğe girmesine ilişkin bir şart olduğunu ileri sürmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÖZLER, İdare Hukuku, s. 937.

<sup>144</sup> ÖZAY, s. 491; GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku, s. 438.

<sup>145</sup> GÜNDAY., s. 143.

<sup>146</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 168. GÖZLER, biçimi şekil unsuru ve yöntemi de usul unsuru olarak dikkate almakta olup; bunların idari işlemin iki münhasır unsuru olduğu görüşündedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖZLER, İdare Hukuku, s. 937 vd. Benzer yönde açıklamalar için, ÖZAY, s. 491.

<sup>147</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 148. GÖZLER, şekil unsurunun biçime tekabül eden kısmını ayrı bir unsur olarak değerlendirmekte olup, bu unsur yönünden meydana gelen

gözlemlenebileceği üzere, şekle aykırılıklar asli ve tali olmak üzere iki ayrılmakta; asli nitelikte olanlar idari işlemi sakatlarırken, tali şekle aykırılıklar böyle bir sonuç doğurmamaktadır.<sup>148</sup>

Gerçekten doktrinde, tebliğe ilişkin olarak şekil unsuru yönünden açıklamalara yer verilmektedir. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN – GÖKER, idari işlemlerin şekil şartlarına uyulmaksızın tesis edilmesi halinde şekil unsuru yönünden sakatlığın vuku bulacağını belirterek, vergilendirmeye ilişkin işlemin tebliğinde yasayla düzenlenen şekil şartlarına riayet edilmemesi halinde vergilendirme işleminin sakatlanacağını ifade etmektedir.<sup>149</sup> Nitekim KARAKOÇ da vergilendirme işlemlerinde izlenen usul kadar, bu işlemlerin sonuçlarının ilgisine bildirilmesi şeklinin önem arz ettiğine dikkat çekmektedir.<sup>150</sup> ÖNER ise tebliğin hüküm ve sonuç doğurabilmesinin usulüne uygun olarak yapılmasına bağlı olduğu, aksi takdirde esasa etkili şekil noksanlıklarının tebliği hükümsüz kılmasının mümkün olduğunu belirtmektedir.<sup>151</sup> Son olarak, ÖZAY da vergilendirmeye ilişkin açıklamalarında usul ve şekil ifadelerini vurgulamakta; VUK'un 21'inci maddesinde idari işlemin yazılılığıyla yetinilmeyerek, bunun ötesinde içeriği gösterir bir biçimde yazılı bildirim, bir diğer ifadeyle olağandan farklı bir usul ve şeklin öngörüldüğüne dikkat çekmektedir.<sup>152</sup>

Diğer yandan, tebliğin idari işlemin şekil ya da başka bir unsurunu teşkil etmediği yönünde bir görüş de mevcuttur. GÖZLER'e göre, idari işlemlerin yürürlüğe girebilmesi için ilgililerine duyurulması gerekmektedirken, duyurma suretleri olan

---

sakatlıklarının istisnasız olarak idari işlemin iptali veya yokluğu sonucunu doğuracağını, buna karşılık, usul sakatlıklarının yalnızca esasa etkili olanlarının işlemin iptalini gerektireceğini ileri sürmektedir. (Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÖZLER, İdare Hukuku, s. 937 vd.) Bununla birlikte, işlemin iptalini gerektiren usul sakatlıklarının bir türü ise, idare edilenlerin haklarını korumaya yönelik usul kurallarına uyulmaması şeklinde gerçekleşen sakatlıklardır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÖZLER, İdare Hukuku, s. 1004 vd.

<sup>148</sup> GÜNDAY, s. 149.

<sup>149</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 109.

<sup>150</sup> KARAKOÇ, 212.

<sup>151</sup> ÖNER, Erdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2013, s. 132.

<sup>152</sup> ÖZAY, s. 643.

yazılı bildirim (tebliğ), ilan ve yayım ilgili işlemin oluşumundan ziyade, onun uygulamasıyla alakalı bir şarttır.<sup>153</sup> Dolayısıyla bunlar, işlemin geniş anlamıyla şekil unsuruna tekabül etmezler. Benzer şekilde CANDAN da ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsurunu teşkil etmediğini, yalnızca bir duyuru aracı olduğunu ifade etmektedir.<sup>154</sup> CANDAN, görüşüne dayanak olarak ihbarnamedeki hukuka aykırılığın yalnızca vesikayı hükümsüz kılacağı yönündeki VUK'un 108'inci maddesini dayanak göstermektedir.<sup>155</sup>

Bir ara sonuç olarak belirtilmesi gerekir ki bu iki görüş arasındaki farkın, vergilendirme sürecinin yargı denetimine konu edilmesi bakımından da somut bir yansıması olmaktadır. Zira tebliğin vergilendirme işleminin şekil unsuruna tekabül ettiği kabul edildiğinde, tebliğdeki (esasa etkili) bir sakatlık vergilendirme işleminin tamamına sirayet ederek onun iptalini gerektirebilecektir. Buna karşılık, aksi yöndeki görüş ise, tebliğde gerçekleşen aykırılığın asıl vergilendirme işlemine sirayet etmeyeceği yönündedir. Bu görüşe göre, vergilendirme işleminin hiçbir unsuruna tekabül etmeyen tebliğdeki ayrılık vergilendirme işleminin iptalini gerektirmez, yalnızca yürürlüğe girmesini, uygulanmasını engellerken, şayet varsa ilgili işlemin yürürlüğüne dayanılarak tesis edilecek sonraki işlemleri hukuka aykırı kılar. Usulsüz olarak yahut esasa etkili bir hata içeren ihbarnameyle tebliğ edilen tarh işlemi örneğinde, bahse konu aykırılıklar tarhiyatın iptalini gerektirmeyecek; ancak tahsil aşamasında, gereği gibi tebliğ edilmediğinden tahakkuk etmemiş ve dolayısıyla kesinleşmemiş bir amme alacağı olduğu gerekçesiyle, sebep unsuru yönünden sakat ödeme emri yargı merciince iptal edilecektir.

Tebliğin tarh işleminin şekil unsuruna tekabül edip etmediği hususu öğretide kesin bir karara bağlanmamıştır. Tebliğdeki sakatlık karşısında tarhiyatın terkinine hükmeden kararları olduğu gibi ihbarnamenin bir tebliğ aracı olduğu, dolayısıyla tebliğin şekil unsuru olmadığı yönünde kararları da mevcut olan Danıştay'ın konuya ilişkin net bir

---

<sup>153</sup> GÖZLER, İdare Hukuku, s. 937.

<sup>154</sup> CANDAN, Turgut; Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006, s. 22.

<sup>155</sup> A.g.e., s.23.

tavrından bahsedilmesi maalesef mümkün değildir.<sup>156</sup> Bununla birlikte, özellikle VDDK'nın güncel kararlarının, tebliğin tarh işleminin şekil unsurunu teşkil etmediği yönünde yoğunlaştığı tespit edilmektedir.<sup>157</sup>

Uygulamaya dair işlem niteliğindeki tebliğin, tarh işleminin şekil unsurunu edip etmediği yönündeki tartışmaları müteakip, ŞENYÜZ'ün nihai bir hukuki sonucu doğurmaya yönelmiş birbirini takip eden ve tamamlayıcılık arz eden işlemler olarak tanımlanabilen<sup>158</sup> zincir işlemler ile aralarında yalnızca sebep-sonuç ilişkisi boyutunda hukuki bağ bulunan ve başlangıcından sonuna kadar farklı evrelere ayrılabilen<sup>159</sup> seri işlemler bağlamında yaptığı açıklamaların da ele alınmasında fayda vardır.<sup>160</sup> ŞENYÜZ, vergilendirme sürecini tahsil aşamasını ayrı bir evre olarak ve tarh, tebliğ ve tahakkuku da üç halka işleminden oluşan ayrı bir evre olarak değerlendirmiş; halkalarda meydana gelen bir aksaklığın ancak nihai işlemin oluşmasından sonra, nihai (*temel, asıl*) işlem ile birlikte dava konusu edilebileceğini belirtmiştir.<sup>161</sup>

Yukarıda yer verilen tartışmalardan sonra, söylenebilir ki vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin hukuki niteliği henüz tam anlamıyla netlik kazanmış değildir. Öyle ki, birer

---

<sup>156</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 181.

<sup>157</sup> Danıştay'ın konuya ilişkin güncel yaklaşımının, kendi internet sitesinde 03.10.2019 tarihinde yayınladığı kararlar ile anlaşılması mümkündür. Bahse konu kararlarda, tarhiyata esas vergi inceleme raporunun (yahut vergi tekniği raporunun) ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi işlemin iptalini gerektirecek nitelikte bir şekil hatası olarak değerlendirilmemektedir. Anılan kararlar için, bkz. VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E.2019/570 ve K. 2019/467 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100111.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100111.pdf), E.T.: 24.01.2020); VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E:2019/559 ve K:2019/437 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100050.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100050.pdf), E.T.: 24.01.2020) Yine aynı yönde daha güncel tarihli bir karar için, bkz. VDDK'nın 19.02.2020 tarihli, E.2020/9 ve K.2020/2 sayılı kararı. (Anılan karar, bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemine ilişkin olup, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

<sup>158</sup> ERKUT, s. 148. Ayrıntılı bilgi için, bkz. SEZGİNER, Murat; İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuralı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 56 vd.

<sup>159</sup> ERKUT, s.148 vd. Ayrıntılı bilgi için, bkz. SEZGİNER, s. 68.

<sup>160</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. ŞENYÜZ, s. 27 vd.

<sup>161</sup> A.g.e., s. 27 vd. ŞENYÜZ'e göre, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını kendi içinde zincir işlemler olarak değerlendirilmeli; tarh ve tebliği kapsayacak şekilde tahakkuk ile tahsil yönünden ise, sebep sonuç ilişkisi olduğundan, seri işlem tespiti yapılmalıdır.

uygulamaya ilişkin işlem oldukları yönündeki kanaate karşın, bunların etkisinin yalnızca asli işlemin yürürlüğüyle sınırlı mı olduğu yahut asıl işlemin şekil unsuruna mı tekabül ettikleri noktasında belirsizlik devam etmektedir. Bununla birlikte, vergilendirme bağlamında tebliğin hukuki niteliğine ilişkin olarak gerek ŞENYÜZ'ün zincir işlem – seri işlem kavramları üzerinden yaptığı açıklamalar gerekse uygulamaya dair işlem kavramı çerçevesinde yapılan açıklamalar aynı sonucu işaret etmektedir. İcrai nitelik arz etmediği için, tebliğ işleminde sakatlığın meydana gelmesi kendi başına bir dava konusu teşkil etmeyecek; ancak nihai (*asıl*) işleme karşı açılacak davada tebliğin sakatlığına ilişkin iddialar ileri sürülebilecektir.

Diğer yandan, tebliğin etkisinin yalnızca asli işlemin yürürlüğüyle mi sınırlı olduğu yoksa asıl işlemin şekil unsuruna mı tekabül ettiği noktasındaki belirsizliğin ise tebliğin önemi ve vergilendirme sürecindeki yeri ile şekle ilişkin düzenlemelerin ruhunun bir arada değerlendirilmesiyle aşılabileceği düşünülmektedir. Çalışmanın önceki kısımlarında da değinildiği üzere, vergilendirme sürecinde tebliğ, tarh ve tahakkuk aşamaları arasında bağlantıyı sağlamakta<sup>162</sup>; aynı zamanda, hakkında işlem tesis edilenin yargıya başvurması için süreyi başlatmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, her ne kadar tarh işlemiyle bir vergi borcu tespit ediliyorsa da, bu borcun ödenmesi gereken safhaya gelmesi ancak tahakkuk etmesiyle olmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk aşaması, esasında yükümlünün kendisine yöneltilen tarhiyata ilişkin rızasının alındığı yahut yargı önünde tarhiyatın doğruluğunun tespit edilmesiyle bir anlamda rızasının oluşturulduğu bir aşamadır. Bundan hareketle söylenebilir ki, kanun koyucu tarhiyatın sonuçlarının tam anlamıyla etkili olmasını tebliğden sonra yükümlünün rızasının oluşmasına bağlamaktadır. Bununla birlikte, hatırlanacağı üzere, şekil kuralları özünü üstün kamu gücüyle donatılmış idare karşısında zayıf durumdaki yönetilenlerin haklarının korunması maksadından almaktadır.<sup>163</sup> Vergilendirmeye ilişkin tebliğlere dair hükümlerin de benzer bir anlayış çerçevesinde düzenlendiğinden hareketle, bunların birer şekil şartı sayılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır<sup>164</sup>. Öyle ki

---

<sup>162</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s.108; UĞUR, s. 335.

<sup>163</sup> GÜNDAY., s. 143.

<sup>164</sup> Gerçekten tebliğin bir yürürlük şartı olduğu görüşündeki GÖZLER'in de bir başka yürürlük şartı olan yayını ve VUK'taki hükümler uyarınca idari işlemin ilgisine tebliğ edilecek belge

vergilendirme süreci açısından özellik arz eden tebliğin alelade bir yürürlük şartı olduğu düşüncesi, vergilendirmeye ilişkin tebliğleri oldukça detaylı ve yükümlülerin haklarını koruyucu şekilde düzenleyen hükümlerin ruhuyla bağdaşmamaktadır.

---

ve evrakı şekil şartı olarak değerlendirdiği görülmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÖZLER, İdare Hukuku, s. 959 vd.



## 2. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA TEBLİĞİN UNSURLARI VE TEBLİĞ YÖNTEMLERİ

### 2.1 GENEL OLARAK TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA TEBLİĞ KURUMU

Çalışmanın önceki bölümünde değinildiği üzere, tebliğe ilişkin genel hükümler Tebligat Kanunu'nda yer almaktayken, vergi hukukunun kendine has özellikleri nedeniyle<sup>165</sup> vergilendirmeye ilişkin tebliğleri düzenleyen özel hükümler VUK'un muhteviyatında mevcuttur.<sup>166</sup> Dolayısıyla vergilendirme işlemlerine yönelik tebliğler, Tebligat Kanunu çerçevesinde yapılan ve genel nitelik arz eden tebliğlerden farklılık göstermektedir.<sup>167</sup> Bununla birlikte, VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri tüm vergileri kapsamamakta, yalnızca VUK'un kapsamına giren vergilere uygulanmakta<sup>168</sup>; ayrıca, AATUHK'un 8'nci maddesinin bir örneğini teşkil ettiği gibi, bahse konu hükümlere doğrudan atıf yapılması halinde işlerlik kazanabilmektedir. Son olarak değinilmesinde fayda bulunmaktadır ki, vergilendirmeye ilişkin ihtilafların yargılamasında, İYUK'un 60'ıncı maddesi gereği, tebliğler Tebligat Kanunu'na göre yapılmaktadır.<sup>169</sup> Esasen bu tespitin yapılmasında, ilk bölümde açıklanan Tebligat Kanunu ve VUK arasındaki ilişkide olduğu gibi, hükümlerin çatışması durumunda özel kanun hükmünün uygulanması ilkesinden yararlanılmaktadır. Öyle ki her ne kadar vergi yargılamasına ilişkin tebliğler, vergilendirmeye ilişkin tebliğ olarak sayılabilecekse de İYUK'un

---

<sup>165</sup> ÖZBALCI, Yılmaz ve diğerleri; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012, s. 283.

<sup>166</sup> Bkz. yukarıda, s. 15 vd.

<sup>167</sup> Vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin özel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmesi, hukukumuzda uzun yıllardır benimsenmiştir. Öyle ki, vergilendirmeye ilişkin tebliğlere dair ayrık hükümler, ilk olarak, 13.07.1939 tarihli ve 4257 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3692 sayılı Vergilendirme İhbarnamelerinin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Temyiz ve İtiraz Komisyonlarının Teşkiline Dair Kanun ile düzenlenmiştir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. KIZILOT, s. 840 vd.

<sup>168</sup> Bkz. yukarıda, s.18 vd.

<sup>169</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 109; KARAKOÇ, s. 213; KIZILOT, s. 849; AYYILDIRIM, s. 30.

ilgili hükmü VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerine göre daha özel niteliktedir.<sup>170</sup>

VUK'un 21'inci maddesinde tanımına yer verilen tebliğe ilişkin hükümler, esas olarak anılan kanunun “*Vergilendirme*” başlıklı birinci kitabının “*Tebliğler*” başlıklı beşinci kısmında bulunmakta olup; anılan kısım dört bölümden müteşekkildir. Birinci bölümde tebliğin esasları, muhataplar düzenlenmiş; takip eden bölümlerde tebliğ yöntemleri ve tebliğe ilişkin çeşitli özellikli hususlara dair hükümlere yer verilmiştir. Bahse konu kısımda takip edilebilir nitelikte, belirli bir sistematik mevcut olmadığından çalışmanın bu bölümünde, tebliğ öncelikle konu, muhatap ve kaynak olmak üzere, unsurları yönünden incelenecek; müteakiben tebliğ yöntemleri ele alınacaktır.

## 2.2 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN KONUSU, MUHATABI VE KAYNAĞI

Çalışmanın önceki bölümünde yer verilen tanımlar düşünüldüğünde, tebliğin biri aktif ve diğeri pasif olmak üzere iki tarafı ve bunlar arasında iletilen (veya bildirilen) hukuki değer taşıyan bilgi ve bunun yansıması bir nesnenin varlığı fark edilecektir. Burada aktif taraf, tebliği çıkartan taraftır ki, kendisi tebliğin kaynağını teşkil etmektedir. Buna karşılık pasif taraf ise muhataptır. Bu taraflar arasında iletilen bilgi ve bunun yansıması nesne tebliğin konusudur. Dolayısıyla, tebliğin kaynağı, muhatabı ve konusu olmak üzere üç unsurun incelenmesi gerekmektedir.

---

<sup>170</sup> Bu noktada vergi yargısına ilişkin tebliğlerin yapılması noktasında İYUK ile VUK hükümleri arasında bir çatışma olmadığı iddiası da gündeme gelebilir. Keza bu iddia gerek kronolojik olarak gerekse tebliği çıkaran merci bakımından vergi yargısına ilişkin tebliğlerin aslında doğrudan vergilendirme ilişkisinin işletilmesiyle alakalı olmadığı, dolayısıyla bunlar için VUK hükümlerinin uygulanması ihtimalinin hiç doğmadığı yönündeki savlarla desteklenebilecektir. Buna karşılık, kimi zaman vergi yargısına ilişkin tebliğin konusu evrakın vergilendirmeye ilişkin sonuç doğurabilecek nitelikte olduğu hususundan hareketle İYUK ile VUK hükümleri arasında bir çatışmanın mümkün olduğu düşünülmektedir.

## 2.2.1 Tebliğin Konusu

Daha önce yer verilen tebliğ tanımlarından hatırlanacağı üzere, tebliğde hukuki bir değer taşıyan bilginin ilişkinin karşı taraf yahut taraflarına iletilmesi hali söz konusu olup, belgelendirme (dolayısıyla ispat) fonksiyonu açısından bunun yazılı olması esastır. Nitekim yazılı olma hali, VUK'un tebliği tanımlayan 21'inci maddesinde de vurgulanmıştır. Hal böyleyken, tebliğ ile karşı tarafa bildirilen hukuki değeri ihtiva eden bilgi bir belgeye yansıtılmaktadır. Gerçekten de anılan kanunun 93'üncü maddesinde, vergilendirme ile ilgili olan ve hüküm ifade eden vesika ve yazılardan bahsedilmektedir. Dolayısıyla, taraflar arasında iletilen bilgi somut bir nesne olarak vücut bulmakta; bu nesne tebliğin konusunu teşkil etmektedir.

### 2.2.1.1 Tebliği Zorunlu Belgeler

VUK'un 21'inci maddesinde, “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden*” belgelerin tebliğ edileceği kurala bağlanmıştır. O halde tebliğin konusunu teşkil edecek bir belgenin, kural olarak şu iki şartı sağlaması gerekmektedir: vergilendirmeyle ilgili olma ve hüküm ifade etme.<sup>171</sup> Vergilendirmeyle ilgili olma, vergi kanunlarının uygulanmasının bir neticesi olarak varlık kazanma ile, bir diğer ifadeyle vergi kanunlarının yerine getirilen bir gereği olmayla açıklanabilmektedir.<sup>172</sup> Hüküm ifade etme ise “*hukuksal sonuç yaratma*”<sup>173</sup> olarak, daha açık bir ifadeyle vergi yahut ceza doğurma ya da bunları kesinleştirmeye yönelik olma<sup>174</sup> şeklinde anlaşılabilir. Nitekim yükümlü hakkında tesis edilen yükümlendirici bir işlem ancak bu durumun yükümlüye bildirilmesi ile sonuçlarını doğacak olup; aksi şekilde “*mükellefi bir mecburiyet ya da seçim yapmaya zorlamayan, idarenin bildirme zorunluluğu olmayan konuların duyurulması*” hüküm ifade etmediğinden, böyle bir duruma ilişkin belgelerin tebliğine gerek yoktur.<sup>175</sup> Söz konusu açıklamalar ışığında

---

<sup>171</sup> ŞENYÜZ, s. 31.

<sup>172</sup> A.g.e., s. 31.

<sup>173</sup> KANETİ, s. 130 vd.

<sup>174</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 283.

<sup>175</sup> ÖZYER, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2004, s. 120.

söylenbilir ki, “*hüküm ifade etme*” lafzı ile esas olarak anlatılmak istenen belgenin tevsik ettiği yahut ilişkin olduğu idari işlemin icrai nitelik taşıması, yükümlünün hukuki statüsünde bir değişikliğe yol açmasıdır.

Vergi idaresince düzenlenecek ve vergilendirmeye ilişkin olarak hüküm ifade edebilecek belgelerin herhangi bir sınırının çizilmesi mümkün olmadığından, tebliği zorunlu belgelerin eksiksiz sayılması da aynı şekilde mümkün olmayacaktır. Bir belgenin tebliğ edilmesinin zorunlu olup olmadığının tespitinde, bu belgenin bir şahsın hukuken statüsünü etkileme kabiliyetine sahip olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Zira ancak bu sayede yazılı olarak kendisine bildirimde bulunulan tarafından uyuşmazlık çıkartılabilecek ve böylelikle tebliğden beklenen fayda elde edilmiş olacaktır. Çalışmanın devamında, eksiksiz olarak sayılmalarının imkansızlığına rağmen, tebliğ edilmesi zorunlu belgelerin belli başlı bir kısmının incelenmesine çabalanan ve geri kalanlara kısaca değinilecektir.

#### 2.2.1.1.1 Vergi İhbarnameleri

Türk vergi sisteminde, esas olan vergilerin yükümlülerce beyan edilmesi olup<sup>176</sup>, belli başlı vergiler için beyan usulü kabul edilmiştir.<sup>177</sup> Bununla birlikte, beyana dayalı tarhın yetersiz kalması halinde, ikmalen vergi tarhiyatı ve re’sen vergi tarhiyatı gündeme gelmektedir. Bahse konu tarh usullerinde vergi idaresince matrah tespit yahut takdir edilmekte veya eksik tarh olunan vergi tamamlanmaktayken, idarece tek taraflı olarak işlem tesis edilmektedir<sup>178</sup>. Öz bir ifadeyle, beyana dayalı tarh usulünde yükümlü ile vergi idaresi bir etkileşim içindeyken, re’sen yahut ikmalen vergi tarh edilmesi örneğinde olduğu gibi kendisine bildirilene değin, bir süre için yükümlü bu durumdan haberdar değildir.

---

<sup>176</sup> KARAKOÇ, s. 197.

<sup>177</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 100.

<sup>178</sup> BİLİCİ, s. 63; KARAKOÇ, s. 199.

VUK'un "*İhbarname esası*" başlıklı 34'üncü maddesinde ise, re'sen ve ikmalen tarh olunan vergilerin ilgililerine ihbarname ile tebliğ edileceği düzenlenmiştir. İhbarnamenin tebliği, VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilecektir.<sup>179</sup>

"*İhbarnamenin muhteviyatı*" başlıklı müteakip 35'inci madde ise, ihbarnamede yer alması gereken bilgiler, ihbarnamenin sıra numarası ve tanzim tarihi, verginin nev'i, yükümlünün adı ve soyadı (tüzel kişi ise unvanı) ile açık adresi, verginin matrahı, dönemi, hesabı ve miktarı, tarhiyatı gerektiren sebepler ve son olarak ihbarnameye konu tarhiyata karşı başvurulacak yasal yollara ilişkin genel bilgiler olarak sayılmıştır. Anılan hükmün ikinci fıkrasında, ihbarnamenin ekinde tarhiyatın dayanağı takdir komisyonu kararına yahut vergi inceleme raporuna yer verileceği hususu ifade edilmiştir. Her ne kadar ikmalen tarhiyata dayanak vergi inceleme raporlarının tebliğ edilmesine yönelik bir hüküm mevcut değilse de dava açma süresinin inceleme raporunun ekli olduğu yeni ihbarname gönderilmesini müteakip başlayacağı yönündeki VDDK kararı<sup>180</sup> ışığında, tarhiyat usulüne bağlı olunmaksızın, ihbarnamelerin ekinde vergi inceleme raporlarına yer verilmesinin esas olduğu söylenebilecektir<sup>181</sup>. Zira tebliğ ile muhatabın zamanında ve sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmesi esasken<sup>182</sup>, kendisi hakkında idarece tek taraflı olarak işlem tesis edilmekle vergi salınan yükümlünün, hangi hususlardan hareketle böyle bir işlem tesis edildiğini bilmesi, bir başka ifadeyle hakkındaki isnadı öğrenebilmesi doğal bir hak olarak değerlendirilmelidir<sup>183</sup>.

Tarhiyata esas vergi inceleme raporuna yahut takdir komisyonu kararına ihbarname ekinde yer verilmesinin hukuki bir gereklilik olduğu, aksi takdirde ihbarnamenin

---

<sup>179</sup> CANDAN, Turgut; Vergilendirme ..., s. 173.

<sup>180</sup> VDDK'nın 14.11.1986 tarihli, E. 1986/18 ve K. 1986/20 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1986-18-k-1986-20-t-14-11-1986>, E.T.: 14 Ağustos 2019)

<sup>181</sup> ŞENYÜZ, s. 33.

<sup>182</sup> AKDOĞAN, s. 71.

<sup>183</sup> ŞENYÜZ, s. 33.

hukuka aykırılık arz edeceği kabul edilmekteydi.<sup>184</sup> Bir başka ifade ile ihbarname ekinde tarhiyata esas vergi inceleme raporunun yahut takdir komisyonu kararının bulunmaması, o ihbarnameyi hükümsüz hale getirmekteydi.<sup>185</sup> Gerçekten de Danıştay'ın ihbarname ekinde vergi inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına yer verilmemesini esasa etkili hata kapsamında değerlendirdiği ve ihbarnamenin hükümsüz olduğuna hükmettiği kararlar mevcuttur.<sup>186</sup> Bununla birlikte, VDDK'nın güncel tarihli bir kararının gerekçesinde, ihbarname ekinde tebliğ edilmeyen tarhiyata esas vergi inceleme raporunun yahut takdir komisyonu kararının, yargılama aşamasında dosyaya sunulmasıyla eksikliğin giderilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.<sup>187</sup> Bu yöndeki güncel kararların yoğunlaştığı gözlemlenmektedir.<sup>188</sup> Ne var ki, yargılama aşamasında ihbarname ekinde tebliğ edilmeyen tarhiyata esas vergi inceleme raporunun yahut takdir komisyonu kararının dosyaya ibrazı ile eksikliğin giderilebileceğinin kabulü halinde, VUK'un 35'inci maddesinin ikinci fıkrasının açık hükmünün işlevsiz kılınacağı ileri sürülebilecektir.

#### 2.2.1.1.2 Ceza İhbarnameleri

VUK'un "*Ceza ihbarnamesi*" başlıklı 366'ncı maddesinde, kesilen vergi cezalarının ilgililere ceza ihbarnameleriyle tebliğ olunacağı açıkça kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla ceza ihbarnameleri de tebliği zorunlu belgeler arasında yer almaktadır.<sup>189</sup>

---

<sup>184</sup> CANDAN, Vergilendirme..., s. 173.

<sup>185</sup> A.g.e., s. 173.

<sup>186</sup> Bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 12.02.1998 tarihli, E. 1997/2709 ve K.1998/405 sayılı kararında, "*Olayda, ihbarnameye takdir komisyonu kararının eklenmemesi, esasa müessir olmayan bir şekil hatası olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu bu maddenin olaya uygulanması da mümkün değildir.*" gerekçesine yer verilmiştir. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1997-2709-k-1998-405-t-12-2-1998>, E.T.: 16 Ağustos 2019) Aynı yönde, bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 03.03.2008 tarihli, E. 2006/4527 ve K. 2008/649 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2006-4527-k-2008-649-t-3-3-2008>, E.T.: 16 Ağustos 2019)

<sup>187</sup> VDDK'nın 03.05.2018 tarihli, E.2018/298 ve K. 2018/250 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2018-298-k-2018-250-t-3-5-2018>, E.T.: 16 Ağustos 2019)

<sup>188</sup> Ayrıca, bkz. yukarıda, s. 41, dn. 158.

<sup>189</sup> KIZILOT, s. 849.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, ceza ihbarnamelerinde yer verilecek bilgiler vergi ihbarnamesine benzer şekilde sayılmıştır: İhbarnamenin sıra numarası ve tanzim tarihi, verginin nev'i, ilgilinin adı ve soyadı (tüzel kişi ise unvanı), mükellef numarası ile açık adresi, olayın açıklaması, dönemi, hesabı ve miktarı, varsa ilgili vergi ihbarnamesinin tarih ve numarası, varsa tekerrür ve içtima durumu ve son olarak ihbarnameye konu tarhiyata karşı başvurulacak yasal yollara ilişkin genel bilgiler.

Yine vergi ihbarnamelerine benzer şekilde, cezaya dayanak tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarname ekinde yer verileceği anılan maddenin son fıkrasında hükme bağlanmıştır.

#### 2.2.1.1.3 Ödeme Emri

Tebliğ zorunlu bir başka belge de ödeme emridir. Bilindiği üzere, tarh olunan verginin usulüne uygun olarak tebliğini müteakip tahakkuk etmesi üzerine, tahsil aşamasına geçilmekte ve vergi idaresince AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil işlemlerine girilmektedir.

AATUHK'un "*Ödeme emri*" başlıklı 55'inci maddesi uyarınca, vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için borcun ödenmesine yönelik bir son uyarı niteliğindeki<sup>190</sup> ödeme emirleri düzenlenerek yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlendirici nitelikteki tahsil işlemine ilişkin olarak ödeme emrinin tebliğ edilmesi de uygulamaya yönelik bir işlemken,<sup>191</sup> ödeme emri özü itibarıyla, "*tahsil işleminin yazı ile bildirilmesi*" halinden ibarettir.<sup>192</sup> Anılan madde hükmünde, ödeme emrinin konusunu teşkil eden borcun asıl ve ferilerinin içerik ve miktarları ile birlikte, borcun nereye ödeneceği, ödenmemesi ve aynı zamanda mal bildiriminde bulunulmaması halinde üç ayı aşmamak üzere hapis ile tazyik olunacağı ve gerçeğe aykırı bildirimde bulunanların hapis cezası ile

---

<sup>190</sup> CANDAN, Açıklamalı AATUHK, s. 270.

<sup>191</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 114.

<sup>192</sup> A.g.e., s. 163.

cezalandırılacağı hususlarını ihtiva edeceği öngörülmüştür.

Ödeme emrinin tebliği de dahil olmak üzere, AATUHK'un 8'inci maddesi hükmü uyarınca, kural olarak tahsilat işlemlerine ilişkin tebliğler VUK'un tebliğ hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. Bununla birlikte, konuya ilişkin AATUHK'ta aksine bir hükmün bulunması halinde, VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri yerine, AATUHK'un söz konusu hükümleri uygulanacaktır. Gerçekten VUK'un tebliğ hükümlerinden farklılaşan bu tür bir özel hükme, AATUHK'un 55'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, yer verilmiştir. Öyle ki, belediye sınırları dışındaki köylerde uygulanmak üzere, VUK'ta öngörülenlerin yanında farklı bir tebliğ usulü olarak, muhtarlık vasıtasıyla tebliğ öngörülmüştür.<sup>193</sup>

#### 2.2.1.1.4 Tebliği Zorunlu Diğer Belgeler

Vergi mevzuatımızda, ilgililere tanınan kimi haklara ilişkin başvurulara yönelik olumsuz yanıtların tebliğ edilmesi zorunlu kılınmıştır. Örneğin, VUK'un 123'üncü maddesinde düzeltme talebinin yerinde görülmemesi halinde keyfiyetin düzeltme isteyene yazılı olarak tebliğ edileceği öngörülmüştür. Bir başka örnek ise AATUHK'un 48'inci maddesi uyarınca amme borçlusu tarafından bulunulan tecil talebinin reddine yönelik yazılardır.<sup>194</sup> Zira söz konusu yazıların tebliğ tarihinden itibaren otuz güne kadar verilecek süre içerisinde borcun ödenmesi şartıyla ve tebliğ tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süreye faiz uygulanmak kaydıyla amme borcu tecil edilmiş olacaktır.

Tebliği gereken bir başka belge ise AATUHK'un 37'nci maddesinde düzenlenmektedir. Anılan hükme göre, amme alacaklarının vadelerinin özel kanunlar ile belirlenmesi esasken, aksi durumlarda vergi idaresince yapılacak tebliğden itibaren

---

<sup>193</sup> CANDAN, Açıklamalı AATUHK, s. 274.

<sup>194</sup> ŞENYÜZ, s. 38.



bir ay içinde ödenecektir.<sup>195</sup> Belirtilmesi gerekir ki amme alacağının vadesini belirlemeye yönelik bu yazının tebliği, doğrudan VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerine tabi değildir.<sup>196</sup> Zira bahse konu evrakın tebliğine yönelik usulün belirlenmesi noktasında düzenleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır.

Öte yandan, takdir komisyonları VUK'un 30'uncu maddesi bağlamında defter ve belgelerin ibrazını talep etmeye, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise VUK'un 148'inci maddesi uyarınca bilgi talep etmeye yetkilidir. Anılan talepleri yerine getirmeyen ilgililere ise aynı kanunun mükerrer 355'inci maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Ancak söz konusu cezaların uygulanması için ilgililerin talepleri karşılanmaması halinde kendilerine ceza uygulanacağı hususunda yazılı olarak uyarılmış olmaları, bir başka ifadeyle cezalandırılacakları hususunun tebliğ edilmiş olması gerekmektedir<sup>197</sup>. Dolayısıyla defter belge ibrazını yahut bilgi verilmesini talep eden yazılar da tebliği zorunlu belgeler arasında sayılmaktadır.<sup>198</sup>

Bir başka tebliği zorunlu belge türü, 2 no'lu vergi ihbarnameleri olarak bilinen ödeme ihbarnameleridir.<sup>199</sup> Vurgulanmasında fayda vardır ki, bu ihbarnameler yukarıda anlatılan ihbarnamelerden farklı olarak, VUK'un özel ödeme zamanlarını konu alan 112'nci maddesi uyarınca, yargılamaya konu edilmiş ve bu arada vadeleri geçmiş olan vergiler için<sup>200</sup>, yargı kararları üzerine, ilgi kararlar esas alınarak düzenlenen ihbarnamelerdir. Vergi dairelerinin ihtilaflı işler servislerince düzenlenecek<sup>201</sup> 2 no'lu ihbarnamenin tebliğini müteakip bir ay içinde ödemenin yapılması gerekmektedir<sup>202</sup>. Kural olarak 2 no'lu ihbarnameler dava konusu edilemiyorsa da, 2 no'lu ihbarnamenin mahkeme kararından farklılık arz etmesi halinde tebliği takip eden otuz gün içerisinde dava açılabileceği ileri sürülmektedir<sup>203</sup>. Nitekim, Danıştay 9. Dairesi'nin güncel bir

---

<sup>195</sup> CANDAN, Açıklamalı AATUHK, s. 213 vd.

<sup>196</sup> A.g.e., s. 225 vd.

<sup>197</sup> ŞENYÜZ, s. 36.

<sup>198</sup> KIZILOT, s. 849.

<sup>199</sup> ÖZYER, s. 119.

<sup>200</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 131.

<sup>201</sup> KIZILOT, s. 751.

<sup>202</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 332.

<sup>203</sup> DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin; "İki numaralı ihbarname ve dava yolu", Dünya Gazetesi.

kararının gerekçesinde, 2 no'lu ihbarnamelerin maddi hata yapılması halinde dava konusu edilebileceğine açık şekilde yer verilmiştir.<sup>204</sup>

Diğer yandan, vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine yükümlü tarafından dava açılabileceği gibi, otuz gün içinde uzlaşmaya da başvurabilmektedir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun olması halinde, yükümlüye uzlaşma davetiyesi VUK'un tebliğ hükümleri çerçevesinde tebliğ edilecektir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, keyfiyet yükümlü (yahut vekili) ve komisyonca üç nüsha olarak imza edilen bir tutanakla kayıt altına alındıktan sonra, nüshalardan biri yükümlüye (yahut vekiline) verilmek suretiyle tebliğ olunur. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde ise bu durum aynı şekilde tutanağa bağlanır; mümkünse bir nüshası derhal yükümlüye verilmekle tebliğ olunur. Yükümlünün icabet etmemesi ve imtina etmesi hallerinde, bir başka ifadeyle komisyonda tebliğin mümkün olmaması durumunda, tebliğe ilişkin açık bir düzenleme yoksa da duruma ilişkin tutanağın iki nüshasının vergi dairesine gönderileceği ifadesinden, tebliğin vergi dairesince gerçekleştirileceği anlaşılmaktadır.<sup>205</sup>

Son olarak, tekrar edilmesinde fayda vardır ki, tebliği zorunlu olan belgelerin eksiksiz olarak sayılması mümkün değildir. Zira bu belgeler mevzuatta tahdidi olarak belirlenmedikleri gibi, aksi şekilde vergi idaresince hazırlanacak ve vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade edecek tüm belgeler, tebliği zorunlu belgeler kapsamına dahil olarak değerlendirilmektedir<sup>206</sup>.

---

(<https://www.dunya.com/kose-yazisi/iki-numarali-ihbarname-ve-dava-yolu/27427>, E.T.: 16.08.2019)

<sup>204</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 23.12.2015 tarihli, E. 2013/6188 ve K. 2015/18133 sayılı kararı. (DD., S. 143, 2016, s. 355 vd.)

<sup>205</sup> CANDAN, Vergilendirme..., s. 338.

<sup>206</sup> ŞENYÜZ, s. 39.

### 2.2.1.2 Tebliği Zorunlu Olmayan Belgeler ve Tebliğe Gerek Olmayan Haller

VUK'un 21'inci ve 93'üncü maddelerinde öngörülen vergilendirmeye ilgili olma ve hüküm ifade etme şartlarından birini veya aynı anda ikisini sağlamayan belgeler, tebliğ edilmesi zorunlu olmayan belgelerdir. Daha öz bir ifadeyle, bu hükümlerin kapsamı dışında kalan belgelerin tebliğ edilmesi zorunlu değildir.<sup>207</sup>

VUK'un 93'üncü maddesinde “*Tahakkuk fişinden gayri...*” demekle tahakkuk fişinin, kural olarak, tebliği zorunlu bir belge olmadığı ifade edilmiştir.<sup>208</sup> Bu noktada, beyana dayalı tarh işleminde, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ve beyanda bulunan yükümlüye (yahut yükümlü yerine beyanda bulunana) teslim edilmesiyle, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının aynı anda gerçekleştiğinin hatırlanmasında fayda vardır.<sup>209</sup> Nitekim, ŞENYÜZ'e göre tebliğ, tahakkuk fişinin beyannameyi teslim edene tevdi edilmesinde gizlidir.<sup>210</sup> Dolayısıyla, beyana dayalı tarh işleminde yükümlünün peşin rızasına ve beyanına dayanan<sup>211</sup> tahakkuk fişinin tebliğ edilmesi gerekmeyecektir.<sup>212</sup>

Tahakkuk fişinin ulaştırılmasında üç ihtimal esastır. Bunlardan ilki, beyannamenin elden verilmesi olup, VUK'un 25. maddesi uyarınca tahakkuk fişi beyannameyi teslim edene tevdi olunacaktır. Tahakkuk fişinin tevdi edilemediği hallerde, beyannamedeki adrese posta ile gönderilmesi yoluna gidilecektir.<sup>213</sup> Belirtilmesi gerekir ki, tahakkuk fişinin elden alınmaması beyanname üzerindeki matraha esas alınmak kaydıyla verginin tahakkuk etmesine engel teşkil etmeyeceği gibi, aynı şekilde yükümlünün postayı ve dolayısıyla tahakkuk fişini almaması tahakkuk üzerinde herhangi bir sonuç doğurmaz.<sup>214</sup> İkinci ihtimal ise, beyannamenin posta ile olarak gönderilmiş olmasıdır.<sup>215</sup> Beyannamenin taahhütlü olarak gönderilmesi halinde, postaya verildiği

---

<sup>207</sup> A.g.e., s. 39.

<sup>208</sup> KIZILOĞ, s. 847; ŞENYÜZ, s. 39.

<sup>209</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 100.

<sup>210</sup> ŞENYÜZ, s. 41.

<sup>211</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 283.

<sup>212</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 109.

<sup>213</sup> ŞENYÜZ, s. 42.

<sup>214</sup> A.g.e., s. 42.

<sup>215</sup> CANDAN, Vergilendirme..., s. 36.

tarihte; adi posta ile gönderilmesi halinde ise vergi dairesine ulaştığı tarihte sunulduğu kabul olunmaktadır.<sup>216</sup> Beyannamenin hangi posta türüyle gönderildiğine bakılmaksızın, tahakkuk fişi düzenlenerek yükümlüye posta ile gönderilir.<sup>217</sup> VUK'un 28'inci maddesinde öngörüldüğü üzere, beyannamenin vergi dairesine posta marifetiyle iletilmesi halinde, vergi dairesince düzenlenen tahakkuk fişinin mükellef nüshasının beyannamede gösterilen adrese göndermesinin tebliğ kapsamında olduğu akıllara gelse de postanın ilmühabsiz<sup>218</sup> ve alelade şekilde gönderilmesinden hareketle bunun bir tebliğ olmadığı mütalaa edilmektedir<sup>219</sup>. Son olarak, VUK'un 28'inci maddesine eklenen ikinci fıkra uyarınca, elektronik ortamda sunulan beyannameler karşısında tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenerek, yine elektronik ortamda iletilir. Söz konusu ileti, tahakkuk fişinin tebliği yerine geçecektir.

Tebliği zorunlu olmayan belgelere bir başka örnek olarak, hazırlık işlemlerine ilişkin belgeler gösterilebilir. Hatırlanacağı üzere, idarenin tüm tek taraflı işlemleri icrai nitelik arz etmemekte<sup>220</sup>; bunlar kendi içinde iç düzen işlemleri, hazırlık işlemleri, bilgi verici ve açıklayıcı nitelikteki işlemler ve uygulamaya dair işlemler gibi alt başlıklarda incelenebilmekteydi<sup>221</sup>. Vergi hukukunda ise kimi hallerde tarh işlemi öncesinde matrahın tespitine yönelik birtakım işlemler tesis edilebilmekte olup, bunlar asıl işlem olan tarh işlemine hazırlayıcı mahiyettedirler<sup>222</sup>. Bu bağlamda kendi başlarına hukuki sonuç doğurma, bir başka ifadeyle hüküm ifade etme kabiliyeti olmayan bu işlemleri tevsik eden yahut bu işlemlere ilişkin olan belgelerin kural olarak tebliğ edilmesi

---

<sup>216</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 27.02.1991 tarihli, E. 1989/2797 ve K. 1991/657 sayılı kararı. ('ndan aktaran, CANDAN, Vergilendirme..., s. 36.)

<sup>217</sup> ŞENYÜZ, s. 43.

<sup>218</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 30.09.1980 tarihli, E. 1980/1803 ve K. 1980/2685 sayılı kararında, "*İhtirazi kayıt konularak ve posta ile gönderilen beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe gönderilecek örneğinin, ilmühaberli olarak gönderilmesine gerek yoktur. Anılan tahakkuk fişi, normal posta usulü ile gönderilir.*" gerekçesine yer verilmiştir. (Anılan karardan aktaran KIZILOT, s.848.)

<sup>219</sup> KIZILOT, s. 847 vd. Aksi görüş için, bkz. CANDAN, Vergilendirme ..., s. 176 vd.

<sup>220</sup> GÜNDAY, 124; TAN, s. 229; GÖZLER, KAPLAN, s. 119; ODYAKMAZ, KAYMAK, ERCAN, s. 246.

<sup>221</sup> Bkz. yukarıda, s. 33 vd.

<sup>222</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 102 vd.

zorunlu değildir.<sup>223</sup>

Söz gelimi, yükümlünün nezdinde hüküm ifade edecek asıl işlem olan tarhiyata yönelik bir hazırlık işlemi niteliğindeki incelemeyi tevsik eden vergi inceleme raporu, her ne kadar vergilendirmeye ilişkin ise de kendi başına hüküm ifade edememekte; dolayısıyla kendi başına tebliği zorunlu bir belge teşkil etmemektedir. Ancak belirtilmesi gerekir ki, vergi inceleme raporu örneğinde olduğu gibi, hazırlık işlemine ilişkin belgenin asıl işlemle birlikte tebliğ edilmesi söz konusu olabilir.<sup>224</sup>

Kimi hallerde ise yasa gereği tebliğin gerçekleştiği varsayıldığından, vergi idaresince herhangi bir tebliğe girişilmesine gerek kalmaz<sup>225</sup>. Örneğin, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca, motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ayında tahakkuk etmiş sayılacaktır. Yine aynı hükme göre, tahakkuk eden vergi ayrıca yükümlüye tebliğ edilmeyecek ve tahakkuk tarihi verginin tebliğ edildiği tarih olarak dikkate alınacaktır.

Vergi dairesince tebliğ yapılmasına gerek olmayan hallere bir başka örnek ise VUK'un 24'üncü maddesinde tanımlanan tahakkuku tahsile bağlı vergilerdir. Anılan hükümde, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, tahsil aşamasının tahakkuk aşamasını kapsayacağı ifade olunmaktadır. Dolayısıyla, tahakkuku tahsile bağlı vergiler için ayrı bir tahakkuk aşamasından bahsedilememekte<sup>226</sup>; tahsil ile vergilendirme sona erdiğinden, ayrı ayrı tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları gerçekleşmemektedir<sup>227</sup>. Ancak zamanında tahsil edilememe durumunda bu vergiler, tahakkuku tahsile bağlı olma niteliklerini yitirecek olup, daha sonradan ihbarname düzenlenerek tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilmeleri gerekecektir.<sup>228</sup> Tahakkuku tahsiline bağlı vergilere damga vergisi, tevkifat suretiyle

---

<sup>223</sup> ŞENYÜZ, s. 40 vd.

<sup>224</sup> ŞENYÜZ, s. 41.

<sup>225</sup> A.g.e., s. 47.

<sup>226</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 113.

<sup>227</sup> KARAKOÇ, s. 229.

<sup>228</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 18.04.1983 tarihli, E. 1983/1348 ve K. 1983/2751 sayılı kararı. (DD., S. 52 – 53, 1984, s. 391) ('den aktaran, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 113)

alınan vergiler, muhtasar beyanname ile tahakkuk ve tahsil ettirilen vergiler örnek gösterilebilir.<sup>229</sup>

### 2.2.2 Tebliğin Muhatapları

Tebliğ ilişkisinde, pasif taraf kendisine tebliğ çıkarılan muhataptır. En geniş anlamıyla muhatap, adına tebliğ çıkartılan kişidir.<sup>230</sup> Vergi hukuku bağlamında düşünüldüğünde muhatabın hakkında hukuki sonuç doğacak kişi olacağı, daha açık bir ifadeyle yükümlü, vergi sorumlusu yahut vergi cezası kesilen olacağı sabittir.<sup>231</sup> Nitekim bu husus, VUK'un 94'üncü maddesinde, "*Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.*" denmekle açıkça ifade edilmiş olup; aynı kanununun 8'inci maddesi gereği mükellef ibaresinin vergi sorumlusunu da kapsadığı düşünüldüğünde, muhatabın vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu veya ceza kesilen olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Belirtilmesi gerekir ki, tebliğin yapılacağı kişiler yalnızca muhataplar ile sınırlı değildir. Öyle ki VUK'un 94'üncü ve 95'inci maddelerinde görülebileceği üzere, "*tebliğ yapılacak kimse*" ve "*mükellef yerine geçen*" gibi ibarelere de yer verilmektedir. Bunlardan tebliğ yapılacak kimse, muhatabı da içeren bir kapsama sahipken, mükellef yerine geçen ise muhataptan ayrı bir kapsamı işaret etmektedir.<sup>232</sup> O halde, muhatabın kendisine tebliğin yapılması esasken, istisnai hallerde muhatap adına tebliği kabul etmeye yetkili kişilere de tebliğ yapılacağı söylenebilecektir.<sup>233</sup> Aradaki farkı belirginleştirmek adına vurgulanmasında fayda görülmektedir ki, ŞENYÜZ'ün tanımına göre, muhatap "*kendisine idari işlem yapılan ve tebliğle üzerine hukuki sonuçlar doğan kişi*" iken<sup>234</sup>; tebliği kabul etmeye yetkili kılınmış kişiler, kabul

<sup>229</sup> BERKEM, Kemal ve diğerleri; Vergi Kanunları Külliyesi (İzahlı ve İçtihatlı) Vergi Usul Kanunu, C.1, Ankara 1996, s. 46.(‘dan aktaran, KIRBAŞ, s. 134.)

<sup>230</sup> ŞENYÜZ, s. 49.

<sup>231</sup> A.g.e., s. 49 vd.

<sup>232</sup> A.g.e., s. 50.

<sup>233</sup> YÜCE, ÇELİK; s. 70.

<sup>234</sup> ŞENYÜZ, s. 50. AYYILDIRIM da benzer bir şekilde, muhatabı "*idarenin doğrudan hedef*

ettikleri tebliğin konusunu teşkil eden idari işlemde etkilenmezler. Bir diğer ifadeyle kabul edilen tebliğin konusu idari işlem, muhatapların aksine tebliği kabul etmeye yetkili kılınanlar üzerinde hukuki sonuç doğurmaz.

Tebliğin yapılacağı kişiler gerçek kişi yahut tüzel kişi olabilir. Bunun yanında, hukukumuzda kural olarak tüzel kişiliğe sahip olmayan ve fakat vergi hukuku yönünden yükümlülüğü haiz olabilen adi ortaklıklara yahut cemaatlere de tebliğ yapılabilecektir. Diğer yandan değinildiği üzere, doğrudan muhataplara tebliğ yapılamadığı hallerde, muhatap adına tebliği kabul edecek kişilerin varlığı da söz konusudur.<sup>235</sup>

#### 2.2.2.1 Gerçek Kişilere Tebliğ

Değinildiği üzere, vergilendirmeye ilişkin tebliğler, yükümlüye, vergi sorumlusuna yahut ceza kesilene yapılmaktadır. O halde öncelikle kendisine tebliğ yapılacak gerçek kişilerin bu sıfatları hangi hallerde taşıyabileceğinin, bir diğer ifadeyle nasıl muhatap olabileceklerinin irdelenmesi gerekir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca, kişilik tam ve sağ doğum ile başlamakla, aynı kanunun 8'inci maddesinde "*hak ve borçlara ehil olma*" şeklinde tarif edilen hak ehliyetine sahip olma sonucunu doğurur. Bununla beraber, ayırt etme gücüne sahip olan ve kısıtlı olmayan ergin şahısların, hukukumuzda insan hareketlerinin hukuki sonuç doğurmasını sağlayan<sup>236</sup> fiil ehliyetine sahip oldukları kabul edilmektedir.

Vergi hukukunda ise VUK'un "*Vergi ehliyeti*" başlıklı 9'uncu maddesinde ifade

---

*aldığı kimseler*" olarak ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 111.

<sup>235</sup> Çalışmanın devamında, bunlar gerçek kişiler ve tüzel kişiler (tüzel kişiliği olmayanlar da bu başlık altında incelenmiş olmakla birlikte) olarak 2 gruba ayrılarak incelenmiş; ayrıca, mirasçılık hali yahut muhatapın silah altında olması gibi tebliği kabul edecek kişi bakımından özellik arz eden haller, ayrı bir başlık altında öz bir şekilde ele alınmıştır.

<sup>236</sup> OĞUZMAN, Kemal, SELİÇİ, Özer, OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe; Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), 17. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2018, s. 49.

edildiği üzere, yükümlü sıfatıyla maddi ve şekli ödevleri üstlenmek için kanuni ehliyetine sahip olunması aranmaz. Zira ödeme gücü esasına dayanan vergi ehliyetine sahip olunması için iradi veya gayri iradi olmasına bakılmaksızın, vergiyi doğuran olayla ilişkili olunması yeterlidir.<sup>237</sup> Bu noktadan hareketle, vergi ehliyetine sahip olunması için özellikle fiil ehliyeti aranmayacağı, yalnızca hak ehliyetine sahip olanların dahi yükümlü olabilecekleri anlaşılmaktadır.<sup>238</sup> O halde, vergiyi doğuran olayın şahsında meydana gelmekle kişi yükümlü sıfatını kazanacağı gibi, vergilendirmeye ilişkin tebliğler yönünden de muhatap olur. Bununla birlikte, esasen vergiyi doğuran olayla bir ilişkisi olmamasına rağmen yasalarda düzenlenmiş belirli şartların varlığı halinde yükümlü yerine maddi veya şekli ödevleri üstlenmek durumunda kalan vergi sorumluları<sup>239</sup> yönünden de aynı şekilde hak ehliyeti yeterli olup, bunlar açısından da muhataplık söz konusudur<sup>240</sup>.

Öte yandan, gerçek kişiler bakımından yükümlü ve vergi sorumlusu olabilmek için hak ehliyeti yeterliyken, bir gerçek kişiye vergi cezası kesilmesi ancak fiil ehliyetinin varlığında mümkündür<sup>241</sup>. Dolayısıyla fiil ehliyetine sahip gerçek kişiler ceza kesilen sıfatıyla tebliğe muhatap olabileceklerdir. Buna karşılık, VUK'un 9'uncu ve 10'uncu maddeleri ışığında, fiil ehliyeti olmayanların da yükümlü olabilecekleri ve bunların vergisel ödevlerinin veli, vasi veya kayyım gibi kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirileceği sabittir.<sup>242</sup> VUK'un 332'nci maddesi uyarınca, velayet yahut vesayet altında bulunan yahut belirli işleri için kayyım atanmış gerçek kişiler yönünden vergi cezaları, bunların velileri, vasileri yahut kayyımlarına yöneltilecektir. Bu bağlamda,

---

<sup>237</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 78.

<sup>238</sup> AYYILDIRIM, s. 112.

<sup>239</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 79.

<sup>240</sup> ŞENYÜZ, s. 51; AYYILDIRIM, s. 112.

<sup>241</sup> SABAN, fiil ehliyetine sahip olmayan küçükleri ve ayıtım gücüne sahip olmayanların cezai sorumluluğu olmamasını, idari para cezaları yönünden VUK'un 332'nci maddesinin esasında Kabahatler Kanunu'nun 11'inci maddesine benzerliğinden bahisle ve hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden ise, Türk Ceza Kanunu'nun 32'nci maddesi çerçevesinde açıklamaktadır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta Basım, İstanbul Ekim 2015, s. 483.

<sup>242</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 78.



kesilen cezaların muhatapları da anılan kanuni temsilciler olacaklardır.<sup>243</sup>

#### 2.2.2.1.1 Bizzat Muhataba (Muhatabın Şahsına) Tebliğ

VUK'un 94'üncü maddesinde ifade olunduğu üzere, tebliğ kural olarak yükümlüye, VUK'un 8'nci maddesinin dördüncü fıkrası bağlantısıyla<sup>244</sup> vergi sorumlusuna veya ceza kesilene yapılacaktır.<sup>245</sup> Gerçek kişiler yönünden, tebliğin anılanların şahsına yapılması esastır.<sup>246</sup> Bununla birlikte, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmemesine rağmen vergiyi doğuran olayla ilişkili olanlara yapılacak tebliğler (örneğin, bir inceleme kapsamında bilgi isteme yazısının tebliği) de VUK hükümlerine göre yapılacağından, muhatap kavramının daha geniş bir kapsamda değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülebilecektir.<sup>247</sup>

Tebliğin bizzat muhataba yapılması, beklenen faydaya ve sonuca ulaşmak için en iyi yöntem olmakla<sup>248</sup> birlikte, muhtelif nedenlerle her zaman mümkün olmamaktadır. Bu nedenlere örnek olarak, muhatabın tebliğe esas adresinde bulunmaması hali gösterebilir. Başkaca bir örnek, yukarıda değinildiği gibi, fiil ehliyetinden yoksun vergi yükümlüsü yerine veli, vasi veya kayyım gibi kanuni temsilcileri tarafından vergisel ödevlerin yerine getirilmesidir. Bu gibi fiili yahut hukuki nedenlerle, tebliğ bizzat muhatabın kendisi yerine yasada tebliği kabul edebilecekleri öngörülen kişilere

---

<sup>243</sup> ŞENYÜZ, s. 51 vd.

<sup>244</sup> Hatırlanacağı üzere, ilgili hükümde kanunun geri kalanında mükellef tabirinin vergi sorumlusunu da kapsayacak şekilde kullanıldığı ifade edilmektedir.

<sup>245</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 71; KARAKOÇ, s. 212 vd.; ŞENYÜZ, s. 60.

<sup>246</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 285; KIZILOT, s. 855.

<sup>247</sup> YAPAN, Ahmet, KURU, Görkem; "*Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu'nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi – I*", Vergi Raporu, S. 179, Ağustos 2014, s. 97. Anılan çalışmanın yazarların daha geniş anlaşılması gerektiğini ifade ettikleri kavram yükümlü ise de bu tercihin isabetli olmadığı düşüncesiyle ilgili kavram muhatap olarak dikkate alınmıştır. Zira ilgili çalışmada verilen bilgi isteme yazısı örneğinde muhatap bir vergi ödevlisidir, vergi yükümlüsü değildir. Vergi ödevlisi ve daha dar anlamlı bir vergi ödevlisi olan vergi yükümlüsü kavramları hakkında bilgi için, bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 75 vd.

<sup>248</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 72.

de yapılabilir. <sup>249</sup>

Gerçek kişi muhataba yapılacak geçerli bir tebliğden bahsedilebilmesi için muhatabın ayırt etme gücüne sahip olması, aynı zamanda küçük yahut kısıtlı olmaması gerekmektedir. <sup>250</sup> Aksi takdirde, tebliğ bu şartları sağlamayan muhataba yapılmaz; yapılsa dahi geçerli olmaz. <sup>251</sup> Böyle bir durumda vergilendirme ilişkin tebliğin muhatap yerine, çalışmanın devamında incelendiği üzere kanuni temsilciye yapılması lazım gelir.

Bahse konu şartlara kısaca değinilmesi gerekirse, ilk olarak muhatabın 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 13'üncü maddesinde, "*akla uygun davranma yeteneği*" olarak ifade edilen ayırt etme gücüne sahip olması gerekir. <sup>252</sup> Küçük olmama şartının, bir başka ifadeyle ergin olma şartının sağlanması için, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca muhatabın 18 yaşını doldurması veya evlenmiş olması yahut müteakip 12'nci madde uyarınca mahkemece ergin kılınması gerekir. Diğer yandan, geçerli tebliğ için muhatabın akıl hastalığı veya zayıflığı, savurganlık, alkol veya uyuşturucu bağımlılığı gibi nedenlerle <sup>253</sup> kısıtlanmamış olması gerekir. Ancak bu hallerin mevcut olmaması halinde, muhatabın kısıtlı olmadığı ve fiil ehliyetinin bütünlüklü olarak korunduğu söylenebilecektir. Belirtmekte fayda bulunmaktadır ki, bahse konu şartların sağlanması halinde muhatabın tam ehliyetli olduğu sonucuna ulaşılmakta olup, bundan hareketle ancak tam ehliyetli muhatapların şahsına tebliğ yapılacağı söylenebilecektir. <sup>254</sup>

---

<sup>249</sup> ŞENYÜZ, s. 62; ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 285.

<sup>250</sup> ŞENYÜZ, s. 60.

<sup>251</sup> A.g.e., s. 62.

<sup>252</sup> OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 52 vd.

<sup>253</sup> A.g.e., s. 73.

<sup>254</sup> ŞENYÜZ, s. 62. Bu noktada, sınırlı ehliyetlilerin durumuna ayrıca değinilmesi gerekmektedir. AYYILDIRIM, yasal danışman atanmasının Türk Medeni Kanunu'nun 429'uncu maddesi dikkate alındığında vergisel ödevleri etkilemeyeceği görüşündedir. Dolayısıyla, AYYILDIRIM'a göre, sınırlı ehliyetliler açısından doğrudan şahsa yapılması mümkündür. Bkz., AYYILDIRIM, s. 119. Aksi yönde, vergisel ödevlerin yerine

Fark edileceği üzere, anılan şartlar esas olarak, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 10'uncu maddesi ve devamında düzenlenen fiil ehliyetinin şartlarıdır.<sup>255</sup> Zira tebliğin muhatabın şahsına yapılmasıyla hedeflenen amaca ulaşılması ancak tam ehliyetli olan, bir başka ifadeyle fiil ehliyetini bütünlüklü olarak koruduğundan eylemleriyle kendi başına hukuki sonuç doğurma kabiliyetine sahip muhatabın varlığı halinde mümkündür. Aksi takdirde tebliğ, şahsında doğan hukuki sonuçlara karşı harekete geçemeyecek bir kişinin bu sonuçlardan haberdar edilmesinden ibaret kalacaktır.

#### 2.2.2.1.2 İkametgâh Adresinde Bulunanlara veya İşyerindeki Memur veya Müstahdeme Tebliğ

Zaman içerisinde duyulan ihtiyaca binaen<sup>256</sup>, bizzat muhataba tebliğ yapılması esasından ayrılmış; VUK'un 94'üncü maddesine eklenen bir fıkra<sup>257</sup> ile, muhatabın ikametgâh adresinde yahut işyerinde bulunamaması halinde belirli kişilere tebliğin yapılabileceği kabul edilmiştir. Bu noktada, bahse konu belirli kişilere tebliğin ancak ikametgâh adresinde yahut işyerinde yapılabileceğini vurgulamakta fayda vardır. Bir başka ifadeyle, ikametgâh adresi yahut işyerinden başka bir yerde bu kişilere yapılacak tebliğler usulsüz olacaktır.

Muhatabın ikametgahta bulunamaması halinde, tebliğ ikametgahta bulunanlara yapılacaktır. Bu noktada, ikametgâh ve ikametgahta bulunanlar kavramlarının açıklanması gereği hasıl olmaktadır. İkametgâh, yeni ifadesiyle yerleşim yeri olarak 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 19'uncu maddesinde kişinin "*sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer*" olarak tanımlanmıştır. Diğer yandan, ikametgahta bulunanlar teriminden, her ne kadar hükümde açıkça ifade olunmuyorsa da, doktrinde muhatapla

---

getirilmesinin etkilenebileceği ve bu nedenle yasal temsilcinin kanuni temsilci sayılacağı görüşü için, bkz. ŞENYÜZ, 69.

<sup>255</sup> Fiil ehliyetinin şartlarına ilişkin ayrıntılı bilgi için, bkz. OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 52.

<sup>256</sup> İkametgahta yahut işyerinde bulunanlara tebliğ yapılabilmesi, özellikle ödeme emirlerinin tebliğinde yaşanan sıkıntılar nedeniyle 2365 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Konuya ilişkin, bkz. ŞENYÜZ, s. 80.

<sup>257</sup> 2365 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle, VUK'un 94'üncü maddesine eklenen son fıkra.

aynı çatı altında birlikte ve sürekli yaşayanların anlaşılacağı ileri sürülmektedir.<sup>258</sup> Bu bağlamda, geçici olarak ikametgahta bulunan misafirlere yapılan tebliğ geçersiz olacaktır.<sup>259</sup> Buna karşılık, doktrinde aksi yönde görüş de mevcuttur.<sup>260</sup> Konuya ilişkin olarak her iki görüşe uygun kararlara rastlanabilmektedir. Danıştay 4. Dairesi, eski tarihli bir kararında muhatap ile aynı evde oturduğu tespit olunmayan yakın akrabaya yapılan tebliği geçersiz kabul etmiştir.<sup>261</sup> Buna karşılık, yine aynı daire daha yeni bir kararında, VUK'un 94'üncü maddesinin son fıkrasından hareketle, ikametgahta bulunmanın yeterli olduğuna, bunun ötesinde orada ikamet etme şartının aranmayacağına ve tesadüfen ikametgahta bulunan kardeşe yapılan tebliğin geçerli olduğuna hükmetmiştir.<sup>262</sup> Son olarak, VDDK da yeni tarihli bir kararında böyle bir tebliğin geçerli olduğuna hükmetmiştir<sup>263</sup>.

Muhatabın işyerinde bulunamaması halinde ise, muhatap yerine müstahdemine ya da memuruna tebliğ yapılabilecektir. Müstahdem ve memur ifadeleri ile kast edilen özünde, muhataba hizmet sözleşmesiyle bağlı olanlardır.<sup>264</sup> Bir başka ifadeyle, müstahdem ve memur olarak anılan çalışanlar, muhatapla arasında bir istihdam ilişkisi bulunanlardır.<sup>265</sup> Ancak bu istihdam ilişkisinin varlığı için sigortalılık hali aranmaz.<sup>266</sup>

---

<sup>258</sup> ÖZYER, s. 123 vd. YILMAZ-ÇAĞLAR'ın "*ikametgahta bulunanlar*" kavramının Tebligat Kanunu'nun 16'ncı maddesi ile birlikte yorumlamanın daha isabetli olacağı yönündeki ifadesi için, bkz. YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 430.

<sup>259</sup> ŞENYÜZ, s. 81.

<sup>260</sup> Misafire yahut geçici olarak bulunan uzak akrabaya yapılan tebliğin geçerli olduğuna ilişkin, aksi yöndeki görüş için, bkz. ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 285.

<sup>261</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 25.11.1982 tarihli, E. 1982/2279 ve K. 1982/4308 sayılı kararı. ('ndan aktaran, KIZILOĞLU, s. 855 vd.)

<sup>262</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 05.11.2007 tarihli, E. 2006/4303 ve K. 2007/3365 sayılı kararı. (DD., S. 118, 2008, s. 187 vd.)

<sup>263</sup> VDDK'nın 14.12.2016 tarihli, E. 2016/1294 ve K. 2016/1272 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.:17.10.2019)

<sup>264</sup> CANDAN, Vergilendirme..., s. 180 vd. Aynı yönde karar için bkz., Danıştay 4. Dairesi'nin 29.09.2016 tarihli, E. 2016/526 ve K. 2016/3389 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr>, E.T.: 17.10.2019) Şirket yöneticilerinin mevcut olmadığı sırada, işyeri adresinde sekretere yapılan tebliğin usulüne uygun olduğu yönünde bkz., Danıştay 4. Dairesi'nin 03.07.2016 tarihli, E. 2016/526 ve K. 2016/3389 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr>, E.T.: 17.10.2019)

<sup>265</sup> ŞENYÜZ, s. 82.

<sup>266</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 07.04.2015 tarihli, E.2014/7515 ve K. 2015/1842 sayılı kararında,

Nitekim, tamir için o sırada işyerinde bulunana yahut işyerindeki müşteriye yapılan tebliğ de geçerli olmayacaktır.<sup>267</sup> O halde, muhatap ile tebliği kabul edebilecek çalışan arasındaki iş ilişkisinin bir süreklilik arz etmesi, en azından süreklilik arz edeceği yönünde bir beklenti<sup>268</sup> oluşturması gerektiği ileri sürülebilir.

Son olarak, muhatabın ikametgâh adresinde yahut işyerinde bulunamaması halinde belirli kişilere yapılacak tebliğin geçerliliği, VUK'un 94'üncü maddesinin son fıkrasında parantez içi hükümlerle, “görünüş itibarıyla 18 yaşından aşağı olmama” ve “bariz şekilde ehliyetsiz olmama” şartlarına bağlanmıştır. Bahse konu şartlara uygun olmayana yapılan tebliğ geçersiz olacak, ilgilisi nezdinde hukuki etki yaratmayacaktır.<sup>269</sup> “Görünüş itibarıyla 18 yaşından aşağı olmama” şeklinde ifade edilen şart, tebliğin yasalarca sıkı usullere tabi kılınmasıyla bağdaşmadığı yönünde eleştirilmektedir.<sup>270</sup> Gerçekten de bahse konu şartın uygulaması yalnızca büyük oranda tebliği gerçekleştirenin ihtiyarındadır. Neyse ki Danıştay vermiş olduğu kimi kararlarla bu şartın uygulamasındaki suiistimalleri ve keyfilikleri engellemek çabasıdır. Öyle ki, bir Danıştay 4. Dairesi kararına göre, yükümlünün ilgili tarihte 17 yaşında olan oğluna geçerli şekilde tebliğ yapılabilmekteyken<sup>271</sup>; Danıştay 3. Dairesi, 15 yaşındaki kişinin 18 yaşında gösteremeyeceğinden bahisle tebliğin geçersizliğine hükmetmiştir<sup>272</sup>.

---

dava açma süresinin geçirildiği gerekçesiyle davanın reddi yönündeki vergi mahkemesi kararına karşı, tebliği alan şahsın davacı yükümlünün işyerinde sigortalı çalışan olmadığı savıyla yapılan temyiz başvurusu reddedilmiştir. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2014-7515-k-2015-1842-t-7-4-2015>, E.T.: 19.09.2019) Aynı yönde bir başka karar için bkz., Danıştay 3. Dairesi'nin 03.07.2018 tarihli, E.2016/5149 ve K. 2018/3794 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2016-5149-k-2018-3794-t-3-7-2018>, E.T.: 18.010.2019)

<sup>267</sup> ŞENYÜZ, s. 82.

<sup>268</sup> Netice itibarıyla, muhatabın çalışanın ilk iş günü olması durumunda da henüz bir süreklilik mevcut değilse de tebliğ yapılabilir.

<sup>269</sup> ŞENYÜZ, s. 84.

<sup>270</sup> CANDAN, Vergilendirme ..., s. 181.

<sup>271</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 09.01.1985 tarihli, E. 1984/2990 ve K. 1985/1107 sayılı kararı(‘ndan aktaran, CANDAN, Vergilendirme ..., s. 181 vd.)

<sup>272</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 02.12.1987 tarihli, E. 1987/1275 ve K. 1985/2725 sayılı kararı(‘ndan aktaran, CANDAN, Vergilendirme ..., s. 182)

### 2.2.2.1.3 Kanuni Temsilciye Tebliğ

Temsil ilişkisi, temsil edilenin rızası dahilinde yahut rızası dışında kurulabilecek olup, rıza ile kurulan temsil iradi temsil olarak bilinirken, rıza dışında kurulan temsil ilişkisi kanuni temsil olarak adlandırılır.<sup>273</sup> Kanuni temsil, doğrudan bir kişinin temsile yetkili kılınması şeklinde gerçekleşebileceği gibi yasanın bir mercie bıraktığı kanuni temsilci atama yetkisinin kullanılmasıyla da meydana gelebilir.<sup>274</sup> Kanuni temsilciye tebliğ yapılması VUK'un 95'inci maddesinde düzenlenmekte olup, hükmün kapsamında kanuni temsilci olarak veli, vasi ve kayyımaya yer verilmiştir.<sup>275</sup> Bununla birlikte GVK'nın 107'nci maddesi ve VUK'un 10'uncu maddesi sistematik olarak değerlendirildiğinde, dar mükellefiyete tabi yükümlüler yönünden Türkiye'de bulunan daimi temsilcinin kanuni temsilci olarak belirlenmiş olduğu sonucuna ulaşılmakta<sup>276</sup> olup; dar mükellefiyete tabi yükümlülerin Türkiye'de bulunan daimi temsilcilerinin de kanuni temsilci olarak VUK'un 95'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>277</sup>. Yükümlülük ve vergi sorumluluğunun aksine, kanuni temsilcilerin ehliyet sahibi olması gerekmektedir.<sup>278</sup>

Değinildiği üzere hukukumuzda gerçek kişiler fiil ehliyeti yönünden, tam ehliyetliler, sınırlı ehliyetliler, sınırlı ehliyetsizler ve tam ehliyetsizler olmak üzere dört grupta incelenmektedir. Buna karşılık, bu ayrıma VUK'un 10'uncu maddesinde yer verilmeyerek, yalnızca küçükler ve kısıtlılardan bahis olunmaktadır. O halde, söz konusu dört gruba vergilendirmeye ilişkin tebliğler yönünden ne şekilde muamele edileceğine kısaca değinilmesinde fayda vardır.

---

<sup>273</sup> KILIÇOĞLU, Ahmet Mithat; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Genişletilmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2018, s. 310; OĞUZMAN, Kemal, ÖZ, Turgut; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. 1, Gözden Geçirilmiş 16. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2018, s. 218.

<sup>274</sup> A.g.e., s. 218.

<sup>275</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 76.

<sup>276</sup> KIZILOĞLU, s. 857.

<sup>277</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 288.

<sup>278</sup> CANDAN, Turgut; Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım 1994, s. 7.

Yukarıda da değinildiği üzere, tam ehliyetliler, ayırt etme gücüne sahip yetişkinler olup, vergisel ödevlerini bizzat yahut iradi temsilcileri vasıtasıyla yerine getirirler<sup>279</sup>. Öyleyse, vergilendirmeye ilişkin tebliğler, tam ehliyetliler söz konusu olduğunda bizzat muhataba yapılabilecektir.<sup>280</sup> Buna karşılık, ayırt etme gücüne sahip olmayan küçükler ve kısıtlılar ise tam ehliyetsizleri teşkil etmekte olup, vergisel ödevlerini yerine getirmek de dahil olmak üzere, fiil ehliyetleri olmadığından, hak ehliyetlerini kanuni temsilcileri vasıtasıyla kullanmaktadırlar<sup>281</sup>. Kendi başlarına hukuki sonuç doğuracak işlem gerçekleştiremeye tam ehliyetsizlerin tarafını teşkil vergilendirme ilişkisi kapsamındaki tebliğler, bunların kanuni temsilcileri olan veli, vasi yahut kayyımlarına yapılacaktır<sup>282</sup>.

Ayırt etme gücüne sahip olmalarına rağmen, reşit olmayanlar ile kısıtlılardan müteşekkil sınırlı ehliyetsizler, kimi istisnai hallerde hukuki sonuç doğurmaya ehil işlemlerin tarafı olabiliyorsa<sup>283</sup> da esasen ehliyetsiz olduklarından, vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.<sup>284</sup> Bunlardan reşit olmayan ve fakat mümeyyiz olanlarının kanuni temsilcisi veli; vesayet altında bulunanların kanuni temsilcisi ise, vasideir. Sınırlı ehliyetsizler yönünden de, niteliği itibarıyla borçlandırıcı olduklarından, vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin kanuni temsilcilerine yapılacağıın kabulü gerekir.<sup>285</sup>

Evliler ile kendilerine yasal danışman atanarlardan oluşan sınırlı ehliyetliler grubu yönünden esas olan bunların hukuki sonuç doğuran işlemlere girişebilmesi olup, bazı işlemlerde atanan yasal danışmanların, kanuni temsilci olup olmadığı öğretide tartışmalıdır.<sup>286</sup> Doktrindeki bu görüş ayrılıkları, vergilendirme bağlamında tebliğin

---

<sup>279</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin... s. 9.

<sup>280</sup> ŞENYÜZ, s. 69.

<sup>281</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin..., s. 9; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 78.

<sup>282</sup> ŞENYÜZ, s. 63 vd.

<sup>283</sup> Sınırlı ehliyetsizler, yasal temsilcilerinin rızası olmaksızın kişiye sıkı sıkıya bağlı olan hakları kullanabilir yahut ivazsız kazanmada bulunabilirler. Ayrıntılı bilgi için, bkz. OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 103.

<sup>284</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin..., s. 9 vd.

<sup>285</sup> ŞENYÜZ, s. 65; AYYILDIRIM, s. 117.

<sup>286</sup> Sınırlı ehliyetlilere atanan danışmanların yasal temsilci olup olmadığı yönündeki tartışmalar için, bkz. OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 110 vd.

kime yapılacağı sonucuna etki ettiğinden vergi hukukuna da sirayet etmiştir. AYYILDIRIM, yasal danışman atanmasının Türk Medeni Kanunu'nun 429'uncu maddesi dikkate alındığında vergisel ödevleri etkilemeyeceğinden bahisle, sınırlı ehliyetliler açısından tebliğin doğrudan şahsa yapılması gerektiğini ileri sürmektedir.<sup>287</sup> Aksi görüşteki ŞENYÜZ'e göre ise vergisel ödevlerin yerine getirilmesinin etkilenebileceğinden yasal temsilcinin kanuni temsilci sayılması gerekir.<sup>288</sup> Bu görüşleri takiben söylenebilir ki esasında yapılması gereken, yasal danışman atanması halinde atanma konusuna göre, bunların kanuni temsilci olarak dikkate alınıp alınamayacağına anlaşılmasıdır.<sup>289</sup> Buna karşılık, evlilik halinin vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin yapılması yönünden bir etkisi söz konusu değildir.<sup>290</sup>

Tüm bu açıklamalar ışığında, tam ehliyetsizler ve sınırlı ehliyetsizler ile kimi hallerde de sınırlı ehliyetsizler için vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin bunların kanuni temsilcilerine yapılacağı ifade olunabilir. Bununla birlikte, bir genel kurala ulaşılması gerekirse, fiil ehliyetine sahip olmayan küçükler ve kısıtlılar ile kendilerine kayyım tayin edilen kişilerin vergisel ödevleri VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca veli, vasi veya kayyımlarınca yerine getirildiğinden, vergilendirmeye ilişkin tebliğler de anılanlara yapılacaktır.<sup>291</sup>

#### 2.2.2.1.4 İradî Temsilciye Tebliğ

Bir önceki başlıkta değinildiği üzere temsil yetkisi yasa hükümlerinden kaynaklanabileceği gibi pekâlâ hukuki işlemde de kaynaklanabilir. Temsil yetkisinin yasayla tanındığı kanuni temsilin aksine, temsil yetkisi kaynağını temsil olunanın

---

<sup>287</sup> AYYILDIRIM, s. 119.

<sup>288</sup> ŞENYÜZ, 68 vd.

<sup>289</sup> Esasen ŞENYÜZ de aynı şekilde bir değerlendirilmeye gidilmesini önermektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. ŞENYÜZ, s. 68 vd.

<sup>290</sup> A.g.e., s. 68.

<sup>291</sup> AYYILDIRIM, 117; ÖZYER, s. 124.



iradesinden alabilir<sup>292</sup>. Daha basit bir ifadeyle, temsil yetkisinin temsil olunan iradesinden kaynaklandığı hallerde iradi temsilden bahsedilecektir.

VUK'un 94'üncü maddesinde umumi vekiller, tebliği kabul edebilecek kişiler arasında sayılmakta olup; umumi vekil ile kastedilenin esasen iradi temsilci olduğu düşünülmektedir.<sup>293</sup> Öyle ki 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>294</sup> 84'üncü maddesinde kanuni temsilciler ve vekillerden ayrı ayrı bahsedilmektedir. Aynı hüküm, 1961'de tadil edilerek yürürlüğe sokulan VUK'ta 94'üncü madde olarak yer bulmuş; bahse konu hükümde, vekillerin önüne umumi sözcüğe eklenmiştir. Bu değişikliğin altında, iradi temsilci anlamındaki vekil teriminin ile VUK'un diğer hükümlerinde yer alan ve başka karşılıkları olan vekil ifadeleriyle arasındaki farklılığı anlaşılır kılma çabasının yattığı söylenebilecektir.

Belirtilmesi gerekir ki, temsil yetkisinin verilmesi tek taraflı bir hukuksal işlem olup yetkiyi verenin fiil ehliyetine sahip olması gerekmektedir.<sup>295</sup> Bu açıklamalarla aynı doğrultuda, yükümlüler veya vergi sorumluları ehliyetlerini, ehliyete sahip iradi temsilcileri aracılığıyla kullanabilecekleri gibi iradi temsilcilere tebliğ yapılması mümkündür.<sup>296</sup> Buna karşılık doğaldır ki, temsil yetkisi olmayanlara yapılan tebliğ geçerli olmayacaktır.<sup>297</sup>

Son olarak, mevzuatta dayanağı olmamakla birlikte<sup>298</sup>, kimi yazarlara göre, iradi temsilciye tebliğ yapılabilmesi için bu hususta özel olarak yetki verilmiş olması

---

<sup>292</sup> KILIÇOĞLU, s. 311; OĞUZMAN, ÖZ, s. 218.

<sup>293</sup> Aynı yönde, bkz. AKÇAOĞLU, Ertuğrul; Vergi Hukukunda İradi Temsil, (<http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/>, E.T.: 17.09.2019)

<sup>294</sup> 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>295</sup> KILIÇOĞLU, s. 314.

<sup>296</sup> ŞENYÜZ, s. 77 vd.

<sup>297</sup> YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 416.

<sup>298</sup> Yasa koyucu kimi hukuki işlemlerin nispeten ağır sonuçlar doğurma ihtimaline binaen, bunların temsilciler tarafından yapılabilmesi için özel olarak yetkilendirme şartı getirmiştir. Ancak vergilendirmeye ilişkin işlemler için, özel yetkiyi gerektiren bir mevzuat hükmü mevcut değildir. Özel yetkiyi gerektiren işlemlere ilişkin ayrıntılı bilgi için, bkz. KILIÇOĞLU, s. 322 vd.

aranmaktadır<sup>299</sup>. Hatta Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararında, tedbiren mesleki faaliyetlerden yasaklanmış olan avukata yapılan tebliği, yetkilendirildiği vekaletnamede özel hüküm bulunduğundan bahisle ve avukatın mesleki faaliyetlerden yasaklanmış olmasının vergilendirmeye ilişkin tebliğ kabul etme yetkisine halel getirmediği gerekçesiyle geçerli saymıştır.<sup>300</sup> Bu görüşün aksine, YILMAZ-ÇAĞLAR genel bir vekaletnamenin vergilendirmeye ilişkin tebliği kabul etmeyi de kapsayacağını, buna karşılık belirli bir işe yahut işleme özgü düzenlenmiş özel vekaletnameler, bir diğer ifadeyle genel nitelik arz etmeyen vekaletnameler yönünden vergi tebliği yönünden yetkinin ayrıca kapsamda belirtilmesi gerektiğini ileri sürmektedir.<sup>301</sup>

#### 2.2.2.2 Tüzel Kişilere Tebliğ

Türk hukukunda, gerçek kişilerin yanında, fiziki varlığa sahip olmayan fakat belirli şartların sağlanmasıyla hukuken varlığa sahip olan ve kendilerine izafe olunan kişiliklerin neticesi olarak haklara ve borçlara ehil olan tüzel kişiler de bulunur.<sup>302</sup> Aynı zamanda, fiziki olarak var olmadıklarından, vergiyle alakalı ödevlerini yerine getirmek de dahil olmak üzere<sup>303</sup>, ehliyetlerini yasal organları vasıtasıyla kullanırlar<sup>304</sup>. O halde, bahse konu yasal organlar kural olarak kanuni temsilci konumundadırlar.<sup>305</sup>

Tüzel kişiler, tabi oldukları hükümlere göre, özel hukuk tüzel kişileri ve kamu tüzel kişileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kamu tüzel kişileri, “*yasayla yahut yasanın verdiği yetkiyle kurulan ve görevleri bakımından kamu otoritesini temsil eden tüzel*

<sup>299</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 288 vd.; ÖZYER, s. 126; ŞENYÜZ, s. 79 vd.

<sup>300</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 24.01.2012 tarihli, E. 2011/3964 ve K. 2012/66 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr>, E.T.: 17.10.2019)

<sup>301</sup> YILMAZ, ÇAĞLAR; s. 415.

<sup>302</sup> OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 275.

<sup>303</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin..., s. 10.

<sup>304</sup> OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 301.

<sup>305</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin..., s. 11 vd.

*kişiler*” olarak tanımlanabilecekken<sup>306</sup>; özel hukuk alanına içkin bir hukuki işlemin sonucu olarak varlık kazanan<sup>307</sup> özel hukuk tüzel kişileri, kamu otoritesini temsil etmezler ve özel hukuk hükümlerine tabidirler.

Tüzel kişilerin, kamu tüzel kişisi yahut özel hukuk tüzel kişisi olmalarına göre, vergilendirmeye ilişkin yapılacak tebliğlerin kime yapılacağı hususu farklılık arz edebilmektedir.

#### 2.2.2.2.1 Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Tebliğ

Özel hukuk tüzel kişileri, amaçları yönünden iki ayrılırlar.<sup>308</sup> Kâr amacı gütmeyen özel hukuk tüzel kişilerine, dernekler, vakıflar ve sendikalar örnek verilebilirken; kâr amacı güden özel hukuk tüzel kişileri, kooperatifler ile kendi içinde şahıs ve sermaye şirketleri olarak ayrılan şirketlerdir. Sayılanların her birinin yasal organı, ilgili kanunlarda, esas sözleşmelerinde yahut vakıf senetlerinde belirlenmiştir<sup>309</sup>. Örneğin, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 85’inci maddesinde, yönetim kurulunun derneğin temsil organı olduğu hüküm altına alınmıştır.<sup>310</sup>

Vergi hukuku yönünden, tüzel kişinin vergiyi doğuran olayla ilişki kurması, bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olayın tüzel kişide vuku bulması ile yükümlülük hali ortaya çıkacaktır. Aynı şekilde tüzel kişilerin vergi sorumlusu olması pekâlâ mümkündür. Diğer yandan, VUK’un 333’üncü maddesi uyarınca, tüzel kişilerin idaresinde gerçekleşecek vergi kanunlarına aykırı hareketlerden kaynaklanan cezaların bu tüzel kişilerin kendilerine kesileceği sabittir. Öyleyse, tüzel kişi hem vergi hem de vergi cezalarına ilişkin tebliğlerin muhatabı konumundadır.<sup>311</sup> Yukarıda da değinildiği

---

<sup>306</sup> A.g.e., s. 14. Aynı yönde, bkz. OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 282.

<sup>307</sup> A.g.e., s. 283.

<sup>308</sup> A.g.e., s. 283.

<sup>309</sup> KIRBAŞ, s. 127.

<sup>310</sup> Bahse konu tüzel kişilerin her birinin yasal organları, konu bütünlüğünü bozmamak adına sayılmamıştır. Tüzel kişi türleri ile bunların yasal organları için, ayrıca bkz. ŞENYÜZ, s. 69 vd.; YÜCE, ÇELİK, s. 82.

<sup>311</sup> ŞENYÜZ, s. 56.

üzere, VUK'un 10'uncu ve 333'üncü maddelerinin bir gereği olarak, vergisel ödevler, tüzel kişinin kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilecektir<sup>312</sup>. Bu bağlamda, vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine yapılması gerekmektedir.

Kanuni temsilcinin tek bir şahıs olması halinde tereddüde mahal olmayacaksa da tüzel kişinin yasal organının ve dolayısıyla kanuni temsilcinin kurul formunda (*kolektif bir yapıda*) teşkil olması meseleyi karmaşık hale getirebilir. Böyle bir durumun varlığı halinde, birlikte temsilin istisnasını teşkil eder şekilde, şayet tebliğlerin kabulü konusunda münhasıran belirli üyeler yetkilendirilmediyse, tebliğin kurulun üyelerinden birisine yapılması mümkündür.<sup>313</sup>

Diğer yandan, yasalarca kanuni temsilcilere tanınan temsil yetkisinin, temsil organı içinden yahut dışından bir veya birkaç kişiye bırakılması mümkündür<sup>314</sup>. Gerçekten buna uygun düşecek şekilde, VUK'un 94'üncü maddesinin ikinci fıkrası lafzında yer bulan başkan ve müdür sözcükleri, tebliği kabule ehil kişilerin kapsamının iradi temsille yetkilendirilenleri de içermesi sonucunu doğurmaktadır<sup>315</sup>. Daha açık bir ifadeyle, vergilendirmeye ilişkin tebliğler tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine yapılabileceği gibi iradi temsilcilerine de yapılabilecektir.

Yukarıdaki tespitlerin yanında, tüzel kişinin birden fazla kanuni ve iradi temsilciye sahip olması halinde tebliğin kime yapılacağı hususu VUK'un 94'üncü maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde düzenlenmiştir. Anılan hükme göre, tebliğin bunlardan yalnızca birine yapılmasının yeterli olacağı sabittir.

Son olarak, tüzel kişiliğin sona erdirilmesine ilişkin tasfiye ve iflas dönemlerinde

---

<sup>312</sup> SABAN, s. 89.

<sup>313</sup> ŞENYÜZ, s. 71 vd.

<sup>314</sup> A.g.e., s. 69 vd.

<sup>315</sup> A.g.e., s. 70. Benzer yönde açıklamalar için, CANDAN, Kanuni Temsilcinin..., s. 10 vd.

tebliğin kime yapılacağıının belirlenmesinde fayda vardır. Tasfiye döneminde tüzel kişilik tasfiye memurlarınca temsil olunacağıından, vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin de bunlara yapılması lazım gelir.<sup>316</sup> Aynı doğrultuda, iflas döneminde yetkili olan iflas idaresi olduğundan, vergilendirmeye ilişkin tebliğler iflas idaresine yapılacaktır<sup>317</sup>.

#### 2.2.2.2.2 Kamu Tüzel Kişilerine Tebliğ

Bir önceki başlıkta VUK'un 94'üncü maddesi bağlamında, tüzel kişilerde vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin kanuni temsilcilerine yapılacağı hususu bir genel kural olarak tespit edilmiştir. Buna karşılık VUK'un 98'inci maddesinde, bahse konu genel kuraldan farklılaşan şekilde düzenlenmiştir. Anılan hükme göre, kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, en büyük amirlere, bunların yardımcılara yahut en büyük amirin yetkili kıldığı memura yapılacaktır.

Bu noktada, kamu tüzel kişileri terimi ile söz konusu hükmün lafzında geçen kamu idareleri ve müesseseleri teriminin karşılaştırılmasında fayda bulunmaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere, kamu tüzel kişileri "*yasayla yahut yasanın verdiği yetkiyle kurulan ve görevleri bakımından kamu otoritesini temsil eden tüzel kişiler*" şeklinde tanımlanmaktadır<sup>318</sup>. Diğer taraftan, kamu idareleri kamu hizmetlerinin görülmesine yönelik merkezi (Cumhurbaşkanlığı, bakanlıklar gibi) ve yerel idarelere (belediye, il özel idaresi gibi) tekabül ederken; kamu müesseseleri ise kendisine ait bir tüzel kişiliği olan ve belirli kamu hizmetlerini görmek üzere teşkil olmuş kurumlardan (üniversiteler, barolar, meslek kuruluşları) ibarettir.<sup>319</sup> Bunlara karşılık, kamu iktisadi teşebbüsleri, iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi teşekkülleri VUK'un 98'inci maddesinin kapsamı dışında kalmaktadır.<sup>320</sup>

Bahse konu hükümde yer verilen kamu idareleri ve müesseseleri lafzının kapsamından

---

<sup>316</sup> ŞENYÜZ, s. 72.

<sup>317</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 85.

<sup>318</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin..., s. 14.

<sup>319</sup> ŞENYÜZ, s. 74.

<sup>320</sup> A.g.e., s 74 vd.

hareketle, en büyük amirin merkezde bakan, taşrada ise bakanlığın hizmetlerini yürüten idari birim yöneticileri olduğu söylenebilecektir<sup>321</sup>. Örneğin, bir Yargıtay kararında, VUK'un 98'nci maddesi uyarınca vergi idaresine yönelik tebliğin defterdara yapılması gerektiği ifade edilmektedir.<sup>322</sup> Ancak belirtilmesinde fayda vardır ki, pratikte tebliği kabul etme, mevzuatın cevaz verdiği ölçüde yetki devriyle yetkili kılınan memurlarca gerçekleştirilmektedir.<sup>323</sup>

#### 2.2.2.2.3 Tüzel Kişiliği Olmayanlara Tebliğ

Hukukumuzda tüzel kişilik tanınmayan kimi kuruluşların (teşekküllerin), vergi hukuku yönünden yükümlü yahut vergi sorumlusu olmaları mümkündür.<sup>324</sup> Bunlara cemaatler ve adi ortaklıklar örnek gösterilebilecek olup, anılanların taşıdıkları sıfatlar gereği vergilendirmeye ilişkin tebliğlere muhatap kılınacakları sabittir. VUK'un 94'üncü maddesinde, bunlara yapılacak tebliğlerin idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı belirtilmektedir. Bir başka ifadeyle, esasen tüzel kişiliği olmamakla birlikte vergi hukukuyla sınırlı olarak kişiliği varmışçasına muamele edilen anılan teşekküllere tebliğ çıkarılabilecek<sup>325</sup>; bu tebliğler ilgili teşekkülleri idare edenlere yahut temsilci sıfatını haiz kişilere yapılacaktır.

Adi ortaklık, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesinde, iki yahut daha fazla kişinin emek ve mallarını ortak bir amaca yönelik birleştirmesi olarak tanımlanmakta olup, buradaki ortak amaç esasen kazancın elde edilmesidir. Adi ortaklığa izafe edilen bir tüzel kişilik söz konusu olmadığından, adi ortaklığa ilişkin faaliyetler özü itibarıyla ortakların şahısları nezdinde yürütülmektedir. Bir başka ifadeyle, bir adi ortağın ortaklık adına yaptığı işlem öncelikle kendisini ve ancak temsil

---

<sup>321</sup> A.g.e., s. 75.

<sup>322</sup> Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin 23.02.2017 tarihli, E. 2016/3064 ve K. 2017/1315 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/21-hukuk-dairesi-e-2016-3064-k-2017-1315-t-23-2-2017>, E.T.: 24.09.2019)

<sup>323</sup> ŞENYÜZ, s. 75.

<sup>324</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin..., s. 15; ŞENYÜZ, s. 76.

<sup>325</sup> ŞENYÜZ, s. 57 vd.

ilişkisi bağlamında diğer adi ortağı (veya ortakları) bağlayacaktır.<sup>326</sup> Adi ortaklıkta elde edilen gelirin vergilendirmesi, her bir ortak bakımından ayrı ayrı yapılacağından, buna ilişkin tebliğlerin doğrudan ortaklara yapılması gerekecektir<sup>327</sup>. Uygulamada katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı yönünden, adi ortaklıkların mükellefiyet tesis ettirebilecekleri kabul edilmektedir. Buna karşılık, KDVK'nın 44'üncü maddesinde “*Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri ...*” denmekle KDV açısından tarhiyat yapılması halinde, diğerleriyle müteselsilen sorumlu olmakla birlikte, ortaklardan biri adına tarhiyat ve dolayısıyla tebliğ yapılacaktır<sup>328</sup>. Diğer yandan, gelir vergisi stopajı sorumluluğu ile özel usulsüzlük cezaları bakımından vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin adi ortaklıklarda nasıl yapılacağı hususunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir<sup>329</sup>. Danıştay ise adi ortaklık adına kesilen özel usulsüzlük cezalarının ortaklardan birine tebliğini yeterli görmektedir.<sup>330</sup>

Vergi hukukumuzda tüzel kişiliği olmamasına rağmen yükümlü olarak kabul edilenlere bir diğer örnek ise, Osmanlı Devleti'nden kalan ve Lozan Antlaşması uyarınca varlıkları devam eden azınlık cemaatleridir. Nitekim, KVK'nın 2'nci maddesinde, ilgili kanun uygulamasında cemaatlerin vakıf olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda, bahse konu cemaatlere yönelik vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin bunları idare edenlere yahut temsil edenlere yapılması gerekir.

Herhangi bir karışıklığa mahal verilmemesi için vakıfların statüsünün

<sup>326</sup> SABAN, s. 94.

<sup>327</sup> ŞENYÜZ, s. 53.

<sup>328</sup> BAYKARA, Bekir; “*Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler*”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 291, Kasım 2005 (<http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-usul-kanununa-gore-teblig-ve-tebligat-yapilacak-kimseler-3731>, E.T.: 28.01.2021); YÜCE, ÇELİK, s. 86.

<sup>329</sup> BAYKARA, a.g.m.

<sup>330</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 07.02.2013 tarihli, E. 2011/9474 ve K. 2013/456 sayılı kararında (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2011-9474-k-2013-456-t-7-2-2013>, E.T.: 01.11.2021), “*Adi ortaklık adına kesilen cezalara ilişkin ihbarnamelerin ortaklardan birine tebliğ edilmesi yerinde ise de...*” denmektedir. Benzer yönde bir başka karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 14.09.1992 tarihli, E. 1990/1786 ve K. 1992/3647 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-daire-e-1990-1786-k-1992-3647-t-14-9-1992>, E.T.: 01.11.2021)

aydınlatılmasında fayda bulunmaktadır. Her ne kadar VUK'un 94'üncü maddesinde vakıflar da tüzel kişiliği olmayan bir teşekkül gibi sayılmışsa da 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'un 101'inci maddesi dikkate alındığında, vakıfların tüzel kişiliğe sahip olduğu aşikardır. O halde, vakıflara yapılacak tebliğlerin, bir önceki başlıktaki tespitlerle aynı doğrultuda, vakıf senedi de dikkate alınarak, müteveli heyet başkanına yahut vakfi temsile yetkili olanlara yapılması gerekmektedir<sup>331</sup>.

Ayrıca değinilmesinde fayda görülmektedir ki, bir tüzel kişinin birleşme, devir yahut nev'i değişikliği neticesinde tüzel kişiliğini kaybetmesi de pekâlâ olasıdır. Böyle bir durumda, külli halefiyet gereği, birleşilen kurum yahut devralan kurum veya nev'i değişikliği sonrası kurum tebliğinin muhatabı olacaktır<sup>332</sup>.

### 2.2.2.3 Özellikli Haller

Önceki kısımda, yükümlü, vergilendirmeye ilişkin yapılacak tebliğlerin kimler tarafından kabul edilebileceği hususunda genel kurallar, gerçek kişiler ve tüzel kişiler için ayrı ayrı ortaya konmuştur. Bununla birlikte, kimi özellikli haller bu genel kuralların istisnasını teşkil etmekte; tebliği kabul eden kişiler yönünden farklılıklar doğurmaktadır.

Bahse konu özellikli hallerden ilki, VUK'un "*Vasıtalı tebliğ*" başlıklı 96'ncı maddesinde düzenlenmektedir. Anılan hükümlerle, "*kara, deniz, hava ve jandarma eratına*" yapılacak tebliğlerin en yakın üst vasıtasıyla yapılacağı kurala bağlanmıştır. Hükümde geçen "*kara, deniz, hava ve jandarma erati*" lafzından anlaşılması gereken, silah altında olmaları nedeniyle mesai saatleri de dahil belirli süre zarfında esas yerleşim yerlerinde bulunamayan asker kişilerdir<sup>333</sup>. Bu bağlamda, erat dışındaki asker

<sup>331</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 290.

<sup>332</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 86.

<sup>333</sup> KİRAZ, Taylan Özgür, YAMAN, Murat; "*Asker Kişilere Tebligat*", TBB Dergisi, S. 65, 2006, s. 45 vd.



kişilere, örneğin subaylara yapılacak tebliğler, vasıtalı tebliğ kapsamı dışındadır.<sup>334</sup>

Vasıtalı tebliğde, tebliğ en yakın üste teslim ile gerçekleşmekte olup tebliğin eratin eline geçmesi tebliğin geçerli sayılması için ayrıca aranmayacaktır.<sup>335</sup> Bununla birlikte, üstün derhal tebliğ konusu evrakı ilgisine ulaştırması gerekir. Aksi takdirde, yasa hükmünde açıkça ifade olduğu üzere, eratin uğradığı zararları üstüne rücu edebilmesi hakkı vardır. Ancak rücu hakkının kullanılabilmesi için tebliğin derhal ilgisine tevdi ve aksi takdirde rücu hakkı doğabileceği hususuna ilişkin bir yazılı uyarının varlığı aranır.<sup>336</sup>

Bir diğer özellikli hal ise mirasçılarının müteveffanın vergi borçlarına ilişkin olarak tebliğin muhatabı olması halidir. Açıklık getirilmesinde fayda vardır ki, mirasçılarının kendilerine tekabül eden miras payına ilişkin veraset ve intikal vergisi bağlamında yapılacak tebliğler, mirasçılar zaten bu verginin yükümlüsü olduğundan herhangi bir farklılık arz etmeyecektir.<sup>337</sup> Buna karşılık, müteveffanın ölümünden sonra, sağ olunan döneme ilişkin doğacak vergiler için VUK'un 12'nci maddesi gereği mirasçılara payları dikkate alınarak tebliğ yapılacaktır. Dikkat çekilmesi gerekir ki bahse konu vergiler doğrudan mirasçılarla alakalı bulunmamakta<sup>338</sup>; daha açık bir ifadeyle, mirasçılar verginin yükümlüsü olmadıkları halde mirasçı sıfatlarının bir gereği olarak muhatap olmaktadır.

Mirasçılara yapılacak tebliğe miras payları dikkate alınmaksızın tüm vergi konu edilse dahi tebliğ yalnızca miras payına tekabül eden vergi tutarı için muteber olacaktır<sup>339</sup>. Mirasçılara 3 aylık redd-i mirası süresi içerisinde tebliğ yapılması yapılabileceği kabul edilmekle<sup>340</sup> birlikte, mirasın reddedilmesi halinde mirasçılık sıfatı ortadan

---

<sup>334</sup> ŞENYÜZ, s. 85.

<sup>335</sup> UĞUR, s. 346.

<sup>336</sup> ŞENYÜZ, s. 86.

<sup>337</sup> A.g.e., s. 54.

<sup>338</sup> A.g.e., s. 54.

<sup>339</sup> UĞUR, s. 348.

<sup>340</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 20.01.1970 tarihli, E. 1969/4387 ve K. 1970/5193 sayılı kararı.(’ndan aktaran, ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 294.)

kalkacağından<sup>341</sup>, ilgili kişiye mirasçı olması hasebiyle yapılan tebliğler hükümsüz olacaktır<sup>342</sup>. Mirasın reddi nedeniyle mirasın resmi tasfiyeye tabi olması halinde, vergilendirmeye ilişkin tebliğler tasfiye memurlarına yapılacaktır.<sup>343</sup>

Yabancı memlekette bulunanlara vergilendirmeye ilişkin yapılacak tebliğlerin durumu ise bir özellikli halden ziyade farklı bir tebliğ yöntemi teşkil ettiğinden, bu konu çalışmanın devamında ele alınmaktadır.<sup>344</sup>

### 2.2.3 Tebliğin Kaynakları (Tebliği Çıkarmaya Yetkili Merciler)

Tebliğin kaynağı, daha açık bir ifadeyle tebliği çıkarmaya yetkili merci esasen tebliğin konusu işleme göre belirlenir. Buna göre, ancak tebliğin konusu işlem yönünden konu, yer ve zaman bakımından yetkili merci tarafından yapılan tebliğ hukuken geçerlidir.<sup>345</sup>

VUK'un 4'üncü maddesi dikkate alındığında, yükümlülerle doğrudan muhatap olacak ve vergilendirme işlemlerini tesis edecek idari mercinin vergi dairesi olarak belirlendiği görülecektir. Ne var ki, aynı maddenin ikinci fıkrasında yükümlülerin hangi vergi dairesine bağlı olacağı yahut vergi dairelerinin yetkilerinin düzenlenmesi hususlarında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na geniş yetkiler tanınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı da kendisine tanınan bu yetkiyi kullanmakla, yükümlülerin ödedikleri vergi miktarına yahut vergi türlerine göre farklılaşan bir teşkilat oluşturmuştur.<sup>346</sup> Benzer şekilde,

<sup>341</sup> ŞENYÜZ, s. 54.

<sup>342</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 294.

<sup>343</sup> UĞUR, 349; ŞENYÜZ, s. 55.

<sup>344</sup> Belirtilmesi gerekir ki, kimi çalışmalarda tebliği kabul edebilecek kişiler ele alınırken, yabancı memleketteki kişiler de aynı başlık altında değerlendirilmektedir. Halbuki bu çalışmada, yurt dışındaki kişiye tebliğ, tebliğin alıcısında değil, tebliğin tesliminde takip edilen usule ilişkin (yönteme dair) bir değişiklik meydana getirdiğinden ve bunun bir özellikli halden ziyade farklı bir tebliğ yöntemi olarak dikkate alınması gerektiği düşüncesiyle, diğer tebliğ yöntemleriyle birlikte ele alınmıştır.

<sup>345</sup> ŞENYÜZ, s. 49. Atıf yapılan kısımda ŞENYÜZ, yetkili merci kavramını açıklarken, idari işlemin (konu, yer ve zaman bakımından) yetki unsuru yerine, yargılama hukuku bağlamındaki yetki ve görev terimlerini tercih etmiştir.

<sup>346</sup> Örneğin, İstanbul ilinde bulunan ve çeşitli kriterlerle diğerlerinden ayrılan mükellefler için 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

amme alacaklarının tahsiline yönelik işlemlerin tebliği özelinde ise, AATUHK'un 4'üncü maddesinde tahsil işlemlerine yetkili (*yetkili*) memurların ilgili kuruluşların kendi mevzuatları bağlamında belirleneceği ifade edilmiştir.

İşaret edilen hükümler bağlamında genel bir kuralın tespit edilmesinin imkansızlığı karşısında, bir merciin tebliğe yetkili olup olmadığının anlaşılması, ancak o merciin tebliğe konu işleme yetkili olup olmadığının değerlendirilmesiyle mümkün olduğu ve bu değerlendirmenin her bir işlem için ayrı ayrı yapılmasının gerekli olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte, yine de bir çerçeve çizilmesi gerekirse VUK'un 1'inci ve 2'nci maddelerinden hareketle, vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin; gümrük ve tekelle idareleri hariç olmak üzere genel bütçeli kurumlar, il özel idareleri, belediyeler ile bunların alt birimleri tarafından çıkarılacağı tespit olunabilir.<sup>347</sup>

### 2.3 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ YÖNTEMLERİ

Tebliğ yöntemleri ifadesi, tebliğin muhatabına veya onun yerine tebliği kabul etmeye yetkili kılınan kişilere ulaştırılmasında takip edilecek yöntemlere karşılık gelmektedir.<sup>348</sup> Türk vergi hukukunda, tebliğ yöntemlerine ilişkin düzenlemeler VUK'ta yer almaktadır.

Tebliğ yöntemlerine ilişkin asıl hüküm, VUK'un 93'üncü maddesidir. Anılan hükmün ilk fıkrasında, tebliğe konu belgeler ilmühaberli ve taahhütlü olarak posta ile, adresi bilinmeyenlere de ilan ile tebliğ edileceği düzenlenmiş; müteakip ikinci fıkrada ise, ilgisinin kabul etmesi kaydıyla dairede ve komisyonda tebliğ yapılmasına cevaz verilmiştir. Öte yandan, anılan kanunun 107'nci maddesinde vergi idaresi posta ile tebliğ yapmak yerine, memur vasıtasıyla tebliğ yapmak hususunda yetkilendirilmiştir. Ayrıca, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde

---

kurulmuştur. Benzer şekilde çeşitli vergi dairesi başkanlıklarının veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ile harçlar için ihtisas vergi daireleri teşkil ettikleri bilinmektedir.

<sup>347</sup> A.g.e., s. 49. Posta yoluyla tebliğ çerçevesinde aynı yönde, bkz. YÜCE, ÇELİK, s. 88 vd.

<sup>348</sup> ŞENYÜZ, s. 89.

Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>349</sup> 7'nci maddesiyle VUK'a eklenen 107/A maddesinde, elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği ifade edilmektedir. Sayılanlardan başkaca, aynı kanunun “*Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ*” başlıklı 97'nci maddesinde, yurtdışında bulunanlara yapılacak tebliğ yöntemi düzenlenmiştir. O halde, VUK'ta öngörülen tebliğ yöntemlerinin, dairede ve komisyonda tebliğ, posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, ilanen tebliğ, elektronik tebliğ ve son olarak yurt dışında tebliğ olmak üzere altı adet olduğunun söylenmesi mümkündür.<sup>350</sup>

Kendi başına oldukça istisnai bir duruma yönelik olan yurtdışında tebliğ ile tüm yükümlüleri kapsamayan elektronik tebliğ hariç olmak üzere, sayılan tebliğ yöntemleri arasında, genel anlamıyla tebliğ uygulamasına dair bir anlayışın ve bu anlayışın neticesi olarak bir sıralama olduğu söylenebilecektir. Öyle ki, esas olan vergilendirmeye ilişkin tebliğin ilk olarak posta yoluyla bilinen adrese yapılmasıdır<sup>351</sup>. Keza bilinen adrese tebliğ, VUK'un 107'nci maddesinde verilen cevaz üzerine memur eliyle de yapılabilecektir. O halde, esas olanın (posta yoluyla yahut memur eliyle) bilinen adrese tebliğ olduğu söylenebilecektir. VUK'un 103'üncü maddesinde sayıldığı üzere, ancak esas olanın gerçekleşemediği yahut gerçekleşmesine imkân olmayan hallerde, ilanen tebliğ yoluna başvurulabilecektir. Burada özet bir şekilde açıklanmaya çalışılan anlayış, özü itibarıyla Türk vergi hukukunda vergilendirmeye ilişkin tebliğler bakımından geçerli olan ilkelerin birer sonucudur. Öyle ki (postayla yahut memur vasıtasıyla) bilinen adrese tebliğin esas olmasıyla muhatabın bilfiil ve gerçekten bilgilendirilmesi hedeflenmiştir. Hatırlanacağı üzere, şekle ve usule bağlılık

<sup>349</sup> 01.08.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>350</sup> Doktrinde tebliğ yöntemlerinin sayısına ilişkin çeşitli yaklaşımlar söz konusudur. Elektronik tebligat hariç olmak üzere, posta yoluyla, ilan yoluyla, memur eliyle ve dairede ve komisyonda olmak üzere toplamda dört adet yöntem olduğuna dair, bkz. ŞENYÜZ, s. 89. Bahse konu yaklaşımla aynı doğrultuda olmakla birlikte, posta yoluyla tebliğ ile memur eliyle tebliği bilinen adreste tebliğ başlığı altında bir arada izleyen bir başka yaklaşım için, bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 110 vd. Bu çalışmada ise, elektronik tebliğ ile yurtdışında tebliğ müesseseleri de birer yöntem olarak kabul edilmekle, toplamda altı adet tebliğ yöntemi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

<sup>351</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 294; ŞENYÜZ, s. 89; UĞUR, s. 350; KARAKOÇ, s. 215.

ilkesinin de çıkış noktası üstün kamu gücüyle donatılmış idare karşısında yönetilenlerin korunmasıydı.<sup>352</sup> O halde, bilinen adrese tebliğin esas olması şekle ve usule bağlılık ilkesinin bir yansımasından ibarettir. Nitekim adrese tebliğ ile başarılı olunamadığı takdirde, son çare olarak ilanen tebliğ yapılması da sonuca ulaşma ilkesinin bir yansımasını teşkil eder.

Yukarıda açıklandığı haliyle, tebliğ yöntemleri arasında bir ilişki ve bunun neticesi bir sıralama söz konusu olup; çalışmanın devamında, bahse konu sıralama esas alınarak her bir yöntem için ayrı başlıkta inceleme yapılmıştır.

### 2.3.1 Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

Kaynağını VUK'un 93'üncü maddesinin ikinci fıkrasından alan daire ve komisyonunda tebliğ yöntemi, esas olan posta yoluyla veya memur vasıtasıyla bilinen adrese yapılan tebliğin bir alternatifini teşkil etmektedir<sup>353</sup>. Anılan hükme göre, ilgilinin kabul etmesi kaydıyla, vergilendirmeye ilişkin tebliğ dairede yahut komisyonunda yapılabilecektir. Dairede veya komisyonunda tebliğ yönteminde, tebliğ tarihi olarak, ilgilinin tebliğ aldığına ilişkin imzasının alındığı tarih dikkate alınır.<sup>354</sup>

İlgili hükümde tebliğin gerçekleşmesi için rızası aranan ve tebliğin yöneldiği kişi yükümlü, vergi sorumlusu yahut ceza kesilenin bizzat kendisidir<sup>355</sup>. Diğer yandan, VUK'un 94'üncü maddesinde tebliği kabule yetkili kılınan diğer kişilere dairede veya komisyonunda tebliğ yönteminin uygulanabilirliği yoktur<sup>356</sup>; aksi takdirde, bizzat ilgilinin şahsına yapılmayan tebliğ geçersiz olacaktır<sup>357</sup>.

---

<sup>352</sup> Bkz. yukarıda, s. 22 vd.

<sup>353</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 122.

<sup>354</sup> KIRBAŞ, s. 129.

<sup>355</sup> ŞENYÜZ, s. 123 vd. AYYILDIRIM, tüzel kişiler yönünden tebliği kabul etmeye yetkili kişilerin de ilgili olarak kabul edilmesinin gerekli olduğunu, aksi takdirde VUK'un 94'üncü maddesinin ruhuna aykırı hareket edilmiş olacağını ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 215.

<sup>356</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 122.

<sup>357</sup> ŞENYÜZ, s. 124.

İlgilinin kabul etmemesi, bir başka ifadeyle rıza göstermemesi halinde ise dairede tebliğ yapılamayacak<sup>358</sup>; buna karşılık, yasada öngörülmüş olan ve olaya uygun düşen diğer tebliğ yöntemleri ile tebliğ yapılacaktır<sup>359</sup>. Dairede veya komisyonda tebliğ yönteminde, tebliğin yapılabilmesi için ilgilinin rızasının aranması, ilgilinin tebliğ konusu evrakın diğer yöntemlerle tebliğinde geçecek süreden, böylelikle bu sürede düşünme ve tavır alma imkanından feragat etmesiyle açıklanmaktadır.<sup>360</sup> Nitekim bu durum, VUK'un 148'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, ilgililerin bilgi vermek üzere zorla daireye veya komisyona getirilemeyeceği yönündeki hüküm ile uyum içerisindedir.<sup>361</sup> Ayrıca, vergi ilişkisinin eşit olmayanlar arasında bir ilişki olduğu gerçeği karşısında yasa koyucunun, vergi idaresinin üstün pozisyonunun da etkisiyle diğer tebliğ yöntemlerine nazaran çok daha kolay olan dairede tebliğ yöntemini suiistimal etmesi ihtimalini bertaraf etmeyi amaçladığı da ileri sürülebilecektir.

VUK'un 93'üncü maddesinin ikinci fıkrası yanında, anılan kanunun ilan tebliği ilişkin 106'ncı maddesinde ve uzlaşmaya ilişkin ek maddelerinde de dairede veya komisyonda tebliğ yöntemine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Anılan kanunun 106'ncı maddesine göre, ilan üzerine bizzat yahut vekaleten başvuruda bulunanlara yerinde, daha açık bir ifade ile dairede tebliğ yapılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, 93'üncü maddenin ikinci fıkrası kapsamında, vekile dairede tebliğ yapılması mümkün değilken; 106'ncı madde kapsamında açıkça ifade edildiği üzere vekile tebliğin mümkün olmasıdır. 106'ncı maddeye göre dairede tebliğ ile 93'üncü maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen dairede tebliğ arasındaki farklar ele alınırken değinilmesi gereken bir diğer nokta ise, müracaat edenin tebliğin kabulü yönünde rızasının aranıp aranmayacağı ve buna göre takip edilecek usuldür. Öyle ki, 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>362</sup> ile yapılan değişiklikten önce, müracaat edenin tebliği almaktan imtina

---

<sup>358</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 122.

<sup>359</sup> ŞENYÜZ, s. 124.

<sup>360</sup> KARAKOÇ, s. 217.

<sup>361</sup> ŞENYÜZ, s. 124.

<sup>362</sup> 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

etmesi halinde önüne bırakılma suretiyle tebliğin yapılıp yapılamayacağı hususu tartışmalıydı. Örneğin UĞUR, önüne bırakmayla dairede tebliğin yapılabileceği yönünde görüş bildirirken<sup>363</sup>; ŞENYÜZ, önüne bırakma suretiyle tebliğin yalnızca adrese (posta yoluyla yahut memur vasıtasıyla) tebliğ yöntemleri için mümkün olduğu, bundan hareketle dairede tebliğ kapsamında bu şekilde tebliğin geçerli olmayacağı eleştirisini yöneltmekle birlikte, imtina halinde tebliğin ilan hükümlerine göre gerçekleşmiş sayılacağını ifade etmekteydi<sup>364</sup>. Buna karşılık, tüm yazarlar ilan üzerine başvuran mükellefin iradesine bakılmayacağı noktasında görüş birliğindeydi.<sup>365</sup>

Bugün ise, imtina halinde önüne bırakma suretiyle tebliğ, 7061 sayılı Kanun bağlamında VUK'un 102'nci maddede yapılan değişiklikle terk edilmiştir. Tebliğden imtina halinde artık tebliğ evrakının daireden alınabileceğine yönelik bir pusulanın kapıya yapıştırılması suretiyle tebliğ yapılmaktadır. Görüleceği üzere, bu usul ancak belirli bir adreste tebliğ yapılması halinde mümkündür. O halde ilan üzerine başvurulması ve buna rağmen tebellüğden imtina edilmesi durumunda ne olacaktır? Mer'i mevzuat dikkate alındığında, aslında böyle bir ihtimalin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Gerçekten de muhatabın ilgili daireye gitmekle birlikte, tebliğ evrakını teslim almaktan imtina etmesi durumunda yasada öngörülen haliyle bir müracaattan bahsedilmesi mümkün değildir. Bir başka ifadeyle, müracaat edilmesi haliyle tebliğden imtina edilmesi halinin bağdaşmayacağı açıktır. Dolayısıyla, tebliğin muhatabının yahut vekilinin dairede bulunmakla birlikte tebliğden imtina etmesi halinde, VUK'un 106'ncı maddesi kapsamında ifade edilen bir başvurudan bahsedilemeyeceğinden tebliğin ilanen gerçekleştiği kabul edilmelidir. Keza ulaşılan bu sonuçtan hareketle, yürürlükteki hükümlere göre, 106'ncı madde bağlamında yapılacak dairede tebliğde muhatabın rızasının arandığı ve dolayısıyla tebliğden imtina edilmesi durumunda rıza aranmayacağı yönündeki görüşün güncelliğini kaybettiği söylenebilecektir.<sup>366</sup>

---

<sup>363</sup>UĞUR, s. 368.

<sup>364</sup>ŞENYÜZ, s. 124 vd.

<sup>365</sup>A.g.e., s. 124; KIZILOT, s. 895; UĞUR, s. 368; YÜCE, ÇELİK, s. 122.

<sup>366</sup>Benzer bir değerlendirme, AYYILDIRIM tarafından yapılmaktadır. Yazara göre, VUK'un

Diğer yandan, Uzlaşma Yönetmeliği'nin<sup>367</sup> 10'uncu maddesinin<sup>368</sup> altıncı fıkrasında, uzlaşmanın vaki olması halinde keyfiyetin uzlaşma komisyonunca 3 nüsha olmak üzere tutanağa bağlanacağı; müteakip yedinci fıkrada ise tutanağın bir nüshasının derhal yükümlüye verileceği düzenlenmektedir. Burada bahsi geçen tutanağın bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ niteliğinde olup<sup>369</sup>, bu usul komisyonunda tebliğ olarak adlandırılmaktadır<sup>370</sup>. Komisyonunda tebliğ usulünde, uzlaşmanın vaki olması durumunda, zaten uzlaşmanın doğurduğu hüküm ve sonuçların farkında olarak uzlaşmayı kabul etmiş yükümlünün, tebliği kabul etme yahut etmeme yönündeki iradesine bir değer atfedilmemektedir.<sup>371</sup> Böyle bir durumda, ilgilinin tebliğ alma yönündeki rızasından bağımsız olarak tebliğ derhal gerçekleştirilecektir.<sup>372</sup> Kaldı ki uygulamada, uzlaşma tutanağının bir nüshasının elden teslim alındığı hususu aynı tutanakta kayıt altına alınmakta; bu suretle, uzlaşma tutanağının imzalanması ve fakat komisyonunda tebliğ edilememesi ihtimali bu şekilde bertaraf edilmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması, bir başka ifadeyle yükümlünün komisyonun teklifini kabul etmemesi halinde, anılan maddenin son fıkrasında nihai teklifin tutanağa geçirileceği ifade olunmaktadır. Anılan maddenin fıkraları bir arada değerlendirildiği takdirde, nihai teklifi ihtiva eden ve uzlaşmanın vaki olmamasına ilişkin bu tutanağın, uzlaşmanın vaki olması haline istinaden önceki fıkralarda belirtilen tutanağa benzer bir şekilde düzenleneceği sonucuna ulaşılmaktadır<sup>373</sup>. Aynı zamanda, benzer bir şekilde işlem düzenleneceğinden, uzlaşmanın vaki olmamasına ilişkin tutanağın bir

---

93'üncü maddesinde düzenlendiği üzere, dairede tebliğ için rıza aranmasının bir kural teşkil ettiği ve imtina haline ilişkin bir istisnasının yasada düzenlenmediği, imtina halinde zorla tebliğin yapılmasının mümkün olmadığı ve bu durumda başvuru yapılmadığı varsayılarak ilan tebliğinin yapılmış sayılacağı sonucuna ulaşılmalıdır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 216 vd.

<sup>367</sup> 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>368</sup> Benzer düzenlemeler, yürürlükten kaldırılmadan önce, VUK'un ek 5'inci maddesinde yer almaktaydı. Ayrıntılı bilgi için, bkz. CANDAN, Vergilendirme ..., s. 339 vd.; ŞENYÜZ, s. 125 vd.

<sup>369</sup> CANDAN, Vergilendirme ..., s. 339.

<sup>370</sup> ŞENYÜZ, s. 125.

<sup>371</sup> A.g.e., s. 125.

<sup>372</sup> UĞUR, s. 368.

<sup>373</sup> CANDAN, Vergilendirme ..., s. 340.



nüshasının da yükümlüye derhal tebliğ edilmesi gerekecektir. Ancak, uzlaşma davetine icabet edilmemesi yahut uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın imzasından imtina edilmesi gibi hallerde, bir başka ifadeyle uzlaşmanın temin edilememesi halinde ise söz konusu duruma ilişkin düzenlenecek uzlaşma tutanağının bir nüshası posta yoluyla yahut münasip olan diğer tebliğ yöntemleriyle yükümlüye tebliğ edilecektir.<sup>374</sup> Bu başlık altında komisyonda tebliğe ilişkin Uzlaşma Yönetmeliği'nden hareketle yapılan açıklamaların, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ni<sup>375</sup> de kapsadığı ileri sürülebilir. Nitekim, bahse konu yönetmelikler tebliğ usulü bakımından benzer yönde hükümlerden müteşekkildirler.

### 2.3.2 Posta Yoluyla Tebliğ

Daha önce ifade edildiği üzere, asli tebliğ yöntemi olan<sup>376</sup> posta yoluyla tebliğ, VUK'un 99'uncu ila 102'nci maddelerinde düzenlenmektedir. Bahse konu tebliğ yönteminde, tebliğ evrakı posta idaresi marifetiyle<sup>377</sup> muhataba ulaştırılmakta, bir başka ifadeyle tebliğ edilmektedir.

VUK'un 99'uncu maddesinde öngörüldüğü üzere, tebliğ evrakı postaya kapalı bir zarf içerisinde verilecektir. Zarfın kapalılığına ilişkin bu vurgu, vergilendirmeye ilişkin tebliğler yönünden geçerli olan mahremiyet ilkesinin bir gereği olarak değerlendirilmelidir.<sup>378</sup>

Diğer yandan anılan maddede söz konusu zarfların Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği ifade edilmiştir. Uygulamada "*vergi tebliğ zarfları*" olarak bilinen<sup>379</sup> söz konusu zarflar, zarf kısmıyla birlikte teslim anında zarftan kolayca ayrılacak bir

<sup>374</sup> ŞENYÜZ, s. 126.

<sup>375</sup> 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>376</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 294; ŞENYÜZ, s. 89; UĞUR, s. 350; KARAKOÇ, s. 215.

<sup>377</sup> ŞENYÜZ, s. 89.

<sup>378</sup> Vergi uygulamalarında mahremiyetin esas olduğu ve bu sebepten vergilendirmeye ilişkin tebliğe konu evrakın açık gönderilemeyeceğine ilişkin olarak, bkz. UĞUR, s. 351.

<sup>379</sup> ŞENYÜZ, s. 89.

tebliğ alındısı olmak üzere iki parçadan müteşekkildir<sup>380</sup>. Bahse konu zarfların üstünde ilgili makamın adı ve adresi, muhatabın adı, soyadı ile ikametgâh ve işyeri adresleri, son olarak tebliğ evrakının tarihi ve sayısı bulunur.<sup>381</sup>

Tebliğ evrakı, izah olunan usule uygun hazırlanan vergi tebliğ zarfına konulduktan sonra zimmetle ve taahhütlü olarak postaya teslim edilir.<sup>382</sup> Tebliğ posta idaresince muhataba teslim edildiğinde, tebliğ alındısı kısmına imza ve tarih işlenmesiyle, VUK'un 100'üncü maddesi uyarınca esas alınacak tebliğ tarihi yazılı şekilde kayıt altına alınır<sup>383</sup>; bahse konu tebliğ alındısı posta idaresince tebliği çıkaran daireye geri döndürülür<sup>384</sup>. Tebliği çıkaran mercie geri dönen tebliğ alındısına işlenmiş tarih, bir başka ifadeyle evrakın muhataba yahut onun adına tebliği kabule yetkili kişilere teslimin yapıldığı tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilir.<sup>385</sup>

### 2.3.2.1 Posta Yoluyla Tebliğ Yönteminde Adres

Posta yoluyla tebliğ yönteminin önemli noktalarından birisi de tebliğin yapılacağı adrestir. Öyle ki muhatabın şahsında vergilendirmeye ilişkin hukuki sonuç doğuracak ve malvarlığında değişikliğe yol açacak, buna karşılık muhatabın bu hukuki sonuca karşı başvurabileceği haklara dair süreleri başlatacak tebliğin ancak gerçekten muhataba ulaşması halinde amaç hasıl olacağından, muhatabın bulunabileceği yerin, bir başka ifadeyle adresin sağlıklı şekilde tespit edilmesi elzemdir.<sup>386</sup> Bu bağlamda, VUK'un 100'üncü maddesinde posta yoluyla tebliğ yönteminde, tebliğin bilinen adrese yapılacağı açıkça hüküm altına alınmış; müteakip 101'inci maddede ise, bilinen adresler sayılmıştır. Bu noktada, VUK'un 101'inci maddesinde, 7061 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi ile yapılan büyük ölçekli değişikliğe dikkat çekilmesinde fayda

---

<sup>380</sup> UĞUR, s. 359; ŞENYÜZ, s. 89.

<sup>381</sup> UĞUR, s. 351; TUNAOĞLU, s. 79 vd.

<sup>382</sup> UĞUR, s. 351.

<sup>383</sup> ŞENYÜZ, s. 89.

<sup>384</sup> UĞUR, s. 351.

<sup>385</sup> KIZILOĞLU, s. 874.

<sup>386</sup> ŞENYÜZ, s. 90.

bulunmaktadır.

7061 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle değiştirilmeden önce, 101'inci maddeye göre, yükümlü tarafından işe başlamada bildirilen, adres değişikliğinde bildirilen, işi bırakmada bildirilen, verilen beyannamelerde bulunan, yoklama fişinde tespit edilen, vergi mahkemesinde nezdinde açılan davalarda dava dilekçesinde<sup>387</sup> bulunan, ilgilinin tutanakta imzasının bulunması kaydıyla yetkili memur tarafından tespit edilen adresler ile bina ve arazi vergileriyle sınırlı olmak kaydıyla tahrir varakalarında tespit edilen adresler, bilinen adres olarak kabul görmekteydi. Bunların yanında, gerçek kişiler için MERNİS üzerinden tespit edilebilen adreslere de tebliğ yapılabileceği yönünde Danıştay kararları mevcuttu.<sup>388</sup> 7061 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle değişik 101'inci maddede ise, yükümlü tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen, yoklama fişinde veya yükümlünün imzalaması kaydıyla yetkili memur tarafından tutanakla tespit olunan işyeri adresleri ile 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre tutulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen adresler olarak düzenlenmektedir.

Görüleceği üzere, 7061 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle değiştirilmeden önceki mevzuatta, tebliğin yapılacağı adresin öncelikle yükümlü tarafından belirlenmesine imkân tanınmış; yükümlünün geçerli bir adres bildirme sorumluluğunu yerine getirmekten imtina etmesinin önüne geçmek adına vergi idaresinin çeşitli vesilelerle yazılı olarak tespit ettiği yahut edebildiği adreslerin tebliğe esas olması kabul edilmiştir. 7061 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle değişik 101'inci maddede de benzer şekilde, yükümlünün bildirdiği adresler ile vergi idaresinin yazılı olarak tespit edebildiği adresler bilinen adreslere esas alınmış; ancak bilinen adres sayılacak adres türlerinin sayısı azaltılmıştır. Halbuki maddenin değişiklikten önceki halinde, çok

---

<sup>387</sup> Bir dava dilekçesinde mevcut adresin tebliğde bilinen adres olarak esas alınması, ancak bahse konu dilekçenin vergi mahkemesinde açılmış bir davaya ilişkin olması gerekmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. ARSLAN, Cenk Murat; "*Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı*", Vergi Dünyası, S. 378, Şubat 2013, s. 34.

<sup>388</sup> DUMAN, Erdoğan; "*Vergi Yargısı Kararları Işığında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki Tebligatla İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*", Vergi Dünyası, S. 420, Ağustos 2016, s. 119 vd.

sayıda adres türüne yer vermesi, yasa koyucunun tebliğin fiilen muhatabın eline ulaşmasına atfettiği önemden kaynaklanmaktaydı.<sup>389</sup> Dolayısıyla, bilinen adres olarak dikkate alınabilecek adres türlerinin azaltılmasıyla, tebliğin gerçekten muhataba ulaşması ve böylelikle muhatabın gerçek anlamda haklarını kullanabilmesi amacından vergi kayıplarının önlenmesi amacına yönelik bir sapmanın varlığı söz konusudur.

Değinilmesi gereken bir diğer husus ise, 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle getirilen işyeri adresi kavramıdır. Öyle ki anılan kanunun 16'ncı maddesiyle değişik 101'inci maddenin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde, işyeri adresi ifadesi bulunmakta olup; işyeri adresi kavramı yasada haricen tanımlanmamıştır. İşyeri adresinin tanımlanmasında VUK'un "*İş yeri*" başlıklı 156'ncı maddesinden faydalanacağı ifade edilebilir. Söz konusu hükümde, çeşitli örnekler verilmekle birlikte, "*işyeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer*" olarak tanımlanmaktayken, işyeri adresi ise bahse konu "*yerin*" bulunduğu adrestir. Bununla birlikte, ŞENYÜZ, işyerinin VUK'un 156'ncı maddesindeki anlamıyla sınırlı olmadığını ifade etmekte<sup>390</sup>; aynı doğrultuda açıklamalara yer veren ÖZBALCI, gayrimenkul sermaye iradı elde eden yükümlünün, memur olarak çalıştığı kurumun adresinin de işyeri adresi olarak dikkate alınması gerektiği yönünde örnek vermektedir.<sup>391</sup> Ancak, 7061 sayılı Kanun ile bilinen adreslerin kapsamına yönelik yapılan müdahale dikkate alındığında, bugün için bu

---

<sup>389</sup> ŞENYÜZ, s. 90.

<sup>390</sup> A.g.e., s. 96.

<sup>391</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 297. Bu noktada vurgulanması gerekir ki, işyeri kavramının VUK'un 156'ncı maddesinde öngörülen kapsamı da aşacak şekilde, yalnızca ticari kazancı, zirai kazancı veya serbest meslek kazancı dolayısıyla mükellef olanlardan başkaca mükelleflerin de işyeri adreslerinin olabileceğine yönelik yer verilen ÖZBALCI'nın bu örneğinin bugün yürürlükte olan mevzuat karşısında uygulamada bir karşılığı yoktur. Öyle ki 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, tebliğe esas alınacak "*bilinen işyeri adresi*" ya işe başlamada veya adres değişikliğinde mükellef tarafından bildirilmeli yahut usulüne uygun olarak düzenlenecek yoklama fişiyle veya tutanakla tespit edilmelidir. Dolayısıyla örnekteki sermaye iradı ve ücret kazancı elde eden memur yönünden, işe başlama, adres değişikliği veya yoklama halleri söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde vergi idaresinin incelemeye ve yoklamaya yetkili memur göndererek tutanakla işyeri adresi tespit etmek yerine, adres kayıt sisteminde mevcut yerleşim yeri adresi ile süreci devam ettirmesi çok daha muhtemeldir.

yorumların geçerli olduğunun söylenmesi mümkün değildir. Öyle ki, VUK'un 156'ncı maddesindeki anlamıyla bir işyerinin var olmaması halinde, yükümlüler üzerine düşen bir bildirim yükümlülüğü söz konusu değildir. Nitekim, anılan şekilde bir işyerinin yokluğu karşısında, tutanak ile yahut yoklama fişi ile bir işyeri adresinin tespit edilmesi mümkün değildir. Son olarak, anılan kanunun 101'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, işyeri adresi olmayanlara tebliğin doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan adreste yapılacağı öngörülmektedir. Bu hükmün bir gereği olarak, VUK'un 156'ncı maddesindeki anlamıyla bir işyerine sahip olmayan yükümlülere yerleşim yeri adresinde tebliğ yapılacağı kanaati hasıl olmaktadır.

#### 2.3.2.1.1 İşe Başlamada Bildirilen İşyeri Adresi

VUK'un 153'üncü maddesine göre, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortakları, komandit şirketlerin komandite ortakları, işe başlama halinde keyfiyeti vergi dairesine bildirmekle mükelleftirler. İşte bu yükümlülüğün yerine getirilmesi sırasında bildirilen adres, işe başlamada bildirilen işyeri adresi olarak, bilinen adres kapsamındadır<sup>392</sup>.

#### 2.3.2.1.2 Adres Değişikliğinde Bildirilen İşyeri Adresi

VUK'un 153'üncü maddesinde sayılan yükümlüler, işe başlamada bildirimde bulunmak yükümlülüğü ile benzer şekilde, anılan kanunun 157'nci maddesi uyarınca, işyerlerinin yerini değiştirmeleri halinde bu değişikliği vergi dairesine bildirmek durumundadırlar. Yapılacak tebliğlerde bu adresin esas alınması gerekmektedir.<sup>393</sup> Bu bağlamda, değişiklik üzerine bildirilen yeni adres de bilinen adrestir. Belirtilmesi gerekir ki, 7061 sayılı Kanun'un 20'nci maddesiyle yapılan değişiklikten önce, tüm adres değişiklikleri bildirim tabiyken, bahse konu değişiklikte, adres değişikliğinin bildirilmesi yükümlülüğü işyeri adresleri ile sınırlandırılmıştır.<sup>394</sup>

---

<sup>392</sup> ŞENYÜZ, s. 90; YÜCE, ÇELİK, s. 95; AYYILDIRIM, s. 185; UĞUR, s. 351.

<sup>393</sup> KIZILOĞLU, s. 875.

<sup>394</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 186 vd.

VUK'un 163'üncü maddesine göre, iş ve teşebbüsün bir yerden bir başka yere taşınması adres değişikliğidir. Keza, fiilen bir değişiklik söz konusu olmasa da sokağın isminin değiştirilmesi yahut numaraların değiştirilmesi gibi adres kayıt usulünde meydana gelecek değişikliklere de adres değişikliği olarak muamele edilecektir.

Adres değişikliğinde, bildirilen yeni adres eskisinin geçerliliğini sona erdirecektir.<sup>395</sup> Dolayısıyla, eski adres artık bilinen adres olarak tebliğe esas alınamayacaktır.<sup>396</sup>

### 2.3.2.1.3 Yoklama Fişiyle Tespit Olunan İşyeri Adresi

VUK'un 127'nci maddesinden hareketle yoklama, yükümlüler ve yükümlülükleriyle alakalı maddi olay, kayıt ve konuları saptamak üzere vergi idaresince yapılan araştırma işlemleri olarak tanımlanabilmektedir.<sup>397</sup> Anılan kanunun 131'inci maddesine göre, bahse konu araştırma işlemlerini müteakip bulgular, biri nezdinde yoklama yapılabilmek üzere bırakılmak üzere iki örnek tanzim olunacak yoklama fişiyle yazılı olarak kayıt altına alınacak; nezdinde yoklama yapılabilmek üzere yahut yetkilisine imza ettirilecektir. Söz konusu şahısların mevcut olmaması veya imzadan imtina edilmesi hallerinde ise, keyfiyetin işlendiği yoklama fişi, polis, jandarma, muhtar yahut ihtiyar meclisi üyesine imzalatılır.

Yükümlünün ve yetkili kişinin imzasıyla usulüne uygun tanzim olan yoklama fişi ile tespit edilen adresi de VUK'un 101'inci maddesi uyarınca bilinen adres olarak dikkate alınacaktır.<sup>398</sup> Bununla birlikte, usulüne uygun hazırlanmamış yahut tebliğden imtina halinde imzası alınacağı yasa da açıkça öngörülmüş kişiler dahil<sup>399</sup> yetkili kişinin

---

<sup>395</sup> ŞENYÜZ, s. 91; YÜCE, ÇELİK, s. 95.

<sup>396</sup> UĞUR, s. 351.

<sup>397</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 103; KARAKOÇ, s. 239.

<sup>398</sup> AYYILDIRIM, s. 188; VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 296; ŞENYÜZ, s. 93.

<sup>399</sup> Yükümlü yahut yetkilisinin imzadan imtina etmesi halinde, bahse konu kişilerin imzası geçerli bir yoklama fişinin düzenlenebilmesi için yeterlidir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 189.

imzasını taşımayan yoklama fişleri vergilendirme işlemlerine esas alınamamaktadır<sup>400</sup>. Bu bağlamda doktrinde, usulüne aykırı yahut eksik imzayla düzenlenmiş bir yoklama fişiyle tespit edilen işyeri adresinin, bilinen adres sıfatıyla tebliğe esas alınamayacağı ileri sürülmektedir.<sup>401</sup> Bu yöndeki görüşe katılmamak elde değildir. Zira imzası eksik olan, dolayısıyla tekemmül etmemiş bir işlemin, hukuken herhangi bir değeri olmadığından<sup>402</sup> hareketle, tekemmül etmediğinden hukuki değerden yoksun yoklama fişinde yazılı adres de bilinen adres olarak dikkate alınamayacaktır.

Son olarak, 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>403</sup> ile VUK'a eklenen 132/A maddesinde elektronik yoklamaya ilişkin düzenlemelere yer verilmekte olup; anılan hükme göre elektronik yoklama fişi, kâğıt üzerine tanzim edilen yoklama fişiyle aynı mahiyettedir. Bahse konu düzenlemeden hareketle, elektronik yoklama fişiyle tespit edilen işyeri adresinin de bilinen adres olarak dikkate alınacağı kabul edilmektedir.<sup>404</sup>

#### 2.3.2.1.4 Tutanakla Tespit Olunan İşyeri Adresi

Bilinen adres olarak kabul edilen bir diğer adres ise tutanakla tespit olunan işyeri adresidir. Tutanakla tespit olunan işyerinin bilinen adres olarak tebliğe esas alınması, ancak tutanağı yetkili memur tarafından ilgilinin imzası alınarak tanzim edilmesiyle mümkündür.<sup>405</sup> Bu noktada yetkili memur ile ilgili kavramlarının sınırlarının çizilmesi gerekmektedir.

Yetkili memur ifadesinden, inceleme veya yoklama yapmaya yetkili memur yahut adres tespiti yapmakla görevlendirilmiş ve dolayısıyla yetkilendirilmiş memurların anlaşılması mümkündür.<sup>406</sup> Ancak, UĞUR'un vermiş olduğu yükümlünün imzasını

---

<sup>400</sup> KARAKOÇ, s. 242.

<sup>401</sup> AYYILDIRIM, s. 188 vd.

<sup>402</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖZLER, İdare Hukuku, s. 942 vd.

<sup>403</sup> 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>404</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 97 vd.; AYYILDIRIM, s. 189 vd.

<sup>405</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 98; AYYILDIRIM, s. 190.

<sup>406</sup> ŞENYÜZ, s. 94.

havi vergi inceleme tutanağında bulunan adres örneği<sup>407</sup> ışığında, inceleme ve yoklama yetkilerinin yükümlüler nezdinde tespit yapabilmeye yönelik içeriklerinden hareketle yetkili memur ifadesinden, salt adres tespitiyle yetkilendirilmiş olmayla bağlı kalmaksızın, inceleme veya yoklamaya yetkili memurların anlaşılması gerektiği söylenebilecektir.

Diğer yandan, imzası alınacak ilgili ifadesi yalnızca yükümlü olarak değil, muhatap adına tebliği kabul edebilecek kişileri de kapsayacak şekilde değerlendirilmektedir.<sup>408</sup> Hatta bunların da ötesinde, adres tespitinde beyanda bulunabilecek adreste bulunanlar, komşular ile polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin de ilgili olarak kabul edilmesinin, düzenlemenin ruhunun bir gereği olduğu ifade olunmaktadır.<sup>409</sup>

Son olarak değinilmesi gerekir ki, yetkili memur tarafından ilgilinin imzası alınarak tanzim edilen tutanakla tespit edilmiş olsa dahi işyeri adresi dışındaki adresler, örnek kabilinden yerleşim yeri adresi, bilinen adres olarak tebliğe esas alınamayacaktır.<sup>410</sup>

#### 2.3.2.1.5 Adres Kayıt Sisteminde Bulunan Yerleşim Yeri Adresi

VUK'un 101'inci maddesi uyarınca, bilinen adres olarak kabul edilen son adres türü adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresidir. Anılan hükümde yer alan yerleşim yeri kavramı ile 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 19'uncu maddesinde düzenlenen yerleşim yeri kavramı aynıdır.<sup>411</sup> Diğer yandan bahse konu adres kayıt sistemi, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'nun 48 ila 53'üncü maddeleri arasında düzenlenmekte olup<sup>412</sup>, bu sistemde esas olarak gerçek kişilerin yerleşim yerleri

<sup>407</sup> UĞUR, s. 352

<sup>408</sup> AYYILDIRIM, s. 191.

<sup>409</sup> ŞENYÜZ, s. 94; YÜCE, ÇELİK, s. 98.

<sup>410</sup> AYYILDIRIM, s. 191.

<sup>411</sup> ŞENYÜZ, s. 96.

<sup>412</sup> İlgili hükümlerden anlaşılacağı üzere Adres Kayıt Sistemi, il özel idareleri ve belediyelerce belirlenen adres bilgileriyle oluşturulan ulusal adres veri tabanındaki yerleşim yeri adres bilgilerinin, Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü tarafından nüfus kütüklerindeki kişi kayıtlarıyla ilişkilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Belirtilmesi gerekir ki bahse konu



işlenmektedir<sup>413</sup>. Anılan sistemde, yerleşim yerinin tekliği ilkesi bağlamında her bir gerçek kişi için bir adres tanımlanmış olup, adres değişiklikleri, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 20'nci maddesiyle aynı doğrultuda, önceki adresin silinmesi ve yeni adresin kaydedilmesi şeklinde muameleye tabi tutulur.<sup>414</sup>

Dikkat çekilmesinde fayda bulunmaktadır ki, böyle kapsayıcı olduğu ileri sürülebilecek bir adresin bilinen adres olarak kabul edilmesi, özünde sürekli – süreksiz ayrımı yapılmaksızın tüm yükümlülere kapsayacak genel bir bilinen adres ihtiyacının neticesidir.<sup>415</sup> Gerçekten, VUK'un 101'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, muhatabın işyeri adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya bırakıldığının addolunması hallerinde gerçek kişi yükümlü için bizzat kendisinin, tüzel kişiler için başkan, müdür veya kanuni temsilcinin ve tüzel kişiliği olmayanlar için idare edenlerin yahut temsilcilerinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adreslerine tebliğ yapılacaktır. Keza müteakip dördüncü fıkrada ise işyeri adresi olmayanlara tebliğin doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adreslerinde yapılacağı düzenlenmektedir. Anılan fıkralar bir arada değerlendirildiğinde, adres kayıt sisteminde bulunan adrese tebliğ yapılabilmesi ancak bahse konu fıkralarda öngörülen şartların gerçekleşmesi ile mümkündür.<sup>416</sup>

Öte yandan, değinilmesi gerekir ki, VUK'ta bilinen adres olarak kabul edilen yegâne yerleşim yeri adresinin, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinin olması, yılın belirli zamanlarında farklı yerlerde ikamet eden yükümlülerin durumlarının tam olarak kavranamadığı savıyla eleştiriye konu edilebilmektedir.<sup>417</sup> Zira yükümlüler

---

sisteminin işletilmesinde adres bildirim yükümlülüğü bağlamında kişilerin yazılı beyanı esas alınmaktadır.

<sup>413</sup> COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, İNNECİ, Ahmet; “*Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü*”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 26, S. 3, 2017, s. 98.

<sup>414</sup> A.g.m., s. 98 vd.

<sup>415</sup> AYYILDIRIM, s. 191.

<sup>416</sup> COŞKUN KARADAĞ, İNNECİ; “*Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü*”, s. 101 vd.

<sup>417</sup> DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin; “*Yeni Tebliğ Usulü*”, Dünya Gazetesi, 21.12.2017.

tarafından bildirilen yahut vergi idaresince öğrenilen ve fakat adres kayıt sistemine işlenmiş olmayan geçici yerleşim yeri adresleri, hiçbir şekilde bilinen adres olarak tebliğe esas alınmamaktadır.<sup>418</sup> Halbuki bu sorunun, yükümlüler tarafından bildirilen ve sürekli yerleşme niyeti bulunmadığından yerleşim yeri niteliğinde olmayan geçici adreslerin de bilinen adreslere eklenmesi yönünde bir yasal düzenlemeyle çözülmesi pekala mümkündür. Ayrıca salt herhangi bir kayda yahut tespite dayanmayan bu geçici adreslere yapılacak tebliğin başarısız olmasını müteakip ilan edilmiş tebligat yapılamayacağı yönündeki bir fıkranın eklenmesiyle yükümlülerin çıkarlarına halel gelmemesi sağlanabilecektir.

#### 2.3.2.1.6 Birden Fazla Adresin Aynı Anda Biliniyor Olması Hali

Muhatabın birden fazla adresinin varlığı halinde hepsinde aranması vergi idaresinden beklenemez<sup>419</sup>; dolayısıyla, bilinen adres olarak, bir başka ifadeyle tebliğe esas adres olarak, en son bilinen yahut tespit edilen adresin dikkate alınması gerekir<sup>420</sup>. Aksi halde, bilinen adrese yapılmış bir tebliğden bahsedilmesi mümkün değildir.<sup>421</sup> Buna karşılık, eski adreste usulüne uygun olarak yapılan tebliğ ise muteber kabul edilmektedir.<sup>422</sup>

Belirtilmesi gerekir ki, bilinen son adresin belirlenmesinde adresin yükümlü tarafından bildirilmiş olmasının yahut vergi idaresince tespit edilmiş olmasının hiçbir önemi yoktur; nasıl bilindiğine bakılmaksızın en güncel adres bilinen son adres olarak dikkate alınacaktır.<sup>423</sup> Nitekim bu hususlar, işyeri adresleri yönünden VUK'un 101'inci maddesinin ikinci fıkrasında açık bir şekilde ifade edilmektedir. O halde, anılan hükme göre, birden çok işyeri adresinden vergi idaresinin haberdar olması halinde, öncelikle

---

(<https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-teblig-usulu/395243>, E.T.: 12.10.2019)

<sup>418</sup> AYYILDIRIM, s. 192.

<sup>419</sup> UĞUR, s. 353.

<sup>420</sup> A.g.e., s. 353; ŞENYÜZ, s. 95.

<sup>421</sup> UĞUR, s. 351; ŞENYÜZ, s. 95.

<sup>422</sup> A.g.e., s. 95.

<sup>423</sup> A.g.e., s. 95.

bilinen son adrese tebliğ yapılmak üzere harekete geçilecektir.<sup>424</sup> Ancak bu adrese tebliğin başarısız olması halinde, müteakip üçüncü fırka uyarınca, adres kayıt sisteminde mevcut olan yerleşim yeri adresine tebliğ yapılması yoluna gidilecektir.<sup>425</sup>

7061 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle VUK'un 101'inci maddesinde yapılan değişiklikle, yükümlü tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen, yoklama fişinde veya yükümlünün imzalaması kaydıyla yetkili memur tarafından tutanakla tespit olunan işyeri adreslerinden, en son bilinen yahut tespit edilen adresin öncelikli olacağı düzenlenmiş; böylelikle son adres esasının kapsamı daraltılmıştır. Zira değişiklik yapılan hükümde, bilinen son adres esas işyeri adresleriyle kısıtlı değil, bilinen adres olarak kabul gören tüm adreslere yöneliktir. Esasında yeni düzenlemeyle yerleşim yeri adresinin bilinen son adres esasının dışında bırakılması hali, yerleşim yeri adresi türlerinden bilinen adres olarak yalnızca yerleşim yerinin tekliği ilkesine göre tutulan<sup>426</sup> adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinin dikkate alınması karşısında anlaşılabilir. <sup>427</sup> Öyle ki, zaten anılan düzenlemeler çerçevesinde yerleşim yerine ilişkin bildirim yükümlülüğü de kaldırılmıştır.<sup>428</sup>

### 2.3.2.2 Posta Yoluyla Tebliğ Yönteminde Tebliğ Evrakının Teslimi

Önceki kısımlarda değinildiği üzere tebliğ evrakı, usule uygun hazırlanmasını ve vergi tebliğ zarfına koyulmasını müteakip, zimmet karşılığında, ilmühaberli ve taahhütlü olarak postaya teslim edilir.<sup>429</sup> Akabinde, tebliğ evrakı posta idaresince muhataba, kanuni veya iradi temsilcisine yahut muhatap adına tebliği kabul etmeye ehil olanlara

<sup>424</sup> AYYILDIRIM, s. 198.

<sup>425</sup> A.g.e., s. 200.

<sup>426</sup> COŞKUN KARADAĞ, İNNECİ; “*Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü*”, s. 98.

<sup>427</sup> Doktrine göre, eski yerleşim yerlerinde usulüne uygun olarak yapılan tebliğler muteberdir. (ŞENYÜZ, s. 95) Bu bağlamda, adres kayıt sisteminde eski yerleşim yerlerinin 10 yıl boyunca arşivlendiği gerçeği karşısında, vergi idaresince anılan sistem arşivi dikkate alınarak çıkarılan tebliğlerin usulüne uygun olarak teslim edilmesi halinde, geçerli bir tebliğin varlığı kabul edilmelidir.

<sup>428</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 186 vd.

<sup>429</sup> UĞUR, s. 351; ŞENYÜZ, s. 96.

teslim edilecektir.

Teslimin hukuken geçerliliği, yasada öngörülen şekle ilişkin hususların yerine getirilmesiyle mümkündür.<sup>430</sup> Aksi takdirde, bu şekli şartları sağlamayan tebliğ geçersiz olacaktır.<sup>431</sup> Tebliğ alındısına imza ve tarih koyulması şeklinde özetlenebilecek bu şekli prosedürün yerine getirilmesine atfedilen bu önem, özünde tebliğin muhatabın haberdar edildiğine ve haklarına yönelik sürelerin başladığına ilişkin ispat amacından kaynaklanmaktadır.<sup>432</sup> Şüphesiz ki tebliğin geçerliliğinin bahse konu şekli prosedürün yerine getirilmesine bağlanması, şekle ve usule bağlılık ilkesinin bir sonucudur. Tebliğ evrakının teslimine ilişkin düzenlemeler VUK'un 102'nci maddesinde bulunmaktadır. Anılan maddeye göre, tebliğ alındısına teslim alanın imzasının ve tarihin işlenmesiyle, VUK'un 100'üncü maddesi uyarınca esas alınacak tebliğ tarihi yazılı şekilde kayıt altına alınacaktır.

Tebliğin tarihi, etkilenen hak ve borçların ortaya koyulmasında oldukça önemli olduğundan<sup>433</sup>, bu tarihin ihtilafsız şekilde tespit edilmesi tartışmasız bir gerekliliktir. Bu gereklilik, tebliğ alındısının üzerine açık ve anlaşılır bir şekilde tarih işlenmesi ile sağlanabilecek olup<sup>434</sup>; tebliğ alındısının üzerinde birden fazla tarihin varlığı halinde

---

<sup>430</sup> A.g.e., 96; YÜCE, ÇELİK, s. 105.

<sup>431</sup> Şirket adresine tebliğin yapılamadığına dair tebliğ alındısında VUK'un 102'nci maddesinde sayılanlardan herhangi birinin imzasının bulunmadığından, müteakiben çıkılan ilan tebliğinin muteber olmadığı ve bu sebepten kesinleşmiş bir ödeme emrinden bahsedilemeyeceğine ilişkin ilk derece mahkemesi kararını onayan Danıştay kararı için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 27.03.2017 tarihli, E. 2014/8558 ve K. 2017/2982 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2014-8558-k-2017-2982-t-27-3-2017>, E.T.:13.10.2019) Benzer yönde kararlar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 09.03.2017 tarihli, E. 2014/521 ve K. 2017/2436 sayılı kararı (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2014-521-k-2017-2436-t-9-3-2017>, E.T.: 13.10.2019); Danıştay 3. Dairesi'nin 14.02.2017 tarihli, E. 2016/1865 ve K. 2017/802 sayılı kararı (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2016-1865-k-2017-802-t-14-2-2017>, E.T.: 13.10.2019)

<sup>432</sup> ŞENYÜZ, s. 96.

<sup>433</sup> UĞUR, s. 354; ŞENYÜZ, s. 97.

<sup>434</sup> UĞUR, s. 354. Her iki tarafın imzasının ve tarihin bulunmaması halinde tebliğ geçersiz olduğu yönünde, Danıştay 4. Dairesi'nin 03.02.1976 tarihli, E.1975/1959 ve K.1976/212 sayılı kararı.('ndan aktaran, UĞUR, s. 354.)

ise tebliğ zarfını alan ile posta memurunun birlikte tebliğ alındısına işledikleri tarih olacaktır.<sup>435</sup>

Tebliğin kimin tarafından alındığı hususu, tebliğ alındısına atılan imza ile belirlenmekte; bu yönüyle tebliğ alındısı üzerindeki imza tebliğin yapıldığını ispat etmektedir.<sup>436</sup> Bahse konu imzanın, el ürünü olması gerekmekte olup, imza yerine mühür vurulması mümkün olmadığından, tebliğin geçersizliğine yol açacaktır.<sup>437</sup> Yükümlünün imzanın sahteliği yönündeki iddiası karşısında ise istiktap<sup>438</sup> yoluna başvurulmaktadır.<sup>439</sup> Gerçekten Danıştay 9. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, davacının tebliğ evrakındaki imzanın kendisine ait olmadığı yönündeki iddiaları karşısında Adli Tıp Kurumu'ndan imzaların davacıya ait olup olmadığı hususunda bilirkişi raporu alınmadığı gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.<sup>440</sup> Diğer yandan, imzanın sahteliğinin başkaca maddi olgularla ispat edilmesinin de mümkün olduğu değerlendirilmektedir.<sup>441</sup>

Tebliği alacak kişinin imza atamayacak durumda olması halinde, imza yerine tebliğ alındısına sol elin baş parmağı bastırılacağı VUK'un 101'inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülmüştür. Belirtilmesi gerekir ki, tebliği alanın her iki elini kullanamaması hali VUK'ta düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi atfıyla, aynı kanunun 24'üncü maddesinin işletileceği kabul edilmektedir.<sup>442</sup>

---

<sup>435</sup> ŞENYÜZ, s. 97 vd; UĞUR, s. 354.

<sup>436</sup> ŞENYÜZ, s. 98.

<sup>437</sup> A.g.e., 98 vd.

<sup>438</sup> İstiktap “Söyleyip yazdırma, yazısını kontrol etmek için bir kimseye [birkaç] satır yazı yazdırma.” olarak tanımlanmaktadır. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/%c4%b0stiktab>, E.T.: 30.11.2019)

<sup>439</sup> UĞUR, s. 354

<sup>440</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 06.06.2013 tarihli, E. 2010/9529 ve K. 2013/5800 sayılı kararı. (DD., S. 134, 2013, s. 589 vd.)

<sup>441</sup> İmzanın sahteliği iddiasının, iddia sahibinin o tarihlerde yurtdışında olduğuna dayandırıldığı bir örnekte, ilgili şahsın yurda giriş çıkışlarının emniyetten sorulması gerektiği yönündeki karar için, Danıştay 3. Dairesi'nin 15.06.2009 tarihli, E. 2008/1635 ve K. 2009/2126 sayılı kararı. ([www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr), E.T.: 02.02.2020)

<sup>442</sup> YÜCE, ÇELİK, 105 vd.; ŞENYÜZ, s. 99.

### 2.3.2.3 Posta Yoluyla Tebliğde Karşılaşılması Muhtemel Haller

Bir önceki başlıkta, posta yoluyla tebliğin tesliminde uyulacak usul ele alınmıştır. Bununla birlikte, posta yoluyla tebliğ yönteminde tebliğin teslimi aşaması her zaman için sorunsuz şekilde gerçekleşmez.

Gerçekten de VUK'un 102'nci maddesinin üçüncü ve takip eden fıkralarında, posta yoluyla tebliğde karşılaşılması muhtemel çeşitli haller öngörülmüş; bunlara istinaden de kimi şekli prosedürler düzenlenmiştir. Bunların da ayrıca incelenmesinde fayda görülmektedir.

#### 2.3.2.3.1 Tebliğden İmtina Edilmesi Hali

VUK'un 102'nci maddesinin üçüncü fıkrası, muhatabın tebliğden imtina etmesi haline ilişkindir. 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce, tebliğden imtina edilmesi halinde, tebliğ evrakı komşu, muhtar, ihtiyar heyeti üyesi veya zabıta nezaretinde muhatabın önüne bırakılmakla ve keyfiyet nezaret edenle birlikte tebliğ alındısına işlenmekle tebliğ yapılabilirdi<sup>443</sup>. Ancak belirtilmelidir ki, muhataptan başkaca kimselerin, hatta tebliğ evrakını muhatap adına kabul etmeye ehil kişilere dahi, imtina durumunda önlerine evrak bırakılmakla tebliğ yapılamamaktaydı.<sup>444</sup>

7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, imtina halinde önüne bırakma suretiyle tebliğ yerine, tebliğ evrakının tebliği çıkaran daireden alınabileceği şerhini ve şerhi işleyen memurun imzasını havi tebliğ pusulasının kapıya yapıştırılması ve müteakiben tebliğ evrakının anılan daireye geri döndürülmesi şeklinde bir prosedür hali öngörülmüştür. Bu noktada, kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ prosedürünün kimlerin tebliğden imtina halinde gerçekleştirilebileceğinin belirlenmesi gerekir. Zira 7061 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce öngörülen önüne bırakma suretiyle tebliğ

---

<sup>443</sup> UĞUR, s. 357; YÜCE, ÇELİK, s. 106.

<sup>444</sup> A.g.e., s. 106; ŞENYÜZ, s. 106.

prosedürü, yalnızca muhatabın tebliğden imtina etmesi halinde uygulanmaktayken<sup>445</sup>; 7061 sayılı Kanun ile değişik maddede imtina halinde kapıya yapıştırma usulünün kapsamına ilişkin doğrudan bir açıklama getirilmemiştir. Buna rağmen, AYYILDIRIM yeni düzenlemenin de kapsamının aynı şekilde yalnızca muhatap ile sınırlı olduğunun kabul edilmesi gerektiği kanaatindedir. Zira muhatabın yokluğunda diğer şahısların tebliğden imtina etmesi halinde, kapıya yapıştırma ile usulüne uygun bir tebliğden bahsedilemeyeceğinden, tebliğin iadesi ve müteakiben tekrar tebliğe çıkarılması gerekmektedir.<sup>446</sup> Bir başka ifadeyle, AYYILDIRIM açıklamalarından, bu durumun bir nev'i muhatabın adreste bulunamaması halini teşkil ettiği görüşünde olduğu anlaşılmaktadır. Gerçekten de ilgili hükmün lafzı, muhatabın tebliğden imtina etmesi halinde uygulanacak kapıya pusula yapıştırma usulünün salt muhatabın imtinasına yönelik bir tedbir olduğu noktasında yeterli açıklığı taşımaktadır. Keza aynı hükmün mefhumu muhalifinden, muhatabın yokluğunda diğer kişilerin tebliğden imtina etmesi durumunda kapıya pusula yapıştırma usulünün uygulanamayacağı anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, muhatabın yokluğunda diğer kişilerin tebliğden imtina etmesine, muhatabın adreste bulunamaması hali gibi muamele edilmesi gerektiği kanaati hasıl olmaktadır.

Son olarak belirtilmesi gerekir ki şu halde, posta memurunun tebliği teslim etmeye çalışmaksızın muhatabın tebliğden imtina etmesi haline yönelik prosedürü uygulaması ihtimaline karşı herhangi bir tedbir alınmış değildir.<sup>447</sup> Halbuki önceki prosedürde olduğu üzere, keyfiyetin tespitinde tarafsız ve güvenilir addolunan üçüncü kişilerin yazılı tanıklığına başvurulması çok daha makul bir çözümdür. Vurgulanmasında fayda vardır ki, bu noktada ileri sürülen eleştiriler, adres kayıt sistemine kayıtlı yerleşim yeri adresinde bulunmama hali için de geçerlidir.

---

<sup>445</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 106; ŞENYÜZ, s. 106.

<sup>446</sup> AYYILDIRIM, s. 204.

<sup>447</sup> Aynı yönde kaygılar için, bkz. DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin; “*Torba Kanun’la Değişecek Vergi Tebligat Hukuku*”, Dünya Gazetesi, 12.10.2017. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/torba-kanunla-degisecek-vergi-tebligat-hukuku/385794>, E.T.: 01.12.2019); AYYILDIRIM, s. 203 vd.

### 2.3.2.3.2 Adreste Bulunamama Halleri

VUK'un 102'nci maddesinin devamında öngörülen bir diğer hal ise adreste bulunmama halidir. 7061 sayılı Kanun ile anılan hüküm değiştirilmeden önce, adres değişikliğinden dolayı bulunmama ve adresten geçici olarak ayrılma hallerinde tebliğin çıkarılan daireye iade edilmesi ve münasip bir süre sonra tebliğin tekrar çıkarılması gibi bir usul öngörülüyordu.<sup>448</sup> Bununla birlikte, adreste hiç kimsenin bulunmaması haline ilişkin açık bir düzenleme olmadığından, bu halde ne gibi bir usulün takip edileceği noktasında tartışmalar yaşanmaktaydı.<sup>449</sup> Ancak 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, işyeri adresinde bulunamama hali ve yerleşim yeri adresinde bulunamama hali üzerinden iki farklı usul tanımlanmasıyla, sakıncaları bir yana, bu karmaşa ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca anılan değişiklikle, bulunamama halinin geçici bulunmama halini de kapsayacağı düzenlenmiştir.

#### 2.3.2.3.2.1 Bilinen İşyeri Adresinde Bulunamama Hali

VUK'un 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde düzenlenen, bir başka ifadeyle bilinen bir işyeri adresinin varlığı halinde<sup>450</sup>, bu işyeri adresine öncelikli olarak tebliğ yapılacağı, VUK'un 101'inci maddesi ikinci fıkrasının bir gereğidir.

Anılan kanunun 102'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, bilinen işyeri adresine yönelik yapılacak tebliğde, ilgililerin adreste bulunmaması hali düzenlenmiştir. Bahse konu hükme göre, bilinen işyeri adresinde bulunmama hallerinde<sup>451</sup> posta memuru tarafından alındı üzerine şerh ve tarih imza edilerek, tebliğ evrakı tebliğe

<sup>448</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. YÜCE, ÇELİK, s. 107 vd.

<sup>449</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz., ŞENYÜZ , s. 100; YÜCE, ÇELİK, s. 109 vd.

<sup>450</sup> VUK'un 101'inci maddesinin son fıkrası uyarınca, işyeri adresinin olmaması halinde, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğ yapılacaktır.

<sup>451</sup> VUK'un 102'nci maddesinin üçüncü fıkrasında işaret edilen 101'inci maddenin üçüncü fıkrası hükmünde, işyerinde bulunamama hallerini adresten geçici veya daimi ayrılma, işi bırakma yahut işi bırakmış sayılma olarak belirtmektedir. Aynı yönde, bkz. AYYILDIRIM, s. 199.



kaynaklık eden daireye geri döndürülür. Burada dikkat çekilmesi gereken husus, bahse konu hükmün kimlerin bulunmaması halinde işletileceğidir. Öyle ki lafızda “*tebliğ yapılacak olanlar*” ibaresine yer verilmektedir. AYYILDIRIM, 485 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde<sup>452</sup> açık şekilde yer verilen “*213 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların*” ifadesini de işaret ederek, tebliğ yapılacak olanlar ibaresinin, muhatapla sınırlı kalmaksızın, VUK’un 94’üncü maddesinde sayılanların tamamını kapsadığını ifade etmektedir.<sup>453</sup>

Bahse konu görüşün doğruluğu, ilgili hükümlerin birlikte değerlendirilmesiyle de teyit edilebilmektedir. Zira muhatapın işyeri adresinde bulunmaması halinde, VUK’un 94’üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereği, anılan hükmün kapsamında sayılanlara tebliğ yapılacağı tabiidir. Öyleyse, muhatapın yokluğunda bu şahıslara tebliğ yapılacağı duraksamaya mahal vermeyecek kadar açıkken, işyeri adresinde bulunmama haline bağlanan tebliğin yapılamaması ve tebliğ evrakının ilgili idareye iadesi sonucu, ancak muhatapla birlikte diğer şahsıların da adreste olmamasıyla, bir diğer ifadeyle VUK’un 94’üncü maddesinin üçüncü fıkrasının işletilememesiyle açıklanabilir. Bu çerçevede, bilinen işyeri adresinde bulunmama halinin kişi yönünden muhatapla sınırlı olmadığı, bunun ötesinde VUK’un 94’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında sayılanları da kapsadığı hususu tartışmadan uzak olmalıdır.

Bahse konu fıkranın devamında ifade edildiği üzere, bilinen işyeri adresinde bulunmama halinin gerçekleşmesi durumunda, tebliğ evrakının çıkararı daireye iadesini müteakip, vergi dairesince VUK’un 101’inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem tesis edilecektir. Daha açık bir ifade ile, işyeri adresinin tebliğ yönünden kıymet taşımadığının anlaşılması halinde, gerçek kişi yükümlüler için kendilerinin, tüzel kişi yükümlüler için başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekkül niteliğindeki yükümlüler için de bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden birinin adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri

---

<sup>452</sup> 17.12.2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>453</sup> A.g.e., s. 199 vd.

adresine tebliğ çıkarılacaktır.

Son olarak, yükümlülerin işyerleri ve ikamet ettikleri yerlerin aynı adreste bulunması haline değinilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine çıkarılan tebliğin öncelikle işyeri adresine yapılan tebliğ olarak dikkate alınacağı ileri sürülmektedir.<sup>454</sup> Halbuki böylesi bir yaklaşımın, VUK'un 101'inci maddesinin son fıkrası karşısında eleştiriye açık olduğu kabul edilmelidir. Bahse konu hüküm, işyeri adresi olmayanların yerleşim yeri adreslerine tebliğ yapılacağına ilişkindir. Anılan hükümdeki "işyeri adresi olmayanlara" ifadesinin, yerleşim yeri adresinden farklı bir işyeri adresine sahip olmayanları da kapsayacak şekilde anlaşılması gerekmektedir. Bu bağlamda hem işyeri hem de yerleşim yeri olan adreslere yapılacak tebliğin, işyerine yapılan tebliğ olarak dikkate alınmayacağı sonucuna ulaşılmalıdır. Aksi takdirde, yerleşim yeri adresine fazladan tebliğ çıkarılması gibi yasada öngörülmemiş bir fiili durumla karşılaşacaktır.

#### 2.3.2.3.2.2 Bilinen Yerleşim Yeri Adresinde Bulunamama Hali

Vergi idaresince bilinen en son işyeri adresine tebliğ çıkarılmasına rağmen tebliğ yapılacakların bu adreste bulunmamaları hali ile hiçbir bilinen işyeri adresinin mevcut olmaması halinde, tebliğ muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacaktır.<sup>455</sup> VUK'un 102'nci maddesinin beşinci fıkrasına göre, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılan tebliğlerde, tebliğ yapılacak şahsın adreste bulunamaması<sup>456</sup> halinde keyfiyet posta memuru tarafından tebliğ

---

<sup>454</sup> ARSLAN, Cenk Murat; "Yeni Düzenlemeler ile Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, S. 438, Şubat 2018, s. 70.

<sup>455</sup> AYYILDIRIM, s. 201.

<sup>456</sup> VUK'un 102'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, tebliğ yapılacak olanlardan bahsedilirken, müteakip beşinci fıkrada tebliğ yapılacak kişiden bahsedilmesi, hükmün lafzındaki kavram birliğini bozmaktadır. Öyle ki, dördüncü fıkradaki tebliğ yapılacak kişi lafzı, anılan kanunun 94'üncü maddesinde sayılanların tamamını değil, yalnızca muhatabı işaret ediyor gibi anlaşılabilir. Buna karşılık, diğer hükümler ile birlikte değerlendirildiğinde, VUK'un 94'üncü maddede sayılanların da kapsamda olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aynı yönde, bkz. AYYILDIRIM, s. 201.

alındısı üzerine şerh ve imza ile kayıt altına alınacak ve müteakiben tebliğ evrakı çıkarılan daireye iade edilecektir.

Tebliğ evrakının iadesini müteakiben, münasip bir süre sonra aynı adrese tekrar tebliğ çıkarılacaktır. Ancak belirtilmesi gerekir ki, bahse konu ikinci tebliğde, 485 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca evrakın üzerinde ikinci kez tebliğ çıkarıldığına dair bir ibare yer verilecektir. İkinci kez çıkartılmasına rağmen aynı sebepten tebliğin yapılamaması halinde, ilgili evrakın on beş gün içinde tebliği çıkarılan idari merciden alınabileceği yönünde şerhi havi pusula kapıya yapıştırılır; aynı şekilde, keyfiyet tebliğ alındısına şerh ve imza ile kaydedilmekle tebliğ evrakı ilgili mercie iade edilir. Pusulanın kapıya yapıştırılmasını takip eden on beş gün içinde, muhatabın ilgili mercie tebliğ almak üzere başvurmaması halinde tebliğin yapıldığı kabul edilecektir. Burada dikkat çekilmesinde fayda vardır ki, on beş günlük süre içerisinde muhatabın ilgili daireye başvurması ve tebliğ evrakını teslim alması halinde bu tarih tebliğ tarihi olacaktır. Buna karşılık, on beş günlük sürenin başvurusuz geçirilmesi halinde, on beşinci gün tebliğin yapıldığı kabul edilecektir.

Değnilmesi gereken bir diğer husus ise, adres kayıt sisteminde bulunan adrese tebliğ yapılamaması üzerine ikinci kez tebliğe çıkarılana kadar geçirilmesi gereken münasip süredir. 485 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde münasip süre açık bir şekilde belirtilmemiş olmakla birlikte, zamanaşımı örnek gösterilmekle olayın özelliğine göre belirleneceği düzenlenmiştir. Halbuki VUK'un 14'üncü maddesinde yasada düzenlenmeyen sürelerin vergi idaresince on beş günden az belirlenemeyeceği yönündeki hüküm dikkate alındığında, ikinci tebliğ için de en az on beş gün beklenmesi sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>457</sup>

### **2.3.3 Memur Vasıtasıyla Tebliğ**

VUK'ta öngörülen bir diğer tebliğ yöntemi, memur vasıtasıyla tebliğ olup, anılan kanunun 107'nci maddesinde düzenlenmektedir. Anılan hükme göre, Hazine ve

---

<sup>457</sup> A.g.e., s. 202.

Maliye Bakanlığı, vergilendirmeye ilişkin tebliğleri posta yerine memurları vasıtasıyla yapmaya yetkilidir. Yasada açıklığa kavuşturulmamışsa da memur vasıtasıyla tebliğ yönteminde tebliği yapacaklar, vergi idaresi memurlarıdır.<sup>458</sup>

Belirtilmesi gerekir ki, 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu'nda ve sonrasında 2365 sayılı Kanun<sup>459</sup> ile değiştirilmesine kadar VUK'un 107'nci maddesinde, posta yoluyla tebliğ yöntemiyle tebliğ yapılmasının müşkül veya faydasız olması yahut vergi hukukuna ilişkin zamanaşımı sürelerinin husule gelmek üzere olması gibi özel ve acele hallerde ancak vergi idaresinin memurları vasıtasıyla tebliğ yapabileceği öngörülmekteydi.<sup>460</sup> Buna karşılık, 2365 sayılı Kanun ile vergi idaresinin bu yetkiyi kullanmasını sınırlayan belirli hallerin aranması şartı kaldırılmış; böylece hiçbir şarta bağlı olmaksızın vergi idaresine vergilendirmeye ilişkin tebliğleri ilgililere ulaştırmada posta yerine memur vasıtasıyla tebliğ yapma konusunda bir seçimlik hak tanınmıştır<sup>461</sup>. Aynı doğrultuda, anılan yasa değişikliğiyle vergi idaresine bir takdir yetkisi tanındığından bahisle, idarenin posta yoluyla yahut memur vasıtasıyla yaptığı tebliğde yonteme ilişkin tasarrufun yargı tarafından denetlenmesinin yerindelik denetimi teşkil edeceği ileri sürülmektedir.<sup>462</sup> Bu noktada, takdir yetkisiyle tesis edilen işlemlerin de yargı denetimine tabi olduğunun takdir yetkisinin yargı kısıntısı anlamına gelmediğinin hatırlanmasında fayda vardır. Öyle ki takdir yetkisinin kullanımı pekâlâ anayasal kurallara uygunluk, kamu hizmetinin gereklerine uygunluk ve kamu yararı kriterleri açısından yargı denetime tabidir.<sup>463</sup> Son olarak değinilmesi gerekir ki, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 24'üncü maddesinde tebliğin posta ile yapılmasının esas olduğunun belirtilmesini müteakip, memur eliyle tebliğin vergi

---

<sup>458</sup> UĞUR, s. 366.

<sup>459</sup> 2365 sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31.12.1980 tarihli ve 17207 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>460</sup> AYYILDIRIM, s. 193 vd.; ŞENYÜZ, s. 108.

<sup>461</sup> A.g.e, s. 108.

<sup>462</sup> AYYILDIRIM, s. 193 vd.

<sup>463</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. KAYA, Cemil; İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, s. 117 vd. Konuya ilişkin bir örnek vermek gerekirse, söz gelimi vergi dairesi müdürüyle aralarındaki şahsi husumete istinaden mükellefin itibarını sarsmak adına tebliğin sık sık memur eliyle yapılması, takdir yetkisi kapsamında değerlendirilmemelidir.

dairesi müdürünün uygun görmesi üzerine yapılacağı düzenlenmektedir.

VUK'un 107'nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, memur vasıtasıyla tebliğ yönteminde de tebliğ esasları aynen geçerlidir.<sup>464</sup> Bir başka ifadeyle tebliği yapan memur, posta yoluyla tebliğde posta memurunun takip edeceği tebliğin teslimine ilişkin usulü takip edecektir.<sup>465</sup> Posta yoluyla tebliğ yöntemindekiyle aynı teslim usulü geçerli olduğundan, memur vasıtasıyla tebliğ yönteminde de tebliğ tarihi, tebliğ yapan memur ile muhatap yahut adına tebliği kabul edenin tebliğ alındısı üzerinde birlikte imza ve tarih atarak kayıt altına aldıkları tarihtir<sup>466</sup>. Bununla birlikte, memur vasıtasıyla tebliğde vergi idaresinin iç işleyişine ilişkin usul, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 25'inci ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir.

#### 2.3.4 İlan Yoluyla (İlanen) Tebliğ

Esas olan posta yoluyla yahut memur vasıtasıyla adreste tebliğin yapılmasıyken<sup>467</sup>, her zaman için anılan yöntemlerle tebliğin bizzat muhataba gerçekleştirilmesi mümkün olmaz. Buna karşılık, çalışmanın önceki kısımlarında değinildiği üzere, bazı hukuki sonuçların doğması ve kimi sürelerin başlaması kendisine bağlandığından tebliğ, vergilendirme sürecinin ilerletilebilmesi açısından son derece önemlidir. Dolayısıyla, esas murat edilen tebliğin bizzat muhataba yapılabilmesi olduğu halde, bunun her zaman için mümkün olmaması gerçeği karşısında, bu ayrık hollere yönelik alternatif bir yöntem ihtiyacı hasıl olmuştur<sup>468</sup>. Bu bağlamda, ilan yoluyla tebliğ, bizzat elden tebliğ sonucuna yönelmiş bilindik ve alışılmış yöntemlerle başarılı olunamaması halinde son çare olarak başvuru<sup>469</sup> ve “*tamamlayıcı*”<sup>470</sup> nitelikte bir yöntemdir.

<sup>464</sup> KIRBAŞ, s. 129; UĞUR, s. 366; ŞENYÜZ, s. 108 vd.

<sup>465</sup> A.g.e., s. 108

<sup>466</sup> KIRBAŞ, s. 129.

<sup>467</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 294; ŞENYÜZ, s. 89; UĞUR, s. 350; KARAKOÇ, s. 215.

<sup>468</sup> AYYILDIRIM, s. 221.

<sup>469</sup> ŞENYÜZ, 109; UĞUR, s. 359.

<sup>470</sup> A.g.e., s. 359; TAŞÖZÜ, Zehra; “*Vergi Usul Kanuna Göre Tebliğat*”, Mali Hukuk Dergisi, C. 8, S. 87, s. 138(‘den aktaran, AYYILDIRIM, s. 222.).

İlan yoluyla tebliğ, tebliğe konu idari işleme dair belgelerin gazeteyle yahut belirli yerlere asılmakla veya benzeri araçlarla muhataba duyurulması olarak ifade edilebilir.<sup>471</sup> Bahse konu yöntem, özünde tebliğin yapıldığı varsayımına<sup>472</sup> dayanmakla, hukuki sonucun muhatabın şahsında doğması için aranılan yasal şartın yerine getirilmesine yöneliktir. Buna karşılık, salt tebliğin yapılmış olması varsayımıyla doğması umulan hukuki sonuca yönelik herhangi usuli şartlardan ziyade, gerçekten muhatabın bilgilenmesi ihtimalini doğuran uygun iletişim araçlarıyla ve yasada öngörülen usule bağlı kalınarak ilan yoluyla tebliğ gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, ilan tebliğ yöntemiyle de vergi idaresi ile yükümlülerin menfaatlerinin bir noktada dengelemesi çabasının sonucudur.

#### 2.3.4.1 İlan Yoluyla Tebliğ Yapılmasını Gerektiren Haller

Yukarıda da değinildiği üzere, ilan yoluyla tebliğ yapılması istisnai ve son çare niteliğinde bir yöntem olarak, ancak muhataba bizzat ulaşmaya yönelik bilindik ve alışılmış tebliğ yöntemlerinin işe yaramadığı yahut yaramayacağı hallerde işletilebilmektedir. Aksi halde ilan tebliğ yönteminin işletilmesi, tebliğin hükümsüzlüğü sonucunu doğuracaktır<sup>473</sup>. Nitekim, ilan yoluyla tebliğ yapılacak haller, VUK'un 103'üncü maddesinde açıkça sayılmaktadır.

7061 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce, VUK'un 103'üncü maddesinde, adresin hiç bilinmemesi, bilinen adresin yanlış veya değişmiş olması ve bu sebepten tebliğ evrakının geri dönmesi, posta ile tebliğ yapılmasının mümkün olmaması ve yabancı ülkelerde bulunana tebliğ yapılmasının mümkün olmaması olmak üzere, dört adet ilan yoluyla tebliği gerektiren hal düzenlenmekteydi.<sup>474</sup> Bu noktada, 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin ilan tebliği gerektiren hallere etkisinin bütünlüklü olarak

<sup>471</sup> TAŞÖZÜ, s. 138('den aktaran, AYYILDIRIM, s. 224.).

<sup>472</sup> UĞUR, s. 359; ŞENYÜZ, s. 109.

<sup>473</sup> A.g.e., s. 109; KARAKOÇ, s. 218.

<sup>474</sup> A.g.e., s. 218. Sayılanlardan başkaca ŞENYÜZ, geçici ayrılma nedeniyle tebliğin iki kez iade dönmesini de tebliğ yapılması gereken haller arasında saymaktadır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. ŞENYÜZ, s. 113.

değerlendirilmesi gerekmektedir. Hatırlanacağı üzere, anılan kanunla VUK'un 102'nci maddesinde yapılan değişiklikle, adreste bulunamama nedeniyle tebliğin gerçekleştirilememesi halinde kapıya pusula yapıştırma suretiyle tebliğ yapılması yöntemine geçilmiştir. Bu bağlamda, 7061 sayılı Kanun ile posta yoluyla tebliğ yapılamaması halinin, ilan tebliği gerektiren haller arasından çıkarıldığı ve böylece ilan tebliğ yönteminin kapsamı daraltıldığı söylenebilecektir.<sup>475</sup> Bu noktada dikkat edilmesinde fayda vardır ki, posta yoluyla tebliğ yapılamaması halinde ilan tebliğe başvurulmaksızın kapıya pusula yapıştırma suretiyle varsayım dayalı olarak tebliğin yapılmasına imkân tanıyan bahse konu yasa değişikliği, ilan tebliğ kapsamının daraltmakla birlikte, varsayım dayalı tebliğin gerçekleşmesi sonucu bakımından kapsamın genişlemesine neden olmuştur. Halbuki 7061 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmeden önce, ilan tebliğ prosedürüyle varsayımsal olarak tebliğ yapıldığı sonucuna ulaşılırken, aynı zamanda en azından amaca uygun araçlarla muhatabın gerçekten haberdar edilmesi yönünde bir çaba sarf edilmekteydi. Bu noktada, kapıya yapıştırılan notun muhatabın haberdar edilmesine yönünden amaca uygunluğu son derece tartışmaya açık olup, 7061 sayılı Kanun ile varsayım dayalı tebliğ konusunda yükümlüler ile vergi idaresi arasındaki menfaat dengesinin, açık bir şekilde yükümlüler aleyhine bozulduğu görülmektedir.

VUK'un 7061 sayılı Kanun ile değişik 103'üncü maddesinde ise ilan tebliği gerektiren haller, muhatabın bilinen adresinin olmaması, bilinen işyeri adresine tebliğ yapılamaması durumunda adres kayıt sisteminde kayıtlı (yerleşim yeri) adresinin bulunmaması, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ yapılamaması ve başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkan bulunamaması olarak sayılmıştır. Takip eden bölümde bu haller ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

Son olarak değinilmesi gerekir ki ilan yoluyla tebliğ yapılmasına ilişkin şartların oluştuğunun titizlikle belgelendirilmesi gerekmektedir. Zira bahse konu şartların oluştuğunun ve dolayısıyla usulüne uygun şekilde tebliğe çıkıldığına ispat yükü

---

<sup>475</sup> ARSLAN, Cenk Murat; “Yeni Düzenlemeler ile Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler”, s. 72.

tebliği çıkaran mercidedir.<sup>476</sup> O halde tebliği çıkaran vergi dairesinin, tebliği gerektiren hali tevsik edici bir belge edinmesi (örneğin, konsolosluktan yurtdışındaki kişiye tebliğin yapılmadığı yönünde bir yazı) yahut böyle bir belgeyi kendiliğinden düzenlemesi (örneğin, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmadığı yönünde bilgisayar ekran görüntüsünün ekli olduğu bir tutanak) faydalı olacaktır. Aksi halde yapılan ilan tebliğ herhangi bir hüküm doğurmayacaktır.<sup>477</sup>

#### 2.3.4.1.1 Muhatabın Bilinen Adresinin Olmaması

7061 sayılı Kanun ile gidilen değişiklikten önce, hiçbir adresin bilinmemesi tebliğin ilan edilmesini gerektiren bir hal olarak öngörülmekteydi. Ancak bugün mer'i hükümde, 101'inci maddede sayılan bilinen adreslerin yokluğu ilan yoluyla tebliğ yapılması gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir.<sup>478</sup>

Hatırlanacağı üzere, VUK'un 101'inci maddesinde sayılan adresler, yükümlü tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen yahut yoklama fişinde veya ilgisinin imzasının bulunması kaydıyla yetkili memur tarafından tutanakla tespit edilen işyeri adresi ve adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresidir. O halde, VUK'un 103'üncü maddesine göre, anılan adreslerin vergi idaresinin bilgisi dahilinde olmaması durumunda tebliğin ilan edilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilecektir.

Değinilmesinde fayda vardır ki, VUK'un içeriğinde muhatabın bilinen bir adresinin vergi idaresince bilinmemesi halinde, diğer resmi veya özel kurumlar nezdinde bir

---

<sup>476</sup> ŞENYÜZ, s.114.

<sup>477</sup> Adreste bulunamama hali usulüne uygun olarak üzerine şerh edilmeksizin dönen tebliğ zarfına istinaden ilan edilmesinin geçersiz olduğu yönünde, Danıştay 3. Dairesi'nin 20.02.2018 tarihli, E.2016/2255 ve K.2018/760 kararı. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/yargi-kararlari/1486>, E.T.: 18.10.2019) Aynı yönde, bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 06.02.2018 tarihli, E.2016/2264 ve K.2018/901 kararı. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/yargi-kararlari/1487>, E.T.: 18.10.2019)

<sup>478</sup> Bu durum da tebliğin gerçekten ve bizzat muhataba ulaştırılması esasından 7061 sayılı Kanun ile sapıldığı yönündeki tespitleri doğrulamaktadır.



adres araştırmasına gidilmesini gerektiren bir hüküm mevcut değildir.<sup>479</sup> Buna karşılık, böyle bir gerekliliğin düzenlenmemiş olması, kişilerin kendileri hakkında tesis edilen işlemlerden haberdar olmasının temel bir hak olduğu gerçeği karşısında, vergi idaresince adres tespiti için hiçbir araştırma yapılmamasını hukuken meşru kılmaz.<sup>480</sup> Hatta 101'inci maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi bağlamında, vergi idaresine bilinen adres tespit etme yetkisi sağlandığı ve kamu hizmetinin bir parçası olarak vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin gereği gibi muhataba ulaştırması gerekliliği karşısında bahse konu adres tespit etme yetkisinin aynı zamanda bir görev olduğu ileri sürülebilir. Gerçekten de AYM 2013/5949 sayılı bireysel başvuruya ilişkin 12.03.2015 tarihinde vermiş olduğu kararında<sup>481</sup>, vergi idaresinin güncel bilinen adresin tespiti için hiçbir çalışma yapmayarak ilan yoluyla tebliğ yöntemini kullanmasını vergilendirmeye ilişkin tebliği yükümlünün adresine ulaştırmakta yeterli özeni göstermeme olarak değerlendirmiştir.<sup>482</sup>

#### 2.3.4.1.2 Bilinen İşyeri Adresine Tebliğ Yapılamaması Durumunda, Muhatabın Adres Kayıt Sisteminde Kayıtlı Yerleşim Adresinin Olmaması

VUK'un 103'üncü maddesine göre, ilan tebliğ yapılmasını mümkün kılan bir diğer hal ise, anılan kanunun 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan adreslerde tebliğ yapılamaması durumunda, muhatabın adres kayıt sistemine kayıtlı bir yerleşim yeri adresi olmaması halidir. Dolayısıyla ilan tebliği gerektiren bu halin gerçekleşmesi için iki durumun birlikte gerçekleşmesi

---

<sup>479</sup> VUK'ta böyle bir zorunluluğun düzenlenmemesine karşın, Tebligat Kanunu'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, bilinen adrese tebliğ yapılamaması halinde adres kayıt sistemi üzerinden bir tür adres araştırması yapılması ve bulunan adrese tebliğ yapılması öngörülmektedir. Genel hüküm niteliğindeki bu düzenlemenin vergilendirmeye ilişkin tebliğler için uygulanıp uygulanmayacağı sorusunun ise iki nedenle olumsuz yanıtlanması gerekmektedir: VUK'ta böyle bir zorunluluk düzenlenmediği gibi, adres kayıt sistemindeki adres zaten halihazırda bilinen adresler arasında sayılmıştır.

<sup>480</sup> AYYILDIRIM, s. 226.

<sup>481</sup> 16.05.2015 tarihli ve 29357 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>482</sup> AYM'nın 12.03.2015 tarihinde, 2013/5949 sayılı bireysel başvuruya ilişkin vermiş olduğu karar, par. 58. (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/135ac171-8107-47aa-8a33-ddf07d839e94?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, E.T.: 26.10.2019)

gerekmektedir.

Varlığı kümülatif olarak aranan durumlardan ilki, tebliğin bilinen işyeri adresinde yapılamamış olmasıdır. Belirtilmesi gerekir ki, 7061 sayılı Kanun'dan önceki mevzuata göre, muhatabın bilinen adreslerinin tebliğe elverişli olup olmadığının denemesi gerekmektedir. Buna karşılık, anılan kanunla gidilen değişiklikten sonra, tebliğe elverişliliği denenecek bilinen adresler yalnızca işyeri adresleri ile sınırlandırılmıştır. Bilindiği üzere, VUK'un 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan adresler, yükümlü tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen yahut yoklama fişinde veya ilgisinin imzasının bulunması kaydıyla yetkili memur tarafından tutanakla tespit edilen işyeri adresleridir. O halde, öncelikle bu adreslere yapılmış olan tebliğin, adreste bulunulmadığından geri dönmesi gerekmektedir.<sup>483</sup> 7061 sayılı Kanun ile adreste bulunmama hali geçici bulunmamaları da kapsar şekilde genişletilmekle öyle bir hukuki durum yaratılmıştır ki çalışanı olmayan ve işyerinden çok kısa bir süre kadar ayrılan yükümlüye posta yoluyla tebliğ yapılamadığından, ilan tebliğ yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir. Öyleyse söylenebilir ki tebliğ hükümlerinde yer alan menfaat dengesinin bu derece vergi idaresi lehine bozulması, bahse konu örnekteki gibi tebliğden beklenen faydanın erişilemez olması sonucunu doğurmaktadır.<sup>484</sup>

Diğer durum ise muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresin bulunmaması halidir. Her ne kadar hükmün lafzında salt adres kayıt sistemine kayıtlı bir adresten bahsediliyorsa da bahse konu adresin, aynı kanununda bilinen adresleri düzenleyen 101'inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendiyle birlikte değerlendirilerek, yerleşim yeri adresi olarak anlaşılması gerektiği düşünülmektedir. Nitekim yasanın lafzındaki bu belirsizlik, doktrinde herhangi bir duraksama yaratmamış olup, lafızda

---

<sup>483</sup> AYYILDIRIM, s. 227 vd.

<sup>484</sup> Benzer eleştiriler için, bkz. AYYILDIRIM, s. 228 vd.; COŞKUN KARADAĞ, İNNECİ; "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü", s. 105, dn. 20.

kastedilenin adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri olduğu hususu ihtilafsızdır.<sup>485</sup>

O halde, VUK'un 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen işyeri adreslerinde tebliğin mümkün olmadığı ve muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir yerleşim yeri adresinin bulunmadığı takdirde, vergi idaresi tebliği ilan yoluyla gerçekleştirebilecektir.

#### 2.3.4.1.3 Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ Yapılamaması

Yabancı memlekette bulunanlara yapılacak tebliğ için VUK'un 97'nci maddesinde farklı bir yöntem öngörülmüştür.<sup>486</sup> Dolayısıyla, yurtdışında bulunanlara bahse konu yöntem ile tebliğ yapılması esastır.<sup>487</sup> Ne var ki anılan yöntemle tebliğin yapılamaması pekala mümkün olup, ancak bu durumda VUK'un 103'üncü maddesiyle cevaz verildiği üzere ilan yoluyla tebliğ yöntemi işletilecektir<sup>488</sup>. Belirtilmesi gerekir ki, tebliğin imkansızlığını tevsik edici belgenin (örneğin, konsolosluk tarafından muhatabın yurtdışı adresinden ayrıldığına tespit edildiği yönünde bir yazı) yokluğunda ilan tebliğ yapılamayacak; tebliğ imkânsızlığının tevsik edilememesine rağmen ilan tebliğ yapılması ise usule aykırı olacaktır.<sup>489</sup>

#### 2.3.4.1.4 Başkaca Nedenlerden Dolayı Tebliğ Yapılamaması

VUK'un 103'üncü maddesine göre ilan tebliğ yapılmasını gerekli kılan bir diğer hal ise başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılamamasıdır. Esasen “*başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmaması*” tam manasıyla somut bir vaziyete karşılık gelmemektedir.

---

<sup>485</sup> Ayrıca bkz. AYYILDIRIM, s. 228; COŞKUN KARADAĞ, İNNECİ; “*Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü*”, s. 98.

<sup>486</sup> Çalışmanın devamında ayrı bir yöntem olarak detaylarıyla incelendiğinden, tekrardan imtina edilmesi adına öz bir şekilde değinilmekte yetinilmiştir.

<sup>487</sup> ŞENYÜZ, s. 113.

<sup>488</sup> UĞUR, 361.

<sup>489</sup> AYYILDIRIM, s. 230.

Bu noktada, başkaca nedenlerin sınırının belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi idaresince tebliğin yöneltildiği adresin bahçesinde bulunan köpek nedeniyle tebliğ yapılamaması örneğinde olduğu gibi<sup>490</sup> ciddi yahut kayda değer olmayan nedenlerin ilanen tebliğe imkan verecek bir neden olarak değerlendirilmesi, başkaca nedenler ifadesinin bu derece genişletilmesi mümkün değildir<sup>491</sup>. Bununla birlikte doktrinde, sokağa çıkma yasağı, özel güvenlik bölgesi ilan edilmesi, savaş, salgın hastalık, doğal afetler gibi durumlarda ilan yoluyla tebliğden başkaca tebliğ yöntemleriyle tebliğ yapılması mümkün olmayacağı kabul edilmektedir.<sup>492</sup> Bu örneklerden yola çıkılarak söylenebilir ki özü itibarıyla başkaca nedenlerin sınırını, ilanen tebliğ yönteminin nitelikleri çizmektedir. Zira başkaca nedenlerle tebliğ yapılamadığından ilanen tebliğ yapılması için gerçek anlamda diğer yöntemlerle tebliğ yapılmasının mümkün olmaması ve son çare olarak bu yönetime başvuruluyor olması gerekmektedir. Aksini kabul, ilanen tebliğin son çare olmasıyla ve tamamlayıcı niteliğiyle bağdaşmayacaktır.

Öte yandan 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, ilgili hükümden “*posta yoluyla*” ibaresinin çıkarıldığına değinilmesinde fayda vardır. Zira bahse konu hükmün lafzı, değiştirilmeden önce posta yoluyla tebliğ dışında kalan yöntemlerle tebliğlerin yapılamadığı durumlara yönelik yeterli açıklığı taşımamasından ötürü eleştirilmekteydi<sup>493</sup>. Ancak 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle “*posta yoluyla*” ibaresi metinden çıkarılmış ve böylelikle hükmün diğer yöntemlerle de tebliğ yapılamamasını kapsaması sağlanmıştır<sup>494</sup>.

---

<sup>490</sup> A.g.e., s. 231.

<sup>491</sup> ŞENYÜZ, s. 113; UĞUR, s. 360.

<sup>492</sup> AYYILDIRIM, s. 232; UĞUR, s. 360.

<sup>493</sup> ŞENYÜZ, s. 113.

<sup>494</sup> AYYILDIRIM, s. 230 vd. AYYILDIRIM’ın vermiş olduğu çarpıcı örneğe dikkat çekilmesi yerinde olacaktır: “Posta yoluyla” ibaresi hükümden çıktığı için, vergi idaresi postacıların grevde olmasını ve bu sebepten tebliğin yapılamadığını ileri sürerek ilanen tebliğ yönteminin işletilemeyecek; kendi memurları vasıtasıyla tebliğ muhataba ulaştırmak durumunda kalacaktır.

### 2.3.4.2 İlanın (Yapılma) Şekli (Usulü)

Geçerli bir ilan yoluyla tebliğden bahsedilebilmesi için, ilan yoluyla tebliği gerektiren hallerin varlığının yanında, mevzuatta öngörülmüş olan ilan usulüne de riayet edilmesi gerekmektedir.<sup>495</sup> Bu usule riayet edilmemesi halinde, tebliğ usulsüz olacak ve sonuç doğurmayacaktır.<sup>496</sup>

İlan yoluyla tebliğ yönteminde takip edilecek usul, VUK'un "*İlanın şekli*" başlıklı 104'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Anılan hükme göre takip edilecek usul, ilan yazısını dairede ilana mahsus yere asma, bilinen son adresin bağlı bulunduğu muhtarlığa posta yoluyla gönderme, gazetede yayımlama olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır.

İlan yoluyla tebliğ yöntemi işletilirken, her zaman için ilan yazısının ilgili vergi dairesinin ilanlara ayrılmış yerinde asılması esastır. Aksi takdirde tebliğ usulsüz hale gelecektir. Nitekim, Danıştay 7. Dairesi bir kararında, ilan yazısının vergi dairesinin ilana mahsus yerine asılmaması karşısında ilan yoluyla tebliğin geçersizliğine hükmetmiştir.<sup>497</sup> İlanın asılmasına atfedilen değer dikkate alındığında, bu hususun bir tutanağa bağlanmasında fayda bulunmaktadır.<sup>498</sup> Gerçekten de 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde ilanının asılması durumu ve asılma tarihi hakkında tutanak tutulacağı kayıt altına alınmıştır.

İlan yazısının bir örneği muhatabın son bilinen adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa postayla gönderilir. Burada amaçlanan, muhatabın tebliğden haberdar olması ihtimalinin artırılmasıdır.<sup>499</sup> Vergi tebliğ zarfı kullanılmasına gerek olmamakla

<sup>495</sup> ŞENYÜZ, s. 114.

<sup>496</sup> A.g.e., s. 114; AYYILDIRIM, s. 234.

<sup>497</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 12.10.1972 tarihli, E. 1971/5198 ve K. 1972/3362 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, UĞUR, s. 361)

<sup>498</sup> ŞENYÜZ, s114.

<sup>499</sup> A.g.e., s. 117. Bahse konu uygulamayla amacın hasıl olup olmadığı hususunun günümüzde tartışmalı olduğu düşünülmektedir. Zira bugün muhtarlıklar ile muhtarlığın sorumluluğundaki mahallede ikamet edenler arasındaki bağ büyük ölçüde zayıflamıştır. Öyle ki kimi büyükşehirlerin mahallelerinin 80.000'in üzerinde nüfusa sahip olduğu görülmektedir. (Örnek

birlikte, bahse konu gönderi taahhütlü ve ilmühaberli şekilde olmalıdır.<sup>500</sup> Muhtarlığa gönderilmenin süresine ilişkin yasada bir açıklık mevcut değilse de, 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde ilan yazısının “*gecikilmeksizin*” gönderileceği ifade olunmaktadır. Doktrinde ise, ilan yazısının dairede asıldığı gün yahut en geç ertesi gün muhtarlığa da postayla gönderilmesi gerektiği kabul edilmektedir.<sup>501</sup> Şayet ilan yoluyla tebliğ VUK'un 103'üncü maddesinin (1) numaralı bendinde düzenlenen muhatabın bilinen adresinin olmaması haline istinaden yapılıyorsa ilan yazısı bilinen son adresin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmelidir.<sup>502</sup> Ayrıca anılan maddenin (3) numaralı bendine istinaden bir ilan tebliğ söz konusuysa tebliğ evrakının ilaveten muhatabın yurtdışı adresine de posta yoluyla gönderilmesi gerekmektedir.<sup>503</sup>

İlan tebliğin şekline dair son unsur, ilanın gazetede yayımlanmasıdır. Hemen belirtilmesi gerekir ki, 3.600 Türk Lirası'nı aşmayan tutarlar için gazetede ilan yayımlanmayacak; buna karşılık, 3.600 Türk Lirası'ndan 360.000 Türk Lirası'na kadar olan tutar için, vergi dairesinin bulunduğu yerde günlük olarak yayımlanan bir veya daha fazla gazetede, 360.000 Türk Lirası ve üzerinde olan tutarlar için ayrıca Türkiye genelinde günlük yayımlanan bir gazetede ilan yayımlanacaktır.<sup>504</sup> Tutar hesabında vergi ve ceza asılları ayrı ayrı dikkate alınacaktır.<sup>505</sup> Bununla birlikte, 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde vergi aslının yasada belirlenen haddi aşması halinde vergi aslının bağlı ceza ile birlikte ilan edilmesi yönünde bir düzenlemeye yer

---

kabilinden, bkz. MUTLU, Sefa; İstanbul'un Bayburt ve Tunceli'den Kalabalık Mahalleleri, Anadolu Ajansı, 28.03.2019. (<https://www.aa.com.tr/tr/turkiye/istanbulun-bayburt-ve-tunceliden-kalabalik-mahalleleri/1432320>, E.T.: 18.01.2021)) Bu derece kalabalık nüfuslu mahallelerin muhtarlıklarına ilan yazısının gönderilmesinin muhatapların ilandan haberdar olmasını sağlama ihtimali son derece düşüktür.

<sup>500</sup> UĞUR, s. 361.

<sup>501</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 303; UĞUR, s. 361.

<sup>502</sup> AYYILDIRIM, s. 234

<sup>503</sup> UĞUR, s.362; AYYILDIRIM, s. 240.

<sup>504</sup> Bahse konu tutarlar, 29.12.2020 tarihli ve 31349 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 522 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 2021 yılı için belirlenmiştir. Söz konusu tutarlar, her yıl için yeniden değerlendirilerek dikkate alınarak yeniden belirlenmektedir.

<sup>505</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 303. Aynı yönde açıklamalar için, bkz. UĞUR, s. 362.

verilmiştir. Verginin fer'ileri ise tutar hesabında dikkate alınmayacaktır.<sup>506</sup> AYYILDIRIM, her ne kadar yasada öngörülmemekteyse de, her zaman için tebliğ evrakının yükümlü nezdinde vergi borcu yaratmayacağı, keza yükümlü lehine düzeltilen bir hataya ilişkin hata düzeltme fişinin ilan tebliğinde iade tutarının dikkate alınacağından bahsetmektedir.<sup>507</sup> Son olarak değinilmesi gerekir ki, gazete çıkmayan yerlerde ilanın mutata yöntemlerle yapılması yönündeki hüküm 5035 sayılı Kanun<sup>508</sup> ile yürürlükten kaldırıldığından, 360.000 Türk Lirası'nı aşmayan (ve dolayısıyla Türkiye genelinden günlük yayınlanan bir gazetede ilan edilmesi gerekmeyen) tutarlar için, gazete çıkmayan<sup>509</sup> vergi dairesinin ilana mahsus yerine asılmakla yetinilecektir<sup>510</sup>.

### 2.3.4.3 İlanın İçeriği

İlan tebliğ yönteminde, özünde yükümlüye yönelik onu bilgilendirmeyi amaçlayan bir çağrı yapılmakta olup<sup>511</sup>, çağrı suretindeki bu iletişimin etkinliğinin sağlanması adına bazı hususlara yer verilmesi zorunluluk arz etmektedir<sup>512</sup>. Bu bağlamda, VUK'un 105'inci maddesinde ve 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde birtakım düzenlemelere gidilmiştir.

İlanın içeriğinde yer verilen bilgilerin üç grupta incelenmesi mümkündür. Bunlardan ilki, şüphesiz ilan yöneldiği kişinin ayırt edilmesini sağlayacak olan muhataba ilişkin bilgilerdir ki bunlar, gerçek kişiler için ad ve soyad, tüzel kişiler için unvan, vergi kimlik numarası ve adrestir. 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde değinildiği üzere, birden fazla kişi hakkında ilan yapılması mümkün olup, bu durumda muhataplara

---

<sup>506</sup> ÖZYER, s. 138.

<sup>507</sup> AYYILDIRIM, s. 239 vd.

<sup>508</sup> 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 02.01.2004 tarihli ve 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>509</sup> Gazetenin grev gibi geçici bir sebepten çıkmaması da dahil olmak üzere, bkz. AYYILDIRIM, s. 236.

<sup>510</sup> ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan; Vergi Hukuku, 6. Baskı, Eki Basın Yayım Dağıtım, Bursa 2015, s. 183. ('ten aktaran, YÜCE, ÇELİK, s. 129.); AYYILDIRIM, s. 240 vd.

<sup>511</sup> ŞENYÜZ, s. 119.

<sup>512</sup> AYYILDIRIM, s. 232.

ilişkin bilgiler alfabetik olarak listelenecektir.

İlanın içeriğinde yer verilecek bir diğer husus ise tebliğ konusu vergi ve cezaya ilişkin bilgilerdir. Bunlar vergi ve cezaların nev'i, dönemleri ve miktarlarından ibarettir.

İlanın içeriği teşkil eden son husus, ilan üzerine yükümlünün takip edeceği usuldür. Öyle ki, VUK'un 105'inci maddesinde, bahse konu usulün yükümlüye ihtar olunacağı öngörülmektedir. Anılan hükme göre, yükümlünün ilan tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilanı çıkaran mercie bizzat yahut vekili vasıtasıyla başvurması halinde veya taahhütlü mektup veya telgraf ile açık adresini bildirmesi halinde kendisine tebliğin yapılacağı, aksi takdirde bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı ihtar olunacaktır.

#### 2.3.4.4 İlanın Sonuçları

İlanın sonuçları VUK'un 106'ncı maddesinde düzenlenmektedir. Anılan düzenleme karşısında yükümlü tarafından ilan üzerine başvuru yapılması yahut başvuru yapılmaması olmak üzere iki hareket tarzı benimsenebilir. Aşağıda detaylarıyla açıklanan bahse konu iki hareket tarzına göre ilanın sonuçları farklılaşmaktadır.

##### 2.3.4.4.1 İlan Üzerine Başvuru (veya Adres Bildirimi) Yapılması

VUK'un 106'ncı maddesinin birinci fıkrasına göre, bir çağrı niteliğindeki ilana binaen, yükümlü bizzat yahut vekili vasıtasıyla doğrudan başvurabileceği gibi doğrudan başvurmayarak taahhütlü mektupla yahut telgrafla açık adres bildirebilir. Bu durumda, ŞENYÜZ'e göre, yükümlü işletilen tebliğ yöntemini dairede tebliğ yöntemine ya da posta yoluyla tebliğ yöntemine çevirmiş olacaktır.<sup>513</sup>

---

<sup>513</sup> ŞENYÜZ, s. 120.



Bizzat yahut vekil vasıtasıyla daireye başvuru yapılması halinde, dairede tebliğ yöntemi işletilecektir.<sup>514</sup> Bu bağlamda, tebliğe konu evrak muhataba yahut vekiline yerinde tebliğ edilecek ve bu tarih tebliğ tarihi olarak esas alınacaktır.<sup>515</sup>

Bizzat yahut vekil suretiyle başvurulmamakla birlikte, taahhütlü mektup yahut telgraf ile ilgili daireye açık adresin bildirilmesi suretiyle bir başvuru yapılması halinde ise posta yoluyla tebliğ yöntemi işletilecektir.<sup>516</sup> Bu durumda da tebliğ tarihi posta memurunun tebliğ evrakını muhataba teslim ettiği tarih olarak esas alınacaktır.<sup>517</sup> Belirtilmesi gerekir ki, ilan üzerine bildirilen adreste posta yoluyla tebliğin gerçekleştirilememesi halinde, tekrar ilan tebliğ yöntemi işletilmeyecek olup, adres hiç bildirilmemiş kabul edilerek ilk ilan yoluyla tebliğ ile yetinilecektir.<sup>518</sup> Ancak bu kabulün, muhatabın bilinen adresinin olmaması haline istinaden ilan tebliğe başvurulması halinde de geçerli olup olmadığı tartışılmalıdır. Zira esasen muhatap tarafından tebliğ için bir adres bildirilmekte olup, bu adresin VUK'un 101'inci maddesinde sayılan bilinen adres türlerinden mükellefin adres değişikliğinde bildirdiği işyeri adresine tekabül etmesi mümkündür. Öyle ki yükümlü tarafından adres bildirilmesiyle birlikte bilinen adresin olmaması hali sona ermektedir. Bu noktada, vergi idaresince yapılacak en isabetli uygulamanın ilgili adreste yoklama yapılması suretiyle, bahse konu adresin bilinen adres olarak esas alınabilecek bir işyeri adresi olup olmadığını anlaşılmasıdır.

Değiniilmesi gereken bir diğer husus ise ilan üzerine adres bildiri ve bu adrese posta

---

<sup>514</sup> UĞUR, s. 363. Muhatabın yahut vekilinin ilan üzerine daireye ulaşmakla birlikte, tebliği almaktan imtina etmesi halinde yasada düzenlenen tarzda bir başvuru olmadığı ve dolayısıyla ilan tebliğin ilan tarihinden itibaren bir ay sonra sonuç doğuracağı düşünülmektedir. Bu konudaki detaylı tartışmalar dairede ve komisyonda tebliğ yöntemine ilişkin kısımda ele alındığından, bu başlık altında tekrar edilmemiştir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. yukarıda, s. 81 vd.

<sup>515</sup> ŞENYÜZ, s. 120; AYYILDIRIM, s. 245.

<sup>516</sup> UĞUR, s. 363; ŞENYÜZ, s. 120. Bu noktada, vurgulanmasında fayda vardır ki, yükümlü tarafından taahhütlü mektup yahut telgraf yoluyla bildirilen adrese, VUK'un posta yoluyla tebliğe esas alınacak bilinen adreslerin sayıldığı 101'inci maddesinde böyle bir adres öngörülmemesine rağmen, posta yoluyla tebliğ yapılacaktır.

<sup>517</sup> AYYILDIRIM, s. 245.

<sup>518</sup> UĞUR, s. 363; ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 304; AYYILDIRIM, s. 245.

yoluyla tebliğ yapılmasının zamanaşımına etkisidir. Zira bahse konu durumda tebliğ tarihi, posta yoluyla tebliğ için harcanacak süre kadar gecikmektedir. Öyle ki zamanaşımının dolmasına bir ay kalması hali, ilanen tebliğ edilecek vergi ve vergi cezasından müteşekkil amme alacaklarının tahsil edilememesi riskini doğurmaktadır. Böyle bir durumda, muhatabın ilandan haberdar olmakla birlikte, bizzat yahut vekili vasıtasıyla doğrudan müracaat etmek yerine, adres bildirmekle yetinmesi ve vergiyi zamanaşımına uğratmaya çabalaması pekâlâ mümkündür.

Benzer bir olaya ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda, aynı şehirde bulunmasına rağmen vergi dairesine bizzat müracaat etmeyen ve böylelikle vergiyi zamanaşımına uğratma kastıyla hareket eden muhatabın davranışının hakkın kötüye kullanılması kapsamında hukuken himaye edilmeyeceğine hükmedilmiştir.<sup>519</sup> Buna karşılık UĞUR, sonuçta bildirilmiş bir adres olduğu ve bu durumda posta yoluyla tebliğ yapılacağı gerekçesiyle karara katılmamaktadır.<sup>520</sup> Buna karşılık ŞENYÜZ, muhatabın bariz şekilde vergiyi zamanaşımına uğratmak kastıyla hareket etmesi durumunda, bu tarz bir kararın isabetli olduğunun kabulü gerekeceğini ifade etmektedir.<sup>521</sup> Bu bağlamdaki tartışmaların sona erdirilmesi için her somut olayda zaten sübjektif niteliği itibarıyla tespiti zor olan kasta göre değerlendirme yapılması yerine, ilgili düzenlemenin adres bildiriminin 1 aylık ilanen tebliğ süresini geçirmeyecek şekilde dikkate alınmasına yönelik bir yasal düzenleme yapılması daha yerinde olacaktır<sup>522</sup>. Bununla birlikte, her halükarda asıl olan vergi idaresinin sorumlu bir şekilde verginin zamanaşımına uğraması tehlikesi doğmadan önce tebliğ işlemlerine başlamasıdır. Zira yükümlünün vergiyi zamanaşımına uğratmaya yönelik kasten hareket ettiğinin ispatı vergi idaresi üzerine düşmekte olup, doğası gereği zor olan bu ispata sarf edilecek çaba yerine tebliğ için vakitlice hareket edilmesi çok daha

---

<sup>519</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 13.05.1974 tarihli, E.1974/112 ve K.1974/1941 sayılı kararı.(‘ndan aktaran UĞUR, s. 363.)

<sup>520</sup> A.g.e., s. 363.

<sup>521</sup> ŞENYÜZ, s. 122.

<sup>522</sup> A.g.e., s. 122.

makul olacaktır.

#### 2.3.4.4.2 İlan Üzerine Başvuru (ve Adres Bildirimi) Yapılmaması

VUK'un 106'ncı maddesinin son fıkrasında, ilan üzerine muhatap yahut vekilinin başvurmaması yahut adres bildirmemesi hali düzenlenmektedir. Bahse konu durumda, ilan tarihinden itibaren bir ay sonra tebliğin yapıldığı kabul edilecektir. Bu noktada, ilan tarihi ile tebliğ tarihinin farklı tarihler olduğunun vurgulanmasında fayda görülmektedir. Bu bağlamda, ilan tarihi üzerine bir aylık süre eklenerek tebliğ tarihine ulaşılmaktadır. Burada sürenin gün değil, fakat ay olarak belirlendiğine dikkat çekilmesinde fayda vardır.

Gazete yoluyla ilan yapılmaktaysa ilan tarihi ilan yazısına yer verilen gazetenin yayın tarihidir.<sup>523</sup> Birden fazla gazete ile ilan yapıldıysa son gazete ilanının tarihi ilan tarihi olarak esas alınacaktır.<sup>524</sup> Bir örnekle açıklamak gerekirse 24.05.2019 ve 26.05.2019 tarihli iki gazete ilanının yayınlanması halinde, tebliğin 26.06.2019 tarihinde gerçekleştiği kabul edilecektir.

Son olarak değinilmesi gerekir ki, 3.600 Türk Lirası'nın<sup>525</sup> altındaki tutarlar yönünden başvuru yapılmaması ve adres bildirilmemesi halinde esas alınacak ilan tarihi yukarıda yer verilen ana kurala göre bir istisna arz etmektedir. Hatırlanacağı üzere, bu tutarlar için yalnızca dairenin ilana mahsus yerine ilan yazısı asılmakla yetinilmekte ve herhangi bir gazete ilanına çıkılmamaktaydı. VUK'un 104'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) sayılı bendinde de ifade olduğu üzere, bahse konu tutarlar için ilan tarihini, dairenin ilana mahsus yerine asılmayı takip eden on beşinci gün ilan tarihi olarak esas alınacaktır. Bu durumun, 3.600 Türk Lirası'ndan fazla ve ancak 360.000

---

<sup>523</sup> 3.600 Türk Lirası ile 360.00 Türk Lirası arasındaki tutarlar için, vergi dairesinin ilana mahsus yerine asılmasını takip eden on beşinci gününün yahut gazete ilanı tarihinin ilan tarihi olarak esas alınacağı hususundaki tartışmalar için, bkz. AYYILDIRIM, s. 240 vd.

<sup>524</sup> ŞENYÜZ, s. 121.

<sup>525</sup> Bahse konu tutarlar, 29.12.2020 tarihli ve 31349 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 522 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 2021 yılı için belirlenmiştir. Söz konusu tutarlar, her yıl için yeniden değerlendirilerek dikkate alınarak yeniden belirlenmektedir.

Türk Lirası'nı<sup>526</sup> geçmeyen tutarlar için yerel gazetenin çıkmaması halini de kapsadığı ileri sürülmektedir.<sup>527</sup>

### 2.3.5 Elektronik Tebliğ (E-tebliğ)

Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte yaygınlaşan internet kullanımı, kamu hizmetlerinin uygun düştüğü ölçüde elektronik ortamda yürütülmesini mümkün kılmıştır. Ülkemizde son yirmi yıllık dönemde, tüm dünyada devam eden bu elektronikleşme eğilimine büyük oranda uyum sağlanmıştır. Bu kapsamda, vergi uygulamasında defterler elektronik ortamda tutulmaya, beyannameler elektronik ortamda verilmeye ve faturalar elektronik olarak düzenlenmeye başlanmıştır. Buna mukabil, vergi idaresince elektronik ortamda haciz işlemleri gerçekleştirilmekte, yoklama fişi elektronik ortamda düzenlenmekte, detayları aşağıda aktarılacağı üzere elektronik ortamda tebliğ yapılmaktadır.<sup>528</sup>

Elektronik tebliğ yöntemi, 6009 sayılı Kanun<sup>529</sup> ile VUK'a 107'nci maddeden sonra gelmek üzere eklenen 107/A maddesinde düzenlenmektedir. Anılan maddenin ilk fıkrasında, vergi idaresinin diğer tebliğ yöntemlerine ve bunların sıralamasına bağlı kalmaksızın elektronik ortamda tebliğ yöntemini işletmesine cevaz verilmiştir.<sup>530</sup> 6637 sayılı Kanun ile eklenen müteakip ikinci fıkrada ise tebliğin elektronik adrese ulaşmayı

---

<sup>526</sup> Bahse konu tutarlar, 29.12.2020 tarihli ve 31349 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 522 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 2021 yılı için belirlenmiştir. Söz konusu tutarlar, her yıl için yeniden değerlendirilme oranı dikkate alınarak yeniden belirlenmektedir.

<sup>527</sup> AYYILDIRIM, s. 240 vd.

<sup>528</sup> Sayılanlardan başka konularda da elektronik ortamdan yararlanılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. ÇEÇ, Ahmet; "E-Düzenlemelerde Son Durum", Vergi Dünyası, S. 418, Haziran 2016, s. 150 vd.

<sup>529</sup> 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01.08.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>530</sup> Bu noktada değinilmesi gerekir ki, anılan düzenleme posta yoluyla vergilendirme yönteminin asliliğine hanel getirmemektedir. Zira çalışmanın devamında izah olunduğu üzere, elektronik tebliğ yöntemi, vergilendirmeye ilişkin tebliğ yapılacakların tamamını kapsamadığından istisnai bir yöntem olarak kalmaktadır. Benzer yönde, bkz. AYYILDIRIM, s. 316. Elektronik tebliğin diğer yöntemlere nazaran öncelikli olduğuna ilişkin aksi yönde, bkz. YÜCE, ÇELİK, s. 148 vd.

takip eden beşinci gün gerçekleşmiş kabul edileceği ifade edilmiştir. Son fıkrada, Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik tebliğ için teknik altyapı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme, elektronik ortamda tebliğ yapılacakları belirleme ve genel olarak elektronik tebliğ ilişkin usul ve esasları düzenlemekle yetkilendirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu düzenleme yetkisini esas olarak 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği<sup>531</sup> ile kullanmıştır.

Bu noktada, elektronik tebliğe ilişkin şekli hususların Hazine ve Maliye Bakanlığı’na düzenlenebilmesine yönelik haklı eleştirilere yer verilmesi gerekmektedir. Öyle ki, vergilerin kanuniliği yalnızca maddi nitelik arz eden vergisel ödevleri değil, şekli ödevler de dahil vergilendirme sürecinin tamamını kapsamaktadır.<sup>532</sup> Bu bağlamda, VUK’un 107/A maddesinin üçüncü fıkrasında, şekli bir ödevin idari işleme düzenleneceğinin öngörülmesi, tüm vergisel ödevlerin yasalarla düzenlenmesini öngören vergilerin yasallığı ilkesinin ihlali anlamına gelecektir.<sup>533</sup> Nitekim vergilendirmeye ilişkin tebliğlere ilişkin ilkelerden şekle ve usule bağlılık ilkesi de esas itibarıyla yasa düzeyinde sıkı şekil şartları öngörülmesi suretiyle, kamu gücüyle donanması nedeniyle üstün taraf olan idare karşısında yükümlülerin korunmasını hedeflemektedir<sup>534</sup>; elektronik tebliğe ilişkin şekle ilişkin hususların çok büyük kısmının düzenleyici idari işleme düzenlenmesi şekle ve usule bağlılık ilkesine açık şekilde aykırıdır.

---

<sup>531</sup> 27.08.2015 tarihli ve 29458 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>532</sup> GÜNEŞ, Gülsen; Vergilerin Yasallığı İlkesi, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1998, s. 129. Aynı yönde, KUMRULU, Ahmet; “*Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri*”, AÜHFD, C.40., S. 1, s. 150 vd. (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>, E.T.: 20.01.2020)

<sup>533</sup> SOLAK AKMAN, İnci; “*Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler*”, Ankara Barosu Dergisi, S. 2016/2, s. 278. (<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2016-2.pdf>, E.T.: 11.10.2019) Ayrıca anılan çalışmada, lafızda mevcut belirsizlikler işaret edilerek tebliğ tarihinin belirlenmesinin vergi idaresine bırakıldığı ve bunun hak arama özgürlüğünün bir ihlali olduğu yönünde bir eleştiriye yer verilmekteyse de, 6637 sayılı Kanun ile 107/A maddesine eklenen ikinci fıkra ile bu belirsizlik ortadan kaldırılmıştır.

<sup>534</sup> Konuya ilişkin, bkz. yukarıda, s. 22.

Hemen belirtilmesi gerekir ki, elektronik tebliğ yöntemi tüm yükümlülere uygulanmamaktadır. Keza vergilendirmeye görevli merciler arasında VUK'un 107/A hükmü çerçevesinde elektronik tebliğ yapma kabiliyeti yönünden farklılıklar mevcuttur. Çalışmanın devamında, öncelikle elektronik tebliğ çıkarmaya yetkili makamlar tespit edilecek; müteakiben yükümlüler yönünden kapsam incelenecek; son olarak usul ele alınacaktır.

### 2.3.5.1 Elektronik Tebliğin Kapsamı

Elektronik tebliği çıkaracak merci ve elektronik tebliği kabul etmek zorunluluğuna tabi olan yükümlüler olmak üzere, iki başlık altında incelenecektir. Bu tercih, esasen merci bakımından kapsama yönelik açıklamaların aynı zamanda evrak yönünden kapsam için de belirleyici olacağı düşüncesiyle yapılmıştır.

#### 2.3.5.1.1 Tebliği Çıkaran Merci Yönünden Elektronik Tebliğin Kapsamı

VUK bünyesinde, elektronik tebliğ yöntemini kullanabilecek merciler yönünden herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Buna karşılık, kural olarak VUK'un 1'inci maddesinde sayılan genel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerin elektronik tebliğ yöntemini kullanabilecekleri söylenebilecektir.<sup>535</sup> Zira bu sayılanlar vergi toplamakla yetkilendirildiklerinden ve bu yetkilerini VUK çerçevesinde kullandıklarından, elektronik tebliğ yöntemini kullanabileceklerdir.<sup>536</sup> Hatırlanmasında fayda vardır ki, VUK'un 2'nci maddesinde açıkça belirtildiği üzere, gümrük vergileri VUK kapsamında olmadığından, gümrük idarelerinin VUK'un 107/A hükmünde düzenlenen elektronik tebliğ yöntemini işletemeyeceği tabiidir.<sup>537</sup>

Öte yandan, yukarıda tespit edilen kuralın aksine, elektronik tebliğin usul ve

---

<sup>535</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 138.

<sup>536</sup> A.g.e., s. 138.

<sup>537</sup> Herhangi bir yanlış anlaşılmaya mahal vermemek adına, gümrük idaresinin Tebligat Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde elektronik tebliğ yapabildiğini ifade etmek gerekir.

esaslarının düzenlenmesine ilişkin yetkinin kullanıldığı 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin amaç kısmında elektronik tebliğin yalnızca vergi daireleri tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla kullanılabilceği ifade edilmiş; keza anılan tebliğin devamında, mal müdürlükleri nezdinde henüz uyum çalışmaları tamamlanmadığından bunlar da elektronik tebliğin kapsamı dışında bırakılmıştı. Bu düzenlemeler nedeniyle, elektronik tebliğ çıkarabilecek merciler ve elektronik tebliğe konu edilebilecek evrak konusunda farklı görüşler ileri sürülmekteydi.<sup>538</sup> Ancak 511 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği<sup>539</sup> ile 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde yapılan değişiklikle, elektronik tebliğin vergi daireleriyle sınırlı olacağı yönündeki ifadeler kaldırılmış; nitekim “10. Diğer Hususlar” başlığı altında yapılan değişiklikle, mal müdürlükleri ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın 01.01.2020 tarihi itibarıyla kullanmaya başlayacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla bugün gelinen noktada, vergi dairelerinin yanında mal müdürlükleri ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı da elektronik tebliğ yöntemini kullanabilmektedir. Ancak, bahse konu merciler elektronik tebliğ yöntemini, 511 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nden önce de olduğu gibi Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla kullanabileceklerdir.<sup>540</sup>

Son olarak, yukarıda da ifade edildiği üzere, elektronik tebliğin tebliğ konusu evrak yönünden kapsamı, özü itibarıyla tebliğ çıkaran mercilerle birbirine paraleldir. O halde, vergi daireleri, mal müdürlükleri ve Vergi Denetim Kurulu’nun elektronik tebliğ yöntemini işlettikleri gerçeği karşısında, VUK kapsamında tebliği gereken tüm evrakın elektronik tebliğ yöntemi ile tebliğinin mümkün olduğu sonucuna

---

<sup>538</sup> Örnek kabilinden, defter belge isteme yazılarının vergi dairesinin üst yazısıyla birlikte elektronik tebliğe konu edilebileceği yönünde, bkz. FİL, Mehmet, FİL, Nimet; “*Defter Belge İsteme Yazıları e-Tebliğata Konu Edilebilir mi?*”, Yaklaşım Dergisi, S. 321, Eylül 2019. (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33347>, E.T.: 11.11.2019) Aksi yönde, inceleme sürecindeki evrakın gerekli altyapı kurulmadan evvel elektronik tebliğe konu edilemeyeceğine ilişkin, bkz. ÖKÇÜN, Sadık; “*Vergilendirme İşlemlerinde “E-Tebliğat” ve Vergi İnceleme Sürecinde Yeri*”, Yaklaşım Dergisi, S. 300, Aralık 2017, s. 58.

<sup>539</sup> 19.10.2019 tarihli ve 30293 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>540</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:456)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:511) Resmi Gazete’de Yayımlandı.” (<https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebligati-sira-no456nde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig-sira-no511-resmi>, E.T.: 21.11.2019) Aynı yönde, bkz. AYYILDIRIM, s. 311.

ulaşılmalıdır.<sup>541</sup>

#### 2.3.5.1.2 Yükümlüler Yönünden Elektronik Tebliğin Kapsamı

Elektronik tebliğ hükümlerine tabi olanlar, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde "4. *Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler*" başlığı altında sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Buna göre, tebliğe elverişli elektronik adres kullanmak durumunda olan ve böylelikle kendisine elektronik tebliğ yapılabilecek olanlar; (I) kurumlar vergisi yükümlüleri ile (II) kazançları basit usulde tespit edilenler ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç olmak üzere, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi yükümlüleridir. Son olarak (III) isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlere de elektronik tebliğ yapılabilecektir. Bu kısımda, elektronik tebliğ yapılabilecekler ve bunların başvuru usulleri üç gruba ayrılarak incelenmiş; müteakiben konu bütünlüğünü sağlamak amacıyla başvurulara<sup>542</sup> yönelik vergi idaresinin muamelesine ve sistemden çıkışa ilişkin bilgilere de yer verilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, KVK'nın 1'inci maddesinde, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları olarak sayılmıştır. Müteakip maddede belirtildiği üzere, sermaye şirketlerinden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan fonlar ve yabancı fonlar, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>543</sup> hükümlerine göre kurulan anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile bunların yabancı muadilleri anlaşılmalıdır. Nitekim anılan hükme göre, kurumlar vergisi yönünden

---

<sup>541</sup> Benzer yönde, VUK gereği tebliğe konu edilebilecek tüm evrakın, elektronik tebliğ yöntemiyle tebliğ edilebileceğine ilişkin görüş için, bkz. ARSLAN, Mehmet, BİNİŞ, Mine; "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, C. 14, S. 1, Ocak 2016, s. 309.

<sup>542</sup> Her ne kadar 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde bildirim yükümlülüğü ve elektronik tebligat talep bildiriminden bahsedilmekteyse de, bildirimden ziyade bunların birer başvuru olduğunu kabul etmek gerekir.

<sup>543</sup> KVK'nın ilgili hükmünün lafzında, 29.06.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan bahsedilmesine rağmen, 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinin birinci fıkrası gereği, atfın bugünkü karşılığı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur.



kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ve özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ve bunların yabancı muadillerinden ibarettir. Diğer yandan, iktisadi kamu kuruluşları ise anılan maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile bunların yabancı muadilleri olarak tanımlanabilecektir. Nitekim dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, dernek ve vakıflara ait olup, devamlı olarak ticari, sınai ve zirai faaliyet gösteren işletmeler ve bunların yabancı benzerleri olarak ifade edilmektedir. Bu noktada belirtmelidir ki, kurumlar vergisi uygulamasında sendikalara dernek ve cemaatlere ise vakıf olarak muamele edilecektir. Son olarak, bu sayılanların kendi aralarında, şahıs ortaklıklarıyla yahut gerçek kişilerle, belirli bir işin üstlenilmesi ve kazancın paylaşılması amacıyla kurdukları ortaklıklar iş ortaklıkları olarak tanımlanmakla, talep halinde iş ortaklıklarına kurumlar vergisi yükümlüsü olma imkânı getirilmiştir. Bu bağlamda, anonim şirketlerin, limited şirketlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının ve talebine istinaden kurumlar vergisi yükümlüsü kılınan iş ortaklıklarının tebliğe elverişli elektronik adres almaları zorunludur. Burada dikkat çekici husus, dernek ve vakıflara dair bir zorunluluk söz konusu değilken, bunlara ait iktisadi işletmeler tebliğe elverişli elektronik adres almak durumunda olmalarıdır.<sup>544</sup>

Kurumlar vergisi yükümlülerinin tebliğe elverişli adres almalarına ve elektronik tebligat sistemini kullanmalarına yönelik hususlar da bahse konu genel tebliğde yer almaktadır. Öyle ki işe başlamalarını müteakip on beş gün içinde, kayıtlı oldukları vergi dairesine, bir başka ifadeyle KVK'nın 14'üncü maddesi uyarınca iş yahut kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesine matbu form ile başvurmalıdırlar.<sup>545</sup> Başvuru kanuni temsilciler aracılığıyla yahut elektronik tebliğe ilişkin vergi idaresi nezdinde işlem yapmaya yetkili kılan, noterde düzenlenmiş özel vekaletnameye sahip temsilci tarafından yapılabilir.

Elektronik tebliğe elverişli elektronik adres alması zorunlu kılınan bir diğer yükümlü

---

<sup>544</sup> AYYILDIRIM, s. 305.

<sup>545</sup> A.g.e., s. 305.

grubu, ticari, zirai ve mesleki kazançları yönünden gelir vergisi yükümlüsü olanlardır. Buna karşılık, kazançları basit usulde tespit edilenler ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tebliğe elverişli elektronik adres almak zorunluluğuna tabi değildir. Söz konusu zorunluluğa tabi gelir vergisi yükümlülerinin kapsamının belirlenmesinde, her bir kazanç türü için GVK'nın ilgili hükümleri bağlamında değerlendirilmesi yapılmaması gerekmektedir.<sup>546</sup>

Elektronik tebligat sistemini kullanmaları zorunlu tutulan gelir vergisi yükümlüleri, tebliğe elverişli elektronik adres edinmek için interaktif vergi dairesi<sup>547</sup> aracılığıyla matbu form doldurmak suretiyle başvuruda bulunabilecekleri gibi bizzat yahut elektronik tebliğe ilişkin vergi idaresi nezdinde işlem yapmaya yetkili kılan, noterde düzenlenmiş özel vekaletnameye sahip temsilci tarafından mükellefiyet tesis ettirilmesi sırasında başvuru yapabilirler. Bu bağlamda kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı olarak, elektronik tebligat sistemini kullanması zorunlu gelir vergisi mükelleflerine seçimlik olarak hem interaktif vergi dairesi aracılığıyla hem de fiziki olarak başvuru yapmak imkânı verilmiştir.<sup>548</sup>

Son olarak, bahse konu tebliğ ile getirilen zorunluluğun kapsamı dışında kalanlara da başvuruları üzerine tebliğe elverişli elektronik adres sağlanmaktadır. Bunlardan arasından tüzel kişiler ile tüzel kişiliği haiz olmayan teşekküller katma değer vergisi yönünden veya gelir vergisi stopajı yönünden bağlı oldukları vergi dairesi nezdinde, gerçek kişiler ise interaktif vergi dairesi aracılığıyla yahut ikamet ettikleri yerdeki vergi dairesine başvuruda bulunurlar.

Yukarıda bahsedilen başvurulardan fiziki olarak vergi dairesine yönelik olanlar

---

<sup>546</sup> A.g.e., s. 306 vd.

<sup>547</sup> Her ne kadar anılan genel tebliğde internet vergi dairesinden bahsediliyorsa, 492 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile internet vergi dairesi yerine interaktif vergi dairesi dönemine geçilmiş; aynı tebliğde elektronik tebliğe ilişkin işlemler de interaktif vergi dairesi aracılığıyla yapılacağı düzenlenmiştir.

<sup>548</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 142.

karşısında yükümlülere, vergi dairesince kullanıcı kodu, parola ve şifre kapalı bir zarfta tutanak ile imza karşılığında teslim edilecektir.<sup>549</sup> Bununla birlikte, interaktif vergi dairesi üzerinden yapılan başvurular için kullanıcı kodu, parola ve şifre sağlanmayacak; bu şekilde başvurular kimlik kontrolüyle sisteme giriş yapılabilecektir.<sup>550</sup>

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin "7. *Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış*" başlığı altında, kapsam dahilindeki yükümlülerin yahut ihtiyari olarak sisteme dahil olanların sistemden çıkmasının sayılan haller dışında mümkün olmadığı düzenlenmektedir. Buna göre, tüzel kişiler için nevi değişikliği ve birleşme yoluyla infisah dahil olmak üzere ticaret sicil kaydının silindiği tarih; gerçek kişiler için ise ölüm yahut gaipliğe karar verilmesi hallerinde re'sen yahut mirasçıların başvurusu üzerine tebliğ ölüm yahut gaiplik tarihi itibarıyla elektronik tebliğe elverişli adres kapanacaktır. Hemen belirtilmesi gerekir ki, çeşitli örnekler üzerinden anılan hükmün yetersizliği ortaya konulabilmektedir.<sup>551</sup> Anılan hükmün sayılan hallerde değil, elektronik tebligat sistemi kullanma zorunluluğuna ilişkin şartların sağlanmaması (veya kaybedilmesi) halinde sistemden çıkılacağı şeklinde tekrar düzenlenmesi gerekmektedir.

### 2.3.5.2 Elektronik Tebliğin Usulü, Yükümlünün Sorumlulukları ve Ceza Uygulaması

Elektronik tebliğ usulünde tebliğ konusu evrak, elektronik imza ile imzalanmasını

---

<sup>549</sup> Ancak, başvurunun posta yoluyla yahut genel tebliğde aranan şekilde yetkilendirilmemiş bir kişi tarafından teslim edilmesi halinde, kapalı zarfın imza karşılığı verilmesi söz konusu olamayacaktır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 310.

<sup>550</sup> A.g.e., s. 309, dn. 943.

<sup>551</sup> İş bırakmanın tespiti üzerine mükellefiyet re'sen terkin edilmesine rağmen elektronik tebliğe elverişli adresin faal bırakılması örneği için, bkz. YÜCE, ÇELİK, s. 146 vd.; AYYILDIRIM, s. 324 vd. Bir başka örnek olarak, iş ortaklığının işin tamamlanması nedeniyle sona ermesi halinde salt ticaret sicil kaydı esas alındığından elektronik tebliğe elverişli adresin faal kalması, bkz. a.g.e., s. 325. Son bir örnek olarak ise, ticari kazancı gerçek usulde vergilendirilirken iş hacminin haddin altında kalması üzerine basit usule geçen gelir vergisi yükümlüsünün de elektronik tebligat sisteminden çıkamaması işaret edilebilir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. a.g.e., s. 324.

müteakip ilgili merci adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muhatabın tebliğe elverişli elektronik adresine gönderilecektir.<sup>552</sup> VUK'un 107/A hükmünün ikinci fıkrası uyarınca, tebliğ konusunun muhatabın tebliğe elverişli elektronik adresine ulaştığı tarihi takip eden beşinci gün gerçekleştiği kabul edilmektedir.<sup>553</sup> Dolayısıyla, tebliğ ile başlayacak süreler, beşinci günü izleyen günden itibaren sayılacaktır. Keza konuya ilişkin olarak, Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu kararında şu gerekçeye yer vermiştir:

*“Yukarıda yer alan yasal mevzuat uyarınca e-tebliğ yoluyla tebliğ edilen dava konusu ihbarnameler için dava açma süresinin e-tebliğin yapıldığı 5. günü takip eden gün itibariyle işletilmeye başlatılacağı açık olup, davacıya e- tebliğin yapıldığı 27.08.2016 tarihinden itibaren 5. günün sonu olan 01.09.2016 tarihi itibariyle dava konusu ihbarnameler tebliğ edilmiş sayılacağından otuz günlük yasal dava açma süresinin son günü olan 01.10.2016 tarihinden önce 28.09.2016 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunmadığından süreden ret kararı veren Mahkeme kararını onayan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 21.02.2018 gün ve E:2017/5165, K:2018/356 sayılı kararında hukuka uyarlık bulunmamıştır.”<sup>554</sup>*

Muhataplar kendilerine yapılan tebliği, kullanıcı kodu, parola ve şifre kullanarak yahut kimlik doğrulama işlemiyle<sup>555</sup> interaktif vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda görüntüleyebileceklerdir<sup>556</sup>. Diğer yandan, kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılan

<sup>552</sup> A.g.e., s.311; ARSLAN, BİNİŞ, s. 309.

<sup>553</sup> Tebliğ konusu evrakın elektronik adrese ulaşmasını takip eden beşinci gün tebliğin yapıldığının kabul edilmesine ilişkin hükmün, beş günlük sürenin kısa olması nedeniyle Anayasa'ya aykırı olduğu yönündeki itiraz, Anayasa Mahkemesi'nce oy çokluğuyla reddedilmiştir. 19.09.2019 tarihli, E.2018/144 ve K.2019/72 sayılı bahse konu karar, 26.11.2019 tarihli ve 30960 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>554</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 31.05.2018 tarihli, E. 2018/3416 ve K. 2018/5404 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020)

<sup>555</sup> AYYILDIRIM, s. 311.

<sup>556</sup> ARSLAN, BİNİŞ, s. 309.

muhabata, kısa mesaj (SMS) yoluyla elektronik posta vasıtasıyla bildirimde bulunulacaktır. Ancak önemle vurgulanması gerekir ki, bu bildirim tebliğ tarihi yönünde yahut tebliğin geçerliliği yönünden hiçbir etkisi bulunmamaktadır.<sup>557</sup> Öyle ki, içeriği itibarıyla bilgilendirici nitelikteki SMS yahut e-posta, tebliğe konu evraka yükümlünün erişmesini mümkün kılmamaktadır. Aynı şekilde, SMS'in yönlendirildiği telefon numarası yahut elektronik postanın yönlendirildiği e-posta adresi, mahremiyet ilkesi bağlamında gerekli gizliliğin sağlanamayacağı gerçeği karşısında, yasada belirtilen anlamda tebliğe elverişli elektronik adres olarak kabul edilemeyecektir. Diğer yandan, SMS'in/elektronik postanın yönlendirildiği numaraya/e-posta adresine ulaşıp ulaşmadığına yahut ulaşma zamanına ilişkin kayıtların güvenilirliği şüpheli olduğundan, yine bunların tebliğe elverişli elektronik adres olarak kabulü söz konusu olamayacaktır. Gerçekten, elektronik adresi olmadığından tebliğ ulaştırılamayan yükümlüye yalnızca SMS gönderilmesiyle yetinildiği bir olayda, Konya Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, süre aşımından davanın reddine hükmeden ilk derece mahkemesinin kararını tebliğin usulsüz olduğu gerekçesiyle kaldırmıştır.<sup>558</sup>

Ayrıca 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca, elektronik ortamda yapılan tebliğlere ilişkin olay kayıtları Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından otuz yıl boyunca arşivlenecek olup, talep edilmesi halinde sunulması esastır. Bahse konu hükümlerle elektronik tebliğin “*belgelendirme*” işlevinin vurgulandığı kanaati karşısında, aynı hükmün diğer tebliğ yöntemlerinde olduğu gibi tebliğin gerçekleştiğine ilişkin ispat yükünün vergi idaresinde olduğu yönünde anlaşılmasının mümkün olduğu değerlendirilmektedir. Ancak belirtilmesi gerekir ki, anılan kayıtların yalnızca ihtilaf halinde karşı tarafı teşkil edecek vergi idaresince tutulması, belgelendirme işlevinin

---

<sup>557</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 143. Bahse konu bilgilendirici bildirimlerin gerçekleşmemesi halinde tebliğin sıhhatinin etkilenmeyeceğine dair açık hükümlerin yokluğunda, hukuki belirliliğin ve güvenliğin zedelendiğine dair itirazlarıyla birlikte, benzer yönde açıklamalar için, bkz. AYYILDIRIM, s. 313.

<sup>558</sup> Konya Bölge İdare Mahkemesi'nin Birinci Vergi Dava Dairesi'nin 07.03.2018 tarihli, E. 2018/576 ve K. 2018/217 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 02.02.2020)

gerçekten yerine getirilip getirilmediği noktasında tereddüde yol açmaktadır.<sup>559</sup>

Anılan genel tebliğde, “8. *Muhatabın Sorumluluğu*” başlığı altında, sistemin sağlıklı işlemesine yönelik çeşitli hususların muhataplarca yerine getirileceği düzenlenmiş<sup>560</sup>; aksi takdirde, doğacak hukuki sonuçların muhatapların sorumluluğunda olacağı belirtilmiştir. Bu sorumluluklar; kısaca elektronik tebligat sistemi için zamanında tam ve zamanında başvuru yapmak, beyan edilen bilgilerdeki değişiklikleri önceden yahut en geç değişiklik tarihinde vergi idaresine bildirmek, Elektronik Tebligat Talep Bildirimi olarak adlandırılan matbu formdaki şartlara riayet etmek, sistemi kullanmak üzere verilen kullanıcı kodu, parola ve şifreyi muhafaza etmek ve anılanların irade hilafına üçüncü kişiler eline geçmesi halinde keyfiyeti bildirmek olarak özetlenebilmektedir.

Bahse konu kısımda, kamu hukukuna uzak bir konsept olan genel işlem şartına benzeyen hükümlere yer verilerek, tüm sorumluluğun yükümlüler üzerine bırakılmış olması, elektronik tebliğe ilişkin şekli hususların vergi idaresince düzenleyici idari işlemle düzenlenebilmesine yönelik yukarıda yer verilen eleştirilerin doğruluğunu adeta ispat etmektedir. Kabul edilmesi gerekir ki, vergilendirme ilişkisinde kamu gücüyle donatılmasının sonucu olarak üstün tarafı teşkil eden ve kamu hizmetlerinin finansmanı için vergi toplamakla görevli olan vergi idaresi, gerçekleşmesine vergilendirmeye ilişkin önemli sonuçlar bağlanmış olan tebliğ gibi önemli bir konuda sağlıklı sonuçlara ulaşılmasında asli sorumludur. Buna karşılık, mevcut haliyle elektronik tebliğe ilişkin düzenlemelerle vergi idaresinin yalnızca “*tebliğ yapıyormuş gibi*” gözükmemesinin sağlandığı, haklarında hukuki sonuç doğacakların gerçek anlamda muttali edilmesinin amaçlanmadığı<sup>561</sup> söylenebilecektir. Şu hâlde, elektronik tebliğ yönteminin, “*kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük*

---

<sup>559</sup> DORĞUSÖZ, Ahmet Bumin; “*Elektronik Tebligatta Duraksamalar*”, Dünya Gazetesi, 05.01.2016. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatta-duraksamalar/26664>, E.T.: 21.11.2019)

<sup>560</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 144.

<sup>561</sup> Benzer yönde bir tespit için, bkz. SOLAK AKMAN, s. 282.

olarak güven duygusu içinde olmaları” şeklinde tanımlanan hukuki güvenlik ilkesiyle<sup>562</sup> bağdaşması mümkün değildir.

Değnilmesi gereken bir diğer husus ise, elektronik tebliğ yönteminde ceza uygulamasıdır. 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde “9. Cezai Hükümler” başlığı altında, elektronik tebliğ yönteminin kapsamı dahilinde bulunmakla birlikte bahse konu genel tebliğ ile getirilen yükümlülükler riayet etmeyenlere<sup>563</sup> VUK’un 148, 149 ve mükerrer 257’nci maddeleri uyarınca, mükerrer 355’inci maddede bağlamında özel usulsüzlük cezası uygulanacağı düzenlenmiştir. Anılan düzenleme, Türkiye Barolar Birliği tarafından suçların ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık taşıdığı iddiasıyla yargıya taşınmış olup, Danıştay 4. Dairesi’nin davanın reddi yönündeki kararı<sup>564</sup> VDDK tarafından bozulmuştur<sup>565</sup>. Bahse konu ihtilafın çözümüne yönelik olarak, 7103 sayılı Kanun<sup>566</sup> ile VUK’un mükerrer 355’inci maddesinde değişikliğe gidilmek suretiyle daha önce mevcut olmayan yasal dayanak tesis edilmiştir.<sup>567</sup> Anılan hükümler çerçevesinde elektronik tebliğ ile alakalı yükümlülükleri yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilmesinin yanında, re’sen oluşturulacak kullanıcı kodu, parola ve şifrenin, gerçek kişiler için bizzat yükümlüye ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller için doğrudan kanuni temsilciye tebliğ edilmesini müteakip, elektronik tebliğe elverişli adrese tebliğ yapılmaya başlanacaktır.<sup>568</sup>

---

<sup>562</sup> Tanım için, bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 18.06.2013 tarihli, E.2013/71 ve K.2013/77 sayılı kararı. Anılan karar, 26.07.2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>563</sup> Belirtilmesi gerekir ki, yalnızca tebliğe elverişli elektronik adres edinmek zorunluluğuna tabi olanlar değil, bunların yanında ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanlara da ceza kesilebilecektir.

<sup>564</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin 23.05.2017 tarihli, E. 2015/9443 ve K. 2017/4748 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-9443-k-2017-4748-t-23-5-2017>, E.T.: 21.11.2019)

<sup>565</sup> VDDK’nın 08.11.2017 tarihli, E. 2017/618 ve K. 2017/521 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-9443-k-2017-4748-t-23-5-2017>, E.T.: 21.11.2019)

<sup>566</sup> 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 27.03.2018 tarihli ve 30373 sayılı (2. mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>567</sup> AYYILDIRIM, s. 320.

<sup>568</sup> AYYILDIRIM, bu durumun, VUK’un mükerrer 355’inci maddesinin üçüncü fıkrasında özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra, vergisel ödevin yerine getirilmesi için süre

### 2.3.6 Yurtdışındaki Şahsa Tebliğ

Daha önce de ifade edildiği üzere<sup>569</sup>, VUK'un 97'nci maddesinde yurtdışındaki şahıslara yönelik olarak ayrı bir tebliğ yöntemine yer verilmektedir. Bu bağlamda, değinilmesi gereken son ve altıncı tebliğ yöntemi yurtdışındaki şahsa tebliğ yöntemidir.

Kural olarak, başka bir ülkede bulunan şahsa egemenlik hakkının bir gereği olarak o ülkenin hukuku uygulanacağından<sup>570</sup>, ulusal mevzuata göre tebliğ yapılması mümkün değildir.<sup>571</sup> Bu bakımdan, Türkiye ile muhatabın bulunduğu ülke arasında bir ikili anlaşma bulunması halinde, bu anlaşmaya göre; böyle bir anlaşmanın yokluğunda ise muhatabın bulunduğu ülkenin mevzuatına göre ve mütekabiliyet (karşılıklılık) esası çerçevesinde tebliğ yapılacaktır.<sup>572</sup> VUK'un yurtdışında bulunan şahıslara tebliğin usulünü düzenleyen 97'nci maddesinde de büyük oranda benzer düzenlemelere yer verilmiştir. Bununla birlikte, anılan madde muhteviyatından muhatabın Türk vatandaşı olmasına ve bunların da sivil yahut memur olması hallerine istinaden farklı usuller öngörülmüştür.

#### 2.3.6.1 Yurtdışındaki Şahsa Tebliğde Genel Kural

VUK'un 97'nci maddesinin birinci fıkrasında, yurt dışında bulunan şahıslara tebliğe ilişkin genel kural belirlenmektedir. Buna göre, tebliğ varsa Türkiye ve şahsın bulunduğu ülkenin tarafı olduğu uluslararası anlaşmaya istinaden yahut o ülkenin ulusal mevzuatının verdiği cevaza binaen şahsın bulunduğu yerdeki Türk siyasi memurunun veya konsolosunun talebiyle o ülkenin yetkili makamları vasıtasıyla

---

verilmesine ilişkin kural ile bağdaşmadığını ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. a.g.e., s. 322 vd.

<sup>569</sup>Bkz. yukarıda, s. 76, dn. 345.

<sup>570</sup>MOROĞLU, MUŞUL, s. 90 vd.

<sup>571</sup>ERDEM, s. 52.(’den aktaran, ŞENYÜZ; s. 127.)

<sup>572</sup>MOROĞLU, MUŞUL, s. 108; AYYILDIRIM, s. 175.



yapılacaktır.<sup>573</sup> Bu noktada vurgulanması gerekir ki, Türkiye ile ilgili ülke arasında bir anlaşma yoksa tebliğin yapılabilmesi, o ülke mevzuatının cevaz vermesine ve mütekabiliyet esasına uygunluğuna bağlıdır.<sup>574</sup> Aksi takdirde, uluslararası kuruluşlar eliyle tebliğin yapılması ihtimali gündeme gelir<sup>575</sup> ki, aslında bunların yasada belirtilen ilgili ülkenin yetkili makamı ifadesinin dışında kaldığı gerçeği karşısında, bu husus tartışmalıdır.<sup>576</sup>

Türk siyasi memuru tarafından tebliğin yapılması hususunda yardımı talep edilen makam tarafından tebliğ kendi iç hukukuna göre yapılacaktır. Tebliğin neticesine ilişkin evrak ise, Türk siyasi memuruna veya konsolosuna teslim edilecek; Türk siyasi memuru ise, bahse konu sonuç evrakını tebliği çıkararak mercie döndürecektir.

#### 2.3.6.2 Yurtdışındaki Şahsın Türk Vatandaşı Olması Halinde Tebliğ

Muhatabın sivil (memur olmayan) Türk vatandaşı olması haline ilişkin olarak ise VUK'un 97'nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, Türk siyasi memuru veya konsolosu tarafından doğrudan tebliğ yapılabilecektir. Bir başka ifadeyle, yurtdışındaki şahsa tebliğe ilişkin bir önceki başlıkta yapılan açıklamalar burada da geçerli olmakla birlikte, tebliğin muhatabının Türk vatandaşı olması durumunda, o ülkenin makamlarına ihtiyaç duyulmaksızın doğrudan tebliğin yapılması mümkündür.<sup>577</sup> Dikkat edilmesi gerekir ki, bahse konu şekilde tebliğin yapılabilmesi için de muhatabın bulunduğu ülkenin mevzuatının izin vermesi gerekmektedir. Nitekim Türk siyasi memurlarının, Türk vatandaşına tebliğ yaparken zor kullanmayacakları aşikardır.<sup>578</sup> Tebliği çıkararak makam tarafından ilgili Türk siyasi memuruna yahut konsolosuna hitaben gönderilen yazıda, tebliğin muhatabının Türk vatandaşı olduğunun belirtilmesi, 97'nci maddenin daha kolay bir usul öngören ikinci

<sup>573</sup> AYYILDIRIM, s. 176; ŞENYÜZ, s.127 vd.; YÜCE, ÇELİK, s. 157; UĞUR, s. 346.

<sup>574</sup> BERKİ, Osman Fazıl; Türk Hukukunda Kanun İhtilafları, 2. Baskı, Ankara 1971, s. 218 ('den aktaran, UĞUR, s. 346.); ŞENYÜZ, s. 128.

<sup>575</sup> ERDEM, s. 52.(den aktaran, ŞENYÜZ; s. 127.); MOROĞLU, MUŞUL, s. 108.

<sup>576</sup> ŞENYÜZ, s. 128.

<sup>577</sup> ŞENYÜZ, s. 130; YÜCE, ÇELİK, s. 158.

<sup>578</sup> UĞUR, s. 346.

fıkrasının uygulanmasını sağlama yönünde faydalı olacaktır.<sup>579</sup>

VUK'ta açık bir usul belirtilmediğinden ve Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesinde mali tebligatlara ilişkin ilgili kanunlarda hüküm bulunmaması halinde genel hükümlerin uygulanacağı düzenlendiğinden, anılan kanunun 25/a maddesi işletilecektir.<sup>580</sup> Buna göre, tebliği çıkaran mercinin yazısı üzerine Türk siyasi memuru yahut konsolosu o ülke mevzuatına göre uygun bir yöntemle, otuz gün içinde tebliğ için başvurulmasını, aksi takdirde tebliğin yapılmış sayılacağını ihtar eden bir bildirim muhataba gönderir ve bunun neticesini o ülkenin mevzuatına göre belgeleştirir. Muhatabın başvurusu, başvurusuna rağmen tebliğden imtina etmesi yahut bildirimle rağmen başvurmaksızın otuz gün geçmesi hallerinde tebliğ yapıldığına dair tutanak tutulması gerekir. Otuz günün başvurusuz geçmesi halinde, tutanağın yanında tebliğ evrakı da çıkaran mercie geri döndürülür. Halbuki Tebligat Tüzüğü yürürlükteyken, anılan tüzüğün 41'inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, tebliğin yapılması için işlemlere girişilmekle birlikte, muhatabın davete icabet etmemesi halinde VUK'un 97'nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şekilde, o ülkenin yetkili makamlarına aracılık etmeleri için talepte bulunulması gerekmektedir.<sup>581</sup>

VUK'un 97'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, muhatabın resmi bir görevle yurtdışında bulunan Türk vatandaşı olması halinde tebliğ Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla yapılacaktır. Anılan bakanlık tarafında tebliğ evrakı ve eklerinin usulüne uygun olup olmadığı kontrol edilecek, müteakiben o ülkede bulunan Türk siyasi memuru yahut konsolosu veya bunların görevlendireceği memur tarafından tebliğ edilecektir. Belirli bir görev çerçevesinde yurtdışında bulunmayan (örneğin tedavi amacıyla yurtdışında bulunan) memurlara bu şekilde tebliğ yapılması mümkün değildir.<sup>582</sup>

---

<sup>579</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 158.

<sup>580</sup> AYYILDIRIM, s. 176 vd.; YÜCE, ÇELİK, s. 159.

<sup>581</sup> ŞENYÜZ, s. 130.

<sup>582</sup> AYYILDIRIM, s. 179.

Son olarak değinilmesi gerekir ki, asker kişi niteliğini haiz olan<sup>583</sup> ve yurtdışında bulunan Türk vatandaşlarına vergilenmeye ilişkin tebliğler, VUK'un 97'nci maddesinin beşinci ve sonuncu fırcasına göre ilgili kuvvet komutanlıkları vasıtasıyla yapılacaktır. İlgili kuvvet komutanlığınca muhataba en yakın birliğin amirine tebliğ evrakı gönderilir; bahse konu amir tarafından tebliğe konu evrakın asker kişi muhataba teslim etmesiyle tebliğ tamamlanır;<sup>584</sup> tebliğin yapılmasını müteakip, buna ilişkin tutanak tebliği çıkaran mercie geri döndürülür<sup>585</sup>.

---

<sup>583</sup> Belirtilmesi gerekir ki, burada kullanılan asker kişi ile vasıtalı tebliğe kullanılan asker kişi ifadeleri kapsam yönünden farklılık arz etmektedir: Vasıtalı tebliğe yalnızca silah altındaki erat asker kişi sayılırken, 97'nci madde kapsamında asker kişi, her rütbeden askeri ve askeri öğrencileri kapsamaktadır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. şENYüZ, s. 132.

<sup>584</sup> Hatırlanacağı üzere, vasıtalı tebliğe evrakın amire teslim edilmesiyle tebliğ gerçekleşmekteydi. Ancak yurtdışındaki asker kişiye tebliğe, amire teslim tebliğin gerçekleşmesi için yeterli olmayıp, tebliğ konusu evrakın muhataba teslim edilmesi gerekmektedir.

<sup>585</sup> A.g.e., s. 131; YÜCE, ÇELİK, s. 160.

### 3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞİN SONUÇLARI, TEBLİĞDE HATA, USULSUZ TEBLİĞ VE SONUÇLARI

#### 3.1 GENEL OLARAK TEBLİĞİN SONUÇLARI

Tebliğ, daha önce de ifade edildiği üzere, başta tarhiyat aşaması ile diğer aşamalar arasında bağlantıyı teşkil etmekte<sup>586</sup>; genel anlamda ise, çeşitli yükümlülüklerden ilgililerin haberdar edilmesi suretiyle<sup>587</sup> vergilendirme ilişkisinin işlemlerini sağlamaktadır. Öyle ki yükümlü nezdinde hukuki sonuçların doğması, yükümlünün tebliğ ile haberdar edilmesi gerekliliğinin yerine getirilmesiyle mümkündür.<sup>588</sup> Bununla amaçlanan ise şüphesiz muhatap sıfatını haiz yükümlünün bu hukuki sonuçların gereklerini yerine getirmesine yahut bunlara karşı yasal yollara başvurabilmesine imkân tanınmasıdır.<sup>589</sup>

Bütün bu önemine rağmen ve ancak usulüne uygun ve yazılı şekilde tebliğ yapılmakla hukuki sonuçlara ulaşılabilmekteyken<sup>590</sup>, tebliğ süreci her zaman usulüne uygun ve hatasız şekilde tamamlanamamaktadır. Hatta çoğu zaman, muhatap ile bunlar adına tebliği kabule yetkililere, vergi idaresine yahut posta teşkilatına izafe edilebilecek kusurlu hareketlerle tebliğden beklenen sonuçların doğmaması durumu ortaya çıkabilmektedir. Zira tebliğ ile dolaylı olarak hedeflenenlerden birisi de yükümlünün

---

<sup>586</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s.108.

<sup>587</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 164.

<sup>588</sup> KIRBAŞ, s. 125 vd. Benzer yönde, bkz. MOROĞLU, MUŞUL, s. 4. Bu durum, özü itibarıyla idare hukukundaki, aleyhe idari işlemin ilgilisi nezdinde yürürlük kazanarak hukuki sonuç doğurmasının ancak tebliğ ile sağlanabileceği yönündeki kuralın bir yansımasıdır.

<sup>589</sup> AKDOĞAN, s. 71 vd.

<sup>590</sup> KARAKOÇ, s. 220.

kendisine bildirilen işleme ilişkin yasal haklarını kullanması yönünde iradesini oluşturmasıdır. Şayet belirli eksiklikler yahut usulsüzlükler vuku bulduğunda, muhatap sıfatıyla yükümlünün işleme ilişkin irade oluşturması önemli ölçüde engelleniyorsa tebliğin kendisine bağlanan sonuçları doğurmadığının kabulü gerekmektedir.<sup>591</sup> Bu kusurlu hareketlerin bir türü, VUK'un 108'inci maddesinde öngörüldüğü haliyle tebliğe konu evrak üzerinde yapılan ve tebliği hükümsüz kılan esasa etkili hatalardır. Öte yandan, VUK'ta düzenlenmemiş olmakla birlikte<sup>592</sup>, öngörülen usule riayet edilmemesi karşısında, bir başka ifadeyle usulsüz tebliğe sebebiyet verilmesi halinde, yine tebliğin hükümsüz olması sonucu ile karşılaşılacaktır.<sup>593</sup> Bu noktada, tebliğde hata teriminin teknik olarak tebliğ evrakı üzerindeki bir aksaklığa (eksikliğe) tekabül ettiğinin, buna karşılık tebliğde usulsüzlükten anlaşılması gerekenin tebliğ usulüne riayet edilmemesi hali olduğunun vurgulanmasında fayda görülmektedir.<sup>594</sup>

Yukarıdaki açıklamalar bağlamında, çalışmanın devamında ilk olarak vergi hukukunda tebliğe bağlanan sonuçlar genel hatlarıyla ele alınacak; müteakiben tebliğde hata ve usulsüz tebliğ kavramlarına yoğunlaşılacaktır. Bahse konu kavramların sınırlarının yargı kararlarıyla somutlaştırılması hedeflenmektedir.

### 3.2 VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞE BAĞLANAN SONUÇLAR

Esasen tebliğ konusu evrak ile tebliğe bağlanan sonuçlar arasında bir bağlantı bulunduğu açıktır. Zira tebliğ bir yönüyle, belirli hukuki sonuçların doğması için yerine getirilecek olan bir gereklilik niteliğindedir.<sup>595</sup> Bu duruma istinaden söylenebilir ki tebliğe konu edilebilecek evrak, esas olarak tebliğe bağlanabilecek sonuçların kaynağını teşkil etmektedir. Bu bağlamda tebliğin, ilgilisi (vergi hukuku özelinde ilkesel olarak yükümlü) nezdinde ileri sürülebilir olma (yürürlük kazanma) ve ilgilisi

---

<sup>591</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 163.

<sup>592</sup> YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 517.

<sup>593</sup> KANETİ, s. 138; KARAKOÇ, s. 220.

<sup>594</sup> ŞENYÜZ, s. 137; CANDAN, Vergilendirme..., s. 183; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 513.

<sup>595</sup> KIRBAŞ, s. 125 vd. Benzer yönde, bkz. MOROĞLU, MUŞUL, s. 4.

için dava açma başta olmak üzere yasal yollara başvuru sürelerini başlatma şeklinde sayılabilecek iki temel sonucu olduğu söylenebilecektir.<sup>596</sup>

Vergilendirme ilişkisinde genellikle, çeşitli ödevleri yerine getirmesi beklenen yükümlüler aleyhine yükümlendirici işlemler tesis edilir. Dolayısıyla çoğu zaman yükümlüye tebliğ edilen yükümlendirici işleme dair evraktır. Yükümlendirici işleme ilişkin evrakın tebliği üzerine, yükümlünün iki şekilde hareket etmesi mümkündür: ya uyuşmazlık çıkaracak ya da söz konusu işlemin gereklerini yerine getirecektir.<sup>597</sup> Yükümlendirici işlemler yönünden konunun, en bariz örnekler olan vergi/ceza ihbarnamesi ve ödeme emri üzerinden açıklanmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Diğer yandan, vergilendirme ilişkisinde tesis edilecek işlemlerin her zaman için yükümlendirici nitelikte olduğu söylenemez. Kimi hallerde, yükümlü lehine tesis edilen işlemler de söz konusu olabilecektir. Bu yönden, VUK'un 120'nci maddesinin yükümlü aleyhine yapılan hatanın düzeltilmesine istinaden fazladan ve yersiz olarak tahsil edilen verginin yükümlüye iadesine ilişkin usulü düzenleyen ikinci fıkrasının açıklama yapmaya elverişli bir örnek olduğu düşünülmektedir.

### 3.2.1 Vergi/Ceza İhbarnamelerinin Tebliğine Bağlanan Sonuçlar

Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğine bağlanan asli sonuç, tahakkuk aşamasına geçilmesi, daha açık bir ifadeyle yükümlü nezdinde doğan vergi borcunun ödenecek hale gelmesi için öngörülen sürecin başlamasıdır. Bu süreç dava açma süresinde hareketsiz kalınmasıyla kendiliğinden yahut davanın reddi yönündeki yargı mercii kararı ile sonuçlanabilir.<sup>598</sup> Bahse konu hallerde, vergi tahakkuk ederek ödenebilir hale gelecektir. VUK'un 112'nci maddesi uyarınca, re'sen, ikmalen yahut idarece tarh

<sup>596</sup> GÖZLER, İdare Hukuku, s. 926 vd.

<sup>597</sup> Vergi borcu kendisine bildirilen yükümlü özelinde, benzer bir yorum için, bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 111 vd.

<sup>598</sup> A.g.e., s. 106.

edilmiş vergi borcu, vadesinden önce tahakkuk etmişse vadesinde, şayet vadesinden sonra tahakkuk etmişse tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenecektir. Aksi takdirde, AATUHK hükümleri kapsamında cebren tahsil cihetine gidilecektir. Öyleyse en basit ifadeyle, ihbarnamenin tebliğ edilmesine yükümlü nezdinde vergi borcunun hukuki etki doğurmasına yönelik sürecin başlaması, bir diğer ifadeyle tarh işleminin yükümlü nezdinde yürürlüğe girmesi sonucunun bağlandığı söylenebilecektir.

Kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen yükümlü, İYUK'un 7'nci maddesi uyarınca otuz gün olarak belirlenen süre içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecektir. Bu durumda, ilk derece mahkemesinin aleyhe kararına değin ihbarnameye konu vergi tahakkuk etmeyecektir. Nitekim ihbarnamenin tebliği üzerine, VUK'un ek 1'inci maddesi kapsamında, dava açma süresi içerisinde (tarhiyat sonrası) uzlaşmaya başvurulması mümkündür. Bunların yanında, VUK'un 116 ve devamı maddelerinde yer alan hata-düzeltilme ve aynı kanunun 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim müesseselerinden de yararlanması mümkündür. O halde, kural olarak, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğine bağlanan sonuçlardan birisi de yükümlünün hakkında tesis edilen tarhiyata karşı idari çözüm yollarını işletmesi yahut yargı nezdinde uyuşmazlık çıkarması için yasayla belirlenmiş hak düşürücü sürelerin<sup>599</sup> başlamasıdır.

### 3.2.2 Ödeme Emrinin Tebliğine Bağlanan Sonuçlar

Konuya ilişkin olarak dikkate alınabilecek bir diğer örnek, ödeme emridir. Bilindiği üzere, AATUHK'un “*Ödeme emri*” başlıklı 55'inci maddesinde düzenlenen ödeme emirleri, vadesinde ödenmeyen vergi alacağını konu alan, borcun ödenmesine yönelik bir son uyarı niteliğinde olup<sup>600</sup>; ödeme emri, borcun verilen sürede ödenmemesi

---

<sup>599</sup> Herhangi bir karışıklığa mahal vermemek adına, hata-düzeltilme için ihbarnamenin tebliğ edilmesiyle hak düşürücü süre başlatma gibi bir durumun mevcut olmadığını vurgulanması gerekmektedir. Bilindiği üzere, hata-düzeltilme müessesine ilişkin zaman yönünden getirilen yegane kısıt, VUK'un 126'ncı maddesiyle 114'üncü maddeye yapılan atfın gereği olarak tarhiyat zaman aşımının kendisidir.

<sup>600</sup> CANDAN, Açıklamalı AATUHK, s. 270.

halinde cebren tahsil işlemlerine girişilmesini hukuken mümkün kılar<sup>601</sup>. O halde, ödeme emrinin tebliği ile, borcun ödenmesi ödevi (son bir kez daha) belirli bir süreye bağlanır. Ödeme emrinin tebliğini takip eden on beş gün içinde amme alacağı ödenmediği takdirde, tahsil dairesince cebren tahsil yoluna gidilecektir. Özetle, ödeme emrinin tebliğine bağlanan hukuki sonuç, vergi borcunun ödenmemesi halinde cebren tahsil edilebilir niteliğe bürünmesi olarak ifade edilebilecektir.

Öte yandan, amme borçlusuna tebliği takip eden on beş gün için amme alacağını ödemediği takdirde malvarlığı bildiriminde bulunma ödevi yüklemesi, ödeme emrinin tebliğine bağlanan bir diğer sonuç olarak dikkate alınabilir. Keza, AATUHK'un “*Ödeme emrine itiraz*” başlıklı 58'inci maddesi uyarınca, ödeme emrinin tebliğini takip eden on beş gün içinde dava açılabilir. Bir başka ifadeyle, ödeme emrinin tebliği, kendisine karşı dava açma süresini de başlatma sonucunu doğurmaktadır.

O halde, yukarıda sayılan tüm hukuki sonuçların doğması, ödeme emrinin tebliğine bağlanmıştır.<sup>602</sup> Öyle ki, geçerli bir ödeme emri tebliği olmaksızın, ne malvarlığını beyan etmeyen amme borçlusuna tazyik hapsi uygulanabilir ne de ödememe halinde cebren tahsilat işlemlerine girişilebilir.

### **3.2.3 Düzeltme Fişine İstinaden İade Yapılması Örneğinde, Düzeltme Fişinin Tebliğine Bağlanan Sonuçlar**

VUK'un “*Düzeltme yetkisi ve reddiyat*” başlıklı 120'nci maddesinde, vergi hatasının yükümlü aleyhine yapıldığının fark edilmesi ve düzeltilmesine ilişkin hususlar düzenlenmektedir. Anılan hükmün ikinci fıkrasında, yükümlüden hataen fazladan tahsil olunan verginin yükümlüye ödeneceği, bir diğer ifadeyle iade edileceği öngörülmektedir. Burada çalışma açısından esas öneme sahip olan husus, fazladan ve

---

<sup>601</sup> A.g.e., s. 280.

<sup>602</sup> A.g.e., s. 283 vd.



yersiz olarak tahsil edilmiş olan verginin iadesinin bir yıllık hak düşürücü süreye<sup>603</sup> ve bu sürenin de düzeltme fişinin başvuru süresi belirtilmek kaydıyla tebliğine bağlanmış olmasıdır.

Düzenlemeye konu durumda, yükümlü lehine yararlandırıcı nitelikte bir işlem tesis edilmekte; yersiz vergi terkin olunurken, fazladan tahsil edilen verginin iadesi için yükümlü başvuruda bulunmaya çağırılmaktadır. O halde, aktarılan tarzda bir düzeltme fişinin tebliği, yükümlünün nezdinde iade için başvurma hakkını doğurmakta; keza buna ilişkin bir yıllık süreyi başlatmaktadır. Bu sürenin hareketsiz geçirilmesi halinde, iade hakkı hukuken ortadan kalkacaktır.

Son olarak, değinilmesi gerekir ki, bir yıllık başvuru süresine ve başvurulacak mercie ilişkin bilgilerin düzeltme fişinde bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde, bahse konu bir yıllık hak düşürücü süre işlemeye başlamayacak<sup>604</sup>; tebliğe bağlanan sonuç gerçekleşmeyecektir.

### 3.3 TEBLİĞ EVRAKINDA HATA VE TEBLİĞ USULÜNDE HATA

Daha önce değinildiği üzere, ancak usulüne uygun ve yazılı şekilde tebliğ yapılmakla hukuki sonuçlara ulaşılabileceği gerçeği karşısında<sup>605</sup>, tebliğ süreci her zaman usulüne uygun ve hatasız şekilde tamamlanamamaktadır. Öyle ki, kimi zaman süreçteki aktörlerin hareketleriyle tebliğ kusurlandırılmakta ve bu nedenle beklenen sonuçların doğmaması durumuyla karşılaşılabilmektedir. Bu kusurlu hareketlerin bir türü, VUK'un 108'inci maddesinde öngörüldüğü haliyle tebliğe konu evrak üzerinde yapılan hatalardır. Bunlardan esasa etkili olanların gerçekleşmesi, tebliği geçersiz kılacaktır. Öte yandan, VUK'ta düzenlenmemiş olmakla birlikte<sup>606</sup>, öngörülen usule riayet edilmemesi karşısında, bir başka ifadeyle usulsüz tebliğe sebebiyet verilmesi

---

<sup>603</sup> CANDAN, Vergilendirme..., s. 239 vd.

<sup>604</sup> A.g.e., s. 240.

<sup>605</sup> KARAKOÇ, s. 220.

<sup>606</sup> YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 517.

halinde, yine tebliğin hükümsüz olması sonucu ile karşılaşılacaktır.<sup>607</sup>

Tebliğde hata teriminin teknik olarak tebliğ evrakı üzerindeki bir aksaklığa (eksikliğe) tekabül ettiği; buna karşılık, tebliğde usulsüzlükten anlaşılması gerekenin tebliğ usulüne riayet edilmemesi hali olduğunun söylenebilecektir.<sup>608</sup> Bununla birlikte, tebliğde hata için tebliğ evrakında hata ve usulsüz tebliğ için de tebliğ usulünde hata ifadelerinin kullanılmasıyla, bahse konu terimlerin gerekli açıklığın temin edilebileceği kanaatiyle, çalışmanın devamında anılan kavramlara sadık kalınmıştır.

### 3.3.1 Tebliğ Evrakında Hata (Tebliğde Hata)

Yazılılığın kural olduğu idare hukukumuzda, idari işlemin belirli bir maddi varlık arz edecek şekilde açıklanması biçim (alt) unsuruna tekabül etmektedir. Dolayısıyla, idari işlemin maddi varlık olarak karşılığı, o idari işlemin şekil unsuruyla alakalıdır. Bununla birlikte, şekil unsurundaki her aksaklık idari işlemi sakatlamayacaktır.<sup>609</sup> Danıştay kararlarıyla da sabit olduğu üzere, şekil hatalarının işlemin iptalini gerektirip gerektirmediği noktasında, bunların esasa etkili olup olmaması yönünden bir ayrıma gidilmektedir.<sup>610</sup>

<sup>607</sup> KANETİ, s. 138; KARAKOÇ, s. 220.

<sup>608</sup> ŞENYÜZ, s. 137; CANDAN, Vergilendirme..., s. 183; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 513.

<sup>609</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 148. Aksi yönde, GÖZLER, şekil unsurunun biçime tekabül eden kısmını ayrı bir unsur olarak değerlendirmekte olup, bu unsur yönünden meydana gelen sakatlıklarının istisnasız olarak idari işlemin iptali veya yokluğu sonucunu doğuracağını, buna karşılık, usul sakatlıklarının yalnızca esasa etkili olanlarının işlemin iptalini gerektireceğini ileri sürmektedir. (Ayrıntılı bilgi için, bkz. GÖZLER, İdare Hukuku, s. 937 vd.)

<sup>610</sup> Benzer yönde, bkz. GÜNDAY, s. 149. VDDK'nın 26.01.1996 tarihli E. 1995/266 ve K. 1996/38 sayılı kararında yer verilen "... 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." şeklindeki gerekçe, Danıştay'ın konuya ilişkin uygulamasına örnek gösterilebilecektir. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulue-1995-266-k-1996-38-t-26-01-1996>, E.T. 18.08.2020)

Buna karşılık, VUK'un "*Hatalı tebliğler*" başlıklı 108'inci maddesinde ise, tebliğ konu evrak üzerindeki şekli bozuklukların tebliğ etkisi, vergi ihbarına yönelik evrakla sınırlı<sup>611</sup> olarak düzenlenmektedir. VUK'un 35'inci maddesinde vergi/ceza ihbarnamelerinde yer alacak hususlar öngörülmüştür. Bu hususlardaki herhangi bir yokluk, eksiklik veya yanlışlık tebliğ evrakında hataya tekabül etmektedir.

Anılan hükmün lafzı dikkate alındığında, tebliğ evrakı üzerindeki hataların esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmesi mümkündür.<sup>612</sup> Zira hükümde, esasa etkili olmayan hatalarının tebliğ konu evrakın hukuki değerine zarar vermeyeceği ifade edilmektedir. Buna karşılık, bazı durumlar sayılmakla, bunların tebliğ konu evrakı hükümsüz hale getireceği söylenmektedir ki, lafızdan sayılanların esasa etkili hatalar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

### 3.3.1.1 Esasa Etkili Hata

VUK'un 108'inci maddesinde, birtakım haller sayılmış; bu hallerin varlığının verginin ihbarına ilişkin vesikayı hükümsüz kılacağı kurala bağlanmıştır. Anılan hallerin, tadadi değil, tahdidi olarak sayıldığı ifade edilmekte; bir diğer ifadeyle, esasa etkili hata hallerinin sınırlı sayıda (numerus clausus) olduğu belirtilmektedir.<sup>613</sup> Her ne kadar aksi yöndeki görüşü savunanlar varsa<sup>614</sup> da hükmün lafzının herhangi bir tartışmaya yer vermeyecek açıklıkta olduğu düşünülmektedir.

Vurgulanması gerekir ki, VUK'un 108'inci maddesinin uygulaması, vergi ihbarı ile ilgili vesikalar dendiğinden, yalnızca vergi/ceza ihbarnamesi ve bununla alakalı evrak ile sınırlıdır.<sup>615</sup> O halde, bahse konu hükümde yer alan esasa etkili hata halleri ve bu hallerin hukuki sonucu, vergilendirmeye ilişkin diğer evrakta yer alan şekil hatalarıyla ilişkilendirilemeyecektir. Örnek kabilinden, VUK'un 108'inci maddesinde esasa etkili

---

<sup>611</sup> ŞENYÜZ, s. 137.

<sup>612</sup> ŞENYÜZ, s. 137.

<sup>613</sup> YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 513.

<sup>614</sup> Aksi yöndeki görüşler için, bkz. KARAKOÇ, s. 220; KANETİ, s. 137.

<sup>615</sup> ŞENYÜZ, s. 137.

hata olarak sayılan bir durumun ödeme emri üzerinde vuku bulması halinde, hatanın büyüklüğüne göre ödeme emrinin iptali yahut yok sayılması sonucu gündeme gelecektir.<sup>616</sup>

Esasa etkili hata hallerinin, yasa hükmünde açıkça belirtildiği üzere, hukuki sonucu hükümsüzlüktür. Bir diğer ifadeyle, hükümde anılan esasa etkili hata türlerinin gerçekleşmesi halinde, vesika hükümsüz olur.<sup>617</sup> Öyleyse, esasa etkili hata ihtiva eden ihbarnamenin tebliği kendisine bağlanan tahakkuk sürecini başlatma<sup>618</sup> ve (yükümlü nezdinde) geçerli bir vergi borcu yaratma sonucunu ortaya koyamayacaktır<sup>619</sup>. Esasa etkili hatanın varlığı halinde, tebliğin usulüne uygun yapılmış olması hükümsüzlük sonucuna etki etmez; bir diğer deyişle usulüne uygun olsa dahi esasa etkili hatayla yapılan tebliğ sıhhat kazanmaz.<sup>620</sup> Bununla birlikte, tebliğe konu evrakın hukuki sonuçlarına ulaşılması için yapılması gereken tebliğin tekrar edilmesidir.<sup>621</sup>

Hukuken muteber bir tebliğin yokluğunda ihbar edilmeye çalışılan vergi tahakkuk ederek kesinleşmeyeceğinden, sonradan tesis edilen işlemler (tahsilat işlemleri) hukuka aykırı olacak ve bunların iptali gerekecektir. Buna karşılık, ihbarnamede bulunan şekli hatalar için VUK'un 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen hata

---

<sup>616</sup> CANDAN, Açıklamalı AATUHK, s. 286 vd.

<sup>617</sup> KANETİ, s. 137. Bu noktada belirtilmesi gerekir ki, Danıştay'ın eski tarihli bazı kararlarında ve ihbarname ekinde vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesine ilişkin eski içtihadında, esasa etkili hataya dayanarak tarhiyat işlemini bozduğu görülmektedir. Ancak bugün itibarıyla, bu içtihattan dönüldüğü anlaşılmaktadır. İlgili kararlar için, bkz. VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E.2019/570 ve K. 2019/467 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100111.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100111.pdf), E.T.: 24.01.2020); VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E:2019/559 ve K:2019/437 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100050.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100050.pdf), E.T.: 24.01.2020) Yine aynı yönde daha güncel tarihli bir karar için, bkz. VDDK'nın 19.02.2020 tarihli, E.2020/9 ve K.2020/2 sayılı kararı. (Anılan karar, bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemine ilişkin olup, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

<sup>618</sup> ŞENYÜZ, s. 139.

<sup>619</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 166; KIZILOT, s. 903.

<sup>620</sup> ŞENYÜZ, s. 137; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 514; AYYILDIRIM, s. 253 vd. Aksi yönde bir yaklaşım için, bkz. YÜCE, ÇELİK, s. 166 vd.

<sup>621</sup> A.g.e., s. 166; ŞENYÜZ, s. 139; AYYILDIRIM, s. 254.

düzeltilme yoluna başvurulmasının mümkün olmadığı düşünülmektedir.<sup>622</sup> Zira hata düzeltilme yoluna başvurulması için VUK'un 116 ila 118'inci maddelerinde düzenlenen bir vergi hatasının varlığı aranacak olup, ihbarnamede bulunan şekli hataların bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinin kabulü gerekir.

Diğer yandan, hata düzeltilme yoluna esas itibarıyla vergilendirme sürecinde meydana gelen hukuka aykırı işlemlere karşı başvurulmakta ve ilgili işlemin hukuken ortadan kaldırılmasıyla sonuçlanmaktadır. Buna karşılık, VUK'un 108'inci maddesinde, yalnızca verginin ihbarına ilişkin vesikanın belirli şekli hatalarının gerçekleşmesi halinde hükümsüz olacağı öngörülmekle, tarihyata yönelik herhangi bir sonuç düzenlenmemiştir<sup>623</sup>. Dolayısıyla, sonuçları bakımından da tebliğde hata ile hata düzeltilme yolu müesseselerinin ilintisiz oldukları sonucuna ulaşılmalıdır.

VUK'un 108'inci maddesinde esasa etkili hata olarak sayılan haller, mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması yahut tebliğ konu evrakın görevli olmayan mercice düzenlenmiş olması halleridir. Bu hallerin her birinin detaylı şekilde ele alınmasında fayda görülmektedir.

#### 3.3.1.1.1 Yükümlünün Adına Yer Verilmemesi

Muhatabının adını barındırmayan ve dolayısıyla kimin nezdinde hukuki sonuç doğduğuna dair açıklık taşımayan bir vesikanın muhataba tebliğ edilmesiyle beklenen amaca ulaşamayacağı aşikardır. Bu durum, yükümlülük doğuran bir işlemin ilgilisi nezdinde uygulanabilmesi için tebliğinin gerektiği yönündeki genel kabulün bir sonucu olarak değerlendirilebilecektir.<sup>624</sup> Bu bağlamda, yükümlünün adına yer verilmemesinin vesikanın tebliğini hükümsüz kılacağı açıkça düzenlenmiştir.

<sup>622</sup> Aksi yönde, YÜCE, ÇELİK, s. 166; ŞENYÜZ, s. 144; KIZILOT, 903.

<sup>623</sup> CANDAN, Vergilendirme ..., s. 184 vd.

<sup>624</sup> Benzer yönde, bkz. AKYILMAZ, Bahtiyar; İdari Usul İlkeleri Işığında, İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 199.

Ad bir kişinin kimliğini tayine yarayan, bir başka ifadeyle onu ayırt etmeye yarayan ve aynı zamanda mensubu bulunulan aileyi de belirleyen kelime grubu olup, asgari olarak öz ad ve soyadından oluşur.<sup>625</sup> Soyadı şahsın aileye aidiyetini ifade ederken, öz ad aile fertlerinin birbirinden ayırt edilmesini sağlamaktadır.<sup>626</sup>

Vesikada öz adın yahut soyadının yalnızca birine yer verilmesi halinde bütünlüklü bir ad unsurundan bahsedilemeyeceğinden, bu durum yükümlünün adına yer verilmemesi haline vücut vermektedir.<sup>627</sup> Keza başka birine ait bir ismin vesikaya yazılması halinde de yükümlünün adına yer verilmemesi halinin gerçekleşeceği ileri sürülmektedir.<sup>628</sup>

Yazım hatalarının yahut öz ad veya soyadından birinin ya da her ikisinin yanlış yazılmasının veya şirket unvanının yanlış yazılmasının yükümlünün adına yer verilmemesi hali kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Danıştay'ın net bir tavrı olduğu söylenemez.<sup>629</sup> Yine de bir örnek olarak, ilanen tebliğde şirket unvanının “*Ba-Ha*” yerine “*Beka*” yazıldığı uyuşmazlıkta, ortada kesinleşmiş bir vergi borcu olmadığından bahisle ödeme emirlerinin iptaline hükmeden ilk derece mahkemesinin kararı onayan Danıştay 9. Dairesi'nin kararı gösterilebilecektir.<sup>630</sup> Buna karşılık, aynı dairenin eski tarihli bir kararında, gazetede ki ilan metninde “*M. Sadi Sızman*” yerine “*M. Sudi Sızman*” yazılması suretiyle meydana gelen baskı hatası esasa etkili bir hata olarak değerlendirilmemiştir.<sup>631</sup>

### 3.3.1.1.2 Vergi Nev'nin Belirtilmemesi

Türk vergi sisteminde gelir, harcama ve servet üzerinden vergilendirme yapılmakta,

<sup>625</sup> OĞUZMAN, SELİÇİ, OKTAY-ÖZDEMİR, s. 114 vd.

<sup>626</sup> A.g.e., s. 115; ŞENYÜZ, s. 138.

<sup>627</sup> A.g.e., s. 138; AYYILDIRIM, s. 255.

<sup>628</sup> ŞENYÜZ., s. 138.

<sup>629</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. UĞUR, s. 375 vd.

<sup>630</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 17.12.2009 tarihli, E.2008/910 ve K. 2009/5003 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 12.01.2020)

<sup>631</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 16.11.1976 tarihli, E. 1975/564 ve K. 1976/2936 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, UĞUR, s. 375 vd.)

dolayısıyla yükümlülerden muhtelif vergiler toplanmaktadır. Vergilendirme işlemleri yürütülürken, her bir işlemin hangi vergiye ilişkin olduğunun belirli olması, paralel olarak yükümlünün de haberdar edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, tebliğ ile amaçlanan yükümlünün hakkında tesis edilen işlemde haberdar edilmesi hedefine ulaşamayacak; hatta bir anlamda mahkemeye erişim hakkının zedelenmesine sebebiyet verilebilecektir.

VUK'un 108'inci maddesinde düzenlenen varlığıyla ilgili vesikayı hükümsüz kılan verginin nev'inin belirtilmemesi halinden ne anlaşılması gerektiği belirsizdir. Öyle ki, bu belirsizliğin aşılması için nev'i ile kastedilenin kapsamının tespit edilmesi gerekmektedir. ŞENYÜZ, nev'iden vergi aslı ve vergi cezası gibi temel bir ayırımın kastedildiğini ileri sürmektedir.<sup>632</sup> Buna karşılık, vergi idaresinin bugün sahip olduğu imkânlar ve bunların sonucu olarak vergi/ceza ihbarnamelerinin detaylı şekilde düzenlenmesinin son derece basitleştiği göz önüne alındığında, bahse konu hüküm kapsamında nev'i ile kastedilenin vergi aslı ve vergi cezası ayırımının yanında işleme konu verginin adını da kapsayacak şekilde geniş değerlendirilmesi gerektiği kanaati hasıl olmaktadır. AYYILDIRIM bu doğrultuda bir yorum getirerek, verginin doğrudan ismen yahut koduyla zikredilmemesi halinde tebliğe konu vesikanın hükümsüz olacağını ifade etmektedir.<sup>633</sup>

### 3.3.1.1.3 Vergi Miktarının Belirtilmemesi

Hatırlanacağı üzere, tebliğe ilişkin tanımlardan birisi de vergi dairelerince hesaplanan miktarın yükümlüye bildirilmesi şeklindeydi<sup>634</sup>. O halde, ihbarnamede muhatap hakkında yapılan işlemin tutarının gösterilmesi son derece olağandır.<sup>635</sup> Gerçekten de aksi takdirde ne kadar vergi hesaplandığı belirsiz olacağından<sup>636</sup>, tebliğ ile ulaşılmaya çalışılan bilgilendirme sonucuna tam anlamıyla ulaşamayacaktır. Aynı zamanda,

---

<sup>632</sup> ŞENYÜZ, s. 138.

<sup>633</sup> AYYILDIRIM, s. 256.

<sup>634</sup> ERGİNAY, s. 82.

<sup>635</sup> ŞENYÜZ, s. 139.

<sup>636</sup> A.g.e., s. 139.

böyle bir durumda yükümlünün kendisine ihbar edilen vergiye karşı başvurabileceği yasal yolları gereği gibi değerlendirmesinin engelleneceği ileri sürülmektedir.<sup>637</sup>

#### 3.3.1.1.4 Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresinin Hiç Yazılmamış Olması

İdari işleme karşı başvurulabilecek yasal yolların ilgiliye bildirilmesi, hukuk devletinin temel unsurlardan biri olarak sayılabilecek idarenin hukuka uygunluğunun denetimini etkili kılar.<sup>638</sup> Türk hukukunda idari işlemlere karşı başvurulacak kanun yollarının gösterilmesi, Anayasa'nın "*Temel hak ve hürriyetlerin korunması*" başlıklı 40'inci maddesinin ikinci fıkrasında düzenleme altına alınmıştır. Anılan hükme göre, idari işlemlerde ilgilinin başvurabileceği yasal yol, başvuru mercii ve süresi de zikredilerek belirtilmelidir.

Genel esasın yanında, VUK'un 108'inci maddesinde dava açma süresine yer verilmemesinin tebliğe konu ihbarnamayı hükümsüz hale getiren bir hal olarak öngörülmesiyle, vergi usul hukukumuzda da kanun yolu olan dava açma süresinin açıkça ihbarnamede yazması ayrıca bir zorunluluk olarak düzenlenmektedir.<sup>639</sup> <sup>640</sup> Vergilendirmeye ilişkin tebliğin esas amaçlarından birinin muhatabı bilgilendirmek ve böylelikle hakkında tesis edilen işleme karşı yasal yollara başvurmaya sevk etmek olduğu dikkate alındığında, bu amaca ancak ilgili yasal yolların belirtilmesi halinde tam anlamıyla ulaşılabileceği, aksinin yukarıda değinildiği üzere anayasal güvence

<sup>637</sup> AYYILDIRIM, s. 256.

<sup>638</sup> ŞANLI ATAY, Yeliz; "*İdari İşlemlerde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü*", TBB Dergisi, S. 96, Eylül-Ekim 2011, s. 294. (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2011-96-1143>, E.T.: 29.12.2019)

<sup>639</sup> ŞENYÜZ, s. 139.

<sup>640</sup> Hatırlanmasında fayda var ki, VUK'un 108'inci maddesi yalnızca vergi/ceza ihbarnameleri üzerindeki şekli hataları konu almaktadır. Bir başka ifadeyle, ihbarnameler dışındaki tebliğe konu vesikalarda yasal yollara bilgiye yer verilmemesi halinde ne olacağı bahse konu maddenin kapsamında değildir. Bununla birlikte, dava açma süresi zikredilmeyen ödeme emirleri için süresinde sonra açılacak davaların süre aşımından dolayı reddedilemeyeceği yönünde kararlar verildiği tespit edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için, bkz. AKBULUT, Emre; "*İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi*", TBB Dergisi, S. 81, Mart-Nisan 2009, s. 18. (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-500>, E.T.: 29.12.2019)



altında olan hak arama hürriyetinin ihlaline sebebiyet vereceği kabul edilmelidir.<sup>641</sup>

Danıştay 9. Dairesi, ihbarnamede vergi mahkemesinde dava açma süresinin belirtilmemesine karşın süre aşımı gerekçesiyle davanın reddine hükmeden ilk derece mahkemesinin kararını isabetsiz bulmuştur.<sup>642</sup> Anılan kararda, VUK'un 108'inci maddesinin yanında, aynı kanunun ihbarnamenin muhteviyatını düzenleyen 35'inci maddesine de değinilmesi dikkat çekicidir. Aynı daire bir başka kararında, dava açma süresi yazılmayan vesikanın ihbarname niteliği taşımadığı, dolayısıyla ödeme emrine konu edilebilecek nitelikte kesinleşmiş bir vergi borcu bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline hükmeden vergi mahkemesi kararını onamıştır.<sup>643</sup>

Son olarak, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yanlış yazılması durumunun da esasa etkili hata olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususuna değinilmesinde fayda bulunmaktadır. CANBAZOĞLU'na göre, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yanlış yazılması bir esasa etkili hata hali olmayıp<sup>644</sup>; ihbarnameye yanlış yazılan süre nedeniyle uğranılacak zararların tam yargı davası ile tazmini yoluna gidilebilecektir<sup>645</sup>. AYYILDIRIM ise yanlış yazılmasına karşın süresinde açılan dava yönünden bir kusurlandırmanın mümkün olmayacağını ifade etmekte; yasal süresi geçtikten sonra ve fakat yanlış yazılan süre içerisinde açılan davaların süre aşımından dolayı reddedilmesinin ise hak arama hürriyetinin özüne temas edecek şekilde fazla şekilci bir yaklaşım olacağını ifade etmektedir.<sup>646</sup> Bu görüşlerin yanında, Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu eski tarihli bir kararında, vergi mahkemesinde dava açma

---

<sup>641</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 165.

<sup>642</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 22.05.2012 tarihli, E. 2009/3946 ve K.2012/2826 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 12.01.2020) Benzer yönde, bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 04.04.1986 tarihli, E. 1986/92 ve K. 1986/1133 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, YÜCE, ÇELİK, s. 165.)

<sup>643</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 02.11.2010 tarihli, E.2008/8506 ve K. 2010/5692 sayılı kararı. ([https://www.corpus.com.tr](https://www.corpus.com.tr/), E.T.:21.01.2020).

<sup>644</sup> CANBAZOĞLU, Kerem; “*Vergilendirme ve Vergi Alacağıının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlemler Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi*”, TBB Dergisi, S. 89, 2010, s. 175. (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-500>, E.T.: 13.01.2020)

<sup>645</sup> A.g.m., s. 175, dn. 49.

<sup>646</sup> AYYILDIRIM, s. 258 vd.

süresinin yanlış yazılması halini hiç yazılmamayla bir tutarak esasa etkili şekil hatası olarak değerlendirmiştir.<sup>647</sup>

Yukarıda ele alınan görüşler ve karar bir yana, dava açma süresinin yanlış yazılması durumunun da esasa etkili hata olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda düzenlemenin lafzının yeterli açıklığa sahip olduğu düşünülmektedir: Kanun koyucu yalnızca hiç yazılmama halini düzenlemiştir. Bundan hareketle yalnızca dava açma süresinin hiç yazılmamış olması durumunda esasa etkili bir hatanın varlığından bahsedilebileceği sonucuna ulaşılmalıdır. Bununla birlikte yukarıda değinilen, AYYILDIRIM'ın yanlış yazılma halinde, yasal sürenin aşıldığı gerekçesiyle davanın reddedilmesinin hak arama hürriyetine aykırılık arz edeceği yönündeki tespitinin isabetli olduğu düşünülmektedir. Zira esasen böyle bir esasa etkili hata halinin düzenlenmesinin altında, kanun koyucunun kendisine vergi ihbar edilenlere hak arama imkânı sağlama amacı yatmaktayken, yanlış yazılan süre içerisinde açılan bir davanın süre aşımından reddedilmesi kanun koyucunun mezkur amacıyla ters düşecektir.

### 3.3.1.1.5 Tebliğe Konu Vesikaların Görevli Olmayan Mercî Tarafından Düzenlenmesi

VUK'un 108'inci maddesinde tebliğe konu vesikayı hükümsüz kılacak bir diğer husus, vesikanın görevli olmayan mercî tarafından düzenlenmesidir. Hükmün lafzında görev ile kastedilenin esasında idari işlemin yetki unsuruna tekabül ettiği düşünüldüğünde, esasında bu durum, yetki yönünden sakat idari işleme ilişkin istisnai bir düzenleme niteliğindedir.

Bilindiği üzere, Anayasa ve yasalar vasıtasıyla idari mercilere tanınmış olan karar alabilme ve işlem yapabilme yeteneği, idari işlemlerin yetki unsurunu teşkil

---

<sup>647</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 24.10.1986 tarihli, E. 1984/484 ve K. 1984/2972 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, YÜCE, ÇELİK, s. 165.)

etmektedir.<sup>648</sup> Yetki unsuru da dahil olmak üzere, idari işlemin unsurlarındaki bir aksaklık o işlemi, kural olarak iptal edilmesi gerektirecek şekilde sakat kılacaktır.<sup>649</sup> Vergilendirme işlemleri yönünden de aynı açıklamalar geçerli olduğundan, yetkisiz bir idari merci tarafından tesis edilen işlem yetki yönünden sakat olacağından iptal edilmesi gerekecektir.<sup>650</sup> Ancak asıl kuraldan farklı olarak VUK'un 108'inci maddesinde açıkça öngörüldüğü üzere, vergi/ceza ihbarnamesinin yetkisiz merci tarafından düzenlenmesi yalnızca ihbarnameyi hükümsüz kılmaktadır.<sup>651</sup>

VDDK'nın görevli olmayan merci tarafından düzenlenen ceza ihbarnamesinin geçerli bir amme alacağı doğurmayacağına hükmettiği karar<sup>652</sup> son derece dikkat çekici olup ilgili kararda şu gerekçeye yer verilmiştir: *“Cezanın yetkili olmayan vergi dairesi tarafından kesilmesi, 6183 sayılı Yasa hükümlerine göre cebren takip ve tahsil edilebilecek bir borç yaratmayacağından, bu durumu 6183 sayılı Yasanın 58'inci maddesinde yer alan ödeme emriyle istenebilecek bir borcun bulunmaması kapsamında görerek ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararında bozma kararına ve hukuka aykırılık görülmemiştir.”*

Karara konu olayda, esasen cezayı kesmekle yetkili vergi dairesinden başkaca bir vergi dairesince düzenlenen ceza ihbarnamesinin hükümsüzlüğü ileri sürülmektedir. Bu noktada ilgili hükmün ceza ihbarına ilişkin vesikalar yönünden de uygulanabilir olup olmadığı sorusu akıllara gelecektir. Bu soruya olumlu cevap verilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Zira VUK'un 108'inci maddesinde düzenlenen hükümsüzlük hali, yalnızca vergi ihbarına ilişkin vesikalar yönünden geçerlidir. Yer

---

<sup>648</sup> GÜNDAY, s. 134.

<sup>649</sup> TAN, s. 228.

<sup>650</sup> Fonksiyon gaspı ve yetki gaspı hallerinde, fazlasıyla ağır bir hukuka aykırılık vuku bulduğundan, idari işlem yok hükmünde sayılacaktır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 159 vd.

<sup>651</sup> VUK'un 108'inci maddesinde, iptal edilmeyi gerektiren nitelikte bir sakatlık değil, yokluk yaptırımını doğuracak bir sakatlığın düzenlendiği yönündeki görüş için, bkz. AYYILDIRIM, s. 259 vd. Bu noktada belirtilmesi gerekir ki, AYYILDIRIM'ın açıklamakta yararlandığı örneklere, VUK'un 108'inci maddenin yalnızca vergi ihbarına yönelik vesikalara ilişkin olduğu gerçeği karşısında katılmak mümkün değildir.

<sup>652</sup> VDDK'nın 10.10.2008 tarihli, E. 2007/489 ve K. 2008/627 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr>, E.T.:22.01.2020).

verilen karar ise, özü itibarıyla bir yer bakımından yetkisizlik<sup>653</sup> mevcut olan olayda, yetki unsuru sakat bir idari işleme dayanan ödeme emrinin iptaline karar verilmesinden ibarettir.

### 3.3.1.2 Esasa Etkili Olmayan Hata

VUK'un 108'inci maddesinde, esasa etkili şekil hatalarının tebliğe konu vesikayı hükümsüz kılacağı ifade edilmekte; anılan hükmün mefhumu muhalifinden, esasa etkili olmayan hataların vesikanın hükmüne etki etmeyeceği<sup>654</sup> ve eksiksiz bir şekilde tebliğ sürecinin tamamlanacağı anlaşılmaktadır<sup>655</sup>. Bir başka ifadeyle, esasa etkili hata sayılmayacak nitelikteki, vesikayı hukuken değersiz kılacak ağırlık taşımayan hatalar, esasa etkili olmayan hata olarak değerlendirilecektir.<sup>656</sup>

Yasada hangi hallerin esasa etkili olmayan hata olarak dikkate alınacağı örneklendirilmemiş yahut sayılmamıştır. Buna karşılık, esasa etkili olmayan hatanın tespitinde, düzenlemenin amacının ciddi öneme sahip olmayan, basit hatalar nedeniyle tebliğin hükümsüz kalmasını engellemek olduğu<sup>657</sup> dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede, tebliğ evrakının üzerindeki hatalara rağmen fonksiyonlarını yerine getirip getiremediği hususu bir kriter olarak belirlenebilecektir. Gerçekten de tebliğe konu evrakın fonksiyonlarına ve dolayısıyla hukuki kıymetine etki etmeyen, ihbarname numarasının veya tarihinin yazılmamış olması yahut yanlış yazılması halleri esaslı olmayan hatalara örnek gösterilebilecektir.<sup>658</sup>

<sup>653</sup> CANDAN, Açıklamalı İYUK, s. 164.

<sup>654</sup> UĞUR, s. 375; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 514; KANETİ, s. 137; ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 306.; KIZILOT, s.903.

<sup>655</sup> ŞENYÜZ, s. 140; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 514.

<sup>656</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 167.

<sup>657</sup> ŞENYÜZ, s. 140.

<sup>658</sup> UĞUR, s. 375; KIZILOT, s.903. Bu noktada, tarih veya dolayısıyla tarihi içeren numaranın yanlış yazılması, "zaman yönünden yetki" bakımından bir anlam ifade edebilecekse de, esasen bunun pratikte bir karşılığı yoktur. Zira VUK'un 114'üncü maddesi dikkate alındığında, 5 yıllık tarhiyat zamaşımı içerisinde tarhiyatın yapılması ve ihbarnamenin düzenlenmesinin

İlgili hükmün lafzında geçen esasa etkili olan hata hallerinden hareketle, birtakım esasa etkili olmayan hata hallerinin belirlenmesi mümkün olabilecektir. Örneğin, yükümlünün adının yahut verginin miktarının veya nev'inin hiç yazılmamasının esasa etkili hata teşkil ettiği düşünüldüğünde, anılan hususların makul bir düzeyde yanlış yazılmasının esasa etkili hata olmayacağı ve ihbarnamenin hükümsüzlüğü sonucunu doğurmayacağı ileri sürülebilecektir.<sup>659</sup>

Bahse konu hususların her birinin yasa düzeyinde ortaya koyulmasının imkansızlığı karşısında, hangi hallerin esasa etkili olmayan hata olduğu konusu yargı kararlarıyla açıklığa kavuşacaktır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi, şirketin nev'inin ihbarnamede yazılmamasını yükümlünün adına yer verilmemesi hali kapsamında esasa etkili hata olarak değerlendirmemiştir.<sup>660</sup> Danıştay 3. Dairesi ise ihbarnamede vergi döneminin yanlış yazılması karşısında tarhiyatın iptaline hükmeden ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.<sup>661</sup> Bir başka örnekte, yine Danıştay 3. Dairesi tarafından matrahın ihbarnamede gösterilmemesinin esasa etkili olmadığına hükmedilmiştir.<sup>662</sup>

Son olarak değinilmesi gereken bir diğer husus ise ihbarname ekinde yer verilmesi, VUK'un 35. maddesi bağlamında bir yasal zorunluluk olan vergi incelemesi raporu, vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararlarının ihbarnameye ek yapılmaması durumunun esasa etkili hata teşkil edip etmediğidir. İstikrar kazanmış Danıştay içtihadında, mahiyeti itibarıyla tarhiyat işleminin dayanağı olan vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararlarının vergi/ceza ihbarnamelerine eklenmemesini, savunma hakkını (*kimi kararlar adil – hakkaniyetli yargılanma hakkını*) ihlal ettiği gerekçesiyle esasa etkili bir şekil hatası niteliğinde

---

yeterli olmadığı, bunların yanında tebliğin yapılmasının da gerektiği açıktır. O halde zamanaşımı dolduktan sonra düzenlenen bir ihbarname, kaçınılmaz olarak zamanaşımı dolduktan sonra tebliğ edilecektir.

<sup>659</sup> ŞENYÜZ, s. 140; YÜCE, ÇELİK, s. 168.

<sup>660</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 08.03.1995 tarihli, E.1994/1343 ve K. 1995/970 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, CANDAN, Vergilendirme ..., s. 172, dn. 168.)

<sup>661</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 15.09.2011 tarihli, E. 2008/1604 ve K. 2011/4740 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 20.01.2020)

<sup>662</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 29.09.1992 tarihli, E.1990/2908 ve K. 1992/2829 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, CANDAN, Vergilendirme ..., s. 172, dn. 168.)

değerlendirilmekteydi.<sup>663</sup> Buna karşılık, VUK'un 108'inci maddesi ile ihbarname ile tarihyatın birbirinden ayrıldığı, anılan madde bağlamında meydana gelen şekil hatalarının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı, ihbarnamenin hükümsüzlüğünü kendi başına tarihyatın iptalini gerektirmeyeceği dikkate alındığında ihbarnameye dayanak raporun yahut takdir komisyonu kararının dosyaya ibrazının mahkemece sağlanması suretiyle davanın esasına girilerek karar verilmesi gerektiği yönünde kararlar da mevcuttu.<sup>664</sup>

Danıştay internet sitesinde yer vermiş olduğu VDDK kararlarıyla konuyu büyük ölçüde açıklığa kavuşturmuştur. Anılan kararlar, tarihyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin savunma hakkının ihlaline yol açan, esasa etkili nitelikte bir şekli hata olduğu gerekçesiyle tarihyatın iptaline hükmedilemeyeceği, esasa etkili nitelikte bir şekil hatasının yalnızca tebliğ evrakını hükümsüz kılacağından hareketle, tarihyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının da dosyaya ibrazı ile savunma hakkı gereği gibi kullandırılarak, esas hakkında karar verilmesi gerektiği yönündedir.<sup>665</sup>

---

<sup>663</sup> Örnek kabilinden, matrahın tespitine ilişkin bilgi vermeyen ve esasen vergi tekniği dayanan vergi inceleme raporunun ihbarname ekine eklenmesinin yeterli olmadığı, vergi tekniği raporunun da eklenmesi gerektiği, aksi takdirde yükümlünün elinden savunma hakkının alınacağı, bu durumun esasa etkili şekil hatası teşkil ettiği yönünde, VDDK'nın 18.06.2014 tarihli, E.2014/304 ve K.2014/563 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020) İhbarnameye ekli takdir komisyonu kararının dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesine ilişkin benzer örnek için, bkz. VDDK'nın 03.10.2018 tarihli, E. 2018/355 ve K.2018/643 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020) Bir başka örnek olarak, tebliğ zarfının konu kısmında vergi inceleme raporunun belirtilmediği ve dolayısıyla vergi inceleme raporunun tebliğ edilmediğinin kabul edilmesi gerektiği, vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olarak değerlendirileceği yönünde, bkz. VDDK'nın 28.05.2010 tarihli, E.2008/131 ve K. 2010/257 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020) Benzer yönde bkz., Danıştay 4. Dairesi'nin 18.09.2014 tarihli, E.2014/2664 ve K. 2014/5164 sayılı kararı (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020); Danıştay 9. Dairesi'nin 05.11.2009 tarihli, E.2008/3530 ve K. 2009/3998 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020)

<sup>664</sup> Örnek kabilinden, VDDK'nın 11.05.2016 tarihli, E.2016/493 ve K. 2016/581 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 24.01.2020).

<sup>665</sup> İhbarname ekinde tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunun davalı idarece dava dosyasına sunulması halinde, bu raporun davacıya tebliğ edilerek savunma hakkının sağlanabileceği,

Danıştay'ın güncel yaklaşımının hem isabetli hem de isabetsiz yanları olduğu söylenebilecektir. Gerçekten VUK'un 108'inci maddesinde esasa etkili şekil hataları sayılmış olup; bunlar arasında, savunma hakkının ihlaline yol açacak şekilde tarhiyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi hali bulunmamaktadır. Nitekim esasa etkili hatanın sonucu da tarhiyatın iptali değil, tebliğ evrakının hükümsüzlüğüdür. Bir an için tarhiyata esas rapor yahut takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili hata olduğu kabul edilse dahi, bunun karşılığı salt tebliğ evrakının hükümsüzlüğü iken, tarhiyatın iptaline hükmedilmesi yerinde olmayacaktır. Dolayısıyla, Danıştay'ın güncel yaklaşımında belirlendiği üzere, tarhiyatın iptali istemiyle açılan davalarda, esaslı hataya ilişkin iddialar bir yana bırakılarak, idari işlemlerin unsurlarının hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bahse konu yaklaşım adil yargılanma hakkının mahkemece sağlanabileceği iddiası yönünden eleştirilmektedir.<sup>666</sup> Belirtilmelidir ki, tarhiyatın dayanağını tevsik eden belgelerin ihbarnameye eklenmemesinin önünü açan yaklaşım, dava açma dışında kalan uyuşmazlık çözüm yollarının etkili şekilde işletilmesine engel olmaktadır. İdarenin bir hakkı ihlal eder nitelikteki işlemine sıhhat kazandırma yahut vereceği karar dışında bir hareketle bu hakkı kısmen tesis etmek mahkemelerin görevi olmamalıdır. Bu konuda esas olan, idarenin yasalara ve hukuka uygun şekilde hak

---

dava aşamasında giderilebilecek bu eksikliğin hakkaniyete uygun yargılama hakkını ihlal etmediği, aynı zamanda esaslı bir şekil hatası da oluşturmadığı yönünde, bkz. VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E.2019/570 ve K. 2019/467 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100111.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100111.pdf), E.T.: 24.01.2020); vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin mahkeme tarafından yargılama aşamasında giderilebileceği, bu durumun hakkaniyete uygun yargılama hakkını ihlal edilmemiş olacağı ve esaslı bir şekil hatası oluşturmayacağı yönünde, bkz. VDDK'nın 03.07.2019 tarihli, E:2019/559 ve K:2019/437 sayılı kararı. ([https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03\\_10\\_2019\\_100050.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100050.pdf), E.T.: 24.01.2020) Yine aynı yönde, bkz. VDDK'nın 19.02.2020 tarihli, E.2020/9 ve K.2020/2 sayılı kararı. (Anılan karar, bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemine ilişkin olup, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

<sup>666</sup> Adil yargılanma hakkının yargılama esnasında sağlanabileceğine dair yaklaşımın, adil yargılanma hakkının çok sınırlı bir yorumunu teşkil edeceği yönünde, bkz. DOKSAT, Canan; "Adil Yargılanma Hakkı ve Vergi İnceleme Raporlarının Tebliği", Hukuk Postası, Aralık 2019. (<http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/adil-yargılanma-hakki-ve-vergi-inceleme-raporlarinin-tebliği>, E.T.: 20.01.2020)

ihlaline sebebiyet veren davranışından dönerek, herhangi bir ihlale yol açmayacak şekilde ve ekleri de dahil olmak üzere her anlamda VUK'un 35'inci maddesinde öngörülene uygun olarak tebliği gerçekleştirmesidir.

### 3.3.2 Tebliğ Usulünde Hata (Usulsüz Tebliğ)

Usulsüz tebliğ olarak da ifade edilen tebliğ usulünde hata, tebliğin yapılmasına ilişkin öngörülen yöntemin hiç takip edilmemesi veya eksik takip edilmesi halidir.<sup>667</sup> Öyle ki, tebliğin kime, hangi koşullar altında, nerede ve nasıl yapılacağı vergilendirmeye ilişkin tebliğe dair mevzuatta detaylı olarak düzenlenmişken<sup>668</sup>; bahse konu usule riayet edilmeksizin yapılan tebliğler, kural olarak geçersizdir<sup>669</sup> ve yapılmamış sayılacaktır<sup>670</sup>. Vurgulanmasında fayda vardır ki, usulsüz tebliğ halinde tebliğde (esasa etkili) hatanın aksine, tebliğe konu vesika değil, tebliğin kendisi geçersiz olmaktadır.<sup>671</sup> Geçersiz bir tebliği müteakip aşamalarda tesis edilen işlem de hukuka aykırı olacaktır.<sup>672</sup>

VUK'ta usulsüz tebliğe ilişkin özel bir hüküm mevcut olmadığından ve Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesinin gereği olarak, Tebligat Kanunu'nun "*Usulüne aykırı tebliğin hükmü*" başlıklı 32'nci maddesi uygulama alanı bulacaktır.<sup>673</sup> Anılan hükme göre, her ne kadar usule riayet edilmeksizin tebliğ gerçekleştirildiyse de muhatabın

<sup>667</sup> ŞENYÜZ, s. 143; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 517.

<sup>668</sup> ŞENYÜZ, s. 143.

<sup>669</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 81; ŞENYÜZ, s. 143; UĞUR, s. 376; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 517 vd.; ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 307; KIZILOT, s.904.

<sup>670</sup> KANETİ, s. 138; MOROĞLU, MUŞUL, s. 81

<sup>671</sup> KARAKOÇ, s. 220.

<sup>672</sup> İhbarnamenin usulsüz tebliğ edilmesi halinde, ödeme emrine karşı açılan davalarda Danıştay geçerli bir tebliğin yokluğunda, kesinleşmiş bir amme alacağından bahsedilemeyeceğinden hareketle ödeme emirlerinin iptali edilmesi gerektiğine hükmetmektedir. Örnek kabilinden, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 12.02.2015 tarihli, E. 2012/9304 ve K. 2015/296 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020)

<sup>673</sup> KANETİ, s. 138; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 518. Ayı yönde, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 20.09.2016 tarihli, E. 2016/526 ve K. 2016/3389 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020); Danıştay 4. Dairesi'nin 08.04.2002 tarihli, E. 2001/4914 ve K. 2002/1461 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020)



muttali (haberdar) olması halinde tebliğ geçerli olacaktır. Öyleyse, tebliğin muhatabının haberdar olmasının usulsüz tebliğin geçerlilik koşulu olarak tespit edilmesi mümkün olup; bu koşulun sağlanmaması halinde, muttali olunmayan tebliğe dayanılarak tesis edilecek işlemler hukuka aykırıdır.<sup>674</sup> Elbette bahse konu hükmün işletilebilmesi için öncelikle usulsüz de olsa tebliğ olarak vasıflandırılabilen bir işlemin varlığı da aranacaktır.<sup>675</sup> Bir başka ifadeyle, kendisine hiçbir şekilde (usulüne uygun yahut usulsüz) tebliğ yapılmamış muhatabın haricen, yapılsaydı tebliğin konusunu teşkil edecek hususları öğrenmesiyle geçerli bir tebliğin sonuçlarına ulaşıldığı iddia olunamaz.

Diğer yandan, aynı hükme göre, tebliğin muhatabın muttali olduğunu beyan ettiği tarihte gerçekleştiği kabul edilecektir.<sup>676</sup> O halde, dava açma süresi de muhatabın tebliğden haberdar olduğunu kabul ettiği tarihten itibaren başlayacaktır.<sup>677</sup> Bununla birlikte, muhatabın muttali olduğu tarihi açıkça beyan etmesine gerek yoktur; kendi beyanlarından anlaşılabilmesi yeterlidir.<sup>678</sup> Öyle ki, dava dilekçesinden ittıla tarihinin anlaşılabilirdiği bir olaya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi, ilk derece mahkemesinin süre aşımından davanın reddi yönündeki kararını onamıştır.<sup>679</sup> Burada belirtilmesi gerekir ki, muttali (haberdar) olma ile kastedilen kapsamın ne olduğu hususunda yeterli açıklık yoktur. ŞENYÜZ, muttali olmanın yalnızca tebliğin varlığını değil, bunun ötesinde tebliğin içeriğinin de bilinmesi şeklinde anlaşılması gerektiğini ileri sürmektedir.<sup>680</sup> Gerçekten de tebliğin bilgilendirme fonksiyonu dikkate alındığında, muhatabın yalnızca tebliğin varlığından haberdar olmasının muttali olma için yeterli

---

<sup>674</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 169 vd.

<sup>675</sup> MOROĞLU, MUŞUL, s. 82.

<sup>676</sup> Tebliğ tarihinin davacının dava ve temyiz dilekçelerinde belirttiği tarihin esas alındığı karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 15.03.1999 tarihli, E.1998/906 ve K.1999/1052 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020) Aksi yönde bir karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 28.12.1987 tarihli, E. 1987/5041 ve K. 1987/4133 sayılı kararı. (DD., S. 70 – 71, 1988, s. 211 vd.)

<sup>677</sup> KANETİ, s. 138; YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 518; MOROĞLU, MUŞUL, s. 85.

<sup>678</sup> Benzer yönde, bkz. KARAKOÇ, s. 221.

<sup>679</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 06.11.2013 tarihli, E. 2002/87 ve K. 2003/2379 sayılı kararı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: 02.01.2020) Konuya ilişkin, Yargıtay'ın da benzer bir yaklaşıma sahip olduğu hususunda, bkz. YÜCE, ÇELİK, s. 170; MOROĞLU, MUŞUL, s. 85.

<sup>680</sup> ŞENYÜZ, s. 145.

olmayacağıının kabulü gerekir.

Bu noktada, tebliğin geçersiz olmasıyla tebliğin yok sayılması arasındaki farka dikkat çekilmesinde fayda bulunmaktadır. Usulsüz tebliğde, Tebligat Kanunu'nda öngörülen usule aykırı nitelikte de olsa bir tebliğ söz konusuysen; tebliğin yokluğunda ise tebliğ olarak nitelendirilebilecek bir işlemin varlığından bahsedilmesi mümkün değildir.<sup>681</sup> Örnek kabilinden hukuken tebliğe gerek olmadığı halde tebliğe çıkılması durumunda olduğu gibi en başta yapılması gereken bir tebliğ ve yine bu tebliğ için uyulması gereken bir usul mevcut olmadığından, usulsüz ve dolayısıyla geçersiz bir tebliğden bahsedilemeyecektir.<sup>682</sup> Muhatabın bir vesile ile öğrenmesi hali de dahil olmak üzere, idare anılan tarzda bir tebliğ dayanarak hiçbir şekilde işlem tesis edemeyecektir.<sup>683</sup>

Yukarıdaki tespitler ışığında söylenebilir ki, usulsüz tebliğin dava açma süresi yönünden ve vergilendirme sürecinin tebliği takip eden kısmında yapılan işlemleri yönünden iki sonucu mevcuttur: geçerli bir tebliğin yokluğunda dava açma süresi başlamayacak, aynı zamanda tebliğin konusu işleme dayanılarak yapılan işlemler sakatlanmış olacaktır.<sup>684</sup> Örnek kabilinden, usulsüz şekilde tebliğ edilen bir ihbarnamenin konusu vergi tahakkuk etmeyeceğinden, vadesinde ödenmemiş bir amme alacağından bahsedilmesi mümkün olmayacak ve ödeme emrinin iptali gerekecektir. Aynı doğrultuda usulsüz şekilde tebliğ edilen ödeme emrine dayanılarak tesis edilen haciz işlemi de hukuka aykırı olacaktır. Benzer olarak usulsüz tebliğ edilen bilgi isteme yazısına istinaden kesilecek özel usulsüzlük cezası da hukuken sakattır.

Öğretide, usulsüz tebliğ karşısında, tarhiyatın terkin talebiyle dava yoluna başvurulabileceğini ileri süren yazarlara rastlanmaktadır<sup>685</sup>. Bununla birlikte, usulsüz

---

<sup>681</sup> BELGİN GÜNEŞ, Derya; “*Tebliğ Yokluğu*”, İÜHFM, cilt.LXXIV, 2016, s. 229. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/292211>, E.T.: 24.01.2020)

<sup>682</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 169.

<sup>683</sup> A.g.e., s. 169.

<sup>684</sup> KARAKOÇ, s. 220; CANDAN, Vergilendirme ..., s. 184 vd.

<sup>685</sup> UĞUR, s. 376 vd. KIRBAŞ, s. 130; ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 307 vd.

tebliğe dair bir iddianın idari işlemin iptalini gerektireceğine ilişkin görüşe katılmanın, Tebligat Kanunu'nun muhatabın haberdar olmasının usulsüz tebliği geçerli hale getireceği yönündeki 32'nci maddesinin açık hükmü karşısında mümkün olmadığı düşünülmektedir.<sup>686</sup> Zira mantıksal olarak usulsüz tebliğ iddiasının sahibinin halihazırda tebliğden haberdar olduğu düşünüldüğünde, usulsüz ve dolayısıyla geçersiz olduğu iddia edilen tebliğ geçerlilik kazanmış olacaktır. Öyle ki Danıştay 4. Dairesi'nin 1971 tarihli bir kararında şu gerekçeye yer verilmiştir: “... *mükellefin bir başka iş için gittiği muhtarlıkta ihbarnamelere muttali olmak suretiyle salınan vergi ve cezaya itiraz komisyonu nezdinde itiraz ettiği ihtilafsızdır. ... Tebligat Kanununun 32 nci maddesindeki “tebliğ usule aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır” hükmü karşısında tebligat usulüne uygun olarak yapılmadığı nedenine dayanılarak salınan verginin terkinde isabet görülmemiştir.*”<sup>687</sup> Ayrıca hemen söylemek gerekir ki böyle bir davada, yalnızca vergilendirmeye ilişkin nihai işlem dava konusu edilebileceğinden, tebliğin usulsüzlüğüne ilişkin iddia zaten kendi başına incelenmez.<sup>688</sup> Son olarak, usulsüzlük iddiasıyla hata düzeltme yoluna başvurulması mümkün değildir.<sup>689</sup>

Yukarıda da değinildiği üzere, usulsüz tebliğ VUK'ta düzenlenmediği gibi, hangi hallerin usulsüz tebliğ teşkil edeceği de belirli şekilde sayılmamıştır. Buna karşılık, Danıştay'ın zaman içerisinde olgunlaşan içtihadı dikkate alınarak, usulsüz tebliğe vücut verilen haller tespit edilebilecektir. Bahse konu haller; doğrudan posta yoluyla yahut memur vasıtasıyla tebliğ mümkünken ilanen tebliğ usulünün uygulanması, adreste muhatabın bulunamamasına karşın tebliği çıkaran idareye iade yerine tebliğ zarfının muhtara bırakılması, işyerinde yahut ikamet adresinde yetkili olmayan kişiye

<sup>686</sup> Aynı yönde, bkz. YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 517 vd.

<sup>687</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 18.02.1971 tarihli, E. 1971/1088 ve K. 1971/1059 sayılı karar. (‘ndan aktaran, YILMAZ, ÇAĞLAR, s. 518.)

<sup>688</sup> ŞENYÜZ, s. 146.

<sup>689</sup> ÖZBALCI ve diğerleri, VUK Yorum ve Açıklamaları, s. 307; KIZILOĞLU, s.904. Yükümlü şirket ile alakasız üçüncü kişiye ihbarnamelerin tebliği edildiği gerekçesiyle yapılan hata düzeltme başvurusunu müteakip açılan davada kabul yönünde hüküm veren ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulan Danıştay kararı için, bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 16.05.2016 tarihli, E. 2016/6589 ve K. 2016/4385 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 17.01.2020) Aynı yönde, bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 14.10.1997 tarihli, E. 1996/2853 ve K. 1997/3037 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 29.01.2020)

teslim, tebliğ için muhatabın bilinen adresinin esas alınmaması ve Türk vatandaşı olmayan şahsa yerel merciin aracılığına başvurulmaksızın doğrudan tebliğ yapılması gibi örneklendirilebilmektedir.<sup>690</sup> Bu noktada örneklerin aşağıdaki gibi tebliğ yöntemleri esas alınmak suretiyle tasnif edilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

### 3.3.2.1 Dairede veya Komisyonunda Tebliğ Yönteminde Usulsüz Tebliğ

İlgilisinin rıza göstermesi halinde, tebliğin dairede yapılabileceği VUK'un 93'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Diğer yandan ilgilinin rızası aranmaksızın, anılan kanunun 106'ncı maddesi uyarınca ilan üzerine dairede yahut uzlaşmanın vaki olmaması üzerine komisyonda tebliğ yapılabilmektedir. Dairede veya komisyonda tebliğ yöntemine ilişkin usulsüzlükler, temel olarak ilgilinin rızası ve tebliğin yapıldığı kişi yönünden gerçekleşmektedir.<sup>691</sup> Bu noktada tebliğin yapıldığı kişi yönünden hataya düşülmesi durumunda, ilgilinin rızasının da elde edilmemiş olacağının kabulü gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, yanlış kişiye dairede tebliğin yapılmasıyla birlikte ilgilinin rızasının alınması ve dolayısıyla usulüne uygun bir dairede tebliğ yapılması ihtimali de ortadan kalkar.

Önceki bölümlerde, hükümde geçen ilgili ibaresinden, vergi yükümlüsü, sorumlusu yahut ceza kesilen sıfatlarıyla bizzat tebliğin muhatabının anlaşılması gerektiği açıklanmıştı. Halbuki vergi idaresinin muhatap dışındaki kişilere de bahse konu usul kapsamında tebliğ yaptığı görülmekte olup, bunların usulsüz oldukları ve dolayısıyla hükümsüz oldukları tartışmasızdır. Gerçekten de yükümlü şirketin muhasebecisinin çalışanına yapılan tebliğin hükümsüz olduğu yönünde hüküm veren ilk derece mahkemesinin kararı, Danıştay 3. Dairesi tarafından onanmıştır.<sup>692</sup> Keza tüzel kişiler açısından dairede tebliğin, yetkili kılınmış olan temsilciye yapılmış olması gerekir.

<sup>690</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 169.

<sup>691</sup> A.g.e., s. 198; AYYILDIRIM, s. 219 vd.

<sup>692</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 13.05.2010 tarihli, E. 2008/2252 ve K. 2010/1554 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020)

Aksi takdirde, Danıştay 4. Dairesi'nin tasfiye halindeki şirkete yönelik tebliğin tasfiye memuru yerine yönetim kurulu başkanına dairede yapılması örneğinde hükmettiği gibi<sup>693</sup> usulsüz ve dolayısıyla hükümsüz bir tebliğ söz konusu olacaktır. Nitekim, Danıştay 11. Dairesi'nin bir kararında belirtildiği üzere, tebliğin yapılması ilgilinin rızasına bağlandığından ve yükümlünün memur yahut müstahdeminin bu rızayı ifade edemeyeceklerinden bunlara dairede tebliğ yapılması mümkün değildir.<sup>694</sup>

### 3.3.2.2 Posta Yoluyla ve Memur Vasıtasıyla Tebliğ Yöntemlerinde Usulsüz Tebliğ

Posta yoluyla yahut memur vasıtasıyla tebliğ yöntemlerinde meydana gelen usulsüzlüklerin, genellikle tebliğin yapılacağı kişide ve adreste hataya düşülmesinden kaynaklandığı gözlemlenmektedir. Bunların yanında, özellikle posta memurlarının yetersizliğinin etkisiyle mevzuatın yanlış uygulanmasından kaynaklanan usul hataları da mevcuttur.

Esas olan tebliğin muhataba yapılması iken, VUK'ta muhatabın haberdar olmasını sağlayacak ilişkisi olan kimi şahsıların da onun yerine tebliği kabul etmesi mümkün kılınmıştır. Ancak sıklıkla tebliğ evrakı, VUK'ta belirlenen vasıfta olmayan kişilere teslim edilmekte; bu suretle tebliğin yapılacağı kişi yönünden hataya düşülerek usulsüz bir tebliğe vücut verilmektedir.<sup>695</sup> Tebliğin yapılacağı kişi yönünden hataya düşülmesine örnek olarak, Danıştay 7. Dairesi'nin mükellefin kanuni temsilcisi de olmayan, tebliğ tarihinden önce ayrıldığı eşine aile reisi sıfatıyla yapılan ihbarname tebliğinin usulsüz olduğuna ve geçerli bir vergi borcu doğurmayacağına hükmettiği kararı gösterilebilecektir.<sup>696</sup> Bir başka örnekte ise Danıştay 4. Dairesi, şirketi temsile yetkili kılınmamış ortağa yapılan tebliğin usulsüz olduğu gerekçesiyle, ihbarnamenin iptali yönündeki temyiz komisyonu kararını tasdik etmiştir.<sup>697</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin

<sup>693</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 06.12.2007 tarihli, E. 2006/993 ve K. 2007/3994 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020)

<sup>694</sup> Danıştay 11. Dairesi'nin 13.12.1999 tarihli, E.1999/2847 ve K. 1999/4946 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, YÜCE, ÇELİK, s. 200)

<sup>695</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 194; ŞENYÜZ, s. 143.

<sup>696</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 26.03.1970 tarihli, E. 1968/1370 ve K. 1970/550 sayılı kararı. (DD., S. 1, 1971, s. 240 vd.)

<sup>697</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin, 24.12.1973 tarihli, E. 1968/4321 ve K. 1973/5260 sayılı kararı.

bir başka kararında da tasfiye halindeki şirketin iflasına karar verilmesini müteakip, iflas masası yerine tasfiye memuruna yapılan tebliğin usulsüz olduğuna hükmeden temyiz komisyonu kararı onanmıştır.<sup>698</sup>

Nitekim, tebliğin muhatap yerine yasa da sayılan diğer şahıslara yapılabilmesi için muhatabın adreste bulunamadığı hususunun kayıt altına alınması gerektiği ve bu kurala riayet edilmemesinin de usulsüz tebliğe yol açtığı ileri sürülmektedir.<sup>699</sup> Buna karşılık, güncellik arz eden çeşitli kararlarda Danıştay'ın aksi yönde içtihat geliştirdiğinin söylenmesi pekâlâ mümkündür. Öyle ki VDDK'nın güncel tarihli bir kararında, muhatabın adreste bulunamadığına dair şerhin yokluğunda tebliğin usulsüz olduğuna hükmeden vergi mahkemesinin ısrar kararı, böyle bir şerh düşülmesini zorunlu kılan bir yasal düzenleme olmadığı gerekçesiyle bozulmuştur.<sup>700</sup>

Posta yoluyla yahut memur vasıtasıyla tebliğ yöntemlerinde sıklıkla usulsüz tebliğin doğmasında bir başka etken, tebliğe esas alınan adres yönünden hataya düşülmesidir. Daha somut bir ifadeyle, tebliğin son bilinen adrese yöneltilmesi gerekirken bu adresin tespitinde hataya düşülmesidir.<sup>701</sup> Öyle ki bir kararında Danıştay 3. Dairesi, yükümlü şirketin 6111 sayılı Yasa'dan yararlanmak üzere vermiş olduğu dilekçedeki tebliği dikkate alınmaksızın, önceki adreslere tebliğin başarısız olması karşısında yapılan ilan tebliğinin usulsüz olduğuna hükmetmiştir.<sup>702</sup> Nitekim başka bir örnekte, tutanakla tespit edilen adres değişikliği dikkate alınmaksızın ilan tebliğe gidilmesinin usulüne

---

(DD., S. 14-15, 1975, s. 252 vd.)

<sup>698</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin, 10.12.1973 tarihli, E. 1972/5396 ve K. 1973/5032 sayılı kararı. (DD., S. 14-15, 1975, s. 251)

<sup>699</sup> AYYILDIRIM, s. 209.

<sup>700</sup> VDDK'nın 18.09.2019 tarihli, E. 2018/344 ve K. 2019/621 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020) Aynı yönde başka bir karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 07.03.2012 tarihli, E. 2009/8772 ve K. 2012/712 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020) Aynı yönde başka bir karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 10.04.2008 tarihli, E. 2007/1283 ve K. 2008/1324 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020)

<sup>701</sup> AYYILDIRIM, s. 214.

<sup>702</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 29.02.2016 tarihli, E.2015/11187 ve K.2016/1845 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020)

uygun bir tebliğe vücut vermeyeceği yönündeki ilk derece mahkemesi kararı Danıştay 4. Dairesi tarafından onanmıştır.<sup>703</sup>

Dikkat çekilmesi gereken bir diğer usulsüzlük ise posta yoluyla tebliğin ilmühaberli taahhütlü posta yerine adi posta suretiyle yapılmasıdır. Bilindiği üzere, tebliğin (yapıldığına dair) belgelendirme fonksiyonu, tebliğ alındısı sayesinde sağlanacaktır. VUK'un 93'üncü maddesinin birinci fıkrasında, posta yoluyla tebliğin ilmühaberli taahhütlü şekilde yapılacağı açıkça kurala bağlanmış bulunmaktadır. Nitekim, Danıştay 4. Dairesi bir kararında anılan kanun hükmüne dayanarak, normal posta aracılığıyla yapılan tebliğin usulsüz olduğunu tespit etmiştir.<sup>704</sup>

Son olarak, kimi hallerde tebliğe esas mevzuat ve aynı zamanda uygulanacak usul yönünden hataya düşülmesi mümkündür. Öyle ki zaman zaman VUK hükümleri yerine Tebligat Kanunu'nun hükümleri uygulanmakta olup, bu durumlar da tebliği usulsüz kılmaktadır. Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararında, yükümlünün bilinen adresinde bulunamadığı takdirde mahalle muhtarına tebliğin bırakılması gibi bir usulün VUK'ta kabul edilmediğinden bahisle, tebliğin usulsüz olduğuna karar vermiştir.<sup>705</sup> Benzer şekilde, Danıştay 9. Dairesi de VUK hükümleri yerine Tebligat Kanunu hükümleri esas alınarak, doğrudan doğruya mahalle muhtarına imzasına istinaden tebliğ evrakının bırakılması suretiyle gerçekleştirilen tebliğin usulsüzlüğü tespit etmiştir.<sup>706</sup>

---

<sup>703</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 23.03.2016 tarihli, E. 2016/996 ve K. 2016/1251 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-996-k-2016-1251-t-23-3-2016>, E.T.: 30.01.2020)

<sup>704</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 15.01.2008 tarihli, E. 2006/4228 ve K. 2008/24 sayılı kararı. ('ndan aktaran, YÜCE, ÇELİK, s. 201.) Aynı yönde bir başka karar için bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 17.02.1994 tarihli, E. 1993/2584 ve K. 1994/807 sayılı kararı. ('ndan aktaran, YÜCE, ÇELİK, s. 201 vd.)

<sup>705</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 24.06.2019 tarihli, E. 2016/1438 ve K. 2019/4503 sayılı kararı. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2016-1438-k-2019-4503-t-24-6-2019>, E.T.: 02.02.2020)

<sup>706</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 02.11.2011 tarihli, E. 2008/5363 ve K. 2011/7553 sayılı kararı. ('ndan aktaran, YÜCE, ÇELİK, s. 203)

### 3.3.2.3 İlan Yoluyla Tebliğ Yönteminde Usulsüz Tebliğ

İlan yoluyla (ilanen) tebliğ, hatırlanacağı üzere, tamamlayıcı nitelikte ve son çare olarak başvuru bir tebliğ yöntemi idi. Dolayısıyla bu yöntemin işletilebilmesi ancak belirli şartların sağlanması halinde mümkündür. İlan yoluyla tebliğe ilişkin usulsüzlüklerin çoğu bu niteliğin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle, ilan yoluyla tebliğde usulsüz tebliğler genellikle şartları sağlanmadığı halde ilan tebliğe başvurulmasından kaynaklanmaktadır.<sup>707</sup> Bununla birlikte, ilan usulündeki hatalar da usulsüz tebliğ yol açmaktadır.<sup>708</sup>

VUK'un 103'üncü maddesinde, ilan tebliğ yönteminin işletileceği haller (şartlar) belirlenmiştir. Bunların mevcut olmaması halinde, ilan tebliğ yapılması usulsüzlük nedeniyle sonuç doğurmayacaktır. Örneğin, tebliğe esas alınacak adreste hataya düşülmesi halinde tebliğ imkansızlığından bahsedilemeyeceğinden, yükümlünün tebliğe elverişli adresine tebliğ çıkarılmaksızın yapılan ilan tebliğler usulsüz olacaktır.<sup>709</sup> Bundan başka, tebliğin imkansızlığının VUK'un 102'nci maddesinde belirtilen usul takip edilerek tutanağa bağlanmaksızın ilan tebliğe çıkılması halinde de usulsüz tebliğ hali ortaya çıkacaktır.<sup>710</sup> Zira hatırlanacağı üzere, ilan tebliğ şartlarının ispatına ilişkin yük vergi idaresinin üzerindedir.<sup>711</sup>

VUK'un 104'üncü maddesinde, bahse konu tebliğ yöntemine ilişkin olarak ilan usulüne ve şekline ilişkin hususlar düzenlenmekte olup; bunlara riayet edilmemesi de tebliği usulsüz kılacaktır.<sup>712</sup> Öyle ki Danıştay 9. Dairesi bir kararında, ilan tebliğ

<sup>707</sup> AYYILDIRIM, s. 247.

<sup>708</sup> A.g.e., s. 248 vd.

<sup>709</sup> Bkz. yukarıda, s. 159, dn. 703 ve 704. Tekrardan imtina adına, kararların içeriği izah edilmemiştir.

<sup>710</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 30.05.2016 tarihli, E.2016/1248 ve K.2016/2591 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020) Aynı yönde, Danıştay 4. Dairesi'nin 12.02.2015 tarihli, E. 2012/9304 ve K. 2015/296 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020)

<sup>711</sup> ŞENYÜZ, s. 114. İlan tebliğ şartlarının ispat edilmemesi nedeniyle tebliğin usulsüzlüğüne hükmedilen bir başka karar için, bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 03.05.2016 tarihli, E. 2016/9292 ve K. 2016/3627 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020)

<sup>712</sup> AYYILDIRIM, s. 248 vd.



usulüne uygun olarak tekemmül ettirilebilmesi için gazete ilanının yanında, yükümlünün bilinen son adresinin kayıtlı olduğu muhtarlığa bu gazete ilanının bir nüshasının da gönderilmesinin yasal bir zorunluluk olduğundan bahisle, aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur.<sup>713</sup> Nitekim, eski tarihli bir Danıştay kararında, ilanın vergi dairesindeki mahsus mahalline asılmaması da ilan tebliği hükümsüz kıldığı tespit edilmiştir.<sup>714</sup>

Son olarak AYYILDIRIM, VUK'un 105'inci maddesinde belirlenen ilanın muhteviyatının eksikliğinin de tebliğin usulsüzlüğüne yol açacağını ileri sürmekteyse de bu husus doktrinde yahut yargı nezdinde açıklığa kavuşmuş değildir.<sup>715</sup>

#### 3.3.2.4 Elektronik Tebliğ Yönteminde Usulsüz Tebliğ

Elektronik tebliğ yönteminin uygulanmasında, usul hatalarının belirgin şekilde azalacağı<sup>716</sup>, bu minvalde bilgilendirme ve belgelendirme fonksiyonlarının neredeyse mutlak anlamda sağlanabileceği tahmin edilmektedir<sup>717</sup>. Gerçekten de diğer tebliğ yöntemlerine göre çok daha az usul gerekliliğine sahip olması ve basitlik arz etmesi nedeniyle, elektronik tebliğ yönteminde diğer yöntemlere nazaran daha az usulsüz tebliğ haliyle karşılaşılması beklenmelidir. Söz gelimi adreste hataya düşülmesi, adresin bulunamaması, tebliğin muhatap yerine tebliği kabul edemeyecek bir şahsa yapılması, tutanağa bağlanması icap eden hallerin tutanağa bağlanmaması gibi sorunlarla elektronik tebliğ yönteminde karşılaşılması mümkün değildir.

Diğer yandan, insan faktörünün mevcut olduğu bir işlepte hiçbir hata yapılmayacağına iddia edilmesi ise gerçekçi değildir. Dolayısıyla tebliğin yanlış

---

<sup>713</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 17.03.1998 tarihli, E. 1997/4664 ve K.1998/1221 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020) Aynı yönde bir başka karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 22.01.1996 tarihli, E. 1995/2458 ve K. 1996/219 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 30.01.2020)

<sup>714</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 12.10.1972 tarihli, E. 1971/5198 ve K. 1972/3362 sayılı kararı. (‘ndan aktaran, UĞUR, s. 361)

<sup>715</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. AYYILDIRIM, s. 251.

<sup>716</sup> YÜCE, ÇELİK, s. 137; AYYILDIRIM, s. 269; ARSLAN, BİNİŞ, s. 315.

<sup>717</sup> AYYILDIRIM, s. 267 vd.

elektronik adrese yapılması<sup>718</sup>, elektronik tebliğe tabi olmayan bir yükümlüye elektronik tebliğ yapılması, ölmüş yahut gaipliğine hükmedilmiş yükümlüye tebliğ<sup>719</sup> gibi durumlarla karşılaşılması gayet olasıyken, bunların usulsüz tebliğe vücut vereceği noktasında duraksamaya yer yoktur.

Düzenlemenin oldukça güncel olması nedeniyle, henüz elektronik tebliğde usulsüzlük konusunda yargı kararları ciddi anlamda bir incelemeye esas alınacak niceliksel olgunluğa ulaşmamıştır. Buna karşılık ulaşılan kimi kararlar, elektronik tebliğ yönteminde de usulsüz tebliğ sonucunun doğmasının pekâlâ mümkün olduğunu işaret etmektedir. Örneğin, İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin İkinci Vergi Dava Dairesi'nce, internet vergi dairesinden interaktif vergi dairesine geçilmesi sürecinde eski sitenin elektronik tebliğde kullanılabileceği ilanına itimat eden yükümlüye yalnızca yeni site üzerinden yapılan tebliğin usulsüz olduğuna hükmedilmiştir.<sup>720</sup> Nitekim yükümlüye yalnızca bilgilendirme niteliğindeki SMS'in gönderilmesiyle yetinildiği ve elektronik adres olmadığından tebliğin ulaştırılmadığı bir örnekte, Konya Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, süre aşımı nedeniyle davanın reddi yönündeki ilk derece mahkemesi kararını usulsüz tebliğden bahisle kaldırmıştır.<sup>721</sup> Son olarak, Muğla Vergi Mahkemesi'nin yükümlü şirketin eski çalışanın elektronik posta adresine ihbarname tebliğ edilmesini müteakip düzenlenen ödeme emrini usulsüz

---

<sup>718</sup> Örnek olarak, yükümlüye interaktif vergi dairesinde kayıtlı elektronik adresi yerine KEP adresi üzerinden tebliğ yapılması hali gösterilebilir.

<sup>719</sup> VUK'un 107/A maddesinin ikinci fıkrasında ifade edildiği üzere, tebliğ elektronik adrese ulaşmayı takip eden beşinci gün sonunda yapılmış sayılacaktır. Bu hüküm ışığında, elektronik adrese tebliğin ulaşmasını takip eden ikinci gün ölen bir yükümlü için, hüküm ve sonuç doğurma üç gün sonra gerçekleşeceğinden, geçerli bir tebliğin varlığından bahsedilemeyecektir. Zira 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde öngörüldüğü üzere, elektronik adres ölüm tarihi itibarıyla re'sen kapatılacaktır. Kapatmada ölüm tarihinin esas alınması, bu tarihten itibaren elektronik adresin artık tebliğe elverişli olmayacağını düşündürmektedir.

<sup>720</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin İkinci Vergi Dava Dairesi'nin 09.02.2018 tarihli, E. 2017/2428 ve K. 2018/196 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 02.02.2020)

<sup>721</sup> Konya Bölge İdare Mahkemesi'nin Birinci Vergi Dava Dairesi'nin 07.03.2018 tarihli, E. 2018/576 ve K. 2018/217 sayılı kararı. (www.corpus.com.tr, E.T.: 02.02.2020)

tebliğ gerekçesiyle iptal ettiği kararı<sup>722</sup> örnek gösterilebilecektir.

### 3.3.2.5 Yurtdışında Tebliğ Yönteminde Usulsüz Tebliğ

VUK'un 97'nci maddesinde, yurt dışındaki şahıslara yapılacak tebliğ usulüne ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Anılan düzenlemede, Türk vatandaşları için doğrudan Türk siyasi memuru veya konsolosu tarafından tebliğ yapılabilecektir. Buna karşılık, muhatabın Türk vatandaşı olmaması halinde, Türk siyasi memurunun veya konsolosunun talebiyle o ülkenin yetkili makamları vasıtasıyla tebliğ işlemi gerçekleştirilecektir. Hal böyleyken, Türk vatandaşı olmayan muhataba yerel makamların aracılığı olmaksızın tebliğ yapılmaya çalışılmasının, usulsüz tebliğ ile sonuçlanabileceği düşünülmektedir.

Diğer yandan, tebliğin yapılamadığının kayıt altına alınarak tebliği çıkaran idari mercie geri döndürülmemesi halinde yapılacak ilan tebliğ usulsüz olacaktır. Zira ilan şartlarının sağlandığının idarece belgelendirilmiş olması gerekmektedir. Buna karşılık, bahse konu yükümlülüğün yerine getirilmemesi dolaylı olarak usulsüz tebliğ sonucunu doğuracaktır.<sup>723</sup>

---

<sup>722</sup> Muğla Vergi Mahkemesi'nin 14.05.2019 tarihli, E. 2019/7 ve K. 2019/429 sayılı kararı.(‘ndan aktaran, ALPASLAN, Nazlı Gaye; Usulsüz E-Tebliğati İptal Eden Yargı Karar Üzerine Düşünceler, 11 Temmuz 2019.) ( <https://vergialgi.net/usulsuz-e-tebligati-iptal-eden-yargi-karari-uzerine-dusunceler>, E.T.: 02.03.2020)

<sup>723</sup> AYYILDIRIM, s. 179.

## SONUÇ

Yetkili makamlar tarafından hukuki değer taşıyan hususların ilgililerine yazılı olarak bildirilmesi şeklinde basitçe ifade edilebilen tebliğın arz ettiği önem, çalışmada çeşitli yönleriyle izah edilmiştir. Özellikle idarenin yükümlülerin malvarlığına yönelik müdahalelerine ilişkin olması nedeniyle, vergi hukuku açısından bu önemin daha fazla olduğu tartışmasızdır. Vergilendirme sürecinin kurgusu da esasen bu önemin bir sonucu olmalıdır ki ancak tarh ile somutlaşan vergi borcu geçerli bir tebliğ ile yükümlüye bildirildikten sonra, çeşitli yasal yollara başvurma hakkına sahip yükümlünün malvarlığına müdahale edilebilmektedir. Bir diğer ifadeyle, tebliğ ile yükümlünün vergi borcu hakkında bir anlamda rızası yaratılmaktadır. Öyle ki kendisine tebliğ yapılan yükümlü iki seçenek ile karşı karşıya kalacaktır: kendisine yöneltilen bu yükümlendirici işlemi kabul etmek yahut buna karşı yasal yollara başvurmak. Vergi borcunu kabul eden yükümlü kendi kendine rızasını oluşturmaktadır, vergiye herhangi bir itirazı yoktur. Buna karşılık, yasal yollara başvurmaya rağmen aleyhe bir netice ile karşılaşan yükümlü de vergi borcunun hukukiliğine, meşruluğuna ikna edilmiş olmalıdır. Dolayısıyla her halükârda vergilendirme ilişkisinde malvarlığına yönelmiş bir müdahale için yükümlünün rızasının oluşturulması söz konusu olmakla birlikte, tebliğ bu amaca yönelik bir araç vazifesi görmektedir. Bu derece önemli olan ve her gün belki binlerce kez tekrarlanan tebliğın, çalışmada bütünlüklü olarak ele alınmasına gayret edilmiş; ulaşılan çeşitli sonuçlar, karşılaşılan eksiklikler ve bunlara karşı öneriler aşağıda derlenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde özellikle tebliğın kavramsal içeriği, kaynakları ve ilkelerine değinilerek, idari işlem teorisi çerçevesinde tebliğın bir işlem olarak hukuki niteliği incelenmiştir. Kamu hizmetinin görülmesi için hukuki sonuç doğurmaya (esasında etki yaratmaya) yönelik olarak idare tarafından açıklanan bir irade söz konusu olduğundan, anılan hususlar bağlamında hasıl olan kanaatime göre, tebliğın bir idari işlem olduğu noktasında duraksamaya yer yoktur. Bununla birlikte, tebliğın hangi idari işlem grubuna tekabül ettiği araştırılmış ve netice olarak icrai olmayan idari işlemlerden uygulamaya dair işlemler kategorisine girdiği tespit edilmiştir. Bu kategoriye dahil olmanın en temel sonucu, kendi başına davaya konu edilememedir. Bu noktada da tebliğın asıl (nihai, temel) idari işlemle arasındaki bağlantı ele alınmış; doktrinde

tebliğin asıl işlemin şekil unsuruna ilişkin olduğu ve buna karşılık, tebliğin asıl işlemin şekil unsurundan ziyade, onun yürürlüğüne ilişkin olduğu yönünde iki görüş olduğu tespit edilmiştir. Doktrinde bir görüş birliğinden bahsedilemeyecekse de uygulamada Danıştay'ın güncel kararlarının son görüş yönünde yoğunlaştığı görülmektedir. Bununla birlikte, bu belirsizliğin tebliğin vergilendirme sürecinde ifade ettiği anlamdan hareketle giderilebileceği düşünülmektedir. Öyle ki vergilendirme sürecinin bu şekilde kurgulanmasının altında yatan amaç ile idari işlemler açısından sıkı şekil kuralları öngörülmesindeki amacın aynı doğrultuda olduğu açıktır. Bir diğer ifadeyle idari işlemler açısından sıkı şekil kuralları öngörülürken ve bundaki amaç üstün kamu gücüyle donatılmış idareye karşı yönetilenleri korumakken, bu durumun bir örneğini vergilendirme sürecinde malvarlığına müdahale edilebilmesi için vergi idaresinin öncelikle yükümlüyü vergi borcundan tebliğ ile haber etmesinin aranması hali teşkil etmektedir. Aksinin kabul edilmesi halinde ise ulaşılabilecek sonuçların vergilendirme işlemlerinin tebliğine ilişkin şekil kurallarının ruhuyla bağdaşmayacağı düşünülmektedir. Öyle ki tebliğin asıl idari işlemin şekil unsuru olarak dikkate alınmaması, kendisine ilişkin şekil kurallarının ve dolayısıyla yükümlünün mülkiyetine müdahale etmeden önce rızasının oluşturulup oluşturulmadığı hususunun yargı denetimi dışında bırakılması sonucunu doğuracaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise Türk vergi hukukunda tebliğin unsurları ve tebliğ yöntemleri incelenmiş; özellikle 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ve bunların tebliğ yöntemleri arasındaki etkileşimde yarattığı farklılıkların ortaya koyulmasına çaba gösterilmiştir. 7061 sayılı Kanun ile değişmeden önce VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerinden kanun koyucunun muhataba fiilen ulaşmadaki kararlılığı anlaşılabilirken, anılan değişikliklerle bundan vazgeçildiği görülmüştür. Örneğin, değişmeden önce posta yoluyla (yahut memur eliyle) yapılacak tebliğlerde çok daha fazla adres türü dikkate alınabilmekteydi ki bu durum vergi idaresinin muhataba gerçekten tebliği yapma ihtimalini arttırmaktaydı. Buna karşılık, 7061 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle VUK'un 101'inci maddesinde yapılan değişiklikle, bilinen adres olarak tebliğe esas alınabilecek adreslerin kapsamı sınırlandırılmıştır. Böylece muhataba gerçekten tebliğin yapılması ihtimalinden kısmen feragat edilmiş, karşılığında uygulamadaki karışıklık ve hantallık ortadan kaldırılmıştır.

Benzer şekilde anılan değişiklikten önce, esas olan tebliğin gerçek anlamda, bilfiil muhataba yapılmasıyla, değişiklikle bu esas çok noktada terk edilerek, yerine tebliğin varsayımsal olarak yapılması kabul edilmiştir. Bu duruma ilişkin akla gelen ilk örnek, 7061 sayılı Kanun ile getirilen kapıya yapıştırma usulüdür. Bu usule göre, işyeri adresine tebliğ denedikten sonra, iki kere de yerleşim yeri adresine tebliğ yapılması denenecek; yine başarısız olunması halinde, tebliğe konu evrakın ilgili mercie başvurulmak suretiyle temin edilebileceğine dair bir pusula kapıya yapıştırılacak ve on beş gün içinde başvuru yapılmaması halinde tebliğin gerçekleştiği varsayılacaktır. Böylelikle geçici bulunmamaları da kapsayacak şekilde adreste bulunmama hali, ilan tebliğ kapsamında çıkarılmış bulunmaktadır. Bu noktada, adreste bulunmama halinin eski uygulamanın aksine muteber üçüncü kişilerin şahitliğine ihtiyaç duyulmaksızın, yalnızca posta memuru tarafından tespit edilmesinin ne derece sakıncalı olduğunun vurgulanmasında fayda bulunmaktadır. Keza kapıya yapıştırma usulünde, yapıştırılan pusulanın tebliğ yapılamayan muhatabın tebliğ denemesine ilişkin bilgilendirilmesi amacına uygunluğu da son derece tartışmaya açık olduğu düşünülmektedir. Eski uygulamada, en azından ilan tebliğde (vergi tutarına göre değişmekle birlikte) kamusal iletişim araçlarıyla muhataba tebliğin ulaştırılmasına çabalanması benimsenmişken; yeni uygulamada, halihazırda muhatap adreste bulunmadığı için tebliğ yapılamıyorken, buna ilişkin pusulanın aynı adresin kapısına yapıştırılmasıyla yetinilmektedir. Bu sakıncaların giderilmesi için, kapıya yapıştırma usulüne bağlanan varsayımsal tebliğ sonucu ortadan kaldırılarak, yerleşim yeri adresinde denenen tebliğin ikinci kez başarısız olması halinde ilan tebliğ yönteminin işletilmesi yerinde olacaktır.

Varsayımsal tebliğin bir örneğini de elektronik tebliğ usulü teşkil etmektedir. Bahse konu yöntemde de tebliğ konu evrakı içeren gönderinin elektronik tebliğe elverişli adrese ulaşmasını takip eden beşinci gün tebliğin gerçekleştiği varsayılmaktadır. Elektronik tebliğ usulü, diğer yöntemlerin birbiriyle ilişkisinden (ve hatta hiyerarşisinden) bağımsız olarak yapılabilmekte olup, çoğu yükümlü bu yöntem tabi kılınmıştır. Bu iki husustan hareketle rahatlıkla söylenebilir ki, vergi idaresince yapılacak tebliğlerin büyük çoğunluğu artık varsayımsal olarak gerçekleşecektir. Halbuki mevcut teknolojik imkânlar, sisteme giriş yapıp yapılmadığının ve bahse

konu gönderinin gerçekten açılıp açılmadığının tespitini yapmaya yeterlidir. Beş günlük sürede ilgili gönderiye erişilmemesi durumunda, tebliğin gerçekten muhataba ulaşmasını sağlayacak posta yoluyla tebliğ yöntemiyle devam edilmesi pekâlâ mümkündür. Nitekim, Estonya’da elektronik tebliğ usulünün bu şekilde uygulandığı bilinmektedir.<sup>724</sup> Yeri gelmişken, elektronik tebliğe ilişkin kayıtlarının, nispeten üçüncü kişi pozisyonundaki posta teşkilatı yerine, yalnızca olası bir ihtilafta karşı tarafı teşkil edecek vergi idaresince tutulmasının sakıncasına<sup>725</sup> işaret edilmelidir.

Çalışmanın çeşitli noktalarında ve hemen yukarıda özet bir şekilde değinildiği üzere, vergilendirme işlemlerinin tebliğine ilişkin hükümlerde yakın zamanda yapılan değişikliklerin yerindeliği ve isabeti son derece tartışmaya açıktır. Her ne kadar sonuca ulaşma ilkesi kapsamında, tebliğin yapılmasına bağlanan sonuçlara öyle ya da böyle, bir şekilde ulaşılabilecek da bu kapsamda değerlendirilebilecek varsayımsal tebliğ ihtimallerinin son derece istisnai olması ve son çare olarak başvurulabilir olması gerekmektedir. Zira insanlığın son bin yıllık süreci düşünüldüğünde<sup>726</sup>, esas olan malvarlığına yönelecek bir müdahaleden yükümlünün gerçekten haberdar edilmesi, böylece kendiliğinden yahut işletilen yasal yollar neticesinde rızasının üretilmesidir. Bir başka ifadeyle, tebliğe bağlanan sonuçlara ulaşılması gerekliliğinin karşısında, yükümlülerin de kendi malvarlıklarına yönelecek müdahaleyi bilerek, buna karşı bir tavır alma hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla bir anlamda, vergilendirme ilişkisinin tarafları arasında karşılıklı bir menfaatler dengesinden bahsedilebilecektir. Ancak değinildiği üzere, varsayıma dayalı sonuç veren elektronik tebliğ yöntemi yükümlülerin önemli bir kısmı için zorunlu hale getirilmekte, posta yoluyla tebliğ için yine bir varsayıma dayalı tebliğ örneği olan kapiya yapıştırma usulü

<sup>724</sup> Ayrıntılı bilgi için, AYYILDIRIM, s. 297.

<sup>725</sup> Konuya ilişkin, bkz. DORĞUSÖZ, Ahmet Bumin; “*Elektronik Tebligatta Duraksamalar*”, Dünya Gazetesi, 05.01.2016. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatta-duraksamalar/26664>, E.T.: 21.11.2019)

<sup>726</sup> Burada son bin yıllık süreçle kastedilen, Magna Carta Libertatum’dan başlayıp vergilerin yasallığı ilkesinin yaygın kabul görmesine dek uzanan süreçtir. Öyle ki kapitalist topluma geçilirken, mutlaklık arz eden iktidarlar ilk olarak vergilendirme yetkisi yönünden sınırlandırılmıştır. Bu mücadelenin esas konusu yönetilenlerin, en geniş anlamda malvarlıklarına yönelmiş müdahalelere yönelik rızaları ve bu müdahalelerin meşruluğudur. Konuya ilişkin özet bilgi için, bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, s. 8 vd.

düzenlenmektedir. Bahse konu düzenlemeler ile yükümlülerin gerçekten haklarında tesis edilen yükümlendirici işlemleri öğrenme ve bunlara karşı harekete geçme imkanları büyük ölçüde ortadan kaldırılmakta; böylece vergilendirme ilişkisinin tarafları arasındaki menfaat dengesi vergi idaresi lehine (belki de haddinden fazla bir şekilde) bozulmaktadır. Böylesi tebliğ yöntemleriyle, rızası oluşturulmamış vergilendirmeye kamu vicdanını yaralayacak sonuçlarla karşılaşılması şaşırtıcı olmayacaktır. Keza benimsenen bu anlayışın, sık çıkarılan af yasaları nedeniyle zaten hayli düşük olan vergiye uyumu da olumsuz etkileyeceği tahmin edilmektedir. Hal böyleyken, varsayımsal tebliğ sonucunu doğuran tebliğ yöntemlerinin kapsamının daraltılması ve bu yöntemlerin gerçekten bir son çare olarak düzenlenmesiyle bir an önce bu hatalı yoldan dönülmesinin son derece isabetli olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın son bölümünde ise vergi hukuku bağlamında tebliğ ile doğan sonuçlar ile bunu müteakip tebliğ evrakında ve usulünde hata konuları ele alınmıştır. Özellikle vergi inceleme raporlarının (yahut vergi inceleme raporlarının doğrudan atıf yaptığı hallerde, vergi tekniği raporlarının) ihbarname ile tebliğ edilmemesinin esas etkili hata olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği noktasında Danıştay'ın gittiği içtihat değişikliği dikkat çekicidir. Öyle ki önceki içtihadına göre, Danıştay anılan raporların tebliğ edilmemesini esasa etkili hata sayarak tarhiyatın iptalinin gerektiğine hükmetmeydi. Yeni tarihli kararlarda ise, bahse konu raporların tebliğ edilmemesinin VUK'un 108'inci maddesinde sayılan haller arasında olmadığı gerekçesine dayanılmaktadır. Halbuki ihbarnamenin tebliği ile dava açma veya uzlaşma gibi yasal yollara başvurma süresi başlamaktayken, ilgili raporların tebliğ edilmemesi halinde vergi borcunun kaynağına ilişkin aydınlatılmamış yükümlü tarafından bu hakların gereği gibi kullanılması beklenemeyecektir. Dolayısıyla bu hallerde, tarhiyatın tebliği bakımından amaç hasıl olmamaktadır. Bahse konu içtihat değişikliğinin isabetliliği tartışmaya açık olmakla birlikte, en azından VUK'un 108'inci maddesine eklenecek "gibi" edatıyla, sayılan hallerin tahdidi nitelikte olmadığını ortaya koyulmasında fayda görülmektedir. Böylece en azından hataların esasa etkililiğinin yargı mercilerince her olayın kendi şartları içinde değerlendirilmesine imkân tanınacaktır.



Son olarak, vergi ihbarına ilişkin vesikadaki hatayı yalnızca bu vesikanın hükümsüzlüğü ile sınırlayan VUK'un 108'inci maddesinde daha esaslı bir değişikliğin gerektiği söylenebilecektir. Öyle ki tebliğe konu evrakın esasen asıl işlemin şekil unsurunu teşkil ettiği hususu da dikkate alındığında, anılan maddenin tamamen kaldırılması yahut lafızda öngörülen vesikanın hükümsüzlüğü sonucundan vazgeçilmesi daha kalıcı bir çözüm sağlayabilecektir. Böylelikle ihbarnameler yönünden şekli eksiklikler de diğer vergilendirme işlemlerine ilişkin evraktaki şekli eksiklikler gibi muamele görebilecek; şekli eksikliğin ağırlığına göre işlemin iptali yahut yok sayılması ihtimalleri gündeme gelebilecektir.

## KAYNAKÇA

- AĞAR, Serkan; “*Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I*”, TBB Dergisi, S. 67, Kasım-Aralık 2006, s. 285-316.
- AKBULUT, Emre; “*İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi*”, TBB Dergisi, S. 81, Mart-Nisan 2009, s. 1-21. (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-500>, E.T.: 29.12.2019)
- AKDOĞAN, Abdurrahman; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara Kasım 2017.
- AKILLIOĞLU, Tekin; “*Yönetmeliklerde Yürürlüğe Giriş Sorunu*”, Amme İdaresi Dergisi, C.12, S. 2, Haziran 1979, s. 33-44.
- AKYILMAZ, Bahtiyar; İdari Usul İlkeleri Işığında, İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- ARSLAN, Cenk Murat; “*Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı*”, Vergi Dünyası, S. 378, Şubat 2013, s. 32-37.
- ARSLAN, Cenk Murat; “*Yeni Düzenlemeler ile Tebligat Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler*”, Vergi Dünyası, S. 438, Şubat 2018, s. 68-72.
- ARSLAN, Mehmet, BİNİŞ, Mine; “*Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat*”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, C. 14, S. 1, Ocak 2016, s. 300-317.
- ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder, TAŞPINAR AYVAZ, Sema; Medeni Usul Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2017.
- AYYILDIRIM, Kadir; Türk Vergi Hukukunda Tebligat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul Şubat 2019.
- BAŞ, Fatma; Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

- BAYKARA, Bekir; “*Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler*”, Vergi Dünyası Dergisi. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-usul-kanununa-gore-teblig-ve-tebligat-yapilacak-kimseler-3731>, E.T.: 28.01.2021)
- BELGİN GÜNEŞ, Derya; “*Tebliğ Yokluğu*”, İÜHFİM, cilt.LXXIV, 2016, s. 221-231. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/292211>, E.T.: 24.01.2020)
- BERKEM, Kemal ve diğerleri; Vergi Kanunları Külliyesi (İzahlı ve İçtihatlı) Vergi Usul Kanunu, C.1, Ankara 1996.
- BERKİ, Osman Fazıl; Türk Hukukunda Kanun İhtilafları, 2. Baskı, Ankara 1971.
- BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku 39. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara Kasım 2016.
- CANBAZOĞLU, Kerem; “*Vergilendirme ve Vergi Alacağıının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlemler Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetim*”, TBB Dergisi, S. 89, 2010, s. 154-195.
- CANDAN, Turgut; Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018.
- CANDAN, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Son Değişiklikler ve Yargı Kararları Dikkate Alınarak Güncellenmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020.
- CANDAN, Turgut; Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım 1994.
- CANDAN, Turgut; Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006.
- COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, İNNECİ, Ahmet; “*Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü*”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 26, S. 3, 2017, s. 92-108.

- ÇEÇ, Ahmet; “*E-Düzenlemelerde Son Durum*”, Vergi Dünyası, S. 418, Haziran 2016, s. 150-154.
- DEBBASCH, Charles, RİCCİ, Jean Claude, “*Contentieux Administratif*”, 4 éme édit., Paris 1987.
- DEVELLİOĞLU, Ferit, Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lugat, 28. Baskı, Aydın Kitabevi, Ankara, 2011.
- DOĞAN, Vahit; Milletlerarası Özel Hukuk, 3. Baskı, Savaş Kitabevi, Ankara, Şubat 2015.
- DUMAN, Erdoğan; “Vergi Yargısı Kararları Işığında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki Tebligatla İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 420, Ağustos 2016, s. 113-126.
- ERDEM, Bahadır; Türk Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat, İstanbul 1992.
- ERGİNAY, Akif; Vergi Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1982.
- ERKUT, Celal; İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Matbaası.
- FİL, Mehmet, FİL, Nimet; “*Defter Belge İsteme Yazıları e-Tebligata Konu Edilebilir mi?*”, Yaklaşım Dergisi, S. 321, Eylül 2019, s. 65-68.
- GİRİTLİ, İsmet, BİLGİN, Pertev, AKGÜNER, Tayfun; İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul 2001.
- GÖZLER, Kemal; Hukukun Temel Kavramları, 7. Baskıdan 2 Ek Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa Kasım 2010.
- GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku, C. 1, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa Mayıs 2019.
- GÖZLER, Kemal, KAPLAN, Gürsel; İdare Hukukuna Giriş, 17. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa Ocak 2013.

- GÜNDAY, Metin; İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011.
- GÜNEŞ, Gülsen; Vergilerin Yasallığı İlkesi, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1998, s. 129.
- KAĞITÇIOĞLU, Mutlu; “İdari İşlemin İcrailiği”, TBB Dergisi, C. 5, S. 103, 2012, s. 267-284.
- KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- KANLIGÖZ, Cihan; “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, AÜHFD, C. 40, S. 1-4, s. 173-192. (<http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1188/1779.pdf?show>, E.T.: 17.05.2019)
- KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.
- KAYA, Cemil; İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014.
- KILIÇOĞLU, Ahmet Mithat; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Genişletilmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2018.
- KIRBAŞ, Sadık; Vergi Hukuku, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara Ekim 2004.
- KIZILOT, Şükrü; Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1994.
- KİRAZ, Taylan Özgür, YAMAN, Murat; “Asker Kişilere Tebligat”, TBB Dergisi, S. 65, 2006.
- KUMRULU, Ahmet; “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C.40., S. 1, s. 147-162. (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>, E.T.: 20.01.2020)
- MOROĞLU, Erdoğan, MUŞUL, Timuçin; Tebligat Hukuk, C. 1, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1985.

- MUTLUER, M. Kâmil; Vergi Genel Hukuku, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul Ocak 2006.
- ODYAKMAZ, Zehra, KAYMAK, Ümit, ERCAN, İsmail; Anayasa Hukuku - İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş 13. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul Temmuz 2011.
- OĞUZMAN, Kemal, ÖZ, Turgut; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. 1, Gözden Geçirilmiş 16. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2018.
- OĞUZMAN, Kemal, SELİÇİ, Özer, OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe; Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), 17. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2018.
- ÖKÇÜN, Sadık; “*Vergilendirme İşlemlerinde “E-Tebligat” ve Vergi İnceleme Sürecinde Yeri*”, Yaklaşım Dergisi, S. 300, Aralık 2017, s. 55-58.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2020.
- ÖNER, Erdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara Şubat 2013.
- ÖZAY, İl Han; Günışığında Yönetim, 2. Baskıdan Tıpkı 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017.
- ÖZBALCI, Yılmaz ve diğerleri; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2006.
- ÖZBALCI, Yılmaz ve diğerleri; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012.
- ÖZCAN, Onur; “*Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi*”, İÜHFİM, C. LXXV, S. 1, 2017, s. 159-190.
- ÖZYER, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3.

Baskı, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2004.

SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta Basım, İstanbul Ekim 2015.

SAYGILI, Mehmet Kağan; Türkiye’de Kamu Fonu Uygulaması (Uzmanlık Tezi),  
Şubat 2002, (<http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/MehmetKaGanSAYGILI.pdf>, E.T.: 19.05.2019)

SEZGİNER, Murat; İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuralı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

SOLAK AKMAN, İnci; “*Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler*”, Ankara Barosu Dergisi, S. 2016/2, s. 267-285.

SONSUZOĞLU, Elif; “*Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*”, Vergi Sorunları, S. 141, Haziran 2000, s. 116-134.

ŞANLI ATAY, Yeliz; “*İdari İşlemlerde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü*”, TBB Dergisi, S. 96, Eylül-Ekim 2011, s. 293-318.  
(<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2011-96-1143> , E.T.: 29.12.2019)

ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa 1997.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan; Vergi Hukuku, 6. Baskı, Eki Basın Yayım Dağıtım, Bursa 2015.

TAN, Turgut; İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.

TAŞÖZÜ, Zehra; “*Vergi Usul Kanuna Göre Tebligat*”, Mali Hukuk Dergisi, C. 8, S. 87, s. 125-149.

TÜZÜNER, Özlem; “*Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi*”, Ankara

Barosu Dergisi, S. 2011/4, s. 139-159.

TUNAOĞLU, Osman; Vergi Usul Kanuna Göre Tebligat, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mayıs 2018.

TUNCER, Sebahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara Mart 2003.

UĞUR, Kutay; “Türk Vergi Hukukunda Tebligat”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, İkinci Baskı, Danıştay Matbaası, Ankara 1986

YAPAN, Ahmet, KURU, Görkem; “*Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanunu’nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi – I*”, Vergi Raporu, S. 179, Ağustos 2014, s. 94-113.

YAYLA, Yıldızhan; İdare Hukuku, 1. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul Eylül 2009

YILMAZ, Ejder; ÇAĞLAR, Tacar; Tebligat Hukuku, Ankara Yarıaçık Cezaevi Matbaası, Ankara 1983.

YÜCE, Mehmet, ÇELİK, Muhammed; Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, Ocak 2017.

## İNTERNET KAYNAKLARI

Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/>, E.T.: 30.11.2019)

AKÇAOĞLU, Ertuğrul; Vergi Hukukunda İradi Temsil, (<http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/>, E.T.: 17.09.2019)

ALPASLAN, Nazlı Gaye; Usulsüz E-Tebligatı İptal Eden Yargı Karar Üzerine Düşünceler, 11 Temmuz 2019. (<https://vergialgi.net/usulsuz-e-tebligati-iptal-eden-yargi-karari-uzerine-dusunceler>, E.T.: 02.03.2020)



Corpus Veritabanı. (<https://www.corpus.com.tr/>, E.T.: *Muhtelif tarihler*)

DOKSAT, Canan; “*Adil Yargılanma Hakkı ve Vergi İnceleme Raporlarının Tebliği*”, Hukuk Postası, Aralık 2019. (<http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/adil-yargilanma-hakki-ve-vergi-inceleme-raporlarinin-tebliği>, E.T.: 20.01.2020)

DORĞUSÖZ, Ahmet Bumin; “*Elektronik Tebligatta Duraksamalar*”, Dünya Gazetesi, 05.01.2016. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatta-duraksamalar/26664>, E.T.: 21.11.2019)

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin; “*İki numaralı ihbarname ve dava yolu*”, Dünya Gazetesi. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/iki-numarali-ihbarname-ve-dava-yolu/27427>, E.T.: 16.08.2019)

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin; “*Yeni Tebliğ Usulü*”, Dünya Gazetesi, 21.12.2017. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-teblig-usulu/395243>, E.T.: 12.10.2019)

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin; “*Torba Kanun’la Değişecek Vergi Tebligat Hukuku*”, Dünya Gazetesi, 12.10.2017. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/torba-kanunla-degisecek-vergi-tebligat-hukuku/385794>, E.T.: 01.12.2019)

Lexpera Veritabanı. (<https://www.lexpera.com.tr/>, E.T.: *Muhtelif tarihler.*)

MUTLU, Sefa; İstanbul’un Bayburt ve Tunceli’den Kalabalık Mahalleleri, Anadolu Ajansı, 28.03.2019. (<https://www.aa.com.tr/tr/turkiye/istanbulun-bayburt-ve-tunceliden-kalabalik-mahalleleri/1432320>, E.T.: 18.01.2021)

TDK Güncel Türkçe Sözlük. (E.T.: 05.03.2019).