

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ, KARŞILAŞILAN HUKUKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sertaç KOÇ

AĞUSTOS-2021

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ, KARŞILAŞILAN HUKUKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sertaç KOÇ

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ

AĞUSTOS-2021

TRABZON

ONAY

Sertaç KOÇ tarafından hazırlanan “Vergi Hukukunda Tebliğ, Karşılaşılan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri” adlı bu çalışma 20/10/2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

| Jüri Üyesi | | Karar | | İmza |
|-----------------------------|--------|--------------------------|--------------------------|------|
| Unvanı- Adı ve Soyadı | Görevi | Kabul | Ret | |
| Prof. Dr. Osman PEHLİVAN | Başkan | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK | Üye | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ | Üye | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒEN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ – Sosyal Bilimler Enstitü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Sertaç KOÇ

26.08.2021

ÖNSÖZ

Mükellef ve vergi idaresi arasında verginin doğumuna sebep olacak bir olayın meydana gelmesi ile verginin devletin kasasına intikal etmesine kadar sırasıyla tamamlanması gereken önemli aşamalardan biri de tebliğ işlemidir. Tebliğ işleminde ortaya çıkacak hukuki sorunlar vergi alacağının tahsil edilmesini engelleyecektir.

Türk hukukunda tebligat hususunda genel kanun Tebligat Kanunu iken etki ve sonuçları bakımından Türk hukuk sisteminde önemli bir yere sahip olan vergi konulu tebliğler Vergi Usul Kanunu içerisinde özel olarak düzenlenmiştir. Vergi konulu tebliğler; mali işlemlerle ilgili olduğundan ve kişiye belirli bir borç yükü yüklediğinden, zamanaşımının varlığından dolayı özel kanunlarla düzenleme ihtiyacı doğmuştur. Tebliğ işleminin usulüne uygun yapılması vergisel işlemin hüküm ifade etmesini sağlayacaktır. Aksi takdirde mükellef ve/veya vergi idaresi açısından ciddi kayıplar ortaya çıkabilecektir. Tebliğ işleminin bu denli önem arz eden bir husus olması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğ hükümlerinin incelenmesi ve tebliğ işlemi yapılırken doğru uygulama biçiminin nasıl olması gerektiğinin belirlenmesi oldukça önemlidir.

Bu Çalışma'nın amacı, yargı organlarının verdiği kararlar doğrultusunda vergi tebliğleri ile ilgili hukuki sorunların tespit edilmesi ve doğru tebliğ uygulama biçiminin nasıl olması gerektiğinin araştırılmasıdır. Çalışma'nın önemi ise tebliğ işleminin usulüne uygun şekilde tamamlanıp kamu alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi için önerilerde bulunmasıdır.

Bu Çalışma'nın her aşamasında kıymetli bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ'a teşekkür ederim.

Ağustos, 2021

Sertaç KOÇ

İÇİNDEKİLER

| | |
|--------------------------|------|
| ÖNSÖZ..... | IV |
| İÇİNDEKİLER | V |
| ÖZET..... | XI |
| ABSTRACT | XII |
| TABLOLAR LİSTESİ..... | XIII |
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | XIV |
| | |
| GİRİŞ | 1-2 |

BİRİNCİ BÖLÜM

| | |
|---|-------------|
| 1. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE TEBLİGATIN ÖNEMİ VE İDARİ İŞLEM KAVRAMLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR | 3-35 |
| 1.1. Genel Olarak Vergilendirme Süreci..... | 3 |
| 1.1.1. Vergiyi Doğuran Olay..... | 3 |
| 1.1.2. Verginin Matrahı..... | 4 |
| 1.1.3. Verginin Tarhı..... | 5 |
| 1.1.4. Tarh Şekilleri | 6 |
| 1.1.4.1. Mükellefin Beyanı Üzerine Yapılan Tarhiyat..... | 6 |
| 1.1.4.2. Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti Üzerine Yapılan Tarhiyatlar..... | 7 |
| 1.1.4.2.1. İkmalen Vergi Tarhiyatı..... | 7 |
| 1.1.4.2.2. Re' sen Vergi Tarhiyatı..... | 8 |
| 1.1.4.2.3. İdarece Vergi Tarhiyatı | 9 |
| 1.1.5. Tebligatın Tanımı ve Unsurları..... | 10 |
| 1.1.5.1. Tebligatın Etimolojik Tanımı..... | 10 |
| 1.1.5.2. Tebligatın Hukuki Tanımı..... | 11 |
| 1.1.5.3. Tebligatın Vergi Hukuku Açısından Tanımı..... | 11 |
| 1.1.5.4. Tebligatın Unsurları | 12 |
| 1.1.6. Tebligatın Hukuki Niteliği, Amacı ve Önemi..... | 13 |
| 1.1.6.1. Tebligatın Hukuki Niteliği..... | 13 |
| 1.1.6.2. Tebligatın Amacı | 14 |
| 1.1.6.3. Tebligatın Önemi | 15 |
| 1.1.7. Verginin Tahakkuku | 17 |

| | |
|---|----|
| 1.1.7.1. Beyan Üzerine Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk..... | 17 |
| 1.1.7.2. İkmalen, Re' sen veya İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk | 17 |
| 1.1.7.3. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Tahakkuk | 18 |
| 1.1.8. Verginin Tahsili | 19 |
| 1.2. İdari İşlem Kavramı ve İlgili Açıklamalar | 21 |
| 1.2.1. İdari İşlem Kavramı | 21 |
| 1.2.2. İdari İşlemin Özellikleri | 22 |
| 1.2.2.1. İdari işlemler Tek Taraflıdır..... | 22 |
| 1.2.2.2. İdari İşlemler Hukuka Uygunluk Karinesine Sahiptir | 23 |
| 1.2.2.3. İdari İşlemler Belli Şekil ve Kurallara Sahiptir..... | 23 |
| 1.2.2.4. İdari işlemler İcrai Niteliktedir | 23 |
| 1.2.2.5. İdari İşlemler Re'sen İcra Edilebilir..... | 24 |
| 1.2.2.6. İdari İşlemler Kamu Yararı İçin Yapılır..... | 25 |
| 1.2.2.7. İdari İşlemler Yargısal Denetime Tabidir | 25 |
| 1.2.3. İdari İşlemin Unsurları..... | 25 |
| 1.2.3.1. Yetki Unsuru..... | 26 |
| 1.2.3.2. Şekil Unsuru..... | 27 |
| 1.2.3.3. Sebep Unsuru | 27 |
| 1.2.3.4. Konu Unsuru | 28 |
| 1.2.3.5. Amaç Unsuru | 28 |
| 1.2.4. İdari İşlemin Türleri..... | 29 |
| 1.2.4.1. İki Yanlı İdari İşlemler (İdari Sözleşmeler)..... | 29 |
| 1.2.4.2. Tek Yanlı İdari İşlemler..... | 29 |
| 1.2.4.2.1. Bireysel İdari İşlemlerin (İdari Kararlar) Türleri | 30 |
| 1.2.5. İdari İşlemler ve Tebligat..... | 31 |
| 1.3. Hukuki Dayanaklarına Göre Tebliğ Türleri..... | 32 |
| 1.3.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ..... | 33 |
| 1.3.2. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Göre Tebliğ..... | 34 |

İKİNCİ BÖLÜM

| | |
|---|--------------|
| 2. VERGİ USUL KANUNU VE TEBLİGAT KANUNU'NDAKİ TEBLİGAT UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI | 36-77 |
| 2.1. Tebligat İşlemine İlişkin İlkeler..... | 36 |
| 2.1.1. Mahremiyet İlkesi | 36 |
| 2.1.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi..... | 37 |
| 2.1.3. Yazılılık İlkesi..... | 37 |
| 2.1.4. Sonuca Ulaşma İlkesi..... | 38 |

| | |
|---|----|
| 2.2. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu'nun İlişkisi, Uygulaması ve Karşılaştırılması . | 38 |
| 2.2.1. Tebligat Yapacak Merciler..... | 39 |
| 2.2.2. Tebligat Yapılacak Kişiler | 39 |
| 2.2.2.1. Tebligatın Muhatap veya Diğer Kişilere Yapılması | 39 |
| 2.2.2.1.1. Gerçek Kişilere Tebligat | 41 |
| 2.2.2.1.1.1. Tebligatın Muhatabın Şahsına Yapılması | 41 |
| 2.2.2.1.1.2. Tebligatın Muhatabın Umumi Vekiline veya Kanuni Temsilcine Yapılması..... | 42 |
| 2.2.2.1.1.2.1. Umumi Vekile Tebligat..... | 42 |
| 2.2.2.1.1.2.2. Kanuni Temsilciye Tebligat..... | 44 |
| 2.2.2.1.1.3. İkametgâhtakilere ve İşyerindekilere Tebligat..... | 46 |
| 2.2.2.1.1.4. Vasıtalı Tebligat (Askeri Şahıslara Tebligat)..... | 47 |
| 2.2.2.1.1.5. Tutuklu ve Hükümlülere Tebligat..... | 49 |
| 2.2.2.1.2. Tüzel Kişilere Tebligat..... | 49 |
| 2.2.2.1.3. Tüzel Kişiliği Olmayanlarda ve Diğer Durumlarda Tebligat..... | 50 |
| 2.3. Tebligat Türleri | 51 |
| 2.3.1. Yurt İçindeki Kişilere Tebligat | 51 |
| 2.3.1.1. Posta Yoluyla Tebligat..... | 51 |
| 2.3.1.1.1. Kapalı Zarf Esası..... | 54 |
| 2.3.1.1.2. Bilinen Adreslere Teslim | 54 |
| 2.3.1.1.2.1. İşe Başlamada Bildirilmiş İşyeri Adresleri | 56 |
| 2.3.1.1.2.2. Adres Değişikliğinde Bildirilen İşyeri Adresleri | 56 |
| 2.3.1.1.2.3. Yoklama Fişinde Tespit Edilen İşyeri Adresleri..... | 56 |
| 2.3.1.1.2.4. Tutanakla Tespit Edilen İşyeri Adresleri | 57 |
| 2.3.1.1.2.2. Adres Kayıt Sistemindeki Yerleşim Yeri Adresi | 57 |
| 2.3.1.1.3. Tebliğ Evrakının Teslimi | 58 |
| 2.3.1.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat..... | 59 |
| 2.3.1.3. Dairede veya Komisyonunda Tebligat..... | 60 |
| 2.3.1.4. İlan Yoluyla Tebligat | 60 |
| 2.3.1.4.1. İlanen Tebligatın Yapılacağı Haller | 61 |
| 2.3.1.4.2. İlanın Yapılmasında Şekil | 62 |
| 2.3.1.4.3. İlanın İçeriği..... | 64 |
| 2.3.1.5. Elektronik Tebligat | 65 |
| 2.3.1.5.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Elektronik Tebligat..... | 66 |
| 2.3.1.5.1.1. Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi Zorunlu Mükellefler | 70 |
| 2.3.1.5.1.1.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri | 70 |
| 2.3.1.5.1.1.2. Gelir Vergisi Mükellefleri..... | 70 |
| 2.3.1.5.1.1.3. İsteğe Bağlı Olarak Talep Edenler | 71 |
| 2.3.1.5.1.2. İnternet Vergi Dairesi İçin Kullanıcı Kodu, Parola ve Şifre Edinme... 71 | |

| | |
|---|----|
| 2.3.1.5.1.3. Mükelleflere Elektronik Tebligat Gönderilmesindeki Süreç | 72 |
| 2.3.1.5.1.4. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkılması | 73 |
| 2.3.1.5.2. Tebligat Kanunu Kapsamında Yapılacak Elektronik Tebligat..... | 73 |
| 2.3.1.5.3. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu Bakımından Elektronik Tebligatın Karşılaştırılması | 74 |
| 2.3.1.5.4. Elektronik Tebligat Sisteminin Avantajları | 76 |
| 2.4. Yurt Dışındakilere Tebligat | 76 |
| 2.4.1. Yabancı Memleketteki Türk Olmayan Vatandaşlara Tebligat..... | 76 |
| 2.4.2. Yabancı Memleketteki Türk Vatandaşlarına Tebligat | 77 |
| 2.4.3. Yabancı Memleketteki Resmi Memurlara Tebligat | 77 |
| 2.4.4. Yabancı Memleketteki Asker Kişilere Yapılacak Tebligat..... | 77 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

| | |
|--|--------------|
| 3. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE KARŞILAŞILAN HATALAR İLE İLGİLİ HUKUKİ SORUNLAR VE YARGI KARARLARI KAPSAMINDA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ | 78-95 |
| 3.1. Tebligat İşlemlerinde Karşılaşılan Hatalar ile İlgili Hukuki Sorunlar | 78 |
| 3.2. Tebliğ Edilen Evraktaki Hatalara İlişkin Hukuki Sorunlar..... | 79 |
| 3.2.1. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları..... | 79 |
| 3.2.1.1. Mükellefin Adının Hiç Yazılmamış Olması Durumu..... | 79 |
| 3.2.1.2. Vergi Türü ve Miktarının Hiç Yazılmamış Olması Durumu | 80 |
| 3.2.1.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresinin Hiç Yazılmamış Olması Durumu | 80 |
| 3.2.1.4. Belgelerin Görevli Olmayan Bir Makam Tarafından Düzenlenmiş Olması Durumu..... | 81 |
| 3.2.1.5. İhbarnameye Vergi İnceleme Raporunun, Vergi Tekniği Raporunun veya Takdir Komisyonu Kararının Eklenmemiş Olması Durumu..... | 81 |
| 3.2.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları..... | 82 |
| 3.2.2.1. Vergi/Ceza İhbarnamesinde Verginin Türünün Yanlış Yazılmış Olması..... | 83 |
| 3.2.2.2. Vergi/Ceza İhbarnamesinin Tebliğinde Vergilendirme Döneminin Yanlış Yazılmış Olması | 83 |
| 3.2.2.3. Gazete İlanında Vergi Miktarının Gösterilmemiş Olması | 83 |
| 3.2.2.4. İlanen Tebliğde Mükellefin Adresinin Hiç Yazılmaması veya Yanlış Yazılmış Olması..... | 84 |
| 3.2.2.5. Takdir Komisyonu Kararının Numarasının Vergi İhbarnamesinde Yanlış Yazılmış Olması | 84 |
| 3.2.2.6. Ceza İhbarnamesinde Ceza Dayanağı Olarak VUK Maddesindeki İlgili Fıkranın Yanlış Gösterilmesi | 84 |

| | |
|---|----|
| 3.2.2.7. İhbarnamede Vergi Matrahı ile Oranınin Gösterilmemiş Olması..... | 85 |
| 3.3. Tebliğ Uygulamalarındaki Hatalara İlişkin Hukuki Sorunlar..... | 85 |
| 3.3.1. Vergi Dairesinden Kaynaklanan Sorunlar..... | 86 |
| 3.3.1.1. İdarenin İlanen Tebliğ Koşulları Oluşmadan İlanen Tebliğe Gitmesi..... | 86 |
| 3.3.1.1.1. Mükellefin Değiştirdiği Adresinde Aranmadan İhbarnamelerin İlan Yoluyla Tebliğ Edilmesi Sorunu..... | 86 |
| 3.3.1.1.2. Adresi Bilinen Mükelleflere Posta ile Tebliğ Yolları Denenmeden İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu..... | 87 |
| 3.3.1.1.3. Bilinen Adrese Tebligat Yapılmadan İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu | 87 |
| 3.3.1.1.4. Belediyenin Numarataj Çalışmaları ile Adresi Değişen Mükellefe İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu..... | 87 |
| 3.3.1.1.5. Diğer Tebliğ Yolları Tüketilmeden Doğrudan İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu..... | 88 |
| 3.3.1.1.6. Aynı Adrese İkinci Kez Tebliğe Gidilmeden İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu..... | 88 |
| 3.3.1.1.7. Tasfiye Memuruna Tebliğ Yoluna Gidilmeden İlanen Tebliğ Yapılması Sorunu..... | 88 |
| 3.3.1.2. Tebligatın Muhatapı Dışındaki Kişilere Yapılması Sorunu..... | 89 |
| 3.3.1.2.1. İhbarnamelerin Şirketi Temsile ve Tebligatları Almaya Yetkililer Dışındaki Kişilere Tebliğ Edilmesi Sorunu..... | 89 |
| 3.3.1.2.2. Vekâletnamede Açık Hüküm Bulunmaması Sorunu..... | 89 |
| 3.3.1.2.3. Muhatapın Umumi Vekili Olmayan Muhasebecisine Tebliğ Yapılması Sorunu..... | 90 |
| 3.3.1.2.4. İflasın Bozulması ile İlgili Uyuşmazlık Mahkemede Devam Eden Şirketlerde Tebliğlerin, İflas İdaresi Dışındakilere Yapılması..... | 90 |
| 3.3.1.2.5. Tasfiyeye Sürecine Girmiş Şirketlerde Tebligatların, Tasfiye Memurlarına Yapılmaması..... | 91 |
| 3.3.1.3. Özel Kanunda Hüküm Bulunmasına Rağmen Genel Kanun Hükümlerine Göre Tebligat Yapılması Sorunu..... | 91 |
| 3.3.1.3.1. Vergi İhbarnamelerinin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Değil Tebligat Kanunu Hükümlerine Göre Tebliğ Edilmesi Sorunu..... | 91 |
| 3.3.1.3.2. Yabancı Memlekette Bulunanlara İhbarnamelerin Hangi Kanuna Göre Tebliğ Edileceği Sorunu..... | 92 |
| 3.3.2. Posta İdaresinden Kaynaklanan Sorunlar..... | 92 |
| 3.3.2.1. Tebliğ Memurunun Tebliğ Esnasındaki İmza Unsuruna Dikkat Etmemesi Sorunu..... | 92 |
| 3.3.2.2. Tebliği Kabule Yetkili Olmayan Kişilere Tebliğ Yapılması Sorunu..... | 93 |
| 3.3.2.2.1. Vergi İhbarnamelerinin Aynı Evde Oturduğu Tespit Edilmeyen Yakın Akrabalara Tebliğ Edilmesi Sorunu..... | 93 |

| | |
|--|----|
| 3.3.2.2.2. Muhatabın İşyerinde Bulunmadığının Usulüne Uygun Tespit Edilmeden Tebliğ Yapılması Sorunu..... | 94 |
| 3.3.2.2.3. Tebliğin İşyerindeki Müstahdeme Yapılması İçin Gerekli Araştırmanın Yapılmaması Sorunu | 94 |
| 3.3.2.2.4. Posta Görevlisinin 18 Yaşından Küçük Kişilere Tebliğ Yapması Sorunu.. | 94 |

| | |
|-------------------------------|------------|
| SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 96 |
| KAYNAKÇA | 100 |
| ÖZGEÇMİŞ..... | 109 |



ÖZET

“Vergi Hukukunda Tebliğ, Karşılaşılan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri” adlı çalışmada tebliğ hükümleri ve idari işlem kavramı incelenerek özellikle kanunda yer alan tebliğ hükümlerinin, uygulayıcıları tarafından sebep olunan, uygulamadaki hatalara dikkat çeken değerlendirmeler yapılmıştır. Tebliğ konusunda bu değerlendirmeler yapılırken özel ve genel kanun karşılaştırması ile tebligat ile ilgili genel bir kanun varken, özel kanun hükümlerine ihtiyaç duyulmasının sebepleri vurgulanmıştır. Mükellef ve idare arasında tebliğ konusunda oluşan hukuki sorunların değerlendirmesi, yargı organlarının verdiği kararlar doğrultusunda yapılırken, tebliğ işleminin uygulayıcıları tarafından daha doğru şekil ve biçimde nasıl uygulanacağı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Kamu harcamalarının finansman ihtiyacının karşılanması için devletin önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Tebliğ, verginin devletin kasasına girmesi sürecinde çok önemli rol oynamaktadır. Tebliğ hukuki olarak hak arama sürelerin başlangıcıdır. Bu yüzden tebliğ ile ilgili hatalar mükellef ve idare arasında önemli sorunlar ortaya çıkartmaktadır. Bunlar idare açısından vergi kaybı ve mükellef bakımından önemli hak kayıpları şeklinde meydana gelmektedir. Yargıya intikal eden tebliğ konulu hukuki sorunlardan anlaşılacağı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uygulayıcıları tarafından yeteri kadar anlaşılamadığı ve bu nedenle uygulaması sırasında meydana gelen farklılıklar, tebliğ konusunu incelemeye değer bir konu olarak karşımıza çıkarmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu ilişkisi, uygulaması ve karşılaştırılması; tebligat yapacak merciler, tebligat yapılacak kişiler ve tebligat türlerine vurgu yapılarak bu tez konusu seçilmiştir.

Tebligatın elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ile yargıya intikal eden tebliğ konulu davaların azaldığı görülse de diğer tebliğ yöntemleri ile yapılan tebliğlerdeki hatalar sonucu oluşan hukuki sorunlar varlığını korumaktadır. Çalışmamızda tebligat ile ilgili teorik ve kavramsal tanım ve açıklamalara yer verilmiştir. Uygulama sırasında karşılaşılan hukuki sorunların Yüksek Mahkeme kararları bağlamında değerlendirmesi yapıp, önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Tebliğ, Vergi Usul Kanunu, Tebligat Kanunu, Hukuki Sorunlar

ABSTRACT

In this study "Notification in Tax Law, Legal Problems Encountered and Solution Suggestions", the provisions of the notice and the concept of administrative action were examined in detail, and evaluations were made that draw attention to the errors in practice caused by the practitioners of the provisions of the notice, especially in the law. While making these evaluations about the notice, the reasons for the need for special law provisions were emphasized, while there is a general law on the comparison of special and general laws and notification. While the evaluation of the legal problems that arise between the taxpayer and the administration about notification was made in line with the decisions of the judicial bodies, it was tried to be determined how the notice process would be implemented by the practitioners in a more correct shape and form.

Taxes constitute the important source of income of the state to meet the financing needs of public expenditures. The notice plays a very important role in the process of tax entering the coffers of the state. The notice is the beginning of legal remedies. Therefore, errors regarding the notice have important consequences between the taxpayer and the administration. These occur in the form of tax loss for the administration and significant loss of rights for the taxpayer. As it can be understood from the legal problems on the notice submitted to the judiciary, the implementation of the Tax Procedure Law No. 213 is not understood sufficiently by its practitioners and therefore the differences that occur during its implementation have revealed the issue of notice as a matter worth examining.

Relationship, application and comparison of Tax Procedure Law No. 213 and Notification Law No. 7201; Notification authorities, persons to be notified and types of notification are discussed.

Although it is seen that the cases with the subject of notification, which are submitted to the judiciary, have decreased with the realization of the notice in electronic environment, legal problems resulting from the errors in the notice made by other notification methods still exist. In our study, theoretical and conceptual definitions and explanations about notification are included. The legal problems encountered during the implementation were evaluated in the context of the High Court decisions and recommendations were made.

Keywords: Notification, Tax Procedure Law, Notification Law, Legal Issues

TABLolar LİSTESİ

| Tablo Nr. | Tablo Adı | Sayfa Nr. |
|------------------|--|------------------|
| 1 | e-Tebligat Mükellef Sayıları ve Aktif e-Tebligat Kullanıcı Sayısı..... | 67 |
| 2 | Gönderilen e-Tebligat Sayısı ve Oranı..... | 68 |
| 3 | Gönderilen e-Tebligat Sayısı ve Sağlanan Tasarruf..... | 69 |



KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|---------|---|
| AATUHK: | Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| AY | : Anayasa |
| D | : Dairesi |
| e | : Elektronik |
| E | : Esas |
| EİK | : Elektronik İmza Kanunu |
| GİB | : Gelir İdaresi Başkanlığı |
| GVK | : Gelir Vergisi Kanunu |
| HD | : Hukuk Dairesi |
| HGK | : Hukuk Genel Kurulu |
| HUMK | : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu |
| İDDK | : İdari Dava Daireleri Kurulu |
| İYUK | : İdari Yargılama Usulü Kanunu |
| İİK | : İcra ve İflas Kanunu |
| K | : Karar |
| PTT AŞ | : Posta Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi |
| T | : Tarih |
| TBK | : Türk Borçlar Kanunu |
| TC | : Türkiye Cumhuriyeti |
| TCK | : Türk Ceza Kanunu |
| TK | : Tebligat Kanunu |
| TKUDY | : Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik |
| TMK | : Türk Medeni Kanunu |
| VDDK | : Vergi Dava Daireleri Kurulu |
| Vd. | : Ve Diğerleri |
| VUK | : Vergi Usul Kanunu |
| VUK GT | : Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği |

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finansman ihtiyacının karşılanmasını sağlayan vergi ve cezaların kanunlara uygun şekilde tebliği, vergi hukukunun önemli konularından biridir. Tebliğ, vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden işlemlerin mükelleflere ve sorumlulara bildirilmesidir.

Verginin taşıdığı özellikler göz önünde bulundurularak tebligat konusundaki genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan ayrı olarak vergi tebligatı konusu özel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Kişinin hakkında yapılan tarhiyat işleminden veya kendisini ilgilendiren başka bir idari işleminden dolayı bilgilendirilmesi gerekir. Tebliğ, bir kimsenin hakkında yapılan işleminden haberdar edilmesi ve kanuni haklarını kullanabilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Yargı organlarının tebliğ konusunda vermiş olduğu kararlardan anlaşılacağı üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümleri, uygulayıcıları tarafından tam olarak anlaşılammış ve kanunun uygulanması sırasında ortaya çıkan hatalar sonucu birçok hukuki sorunlar oluşmuştur.

Bu bağlamda tezimizde, yargının bu konuda vermiş olduğu farklı kararlar ışığında 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu karşılaştırması yapılarak, idare ve mükellefler arasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerinin uygulanması sırasında meydana gelen hukuki sorunlar ele alınacaktır. Tebligatın uygulama alanındaki hatalar ve eksiklikler değerlendirilip çözüm önerileri sunulacaktır.

Birinci bölümde, tebliğ ve idari işlem kavramları üzerinde durularak idari işlemin özellikleri, unsurları ve türleri ile tebligatın hukuki niteliği amacı ve önemi açıklanıp hukuki dayanaklarına göre tebliğ türlerine yer verilecektir.

İkinci bölümde ise, tebligat işlemine ilişkin ilkeler açıklanıp Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu'nu, tebligat uygulaması ve karşılaştırılması yapılacaktır. Tebligatın bizzat muhatabına, umumi vekile, kanuni temsilciye, ikametgâh ve işyerlerindeki, askeri şahıslara, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayanlara nasıl yapıldığı özel ve genel kanun kapsamında değerlendirilip, açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra yurt içindeki kişilere tebliğin posta yoluyla, memur vasıtasıyla, dairede ve komisyonda, ilan yoluyla, elektronik ortamda ve yurt dışındakilere nasıl yapılacağı ve tebliğ yapılırken hangi hükümlere dikkat edilmesi gerektiği ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde ise Vergi Usul Kanunu tebliğ hükümleri kapsamında uygulama sırasında meydana gelen farklılıklara yer verilip idare ve mükellefler arasında ortaya çıkan hukuki sorunlar konusunda mahkeme kararları ışığında ele alınmıştır.

Bu bağlamda, çalışmanın sonucunda ise; tebliğ konusunda verilmiş mahkeme kararları göz önünde bulundurularak kanun uygulayıcılarının uygulamadaki yanlışlıklarına yer verilip usulüne uygun tebliğ uygulamasının daha doğru nasıl sağlanabileceği hususunda görüş ve önerilere yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE TEBLİGATIN ÖNEMİ VE İDARİ İŞLEM KAVRAMLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Çalışmanın bu kısmında öncelikle genel olarak vergilendirme sürecindeki kavramlar açıklanacaktır. Bu sürecin, önemli bir aşaması olan tebliğin hukuki niteliği, önemi ve amacına vurgu yapılarak mükellef ve devlet arasında tebliğ işlemlerinin nasıl olması gerektiğine değinilmiştir. Sonra idari işlemin özellikleri üzerinde durularak idari işlemin unsurları açıklanarak ve çeşitli yönleriyle idari işlemin sınıflandırılması ile ilgili bilgiler verilmiştir. Son olarak hukuki dayanaklarına göre tebliğ türleri ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1.1. Genel Olarak Vergilendirme Süreci

Vergilendirme sürecinin başlaması için mükellef ile vergi idaresi arasında, verginin doğmasına sebep olacak bir olay meydana gelmelidir. Verginin doğumuna sebep olacak bu olayın ortaya çıkmasından sonra, verginin devletin kasasına intikal etmesine kadar sırasıyla tamamlanması gereken bazı hukuki aşamalar bulunmaktadır. Bu aşamalar yaygın bir şekilde “4 T” diye kısaltılarak adlandırılan; verginin tarhi ile başlayıp, tebliğ ve tahakkuk aşamaları ile devam etmekte ve nihayet tahsil aşaması ile tamamlanmaktadır (Bilici, 2014: 53).

1.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayı, mükellef ile devlet arasındaki borç-alacak ilişkisini doğuran ve bu nedenle de vergilendirme sürecinin başlamasına sebebiyet veren olay olarak nitelendirebiliriz. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde açıklandığı üzere “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” Vergi kanunları, vergi alacağının doğumunu bazı olayların veya hukuki durumların meydana gelmesine bağlamıştır. Anlaşılacağı üzere vergi kanunlarının varlığı vergi alacağının doğması için tek başına yeterli değildir. Gerçek ve tüzel kişilerin vergi konusu ile bir ilişki kurmaları da gerekir (Şen ve Sağbaşı, 2016: 126). Vergiyi doğuran olaylar her vergi bakımından farklı olmakla birlikte genel olarak verginin doğması için gerçekleşmesi gereken olayın ne olduğu ilgili vergilere göre vergi konularına uygun biçimde kanunlarında ayrı ayrı belirtilir. Örneğin, gelir vergisi bakımından bir borcun doğması için gerçek kişilerin gelirin yedi unsurundan bir veya birkaçına göre kazanç ve/veya irat elde etmesi; kurumlar vergisi bakımından bir borcun doğması için kurumların kurum kazancı elde

etmesi; motorlu taşıtlar vergisi bakımından bir borcun doğması için aracın sicile tescil edilmesi; emlak vergisi bakımından bir borcun doğması için arsa, arazi, bina, işyeri ve konut gibi taşınmazların bir veya birkaçının kişinin mülkiyetinde bulunması gerekir. Vergiyi doğuran olayın herhangi bir şekilde gerçekleşmesi halinde hem vergi borcu hem de vergi alacağı ortaya çıkmaktadır. Yükümlü açısından bir borç olarak ortaya çıkan bu durum devlet açısından bir alacaktır (Erdem vd., 2017: 142). Farklı bir ifadeyle, verginin üzerinden alındığı şey ile yükümlüsü arasında bir bağlantı kuran olay, vergiyi doğuran olay olarak adlandırılır (Türk, 1996: 140).

Vergisel hükümler ve zamanaşımının varlığı, vergi alacağının meydana gelmesinin vergiyi doğuran olaya bağlanmış olmasının başlıca sebebidir. Vergiyi doğuran olay hangi tarihte meydana gelmişse, o tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümleri uygulanır. Tarh zamanaşımı süresi de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen takvim yılının başından itibaren beş yıl olarak hesaplanır (Oktar, 2011:105-106).

Kişinin gerçek veya tüzel kişi olduğu fark etmeksizin yaptığı faaliyetlerin bir kısmı veya tamamı kanunlarla yasak edilmiş olabilir. Böyle bir hukuka aykırı durumun varlığı verginin doğuşunu etkilemeyecektir. Faaliyet vergi kanunlarına göre vergilendirilen bir faaliyet ise yasa dışı olması vergilendirme bakımından herhangi bir şeyi değiştirmeyecektir. Örneğin, kaçak mal getirip ülkeye sokan bir kişi bu malları satarsa ticari kazanç unsuruna girdiğinden vergilendirilecektir (Edizdoğan vd., 2018: 159).

Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurudur. Vergi işlemlerinde hukuki sebep olan yürürlükteki kanun soyut normu, maddi sebep olan vergiyi doğuran olay ise somut tipi oluşturmaktadır. Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir. Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş kimse yükümlü statüsü kazanır. Soyut yükümlü statüsündeki kişinin vergi borcunun somut olarak saptanması için vergi tarhi gereklidir (Öncel vd., 2004: 87).

Devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmakla birlikte, bu aşamada, alacağın(borcun) miktarı daha belli değildir. Ödenecek vergi miktarının hesaplanabilmesi için öncelikle matrahın tespit edilmesi gerekir. Matrahın belirlenmesini takiben verginin tarh edilmesi, tebliği, tahakkuku ve en son olarak tahsili ile vergilendirme süreci tamamlanmış olur (Oktar, 2011:106).

1.1.2. Verginin Matrahı

Matrah kelime anlamı itibariyle çıkarılmış anlamına gelmektedir. Buna göre vergi matrahı, vergilendirilecek unsurlardan vergiye tabi olmayan bazı değerlerin çıkarılmasından sonra kalan değer olarak açıklanabilir. Vergi uygulamalarında matrah, “vergi borcunun hesaplanabilmesi için,

vergi tarifesinin üzerine uygulandığı değer veya ölçüler anlamına gelir.” Bu değer parasal tutar şeklinde olduğunda ad valorem matrah üzerinden, fiziki veya teknik bir ölçü şeklinde olduğunda ise spesifik matrah üzerinden hesaplama yapılır (Pehlivan, 2014: 68).

1.1.3. Verginin Tarhı

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile kişi ve devlet arasında bir alacak-borç ilişkisi doğmaktadır. Vergi daha tarh edilmeden kişi vergi mükellefidir. Şahsında vergiyi doğuran olay gerçekleşen kişinin vergi hukuku ile ilişkisi doğmaktadır. Bu hukuki ilişki sonucu ortaya çıkan borcun tespit edilip mükellefin şahsında somutlaştırılması gerekir. Bu nedenle daha önceden ortaya çıkmış hukuki ilişkiyi sadece miktar veya tutar olarak somutlaştırması bakımından tarh işlemi gerçek anlamda yeni bir hukuki durum oluşturmaz. Mükellef ve vergi idaresi arasında var olan hukuksal borç ilişkisini belirginleştirir (Şenyüz vd., 2019: 181). Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu doğmaktadır. Ancak bu borcun ödenecek hale gelmesi için vergi idaresinin birtakım işlemler yapması gerekir. Bu işlemlerin ilki verginin tarh edilmesidir (Kırbaş, 1999: 116).

VUK’ un 20’nci maddesine göre, “verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.” Görüldüğü üzere tarhın idari işlem olduğu belirtilmiştir. İdari bir işlem olan tarh işlemi, tek yanlı ve idarenin bir irade açıklaması şeklinde ortaya çıkar. İdare, genel bir işlem ile vergilendirme yetkisini kullanır. Tarh idarenin genel nitelikli işlemlerinden değil, bireysel bir idari işlemidir. Tarh, ayrı ayrı mükellefler açısından idari sonuç doğuran bireysel, kesin ve uygulanması gereken bir idari işlemidir (Uluatam ve Methibay, 2001: 111-112).

İdari işlem olarak belirtilen tarh işleminin gerçekleştirilmesinde hukuka aykırılık olup olmadığının ortaya konulabilmesi için idari işlemin unsurlarına bakmak gerekir. İdari işlemin yetki, şekil, sebep, konu, maksat ve usul unsurlarından biri ile hukuka aykırılık varsa idari işlemin iptali mümkündür. İdari işlemin sebebi hem hukuki hem de maddidir. Hukuki sebebi; soyut kanun, maddi sebebi; somut olaydır. Soyut ve somut sebep arasında tipiklik ilişkisinin yanlış kurulması idari işlemi sakatlar. İdari işlemin konusu, işlemin doğurduğu hukuki sonuç olarak ortaya çıkan vergilendirme işleminin bağlandığı sonuç olan yükümlü olmak ya da olmamak olarak belirtilebilir. Sebep ve konu unsurları arasında illiyet bağı bulunur. Bu ilişki doğru kurulmadığı zaman idari işlem hukuka aykırı olur. Vergi alacaklarını tarh yetkisi vergi dairelerine aittir. Tarh aşamasının şekli görünümü vergi/ceza ihbarnamesi metninde bulunması gereken unsurlar sıkı şekil şartına bağlanmıştır. Bulunması gereken asli unsurun yokluğu işlemi hükümsüz kılar. Usul, kanunlarca belirlenmiş usullere uyulmasını ifade ederken, vergi idaresi ilke olarak bağlı yetki ile donatılmıştır. Bu bağlamda sınırlı takdir yetkisini kullanabilir. İdare bu yetkiyi kullanırken de kamu yararı

gözeterek kullanılmalıdır. Tarh işleminin amacı, anayasaya uygun şekilde kamu harcamalarının finanse etmek, yani kamu yararadır. (Saban, 2003: 198-199).

Diğer idari işlemlerin kendine özgü kanunlara uygun olarak yapıldığı gibi verginin tarh edilmesi de vergi mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir. İdari işlem olarak vergi tarhının da yetki, şekil, sebep, konu, amaç ve usul unsurlarına uygun şekilde yapılması gerekir. Bu unsurların herhangi birinde eksiklik olması verginin tarh edilmesi işlemini hukuken sakatlayacaktır.

1.1.4. Tarh Şekilleri

Türk vergi sisteminde verginin tarhı, beyana dayalı olarak, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarh olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.1.4.1. Mükellefin Beyanı Üzerine Yapılan Tarhiyat

Çağdaş vergicilikte asıl olan beyan üzerine tarhiyat yapılmasıdır. Mükellefler, kanunlara uygun şekilde matrahlarını belirleyip beyanname ile vergi dairelerine bildirmektedir. Vergi dairesi de beyanname aracılığıyla kendilerine beyan edilen matrahlar üzerinden tarh işlemini yapar. Beyan üzerine tarhiyat, mükelleflerin en doğru matrahları kendilerinin bilebilecekleri ve kural olarak beyan ettikleri ile çelişkiye düşmeyecekleri mantığına dayanır (Şenyüz vd., 2019: 189).

Vergi mükellefleri veya vergi sorumluları verginin tarhı için matrahın ve diğer gerekli bilgilerin yazılı olduğu beyannameleri basılı ortamda veya elektronik ortamda hazırlayarak vergi dairesine bildirirler. Vergi dairesi de beyannamedeki bilgilerden yararlanarak tarh yaparak vergi borcunu hesaplar (Erdem vd., 2017: 154).

Vergi dairesince kontrol edilen beyannamede herhangi bir eksiklik veya hata olmadığı sürece matrahın tespitinde vergi dairesinin bir rolü yoktur. Bu yöntemin güçlü yönleri ve avantajları; mükellefin ödeme gücünü kendisinin belirlemesine imkân vermesi, verginin verimini, bilincini ve vergiye gönüllü uyumu arttırmasıdır. Ancak, mükellefin eksik ya da yanlış bilgiler vermek suretiyle vergi idaresini yanıltabilme riskleri de bu yöntemin zayıf yönleri ve dezavantajıdır. Beyannamelerdeki muhtemel hata ve noksanlıklar, ilave veya yeniden tarh yapılmasını gerektirebilir (Şen ve Sağbaş, 2016: 147).

Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi birçok vergi beyana dayanan vergiler grubunda yer alır (Erdem vd., 2017: 154). Kaynakta kesinti yoluyla alınan vergilerde de vergi sorumlusu muhtasar beyanname ile vergi idaresine beyanda bulunmaktadır (Çevik, 2016: 73). Verginin beyanı bizzat vergi idaresine gidilerek veya posta yoluyla yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın

sunduğu hizmetlerden biri olan elektronik ortamda e-beyan ile de da yapılabilir. Elektronik ortamda verilen beyannamelerde, tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenmekte ve aynı ortamda mükellefe iletilmektedir (Bilici, 2014: 58).

Beyan yönteminde vergileme sürecinin tarh ve tahakkuk aşamalarının ortasında bulunan tebliğ aşaması ortadan kalkmaktadır. Matrah bizzat mükellef tarafından tespit edilip beyanname aracılığıyla beyan edildiği için, kendi beyanı üzerine yapılacak tarh işlemine bir itirazının olmayacağı düşüncesiyle, beyan üzerine tebliğ yapılmadan tahakkuk fişi düzenlenir. Beyan üzerine tarh eden vergilere normal şartlar da dava açılmaz. Ancak mükellefin kendi beyanı üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açabilmesi ihtirazi kayıtla beyanın yapılması veya vergi hatasının bulunması haline bağlıdır. Mükellefin bu yöntemde vergi matrahını eksik bildirmesi ya da bütünüyle saklaması durumunda idarenin mükellefin yerine geçerek matrahı bizzat saptaması gereği ortaya çıkar. Bu gereksinme “ikmalen tarh”, “re’sen tarh” ve “idarece tarh” denilen yöntemlere yol açmıştır (Uluatam ve Methibay, 2001: 113).

1.1.4.2. Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti Üzerine Yapılan Tarhiyatlar

Matrah tespiti, esas olarak mükellefin beyanname ile beyan ettiği bilgiler doğrultusunda yapılmasına rağmen, VUK’ un 29., 30. ve mükerrer 30. maddelerinde sayılan hallerin varlığı durumunda matrah, tek taraflı olarak vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir. Tarh edilecek vergi ve/veya kesilecek cezaların vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmesinde takdir komisyonu kararları, yoklama ve denetim tutanakları veya vergi inceleme elemanlarının düzenledikleri raporlar, vergi dairesine yardımcı olabilmektedir. Yapılan bu yardımlar tarha hazırlık niteliğinde ön işlemlerdir (Bilici, 2014: 58).

Vergi incelemesi, mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılır. Bu araştırmadaki temel amaç, mükellefin ödediği verginin doğruluğunun tespitidir. Mükellefin defter ve belgeleri üzerinden tespit edilen husular kullanılarak yapılan ilave vergi tarhiyatlarına ikmalen tarhiyat, harici karinelere göre yapılan ilave vergi tarhiyatlarına re’ sen tarhiyat adı verilmektedir. Bir de matrahın miktarının doğrudan kanun tarafından belirlendiği durumlar vardır. Bunun üzerine yapılan tarhiyatlara idarece tarhiyat denir (Şenyüz vd., 2019: 190).

1.1.4.2.1. İkmalen Vergi Tarhiyatı

VUK’ un 29’uncu maddesinde ikmalen vergi tarhı şöyle tanımlanmıştır: “İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.” Adından da anlaşılacağı üzere, ikmalen tarh tamamlayıcı nitelikte bir vergi tarhıdır. İkmalen yapılan bir vergi tarhının geçerli

olmasının ön koşulu daha önce bir tarh işleminin yapılmış olmasıdır. Daha önce böyle bir tarh yoksa onu tamamlaması gereken tarh da doğal olarak söz konusu olamaz. Ayrıca ikmalen tarhiyat yapılarak ek vergi salınabilmesi için matrah ya da matrah farkının defter, kayıt ve belgelere yahut kanuni ölçülere dayanılarak saptanmış olması da gerekir (Kırbaş, 2004: 119).

Mükellef verdiği beyannamesinde çeşitli nedenlerle gelir unsurlarından elde ettiği gelirleri yanlış değerlendirmelerle ya da başkaca nedenlerle noksan gösterebilir. Ayrıca bazı gelir unsurlarını gösterip diğerlerini göstermeyebilir veya zarar gösterebilir. Bu gibi durumlarda daha önceden verilen beyannameye göre bir tarhiyat yapıldığından bu gibi eksiklikleri gidermek için tamamlayıcı tarhiyat yapılmaktadır (Özbalcı, 1982: 81).

Uygulamada ikmalen vergi tarhi genellikle vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen matrah farkları üzerinden yapılmaktadır. İkmalen tarh ile salınan vergi, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin dava açma hakkı saklıdır. Mükellefin dava açıp açmamasına ya da açılan davanın sonucuna göre ikmalen yapılan tarh işlemi tahakkuk ettirilir. Beyana dayalı tarhiyattan farklı olarak ikmalen tarhiyatta, verginin tahakkuku tarh işleminden ayrı bir aşamada gerçekleşir (Atar, 2004: 76).

Matrah veya matrah farkı, defter, belge ve kayıtlara veya kanuni ölçülere dayanılarak belirlenmiş olsa da yapılan bu tarhiyattan önce bir tarhiyat yapılmamışsa ikmalen tarh söz konusu değildir. Bu tarhiyat yapılmadan önce herhangi bir tarhiyat mevcut değilse re' sen tarhiyat yapılmalıdır (Tosuner ve Arıkan, 2007: 91).

1.1.4.2.2. Re' sen Vergi Tarhiyatı

VUK' un 30' uncu maddesine göre re' sen tarh “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.” Anlaşılacağı üzere re' sen vergi tarhının önemli özelliği; vergi matrahı, defter, kayıt ve belgelere göre doğru bir şekilde belirlenememekte ve takdir komisyonu kararlarının ya da vergi incelemesi yapanların raporlarına dayanılarak tarh yapılmasıdır (Çevik, 2016: 74).

VUK 30' uncu maddesine göre re' sen vergi tarihini gerektiren durumlar şunlardır:

- “Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi.”
- “Kanuni ve ek süreler dâhilinde verilen beyannamede, vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi.”
- “Tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya vergi incelenme elemanlarına ibraz edilmemesi.”
- “Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarda, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması.”
- “Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.”
- “VUK' un mükerrer 227' nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmamış olması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemesi gibi sebepler re' sen vergi tarihini gerektiren sebeplerdir.”

Matrah veya matrah farkının re' sen takdir edilebilmesi için mutlak suretle bu sebeplerden birinin bulunması gerekir. Yukarıda sayılan şartların herhangi birinin gerçekleşmiş olması durumunda vergi, vergi idaresince re' sen tarh edilir (Edizdoğan vd., 2018 168).

Matrahın re' sen tarh edilmesi ile ikmalen tarh edilmesi durumları, tespitin idare tarafından yapılması sebebiyle benzerlik göstermektedir. Ancak ikmalen vergi tarh edilirken matrahın belirlenmesinde mükellefe ait maddi delil ve kanuni ölçülere başvurulması, re' sen tarh edilirken matrahın belirlenmesinde takdire dayanılması sebebiyle farklılaşmaktadırlar. Ayrıca re' sen tarh edilirken matrah her ne kadar takdir ile belirlense de matrah mümkün olduğunca gerçeğe yakın olmalıdır (Erdem vd., 2017: 157).

1.1.4.2.3. İdarece Vergi Tarhiyatı

Mükellefin vergiye ilişkin sorumluluklarını zamanında tam ve eksiksiz olarak yerine getirmediği, re' sen ve ikmalen vergi tarhiyatının gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, vergi tarihini idare tarafından yapılmasını öngören yöntemdir (Şen ve Sağbaş, 2016: 148). Verginin idarece tarhi, vergi alacağının/borcunun vergi idaresi tarafından hesaplanması işlemlerinden biridir. Esas olarak idarece tarh ile ikmalen tarh ve re' sen tarh arasında, yapılan işlemin niteliği itibarıyla bir fark yoktur. Bu tarh işlemleri arasındaki fark; verginin idare tarafından tarh edilmesi nedenidir. Bu sebeple, verginin idarece tarhi, ikmalen ve re' sen tarh nedenleri dışında, verginin vergi idaresi tarafından tarh edilmesi şeklinde açıklanabilir (Pehlivan, 2014: 72).

VUK' un mükerrer 30'uncu maddesine göre idarece vergi tarhiyatı: “ikmalen veya re' sen tarhiyat dışında kalan durumlarda, mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda müracaat etmemeleri ya da mükelleflerin üzerlerine düşen ödevleri yapmamaları nedeniyle tarh edilemeyen verginin, kanunda belirtilen matrah üzerinden idarece tarh edilmesi işlemidir.” İdarece yapılan bu vergi tarhiyatı elektronik ortamda veya basılı kâğıt ile düzenlenen yoklama fişine dayanılarak yapılmaktadır. Yoklama fişine dayanılarak idarece yapılan bu tarhiyat, vergi/ceza ihbarnamesi ile yükümlüye elektronik ortamda tebliğ yöntemi veya elektronik ortam elverişsiz ise diğer tebliğ yöntemlerinden biri ile bildirilir. Mükellefin, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren tarh işlemine karşı dava açma veya diğer yasal haklarının kullanabilmesi için otuz günlük süresi başlayacaktır (Salmanlı, 2019: 13).

Vergi karnesi esasına göre tarhiyat ve emlak vergisinde tarhiyat yaparken idarece vergi tarh uygulamasına gidildiği görülür. Diğer ücretli olarak vergilendirilen mükelleflerin kanunun tayin ettiği sürede vergi karnesi almaları ve karnelerine yazılan vergileri ödemeleri gerekir. Diğer usulde vergiye tabi ücretliler kanunda belirlenen zamanda vergi karnelerini vergi dairelerine ibraz edip vergilerini karnelerine yazdırmazlarsa, vergi dairesi tarafından tek taraflı olarak kanunda belirlenen ölçüler üzerinden verginin idarece tarh edilmesi yoluna gidilir. Emlak vergisinde tarhiyat, mükellefin bina veya arazinin bildirim üzerine belediye takdir komisyonları tarafından belirlenen arsa değeri üzerine bina maliyeti eklenerek bulunan değer üzerinden tarh edilir. Yani mükellefler doğrudan matrahı beyan etmezler, bildirdikleri fiziki ölçüler dikkate alınarak vergi hesaplanır (Şenyüz vd., 2019: 194).

1.1.5. Tebligatın Tanımı ve Unsurları

Tebligat kavramını kelime anlamı, hukuki anlamı ve özellikli alanı olan vergisel anlamı olmak üzere üç farklı şekilde açıklamak gerekir.

1.1.5.1. Tebligatın Etimolojik Tanımı

Kökeni Arapça olan tebliğ kelimesi “be- le- ğa” fiil kökünden tef 'il kalıbına sokulması sonucu türetilerek elde edilmiştir. Tebliğ, Arapça da “ulaştı, yetişti, yeterli oldu ve maksada kavuştu” gibi anlamlara gelmektedir (Soysaldı, 2003: 44). Türkçe de ise “bildirme, haber verme ve bildiri” anlamlarına gelir (<https://sozluk.gov.tr/>).

Tebliğ kelimesinin çoğulu olan tebligat, dilimizde tebliğ yerine de kullanılmaktadır (Afşaroğlu, 1986: 17). Tebligat kelimesinin sözlük anlamı ise bir bilgi ya da haberin ilgisine bildirilmesidir (Ruhi ve Ruhi, 2012: 15).

1.1.5.2. Tebligatın Hukuki Tanımı

Hukuki bakımdan tebligat, yetkili makam veya onun aracılığı ile yasalara ve usulüne uygun bir şekilde, birtakım hukuksal işlemlerin, bu işlemlerin hukuki sonuçları ile ilgili kimselere bildirilmesi ve belgelenmesi işlemidir (Moroğlu ve Muşul, 1985: 5). Hukuk sistemimizde, kural olarak, bir yargı organı veya bir idari makamın verdiği kararın veya yapılan idari işlemin ilgilisi tarafından öğrenilmesi gerekir. Alınan karar ve/veya yapılan idari işlemin hukuki anlamda geçerli olması, yani ilgilisi nezdinde hüküm ve sonuç doğurabilmesinin ön koşulu ilgisine bu karar ve/veya idari işlemin bildirilmiş olmasıdır. Bu bildirme işlemi de alınan karar ve/veya idari işlemin tebliğ edilmesiyle tamamlanır (Yılmaz ve Çağlar, 1999: 37).

1.1.5.3. Tebligatın Vergi Hukuku Açısından Tanımı

Vergi hukukunda tebliğ, “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe, vergi sorumlusuna veya diğer ilgililere bildirilmesidir.” (VUK, 1961: madde 21). Buradaki “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden” ile kastedilen, vergileme ile ilgili belgelerin, yazıların, vergi dairesince yapılan diğer bildirimlerin süresi içinde ve tebligat usullerine uygun olarak mükellefe bildirilmesidir (Şen ve Sağbaş, 2016: 150).

Beyan esasına dayanan vergilerde mükellef vergisel anlamda durumunu kendi imkânları ile belirleyip ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi dairesinde beyannamenin alınması sonucu bir tahakkuk fişi düzenlenir. Tahakkuk fişi ile yapılan bu işlem mükellefin rızası ve beyanına bağlı olup bilgisi dâhilindedir (Akman, 2012: 213). Bu durumda mükellef bir bakıma kendi kendisini vergilendirdiği için, bu usul içinde gerçekleşen vergilendirmede mükellefin tarh edilen vergisinin kendisine bildirilmesine, yani tebliğe ihtiyaç yoktur. Anlaşılacağı üzere, mükellefin ödemesi gereken ve bilgisi dışında tarh edilen vergi borcunun mükellefin bilgisine sunulmasına “verginin tebliği” denilmektedir (Devrim, 2002: 254-255).

İnteraktif ortamda verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergi ile ilgili tahakkuk fişinin mükellefine veya yetkiliye yine interaktif ortamda gönderilmesi ile tebliğ yapılmış sayılır (Akman, 2012: 213).

Tebliğ, vergilendirme sürecinin birinci aşaması olan tarh işleminden sonraki aşamada yer alır. Yükümlünün adına tarh eden vergi hakkında bilgilendirilmesi gerekir. Bu haber verme şeklindeki bilgilendirme işlemi verginin tebliği ile sağlanır. Yükümlünün bu bildirimden sonra yapacağı iki şey vardır: ya borcunu kabul edip ödeyecektir ya da yapılan işlemle ilgili hukuki yollara başvuracaktır (Öncel vd., 2004: 103). Hukuksal anlamda bazı sürelerin başlaması ve verginin ödenebilir duruma gelmesi bu işlemlerin tebliğine bağlıdır. Tebliğ yapılırken hüküm altına alınmış olan usullere uyulması oldukça önemlidir. Aksi takdirde usulüne uygun yapılmayan tebliğ

nedeniyle ilgili işlem bağlayıcılığını yitirmektedir. Vergilendirme ile alakalı her işlemin veya her durumun yükümlüye tebliğine gerek yoktur. Tebliğ edilecek hususların vergilendirme sürecindeki işlemlerle ilgili olması yanında, yükümlü açısından da hüküm ifade etmesi gerekir (Kızılot ve Taş, 2009: 70).

Tebliğ, tarhı tahakkuka bağlayan uygulamaya yönelik çok önemli bir idari işlemdir. Ayrıca tebliğ, kanuni ve idari sürelerin hesaplanmasında da önemli rol oynar (Öncel vd., 2004: 103). Tebliğ, mükellefin kendisiyle ilgili hüküm ifade eden konuda hak araması için gereken sürenin başlangıcıdır. Örneğin; tebliğ tarihi ile belirlenen süre, yükümlünün yapılan işlem karşısında vergi mahkemesine itiraz edip hakkını arayabileceği dava açma süresi olan 30 günlük kanuni sürenin başlangıcıdır. Tebliğin yapıldığı günkü tarihten sonraki gün başlayan süre, otuzuncu günün tatil saatinde sona ermektedir (Oktar, 2011: 116). İlgili sürelerin geçmesinden sonra yapılacak itiraz ve başvurular ilgili mercilerce incelenmez ve bu durum hakkın düşmesine aynı zamanda verginin kesinleşmesine yol açar. Tebliğin herhangi bir sebeple yapılamaması halinde mükellefin lehine, kamunun aleyhine tarh zamanaşımı süresi işlemeye devam edecektir (Erginay, 1981: 77-78). Tebliğ ile mükellefe, kanundaki koşul ve şekillere göre tarh işleminin yapılıp yapılmadığının, bu durumla ilgili herhangi bir hatanın olup olmadığının sağlanması açısından bir kontrol hakkı ve fırsatı verilmelidir. Tarh işleminden sonra verginin mükellefe tebliğ edilmesi bu ihtiyaca cevap vermektedir (Akdoğan, 1987: 127).

Tebliğ ile yükümlü kendisinin ne miktar bir verginin borçlusu olduğundan haberdar olmaktadır (Erdem vd., 2017: 158). Vergi borcunun ödenebilecek duruma gelmesi ve bazı sürelerin başlangıcı vergi hukukunun önemli konularından biri olan tebliğe bağlı olduğundan VUK' a tebliğe ilişkin özel ve ayrıntıya yer veren hükümler konulmuştur. Burada hüküm olduğu sürece vergiye ilişkin tebliğ işlemlerine TK hükümleri değil bu hükümler uygulanacaktır (Kırbaş, 2004: 126).

1.1.5.4. Tebligatın Unsurları

Haber verme işleminin tebligat olarak nitelendirilebilmesi için hem bildirme hem de belgelendirme gibi iki temel yönü olması gerekir. Aynı zamanda bu iki temel özellik tebligatın unsurlarıdır (Ayyıldırım, 2019: 6).

Yargıtay 1'inci Hukuk Dairesi'nin 17.02.2011 tarihli kararında da tebligatın iki temel özelliğine değinilmiştir. "Tebliğat, ilgili kişinin bilgilendirilmesinin yanında bu bilgilendirmenin belgelendirilmesini de sağlayan usul işlemidir" (T.C. Yargıtay, 1.HD. 17.02.2011, T. E.2011/591, K.2011/1690).

Bildirim ya da bilgilendirme tebligatın maddi yönünü açıklarken tebligatın amacını, belgelendirme işlemi tebligatın şekli yönünü açıklarken ilgili amaç bakımından tebligatın usulünü ifade etmektedir (Akkaya ve Konuralp, 2020: 99).

1.1.6. Tebligatın Hukuki Niteliği, Amacı ve Önemi

Bu bölümde yasal, yargısal ve idari kaynaklardan beslenerek tebligatın hukuki niteliği, amacı ve önemi üzerinde durulup çeşitli değerlendirmeler yapılacaktır.

1.1.6.1. Tebligatın Hukuki Niteliği

Çağımızda tebligatın, yalnızca bir bildirim anlamı olduğu düşünülemez. Tebligat, muhatabına veya onun adına yetkili kişilere teslim edilirken imza alınması hedeflenen esaslı bir hukuki işlemdir (Ruhi C. ve Ruhi A., 2016: 17). Öğretide tebligat, hukuki işlem teorisi açısından değerlendirildiğinde, ilki “tebliğ mercii”, ikincisi “tebliğ memuru”, ve üçüncüsü de “muhatap” olarak belirtilen bir hukuki işlemdir. Genel anlatımıyla, tebliğ evrakı tebliğ merciince hazırlanarak muhatabına tebliğ edilmek üzere tebliğ memuruna teslim edilir. Tebliğ memuru da kendisine teslim edilen evrakını, muhataba tebliğ ederek, tebliğ ettiğini ispatlayıcı belgeyi tebliğ merciine iade eder. Bu bağlamda tebligat işlemine tebliğ eden ya da tebliği kabul eden yönünden değil bir de tebliğ-tebellüğ aşamasının öncesinde tebliğin yapılmasını isteyen açısından bakılması gerekir. Yani tebliğ mercii hangi kurum ya da kuruluş olursa olsun tebligat bir usul işlemi olup, maddi hukuk âleminde yer yer sonuç doğurabilir bir işlemdir (Çatalkaya, 2020: 14).

Tebligat işleminin usulüne uygun şekilde yapılabilmesi için bildirim ve belgelendirme unsurlarının iyi irdelenmesi ve kanunlarla çerçevesi çizilen şekil şartlarına eksiksiz uyulması gerekir. Aksi takdirde bildirim veya belgelendirme işlemlerinden herhangi birinin yerine getirilememesi ya da her iki unsurun birden yerine getirilememesi durumunda tebliğ işlemi yok hükmünde olacaktır. Şayet bu iki unsurun varlığı ile kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun hareket edilmemişse usulsüz tebligat gerçekleşmiş olacaktır. Bir işlemi kuran unsurların olmaması halini ortaya koyan yokluk halinin varlığında yapılan işlem oluşmamış kabul edilir ve tekrarlanması gerekir. Tebligat, kendi başına hukuki sonuç doğuran icrai bir işlem değildir. Bu nedenle bir usul işlemi olan tebligat tek başına davaya konu edilemeyecektir. Yani tebligat işleminden kaynaklı eksiklikler sadece işlemin aslı olan idari işlemi sakatlandırarak bu işleme karşı yargı yolu ile ileri sürülebilir. Bu da ilgili idari işleme karşı açılacak bir iptal davası ile mümkündür. Başka bir ifadeyle tebligat işleminin idari işleminden bağımsız kabul edilip iptal davasına konu edilmesine izin verilmemektedir. Tebliğ işlemi sadece açılacak davada ilgili sakatlığı gerekçelendirmek üzere ileri sürülebilecektir (Ayyıldırım, 2019: 10).

Tebliğatın hukuk dalları arasındaki ayrımına baktığımızda, özel hukuk-kamu hukuk ayrımında, tebliğat hukukunun özel hukuk ile kamu hukukunun keşişim noktasında bulunduğu ifade edilebilir. Çünkü tebliğat hukuku; devletin kendi içindeki iletişimi düzenlediği gibi kişilerle de iletişimi düzenleyen bir hukuk dalıdır (Tüzüner, 2011: 142-143).

Tebliğat hukuku, bir devletin gerek kendi içindeki gerekse devlet tüzel kişiliği dışında kalan kişilerle iletişimini düzenleyen bir hukuk dalıdır. Bu çerçevede, tebliğatın usulü ve şekli bir işlem olduğunu belirtebiliriz. Dolayısıyla, tebliğatı düzenleyen hükümlerin de usul kuralı niteliğinde olduğunu söylemek yanlış olmaz. Bu anlamda, maddi hukuk-şekli hukuk ayrımı bakımından tebliğat hukukunun şekli hukuka dâhil olduğu değerlendirilir (Özbay ve Yardımcı, 2018: 20).

Tebliğatın hukuki niteliğiyle alakalı bir diğer husus, tebliğ tutanağıdır. Tebliğat işlemi gerçekleştirildikten sonra buna ilişkin bir tutanak düzenlenir. Bildirimin belgelendirilmesi, bu belge ile gerçekleşir. Resmi bir görevlinin iştirakiyle düzenlendiği için söz konusu bu belgenin resmî belge olarak kabul edilmesi söz konusudur. Bu sebeple, tebliğ tutanağının hukuki işlemlerde ispat edici niteliği düşünüldüğünde, aksi sabit oluncaya kadar içeriğinin gerçeğe uygun olduğu kabul edilmelidir (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 428).

1.1.6.2. Tebliğatın Amacı

Tebliğ farklı hukuk dallarında karşımıza çıkan bir kavram olması nedeniyle ilgili hukuk dallarında birbirinden ayrı bir öneme sahiptir. Tebliğatın amacı, hukuki işlemlerin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlananların bilgilendirilmesi ve bu bilgilendirmenin belgelendirilmesidir (Erdem, 1992: 5). Tebliğ işlemi önemli hale getiren, tebliğin amacındaki unsurların önemidir. Tebliğat işleminin iki ana unsuru olan “bilgilendirme” ve “belgelendirme” hususları aynı zamanda en basit haliyle tebliğatın amaçları olarak değerlendirilmelidir. Tebliğ işleminden beklenen, muhatabın kendisi ile alakalı bir karar, işlem veya herhangi bir şekilde kendisini hukuki anlamda ilgilendiren olaydan haberdar edilmesi ve bu haber verme işleminin kendisine ulaştığının belgelenmesidir. Gerektiğinde ispat sağlanması için belgelendirme şarttır. Belgelendirme olmadan ispat sağlanamaz ve bunun sonucunda belgelendirmesi yapılmamış tebliğat da kabul edilemez (Çatalkaya, 2020: 3).

VUK 21’inci maddesinde tebliğ kavramı açıklanırken tebliğin amacının bildirim olduğu da belirtilmiştir. Hüküm ifade eden vergisel işlemlerin mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesi tebliğ kavramı ile ifa edilerek, tebliğatın bildirim amacına değinilmiştir.

Tebliğatın bir diğer amacı da VUK 22’nci maddesindeki tahakkuk başlığında karşımıza çıkmaktadır. VUK madde 22’ ye göre verginin tahakkuku; “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” Vergilendirme işlemi aşamalarının düzenlendiği bu

madde de tebligatın amaçlarından birinin de tarh işlemini tamamlamak olduğu anlaşılmaktadır (Şenyüz, 1997: 9).

Tarh edilen verginin tahakkuk etmesi için yazı ile ilgililere bildirilmesi zorunluluktur. Yani tarh edilen verginin tahakkuk edip ve sonrasında tahsil aşamasına geçilebilmesi için yükümlülere bu durumun tebliğ edilmiş olması gerekir. Kısaca belirtmek gerekirse tebligat, verginin kesinleşmesinde etken rol oynayan bir işlemdir (Neumark, 1971: 70).

Yüksek Mahkeme kararları ışığında ve kanunlarda yer alan tanımlar kapsamında ele aldığımız zaman tebligat işleminin amaçları; işlem veya hukuki kararın muhatabı olan kişinin bu durumlar ile alakalı olarak en kısa sürede bilgilendirilmesi ve yetkili merciinin bu yapılan tebligat işlemini ispat niteliğinde belgelendirmesi, tebligat ile bilgilendirilen muhatabın hukuki süreleri kaçırmadan kanuni haklarını kullanma olanağı bulabilmesi ve vergilendirme sürecinde tarh edilmiş bir verginin tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilebilmesi için bir idari işlem olarak tebliğ ile vergilendirme sürecinin devamına olanak sağlamak olarak sayılabilir (Yüce ve Çelik, 2017: 7-8).

1.1.6.3. Tebligatın Önemi

Tebligat hukuki açıdan oldukça önemli işlem ve konularından biridir. Bu önemi doğurmuş olduğu sonuçlardan gelmektedir. Genellikle her işlem ve/veya hukuki olay tebligatın sonuçlanmış olmasına bağlı olarak hüküm ifade eder. Tebligat, muhatabına bir işlemin başladığını veya bittiğinin ya da bir hakkın doğumunun veya hakkın son bulduğunun bilgisini verir. Bu bilgilendirmeler ışığında tebligatın öneminin ne kadar büyük bir işlem olduğu anlaşılmaktadır. Hukukumuzda genel olarak tebliğ işlemleri TK hükümlerine göre yapılırken, vergilendirme işlemleri gibi özellikli konular ile ilgili tebliğ işlemleri VUK hükümlerine göre yapılır (Yüce ve Çelik, 2017: 8).

Tebligat hukuku, medeni usul hukuku ile sıkı ilişkilidir. Tebliğ ile ilgili hükümler TK yürürlüğe konulmasına kadar Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun (HUMK, 1927) 114. İla 118'inci maddelerinde yer almaktaydı. HUMK' nın bu hükümleri TK ile yürürlükten kaldırılmış, tebliğ konusu önemi göz önünde bulundurularak kapsamlı bir şekilde ayrı kanun halinde düzenlenmiştir (Muşul, 2008: 7).

Hukuksal süreçteki davaların mümkün olduğunca en hızlı ve en az masraf yapılacak şekilde sonuca kavuşturulması, anayasal bir yükümlülük olduğu (AY, 1982: madde 141/4) kadar adil yargılanma hakkı bakımından da bir gerekliliktir. Konuyu bu açıdan değerlendirdiğimizde ülkemizde adalet sistemi, tebligatları zamanında gerçekleştirilememesi ve buna paralel olarak muhataplarına ulaştırılamaması sebebiyle ciddi sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Nitekim bir taraftan kişiler yönünden ciddi hak kayıpları ortaya çıkabilmekte, diğer yandan tebligatların

zamanında gerçekleştirilememesi nedeniyle davaların uzamasına neden olmaktadır. Tebligatın zamanında etkin bir şekilde yapılması, kişilerin hak arama özgürlüğünün başlaması için gerekli süreye ve araçlara sahip olması açısından da oldukça önemlidir (Varol ve Baştürk, 2015: 267).

T.C. Anayasası (1982), 36'ncı maddesinde “herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir” (AY, 1982: madde 36) denilmektedir. Bu hükümde belirtilen iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanmanın yapılması, bir uyumsuzluğun taraflarının bu husustaki işlemler hakkında bilgilendirilmesi usulüne uygun tebligat yapılmasına bağlıdır. Dolayısıyla bu bilgilendirme işlemi ile tebliğ işleminin önemi ortaya çıkmaktadır (Özbay ve Yardımcı, 2018: 17).

İdare hukuku ve özellikle vergi hukuku açısından tebligatın önemi oldukça büyüktür. Tebliğ bir taraftan idari işlemin tamamlanmasını gösterirken diğer taraftan idari ve yargısal süreçlerin hukuki olarak işlemeye başlamasında belirleyici unsur olmaktadır (Öncel vd., 2004: 104). Bir idari işlem niteliğinde olup ve vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen tarh işleminin hukuk âleminde hüküm ifade edebilmesi için vergilendirme sürecinin bir diğer basamağı olan tebliğ ile mükellefe veya sorumlusuna bildirilmesi gerekir. Bu biçimde bir idari işlemin dış dünyaya yansımaları sonucunda mükellefi bağlayıcı olmaktadır. Belirtildiği üzere idari işlemin hüküm ifade edip mükellefi bağlayıcı olmasını sağlayan tebliğ işleminin yeri, vergi hukuku bakımından göz ardı edilemeyecek kadar büyüktür (Yüce ve Çelik, 2017: 9-10).

Kanuni muhatabına yapılmayan veya kanunda yazılı usullerle yapılmayan tebligat geçersiz hale gelecek ve tebliğ ile ulaşılmak istenen idari işlemi sakatlayacaktır (Karataş, 2012: 53). Vergi tarh işlemini şekil açısından sakat hale getirecektir (Zengin, 2012: 42). Muhatabının yargı yolunu tercih etmesi durumunda yargı kararına göre idari işlem iptal olabilecektir. Dolayısıyla tebligat, idari işlemin geçerliliğinin sağlanması bakımından önem arz etmektedir (Karataş, 2012: 54).

İcra ve iflas işlemlerinde de tebliğ işleminin önemi oldukça fazladır. Nitekim icra ve iflas işlemlerinde de birçok süre tebligat ile başlar. İcra hukukunda ödeme emrine itiraz süresinin başlaması için tebligatın yapılması gerekir (İcra ve İflas Kanunu [İİK], 1932: madde 61-62).

Tebligat, yalnızca mahkemeler değil, vergi daireleri, icra daireleri, savcılıklar, arbuluculuk, avukatlık ve diğer tebligat yapılabilecek merciler yani, tebligat yapılması gereken tüm kişiler için oldukça önemli ve gereklidir (Akcan ve Albayrak, 2015: 33).

Bir kimsenin kendisi ile ilgili bir durumdan dolayı hak ve hukukunda meydana gelebilecek bir değişiklik, mali anlamda verginin zamanaşımına uğrayabilecek olması veya kişilerin hukuksal boşlukları değerlendirmesi sonucu verginin hiç tahsil aşamasına geçilememesinin tebliğe bağlı olması önemini özetlemektedir (Yekeler ve Erkan, 2019: 153).

1.1.7. Verginin Tahakkuku

Tahakkuk işlemi mükellefin vergilendirilmesinde, verginin ödenecek safhaya getirilmesinde en son yapılan işlemdir (Tosuner ve Arıkan, 2007: 114). “Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek safhaya gelmesidir” (VUK, 1961: madde 22). VUK’ un tanımından verginin hangi anda tahakkuk ettiği ya da ödenmesi gereken aşamaya geldiği tam olarak anlaşılammakta olup, tebliğ edilen bir verginin tahakkuk ettiği anlamı çıkmaktadır. Tebliğ edilen vergi ile ilgili; vergi miktarında, mükellefin kişiliğinde, muaflık ya da istisna durumlarında bazı hatalar yapılmış olabilir ve mükellef bu hataların düzeltilmesini isteyebilir, hatta uzlaşma yoluna da gidebilir. Mükellefe tanınan bu haklar ile ilgili sonuç alınıncaya kadar vergi tahakkuk etmiş olmayacaktır (Kırbaş, 1999: 131). Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi olarak nitelendirilen tahakkuk işlemi, tarh ve tebliğ edilen vergi ile ilgili olarak herhangi bir uyuşmazlığın olmaması veya bu uyuşmazlığın çözümlenmesi sonucunda kesinleşmesinden sonra ortaya çıkabilmektedir (Akdoğan, 2017: 163).

Tahakkuk, tarh ve tebliğ işleminden sonra gelmesine karşın, onlar gibi ayrı bir idari işlemden çok, kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum olarak kabul edilmektedir. Bu hukuki durum, dava açma sürelerinin, dava açılmadan geçirilmesi veya mükellefin iddiasının yargı organlarıncı reddi ile gerçekleşir (Uluatam ve Methibay, 2001: 127).

1.1.7.1. Beyan Üzerine Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk

“Mükellefler beyanlarına dayanan matrahlar üzerine idarece gerçekleştirilen tarh işlemlerine karşı dava açamazlar, verginin tarh edilmesi ile tahakkuk etmiş sayılır” (VUK, 1961: madde 378). Beyana dayanan vergilerde, vergilendirme sürecinin bütün aşamalarını açık ve fiili olarak görmek mümkün değildir. Mükellefin vergi dairesine bildirdiği beyannamede vergi zaten hesaplanmıştır. Bu beyan da mükellefe ait olduğundan esas olarak bunu bildiği kabul edilir. Mükellefin bilerek verdiği beyanname üzerine yapılan tarhiyatın vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğine gerek duyulmaz. Mükellefin beyanlarına dava açamayacağı kabul edildiğinde vergi tahakkuk etmiş sayılır. Görüldüğü üzere beyana dayanan vergi tarhiyatında tebliğ ve tahakkuk aşamaları tarh aşaması ile aynı ayna gerçekleşir (Şenyüz vd., 2019: 207).

Beyan edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyata iki nedenle dava açılabilir. Bunlardan biri matrahın “ihtirazi kayıtla beyan edilmesi” (İYUK, 1982: madde 27/3), diğeri “tarh işlemi hata halinin” bulunmasıdır (VUK, 1961: madde 116- mük. 378).

1.1.7.2. İkmalen, Re’ sen veya İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk

İkmalen re’ sen veya idarece yapılan vergi tarhiyatlarında, verginin tahakkuku ile kesinleşmesi arasında belirli bir süre bulunmaktadır. Bu süre, mükellefin bu tarhiyatlara dava

açması için tanınmış bulunan otuz günlük süredir. Mükellef bu süre içinde dava açmazsa, bu tarhiyatlar dava açma süresinin dolduğu tarihte kesinleşecektir. Mükellefin dava açması halinde ise, davanın sonucuna göre tarhiyatlar kesinleşebilmektedir (Kızılot ve Taş, 2011: 76).

Vergi idaresi tarafından tek taraflı tarh edilen verginin, vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğinden sonra; mükellef tarafından vergi mahkemesine başvurulması durumunda verginin tahakkuku, mahkeme karar verene kadar ertelenmiş olmakta ve verginin tahsili de durmaktadır. Mükellefin açtığı davanın lehine sonuçlanması durumunda üzerindeki vergi kalkacak, davanın aleyhine sonuçlanması durumunda ise vergi tahakkuk edecek ve bir ay içinde ödenmesi gerekecektir. Vergi mahkemesi kararı ile vergi tahakkuk etmekte, ancak kesinleşmemektedir. Mükellefin Bölge İdare Mahkemesine ve Danıştay'a itiraz veya temyiz hakkı bulunmaktadır. Mükellefin BİM veya Danıştay' a başvurusunda teminat göstererek yürütmeyi durdurma isteme ve kabul edilmesi halinde, ödemeyi mahkeme kararına kadar erteletme imkânı vardır. Verginin kesinleşmesi, bu yargı organlarındaki geçerli başvuru yollarının tüketilmesi sonucunda gerçekleşmektedir. Yargı yolunda mükellef davayı kazanırsa, daha önce ödediği vergileri de geri alma hakkını elde etmektedir (Bilici, 2014: 68).

İdari çözüm yollarından biri olan uzlaşma yoluna gidilip uzlaşılan vergi veya ceza miktarı için artık herhangi bir hukuki başvuru olanağı kalmamış bulunduğundan bu vergi veya ceza hem tahakkuk etmiş hem de kesinleşmiş olur. Uzlaşmaya varılamaması durumunda mükellef dava açabilir. Mükellef dava tercihini kullanmışsa, tahakkuk yargı organlarının kararına göre gerçekleştirilecektir (Öncel vd., 2004: 108).

“İkmalen, re' sen ya da idarece tarh edilen vergilerde, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün için de mükellef ya da vergi sorumlusunca vergi dairesine başvurulması ve vergi borcunun belirtilen vade de ödeneceğinin bildirilmesi halinde vergi cezalarından indirim yapılması imkânı tanınmaktadır” (VUK, 1961: madde 376). Mükellefin bu yolu tercih etmesi halinde vergi borcu yine otuz günlük dava açma süresi sonunda tahakkuk ederek kesinleşecektir. Ancak bu süre içinde mükellefin ceza indirimi talebinden vazgeçerek tarhiyatı dava konusu yapması halinde yargı kararına göre işlem yapılacaktır (Uluatam ve Methibay, 2001: 130).

1.1.7.3. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Tahakkuk

Bazı vergilerde, vergilendirme sürecinin ana unsurlarından olan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları bulunmaz. Vergilendirme işlemi sadece tahsille sonuçlandırılır. Vergi tahsil edildiği takdirde tahakkuk etmiş olur. Bu sebeple bu tür vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denir (Şenyüz vd., 2019: 210).

Bu tip vergilerin uygulama alanı çok dar kapsamlıdır. Belediyelerce tahsil edilen eğlence vergisi biletin alınmasıyla tahsil edilir. Değerli kâğıt sayılan kâğıt ve belgelerin kullanılmak üzere satın alınması anında bedellerinin ödenmesinde de durum karşımıza çıkmaktadır (Şenyüz vd., 2019: 211).

1.1.8. Verginin Tahsili

Yükümlü ile devlet arasında vergiyi doğuran olayla başlayan vergi borcu ilişkisi vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturan tahsilat ile sona erer. Verginin tahsili yükümlüler tarafından kanunlarda belirlenen tarihlerde verginin ilgili olduğu vergi dairesine ödenmesidir (Erdem vd., 2017: 160). Tahakkuk aşamasının aksine, tahsil ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Tahsil aşamasında yapılan yanlışlıklar idari ve yargısal denetim konusu olabilir (Öncel vd., 2004: 108).

Verginin tahsili iki şekilde yapılır; doğrudan tahsil veya dolaylı tahsil. Verginin doğrudan tahsili; verginin yükümlü tarafından bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırılması ve yükümlünün adresine görevli bir kişinin gönderilmesi, verginin dolaylı tahsili; yükümlüden verginin sorumluları tarafından kesilmesi ve bağlı bulunan vergi dairesine yatırılması şeklindedir (Edizdoğan vd., 2018: 171).

Tahakkuk etmiş ve tahsil aşamasına gelinmiş bir vergi borcu ile ilgili olarak iki durum karşımıza çıkmaktadır. İlk durumda borçlu kendi rızası ile ödemeyi gerçekleştirir. Ödemeyi vadesinde veya vadesi geçtikten sonra gecikme zammı ile yapabilir. İkinci durumda ise borçlu vadesi geçtiği halde borcunu ödememekte ısrar edebilir. Bu durumda AATUHK tarafından düzenlenen cebren tahsil durumlarına başvurulur (Çevik, 2016: 91). Kanunlara uygun şekilde yükümlü tarafından zamanında ödenmeyen vergi, vergi dairesince zorla alınır. Buradaki zorlama idarenin keyfi uygulaması değil, hukuka uygun hareket edilen bir zorlamadır (Pehlivan, 2014: 76).

Borcunu ödemeyen yükümlüye karşı tahsil sürecini başlatmak için idari bir işlem olan ödeme emri düzenlenir. Ödeme emri kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olduğundan, iptal davasına konu edilebilmektedir. Ödeme emrine 15 gün içinde dava açılabilir. Ancak ödeme emrine dava açılması yürütmeyi durdurmaya sebep olmayacak olup mahkemenin bu konuda yürütmeyi durdurma kararı vermesi gerekir (Şenyüz vd., 2019: 213).

Vergiler kanunlarda belirtilen süreler içinde ödenirler. Her vergi kanunu o verginin ödeme zamanına ilişkin bir süre tanımlar. Kanunlarda belirtilen ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir. Özel kanunlarda ödeme zamanı belirtilmemişse kamu alacakları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir (AATUHK, 1953: madde 37).

Bazı durumlarda vergi kanunları ödeme süresi olarak bir tarih değil, belirli durumların gerçekleşmesini esas almıştır. Bu özel ödeme zamanları şöyledir:

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler vade tarihinden önce tahakkuk etmişse vadesi içinde, vadesi kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir” (VUK, 1961 madde 112/1).

Mükellefiyetin memleketi terk ve ölüm gibi nedenlerle son bulması durumunda beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir (Şenyüz vd., 2019: 215). Eğer bu durumdaki kişilerin “ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri varsa tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. VUK da belirtilen tahsil süreleri, AATUHK uyarınca teminat gösterildiği takdirde, belirli vadesi varsa vadesine kadar ve vadesi geçmiş ise üç ay uzatılır” (VUK, 1961: madde 112/2).

Tarh edilmiş vergiye karşı dava açılmışsa verginin tahsili kendiliğinden durmaktadır. Dava sonucunda mükellef tamamen haksız çıkarsa tahakkuk gerçekleşmiş demektir. Kısmen mükellefin haksız çıkması, alacaklı vergi idaresinin haklı bulunması durumunda ilgili tahakkukun durumu gözden geçirilir ve gerekli düzeltme ve terkin işlemleri yapılır. Vadesi geçmiş vergiler varsa mahkeme kararına göre hesaplanarak tebliğ edildikten sonra bir ay içinde ödenir (Çevik, 2016: 93).

Dava açılmamışsa, dava açma süresinin bittiği tarihten veya dava açılmışsa vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir (Şenyüz vd., 2019: 215).

Mükellefçe uzlaşmaya başvurulması durumunda da uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde ödeme süresi geçmemiş durumda olanlar kanuni süresinde ödenir. Eğer ödeme süresi geçmiş ise ilgililerce imzalanan uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenir (Uluatam ve Methibay,2001: 135).

Vergiler, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. Vergiler bizzat bağlı olunan vergi dairesine gidilerek nakit para ile ödenebileceği gibi başka bir vergi dairesi vasıtasıyla da ödenebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından anlaşma sağlanan bankalar aracılığı ile kredi kartı, banka kartı veya çizgili çek kullanmak suretiyle de ödenebilir. Postaneler aracılığıyla da vergi borcu ödenebilmektedir. Ayrıca GİB tarafından internet ortamında sunulan bir hizmet olan interaktif vergi dairesi aracılığıyla da vergi borcu elektronik olarak ödenebilmektedir (Bilici, 2014: 69).

1.2. İdari İşlem Kavramı ve İlgili Açıklamalar

Hukuk, toplum halinde yaşayan insanlar arasındaki ilişkileri düzenleyen usul ve kurallar bütünüdür. Toplumdaki ilişkiler, kişilerin kendi aralarında olabileceği gibi, kişi ve devlet arasında olabilmektedir. Devlet ve kişiler arasında gerçekleşen vergilerin toplanması, toplanan vergilerin kamu giderlerinin finansmanı için kullanılması ve diğer mali olayların hepsi bir hukuk düzeni içinde olur (Pehlivan, 2012: 31). Mali olayların düzenlenmesi ve işleyişi bakımından maliye ilmi, idare hukuku ile çok yakın ilişkilidir. İdare kanunları, mali faaliyetleri kurarlar ve işlemlerini sağlarlar. Diğer taraftan mali olaylarda idari faaliyetlerin esasını teşkil eder (Eroğlu, 1972: 19). Bütün mali olaylar hukuki temeller üzerine kuruludur. Mali olayların hukuki yönünü inceleyen kısma mali hukuk, sadece vergilere ilişkin hukuki esasları inceleyen kısma vergi hukuku denir (Akgül Yılmaz, 2013: 8).

İdare hukuku, devletin kamu yönetimi ile ilgili işlemlerini düzenleyen hukuk dalıdır. Kamu yönetiminin kapsamı kuvvetler ayrımı ilkesinde söz konusu olan yasama, yürütme ve yargı alanlarından yürütme organının bünyesindeki faaliyetleri kapsar. Yasama ve yargı organlarından çıkan kararların uygulanması yürütme organı vasıtasıyla, dolayısıyla kamu idaresi ile yerine getirilir. Maliye idaresi ya da vergi idaresi kamu idaresinin içinde yer almaktadır. Vergi kanunlarının uygulanması ve vergi hukukunun önemli konularının birçoğu vergi idaresi aracılığıyla yapılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2007: 4-5). Vergi hukukunun kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi anlamında idare hukuku ile çok yakın ilişkisi bulunmaktadır. Vergi işlemleri idari işlem niteliğindedir. İdari işlemler için geçerli olan sebep, konu, yetki, şekil ve maksat unsurları vergi işlemleri yönünden de geçerlidir (Kırbaş, 2004: 31). Bu bağlamda tebligat işlemini incelerken idari işlem kavramına, idari işlemin özelliklerine, unsurlarına ve türlerine değinilmelidir.

1.2.1. İdari İşlem Kavramı

İdarenin işlemleri, idare adına karar alma yetkisi bulunan makamların hukuk düzeninde değişiklik yapmaya yönelik irade beyanlarıdır. İdarenin işlemleri, idari eylemlere göre daha geniş kapsamlıdır. İdari işlem ile idari karar deyimleri arasında bir farklılık olmayıp aynıdır. Ancak günlük hayatta birbirinden çok farklı işler yapan idarenin her işlemi, idari işlem değildir. Bu işlemlerin bazıları idare hukukuna, bazıları da özel hukuka tabidir. (Fındıklı, 2009: 182). Bu ayrıma gerek duyulmasının nedeni, idari işlemler ile idarenin özel hukuk işlemlerine farklı hukuk kurallarının uygulanmasıdır.

İdari işlemlerin tabi olduğu hukuk dalı idare hukuku iken; idarenin özel hukuk işlemleri idare hukukuna değil özel hukuka tabidir. Bu nedenle idari işlemlerle ilgili uyuşmazlıklar idari yargıda özel hukuk işlemleri ile ilgili uyuşmazlıklar ise adli yargıda çözümlenir (Kırışık, 2011: 32).

İdarenin yapmış olduğu mal ve hizmet alımı, yapı işleri, kiralama ve satıma ilişkin sözleşmeleri ile bayındırlık işlerindeki sözleşmeleri idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak adlandırılmaktadır (Canatan, 2011: 99).

İdari işlemin özünde irade açıklaması ve hukuki sonuç gibi iki esas unsur bulunmaktadır. Ancak bu iki temel unsur bir arada gerçekleşirse idari işlem den söz edilebilir (Gözler ve Kaplan, 2011: 95). “İdari işlem, idari makamların, ilgililerin rızasını aramadan hukuk düzeninde değişiklik yapan veya hukuki durumu etkileyici tek taraflı aldığı icrai karar ve işlemlerdir” (Özay, 1994: 461). “İdari işlemler, ‘devlet yetkisi’ veya ‘kamu gücü’ içermeleri sebebiyle hukuki işlemlerden ayrılır. Dolayısıyla her idari işlem aynı zamanda bir hukuki işlemdir, ama her hukuki işlem, idari bir işlem değildir. İdari işlemler, kamu gücü ayrıcalığına dayanmaktadır” (Fındıklı, 2009: 182).

“İdari işlem, idare adına irade açıklama yetkisi bulunan makamların: dayanağı belirli bir sebep olan, belli şekil ve usullere uygun, belli bir konuda, belli bir amacı gerçekleştirmek üzere yaptıkları irade açıklamalarıdır” (Duran, 1982: 397).

Genel olarak idari işlem, “idare tarafından hukuki sonuç doğurmaya yönelik, kamu gücü ayrıcalığına dayanan irade açıklamalarıdır” (Gözler ve Kaplan, 2012: 111). Hukukun en önemli kavramlarından bir olan idari işlem için, bilimsel ve yargısal içtihatla sabitleşmiş herkesçe uygun bulunmuş bir tanımlama bulunmamaktadır. İdare, hukuk düzeninde bir değişiklik veya yenilik meydana getirmek için veyahut halkın günlük ihtiyaçlarının toplu veya bireysel olarak karşılanması için “tasarruf”, “muamele”, “karar”, “kural”, “takdir”, “norm”, “düzenleme” gibi çeşitli eylem ve işlemler yapar. İdari işlemin tanımının tam olarak yapılamamasının sebebi de bu çeşitli işlem ve/veya eylem konu oluyor olmasıdır. Anlaşılmaktadır ki idari işlemin tanımını yaparken ki çeşitlilik, kavramların çeşitliliğindedir (Akyılmaz, 2000: 29).

1.2.2. İdari İşlemin Özellikleri

İdari işlemler; tek taraflı olmaları, hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaları, belli şekil ve kuralları olmaları, icrai nitelikte, re'sen icra edilebilir olmaları, kamu yararı için yapılmaları ve yargısal denetime tabi olmaları gibi belirgin özelliklere sahiptir. İdari işlemlerin özellikleri belirtilen yönlerden ayırım yapılarak değerlendirilecektir.

1.2.2.1. İdari İşlemler Tek Taraflıdır

İdari işlemler yapılırken idare kural olarak tek yanlı iradesini kullanarak işlem yapar. İdarenin işlem yapma sürecinde işlemle ilgili olanların onayı olmaksızın işlem yapabilme kabiliyetine tek yanlılık denilmektedir (Kırışık, 2011: 32). Tek yanlılık ifadesinden işlemin tek bir idari merci tarafından tesis edilmesi anlamı çıkmamalıdır. Tek yanlılıktan anlaşılması gereken, işlem tesis

edilirken ilgilinin izni ve/veya onayına ihtiyaç duyulmamasıdır (Atay, 2006: 7). İşlemlerin tek yanlılığının sebebi, özel hukuktaki taraflar arasındaki eşitliğin, idare lehine bozulması ile kamusal iradenin üstünlüğünün söz konusu olmasındandır (Gözübüyük ve Tan, 2008: 438).

İdari işlemin birden çok idari merci tarafından tesis ediliyor olması, tek taraflı irade ile gerçekleşme özelliğini etkilemez (Akyazan, 2009: 223). Bu durumu işaret eden Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun kararı da mevcuttur. Bu karara göre: "İdari işlemdeki irade, tek bir makam ya da organ tarafından açıklanabileceği gibi, birden fazla idari makam ya da organın da tek bir irade açıklaması için bir araya gelmesi mümkündür ki, tüm bu durumlarda idari işlemin tek yanlı olduğu kabul edilir" (T.C. Danıştay, İDDK. 8.2.2007, T. E.2006/4286, K.2007/60).

1.2.2.2. İdari İşlemler Hukuka Uygunluk Karinesine Sahiptir

Karine kelime anlamı olarak "karişik bir iş veya sorunun anlaşılmasına, çözümlenmesine yarayan durum, ipucudur" (<https://sozluk.gov.tr/>). Hukukta karine, "bilinen bir olgudan, varlığı bilinmeyen bir olgunun çıkartılmasıdır" (Yılmaz, 2006: 359). İdari bir işlem, açılan bir iptal davası ile iptal edilinceye ya da yapılan başvuru üzerine geri alınıncaya veyahut idare tarafından kendiliğinden geri alınıncaya ya da kaldırılıncaya kadar hukuksal olarak uygundur (Akyılmaz, 2004: 269).

Kesin hüküm gücüne sahip olan yargı kararları gibi olmayan idari kararların, hukuka aykırılıkları ileri sürülebilir. Ancak idari kararların hukuka aykırılıklarının ileri sürülmesi, hukuka uygun varsayıldıkları için, uygulanmasına herhangi bir etki yapmaz. Eğer ilgililer, hukuka aykırı olduğunu ileri sürdükleri idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasını istemiş iseler o zaman ilgili mahkemece verilecek karara göre işlemin uygulanması engellenebilir (Günday, 2004: 114).

1.2.2.3. İdari İşlemler Belli Şekil ve Kurallara Sahiptir

Özel hukuk işlemlerindeki belli kurallar çerçevesindeki serbestliğin tersine idari işlemler, daha önceden sınırları çizilmiş ve belirlenmiş olan usul ve kurallara göre gerçekleştirilir. Bu düzenlenen şekil kurallarına uyulması yasal bir zorunluluktur. Kurallarına göre yapılmayan idari işlemler şekil yönünden sakat olacaktır ve bu durum idari işlem için iptal sebebidir (Fındıklı, 2009: 184).

1.2.2.4. İdari İşlemler İcrai Niteliktedir

Özel hukukta belirlenmiş kurallara göre bir başkasına kendi düşünce veya iradesini kabul ettirmek için kimse zorlamada bulunamaz. İki kişinin kabul edip aynı yönde iradeleri uyuşması ile özel hukuk kapsamında yapılacak olan bir sözleşme geçerlilik kazanır (Kalabalık, 2004: 88). Kamu

Hukukunda ise idare, idari bir karar alınacak iken ilgilinin rızasının alınması gibi bir zorunluluk hali yoktur. İdare, yapacağı işlem hakkında iradesini açıklar ve bu açıklanan irade, ilgili kişinin kabul edip etmediğine bakılmaksızın hukuk düzeninde değişikliğe yol açar. İşte idarenin ilgisinin kabulüne gerek duyulmaksızın tek yanlı olarak açıkladığı irade ile hukuki sonuçlar ortaya çıkarmasına idari kararın icrailik özelliği denir (Gözler ve Kaplan, 2011: 100). İcrailik, tek yanlı ve kamu gücüne dayanarak idari işlem yapan idarenin, yapmış olduğu işlemin hukuki sonuç ortaya çıkarmasıdır (Dursun, 2011: 40).

Bir idari işlem yapılması ile ilgilinin hukuki durumunda bir etkinin ortaya çıkması icrailik olarak adlandırılmaktadır. Yani icrailik, ilgili kişinin mevcut hukuki durumunda yenilik veya değişikliğin meydana gelmesidir. İlgilinin mevcut hukuki durumunda hiçbir değişiklik yapmayan işlemler icrai olmayan işlemlerdir (Günday, 2004: 112).

İdarenin bazı işlemleri hukuki bir sonuç doğurmaya yönelik olmadığı için, “icrai olma” özellikleri de yoktur (Akyazan, 2009: 224). Yani idarenin gerçekleştirdiği her türlü tek yanlı işlemi, icrai nitelikte değildir. İdarenin belli bir konuya ilişkin düşüncesini açıklayıcı nitelikteki yani gösterici işlemler, icrai bir kararın alınmasını hazırlayıcı işlemler, iç düzenle ilgili işlemler veya idarenin kendi kuruluş, işleyişini düzenleyen tedbir ve kararlar, bilgilendirmeler, basın açıklamaları icrai nitelikte değildir (Günday, 2004: 112).

1.2.2.5. İdari İşlemler Re’sen İcra Edilebilir

İcrailik ve re’ sen icra kavramları birbirinden farklıdır. Bir idari kararın icrailik özelliği yukarıda tanımladığımız gibi muhatabının kabulüne gerek duyulmaksızın hukuki sonuç doğurmasıdır. Bu sonuç hukuk âlemi ile sınırlıdır. İlgilinin rızası dışında hukuki sonuçlar doğuran idari işlemlerin hukuk alanından maddi alana aktarılması yönünde idarenin bazı işlem ve uygulamalar yapması gerekir. Bu şekilde idarenin yapmış olduğu harekete geçme idari işlemin re’ sen icra edilebilirliği olarak ifade edilir (Kağıtçıoğlu, 2012: 269-270).

Bu tanımlamadan hareketle icrailik, kararın oluşması aşaması ile ilgili iken, re’ sen icra kararın uygulama aşamasıyla ilgilidir. Karar hukuk alanında oluşur ama maddi alanda uygulaması olur. Örneğin devletin herhangi bir kurumunda çalışan memuruna, idare tarafından maaş kesme cezası verilmiş olsun. Bu kararın idare tarafından alınması ve muhatabına usulüne uygun şekilde tebliğ yapılması ile alınmış olan bu karar başka bir işleme gerek duyulmadan hukuk alanında sonuçlarını doğurur. Yani bu kararın muhatabı tarafından kabulüne ihtiyaç duyulmaz. Bu durum idari işlemin icrailiğini gösterir. Hukuk alanında sonuçlarını ortaya çıkarmış olan bu disiplin cezasının maddi alanda da kendini göstermesi gerekir. Bu idari işlem hukuk alanından maddi alana aktarılmalıdır. Yani disiplin cezasının muhatabı memurun maaşından kanunlar ile ölçüsü

belirlenmiş miktarda fiili olarak para kesintisi yapılmalıdır. İşte bu durumda idari işlemin re' sen icrailiğini göstermektedir (Gözler ve Kaplan, 2012: 117-118).

1.2.2.6. İdari İşlemler Kamu Yararı İçin Yapılır

İdari işlemlerde temel amaç, kamu yararı olup, kamu yararı dışında şahsi, siyasi veya özel çıkarlar uğruna herhangi bir işlem veya uygulama yapılamaz. Kamu yararı dışında yapılan veya uygulanan idari işlemler, amaç yönünden hukuka aykırı ve sakattır (Fındıklı, 2009: 185).

1.2.2.7. İdari İşlemler Yargısal Denetime Tabidir

İdari işlemler yargısal denetime tabidir. Bu denetim hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olup yerindelik denetimini kapsamamaktadır. T.C. Anayasasının idari işlemin yargısal denetiminin sınırlarını çizen maddesine göre (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası [AY], 1982: madde 125):

Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilemez.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari işlemin yargısal denetimi ile ilgili maddesi, denetimin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olduğunu ve yerindelik denetimini kapsamadığını belirtmektedir. Bu maddeye göre (İdari Yargılama Usulü Kanunu [İYUK], 1982: madde 2/2):

İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.

Bu düzenlemeler idari yargı yetkisinin ne kapsamda olduğunu çerçevesini belirlemektedir.

1.2.3. İdari İşlemin Unsurları

İdari işlemlerin, Danıştay ve İYUK 'a göre, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beş asli unsuru vardır. Bu unsurlardan bir veya birkaçına aykırı bir idari işlem yapılması, hukuki yönden bir iptal sebebi olacaktır.

1.2.3.1. Yetki Unsuru

Yetki kavramı, kelime anlamı olarak bir görev ve/veya bir işi koşullara göre devam ettirme, davranış gösterme ve karar verme imkânı sağlayan bir yasal hak olarak tanımlanır. İdare hukukunda ise yetki, kanuni bir hak, görev ve sorumluluktur. Yetki, bir konuda en son kararı verebilme gücü, bir işi yapmaya hakkı olma ve bir görevi belli koşullar halinde yapıp yapmama konusunda karar verebilmeyi sağlayan kanuni haktır. İdare adına irade açıklama yetkisi olan idari makam veya kişinin bir işlemi yapabilme ehliyetidir. Kısaca belirtmek gerekirse idari işlemin en önemli unsurlarından biri olan yetki, idari eylem ve işlem yapmaya ilişkin güç, kudret ve irade kullanma yeteneğidir (Derdiman, 2011: 542).

Yetki, idari eylem ve işlemin; kim tarafından, nerede, ne zaman, hangi konuda kullanılacağını belirleyen ölçüdür. Dolayısıyla yetki ve yetkisizlik bu ölçülere bakılarak değerlendirilir (Eroğlu, 1972: 51-52).

Kişi yönünden yetki, idarenin görev alanı içine giren bir konuda hangi idari merciin irade açıklamaya ve dolayısıyla işlem tesis etmeye yetkili olduğunu belirtmektedir. İdari karar idare adına irade açıklamaya yetkili kılınmış idari merciler tarafından alınmış olmalıdır. İdare adına işlem yapabilme yetkisi verilmiş kişiden başka bir kişi tarafından işlem yapılması kişi yönünden yetkisizlik durumu ortaya çıkacaktır. Bu durumun sonucuna yetki gaspı denilmektedir. Yetkisiz kişilerce yapılan işlemler yetki gaspı şeklinde yapıldığından bağlayıcılığı yoktur. Bu tür işlemler yok hükmündedir (Günday, 2004: 125).

Yer yönünden yetki, bir idari makamın hangi yerde, yani hangi coğrafi alanda karar almaya yetkili ise, orada karar alabilmesi durumunu ifade eder. Kamu görevlileri kendilerine hukuk kuralları ile yetki verilen coğrafi alan dışında işlem yaparlarsa bu idari işlem yetki unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır (Gözler ve Kaplan, 2012: 137).

Zaman yönünden yetki, idari yetkilerin kullanılabilmesi belli süreyi ifade eder. İdari makamlara verilen yetkiler yalnız belli bir süre ile sınırlı olduğundan görevlilerin yetkilerini bu süre içinde kullanmaları gerekir. Süresi içinde kullanılmayan yetkiler hukuken geçersizdir. Yetki unsuruna aykırı olarak yapılan idari işlemler yetki yönünden hukuka aykırılık sebebiyle sakattır (Fındıklı, 2009: 109).

Konu yönünden yetki, belli konulara ilişkin kararların hangi idari makamlarca alınacağını ifade eder (Günday, 2004: 126). Anayasa ve kanunlar idari makamlara genel bir yetki vermemiştir. Bir idari makamın anayasa ve kanunlarla yetkili kılınmadığı bir konuda aldığı kararlar yetkisizlik ile sakattır (Gözler ve Kaplan, 2012: 137).

1.2.3.2. Şekil Unsuru

İdari işlemi hazırlama süresince uygulanan düzenlemeler ve işlemin icrai bir nitelik kazanması için yapılması gerekenler, idari işlemin şeklini ortaya koyar. İdarenin düzenlilik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gereğince idari işlem ve kararlar açısından şekil unsuru oldukça önemlidir (Demirkol, 1998: 72).

İdari işlem de belirli şekil ve kurallara uyularak yapılmalıdır (Günday, 2004: 132). İdari işlemin içinde yer aldığı belgeye şekil denir. İdari işlem kural olarak yazılı şekle tabidir ve yetkili makamın imzasını taşıyan bir metindir. Bu metin, uluslararası ilişkiler hariç, Türkçe olarak yazılmış olmalıdır (Akyazan, 2009: 228).

İdari işlemin kural olarak Anayasa ve kanunlarda öngörülen hükümlere göre yapılmaması gerçekleşen işlemin sakatlığı sonucunu doğurur (Kalabalık, 2004: 129). İlgili yasalarda idari işlemlerin hangi şekil ve usule göre yapılacağı gösterilir (Karatepe, 1993: 72). İdari işlemler uygulanırken ortaya çıkan çok açık sakatlıklar bu işlemleri yok hükmünde kılarken bazı şekil noksanlıkları da bu işlemlerin iptal edilmesini gerektirir (Demirkol, 1998: 72-73). Ancak, oluşan sakatlıkların bazıları ikincil derecede usul ve şekil sakatlığı olduğundan ve bu durum tali nitelikte olduğu için işlemin iptalini gerektirmez (Atay, 2006: 41).

1.2.3.3. Sebep Unsuru

İdarenin yapmış olduğu her idari tasarrufta önceden belirlenen bir sebep vardır. Bir olay ya da bir hukuki işlem, idareyi işlem yapmaya yöneltir (Akyılmaz ve Sezginer, 2001: 224). Sebep, bir işlemi yapmakta “görülen lüzum” idareyi bu şekilde karar almaya veya işlem yapmaya yönelten hukuki bir “güdü” ve “dürtü” olarak ifade edilebilir (Fındıklı, 2009: 202). Yani idari işlemlerde sebep unsuru idari işlemin dayanağını göstermektedir. Bu dayanakları maddi ve fiili olaylar ya da hukuki gelişmeler olarak değerlendirebiliriz. Sebep unsuru idari işlemin diğer unsurlarından farklı olarak işlem yapılmadan önce bulunmaktadır. Sebep idari işlem yapılmadan oluşmakta ve idare bu sebebin güdüsü ve/veya dürtüsü ile idari işlemde bulunmaktadır (Demirkol, 1998: 75-76).

İdari işlemin sebep unsuru ile idari işlemin gerekçesi arasında yakın bir bağlantı vardır. Sebep idareyi işlem yapmaya sevk eden etkenler; gerekçe ise sebeplerin işlem metninde gösterilmesi anlamına gelmektedir. İdari işlemin gerçek sebebi ne ise o gerekçe olarak gösterilmelidir (Kırışık, 2011: 44-45).

Bir kararın birden çok sebebe dayanması halinde, bunlardan birisinin gerçeğe veya hukuka aykırılık taşıması yine işlemin iptalini gerektirmektedir. Sonucu etkilemeyen gerçeğe veya hukuka aykırılık iptali gerektirmez. Sebeplerin hukuka aykırı olup olmadığına ilişkin olayları yargı yeri

değerlendirir. İdari işlemlerin yeni sebeplerle tesis edilmesi halinde yeni sebepler de iptale esas olup olmadığı bakımından idari yargıda yeniden dava konusu edilebilir (Derdiman, 2011: 550-551).

1.2.3.4. Konu Unsuru

İdari işlemler belli bir hukuki sonuç doğurmaya yönelik yapılır (Karatepe, 1993: 73). İdari işlemlerde konu, işlemin hukuk düzeninde oluşturduğu maddi sonuç ve değişikliktir (Candan, 2005: 151).

“İdari işlemlerin doğuracağı sonuçlar, önceden kanunlarla ve diğer düzenleyici işlemlerle belirlenmiştir, bu nedenle idari işlemlerde ilgililerin işlemin konusunu değiştirmeye ya da istedikleri gibi belirtmeye yetkileri yoktur” (T.C. Danıştay, 4.D. 23.05.2011, T. E.2009/248, K.2011/4403).

Sebeup ve konu unsurları yakın ilişkilidir. Kanunda öngörülen sebebin gerçekleşmiş olmasına karşın, öngörülen hukuki sonuçtan başka bir hukuki sonuç ortaya çıkaran işlem yapılmış ise, işlem konu yönünden hukuka aykırıdır (Fındıklı, 2009: 203). İdari işlemin konusunun doğuracağı sonuç hukuken mümkün ve/veya meşru değilse, konu unsuru yönünden hukuka aykırılık oluşur (Kalabalık, 2004: 133).

1.2.3.5. Amaç Unsuru

İdari işlem ve kararlar, toplumsal ihtiyaçların yerine getirilmesi fonksiyonu ile uygulandığına göre idari işlem ve kararların amacı da kanunlar ile düzenlensin veya düzenlenmesin, idari hizmetlerin her zaman daha iyi ve kaliteli bir şekilde yerine getirilmesi ve kamu yararının sağlanmasıdır (Günday, 2004: 146). Kamu yararı, karşılaşılan durumlara göre farklı tanımlar yapılabilecek bir kavramdır. Yani göreceli ve değişkendir. Varlığı, her bir olay karşısında birbirinden farklı gerekçelerle değerlendirilerek tespit olunabilir (Derdiman, 2011: 552). Genel olarak kamu yararı, birey ve toplumun çıkarları karşılaştırılmasında birey menfaatine göre toplumun menfaatinin tercih edildiği üst bir yarardır. Kamu yararı idarelerin gerçekleştirecekleri tüm eylem ve işlemlerinde birincil amaç olarak değerlendirilmelidir (Gül, 2014: 537-538).

Amaç, idari işlem yapan kişinin, bu işlemin uygulanması ile ulaşmak istediği sonuç konusunda zihninden geçen niyet ve düşüncelerdir. Amaç idari işlemin öznel bir unsurudur (Gözler ve Kaplan, 2011: 125.)

Hukuken geçerli ve doğru bir sonuç doğurmayan idari işlemler, amaç unsuru bakımından hukuka aykırıdır. Amaç unsurunda hukuka aykırılık yetki ve usul saptırması şeklinde iki türlü

olmaktadır (Fındıklı, 2009: 204). Yetki saptırması, yetkinin kötüye kullanılması yani bir idari makamın hukuki amaçlar doğrultusunda değil, başka bir amaçla kullanmasıdır (Gözler ve Kaplan, 2011: 126.) Usul saptırması, idarenin belli bir amaç için öngörülen usulü, başka bir amaçla kullanmasıdır (Gözler ve Kaplan, 2011: 126.)

Amaç unsuru yönünden hukuka aykırılık sebebiyle hukuken geçerli bir sonuç doğurmayan işlemler, iptal işlemine konu edilirler (Karatepe, 1993: 74).

1.2.4. İdari İşlemin Türleri

İdari İşlemleri, tek yanlı idari işlemler ve iki yanlı idari işlemler (idari sözleşmeler) olarak ikiye ayırarak ele almak gerekir. Tek yanlı idari işlemleri de kendi içince bireysel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler olarak ayrıma tabi tutarak açıklamak gerekir.

1.2.4.1. İki Yanlı İdari İşlemler (İdari Sözleşmeler)

İki yanlı idari işlemler, ilgili konuda idare ile ilgisinin karşılıklı olarak beyan ettikleri irade açıklamalarının örtüşmesi sonucu yapılan işlemlerdir (Günday, 2004: 110). Bu tür işlemlerde yalnızca idarenin açıklamış olduğu irade, işlem üzerinde hukuki sonuç doğurması için yeterli değildir. İdarenin açıklamış olduğu iradenin de ilgilisi tarafından kabul edilmiş olması gerekir (Gözler, 2012: 117).

İdari sözleşme, taraflardan biri idare olan idareye, sözleşmede tek yanlı değişiklik, tek yanlı fesih, denetleme, ceza verme, işletmeye el koyma ve satın alma gibi yetkilerin tanınmış olduğu sözleşmedir. İdari sözleşme türlerine; imtiyaz, iltizam, istikraz ve yeraltı ve yerüstü servetlere ilişkin işletme sözleşmeleri örnek olarak verilebilir (Canatan, 2011: 96).

1.2.4.2. Tek Yanlı İdari İşlemler

Tek yanlı idari işlemler, bireylerin kendi beyan, rıza, oluru veya idare ile karşılıklı uzlaşan iradelerine bırakılmaksızın idarenin tek taraflı olarak irade beyanı açıklaması ile yapılan işlemlerdir (Gözler, 2012: 116). Tek yanlı idari işlemlerde kendi içinde bireysel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler diye ayrılır. Bireysel idari işlemler belli kişi ve özel durumlara göre gerçekleşen işlemlerken düzenleyici idari işlemler, kişisel ve özel durumlara ilişkin olmayıp genel, soyut ve kişilik dışı işlemlerdir (Günday, 2004: 110). İdare düzenleyici işlemlerle kurallar oluşturarak bir kurum veya kuruluştaki uyulması gereken veya kanunların doğru uygulanmasını sağlayacak düzenlemeleri yapar (Gözler, 2012: 117). İdarenin düzenleyici işlemlerine konumuz gereği yer verilmeyecektir.

1.2.4.2.1. Bireysel İdari İşlemlerin (İdari Kararlar) Türleri

Bireysel idari işlemlerle, belli ve özel kişiler için hukuki durumlar oluşturulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bireysel idari işlemlere, bu sebeptendir ki idari kararlar da denilmektedir. İdari işlemin uygulanabilmesi için yapılan işlemlerin önemli bir payını idari kararlar oluşturmaktadır (Günday, 2004:111).

Şart işlem, bir kişiyi veya nesneyi, önceden düzenleyici işlemle belirlenen bir hukuksal duruma sokan veya belli bir hukuksal durumdan çıkararak işlemeldir (Derdiman, 2011: 538). Bu işlemler yeni bir hukuki durum ortaya çıkarmaz, kişiyi veya nesneyi önceden var olan hukuki duruma sokar veya çıkarır (Gözübüyük ve Tan, 2008: 425). Örneğin bir kişinin vergi dairesine memur olarak atanması işlemi bir şart işlemidir. Öznel veya sübjektif işlemler olarak adlandırılan işlemler, bireysel hukuki durumlar yaratan ve bireysel hukuki durumda değişiklik yaratan işlemlerdir (Fındıklı, 2009: 206). Başka deyişle, öznel işlem, kişiye göre değişkenlik oluşturan bir işlem türüdür (Günday, 2004: 117). Örneğin her bir vergi mükellefinin beyan ettikleri kazanç miktarından ödemesi gereken vergi, medeni hali, çocuklu-çocuksuz veya engelli-engelsiz gibi özel durumları dikkate alınarak hesaplandığı için bir vergi mükellefinin vergi tarh ve tahakkuk işlemleri öznel bir işlemidir (Gözler ve Kaplan, 2012: 123).

Emredici işlemler, muhatabını, davranma, katlanma veya kaçınma gibi belirli bir davranışı benimsemeye zorlayan “emir” veya “yasaklar” içeren işlemlerdir. Örneğin kolluk alanında, polis memurunun trafiği düzenlemek amacıyla yaptığı işaret ve eylemler emredici nitelikteki işlemlerdendir (Gözler ve Kaplan, 2012: 24). Yapıcı idari işlemler, belli bir hakkı ya da hukuki ilişkiyi kuran, değiştiren ya da ortadan kaldıran işlemlerdir. Yapıcı idari işlemler yeni bir hukuki durum ortaya çıkarırlar. Hukuk âleminde değişikliğe neden olurlar (Kırışık, 2011: 37). Belirleyici veya tespit edici işlemler olarak adlandırılan bu işlemler, belli bir hak ya da hukuki ilişki ortaya çıkarmayan, bir hukuki durumu değiştirmeyen veya ortadan kaldırmayan, sadece var olanı tespit eden işlemlerdir (Dikici, 2005: 229). Başka bir deyişle, bu işlemler hukuk alanında bir değişikliğe yol açmaz, hukuk alanındaki düzenin ne olduğunu belirler ve beyan eder (Gözler ve Kaplan, 2012: 124).

Basit işlemler, bir tek idari merciin iradesinin açıklanması ile meydana gelen işlemlerdir (Günday,2004:118). Kolektif işlemler birden fazla iradenin aynı anda ve aynı yönde açıklanmasıyla meydana gelen işlemlerdir (Gözler ve Kaplan, 2011: 105). Bu tür işlemlerde birçok kimse iradesini eş anlı olarak açıkladığı gibi bu açıklamaların ışığında tek bir hukuki sonucun doğması amacı vardır. Yani kolektif işlemler “tek taraflı” tasarruflardır (Özyörük, 1972-1973: 39) Karma işlemler, aynı yönde ve aynı konu ve amaca yönelik birden fazla iradenin bir sıra izlenerek açıklanması sonucu meydana gelen işlemlerdir (Günday, 2004: 11).

Açık işlemler, adı üzerinde bir irade beyanı olup, idari işlemlerin hukuk aleminde doğabilmesi için, bu irade beyanının açıkça belirtilmesi, açıklanması esastır (Derdiman, 2011: 539). İdarenin vereceği kararlara tepkisiz kalması ile oluşan zımni işlemler, zımni ret ya da zımni kabul şeklinde olabilmektedir (Dikici, 2005: 230). İdare hukukunda, idarenin belli bir süre susması durumunda idarenin o şeyi ya kabul ya da reddettiği varsayılır (Gözler ve Kaplan, 2011: 106). İdarenin usulüne uygun bir başvuru karşısında sessiz kalması kural olarak zımni ret olarak kabul edilirken bu hareketsizliğin zımni kabul olarak değerlendirilebilmesi için, kanunda bu yönde açık hüküm bulunmalıdır (Günday,2004:121).

İdari işlem, muhatabına bir hak tanıyor veya var olan bir hakkı güçlü kılıyorsa ya da ilgilinin üzerindeki bir yükü kaldırıyor veya azaltıyorsa yararlandırıcı işlem den söz edilir (Atay, 2006: 20). Örneğin ruhsat ve pasaport işlemleri bu tür işlemlerdendir (Fındıklı, 2009: 208). Yükümlendirici idari işlemler, ilgililerin belli bir davranışta bulunmasını, bulunmamasını veya belli bir davranışa göz yummasını isteyen işlemlerdir (Fındıklı, 2009: 208). Başka bir deyişle, muhatabının, haklarını sınırlayan veya lehine bir durumdan yararlanmalarını engelleyen işlemler olarak da ifade edilebilir (Gözler ve Kaplan, 2012: 125). Örnek olarak, vergi, imar veya kolluk işlemlerine uyulması gibi durumlarda uyma ya da yükümlülük getirme işlemleri bu tür işlemlerdendir (Derdiman, 2011: 540).

1.2.5. İdari İşlemler ve Tebligat

Tebligatın hukuki durumu değerlendirilirken, tebligatın idari işlemler içindeki yeri belirlenmelidir. Tebliğ işlemi öncelikle idari işlemin unsurları bakımından değerlendirmemiz faydalı olacaktır. Kanunların idari makamlara verdiği yetkiye bağlı olarak karar alma ve işlem yapabilme yetkisi, idari işlemin yetki unsurunu açıklamaktadır. Yetki unsuru, tebliğ işlemi özelinde değerlendirildiğinde, bu konuda karar alma ve işlem yapabilme yetkisi vergi idaresindedir (Günday, 2004:124).

Tebliğ, sıkı şekil şartlarına bağlanmış uygulamaya yönelik usul işlemidir (Saban, 2003: 198). VUK 108 inci maddesinde vergi/ceza ihbarnamelerinde hangi unsurların yer alması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre esasa etkili olan hatalar tebliğ işlemi geçersiz kılarken esasa etkili olmayan hatalar tebliğin hukuki durumunu etkilemez (VUK, 1961: madde 108). Konumuz gereği bu hataların neler olup olmadığı, ilerleyen bölümlerde ayrıntılı ele alınacağından bu kısımda ayrıntıya yer verilmemiştir.

İdari makam veya organı işlem yapmaya sevk eden unsur, idari işlemin sebep unsurudur (Kalabalık, 2004: 130). Bu bağlamda idareyi tebliğ işlemi yapmaya sevk eden unsurun tarh işlemi olduğu düşünülebilir. Ancak tarh işleminin de gerçekleşebilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Bu yüzden vergiyi doğuran olayın, tebliğ işleminin sebep unsuru olduğu ifade edilebilir.

İdari işlemin konusu doğuracağı sonuç ile ilgilidir (Candan, 2005: 151). Tebliğ işleminin konusu, muhatabına yapılan bildirimle alakalıdır. Kişi hakkında hüküm ifade edecek bir işlem den haberdar edilmesi gerekir. Bu haber verme şeklinde yapılan bildirim, tebliğ işleminin konusunu oluşturur.

İdari işlemin amacı, idari makam veya organın yaptığı işlem den beklediği sonuçtur (Gözler ve Kaplan, 2011: 125). Tebliğ ile amaçlanan, verginin tahakkukunu gerçekleştirip ödenebilir hale gelmesini sağlamaktır.

Tebliğ işleminin idari işlemin özellikleri bakımından değerlendirilmesi de tebligatın idari işlemler içindeki yerini belirlememiz açısından yararlı olacaktır. Tebliğ işlemi muhatabın herhangi bir iznine bağlı olmaksızın idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla gerçekleşir (Çevik, 2020: 10). Tebliğ, muhatabın hukuki durumunda yeni bir durum ortaya çıkarmaz. Yani tebliğ, icrai niteliğe sahip değildir ve dolayısıyla resen icra edilebilir de değildir. Tebliğ, hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Uygulamaya yönelik usul işlemi olan tebliğ işlemine karşı dava açılamaz. Ancak idari işleme karşı dava açılarak tebliğ işlemindeki noksanlıklar ileri sürülebilir (Solak, 2014: 14-15).

Tebliğ işlemi, muhatabın nezdinde yeni bir hukuki durum ortaya çıkarmadığından şart işlemidir. İlgilinin hukuki durumunu tespit etmesi bakımından belirleyici işlemidir. Tebliğ işlemi, idare adına irade açıklamaya yetkili bir organ veya makam tarafından açıklanan bir karar olması nedeniyle basit işlemidir. Tarh işlemi muhatabına bildiren açık bir işlem olan tebliğ, muhatabın haklarını kullanması için gerekli 30 günlük kanuni sürenin başlamasına imkân sağlayan yararlandırıcı bir işlemidir (İnneci, 2014: 25-26).

Tebliğ işlemi, hukuki niteliği itibarıyla bir idari işlemidir. Hukuki bir işlem olan tebliğ, kendiliğinden sonuç doğurmayan uygulamaya yönelik bir idari işlemidir (Öncel vd., 2004: 103-104).

1.3. Hukuki Dayanaklarına Göre Tebliğ Türleri

Tebliğatla ilgili hususlarda uygulanması gereken genel ve özel düzenlemeler vardır. Esasen tebliğe ilişkin hükümler, TK ve TKUDY' de ayrıntılı olarak yerini almıştır. Bu hususlar tebligat konusundaki genel hükümlerdir. Genel düzenlemeler yanında, tebligatın yapılması usulünde öncelikle uygulanması gereken özel hükümler vardır. Özel kanunlarda hüküm bulunması hallerinde TK hükümleri değil, ilgili özel kanun hükmünün uygulanması gerekir. Vergiye ilişkin tebligat işlemleri, öncelikle VUK' a göre, bu kanunda ilgili hüküm bulunmaması durumunda TK hükümlerine göre tebligat işlemleri yerine getirilir (Korkmaz, 2009: 25-26).

Vergi yargılaması sürecine ilişkin tebligatlarda ise VUK da ki hükümler değil, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun yollaması sebebiyle TK hükümleri uygulanacaktır (İYUK, 1982: madde 60).

1.3.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ

Vergilendirme ile alakalı süreci, tahsile kadar olan süreç ve yargılama süreci diye ikiye ayırırsak, tahsile kadarki süreçte yapılacak tebligatların VUK’ un 93 ila 109’uncu maddeleri arasındaki tebliğ hükümlerine göre, yargılama süreci ile ilgili tebligatlar ise İYUK 60’ıncı maddesinin atıfta bulunması gereği TK hükümleri uyarınca yapılacaktır (Ayyıldırım, 2019: 30).

VUK 1’inci maddesinde bu kanunda belirtilen hükümlerin “gümrük vergileri hariç olmak üzere genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar, bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar ve kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı” hüküm altına alınmıştır. Bu maksatla sayılan bu mali yükümlülüklerle ilgili tebliğ işlemlerine VUK hükümleri uygulanacağı açıktır. Ancak TK mali tebligat başlıklı üçüncü faslının 51’inci maddesinde “mali tebliğlerin kendi özel kanunlarında tebligat işlemlerine ilişkin hüküm bulunması halinde ilgili özel kanun hükümlerinin uygulanacağı ve özel kanunda hüküm bulunmayan durumlarda TK genel hükümlerine göre tebligat gerçekleştirileceği” hüküm altına alınmıştır (Yüce ve Çelik, 2017: 16).

VUK birinci kitap, birinci kısım ve dördüncü bölümünün vergi alacağının tayini başlığı altındaki 21’inci maddesinde tebliğ kavramı açıklanmıştır. VUK 21’inci maddesine göre “tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergilendirme süreci esas itibariyle dört temel aşamadan oluşmaktadır. Bunlar tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarıdır. Yükümlü açısından vergi borcunu, Devlet açısından vergi alacağını meydana getiren vergiyi doğuran olay, VUK 19’uncu maddesinde tanımlanmıştır. Vergi idaresi tarafından vergiyi doğuran herhangi bir olayın ortaya çıkması durumunda vergilendirme süreci başlamış olur. Bu süreç VUK 20’nci maddesinde tanımlanan tarh işlemiyle devam eder. Tarh işleminin en önemli özelliği, bu işlemin idari bir işlem niteliğinde olmasıdır. Yani idare kendisi harekete geçerek işlemleri kendi memurları vasıtasıyla yürütür. Nitekim uygulamada esas itibariyle mükelleflerin veya vergi sorumlularının beyanına dayanan tarhiyatta kural olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri aynı zamanda yapılmaktadır (Kırbaş, 2006: 99).

Ancak ikmalen, re’sen veya idarece tarh adı altında vergi borcunun vergi idaresi tarafından tarhı hallerinde vergi ve buna ilişkin ceza ilgisine ihbarname ile tebliğ edilir. Bu şekillerde gerçekleşen tarh işlemi, muhatabına tebliğ edilmediği sürece hukuk âleminde herhangi bir etki

yapmayacaktır. Buradan hareketle tebliğ, tarh edilen verginin muhatabına bildirilmesi işlemidir (Sadıç, 2016: 9).

VUK 22'nci maddesinde tanımlanan verginin tahakkuku, tarh işlemini takip eden vergilendirme sürecinin ikinci aşaması olarak belirtilebileceğimiz tebliğ işleminin yapılmasından sonra gerçekleşmekte ve tahsil edilebilir duruma gelmektedir.

VUK birinci kitap beşinci kısmında tebliğe ilişkin hükümler 93 ila 109'uncu maddeleri arasında dört bölüm halinde yer almıştır. Birinci bölümde 93 ila 98'inci maddeleri arasında tebliğ esasları ve muhataplar, ikinci bölümde 99 ila 102'nci maddeleri arasında posta ile tebliğ usulü, üçüncü bölümde 103 ila 106'ncı maddeleri arasında ilan yoluyla tebliğ usulü ve dördüncü bölümde 107 ila 109'uncu maddeleri arasında tebliğlere ait türlü hükümler yer bulmuştur.

Yani VUK 93 ila 109'uncu maddeleri arasında tebliğin esasları, tebliğ nasıl, nerede, kimlere, kimlerin vasıtasıyla yapılacak, hatalı tebliğler ve tebliğ yerine geçen işlemler vurgulanmıştır.

Ayrıca AATUHK (1953), 8'inci maddesinde, “hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı” belirtilmiştir.

Genel olarak belirtmek gerekirse tebliğ işlemlerinde en önemli unsurlardan biri şekildir. Bu işlemlerin hukukun belirlediği usul ve şekle bağlı kalınarak yapılması şarttır. Bu işlemin gerçekleşmesindeki hata, tebliğ edilen işlemin muhatap hakkında hukuki sonuç ortaya çıkarmasını engeller. Yani tebliğe konu işlem geçersiz sayılır. Sakatlık oluşması nedeniyle geçersiz sayılan tebliğ işleminin tekrarlanması gerekir.

1.3.2. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Göre Tebliğ

Türk hukukunda, tebliğ işlemleri TK da düzenlenmiştir (Oktar, 2011: 116). Bu kanun Tebligat Hukuku'nun en temel ve genel nitelikteki kaynağıdır (Çatalkaya, 2020: 7).

TK 1'inci maddesine göre; “yargı mercileri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri, barolar ve noterler” tebligat çıkarmaya yetkili kuruluşlar olarak belirtilmiştir. Ayrıca devamında belirtilen mercilerce çıkarılacak olan tebligatlar (elektronik ortamdaki tebligatlar dâhil) TK hükümlerine göre “Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü” veya “memur vasıtası” ile yapılacağı da hüküm altına alınmıştır.

TK 4 bölüm ve 64 maddeden oluşmaktadır. 33 maddelik ilk kısımda kanunun kapsamı ve tebligat esaslarına yer verilmiş olup, ikinci kısmında tebligat türlerine, üçüncü kısmında cezai hükümlere ve son kısmında tebligat ile ilgili müteferrik yani ayrı, dağınmık hükümlerine yer verilmiştir.

TK da tebligat türleri üçe ayrılarak düzenlenmiştir. 34 ve 44'üncü maddeler arası yargısal tebligat, 45 ve 49'uncu maddeler arasında idarî tebligat, 50 ve 51'inci maddelerde ise malî tebligata ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Yargısal tebligat, TK hükümlerine tabi olan adli ve idari mercilerce gerçekleştirilen tebligatlardır (Tunaoglu, 2018: 31). Mali tebligatın konusunun kapsamına Sayıştay tebligatları ve diğer mali tebligatlar girmektedir. (Yüce ve Çelik, 2017: 45). TK birinci maddesinde sayılan yargı organları ile mali açıdan yetkili kurumlar dışında kalan kurumların çıkardığı tebligatlar idari tebligat olarak adlandırılmaktadır (Turan, 2002: 222).

Tebligat ile ilgili genel kanunda bilinen en son adrese tebliğ yapılmasının gerekliliği ve tebliğ yapılacak kişinin kabulü ile her yerde tebliğ yapılabileceği ile ilgili önemli düzenlemeler yer almaktadır. (TK, 1959: madde 10).

Tebliğ tutanağı, tebligatın usulüne uygun yapılabilmesi için en değerli asli unsurlardan biridir. Tebliğ tutanağı ile tebliğ işlemi belgeye bağlanır. Tebliğ tutanağı, tebliğ işleminin kime ne şekilde ve ne zaman yapıldığının ispatıdır (Çatalkaya, 2020: 30).

Tebliğ tutanağının geçerli bir ispat edici belge olması için gerekli unsurlar TK da sayılmıştır. TK 23'üncü maddesine göre tebliğ tutanağı (TK, 1959: madde 23):

Tebliği çıkaran merciin adını, tebliği isteyen tarafın adını, soyadını ve adresini, tebliğ olunacak şahsın adını, soyadını ve adresini, tebliğin mevzuunu, tebliğin kime yapıldığını ve tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise o kimsenin adını, soyadını, adresini ve 22'nci madde gereğince tebellüğe ehil olduğunu, tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığını, 21'inci maddedeki durumun gerçekleşmesi halinde bu hususlara ilişkin işlemlerin yapıldığını, adreste bulunmama ve imtina için gösterilen sebebi, tebligatın adres kayıt sistemindeki adrese yapılması durumunda buna ilişkin kayıt, tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzasını içermesi lazımdır.

Belirtilen unsurları içermeyen bir tebliğ tutanağı ile tebliğ yapılması halinde tebliğ işlemi usulsüz olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ USUL KANUNU VE TEBLİGAT KANUNU'NDAKİ TEBLİGAT UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında önce tebligat işlemine ilişkin ilkeler açıklanacaktır. Daha sonra VUK ve TK ilişkisi, uygulaması ve karşılaştırılması; tebligat yapacak merciler, tebligat yapılacak kişiler ve tebligat türlerine vurgu yapılarak ele alınacaktır. Genel ve özel kanun karşılaştırması yapılırken, genel kanunun yanlış uygulanması sonucu yargıya konu olmuş durum ve olaylar açıklanıp, yargının konuya bakışına değinilecektir. Son olarak bu bölümde yurt dışındakilere tebligatın yapılışı açıklanacaktır.

2.1. Tebligat İşlemine İlişkin İlkeler

Tebliğat işlemine ilişkin ilkeler; mahremiyet ilkesi, şekle ve usule bağlılık ilkesi, yazılılık ilkesi ve sonuca ulaşma ilkesi olmak üzere dört başlık altında değerlendirilecektir.

2.1.1. Mahremiyet İlkesi

Mahremiyet, kelime anlamı itibariyle gizlilik, bir şeyin gizli hali demektir (<https://sozluk.gov.tr/>). Genel olarak insanın dokunulmazlığı da denebilir (Diler, 2014: 72). Vergi mahremiyeti ise, vergi işlemleri nedeniyle, vergisel süreçte görevli memurların, görevlerini icra ederken mükelleflerin şahıslarına ait durumları, ailevi pozisyonları, gelirleri ve meslekleriyle ilgili sırları ile öğrenmiş oldukları bilgileri, vergi işlemlerinde gizlilik çerçevesinde üçüncü şahıslarla paylaşmamaları ve kendileri ya da üçüncü kişiler lehine kullanmamaları olarak ifade edilir (Kızılot, 1995: 96).

VUK 5'inci maddesinde görevlerinden ayrılmış olsalar dahi vergi mahremiyetine riayet etmesi gerekenler sayılmıştır. Buna göre “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin; vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin” vergisel işlemlerle ilgili konulardaki gizliliği görev yapmıyor olsalar dahi korumaları gerekmektedir (VUK, 1961: madde 5).

VUK 362'nci maddesinde ve AATUHK 107'nci maddesinde vergi mahremiyetine uymayanlara verilecek cezaya ilişkin düzenleme yer almıştır. Bu düzenlemeler TCK'nın 239'uncu maddesine gönderme yapmıştır. Buna göre TCK (2004), 239'uncu maddesinde: “sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Mahremiyete ilişkin TK da herhangi bir düzenleme yapılmamış olup genel olarak 52'nci maddesinde işlenecek suçların cezasına değinilmiştir. TK 52'nci maddesinde: “bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan memur ve hizmetliler ile mahalle, köy muhtar ve ihtiyar heyeti ve meclisi azaları işledikleri suçlar ile kendilerine karşı işlenen suçlardan dolayı, TCK'nın kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağı” kabul edilmiştir. Ortak bir durum olarak VUK, AATUHK ve TK bakımından mahremiyet ile ilgili suçların cezalarının ne olacağı TCK ya atıf yapılmıştır (Yüce ve Çelik, 2017: 62).

2.1.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi

İdari makamlar yaptıkları idari işlemleri keyfiyetleri doğrultusunda değil, kanunlar ve diğer bağlayıcı metinlerdeki uyulması gereken şekil ve usul kurallarına dayanarak yapmak zorundadır (Karışık ve Aydın, 2002: 338).

İdare yapacağı işlemleri şekil ve usul yönünden yerine getirmesi gereken birtakım ilkelere göre yapar. Şekil ve usul ilkelerine dikkat edilmeden gerçekleştirilen işlemlerde keyfiyet ve hukuki açıdan belirsizlik ortaya çıkar. Keyfilik ve hukuki belirsizlik gibi durumların sonucunda yokluk ve iptal gibi yaptırımlar ile karşılaşılabilir (Ayyıldırım, 2019: 104).

Vergi alanındaki tebligatlarda şekil esaslarına uyulmaması bakımından ikili bir ayrıma gidilmiştir. Bu ayrım esasa ilişkin şekil hataları ve esasa ilişkin olmayan şekil hataları şeklindedir (VUK, 1961: madde 108). Çalışmamızın üçüncü bölümünde vergilendirme sürecindeki, tebligat işlemine ilişkin hataların hangilerinin esasa etkili şekil hatalarının olduğu, hangilerinin esasa etkili olmayan şekil hataları olduğu ve vergilendirme sürecinde tebligat ile ilgili uyulması zorunlu usule yargı kararları ışığında detaylı olarak ele alınmıştır.

2.1.3. Yazılılık İlkesi

İdari işlemlerin yazılı olmasının bir sonucu olarak tebligat işlemlerinde yazılılık ilkesinin esas alındığı söylenebilir (Şenyüz, 1997: 22). VUK 21'inci maddesinde, vergisel anlamda tebliğin ne ifade ettiğine yer verirken tebliğ işlemlerinin yazılı olacağını düzenlemiştir. Özellikle belirtmek

gerekir ki tebliğ edilecek evrakın yazılı olmasının yanında tebliğ işlemi sürecindeki tespitlerinde yazılı olarak yapılması yazılılık ilkesi sonucudur. (Ayyıldırım, 2019: 108).

Elektronik ortamda yapılacak olan tebligat işlemlerinde, elle yani ıslak imza atılmamaktadır. Bu işlemler elektronik ortamda imzalanmaktadır. Bu durum yazılılık ilkesine aykırı değildir. Elektronik İmza Kanunu (EİK), 5'inci maddesindeki: "güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur" şeklindeki ifadeden de anlaşılacağı üzere ilgili belgeler ister elle imzalanmış olsun ister elektronik ortamda imzalanmış olsun hukuki olarak ikisi de geçerlidir ve aynı sonucu doğurmaktadır (Yüce ve Çelik, 2017: 68).

2.1.4. Sonuca Ulaşma İlkesi

Tebliğat işlemlerinin önemli ilkelerinden biri de sonuca ulaşma ilkesidir. VUK ve TK da tebligat işlemlerine kolaylık sağlayan ve hızlıca işlemlerin gerçekleşmesine imkân veren düzenlemeler bulunmakla beraber işlemlerin sonuca ulaştırılabilmesi için alternatif yöntemler belirlenmiştir. VUK madde 93'e göre ilgilinin kabulü ile tebliğin daire veya komisyonda yapılması kabul edilmişken, TK madde 10'da tebliğ yapılacak ilgilinin müracaatı veya kabulü ile her yerde tebligatın yapılabileceği kabul edilmiştir. Tebligat işleminin sonuca ulaşmasının her iki kanun açısından da amaçlandığı görülmektedir. Ancak TK, tebliğ işleminin sonuçlandırılması bakımından daha kapsayıcı niteliktedir (Yüce ve Çelik, 2017: 69).

Tebliğatın posta yoluyla, acil bir durum varsa memur yoluyla, tebliğin yapılamamış olması ya da tebliğ imkânsızlığının oluşması durumunda ilan yoluyla, aksaklıkların, imkânsızlıkların ve bir çok usulsüzlüklerin en aza indirilmesi düşüncesiyle elektronik tebligat yapılması, tebliğ yaparken muhataba ulaşılamama durumunda ilgili evrakı almaya yetkili kişilere tebliğ yapılması imkânının olması sonuca ulaşma ilkesi kapsamında değerlendirilir. Ayrıca resmi ve adli tatil günlerinde de tebligat işlemlerinin gerçekleştirilebilir olması da sonuca ulaşma amacına hizmet eden düzenlemelerdendir (Ayyıldırım, 2019: 109).

Sonuca ulaşma ilkesi amacı, tebligat işleminin her şeye rağmen gerçekleşebilmesi olarak da ifade edilebilir (Şenyüz, 1997: 23).

2.2. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu'nun İlişkisi, Uygulaması ve Karşılaştırılması

Tebliğ işleminin uygulamasının usulüne uygun şekilde yapılması oldukça önemli bir konudur. Bu bağlamda çalışmanın bu bölümünde TK ve VUK' a göre tebligatın çeşitli açılardan benzeyen ve farklılaşan ilişkisi, uygulamaları ve karşılaştırılması yapılacaktır.

2.2.1. Tebligat Yapacak Merciler

TK da tebligat çıkarma ile yetkilendirilmiş merciler sayılmıştır. Tebligat çıkarmaya yetkili mercilere, 6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile son şekli verilmiştir. Bu kanun ile tebligat çıkaracak merciler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki terminolojiye uygun genişletilmiştir (Tahiroğlu, 2016: 389).

Bu merciler:

- “Kazai Merciler”
- “5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na ekli;”
- “(I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri”
- “(II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler”
- “(III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar”
- “(IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları”
- “Vakıf Yüksek Öğretim Kurumları”
- “İl Özel İdareleri”
- “Belediyeler”
- “Köy Hükmi Şahsiyetleri”
- “Barolar”
- “Noterler” dir.

VUK’ un tebliğ ile ilgili olan 93’üncü ile 109’uncu maddeleri arasında tebligat çıkaracak merciler TK da olduğu gibi doğrudan belirtilmemiştir. VUK da genel bir ifade ile bu kanunun kimler için uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (Tunaoglu, 2018: 129).

2.2.2. Tebligat Yapılacak Kişiler

VUK ve TK açısından tebligat yapılacak kişilere baktığımızda karşımıza “muhatap kavramı” çıkmaktadır. Genel olarak tebligat hukukunda da vergi hukukunda da tebligat yapılacak kişi muhataptır. Ancak vergi hukukunda daha özel bir ifade ile muhatap, mükelleftir. Çalışmanın bu kısmında VUK ve TK bakımından tebligatın muhatap ve diğer kişilere yapılmasının uygulaması ve karşılaştırması ifade edilecektir.

2.2.2.1. Tebligatın Muhatap veya Diğer Kişilere Yapılması

Muhatap, yapılan tebligat sonucunda kendisi üzerinde hukuki sonuç doğacak kişi olarak ifade edilebilir (Şenyüz, 1997: 50). Tebligatın muhatabının kimler olduğu konusunu Vergi Hukuku ve Tebligat Hukuku açısından değerlendirelim.

Türk Vergi Hukuku'nda tebliğin muhataplarının kimler olduğu VUK (1961), 94'üncü maddesinde düzenlenmektedir.

Gerçek kişilerle ilgili olarak VUK 94'üncü maddesinin 1. fıkrasında “tebliğin mükelleflere, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine, vergi cezası kesilenlere” yapılacağı belirtilmiş olması ile gerçek kişiler bakımında tebliğin muhataplarının kimler olduğu açıklanmıştır.

VUK 94'üncü maddesinin 2. fıkrasında “tüzel kişilerde ise tebliğ, tüzel kişilerin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı” şeklindeki ifadelerle tüzel kişiliği haiz kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğin kimlere yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK 94'üncü maddesinin 3. fıkrasında “tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması durumunda tebliğ, ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine yapılabilir” şeklindeki ifadelerle tebliğ yapılacağı sırada tebligat yapılabilecek kimsenin bulunmaması halinde kimlere tebliğ yapılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca devamında “muhatap yerine kendisine tebligat yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz surette ehliyetsiz bulunmaması gerektiği” ifade edilmiştir.

Tebliğat Hukuku açısından tebliğin yapılabileceği kimselere baktığımızda karşımıza asıl ve muhatap kavramları çıkmaktadır. Asıl ve muhatap birbirinden farklı kavramlardır. Tebligatın başka birisine yapılabildiği hallerde, tebligatın yapıldığı kişi muhatap olur. Bu kişi asıl olarak kabul edilmez. Bu durumda, kendisine tebligat yapılmaya çalışılan kişi ise asıldır. Buna karşın, kendisine tebligat çıkarılan kişiye yapılan tebliğde, o kişi hem asıl hem de muhatap olur (Akcan ve Albayrak, 2015: 24, 25).

Tebliğin muhatabı gerçek veya tüzel kişiler olabilmektedir (Muşul, 2008: 35). Yapılan tebliğin geçerli sonuçlar doğurması için, TK da belirlenen yetkili kişilere yapılmış olması gerekir (Öncel vd., 2012: 105). Tebligat kural olarak tebliğin konusunu oluşturan hukuki işlemin tarafı asıla yapılmalıdır. Ancak tebligat mevzuatında asıl kavramı yerine muhatap kavramı kullanıldığı için, bu ifade “Tebliğat kural olarak muhataba yapılır” şeklinde anlaşılmalıdır. Yapılacak olan tebliğ işleminin muhatabına ulaşamayacağı durumlar olabilir. Bu gibi durumlarda hukuki işlemde doğacak sonuç gecikebilir ve çeşitli hak kayıpları oluşabilir. TK da bu gibi durumların önlenmesi için muhatap yerine tebligat yapılacak kişiler belirlenmiştir (Atalı vd., 2018: 149).

Mevzuatımızda, muhatap kavramı adı altında tebligat yapılabilmesi için birçok kişi öngörülmüştür. Mevzuatta geçen hususlar değerlendirildiğinde bu kişilere yapılmış bir tebligat da usulüne uygun bir tebligat olarak dikkate alınır. Yalnızca tebligatı almaya yetkili bu kişilere

tebligat yapılmış olması yeterli kabul edilmemektedir. Bu düzenlemelerde geçen usulün de takip edilmesi şarttır. (Özbay ve Yardımcı, 2018: 45).

Asıl yerine, tebligatı alabilecek olan muhatabın, tebligatı alma yetkisi, iradi temsilden veya kanuni bir düzenlemeden kaynaklanabilir. Veli, vasi ve kayyım gibi kişilerin temsil türü kanundan kaynaklanır (Akcan ve Albayrak, 2015: 99). Bu temsil türleri dışında, mevzuattan kaynaklanan tebligatı almaya yetkili kılınmış kişiler de vardır. Tüzel kişilerde devamlı olarak çalışan memur, müstahdem veya evrak memuru gibi kişiler tebligatı almaya yetkili muhataplardır (TKUDY, 2012: madde 21).

Vergi mükellefi veya sorumlusu kendilerine vekil tayin etmişlerse; bu durumda, tebliğ tayin edilen vekillere yapılmak suretiyle usulüne uygun bir şekilde gerçekleşmiş olacaktır. Ancak vekil yerine mükellefe yapılan tebligatlarda, tebliğ ile amaçlandığı gibi mükellef bilgilenmesi suretiyle vergilendirmeye ilişkin belgeleri kontrol etme imkânı bulmuş ve haklarını kullanmış ise söz konusu tebliğ hukuken geçerli sayılacaktır (Aksoy, 2010: 56).

2.2.2.1.1. Gerçek Kişilere Tebligat

Kural olarak gerçek kişinin mükellef olması halinde tebliğ esasen bizzat mükellefin şahsına yapılır. Gerçek kişi mükellef, kendisine kanuni temsilci veya umumi vekil tayin etmediği durumlarda, tebliğin bizzat şahsına yapılması zorunludur (Arıca, 1989: 344).

Ancak çeşitli durumlarda tebliğ mükellefin kendisine değil, ikametgâhındakilere veya işyerindekilere, kanuni temsilcisine, umumi vekiline de ilgili şahsın adına yapılabilir.

2.2.2.1.1.1. Tebligatın Muhatabın Şahsına Yapılması

Tebligat işlemi esasen mükellef, sorumlu veya ceza kesilen konumundaki muhatabına bizzat ulaştırılması şeklinde yerine getirilir. Tebliğin bizzat muhatabın kendisine yapılması, bildirilmek isteneni öğrenecek olan kişinin öğrenmesinin en gerçekçi yoludur (Şenyüz, 1997: 60).

Tebligat işleminin bizzat kendisine yapılacak olan muhatabın medeni hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyetine) sahip olması gerekir. Yani gerçek kişi durumunda olan muhatap küçük veya kısıtlı olmamalı ve bunun yanında temyiz (ayrıt etme) gücüne sahip olmalıdır (Muşul, 2008: 35). Küçük olmamak yaşla ilgili bir durum olup, yeterli yaşı doldurduktan sonra küçük olarak nitelendirilmeyen kişi, yani 18 yaşını tamamlaması ile rüşt yaşına kendiliğinden erişerek reşit olur ve temsil edilmesine gerek kalmaz (Oğuzman ve Selici, 1985: 36). Kısıtlı olmamak, fiil ehliyetinin olumsuz şartıdır. TMK (2001), 405 ile 408'inci maddelerinde sayılan hallerin varlığı ile mahkeme

kararıyla ergin kişilerin, fiil ehliyetinin kısmen veya tamamen kaldırılmamış olması olarak ifade edilebilir (Akipek vd., 2012: 300).

Vergisel bakımdan tebliğin gerçek kişi muhatabı yukarda ifade edilen fiil ehliyetinin unsurlarına uygun ise yani tam ehliyetli ise, muhatabı bulunduğu vergi tebliğini alabilir. Aksi takdirde yapılan tebliğ geçersiz olur (Şenyüz, 1997: 62).

Tebliğ evrakının üzerinde tebliğ evrakı çıkarmaya yetkili merci tarafından “bizzat muhataba tebliğ edilecektir” şerhi ve bu hususta mahkemenin verdiği kararın tarih ve numarası gösterilmiş ise tebligat bizzat muhatabın şahsına yapılmalıdır (Atalı, vd., 2018: 150).

Tebliğatin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için, tebligatın bizzat asılın kendisine ve bilinen en son adresinde yapılması gerekir (Akcan ve Albayrak, 2015: 100).

Fiil ehliyetine sahip ve aynı zamanda tebliğ muhatabı olan kişiye tebligatın bizzat yapılması doğru olacaktır. Ancak, tebliğin mutlaka muhatap durumundaki bu kişiye yapılması zorunlu değildir. Bunun yerine fiil ehliyeti bulunan muhatap kişiyi bağlayacak şekilde kanuni nitelikleri taşıyan başka birine de tebliğ yapılabilir (Şenyüz, 1997: 62).

2.2.2.1.1.2. Tebligatın Muhatabın Umumi Vekiline veya Kanuni Temsilcine Yapılması

Tebliğın temsilciye yapılması, tebliği çıkartan mercii ile muhatabı arasına bir başkasının girmesi anlamına gelir. Tebliğin muhatabı hukuki veya fiili sebeplerden dolayı tebligatı alabilecek durumda olmayabilir. Bu gibi durumlarda tebliğ, tebliğ evrakının muhatap dışında kişilere verilmesiyle yapılabilir (Şenyüz,1997: 62-63).

Muhatabın umumi vekiline veya kanuni temsilcisine yapılan bir tebligat da mevzuata uygundur. Nitekim usulüne uygun bir tebligat gerçekleşmesi için belirli hususlara dikkat edilmesi gerekir (Özbay ve Yardımcı, 2018: 53).

2.2.2.1.1.2.1. Umumi Vekile Tebligat

Gerçek kişiler kendilerini ilgilendiren hukuki işleri bizzat kendileri takip edebilecekleri gibi sınırlı yetki veya tam yetki vererek başkaları aracılığıyla da kullanabilirler. Kişilerin medeni hakları kullanma ehliyetlerini başkalarına devretmeleri durumunda yapılacak tebligatların durumu verilen yetkiye göre değişmektedir (Çubukçu, 2000: 85).

Umumi vekile tebligat konusuna VUK' un 94'üncü maddesinde değinildiği görülürken, TK 11'inci maddesinde bu konu hakkında düzenlemelere yer verilmiştir. TK da VUK' a göre daha geniş düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi açısından medeni hukuk ilkeleri çerçevesinde tek taraflı irade ile temsil yetkisi verilerek ya da vekâlet sözleşmesi yaparak işlemlerin yürütülmesi bir başkasına bırakılabilir. (Öncel vd., 2012: 75).

Umumi vekile yapılacak olan tebligatlarda ikisinden birinin kesinlikle olması şartı ile dikkat edilmesi gereken iki ayrı önemli husus vardır. Birincisi, vekâletnamede açık bir şekilde vergi ile ilgili tebligatların vekile yapılabileceğinin belirtilmiş olması gerekir. İkincisi ise eğer vekâletnamede ilk şarttaki gibi bir hüküm yoksa vekil kılınacak kişinin, bütün mali konularda her türlü iş ve işlemlerle alakalı olarak takip ve sonuçlandırma yetkisinin bulunduğu dair hüküm olmalıdır (Tunaoglu, 2018: 66). Yani buradan anlaşılacağı üzere vekâlet ile vekilin vergi ile ilgili işlemleri yapabileceği, vergi ile ilgili tebliğin vekile tebliğ edilebileceği belirtilmiş ise vekile yapılan tebligat hüküm ifade edecektir (Tosuner ve Arıkan, 2007: 105).

Vekile tebligat yapılması ile anlaşılan aslında bir kişinin iradi temsilcisine tebligat yapılmasıdır (Erdönmez ve Pekcanitez, 2017: 503). İradi temsil yoluyla mükellefi; avukatı, mali müşaviri veya muhasebecisi vergi idaresi ile yapılacak uzlaşma görüşmelerinde temsil edebilir. Vekillerin vergi dairesine herhangi bir sorumlulukları yoktur. Vekil, sözleşme ile belirlenen bir kişi olduğundan, yaptıkları işler sonucunda mükellef ve vergi sorumlusuna karşı sorumludur vergi idaresinin, herhangi bir sorumluluk halinde mükellef veya vergi sorumlusuna başvurmaları gerekir (Heper ve Dönmez, 2005: 56).

TK ya göre yapılacak tebligatlarda da usulüne uygun olarak verilmiş bir vekâletname ile vekilin temsil yetkisi kazanacağı ve yetki verilen konularda vekile yapılacak olan tebligatların geçerli olacağı hakkında düzenlemeler vardır (Yüce ve Çelik, 2017: 78). TK 11'inci maddesi 1. fıkrasında “vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir. Eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise, bunlardan ilkinde yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır” hükmü ile kişinin vekiline yapılan tebliğin geçerli olacağını ve birden çok vekili bulunması durumunda bunlardan yalnız birine yapılan tebliğin veya birden çoğuna tebliğ yapılmış ise ilk yapılan tebliğin geçerli olacağı düzenlenmiştir.

Avukatla temsil durumunda, tebliğ yapılacak avukatın davanın tarafı olan kişinin vekili olup olmadığı mutlaka tespit edilmelidir. Vekâletnamesinin süresi devam ettiği sürece tebligat müvekkile değil avukata yapılmalıdır (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 204).

“6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 73’üncü maddesi ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun 41’inci ve 7201 sayılı TK 11’inci maddeleri gereğince vekille takip edilen işlerde vekile tebligatın yapılması asıldır” (T.C. Yargıtay, HGK. 14.01.2015, T. E:2014/15-2343, K.2015/530). “Başlangıçta vekil ile takip edilmeyen bir iş daha sonra vekil ile takip edilmeye başlarsa, artık o andan sonra tebligatın vekile yapılması gerekir” (T.C. Yargıtay, HGK. 13.03.2013, T. E:2012/12- 805, K.2013/350). Tebligat hem asıl tarafa hem de vekile yapılırsa tebliğe bağlanan hukuki sonuçlar vekile tebligatın yapıldığı tarihten itibaren doğar. Devlet ve kamu tüzel kişilerinin kendilerini kurum avukatları vasıtasıyla temsil ettirdikleri hallerde de tebligat, vekil sıfatını taşıyan kurum avukatına yapılır (Atalı, 2018: 152). Vekilin adresini değiştirdiği durumda, yapılan adres değişikliğinin mahkemeye bildirilmesi gerekir. Yapılacak tebligatların yeni adrese yapılması gerekir (Akcan ve Albayrak, 2015: 102).

Vekilin tebligat konusundaki yetkisi, yargılama süreci ile sınırlı değildir. Yetki, kararın icrasını da içine almaktadır. Yani davada vekillik verilmiş olan kimse, o davayla alakalı icra takibinde de vekil olarak tebligat yapılacak kişidir (Hanağası ve Özkes, 2013: 95).

2.2.2.1.1.2.2. Kanuni Temsilciye Tebligat

Vergi kanunlarımız mükellef olmanın koşulunu kanuni ehliyetlere sahip olunmasına bağlamadığından küçük ve kısıtlılar da vergi mükellefi olabilmektedir (Çubukçu, 2000: 88).

Kanuni temsilcilere tebligatın ne koşulda yapılabileceği, VUK 95’inci maddesinde düzenlenirken tebligat ile ilgili genel kanun olan TK’nın 11’inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Küçükler, kısıtlılar veya kendisine kayyım tayin edilen kimselere yapılacak tebligatların bunların yetkili olarak kabul edilen veli, vasi veya kayyımına yapılmalıdır. Bu durumla ilgili olarak VUK 10’uncu maddesindeki “tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” şeklindeki açıklamadan hareketle bu kişilerin vergisel anlamda yükümlülükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmelidir. Bu sebeptir ki yapılacak tebligatın, kendisine veli, vasi veya kayyım gibi kanuni temsilci atanmış kimselere yapılması gerekir (Özyer, 2016: 184).

“Veli, velayet yetkisi çerçevesinde üçüncü kişilere karşı çocuklarının kanuni temsilcisidir” (TMK, 2001: madde 342). “Henüz reşit olmayan çocuklar ana ve babasının velayeti altındadır” (TMK, 2001: madde 335). Yukardaki açıklamaların ışığında velayet altında olanlara yapılması gereken tebligat bunların kanuni temsilcileri olan velilerine yapılır.

TMK 348'inci maddesine göre: “ana ve babanın deneyimsizliği, hastalığı, başka bir yerde bulunması veya benzeri sebeplerden biriyle velayet görevini gereği gibi yerine getirememesi ya da ana ve babanın çocuğa yeterli ilgiyi göstermemesi veya ona karşı yükümlülüklerini ağır biçimde savsaklaması” gibi nedenlerle ana ve babanın velayeti kaldırılır ise TMK 404'üncü maddesinde belirtildiği üzere “velâyet altında bulunmayan her küçük vesayet altına alınır.” Yani küçüğe bir vasi atanır. Velayeti kaldırılıp vesayet altına alınanlar için yapılacak tebligatlar bunların kanuni temsilcisi olan vasilerine yapılır.

“Muhatabın bizzat kendisine tebligat yapılabilmesi, onun medeni hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyetine) sahip olmasına bağlıdır. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan muhataba tebligat yapılamaz” (T.C. Yargıtay, 22. HD. 11.12.2017, T. E.2016/27238 K.2017/284/03). Medeni hakları kullanma ehliyeti olmayan kişi adına çıkarılan tebligatların kanuni temsilcisi yerine kendisine yapılması usulsüz olacaktır.

Bir işin yapılması veya mal varlığının yönetilmesi için veyahut belirli bir konuda temsil edilmesi için bir gerçek ya da tüzel kişiye kayyım atanabilir. Kendisine kayyım atanan gerçek veya tüzel kişiye yapılacak tebligatlar kanuni temsilcisi olan kayyıma yapılır. (Atalı vd., 2018: 158).

VUK 95'inci maddesi uyarınca “mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır”. Aynı durumla ilgili hususta “kısıtlı olanlar veya reşit olmayanların yerine geçen veli, vasi veya kayyımlara kısıtlı ve küçük olanlar yerine tebligat yapılır” (TK, 1959: madde 11). Ayrıca aynı kanunun devamında “Kanuni temsilcisi bulunanlara veya bulunması gerekenlere yapılacak tebligat, kanunlara göre bizzat kendilerine yapılması gerekmedikçe bu mümessillere yapılması” gerekliliği de belirtilmiştir.

TKUDY 19'uncu maddesinin 2. fıkrasına göre: “kanuni temsilcisi bulunanlara kanun hükümleri gereğince bizzat kendilerine tebligat yapılması icap ederse temsilciye tebligat yapılmaz.” Yani eğer tebligatın niteliği isticvap (tarafın bizzat sorguya çekilmesi) veya yemin gibi tebliğin kanuni temsilcilerden birine değil bizzat muhatabına yapılmasını gerektiriyorsa tebliğ, kanuni temsilcisine değil bizzat muhataba yapılır (Yüce ve Çelik, 2017: 77).

TKUDY 19'uncu maddesinin 3. fıkrasına göre “kanuni temsilci tayin edilmesi gerekirken; henüz kanuni temsilcisi olmayanlara öncelikle usulüne uygun temsilci tayin edilir ve daha sonra tebligat kanuni temsilcilerine yapılır” şeklindeki açıklama ile kanuni temsilcisi olması gerekirken olmayanların tebligatı için ne yapılması gerektiği ve tebligatın kime yapılacağı açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 107'nci maddesi 4. fıkrasına göre “dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye'de daimi temsilcisi varsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye'de birden fazla daimi

temsilcinin varlığı halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar; tarhiyata muhatap tutulurlar” şeklindeki açıklama ile dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye’de daimi temsilciliğinin bulunup bulunmaması sonucunda tarhiyatın muhatabının kimler olduğu açıklanmıştır. Buna göre dar mükellef konumundaki gerçek kişiler için tarhiyatın muhatabı olan dar mükellefin Türkiye’deki daimî temsilcisine gerçek kişi adına tebligat yapılır. Türkiye’de daimî temsilci bulundurmayan dar mükellefiyete tabi gerçek kişinin tarhiyatı, kendisine kazanç ve iradı sağlayan kişi adına yapılır ve dolayısıyla tebligatın muhatabı da yine bu kazanç ve iradı sağlayan kişi olacaktır (Tunaoglu, 2018: 65).

2.2.2.1.1.3. İkametgâhtakilere ve İşyerindekilere Tebligat

VUK ve TK da tebligat yapılacak kimsenin adresinde bulunmaması durumunda, tebligat işleminin nasıl ve kime yapılacağı hususunda aynı doğrultuda düzenlemeler mevcuttur. Muhatabın bilinen son adresinde veyahut en son çare olarak adres kayıt sistemindeki adresinde bulunmaması durumunda tebliğ yapılabilecek kişileri VUK “ikametgâh adresinde bulunanlar” (VUK, 1961: madde 94) diye açıklarken TK “aynı konutta oturanlar” (TK, 1959: madde 16) diye açıklamıştır.

Muhatabın bilinen adresinde bulunmaması sonucunda muhatap dışındaki kişilere tebligat yapılabilmesinin önü açıktır. Böyle bir durumda tebligat yapılacağı anda ikametgâhtakilere tebligat yapılabilir. VUK’ a göre bu gibi durumlarda tebligat yapılabilmesi için bilinen adresine tebliğe çıkmış olunmakla birlikte muhataba ulaşılamamış olunmalıdır. Bu durumda muhatabın “ikametgâh adresinde bulunanlara” tebliğ yapılır. TK ya göre ise bilinen son adresine tebliğe çıkılır ve muhataba ulaşılamazsa daha sonra adres kayıt sistemindeki adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilip tebliğe çıkılır ve burada da muhataba ulaşılamadığı takdirde; muhatap ile “aynı adreste oturanlara” tebligat yapılır (Yüce ve Çelik, 2017: 72).

“Muhatap adına kendilerine tebligat yapılacak aynı konutta oturan kişiler, aile fertleri, yakın ve uzak akrabalar veya hizmetçilerden biri olabileceği gibi bu kimseler dışında kalan ancak muhatap ile oturan diğer kimseler de olabileceklerdir” (T.C. Yargıtay 12. HD. 22.04.2015, T. E.2015/8686, K.2015/10934).

Bu karardan da anlaşılacağı üzere muhatap ile aynı konutta oturan kişiye tebligat yapılabilmesi için bu kişiler arasında akrabalık ilişki gibi bir ilişkinin bulunmasına gerek yoktur. Örneğin, aynı evde oturan iş arkadaşları, birbirleri adına gelen tebligatları almaya yetkilidirler.

Muhatabın konutta olup olmadığı tespit edilmeden “aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilere” yapılan tebligat usulsüz olacaktır (T.C. Yargıtay, 12. HD. 05.02.2018, T. E.2016/27683 K.2018/789).

Aynı konutta oturmadan geçici süre ile bazı nedenlerden dolayı birlikte yaşamak kastedilmemektedir. Tebligatın yapılacağı tarihte süreklilik arz edecek biçimde birlikte ve aynı konutta yaşamak gerekir. Muhatap ile yaşamayan herhangi bir aile ferdine veya muhatap ile oturmayan hizmetçiye tebligat yapılamaz (Ruhi C. ve Ruhi A., 2012: 161). Örneğin konutun güvenlik görevlisine, site yöneticisine, apartman görevlisine, muhatapın evine misafir olarak gelen kişilere tebligat yapılamaz (Atalı, 2018: 164). Buradan anlaşılacağı üzere tebliğ memurunun bu hususlara dikkat etmesi, muhatap adına tebliğ yapılacak kişinin muhatap ile aynı konutta süreklilik arz edecek bir biçimde yaşayıp yaşamadığını sorması ve bu hususu tebliğ evrakına geçirmesi gerekmektedir (Akcan ve Albayrak, 2015: 115).

İşyerindekilere tebligat durumunda VUK 94'üncü maddesi 2. fıkrası ve TK 17'nci maddesi aynı yönde düzenlenmiştir. “Muhatabın iş yerinde bulunmaması halinde tebliğ, aynı yerde sürekli olarak çalışan memur veya müstahdemlerinden birine yapılır.” Burada dikkat edilmesi gereken husus, muhatapın orada olup olmadığı araştırıldıktan sonra, tebligatın yapılacağı kişinin o yerde sürekli olarak çalışan memur veya müstahdem olmasıdır (Muşul, 2017: 249). İşyerine ziyarete gelenler veya bir tamir yaptırmak için gelenler memur ya da müstahdem olarak değerlendirilemeyeceğinden bu kişilere yapılan tebligat usulsüz olacaktır (Şenyüz, 1997: 82). Doğrudan memur veya müstahdeme yapılacak tebligat usule aykırılık teşkil edecektir (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 325).

TK 13'üncü maddesinde ve TKUDY 21'inci maddesinde belirtildiği üzere “tebligat yapılacak yetkili temsilcilerin, herhangi bir sebeple mutlak iş saatlerinde iş yerinde bulunmamaları veya o sırada evrakı alamayacak durumda olmaları halinde, tebligat tüzel kişinin o yerdeki sürekli çalışan memur veya müstahdemlerinden birine yapılır.” Ancak “tebliğ yapılacak memur veya müstahdem, o yerdeki temsilciden sonra gelen bir kimse veya evrak müdürü gibi görevlendirilmiş bir kişi olması gereklidir. Bu kişilerin de bulunmaması halinde, bu husus tutanakta belirtilir ve tebliğ, o yerdeki diğer bir memur veya müstahdeme yapılır” (T.C. Yargıtay, HGK. 08.02.2017, T. E.2014/21-2373 K.2017/228).

Öte yandan hem VUK 94'üncü maddesinin 3. fıkrasında hem de TK 22'nci maddesinde belirtildiği gibi tebligatın, muhatap bulunmaması durumunda, muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kişinin yaş ve ehliyet şartı; “görünüşe göre 18 yaşından küçük ve bariz surette ehliyetsiz olmaması” şeklindedir.

2.2.2.1.1.4. Vasıtalı Tebligat (Askeri Şahıslara Tebligat)

Askeri şahıslara tebligat VUK 96'nci maddesinde düzenlenirken, TK da 14 ve 15'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu tebligat işleminin vasıtalı tebligat olarak anılmasının sebebi araya üçüncü bir kişinin girmesi ile tebligatın gerçekleştirilmesinden kaynaklanmaktadır.

Türk Silahlı Kuvvetlerinin kara, deniz, hava kuvvetlerinin ve Jandarma Genel Komutanlığına bağlı yurt içi kuruluşlarda, askerlik görevini ifa eden erata (er, onbaşı, çavuş, uzman çavuş) yapılacak olan tebligat VUK' un "Vasıtalı Tebliğ" başlıklı 96'ncı maddesinde özel olarak düzenlenmiştir (Şenyüz, 1997: 84-85).

VUK 96'ncı maddesine göre "kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır" şeklinde düzenleme mevcuttur. VUK' da er ve erbaş dışında kalan muhataplarla ilgili olarak nasıl bir tebligat yolu izleneceği konusunda bir düzenlemeye gidilmemiştir. Ayrıca tebliğ işlemleri ile ilgili genel kanundaki gibi sefer halindeki asker kişilere nasıl tebliğ yapılacağı düzenlenmemiştir.

TK 14'üncü maddesine göre "astsubaylar hariç olmak üzere erata yapılacak tebliğler, kıta kumandanı ve müessese amiri gibi en yakın üste yapılır" düzenlemesi ile erat dışında kalan astsubay, subay, askeri memur gibi kişilere yapılan tebligat arasında bir ayırım yapılacağı hüküm altına alınmıştır. TK 15'inci maddesinde de "sefer halinde olan birlik veya müesseseye mensup askeri şahıslara tebligat, bağlı buldukları Kara, Deniz veya Hava kuvvetleri kumandanlıkları vasıtasıyla yapılır" şeklindeki düzenleme ile sefer halindeki birliklerde görev yapan askeri kişilere tebligat yapılmasında özel bir düzenlemeye gidildiği ancak erat ve erat dışında kalan askeri kişi ayırımı yapılmaksızın, düzenleme yapıldığı görülmektedir. Ayrıca sefer halindeki bu kişilere TKUDY 24'üncü madde 2. fıkrasında "tebligatın, kıta komutanı, kurum amiri gibi en yakın üst tarafından yapılacağı" belirtilmiştir.

Er ve erbaşa yapılacak tebliğ konusunda hem VUK hem de TK aynı doğrultuda hükümlere yer verilmekle birlikte kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak olan tebligatların kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılması öngörülmektedir (Yüce ve Çelik, 2017: 80).

Anlaşılabileceği üzere askeri kişilere tebligat yapılması özel durumlara bağlanmıştır. Tebligatın doğrudan muhataba yapılmaksızın hüküm doğuracağı belirtilmiştir. Tebligatın yapılmasındaki usuller, askeri kişinin görev yerine, görevine ve sefer halinde olup olmadığına göre farklılaşmıştır (Özbay ve Yardımcı, 2018: 58). Askeri kişilere genel hükümlere göre tebligat yapılmamalıdır, aksi takdirde yapılan tebligat usulsüz olacaktır (T.C. Yargıtay, 3. HD. 10.06.2013, T. E.2013/7687, K.2013/9846).

Bu düzenlemelerin amacı, bir askeri kıtada düzen veya disiplin altında bulunan erata doğrudan tebliğ yapmanın güçlüğü dikkate alınarak askeri düzen ve disiplin bozulmadan tebligatın yapılması mümkün kılmaktır (Turgay, 1969: 275).

2.2.2.1.1.5. Tutuklu ve Hükümlülere Tebligat

Vergi tebliği konusunda özel kanun olan VUK' da tutuklu ve hükümlülere, vergilendirme ile ilgili tebliğin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Bu durumda tebliğ konusundaki genel kanun olan TK' ya göre işlem yapılacağı açıktır. Söz konusu Kanunun 19 uncu maddesi ve TKUDY madde 28' e göre, tutuklu ve hükümlülere tebligat yapılmasını, bu kişilerin bulunduğu kurum müdürü, müdür yoksa orayı idare eden memur temin eder. Tebligatın kurum müdürü veya orayı idare eden memur veyahut da görevli infaz koruma memuru gözetiminde doğrudan muhatapın kendisine yapılması gerekir. Ceza ve tutukevi görevlileri bu şekilde tebligatın yapılmasını sağlamakla yükümlüdür. Aksi halde yapılan tebligat usulsüz olur (Çatalkaya, 2020: 121-122).

Tutuklu ve hükümlülere tebligat yapılırken muhatap hakkında uygulanmakta olan hürriyeti bağlayıcı cezanın süresine dikkat edilmelidir. Hürriyeti bağlayıcı ceza bir yıl veya daha fazla süreli ise muhataba TK madde 19' a göre tebligat yapılamaz. Çünkü hürriyeti bağlayıcı cezanın süresinin bu şekilde olması durumunda kişiye kanuni temsilci atanması gerekir. Kanuni temsilcisi bulunması gerekenlere usulüne göre kanuni temsilci atanması gerekir (Özbay ve Yardımcı, 2018: 62). Bu bağlamda VUK' un 10' uncu maddesinde kanuni temsilcilerin ödevlerinden bahsedilmiştir. Buna göre tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların mükellef olduğu durumlarda, bu kişilere düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu hususta vergilendirme ile ilgili tebliğ de tutuklu veya hükümlüye değil kanuni temsilcisine yapılmalıdır.

Tutuklu veya hükümlü başka bir cezaevine nakledilmiş veya herhangi bir sebeple bir tedavi kurumuna tedavi görmek için yatırılmış ise, tebliğ evrakı oraya sevk edilir. Muhatap firar etmiş ise, tebliğ evrakı merciine iade edilir. Hükümlünün vasisi varsa, hükümlü firar da olsa bile tebligat vasiye yapılır. Ceza ve tutukevi adresine tebligat çıkarılmış fakat muhatap tahliye edilmiş ise, muhatapın adresi tespit ediliyor ve tebligat evrakında belirtilen süre de müsait ise, tebligat muhatapın adresine sevk edilir. Muhatapın adresi bilinmiyor veya adres bilindiği halde tebliğ evrakındaki süre yeterli değilse tebligat çıkış merciine iade edilir (Atalı vd., 2018: 172-173).

2.2.2.1.2. Tüzel Kişilere Tebligat

Hukukumuzda vakıf, dernek, sendika ve ticaret şirketi gibi varlıklar gerçek kişiler dışında kişi sıfatına haiz olmuş tüzel kişilerdir. Tüzel kişiler, hukuki anlamda ikiye ayrılır: “Kamu hukuk tüzel kişileri” ve “özel hukuk tüzel kişileri”. Kamu hukuku tüzel kişileri, başta bizzat devletin kendisi olmak üzere, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bazı kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Özel hukuk tüzel kişileri ise, kooperatif, dernek, vakıf, ticaret şirketi ve sendika gibi topluluklardır. (Özbay ve Yardımcı, 2018: 56).

Tüzel kişilere tebligat konusu hukukumuzda VUK 94'üncü maddede ve TK 12'nci maddesinde aynı yönde düzenlenmiştir. Bu kanunlara göre “tüzel kişi adına çıkarılan tebligat, tüzel kişinin yetkili temsilcisine yapılır. Tüzel kişinin birden fazla yetkili temsilcisi bulunması durumunda, tebligat bunlardan sadece birine yapılır.” Ayrıca VUK 98'inci maddesine göre tüzel kişiliği bulunan “kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.”

Ayrıca tüzel kişilere ait ticari işletme hakkında, uyuşmazlık çıkması durumunda TK 12'nci maddesi 2. fıkrasına belirtildiği üzere “bir ticarethanenin işlemlerinden doğan ihtilaflarda, ticari temsilcisine yapılan tebliğ geçerli” olacaktır.

Tüzel kişilerde tebligatın yapılacağı yetkili temsilcinin kim olduğunun belirlenmesinde o tüzel kişinin niteliğine bakılmalıdır. Tüzel kişilerde yetkili temsilci, kamu hukuku tüzel kişilerinde ilgili kanunlardan; özel hukuk tüzel kişilerinde ise kuruluş belgelerinden tespit edilir. Örneğin dernek tüzüğünde temsilci olarak dernek başkanı olarak belirlenmiş ise, tebligat derneğin başkanına yapılabilir. (Akcan ve Albayrak, 2015: 140).

Tüzel kişinin muhatap olması halinde TK da tebligatın yapılış sırası şu şekildedir (Atalı vd., 2018: 176);

- Önce tüzel kişinin yetkili temsilcisine,
- Yetkili temsilciye TK 13'üncü maddesindeki sebeplerden dolayı tebligat yapılamıyorsa, yetkili temsilciden sonra gelen ve esas itibarıyla bu gibi işlemlerle görevlendirilmiş elemanına,
- Bu eleman da hazır değil ise, ancak o takdirde tüzel kişinin bir diğer elemanına (memur veya işçisine) TK 13'üncü ve TKUDY 21'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre tebligat yapılabilir.

Tasfiye veya iflas halindeki tüzel kişilere ait tebligat tasfiye memuruna veya iflas masasına yapılmalıdır. Tasfiye bittikten sonra tebligatın muhatapı ilgili dönemdeki kanuni temsilcilerdir (Çubukçu, 2000: 89-90).

2.2.2.1.3. Tüzel Kişiliği Olmayanlarda ve Diğer Durumlarda Tebligat

Adi ortaklık Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmemiş olan bu adi şirketin tüzel kişiliği de bulunmamaktadır. Türk Borçlar Kanunu (2011), 620'nci maddesine göre: “adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.” Adi ortaklığın faaliyetinden oluşan kar, kişisel olarak ortakların geliridir. Bundan dolayı ortaklığın kendine has

gelir vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bu kar, ortaklık adına değil, ortaklar adına onlar tarafından beyan edilir ve bu beyanla alakalı tebligatlarda ortaklığa değil ortaklara yapılır (Ozansoy, 2013: 19). Yani bu kar nedeniyle oluşan gelir, şahsi olduğundan tebligat yapılacağı zaman her bir ortak için ayrı ayrı yapılır. Ayrıca adi ortaklıktan ötürü ortaklığa ait stopaj ve KDV mükellefiyeti vardır. Bu mükellefiyetlerin yerine getirilmemesi sebebiyle yapılacak tebligatlarda ortakların birine yapılacak olan tebligat yeterli olacaktır (Yüce ve Çelik, 2017: 86).

Her ne kadar VUK' un 94'üncü maddesinde vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği haiz olmayan teşekküllerde tebligatın, bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı belirtilmişse de TMK uyarınca kurulan vakıfların tüzel kişiliği vardır (Ayyıldırım, 2019: 169). Bu ifadeden kastedilen tüzel kişiliği olmayan "mazbut vakıflar" anlaşılmalıdır. Bu tür vakıflara tebligat, onları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır (Tunaoğlu, 2018: 74).

Tebliğatın muhatabı ölmüş bir gerçek kişi olduğu durumda tebligat, mirası reddetmemiş kanuni veya atanmış mirasçılara yapılacaktır (Soyalp, 2007: 70). Tebligatlar, mirasçılara hisse oranlarına göre ayrı ayrı yapılmalıdır (Yapan ve Kuru, 2014: 104-105).

Dar mükellef gerçek kişiye yapılacak tebligat, Türkiye'deki daimî temsilcine yapılır. Eğer dar mükellef gerçek kişinin Türkiye'de bir daimî temsilcisi bulunmuyorsa, kazanç ve iratları dar mükellef gerçek kişiye temin edenlere tebliğ yapılacaktır (Soyalp, 2007: 70).

2.3. Tebligat Türleri

Bu kısımda yurt içindekilere yapılan posta yoluyla tebligat, memur vasıtasıyla tebligat, dairede veya komisyonda tebligat, ilan yoluyla tebligat ve elektronik ortamda tebligat usulleri ele alınacaktır.

2.3.1. Yurt İçindeki Kişilere Tebligat

Hem tebligatı çıkaran merciin hem de tebligatın yapılacağı muhatabın, Türkiye Cumhuriyeti sınırlarında bulunması durumunda yapılan tebligat yurt içi tebligattır (Özbay ve Yardımcı, 2018: 41).

2.3.1.1. Posta Yoluyla Tebligat

Tebliğ yapacak olan merciin ilgisine tebliğ evrakını ulaştırırken kullanacağı yöntemlerden biri posta yoludur. Posta yolu ile tebligat hakkında bize TK ve VUK yol göstermektedir. Bu iki kanunda tebliğin posta yoluyla nasıl ve ne şekilde yapılacağı ayrı ayrı belirlenmiştir.

TK 1'inci maddesinde hangi kurum, kuruluş ve kişilerin tebligat çıkarmaya yetkili olduğu sayılarak bu kurum, kuruluş ve kişilerin elektronik ortamda yapacakları tebligat işlemleri dâhil olmak üzere tebligat ile alakalı tüm işlemlerinin, PTT veya memur yoluyla yapılacağı belirtilmiştir. Mali tebligat işlemlerinde, TK 51'inci maddesine göre, ilk olarak tebliğ evrakının türüne göre kendi özel kanunlarının esas teşkil etmesi gerekliliği ancak kendi özel kanunlarında açıklık olmadığı durumlarda tebligat hakkındaki genel kanun olan TK genel hükümlerine tabi olması gerektiği belirtilmiştir. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi işlemleri ile ilgili tebliğler, mali tebliğler başlığı içinde değerlendirileceğinden TK hükümlerine göre değil, VUK hükümlerine göre yapılmalıdır (Yüce ve Çelik, 2017: 88-89).

VUK 93'üncü maddesine göre tahakkuk fişi hariç vergilendirme işlemleri ile ilgili olup ve hüküm ifade eden vesika ve yazılar adresleri bilinenlere ve bilinmeyenlere nasıl tebligat yapılacağı konusunda ayırım yapılarak belirtilmiştir. Adresi bilinenlere ilmühaberli taahhütlü posta ile tebligat yapılacağı uygun görülmüşken, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebligat yapılması uygun görülmüştür. Vergilendirme ile alakalı tebligat işlemleri, posta yoluyla bilinen adreslerine olmak üzere mükelleflere, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, iradi temsilcilerine ve adlarına vergi cezası kesilenlere yapılır (Ayyıldırım, 2019: 180-181).

Kural olarak tebliğ, VUK da belirtildiği üzere posta yolu ile ilmühaberli taahhütlü yapılır. Ayrıca teslim anına kadar dikkatlice takip edilen ve alıcısına imza karşılığında teslim edilme yöntemi APS kurye hizmeti ile de yapılan tebliğlerin usulüne uygun olduğu kabul edilmesi gerekir. Fakat adi posta yolu tercih edilerek tebliğ yapılması usulsüz olduğundan bu yolla tebliğ yapılması mümkün değildir (Ürel, 2016: 230).

Vergisel anlamda posta yoluyla yapılacak tebliğ işlemleri, kesinlikle VUK 101'inci maddesinde hüküm altına alınmış olan “bilinen adrese” gönderilmesi gerekir. Bu yolla muhatabına teslim edilen evrakın, tebliğ tarihi teslim edildiği tarih olur (Gınalı, 2011:218).

Posta vasıtasıyla tebligat işlemlerinin hazırlık sürecinin iki kanun açısından nasıl olduğunun değerlendirmesi, ilk olarak VUK hükümlerine göre daha sonra TK hükümlerine göre yapılacaktır. Buna göre tebliğ evrakının yetkili mercilerden çıkıp PTT de tebliğ edilmeye hazır hale gelme süreci aşağıdaki şekilde olmaktadır.

VUK hükümleri bakımından tebligat işlemlerine hazırlık süreci tebliğ evrakının, şeklini Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kapalı bir zarfa konulup ve postaya gönderilmesi ile başlar. Zarfin üzerindeki bilgiler usulüne uygun olarak doldurulduktan sonra, vergi tebliğ evrakını çıkaracak idare tarafından taahhüt numarası verilir. Bu işlemler yapıldıktan sonra gönderilecek vergi tebliğ evrakı, ilgili vergi dairesinin evrak kayıt servisine teslim edilir ve evrak kayıt servisi kontrolünde tebliği çıkararak idare tarafından iki nüsha şeklinde düzenlenmiş olan “posta zimmet defterine” tebliğ evrakının teslim alındığı kaydedilerek postaya verilir. Posta İdaresine gelen

tebliğ evrakı, yetkili memur tarafından eksiklik ve/veya yanlışlık olup olmadığı konusunda incelenir. Bu inceleme sonucunda herhangi bir eksiklik ve/veya yanlışlık tespit edilirse bu husus tebliği getiren memura Posta İdaresi'nde tamamlattırılır. Tamamlandıktan sonra vergi dairesi tarafından yapıştırılan posta pullarına binaen posta ücreti de tam ise daha önceden kayıt altına alındıkları “posta zimmet defteri” imzalanıp, damgalandıktan sonra bu kapalı vergi tebliğ zarfı ve tebliğ alındısı Posta İdaresi'nce kabul edilir. Teslim alınan bu evrak, eğer kabul eden idarenin dağıtımına sorumlu olduğu alan içinde ise “posta zimmet defteri” nin düşünceler başlıklı yerine imza ve tarih atırılması karşılığında tebligat servisindeki memura teslim edilir. Ama eğer tebliğ evrakının götürüleceği yer kabul eden idarenin dağıtımına sorumlu olduğu alanın dışında ise bu sefer “posta zimmet defteri” nin ilgili bölümüne imza ve tarih atırılıp giden servisi memuruna teslim edilir. Tebliğ evrakını teslim alan Posta İdaresi'ndeki görevli giden servisi memuru gerekli düzen incelemelerini yaptıktan sonra sabit veya gezici merkezlere ilgili evrakın sayısını belirtmek suretiyle sevkini yapar. Varış merkezine gelen vergi tebliğ evrakı son bir inceleme yapıldıktan sonra mükellefe, Posta İdaresi'nce tebliğ edilmek üzere hazır hale gelmiş olur (Yüce ve Çelik, 2017: 90-91).

TK hükümleri bakımından tebligat işlemlerine hazırlık süreci tebliğ evrakı ile tebliğ mazbatalı bir zarf kullanılır. Kanunda sayılan yetkili mercilerce yapılacak tebliğe, “tebliğ mazbatası” eklenir. Usulüne uygun olarak düzenlenen tebliğ evrakı, ücretinin ödeme işlemi yapılması ile iki nüsha halinde düzenlenen “tevdî listesi” ne eklenir ve bu liste ile evrak kapalı bir zarf içinde Posta İdaresi'ne yollanır. Posta İdaresi'ne gelen bu evrak ilgili memurlarca incelenir ve herhangi bir yanlışlık ve/veya eksiklik tespit edilmezse “tevdî listesi” nin iki nüshasını da imzalar ve her ikisine de tarih damgası basarak bir nüshasını getirene geri verir diğer nüshasını ise merkezde alıkoyar. Ama bir yanlışlık ve/veya eksiklik tespit edilirse ilgili memur, tebliğ evrakının “tevdî listesi” ndeki kaydı hizasına keyfiyeti şerh düşerek, tebliğ evrakını getirene geri verir. Posta İdaresi'nce kabul edilen tebliğ evrakına, kabul işlemini gerçekleştiren memur tarafından taahhüt numarası verilir. Numara alan tebliğ evrakı, kabul edilen Posta İdaresi'nin yetki alanında dağıtımına çıkacak ise “tevdî listesi” ne imza alınmak suretiyle “dağıtım servisi” ne teslim edilir. Eğer dağıtım çevresi dışında ise de “tevdî listesi” ne imza alınarak “giden servisi” ne teslim edilir. Giden servisine gelen evrak incelendikten sonra herhangi bir hasar, düzensizlik veya eksiklik tespit edilmesi halinde “keyfiyet bildirme kâğıdı” na gelen servisi memurunca şerh düşülüp imzalandıktan sonra varış damgası basılıp “çıkış merkezi” ne geri yollanır. Giden servisinde herhangi bir hasar, düzensizlik veya eksiklik tespit edilmezse “taahhütlere ait teslim listesi” ne kaydedilmek suretiyle “tebligat servisi” ne verilir. Bütün bu aşamalardan geçen tebliğ evrakı en sonunda imza alınması koşulu ile “teslim belgesi” dağıtıcıya verilir. Dağıtıcı, tebliğ evrakını, tebliğ mazbatası ile tebliğ memurunca düzenlenen tebliğ belgesine imza alınmak koşulu ile muhataba teslim eder (Yüce ve Çelik, 2017: 91-92).

2.3.1.1.1. Kapalı Zarf Esası

Posta yoluyla vesika ve yazıların tebliğ edilmesi VUK 99'uncu maddesinde belirtildiği üzere şeklini “Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği özel bir kapalı zarf ile postaya” verilir. Uygulamadaki adıyla “vergi tebliğ zarfı”, tebliğ edilecek evrakın içine konulduğu kapalı bir zarf kısmı ile tebliğin mükellefe ulaştığının belgelenmesini sağlayan tebliğ alındısından oluşmaktadır. Tebliğ alındısı, tebliğ zarfına özel bir yöntemle ilişik ve ondan kolayca ayrılabilir durumdadır (Yüce ve Çelik, 2017: 90).

Tebliğ de kullanılacak bu özel kapalı zarfın ilmühaberli taahhütlü olarak gönderilmesi lazımdır. Kapalı zarfın bu şekilde gönderilmesi herhangi bir hukuki sorun karşısında tebliğ tarihinin kanıtlanması açısından oldukça önemli ve gereklidir (Candan, 2006: 178).

“Muhataba, tebliğ edilecek evrakın içine konulduğu özel kapalı zarf, posta idaresinin tebliğe yetkili memurlarınca verilir. Tebliğin gerçekleşmesi için bu durum muhatap ve posta idaresinin memuru tarafından tebliğ alındısında gerekli yerlere tarih ve imza atılması suretiyle tespit olunur” (VUK, 1961: 102/1). “Muhatap, tebliğ yapılması sırasında imza atacak kadar yazma bilmiyorsa veya o anki koşulları imza atmaya uygun değilse sol elinin başparmağı önce ıstampaya bastırılmak suretiyle sonra tebliğ alındısında imza yazan kısma bastırılması koşulu ile tebliğ edilir” (VUK, 1961: 102/2).

Tebliğ alındısı ilgili memur ve muhatap tarafından yukarıda belirtilen şekillerin sağlanması sonucunda tarih konulmak suretiyle imzalanmakta ve vergi dairesine iade edilmektedir (Pehlivan, 2014: 74).

Vergi tebliğ alındısında, muhatabın kimlik ve adres bilgilerinin yanı sıra tebliğ edilen belgenin türü, numarası, adedi, tarihi, posta taahhüt numarası, kapalı tebliğ zarfını teslim alan ve teslim edenin adı, soyadı ve imzası gibi bilgiler bulunmaktadır (Pehlivan, 2014: 74).

VUK' un 108'inci maddesine dayanarak esasa teşkil olmayan şekil hatalarının tebligatı geçersiz kılmayacağını, yani özel zarfın yerine tebliğ evrakının başka zarfa konulması durumunda tebliğ zarfının üzerinde bulunması gereken bilgilerin olması halinde tebligat geçerli olacaktır (Özyer, 2016: 192).

2.3.1.1.2. Bilinen Adreslere Teslim

Mükelleflerin kendileri üzerinde tesis edilen işlemlerden tebliğ ile haberdar olup bilgilendirilmeleri için doğru ve ulaşılabilen bir adreslerinin olması oldukça önemlidir. VUK, “bilinen adreslere tebliğ” başlıklı 100'üncü maddesinde “bilinen adrese gönderilen mektuplar posta

idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır” ifadesi ile bilinen adrese yapılan tebliğin sonucu açıklanmıştır.

Gerçek ve tüzel kişilere tebliğ yapılabilmesi için adreslerinin bilinmesi gerekir. Posta yoluyla veya memur eliyle fark etmeksizin tebliğ, muhatabın bilinen adreslerine yapılmalıdır. Tebliğ yaparken dikkat edilmesi gereken bilinen adresler VUK’ un 101’inci maddesinde belirtilmiştir.

VUK 101’inci maddesinde 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 16’ncı maddesi ile değişiklik yapılmadan önce; bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellefin işe başlamada bildirdiği adresler,
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler,
3. İş bırakma durumunda bildirilen adresler,
4. Vergiyle ilgili beyannamelerinde bildirilen adresler,
5. Yoklama fişindeki adresler,
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçesinde ve cevabında gösterilen adresler,
7. Yetkili memurlarca bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzasının bulunması şartıyla),
8. Bina ve arazi vergilerinde, kurulan komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

VUK 101’inci maddesi 1. fıkrasına getirilen yenilik ile artık bilinen adres kavram çeşitliliği azaltılarak aşağıda belirttiğimiz şekli almıştır.

Yapılan değişiklik ile bu kanuna göre bilinen adresler şu şekildedir:

1. “Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,”
2. “Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,”
3. “25.04.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.”

“Kanunun devamında (1) ve (2) numaralı madde de ki bilinen adres düzenlemelerinden, tebligat yapacak makama tarih itibariyle en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olan adresin dikkate alınacağı ve tebliğin ilk olarak bu adrese yapılacağı uygun görülmüştür” (VUK, 1961: madde 101/2).

“İşyeri adresinde tebliğ yapılacakların, adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunmasında tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır” (VUK, 1961: madde 101/3).

“İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır” (VUK, 1961: madde 101/4).

Mükellefin vergi dairesi elektronik kayıtlarının tetkikinde veya tarh dosyasında bu kanunda belirtildiği gibi birden fazla adresi bulunabilir. Geçerli olarak tebliğ yapılacak adres tarih itibariyle en son bildirim yapılmış, gerekli yoklama ve işlemlerle tespit edilmiş olan adrestir. Bu şekilde belirlenen adresin dışında kalan önceki adreslere tebliğ yapılmamalıdır. En son bildirilmiş olan adres incelendiğinde birden fazla ise, geçerli olan adreslerin tamamında mükellefin tebliğ için aranması daha doğru bir işlem olacaktır (Özbalcı, 2002: 287).

2.3.1.1.2.1. İşe Başlamada Bildirilmiş İşyeri Adresleri

VUK 153’üncü maddesinde sayılan haliyle “vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları” işe başladıklarını, yetki alanını ilgilendiren vergi dairelerine bildirmek zorundadırlar. Bu kişiler işe başladıklarını bildirirken hangi adreste bu işi yapacaklarını da ilgili vergi dairelerine bildirmeye mecburdurlar (Kızılot, 1991: 875).

2.3.1.1.2.2. Adres Değişikliğinde Bildirilen İşyeri Adresleri

VUK 157’nci maddesinde, 7061 sayılı kanun ile değişiklik yapılarak, VUK madde 101’de belirtilen bilinen işyeri adreslerini değiştiren mükelleflerin, yeni işyeri adreslerini ilgili vergi dairelerine bildirmeye mecbur oldukları hüküm olunmuştur (Ayyıldırım, 2019: 187).

2.3.1.1.2.3. Yoklama Fişinde Tespit Edilen İşyeri Adresleri

VUK 127’nci maddesine göre yoklamanın amacı “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.” Yoklama işlemi, yetkili kişiler aracılığıyla yerine getirilir. Bu kişiler VUK 128’inci maddesine göre “vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesinde yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.” Bu kişilerin yapacağı işlemin tutanağı yoklama fişidir. VUK 131’inci maddesine göre “yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili kişisine imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya

imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.”

Yoklama faaliyetleri, VUK’ a eklenen 132/A maddesi ile elektronik ortamda yapılabilmektedir. VUK 132/A maddesine göre:

Yoklama neticeleri, yoklama yerinde VUK 131’inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan yoklama fişi ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.

Bu maddeye göre imza koşulu, elektronik imza ile sağlanmaktadır. Dolayısıyla usulüne uygun olarak düzenlenmiş elektronik yoklama fişlerindeki adreslerin bilinen adres olarak değerlendirilmesi için gerekli imza koşulu yerine getirilmiş olmaktadır (Coşkun Karadağ ve İnneci, 2017: 98).

2.3.1.1.2.4. Tutanakla Tespit Edilen İşyeri Adresleri

İlgilinin imzasının alınması ile yetkili memurlarca bir tutanak ile tespit edilen işyeri adresleri bilinen adreslerden biridir. Bu hususta “ilgili” olarak ifade edilen hem muhatap hem de muhatap adına tebliği kabul edebilecek kişilerdir. VUK 94’üncü maddesine göre vergilendirme işlemlerinde, dolaysız olarak muhataba tebliğ yapılabileceğinin yanı sıra umumi vekillere, kanuni temsilcilere, muhatabın tebliğ yapıldığı sırada ikametgâh adresinde bulunmuyorsa, bulunanlara veya işyerinde bulunmadığı durumlarda memur veya müstahdemlere yapılabileceğinden, tutanakla muhatabın dışındaki belirtilen bu kişilerin imzasının bulunması durumunda bu tutanakta tespit edilmiş olan adreslerin bilinen adres olarak kabul edildiği ifade edilebilir (Ayyıldırım, 2019: 188-189).

2.3.1.1.2.2. Adres Kayıt Sistemindeki Yerleşim Yeri Adresi

Nüfus Hizmetleri Kanunu’na göre oluşturulan adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresleri, 7061 sayılı kanun ile bilinen adres kapsamına alınmıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki ilgili kanun ile adrese dayalı kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi, yerleşim yeri adresi olarak esas alınırken mükellefin bildirmiş olduğu yerleşim yeri adres bilgisi, bilinen adres olarak kabul edilmemektedir. Bu neticede, 7061 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeden önce, kesin bir düzenleme olmayıp muhatap bilinen adreslerinde aranmaktaydı. Bilinen adres olarak adres kayıt sistemindeki adresin kabul edilmesiyle kesin bir düzenleme oluşturulmuştur (Tunaoğlu, 2018: 87-88).

2.3.1.1.3. Tebliğ Evrakının Teslimi

VUK 102'nci maddede tebliğ evrakının teslimindeki usuller ve tebligatın nasıl yapılmasının gerektiği belirtilmiştir. Tebliğe yetkili memurca tebliğ zarfı, tebliğin muhatabına verilir. Bu durum tebliğin muhatabı ile ilgili memurca taahhüt ilmühaberine imza ve tarih konularak tespit olunur (Karakoç, 2017: 216). Tarih konulmasının nedeni ve önemi zamanışımı ve itiraz ve sürelerinin hesaplanmasının doğru bir biçimde yapılması içindir (Kızılot, 1991: 879). Posta İdaresi tebliğ işlemini usulüne uygun yapıp alındı belgesini de tebliği alana imzalattıktan sonra imzalattığı alındı belgesini tebliği çıkaran daireye ulaştırır (Şenyüz vd., 2019: 200). Muhatap imza edemeyecek durumda veya imza edecek kadar yazı yazmayı bilmiyor ise sol elinin baş parmağı ilgili yere bastırılarak tebliğ yapılır (Atalı, vd., 2018: 214).

7061 sayılı kanun ile söz konusu VUK madde 102 de öngörülen değişiklik ile VUK 101'inci maddesinin 1. fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde belirtilen işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, muhatabın geçici olarak başka yere gitmesi de dahil olmak üzere, tebliğ yapılamazsa, ilgili memurca tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir ve yine bu kanunun 101'inci maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde belirtilen adres kayıt sistemine göre tebliğ gerçekleştirilir. Yapılan kanun değişikliği ile muhatabın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi esas alınmıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki önceki düzenlemeden farklı olarak, tebliğ anında bulunanların beyanı ve ifadeleri değil, resmi kayıtlardaki adres dikkate alınarak işlemler gerçekleştirilmektedir (Tunaoglu, 2018: 97).

Bu bağlamda VUK 101'inci maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen haliyle (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan durumlarda, tebliğin muhatabının geçici olarak o adreste bulunmaması da dâhil olmak üzere adresinde bulunmaması halinde, bu durum ilgili memurca tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ çıkaran mercie iade edilir. Bu durumda tebliği çıkaran merci tarafından belirlenecek uygun bir süre sonra yeniden tebliğe çıkılır. İkinci defa da çıkarılan tebliğ evrakının teslimi gerçekleştirilemez ise tebliğ evrakının, tebliğin gönderildiği idareden alınabileceği şerhi ile düzenlenmiş olan bir pusulayı kapıya yapıştırılır. Bu durum, ilgili memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza konularak, tebliğ evrakı, gönderildiği mercie teslim edilir. Bu durumda eğer muhatap tarafından, tebliğ evrakı, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde alınırsa alındığı günde, belirtilen bu süre içerisinde alınmaması halinde ise tebliğ evrakı, on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır (Atalı, vd., 2018: 215).

Söz konusu 7061 sayılı kanun ile tebliğden kaçınma hali de düzenlenmiştir. Önceki düzenlemede, tebliğ anındaki komşu, apartman görevlisi veya yönetici gibi kişilerin beyanı tebliğ evrakına şerh konularak ve muhtar imzası ile muhatabın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ yapılabilmekteydi. Yine söz konusu kanun ile tebellüğden kaçınma halinde, tebliğin çıkarıldığı

merciden alınabileceği şerhi düşülerek, muhatabın kapısına tebliğ pusulası yapıştırılarak, tebliğ evrakı, tebliği çıkaran daireye iade edilir. Bu durumda tebliğin yapıldığı tarih, tebliğ pusulasının kapıya yapıştırıldığı tarih olacaktır (Tunaoğlu, 2018: 99).

Ayrıca muhatabın imza atmadığı veya atamayacak durumda olması durumlarında usul olarak nasıl bir yol izleneceği konusunda VUK yetersiz kalmaktadır. Böyle durumlarda TK 51'inci maddesi uygulanarak işlem yapılır (Yüce ve Çelik, 2017: 120).

TK ya göre tebliğ evrakının teslim süreci VUK da belirlenen süreçten farklılaşmasının yanında benzeyen yönü de mevcuttur. VUK da belirtilen adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresinde muhatap bulunmasa dahi tebliğ yapılmış sayılacağı TK 35'inci madde ile benzerlik göstermektedir (Tunaoğlu, 2018: 98).

7061 sayılı kanun ile tebliğ evrakının teslim sürecinde de TK da ki tebliğ evrakının teslim sürecine benzer şekilde yenilikler getirilmiştir ve bu hukuki düzenleme ile yeknesaklık sağlanmıştır.

2.3.1.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat

VUK 107'nci maddesi ve TK 2'nci maddesi uyarınca “memur eliyle tebligat” yapılabileceği öngörülmüştür. VUK' un 107'nci maddesinde, olağan tebliğ usulü posta yolu ile tebliğ olmakla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na posta yerine memur aracılığı ile tebliğ yaptırma yetkisinin de verildiği görülmektedir. (Oktar, 2011: 120). TK 2'nci maddesinin 1. fıkrasına göre, “diğer kanunlarda özel hüküm bulunması halinde veya gecikmesinde zarar meydana gelebilecek işlerde veya aynı yerde bulunan aynı kanunun ikinci maddesinde yazılı daire ve müesseseler arasında veya bu daire ve müesseselerde bulunan şahıslara yapılacak tebligat, kendi memurları veya mahalli mülkiye amirinin emriyle zabıta vasıtasıyla yaptırılır” hükmü ile memur eliyle tebliğin özel hallere bağlandığı ifade edilmektedir.

VUK da ki bulunan düzenlemenin TK da ki düzenlemeden farkı, TK ya göre tebliğin memur aracılığı ile yapılması bazı koşullara bağlanmışken, VUK da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tebliğ usulünü seçme konusunda kayıtsız şartsız yetkili kılınmış olmasıdır (Şenyüz, 1997: 108).

Posta yoluyla tebligat ile memur vasıtasıyla tebligat arasındaki önemli bir farkta, posta yoluyla tebligatta posta memuru tarafından tebliğ yapılırken; memur vasıtasıyla tebligatta, vergi dairesinin bu konudaki yetkili memuru tarafından tebliğin yapılmasıdır (Şenyüz vd., 2019: 201).

Genel olarak memur vasıtasıyla tebliğ, aynı yerleşim yerinde yükümlü veya sorumluya yapılır. Tebligatın bu usulünde, işlem memur tarafından ilgili zimmet defterine yazılarak kayıt

altına alınır. Muhatabın tebliğ evrakını alarak zimmet defterine imza atması koşulu ile tebliğ gerçekleşmiş sayılır. Tebliğin yapıldığı tarih, muhatabın zimmet defterini imzaladığı tarihtir (Karakoç, 2017: 217).

2.3.1.3. Dairede veya Komisyonda Tebligat

Tebliğ evrakı genel olarak posta veya memur vasıtasıyla muhatabına ulaştırılır. Tebliğ evrakının muhataba ulaştırılmasında alternatif bir yol dairede veya komisyonda tebligatın yapılabilmesidir. Bu bağlamda TK ve VUK' un farklılık arz ettiği görülmektedir. VUK madde 93'e göre ilgilinin kabul etmesi koşulu ile tebliğin daire veya komisyonda yapılması kabul edilirken, TK madde 10'a göre kendisine tebliğ yapılacak şahsın müracaatı veya kabulü koşulu ile her yerde tebligat yapılması kabul edilmiştir. Görüldüğü üzere VUK da TK ya göre her yerde tebligat yapılabilme imkânından daha özel bir tebligat hali oluşturulmuştur (Yüce ve Çelik, 2017: 122).

Mükellef veya vergi sorumlusuna vergilendirme ile ilgili işlemlerin tebliği, posta yolu veya memur vasıtasıyla bilinen adreslerine veya elektronik ortamda muhatabın, elektronik tebligat adresine yapılması asıldır. Ancak ilgilinin kabulü şartıyla tebliğ işlemi vergi dairesinde veya dairede oluşturulan komisyonda bulunduğu sırada yapılabilir (Ayyıldırım, 2019: 215).

Muhatap kabulü olmaması halinde muhataba vergi dairesinde veya oluşturulan komisyonda tebliğ yapılması olanaksızdır. Bu durumda muhatabın bilinen adresine posta veya memur aracılığıyla tebliğ yapılması esastır (Alpaslan ve Kaya, 2012: 113). Eğer muhatabın adresi bilinmiyorsa ilanen tebliğ yolu ile tebliğ işlemi gerçekleştirilir (Şenyüz vd., 2019: 201).

VUK 106'ncı madde de "ilan üzerine bizzat ya da vekâlet yoluyla, ilanı çıkaran mercie başvuranlara yerinde tebliğin yapılacağı" belirtildiğinden, bu durum söz konusu olduğunda yapılan tebliğ de dairede yapılmış tebliğ hükmündedir (Ayyıldırım, 2019: 217).

Dairede veya komisyonda gerçekleştirilen tebligatın tarihi, tebliğ evrakının tebliğ edildiğine ilişkin muhatabın imzaladığı günün tarihidir (Kırbaş, 1999: 129). Ayrıca diğer ücrete tabi hizmet erbabının vergileri, ilgili vergi dairesince mükellefin başvurusu üzerine tarh edilerek karnelerine yazılması durumunda karnede yazılan tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilecektir (Yüce ve Çelik, 2017: 123).

2.3.1.4. İlan Yoluyla Tebligat

Bir kimse hakkında, yetkili makamlar tarafından imzalanarak hukuki sonuçlar doğurup, yükümlülük getirecek idari işlemler, yazı veya yayın yolu ile ilgisine duyurulmalıdır (Bakmaz ve Dursun, 2017: 125). İlanen tebligat, ilan vasıtalarına başvurulması ile yapılan, muhataba bildirimde

son çare olarak kullanılan bir tebligat yoludur. İlanen tebligatın usulüne uygun olması için belirli şartların varlığı gereklidir. Yani ilanen tebligata çıkılması için diğer tebligat yollarının denenmiş ve sonuç alınmamış olması gerekir. Bu bağlamda doğrudan ilanen tebligat yapılmış olması tebligatın usulsüz olması riskini ortaya çıkarır (Özbay ve Yardımcı, 2018: 97). Elektronik ortamda tebligat ve MERNİS adresine tebligatın uygulamaya konulması ile ilan yoluyla tebligatın uygulanma alanı büyük bir ölçüde daralmıştır (Şenyüz, vd., 2019: 203).

İlan yoluyla tebligat işleminin nasıl ve ne şekilde yapılması gerektiği VUK' un 103 ile 106'ncı maddeleri arasında TK' nın ise 28 ile 31'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Her iki kanunda incelendiğinde bazı şartların gerçekleşmesi sonucu ilanen tebligat uygulanabilecek bir yöntemdir.

İlanen tebligat uygulamasına diğer tebliğ yollarını tüketmeden geçildiği çok sık rastlanan bir durumdur. İlanen tebligatın şekli ve içeriğine gereken özen gösterilmelidir (Erol, 2003: 102). Tebligatı hızlı bir şekilde yapmak için diğer tebliğ usulleri denenmeden ilanen tebligat yoluna gidilmemesi gerekir (Orkunoğlu, 2009: 63).

İlanen tebligat esas olarak adreslerinde bulunamayan ve hiçbir şekilde kendilerine ulaşamayanlar için mevzuatımızda yer almıştır. Bu durumda kişilere şeklen ulaşılmış olunur ve hukuksal süreçler başlar. İlanen tebligat düzenlemesi bir bakımdan kötü niyetli kişilerin hareket alanını daraltmaktadır. Kanun koyucunun bu düzenlemesinin altında güvenlik kaygısı olduğu da görülmektedir (Tok, 2009: 57).

2.3.1.4.1. İlanen Tebligatın Yapılacağı Haller

Tebligat işleminde muhatabın bilinen en son adresine tebliğ yapılması genel kuraldır. Bu durumun aksine yapılmış olan tebligat işlemi geçersizdir. Ancak adresi bilinmeyen veya tespit edilemeyen muhataba, son çare olarak ilan yoluyla tebligat yapılabilir (Alpaslan ve Kaya, 2012: 112). İlanen tebligat usulünden etkin şekilde yararlanmak için mükellefin adresinin iyi araştırılması gerekir. Dikkatli bir araştırma yapmadan ilanen tebligat yoluna başvurulması beraberinde farklı sakıncalar getirebilecektir (Orkunoğlu, 2009: 64).

İlanen tebligata başvurulabilmesi için VUK da dört TK da bir durum belirtilmiştir. VUK ve TK da ki şartları sırasıyla inceleyelim.

Aşağıda yazılı durumların varlığı halinde tebliğ ilan yoluyla yapılır (VUK, 1961: madde 103):

1. “Muhatabın bilinen adresi yoksa”
2. “Muhatabın bilinen işyeri adresine tebliğ yapılamaması ve muhatabın MERNİS de kayıtlı bir adresi bulunamazsa”
3. “Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa”
4. “Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa”

Kanunda belirtilen şartların oluşmaması halinde ilan tebligat yapılamayacağı ve şartları oluşmadan yapılan tebliğin hükümsüz olacağı açıktır. Ayrıca ilan tebligat yöntemine muhatabın adresinin bilinmemesi durumunda çıkılacağı için bu adreste bulunamama durumunun, kanunda gösterilen usulle tespitin yapılması belirtilmelidir (Tunaoğlu, 2018: 102).

TK 28’inci maddesine göre ilan tebligata çıkılmasının şartı muhatabın adresinin meçhul olmasıdır. Buna göre adresin meçhul kabul edilip ilan tebligata çıkılması için, muhatabın MERNİS de kayıtlı bir adresinin olmaması ve tebligatı gerçekleştirecek ilgili merci tarafından adres araştırmasının yaptırılması, bunlara rağmen herhangi bir adresin tespit edilmemiş olması gerekir (Muşul, 2016: 103).

VUK kapsamında yapılan tebligatların ilan yoluyla yapılabileceği durumlar; muhatabın adresi hiç bilinmezse, bilinen işyeri adresine tebliğ yapılamazsa ve MERNİS de kayıtlı bir adresi bulunamazsa, yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması ve başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân olmaması sayılmış iken TK da ise sadece adresin meçhul olması halinde ilan tebligata başvurulabileceği belirtilmiştir.

2.3.1.4.2. İlanın Yapılmasında Şekil

TK 29’uncu madde de ve VUK 104’üncü madde de hüküm altına alınmış olan ilan yoluyla tebligatın şekli farklılık göstermektedir. TK da genel bir şekil belirlenmiş iken VUK da esas olarak maktu değer üzerine bir şekillenme belirlenmiştir (Yüce ve Çelik 2017: 128). VUK da ilan yoluyla tebliğde öncelikle, ilan bir örneği ilgili vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerindeki ilan panosuna asılmalıdır. İlanın bir örneği de mutlak surette gecikilmeksizin muhatabın bilinen en son adresinin bulunduğu mahallin muhtarına gönderilmelidir. Ancak VUK madde 103/1 uyarınca, yapılan bir ilan tebligatı ise, yani bilinen bir adres yok ise, ilan yazısının bir örneğinin muhtarlığa gönderilmesine gerek yoktur (Ayyıldırım, 2019: 234).

İlan konusu, vergi aslının kendisi olabileceği gibi tek başına kesilen ceza da olabilir veyahut vergi aslı ve cezası birlikte de olabilir. İlan konularının kanunda düzenlenen parasal haddi aşıp

aşmamasına bakılarak farklı ilan şekilleri belirlenmiştir. İlanın ait tutarın hangi yılın konusu olduğuna bakılmaksızın, ilanın yapıldığı yıldaki tutar esas alınarak ilan tebligata çıkarılır (Şenyüz vd., 2019: 204).

İlanın konusu sadece vergi veya sadece ceza ise parasal sınırın geçilip geçilmediğinin belirlenmesi basit olup, vergi veya cezanın miktarına bakılarak belirlenir. Ancak, ilanın vergi aslı ve buna bağlı cezaya ilişkin olması durumunda kanunda belirlenen parasal had, vergi ve ceza tutarı toplamı tutarına göre değil, sadece vergi aslı dikkate alınarak belirlenir (Şenyüz vd., 2019: 204).

Ceza miktarı dikkate alınmaksızın verginin aslının ilan tebliğindeki 01.01.2021 tarihinden itibaren geçerli parasal sınırlara göre değişimi aşağıdaki şekildedir (Şenyüz vd., 2019: 204):

1. “İlan konusu tutar 3.600 TL’den az ise hazırlanan ilan yazısı tebliği yapacak vergi dairesinin ilan panosuna asılır ve bir örneği ilan yazısının askıya çıkartılmasının ardından gecikmesizin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.” Ayrıca gazetede ilan yapılmasına gerek yoktur.

2. “İlan konusu tutar 3.600-360.000 TL arasında ise, ilan yazısı vergi dairesinin ilan panosuna asılır ve bir örneği mükellefin bilinen en son adresinin muhtarlığına gönderilir. Ek olarak vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede yayınlanır.” Belediye sınırları içinde gazete yayınlamıyorsa ilanın vergi dairesine asılması yeterli olacaktır.

3. “İlanın konusu tutar 360.000 TL’yi aşması halinde ilan yazısı vergi dairesi panosuna asılır ve bir örneği mükellefin son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. Ayrıca, hem vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede, hem de Türkiye genelinde çıkan günlük gazetelerden birinde yayınlanır.”

İlan konusu yukarıda belirtilen hangisi olursa olsun, ilanın yapıldığı tarihin tespiti açısından “ilan yazısının vergi dairesi panosuna asıldığı tarih” esas alınmıştır. İlan yazısının vergi dairesi panosuna “askı tarihi” bir tutanakla tespit edilir ve bu tarihi izleyen on beşinci gün “ilan tarihi” kabul edilir. Gazetede ilan, asılma tarihini takip eden on beşinci günün isabet ettiği tarihten sonra yayınlanırsa (birden fazla gazetede yayınlanıyorsa son gazetede) en son tarihin ilan tarihi olarak dikkate alınması gerekir. İlan tarihinden itibaren bir ay içinde hiçbir şekilde vergi dairesine müracaat etmemiş ve adresini bildirmemiş kimselere bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır (Şenyüz vd., 2019: 204-205).

TK kapsamında ilan tebligat yapılmasına, ilgili merci gerekçesiyle beraber karar verdikten sonra, ilan tebligat muhatabının en emin, en kolay ve en çabuk öğrenebileceği düşünülen

gazetede ve ayrıca elektronik ortamda yapılması gerekir. Tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde gazete yayımlanıyorsa, ilanın ayrıca bu gazete ile de yapılması gerekir. Muhatabın tebligatı öğrenmesini sağlayabileceği umulan gazete, tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayımlanan bir gazete ise, ayrıca bir diğer gazete ile ilan yapılmasına gerek yoktur (Atalı vd., 2018: 52-53).

Tebliğ olunacak evrak ve ilan sureti bir ay süreyle tebliği çıkaran mercide herkesin kolayca görebileceği bir yere asılır (TKUDY, 2012: madde 49/1b). Adresi yabancı ülkede bulunan muhataplara, tebliğ evrakı ile ilan örnekleri varsa bilinen en son adreslerine posta makbuzu saklanmak koşulu ile iadeli taahhütlü olarak mektupla gönderilir (TKUDY, 2012: madde 49/2). İlgili merci gerekirse ikinci defa ilan yapılmasına karar verebilir. İkinci ilanda da ilk ilandaki usul uygulanır. İki ilan arasındaki süre bir haftadan az olamaz (TK, 1961: madde 29). İlanen tebligat, ilanın asıldığı ve gazetelerde yayımlandığı son ilan tarihinden itibaren yedi gün sonra yapılmış sayılır. İlgili merci işin gereğince daha uzun bir süre tayin edebilir. Ancak bu süre on beş günü geçemez (TK, 1961: madde 31).

Son ilan bakımından ilanın gazetede yayımlandığı ve ilan panosundaki askı süresinin son gününden hangisi daha sonra ise o tarih esas alınır. Bu son ilan tarihini izleyen günden itibaren yedinci günün bitiminden sonraki gün yani sekizinci gün tebligat yapılmış sayılır (Atalı vd., 2018: 54).

2.3.1.4.3. İlanın İçeriği

VUK ve TK bakımından ilanın içeriği konusunda bazı benzerlikler bulunsa da esas olarak farklılıklar mevcuttur.

VUK ve TK açısından ilanın içeriğinde bulunanlar ayrı ayrı incelenecektir. VUK bakımından ilanın içeriğinde (345 Sıra No'lu VUKGT, 2005 madde 2.1/4):

- “Muhatap gerçek kişi ise adı-soyadı, kimlik numarası ve adresi,”
- “Tüzel kişi ise unvanı, kimlik numarası ve adresi,”
- “İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine müracaat etmesi ya da taahhütlü mektup ile açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğin yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususu,”
- “Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın türü, miktarı ve dönemi” hususları bulunması gerekir.

“Birden fazla mükellefe ait ilanla ilgili bilgilere, aynı ilan yazısında yer verilebileceğinden, ilan yazısı alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanacak ve yazının her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir” (345 Sıra No'lu VUKGT, 2005: madde2.1/5).

“İlan yazısının her sayfası; vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı veya yetki vermesi halinde vergi müdürü veyahut ilgili müdür yardımcısı, başkanlık şeklinde örgütlenmeyen bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü veya yetki vereceği ilgili müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde malmüdürü veya yetki vermesi halinde gelir servisi şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir” (345 Sıra No’lu VUKGT, 2005: madde2.1/6).

TK bakımından ilanın içeriğinde (TK, 1959: madde 30);

- “İlgililerin ad ve soyadları,”
 - “İşleri,”
 - “Yerleşim yeri veya mesken ya da iş yeri adresleri,”
 - “Tebliğ olunacak evrakın içeriğinin özeti,”
 - “Tebliğ anlaşılabilir şekilde konusu,”
 - “Tebliğ sebebi,”
 - “İlanın hangi merci tarafından verildiği,”
 - “İlan daveti gerektiriyorsa nerede ve ne için, hangi gün ve saatte hazır bulunulacağı”
- hususlarına yer verilir.

Anlaşılacağı üzere ilanın içermesi gerekenler bakımından TK da tebliğ olunacak evrakın içeriğinin özeti, tebliğin sebebi ve tebliğin konusuna da yer verilirken, VUK veya ilgili tebliğlerde bu hususlara yer verilmesi gerekliliği belirtilmemiştir.

2.3.1.5. Elektronik Tebligat

Dijitalleşmenin, yaşamın hemen hemen bütün alanlarında yaygınlaşması, bilgiye erişmenin bu kadar hızlı ve kolay hale gelmiş olması kamu idarelerinin de bu gelişen teknolojiyi sistemlerine uyarlayıp kullanmasını kaçınılmaz hale getirmektedir. Dijitalleşme yolunda vergi daireleri, otomasyon projeleri geliştirerek teknoloji ile bütünleşmeye, modern sistemleri kullanmaya başlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerin vergisel işlemlerden ve vergiyle alakalı sorumluluklarından daha hızlı ve etkin haberdar edilmelerini sağlamak adına Elektronik Tebligat sistemini hayata geçirmiştir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 16-17).

Elektronik tebligat, bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebligatı çıkaran merci tarafından tebligatın gönderilmesini ve bu iletinin muhataba elektronik ortamda değerlendirilerek teslimini ifade eden tebligat biçimidir (Çatalkaya, 2020: 73).

Elektronik tebligatta en önemli amaç, mümkün olduğunca en kısa sürede tebliğ işlemlerinin tamamlanmasıdır. Tebligatın hızlı bir şekilde yapılması, geç yapılması veya yapılamaması gibi gecikmeler aşarak, yargı sürecinin makul sürede tamamlanması ihtimali artmaktadır. Tebligatın

zamanında yapılması, kişilerin hak arama hürriyeti ve davaların makul sürelerde sonuçlandırılması açısından oldukça önemlidir. Bu gibi durumların gelişimi açısından kanun koyucu tarafından, bilgi teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler ile bu teknolojilerin yaygınlaşması ve bazı kamu idarelerinin ve yargı organlarının bilişim sistemlerindeki gelişmeler doğrultusunda faaliyet göstermelerine eş-güdümlü olarak, mevzuat olarak tebliğ işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasının önü açılmıştır (Atalı vd., 2018: 56).

Geleneksel usullerle fiziki ortamlarda gerçekleştirilen tebligatın doğuracağı hukuki sonuçlar elektronik tebligat yöntemi içinde geçerli olacaktır. Yani tebligatın modern hali elektronik tebligat ile geleneksel yollarla gerçekleştirilen tebligatlar arasında usul yönünün farklılık olması hariç herhangi bir fark yoktur (Ayyıldırım, 2019: 266). Elektronik ortamda tebligat, farklı araçlarla gerçekleştirilen ayrı bir yöntem olarak düzenlenmiş olmasına rağmen, geleneksel tebligat usullerindeki bilgilendirme ve belgelendirme işlevine sahip olduğundan aynı hüküm ve sonuçları meydana getirmektedir (Aydemir, 2019: 178).

İlgili kurumların kendi teknik alt yapıları ve mükelleflerin alt yapıları elektronik ortamda tebligat yapmaya uygun hale getirildiğinde, maddi anlamda ve zaman bakımından büyük kazanımlar kaydedilecektir (Doğan ve Demir, 2013: 47).

2.3.1.5.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Elektronik Tebligat

VUK 93'üncü maddesinden ayrı olarak 107/a maddesinde elektronik ortamda tebliğden bahsedilmektedir (Çağlar, 2015: 169). VUK madde 93 ila 109 arasında vergi tebliğ esasları, muhatapları ve yöntemleri belirtilmiştir. Elektronik tebligat yönteminin vergilendirme sürecinde uygulanmasının yasal dayanağı, söz konusu kanuna 6009 sayılı Gelir Vergi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 107/a maddesi eklenerek yapılan düzenlemedir. Bu düzenleme ile VUK 107/a maddesinde; “bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, madde 93’ de sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir” hükmüne yer verilmiştir. Yapılan bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere tebligat işleminin elektronik usulde gerçekleştirilmesinde kanunen bir sakınca bulunmamaktadır (Arslan ve Biniş, 2016: 306).

Gelir Vergi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu madde 7 de “Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik alt yapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” hükümlerine yer verilerek, gelişen bilgi teknolojilerinden yararlanarak, hem zaman açısından ve hem de maddi

olarak da tasarruf sağlayarak tebliğ işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeyi amaçlamıştır (Gınalı, 2011: 219-220).

Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik tebligat ile diğer tebligat yöntemlerini daha az kullanıp ve en nihayetinde bu geleneksel yöntemleri terk edip mükelleflere elektronik yöntemle tebliğ usulünü yaygın olarak kullanmaya geçmek ve bu sayede tasarruf sağlamak amacıyla. Ayrıca bu yöntem ile trafik cezası, hızlı geçiş sistemi cezası, otomatik geçiş sistemi cezası gibi cezaların gecikmesinden kaynaklı halkın mağduriyetlerinin de giderilmesi yanında kamu alacağını daha hızlı ve daha kolay şekilde tahsil etme düşüncesi de vardır. (Durmuşoğlu, 2015: 51).

Türkiye’de elektronik tebligat usulünün uygulanmasına esasen, yayınlanan 456 Sıra No’ lu Genel Tebliğ’de sisteme dâhil olması zorunlu olan gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri bakımından 01.01.2016 tarihinde başlamış olacağı kabul edilmiş olsa da yayınlanan 467 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen bu tarihin 01.04.2016 tarihine kadar uzatıldığı belirtilmiştir. Belirtilen durumlardan ayrı olarak bu tarihlerden daha önce elektronik tebligat adresi edinmiş olanlara 01.01.2015 tarihinden itibaren elektronik yolla tebliğ yapılmasına imkân verildiğinden, elektronik tebligat Türkiye’de vergisel anlamda bu tarihten itibaren uygulanmaya başlanılmış denilebilir (Ayyıldırım, 2019: 301).

Tablo 1: e-Tebligat Mükellef Sayıları ve Aktif e-Tebligat Kullanıcı Sayısı

| Mükellef Türü | Zorunlu/Gönüllü | Aktif Kullanıcı Sayısı (Adet) |
|-------------------------------|-----------------|----------------------------------|
| Gelir Vergisi Mükellefleri | Zorunlu | 1.853.470 |
| Kurumlar Vergisi Mükellefleri | Zorunlu | 840.330 |
| Gerçek Kişi Mükellefler | Gönüllü | 2.187.599 |
| Tüzel Kişi Mükellefler | Gönüllü | 232.832 |
| Toplam | - | 5.114.231 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020: 96

E-Tebligat sisteminin açılışından (01.04.2016) itibaren 31.12.2020 tarihine kadar zorunlu gelir vergisi mükellefleri, zorunlu kurumlar vergisi mükellefleri, gönüllü gerçek kişi mükellefler ve gönüllü tüzel kişi mükelleflerin sayıları yukarıdaki tabloda yer almaktadır.

Sistemi aktif kullanan mükellef sayılarına baktığımız zaman zorunlu gelir vergisi mükellefleri ile zorunlu kurumlar vergisi mükellefleri ve gönüllü gerçek kişi mükellefler ile gönüllü tüzel kişi mükelleflerin toplam 5.114.231 olduğunu görmekteyiz. Bu mükelleflerin kendi arasında dağılımının da zorunlu gelir vergisi mükelleflerinin 1.853.470, zorunlu kurumlar vergisi mükelleflerinin 840.330 gönüllü gerçek kişi mükelleflerin 2.187.599 ve gönüllü tüzel kişi mükelleflerin 232.832 adet olduğu görülmektedir.

Türkiye’de 2020 yılının sonunda elektronik tebligat sistemine zorunlu olarak toplam 2.693.800 mükellefin dahil olduğu anlaşılmaktadır. Bu mükelleflerin 1.853.470’ini kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri ile 840.330’unu kurumlar vergisi mükellefleri oluşturmaktadır.

Türkiye’de 2020 yılının sonunda elektronik tebligat sistemine gönüllü olarak toplam 2.420.431 mükellefin dahil olduğu anlaşılmaktadır. Bu mükelleflerin 2.187.599’u gönüllü gerçek kişi mükellefler ile 232.832’si gönüllü tüzel kişi mükelleflerdir.

Tablo 2: Gönderilen e-Tebliğat Sayısı ve Oranı

| Mükellef Türü | Zorunlu/Gönüllü | Gönderilen e-Tebliğat Sayısı (Adet) | Gönderilen e-Tebliğat Oranı (%) |
|-------------------------------|-----------------|-------------------------------------|---------------------------------|
| Gelir Vergisi Mükellefleri | Zorunlu | 28.484.542 | 45,55 |
| Kurumlar Vergisi Mükellefleri | Zorunlu | 15.993.851 | 25,57 |
| Gerçek Kişi Mükellefler | Gönüllü | 14.513.529 | 23,21 |
| Tüzel Kişi Mükellefler | Gönüllü | 3.545.062 | 5,67 |
| Toplam | - | 62.536.984 | %100 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020: 75

E-Tebliğat sisteminin açılışından itibaren 31.12.2020 tarihine kadar gönderilen belge sayıları ve toplam belge sayısının hangi mükellef grubuna hangi oranda gönderildiği yukardaki tabloda yer almaktadır.

Bu bağlamda 31.12.2020 tarihine kadar toplam 62.536.984 adet belge elektronik ortamda muhatabına gönderilmiştir. Muhatabına gönderilen bu belgelerin dağılımını 28.484.542 adedi

sisteme dâhil olması zorunlu gelir vergisi mükellefleri, 15.993.851 adedi sisteme dâhil olması zorunlu kurumlar vergisi mükellefleri, 14.513.529 adedi gönüllü gerçek kişi mükellefler ve 3.545.062 adedini gönüllü tüzel kişi mükellefler oluşturmaktadır. Elektronik ortamda gönderilen elektronik tebligatların oransal dağılımını %45,55 ile gelir vergisi mükellefleri %25,57 ile kurumlar vergisi mükellefleri, %23,21 gönüllü gerçek kişiler ve %5,67 gönüllü tüzel kişi mükellefler olarak görmekteyiz.

Tablo 3: Gönderilen e-Tebligat Sayısı ve Sağlanan Tasarruf

| Yıl | e-Tebligat Sayısı (Adet) | Sağlanan Tasarruf (TL) |
|--------|--------------------------|------------------------|
| 2016 | 4.429.001 | 48.719.011 |
| 2017 | 14.498.246 | 181.228.075 |
| 2018 | 18.059.125 | 252.827.750 |
| 2019 | 17.481.926 | 283.207.201 |
| Toplam | 53.805.305 | 765.982.037 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019: 76

E-Tebligat sistemi ile yıllar itibariyle gönderilen tebligat sayıları ve yine bu yıllarda sağlanan tasarruf tutarı yukardaki tabloda yer almaktadır.

Tabloda 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılları içinde ayrı ayrı e-tebligat sistemi ile gönderilen tebligat sayıları ve bu yıllar itibariyle ayrı ayrı sağlanan tasarruf tutarı belirtilmiştir. Bu bağlamda 2016 yılında e-tebligat sistemi ile gönderilen tebligat sayısı 4.429.001 adet olup, elektronik ortamda tebligat yönteminin kullanılması ile sağlanan tasarruf tutarı 48.719.011 TL olmuştur. 2017 yılında e- tebligat sistemi ile gönderilen tebligat sayısında bir önceki yıla göre bir artış olduğu görülmüş ve buna paralel olarak sağlanan tasarruf miktarında da artış gözlemlenmiştir. 2017 yılında gönderilen e- tebligat sayısı 14.498.246 adet ve buna karşılık sağlanan tasarruf 181.228.075 TL'dir. 2018 yılına baktığımızda e-tebligat sistemi ile gönderilen tebligat sayısı 18.059.125 adet olarak yine artış kaydetmiş olup 252.827.750 TL ile artış göstererek tasarruf sağlanmaya devam edilmiştir. 2019 yılında ise bir önceki yıla göre e-tebligat sistemi ile gönderilen tebligat sayısında azalma görülse de e-tebligat sisteminin sağladığı tasarruf artarak devam etmiştir. Bu dört yılın toplamına baktığımızda toplam 53.805.305 adet elektronik ortamda tebligat gönderilmiş ve 765.982.037 TL tutarında tasarruf sağlanmıştır.

2.3.1.5.1.1. Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi Zorunlu Mükellefler

Vergilendirme sürecine ilişkin elektronik ortamda yapılacak tebligatın usulünün belirlendiği 456 Sıra No'lu VUKGT ile tebliğe imkân veren elektronik adres edinme ve kullanma zorunluluğu düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile farklı mükellef gruplarına yükümlülükler getirilmiştir.

2.3.1.5.1.1.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Elektronik tebligat sistemi ilk defa kullanılmaya başlandığı zaman, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilk yapmaları gereken yükümlülük, “01.04.2016 tarihine kadar Elektronik Tebligat Talep Bildirimini (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin) doldurup kurumlar vergisi mükellefi oldukları vergi dairesine” iletmektir. 01.04.2016 tarihinden sonra mükellefiyetleri tescil olan kurumlar vergisi mükellefleri ise ticaret sicil müdürlüklerince vergi dairelerine bildirilen işe başlama tarihini dikkate alarak başvuru yapmaları gerekir. Başvuruyu işe başlamayı takip eden 15 gün içinde yapmaları gerekir. Bu yükümlülüğü içeren belge, “mükelleflerin kanuni temsilcileri tarafından veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemlerini gerçekleştirmeye yönelik özel yetki içeren noter onaylı vekâletnameye sahip kişiler aracılığıyla bizzat vergi dairesine teslim edilerek” yapılmalıdır. Başvuruları incelendikten sonra gerekli şartları taşıyan mükelleflere, kanuni temsilcilere veya özel yetkili vekâletname ile yetkilendirilmiş kişilere verilen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi ile e-tebligat adresi edinmiş olmaktadır (456 Sıra No ‘lu VUKGT, 2015: madde 5/1).

2.3.1.5.1.1.2. Gelir Vergisi Mükellefleri

Kazançları basit usulde tespit edilip vergilendirilenler ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç olmak üzere, GVK madde 1’e göre ticari, zirai ve mesleki kazanç elde eden ve gelir vergisi mükellefiyeti bulunan kişiler için elektronik tebligat adresi kullanmak zorunludur (Tunaoğlu, 2018: 111).

Gelir vergisi mükelleflerinden, elektronik tebligat adresini kullanmak zorunda olan mükelleflerin bu kapsamdaki yükümlülükleri, “01.04.2016 tarihine kadar Elektronik Tebligat Talep Bildirimini (Gerçek Kişiler İçin) internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya” başlamalarıydı. Kurumlar vergisi mükelleflerinden bu yönü ile farklılaşmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin hem bildirimde bulunma şekli hem de e-tebligat sistemini kullanmaları farklı olacaktır. İnternet vergi dairesini kullanarak bildirim de bulunanlar ile vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığıyla başvuran mükelleflerin elektronik tebligat sistemine giriş işlemleri farklı şekildedir. “Gelir vergisi mükellefleri bildirimleri gelir vergisi bakımından bağlı buldukları vergi dairesine gelerek kendileri yerine getirebileceği gibi,

elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla” da yerine getirebilir. Bu şekilde başvurmuş olup gerekli şartları taşıyan gerçek kişi mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin elektronik tebligat sistemine katılma usulünden farklı olarak “gelir vergisi mükelleflerinin internet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunmaları halinde internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecek olup, elektronik tebligat sistemini kullanabilmeleri için sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması” yapılacaktır (456 Sıra No ‘lu VUKGT, 2015: madde 5/2).

01.04.2016 tarihinden sonra yeni gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler “bildirim yükümlülüklerini mükellef tesisi sırasında kendileri yerine getirebileceği gibi, elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla” da ifa edebilirler. Başvuru ister mükellefin kendisi ister yetki verdiği kişi tarafından yapılsın, elektronik tebligata ilişkin bildirim formu, gelir vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine verilmelidir (456 Sıra No ‘lu VUKGT, 2015: madde 5/2).

2.3.1.5.1.1.3. İsteğe Bağlı Olarak Talep Edenler

E-tebligat kapsamına zorunlu olarak dahil olmak zorunda olmayıp istekleri doğrultusunda kendilerinin elektronik tebligat sistemine dahil edilmesini isteyen tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller de elektronik tebligat adresi edinmek zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin adres edinmek için uyguladığı başvuru şeklinde bir başvuru ile katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak sisteme dahil olup kullanabilirler (456 Sıra No ‘lu VUKGT, 2015: madde 5/3).

Gerçek kişi muhataplar ise, elektronik tebligat adresi edinmek zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin izlediği yollardan birini kullanarak başvuruda bulunabilirler. Bu başvuru şekilleri internet vergi dairesi ile başvuru veya ilgililerin ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler ile başvurudur. Bu usullerden birini kullanarak başvuruda bulunan gerçek kişi muhataplar elektronik tebligat sistemini kullanabileceklerdir (456 Sıra No ‘lu VUKGT, 2015: madde 5/3).

2.3.1.5.1.2. İnternet Vergi Dairesi İçin Kullanıcı Kodu, Parola ve Şifre Edinme

Elektronik tebligat sisteminin kullanılması zorunluluğu olan mükellefler, elektronik tebligat talep bildirim formu ile ilgili vergi dairesine bildirimde bulunur ve usulüne uygun başvuru olup olmadığının kontrolü yapıldıktan sonra ilgili evraklar vergi dairesinin evrak kayıt servisinden numara alır. Sonrasında vergi dairesinin sicil servisine başvuru formları teslim edilir ve başvuru

anında sistemden otomatik oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreyi içinde bulunduran Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel kapalı bir zarfı ilgiliye teslim edilir. Bu zarfın ilgiliye teslim edildiği ve ilgili tarafından da teslim alındığına dair bir tutanak düzenlenir. Bu tutanak mükellefin kendisi, kanuni temsilcisi ya da noterde özel yetkili vekâletname ile yetkilendirilmiş kişi ile memur, servis şefi ve vergi dairesi müdür yardımcısı/müdürü tarafından tarih konularak imzalanır. Bu tutanak, ilgili başvuru formunun bir örneğine iliştilirip mükellefin tarh dosyasına yerleştirilir. (Arslan ve Biniş, 2016: 308-309).

2.3.1.5.1.3. Mükelleflere Elektronik Tebligat Gönderilmesindeki Süreç

VUK' un 107/A ve bu kanunun bir açıklaması olarak yayımlanan 456 sıra no'lu tebliğde belirtilen şekilde edinilmiş bir elektronik tebligat adresi bulunan muhatap, vergi dairesi tarafından gönderilecek olan tebliğleri almaya hazırdır. Tebliğ edilecek evrak, elektronik imza ile imzalandıktan sonra GİB tarafından vergi dairesi adına ilgili muhatapın vergi dairesi otomasyon sistemindeki elektronik tebligat adresine gönderilecektir. Muhatapların başvuru sırasında doldurdıkları "Elektronik Tebligat Talep Bildirim" formunda her ikisinin de aynı anda seçilebileceği veya bir tanesinin seçilebileceği SMS veya e-posta ile bilgilendirme şekli vardır. Bu bilgilendirme tebliğ edilecek evrakın muhatapın elektronik tebligat adresine ulaşması ile bildirilen telefon numarasına SMS yoluyla ve/veya belirtilen e-posta adresine e-posta gönderilmesi yoluyla olacaktır. Ayrıca mükellefin bu yollarla bilgilendirilmiş olması veya olmaması evrakın tebliğ edilmiş olma süresinin başlayacağı zamanı etkilemez. Bu haber verme şeklindeki bilgilendirme olsun veya olmasın muhatap, ilgili elektronik tebligat adresine internet vergi dairesi üzerinden giriş yaparak kontrol sağlayabilecektir. Bu nedenledir ki muhatap, internet vergi dairesi üzerinden kendisine herhangi bir tebliğ yapıp yapılmadığını sık sık kontrol etmelidir. Bu durum muhatapın yasal süreleri kaçırmaması adına yararına olacaktır. Aksi takdirde tebliğ edilmiş bir evrak için yasal süreler başlamış olduğundan muhatap bu süreleri kaçırmaması halinde herhangi bir hak iddia edemeyecektir. Ayrıca muhatap kendisine SMS yoluyla ve/veya e-posta yoluyla herhangi bir haber verme şeklinde bir bilgilendirmenin olmadığını ileri sürerek hukuki bir süreç başlatamayacaktır. Bu haber verme şekillerinin sadece muhataba hatırlatma şeklinde olduğu değerlendirilmelidir. Tebliğ edilmiş olan evrakın tebliğ tarihinin başlangıcı muhatapın haberdar olduğu tarih değil, elektronik tebligat adresine tebliğ edilecek evrakın ulaştığı günün tarihidir. İlgili evrakın tebliğ edilmiş sayılacağı zaman, muhatapın elektronik adresine ulaştığı günü takip eden beşinci günün sonudur. Yani elektronik imzalı tebliğ evrakı muhatapın elektronik adresine ulaştığı günü izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır ve hüküm ifade eder (Yüce ve Çelik, 2017: 142-143).

Bu durumlarda alakalı verilen hizmetler sırasında meydana gelen bütün olay kayıtları, elektronik tebligatın üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zaman bilgisinin tutan işlem zaman bilgisi eklenmek suretiyle, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl saklanır. Bu işlemlerle alakalı gerekli güvenlik tedbirlerinin alınmasında sorumluk GİB' e aittir.

Talebi halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgisine veya yetkili mercilere sunulacaktır (Özyer, 2016: 199).

Elektronik tebligat sistemine giriş <https://ivd.gib.gov.tr> adresinden yapılmaktadır. Mükellefin almış olduğu kullanıcı kodu, parola ve şifre girilerek sisteme giriş yapılarak elektronik tebligatlara erişim sağlanır. Şifresi olmayan gerçek kişiler çevrimiçi ortamdan interaktif vergi dairesine erişim sağlayarak, T.C. kimlik numarası doğrulaması ile sisteme erişebilirler. Böylece mükellefler bu ekrandan kendisine tebliğ edilmiş belgeleri görebilir, tebliğ tarihini öğrenebilir ve yapılması gerekenler hakkında bilgi sahibi olabilir (Tunaoğlu, 2018: 116).

2.3.1.5.1.4. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkılması

Elektronik tebligat sistemine ister zorunlu olarak katılmış olsun isterse de ihtiyari olarak katılmış olsun 456 sıra no'lu VUKGT' de belirtilen durumların varlığı halinde sistemden çıkış gerçekleştirilmektedir. Tüzel kişilerde, ticaret sicil müdürlüklerince mükellefin sicil kaydının silindiği tarih itibariyle elektronik tebligat adresleri kullanıma kapatılır. Tüzel kişi mükelleflerin nevi değişikliği ve birleşme hallerinde de nevi değiştiren tüzel kişinin veya birleşen tüzel kişinin elektronik tebligat adresi kullanıma kapatılır. Tüzel kişilerde elektronik tebligat adresinin kapatılma işlemi tasfiye ve iflasın sonuçlanması gibi durumlarda re' sen olur. Nevi değişikliği ve birleşme hallerinde nevi değiştiren ve birleşen tüzel kişinin elektronik tebligat adreslerinin kullanıma kapatılması için ilgili vergi dairesi müdürlüğünce, GİB' in Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı altında bulunan 75. Müdürlüğe, elektronik tebligat adresinin kullanıma kapatılma yazısı yazılarak gerçekleştirilir. Gerçek kişiler de durum biraz daha farklıdır. Gerçek kişinin ölümünün gerçekleşmesi veya gaipliğine karar verilmesinin idare tarafından tespit edildiği hallerde ölüm tarihi veya gaiplik kararı tarihi itibariyle elektronik tebligat adresleri re' sen kapatılır. Mükellefin mirasçılarının başvurusu üzerine de elektronik tebligat adresi kapatılabilir (456 Sıra No 'lu VUKGT, 2015: madde 7).

2.3.1.5.2. Tebligat Kanunu Kapsamında Yapılacak Elektronik Tebligat

VUK' da belirtilen elektronik tebligat usulü vergilendirme sürecindeki işlemler için uygulanmakta iken (Yüce ve Çelik, 2017:149) "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde belirtilen kamu idareleri ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmî şahsiyetleri, barolar ve noterlerin" TK kapsamında elektronik tebligat yapacağı düzenlenmiştir (TK, 1959: madde 1).

Bu açıklamadan hareketle vergisel işlemlerle alakalı bir uyumsuzluğun çözümünde görev alan vergi mahkemesi tarafından, davacı tüzel kişiliği haiz vergi mükellefi bir anonim şirkete, VUK' da

düzenlenmiş elektronik tebligat usulü ile tebligat yapılamayacak olup, TK' da düzenlenmiş olan elektronik tebligat usullerine göre tebligat yapılacaktır (Ayyıldırım, 2019: 326-327).

TK madde 7/a, 2. fıkrada, 1. fıkrada sayılan kurum ve kuruluşların dışındaki gerçek ve tüzel kişilere, talepleri hâlinde elektronik tebligat adresi verilebileceği ve elektronik tebligat adresi edinmiş olan gerçek ve tüzel kişilere tebligatın elektronik ortamda yapılması zorunlu olacağı belirtilmiştir. Zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat adresi edinmiş kişilere elektronik ortamda tebligatın zorunlu bir nedenle yapılamadığı durumda bu kanunda belirtilen diğer tebligat usulleri ile tebligat yapılmalıdır. Elektronik ortamda gerçekleştirilen tebliğ, muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştığı günü takip eden beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır. Bu kanun kapsamında yapılacak elektronik tebligatlar ile ilgili işlemler "Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi" üzerinden yürütülür. Elektronik tebligat sisteminin yürütüldüğü bu sistem "Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi" tarafından işletilir. "PTT AŞ", sistemde kayıtlı verilerin korunmasını sağlar ve bu sistemin güvenliği ile alakalı her türlü tedbiri alır (TK, 1959: madde 7/a).

2.3.1.5.3. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu Bakımından Elektronik Tebligatın Karşılaştırılması

Elektronik tebligatın, VUK' a göre usul ve esasları 107/A maddesi ve 456 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmişken TK bakımından 7/a maddesi ve TKUDY ile belirlenmiştir.

Uygulanma başlangıç tarihi olarak baktığımızda vergisel işlemlere ilişkin elektronik tebligat için 01.04.2016 tarihi, genel elektronik tebligat uygulaması için 19.01.2013 tarihi karşımıza çıkmaktadır.

VUK' a göre sisteme kaydolmasının zorunlu olduğu kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi olanlar (Kazancı basit usulde vergilendirilenler ile gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) ve isteğe bağlı olarak kendisine elektronik tebligat yapılmasını isteyenler (456 Sıra No 'lu VUKGT, 2015: madde 4) iken TK' ya göre (TK, 1959: madde 7/a):

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde belirtilen kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar, 5018 sayılı kanunda tanımlanan mahalli idareler, özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları, kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeleri, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları, kanunla kurulanlar da dâhil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri, noterler, baro levhasına yazılı avukatlar, sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler, idareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya

sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birimler elektronik tebligat sistemine kayıt olması zorunlu olanlardır.

Bu iki kanun açısından elektronik tebligat sistemine kaydolma süreci bakımından da farklılık vardır. VUK açısından gelir vergisi mükellefleri; 456 sıra no'lu tebliğde belirtilmiş EK: 2 diye düzenlenmiş bildirim formunu doldurarak ya bizzat mükellefin kendisi veya özel yetki ile yetkilendirilmiş bir vekâletnameye sahip kişi aracılığıyla bizzat bağlı olduğu vergi dairesine verebilirler ya da aynı EK: 2'deki formu internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurarak başvurabilir. Kurumlar vergisi mükellefleri de 456 sıra no'lu tebliğde belirtilmiş EK: 1 de ki formu doldurarak bildirimini bizzat kanuni temsilcileri veya özel yetki ile yetkilendirilmiş bir vekâletnameye sahip kişi aracılığıyla ilgili vergi dairesine teslim ederek başvuru yapabileceklerdir (456 Sıra No 'lu VUKGT, 2015: madde 5/1-2).TK bakımından sisteme kayıt olma süreci ise elektronik tebligat hizmetinden yararlanacak muhataplar, elektronik adres için "PTT AŞ" veya kayıtlı elektronik posta hizmet sunucusuna başvurması gerekirken elektronik tebligat çıkaracak merciler ise sadece "PTT AŞ" ye başvurmaları gerekmektedir (Atalı, vd., 2018: 82).

Her iki kanun açısından da tebliğ zamanı aynıdır. Tebliğ edilecek belge, muhatabın elektronik adresine ulaştığı günü izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır. Ayrıca her iki kanun bakımından da mükelleflere, elektronik tebligat adresine tebligat yapıldığının SMS ve/veya e-posta ile haber verme şeklinde bilgilendirmesi yapılır.

Muhatabın sorumluluğunu yerine getirmemesi halinde VUK' a göre "özel usulsüzlük cezası" öngörülmüş iken TK açısından herhangi bir ceza öngörülmemiştir.

Elektronik tebligata ilişkin bilgilerin saklanması için her iki kanun bakımından da 30 yıllık bir süre öngörülmüştür. VUK' a göre elektronik tebligata ilişkin bilişim işlemleri 30 yıl boyunca GİB tarafından saklanır. TK' ya göre ise bu işlemler 30 yıl süre ile hizmet sağlayıcıları tarafından saklanır (Yüce ve Çelik, 2017: 155).

2.3.1.5.4. Elektronik Tebligat Sisteminin Avantajları

Tebliğatların elektronik ortamda gönderilmesinin kamu ve mükellef bakımından sağlamış olduğu birçok avantaj bulunmaktadır. E-tebliğat gönderilmesinin sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (GİB Faaliyet Raporu, 2019 :75).

1. Kişisel verilerin güvenli kalmasını sağlayarak kamu güvenilirliğini artırır.
2. Hizmetin daha verimli halde yürütülmesine katkıda bulunur ve kamuda kaliteyi artırır.
3. Elektronik ortamda gönderilen belgelerin içeriklerinde oynama yapılamaz. Bu sayede bilgi güvenliği artırır.
4. Zaman bakımından oldukça tasarruf sağlar. Fiziki ortamda yapılacak tebliğe göre çok daha hızlı şekilde gerçekleşme imkânı sunar.
5. Gönderilen tebliğatın sistemde hangi kurum tarafından hazırlandığı, ne zaman hazırlandığı, alıcısının kim olduğu ve eklerine nelerin eklendiği rahatça görülebildiğinden herhangi bir ihtilafın ortaya çıkmasını en düşük seviyelere indirir.
6. Fiziki ortamda yapılan tebliğatların çeşitli masrafları olurken, e-tebliğat sisteminden yapılan tebliğatların herhangi bir masrafı olmaz. Bu durumda kamu bütçesine tasarruf sağlar.
7. E-tebliğatta fiziki ortamda herhangi bir belge vb. gönderilmediğinden doğanın korunmasına da katkı sağlar.

2.4. Yurt Dışındakilere Tebliğat

Hukukumuzda yabancı memleketlerde bulunan Türk ve Türk olmayan vatandaşlara, resmi görevli ve asker kişilere tebliğ usulü VUK' un 97'nci maddesinde TK' nın 25 ila 27'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

Hukukumuz yabancı memleketlerde yapılacak tebliğlerde kişileri üç gruba ayırmıştır. Yabancı memlekette bulunan sivil kişilere, memur kişilere ve asker kişilere yapılacak tebliğ farklılaşmaktadır (Şenyüz, 1997: 127).

2.4.1. Yabancı Memleketteki Türk Olmayan Vatandaşlara Tebliğat

“Yabancı memlekette bulunup da Türk vatandaşı olmayanlara tebliğat, bulunduğu ülkenin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır” (VUK, 1961 madde: 97-TK, 1959 madde: 25). Tebliğat, tebliği çıkaran merciin ilgili olduğu bakanlık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığına gönderilir. Dışişleri Bakanlığına gelen tebliğat, Türkiye Büyükelçiliği veya konsolosluğuna gönderilir. Yabancı ülkenin yetkili makamı iç hukukuna göre tebliğatı gerçekleştirir. Tebliğatı gerçekleştirecek olan ülkenin yetkili makamı tebliğatın durumu ile ilgili belgeyi Türk Büyükelçiliği veya konsolosluğuna

gönderir. Tebligatın durumunu gösterir belge, tebliği çıkaran mercie gönderilir ve tebliğ işlemi gerçekleşir (Yüce ve Çelik, 2017: 157-158).

2.4.2. Yabancı Memleketteki Türk Vatandaşlarına Tebligat

“Yabancı memlekette bulunup da Türk vatandaşı olanlara tebligat, Türk Büyükelçiliği veya konsoloslugu vasıtasıyla yapılır” (VUK, 1961 madde: 97-TK, 1959 madde: 25/a). Yabancı memlekette bulunan Türk vatandaşlarına yapılacak tebliğ de doğrudan tebliği çıkaran merci tebliğ evrakını Türk Büyükelçiliği veya konsolosluguna gönderir. Tebliğ evrakı eline geçen Türk büyükelçiliği veya konsoloslugu yabancı ülkenin iç hukuk hükümleri doğrultusunda tebliğin muhatabına bildirim gönderir. Muhatap bildirim eline geçtiği tarihten itibaren 30 gün içinde Türk Büyükelçiliğine veya konsolosluguna başvurur ve tebliği alırsa tebliğ o gün yapılmış sayılır. Ancak 30 gün içinde herhangi bir başvuru yapmaz veya başvuru yapıp tebliği almaktan kaçınırsa 30 günün sonunda tebliğ yapılmış kabul edilir. Tebliğin yapıldığına dair tutanak tebliği çıkaran mercie gönderilir ve tebliğ gerçekleşmiş olur (Çatalkaya, 2020: 170-171).

2.4.3. Yabancı Memleketteki Resmi Memurlara Tebligat

“Yabancı memleketlerdeki Türk memurlarına tebliğ işleminde yetkili makam Dışişleri Bakanlığıdır” (VUK, 1961 madde: 97-TK, 1959 madde: 27). İlk olarak tebliğ, tebliği çıkaran merci tarafından bağlı bulunduğu bakanlığa yollanır. Bağlı bulunduğu bakanlık tarafından tebliğ Dışişleri Bakanlığına gönderilir. Tebliğ evrakı, Dışişleri Bakanlığı tarafından resmi görevlinin bulunduğu yabancı ülkedeki Türk Büyükelçiliği veya konsolosluguna gönderilir. Türk Büyükelçiliği veya konsoloslugu tarafından görevlendirilen resmi görevli tarafından muhatabına tebligat yapılır. İlgili tutanak Türk Büyükelçiliği veya konsolosluk tarafından tebliği çıkaran mercie gönderilir ve yabancı ülkedeki resmi görevlilere tebligat işlemi gerçekleşmiş olur (Şenyüz, 1997: 131).

2.4.4. Yabancı Memleketteki Asker Kişilere Yapılacak Tebligat

Yabancı memleketlerde bulunan asker şahıslara tebligat bağlı buldukları Kara, Deniz, Hava Kuvvetleri Komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı aracılığıyla yapılır (Çatalkaya, 2020: 173). İlgili komutanlık tebliği ilgili komutanlığa gönderir ve tebligat kıta komutanı veya en yakın üst amir tarafından asker şahsa yapılır. Asker şahsın tebliğ tutanağını imzalaması ile tebliğ yapılmış olur. Tebliğ tutanağı, tebliği çıkaran mercie gönderilir ve yabancı memleketteki asker şahıslara tebliğ işlemi gerçekleşmiş olur (Şenyüz, 1997: 132).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE KARŞILAŞILAN HATALAR İLE İLGİLİ HUKUKİ SORUNLAR VE YARGI KARARLARI KAPSAMINDA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu kısmında tebligat işlemlerinde karşılaşılan hatalar ile ilgili hukuki sorunlar ve yargının konuya bakışı ele alınacaktır. Tebliğ işlemi yapılırken mükellef ve idare arasında ne tür hatalar meydana gelmekte ve bu hataların hangilerinin hukuki bir soruna dönüşüp yargıya konu edildikleri ile yargının bu konuda almış olduğu kararlar incelenecektir.

3.1. Tebligat İşlemlerinde Karşılaşılan Hatalar ile İlgili Hukuki Sorunlar

Vergi alacağının kesinleşip tahsil edilebilir hale gelmesi açısından tebliğe konu olan evrakın yasal hükümlerce belirtilen şekilde hataya yer vermeden düzenlenmesi ve tebliğ işlemi gerçekleştirilirken usulüne uygun hareket edilmesi hukuki açıdan oldukça önemlidir. Tebliğ işleminin muhatabı nezdinde hüküm ifade edip sonuç doğurması tebliğ evrakının şekil ve yapılış usulü bakımından uygun olmasına bağlıdır. Şekil yönünden noksan ve/veya usulüne uygun yapılmayan tebliğ geçersiz olacaktır. Tebliğ işlemindeki şekil ve usul hataları, mükellef ve vergi dairesi arasında uyuşmazlık çıkmasına neden olmaktadır. Uyuşmazlıklar ilgilileri tarafından yargıya konu edilmekte ve bu konu hakkında son karar mercii yargı olmaktadır (İnneci ve Çoşkun Karadağ, 2015: 56-57).

VUK tebliğ edilecek belgede yapılan şekil hatalarını, hukuki bir sorun oluşturmayacak esasa etkili olmayan şekil hataları ve hukuki bir sorun oluşturacak esasa etkili olan şekil hataları olarak değerlendirmiş ve usulüne uygun yapılmayan tebliğ işleminin geçersiz olacağını belirtmiştir.

VUK da tebliğ edilecek belgede hata yapılması halinde, tebliğ hükmünün hangi durumlarda hüküm ifade edip etmeyeceğine dair “Hatalı Tebliğler” başlığında düzenleme bulunurken tebliğ işleminin usulüne aykırı yapılması durumuna ilişkin düzenleme yer almamıştır.

Tebliğat konusunda vergisel boyutu nedeniyle özel kanun olan VUK da hüküm bulunmadığı durumlarda genel kanun TK hükümlerine göre hareket edilmelidir. Bu bağlamda usulüne uygun yapılmayan tebliğlere karşı TK 32’nci maddesinde “Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır” hükmü yer almaktadır. Yani VUK da aksi

yönde hüküm bulunmayan hallerde, vergi tebliğlerinin yapılmasında da uygulanan TK ya göre, usule aykırı olan tebliği muhatabın bir şekilde öğrenmesi, onu geçerli hale getirir (Oktar, 2011: 124).

Çalışmamızın bu bölümünde tebliğler şekil ve usul yönünden ayrıma tabi tutularak hukuki sorun haline gelen esasa etkili olan şekil hataları ve usulsüz yapılan tebligatların yargıya yansımaları ve yargının vermiş olduğu kararlar incelenecektir.

3.2. Tebliğ Edilen Evraktaki Hatalara İlişkin Hukuki Sorunlar

Tebliğ edilen evraktaki hatalar hukuki sorun oluşturup oluşturmadıklarına göre esasa etkili şekil hataları ve esasa etkili olmayan şekil hataları olarak ikiye ayrılarak ele alınabilir.

3.2.1. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları

Tebliğ edilecek belge usulüne uygun tebliğ edilse bile, kanunda hüküm altına alınmış başlıca unsurlardan yoksun ise tebliğ hüküm ve sonuç doğurmaz (Şenyüz, 1997: 137). Bu şekilde tebliğ edilmiş bir belgenin hatasız bir şekilde yeniden düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekir (Kırbaş, 2004: 130). Vergisel anlamda esasa etkili olan hatalara tebliğ edilen bütün vesika ve yazılar dâhil edilmemiştir. Esasa etkili hata oluşabilecek belge vergi/ceza ihbarnamesidir (Şenyüz, 1997: 137). Vergi/Ceza ihbarnamesinde bulunması zorunlu olan ve bulunmadığında esasa etkili bir şekil hatası oluşturacak bilgiler; mükellefin adı, vergi türü ve miktarı, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması şeklindedir. Ayrıca ilgili belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması da ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır (Tosuner ve Arıkan, 2007: 113). Bu başlığımızın devamında esasa etkili olan ve usulüne uygun olarak tebliğ yapılmış olsa dahi tebligatı hükümsüz kılan şekil hataları ve takdir komisyonu kararlarının, vergi inceleme raporunun veya tespit tutanağının vergi/ceza ihbarnamelerine eklenmemesi durumunun esasa etkili bir şekil hatası oluşturup oluşturmayacağı hususunda tebligatın durumu incelenecektir.

3.2.1.1. Mükellefin Adının Hiç Yazılmamış Olması Durumu

Mükellefin adının hiç bulunmadığı bir belge ve bu belgeye bağlı olan işlemin mükellef nezdinde bir bağlayıcılığı olamaz. Bağlayıcı olmayan bu belgenin tebliğ ile hüküm ve sonuç doğurması da beklenemez. Bu düşünceden hareketle mevzuatımızda bu eksikliğe esasa etkili olan şekil hatası olarak yer verilmiştir. VUK 108'inci maddesinde esasa etkili hatanın varlığını sadece "mükellefin adının belgede hiç yer almaması" olarak belirtmiştir. Ancak kanuni ad, öz ad ve soyadından oluşur. Öz adın veya soyadının herhangi birinin belgede yer almaması durumunda kanuni adın iki unsuru tamamlanmamış olacaktır. Bu iki unsurdan bir tanesine, tebliğ edilecek belgede yer verilmemesi de esasa etkili şekil hatası olarak değerlendirilmelidir. Ayrıca tebliğ

edilecek evrakta mükellefe ait olmayan başka birinin adının yazılı olması durumunda da mükellefin adına hiç yer verilmemiş gibi değerlendirilip esasa etkili şekil hatası oluşacağı kesindir. Dolayısıyla bu şekilde yapılan tebliğ geçersizdir ve yapılmamış kabul edilir (Şenyüz, 1997: 137-138). Danıştay kararlarını incelediğimizde mükellefin ad ve soyadının ihbarnamede bulunmasına karşın yanlış yazılmış olması halinde tebliğ işleminin geçerli olup olmayacağı konusunda verilen kararlarda bir görüş birliği bulunmadığı görülmektedir. Danıştay 9’uncu Dairesinin farklı zamanlarda verdiği kararlarına göre, “tebliğ edilen ihbarnamede, posta zarfının üzerinde veya gazetede ilanda mükellefin ad ve soyadının yanlış yazılmış olmasını tebligatı hükümsüz kılan hatalardan biri olarak değerlendirmiştir” (T.C. Danıştay, 9.D. 17.2.1968, T. E.1965/1815 K.1968/564, 10.1.1972, T. E.1971/1187, K.1972/16, 3.12.1974, T. E.1973/1021, K.1974/1788). Ancak Danıştay’ın farklı dairelerinin farklı zamanlarda verdiği bazı kararlarına göre de mükellefin ad ve soyadında yapılan bir yanlışlık esasa etkili bir hata değildir. Mükellefin, ad ve soyadının ilan tebliğlerinde “M. Sadi Sızman” yerine “M. Sudi Sızman” olarak yazılmış olması, mükellefin soyadının baskı hatası sonucu olarak “Başer” yerine “Başçi” ve yine sadece soyadının “Yaşmut” yerine “Yarmut” olarak yazılması ihbarnameyi hükümsüz kılan hata olarak değerlendirilmemiştir (T.C. Danıştay, 7.D. 27.4.1971, T. E.1968/2443, K.1971/1507, T.C. Danıştay, 4.D. 18.4.1973, T. E.1972/843, K.1973/877, T.C. Danıştay, 9.D. 16.11.1976, T. E.1975/564, K.1976/2936). Yani yapılan bu hataların sonucunda tebligat hükümsüz kabul edilmemiştir.

3.2.1.2. Vergi Türü ve Miktarının Hiç Yazılmamış Olması Durumu

Vergiler hakkında türlerine göre çok çeşitli ayrımlar yapılır. Örneğin, dolaylı-dolaysız, servet veya harcamalar üzerinden alınan vergiler. Ancak bu şekilde yapılan ayrımlar çok geniş bir alanı içine almış olur. VUK da belirtilen vergi türünden bu ayırım anlaşılmalıdır. Kanunun tür ifadesiyle teorik bir kavramdan ziyade hukuki açıdan vergi veya cezanın isminin belirtilmesi gerektiği değerlendirilmelidir. Ayrıca mükellef, tebliğ olunan ihbarnamede tutar olarak ne kadarlık bir idari işlemle karşı karşıya kaldığını bilmelidir. Tutarın yazılmadığı ihbarnamelerde ne kadarlık bir miktar üzerinden işlem yapılacağı da anlaşılmalıdır. Bu bağlamda vergi türü ve miktarının hiç yazılmadığı ihbarnamelerden ne istendiği de belli olmayacaktır (Şenyüz, 1997: 138-139). Tebliğ ile amaç mükellefin kendisiyle ilgili vergisel konuda bilgilendirilmesi olduğundan bu şekilde vergi/ceza ihbarnamesine verginin türü ve miktarının hiç yazılmamış olması tebliğ ile mükellefin bilgilendirilmesi amacına ters düşeceğinden yapılan tebliğ hüküm ve sonuç doğurmayacaktır (İnneci ve Coşkun Karadağ, 2015: 58).

3.2.1.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresinin Hiç Yazılmamış Olması Durumu

Tebliğ ile mükellefin bilgilendirilmesi sonucunda, gerek duyulması halinde, mükellefin kendi ile ilgili durum hakkında idari ve yarı yoluna başvurmasına imkân tanınır. Bu husustan mükellefin yararlanabileceği ve bu husus için ne kadar sürenin olduğunu bilmesi gerekir. Yani tebliğ edilen

evrakta vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılması gerekir. Nitekim Anayasanın 125'inci maddesinde de "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık" olduğu belirtilmiştir. VUK, kanuni bir hak olan bu durumu, tebliğ yapılan mükellefe hatırlatma bakımından vergi/ceza ihbarnamelerinde yer almasını zorunlu tutmuştur. Aksi bir halde kanun, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamasını esasa ilişkin hata olarak kabul etmiştir (Yüce ve Çelik, 2017: 165).

Ancak Danıştay 4'üncü Dairesinin ödeme emrinin tebliği hakkında verdiği bir kararda şu şekilde değerlendirme yapılmıştır: "ödeme emrinin kapsamı gereken bilgilerin neler olduğu 6183 sayılı kanunun 55'inci maddesinin 2'nci fıkrasında gösterilmiş ve itiraz süresinin ödeme emrine yazılması koşulu aranmamış olup, VUK' un 108'nci maddesi, vergi ihbarı ile ilgili vesikalar bakımından geçerli olduğundan, ödeme emrinde itiraz süresinin yazılmamış olması tebliğin hükümsüzlüğünü gerektirmez." (T.C. Danıştay, 4.D. 15.10.1984, T. E.1983/2938, K.1984/3615)

3.2.1.4. Belgelerin Görevli Olmayan Bir Makam Tarafından Düzenlenmiş Olması Durumu

İdari işlemlerin yöneldiği hukuki sonucu doğurabilmesi için herhangi bir kişi tarafından değil, görevli ve yetkili idari merciler tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Bu yetkiyi kullanacak kişi ve/veya makam anayasa ve kanunlarla belirlenir. Eğer kişi ve/veya makama anayasa veya kanunla ilgili işlem için yetki verilmemiş ise, o kişi o işlem için yetkisizdir. Yani idare adına o işlemi gerçekleştiremez (Gözler ve Kaplan, 2012: 129). Bu bağlamda yetkisiz kişi ve/veya kurumlar tarafından düzenlenecek tebliğ evrakı hukuken hüküm ve sonuç doğurmayacak ve geçersiz olacaktır.

3.2.1.5. İhbarnameye Vergi İnceleme Raporunun, Vergi Tekniği Raporunun veya Takdir Komisyonu Kararının Eklenmemiş Olması Durumu

Mükellefe tebliğ edilen ihbarnamelere, ilgisine göre vergi inceleme raporunun, vergi tekniği raporunun veya takdir komisyonu kararının eklenmemiş olması tebliği geçersiz kılacak ve yapılan ihbarname de hükümsüz olacaktır (Candan, 2006: 184).

Danıştay 4. Dairesi verdiği bir kararda; mükelleflerin ilgili ihbarname üzerinde uzlaşma veya dava açma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri bakımından VİR' in ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğunu belirtmiş olup, VİR' in ihbarnameye eklenmemesinin VUK 108'inci maddesindeki basit şekil noksanlığı şeklinde olamayacağını ifade etmiştir. Buradan hareketle VİR eklenmeden düzenlenip tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesinin hüküm ifade etmeyeceğine karar vermiştir (T.C. Danıştay 4.D. 2.03.1998, T. E.1997/1536, K.1998/688). Anlaşılabileceği üzere VİR' in

ihbarnamenin ekine eklenmemesi sonucu yapılan tebliğin geçersiz olacağı ve ilgili idari işlemin hüküm doğurmayacağı mahkeme kararıyla açıklanmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “ihbarname ekinde VİR’ in tebliğ edildiği halde, işlemlerin dayanağı olan VTR’ nin davacıya ihbarnamenin ekine tebliğ edilmemesinin davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası” olduğuna karar vermiştir (T.C. Danıştay VDDK. 18.06.2014, T. E.2014/304, K.2014/563).

Yüksek mahkemenin verdiği karardan, takdir komisyonu kararının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmeden tebliğ yapılmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı anlaşılmaktadır. İlk derece mahkemesinin tarh işleminin kaldırılması gerektiği kararı, temyize götürüldüğünde tarh işlemi kaldırılması kararını veren ilk derece mahkemesinin kararında isabetsizlik görülmediği ve usule uygun hareket edildiği sonucuna varılmıştır (T.C. Danıştay 3.D. 15.01.1991, T. E.1989/2359, K.1991/8).

Yüksek mahkemenin verdiği kararlardan da anlaşılacağı üzere, vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararlarının da ihbarnameye eklenmemiş olması durumunda, ihbarname hükümsüz olacaktır.

Danıştay 3. Dairesinin verdiği bir kararda VTR’ nin tebliğ ekinde gönderilmemesinden kaynaklı tarhiyatın kaldırılması kararını kabul etmediği görülmektedir. “Vergi Mahkemesince takdir komisyonu kararında esas alınan VTR’ nin tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırıldığı anlaşılmaktadır. Takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde gönderilip, kararın dayanağı olan VTR’ nin ekte gönderilmemesinin hak arama hürriyeti bağlamında savunma hakkını ihlal etmeyeceğinden, Vergi Mahkemesince tarhiyatın kaldırılması kararında hukuka uygulama görülmemiştir.” (T.C. Danıştay 3.D. 26.09.2017, T. E.2016/7238, K.2017/6114). Yüksek mahkemenin VTR’ nin ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmemesi ve bu durum karşısında yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle ilk derece mahkemesine açılan davanın sonucunu, davalı idare lehine bozduğu görülmüştür.

Vergi/ceza ihbarnamesinde tarh edilen verginin veya uygulanan cezanın dayanağı olan unsurların yer alması gerekir. Sonuç olarak vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi hak arama özgürlüğü ile uyumsuzdur.

3.2.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları

VUK 108’inci maddesinde, tebliğ olunan belgelerle ilgili yapılan hataların esasa etkili olmayan şekil hataları olması durumunda hukuki değerlerini kaybetmeyecekleri ifade edilmiştir

(Görkemli, 2017: 121). Ancak kanunda esasa etkili olmayan şekil hatalarının neler olduğu açıklanmamıştır. Bu durumda bu tür hataların neler olduğunu, esasa etkili olan şekil hatalarının dışında kalan şekil hataları olarak değerlendirmek mümkündür. Bu hataların esasa etkili olmayan şekil hataları olarak ifade edilmesinin nedeni; tebliğ ile ulaşılmak istenen amacın, idarenin küçük yanlışlıkları veya eksiklikleri ile ortadan kaybolmasının önüne geçilmek istenmesidir. Tebliğ evrakındaki eksikliğin boyutunun ne kadar olabileceği veya yanlışlığın ne kadar yapılabileceğini Danıştay’ın esasa etkili olmayan hatalar bağlamında verdiği kararlardan anlamak mümkündür (Şenyüz, 1997: 140).

3.2.2.1. Vergi/Ceza İhbarnamesinde Verginin Türünün Yanlış Yazılmış Olması

Danıştay 11’inci dairesinin konuya ışık tutan kararına göre vergi türünün, tebliğ olunan ihbarnamede “veraset ve intikal vergisi” olarak yer verilmesi gerekirken “intikal vergisi” olarak yer verilmiş olmasına karşın anlaşılabilir olduğu değerlendirildiğinden ihbarnameyi hükümsüz kılacak hatalardan biri olarak kabul etmemiştir (T.C. Danıştay. 11.D. 19.9.1966, T. E.1966/603, K.1966/1724).

3.2.2.2. Vergi/Ceza İhbarnamesinin Tebliğinde Vergilendirme Döneminin Yanlış Yazılmış Olması

Mükellefe tebliğ olunan ihbarnamede vergilendirme döneminin yanlış yazılması ihbarnameyi hükümsüz kılmaz. Danıştay 4’üncü dairesinin verdiği bir kararda 1968 yılına ait beyannamesini 1969 yılı mart ayında vermeyen yükümlü adına kesilen usulsüzlük cezasının ihbarnamede döneminin 1968 yerine 1969 olarak yazılması VUK 108’inci maddesinde sayılan esasa etkili olan şekil hatalarından olmadığından ihbarnamenin hükümsüz olmayacağını belirtmiştir. (T.C. Danıştay 4.D. 09.05.1974, T. E.1973/2728, K.1974/1233). Yine aynı dairenin vermiş olduğu başka bir kararda ihbarnameye sehven 1968 yılı yerine 1963 yılı yazılmış olmasının esasa etkili şekil hatalarından sayılamayacağı açıklanmıştır (T.C. Danıştay 4.D. 31.05.1973, T. E.1972/4494, K.1973/3117).

3.2.2.3. Gazete İlanında Vergi Miktarının Gösterilmemiş Olması

Gazete ilanında vergi miktarının gösterilmemiş olması yapılan ilanı hükümsüz kılmaz. Gazete ilanlarında vergilerin hesap takip numaraları gösterildiğinden bu numaralardan vergilerin ilgili bulunduğu dönemler anlaşılacağı gibi, gazete ilanlarında vergi miktarının gösterilmemiş olması bu ilanı hükümsüz kılmaz. Zira VUK’ un 105’inci maddesinde ilanın içeriği ile ilgili hükümlerde; ilanlarda vergi miktarının belirtilmesini kesin hükme bağlamış bir hüküm bulunmamaktadır (T.C. Danıştay 4.D. 22.12.1976, T. E.1976/718, K.1976/3256).

3.2.2.4. İlanen Tebliğde Mükellefin Adresinin Hiç Yazılmaması veya Yanlış Yazılmış Olması

VUK 108'inci maddesinde hangi eksiklik ve/veya yanlışlığın tebliği hatalı kıldığı ifade edilmiştir. Yükümlünün adı-soyadı, hesap numarası, mahalle ve sokağı yazılı olmasına rağmen sadece kapı numarasında 49 yerine 9 yazılması şeklinde yanlışlık yapılmıştır. VUK 105'inci maddesinde ilan yoluyla yapılacak tebliğe özel bir düzenleme yapılarak, ilanda yükümlünün adı-soyadı ile tebliğin ilgili olduğu vergilerin gösterileceği belirtilmiştir. Ancak yine aynı kanunun devamında ilanda yükümlünün adresinin de yazılacağı doğrultusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bağlamda ilanen tebliğlerde mükellefin adresinin eksik, yanlış veya hiç yazılmaması tebliğin geçerliliğini etkilemeyecektir (T.C. Danıştay 13.D. 9.7.1975, T. E.1974/3467, K.1975/2552, T.C. Danıştay 4.D. 11.7.1975, T. E.1974/3466, K.1975/2551). Sonuç olarak tebliğe bağlı işlem hüküm ifade edecektir.

3.2.2.5. Takdir Komisyonu Kararının Numarasının Vergi İhbarnamesinde Yanlış Yazılmış Olması

Takdir komisyonu kararının numarasının vergi ihbarnamesinde yanlış yazılmış olması esasa etkili şekil hatası sayılmaz. Danıştay 4. Dairesi aldığı bir kararda, mükellef adına salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasının; takdir komisyonuna intikalinin işin özelliğine ve emsal durumuna göre yerinde bulunduğu ve takdir komisyonu karar numarasının vergi ihbarnamesinde yanlış yazılmasını, VUK' un 108'inci maddesi karşısında esasa etkili şekil hatası olmadığı gerekçesiyle ihbarnamenin hukuki durumunun etkilenmeyeceğini belirtmiştir (T.C. Danıştay. 4.D. 24.10.1978, T. E.1977/557, K.1978/3188).

3.2.2.6. Ceza İhbarnamesinde Ceza Dayanağı Olarak VUK Maddesindeki İlgili Fıkranın Yanlış Gösterilmesi

Vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenirken cezanın kanuni dayanağı belirtilmelidir. Ancak ihbarnamede cezanın kanunda hangi durumlarda uygulanması gerektiği ile ilgili maddesinin doğru belirtilip, fıkranın yanlış belirtilmesinin ihbarnameyi hükümsüz kılmayacağı mahkeme kararlarından anlaşılmaktadır. İhbarnamede VUK 353'üncü maddesinin 1. fıkrası yerine 2. fıkrasının cezanın dayanağı olarak gösterilmiş olması, ihbarnameyi geçersiz kılmaz. Danıştay 4'üncü dairesi konu ile ilgili kararda, fatura alınmamasından dolayı cezayı gerektiren fiil için VUK' un 353'üncü maddesinin birinci fıkrasının dayanak gösterilmesi gerekirken, ikinci fıkrasının dayanak gösterilmiş olmasını VUK 108'inci maddesinde sayılan esasa etkili hatalar arasında değerlendirmemiş olup, idari işlemin geçerli olduğu kararına varılmıştır (T.C. Danıştay 4.D. 18.01.1990, T. E.1987/3092, K.1990/176).

3.2.2.7. İhbarnamede Vergi Matrahı ile Oranının Gösterilmemiş Olması

Vergi/ceza ihbarnamesinde, vergi matrahı ile oranının gösterilmemiş olması esasa etkili şekil hatası olmayıp, ihbarnamenin iptalini gerektirmez. Danıştay 3. Dairesi bir kararında 1987 Aralık ayı işlemlerinden dolayı davacı adına re' sen salınan gelir(stopaj) vergisinin, ihbarnamelerde vergi matrahı ile vergi oranının gösterilmediği nedeniyle ihbarnamelerin iptaline yönelik iddiayı kabul etmemiştir. VUK' un 108'inci maddesinde "tebliğ olunan belgelerin esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyeceklerini" hükme bağladığından, ihbarnamenin iptal edilmesine gerek olmadığı yönünde karar verilmiştir (T.C. Danıştay 3.D. 22.9.1992, T. E.1990/2908, K.1992/2829). Tebliğ edilen ihbarnamede vergi matrahı ile oranının gösterilmemiş olması tebliğin hukuki geçerliliğini etkilemeyecektir. İhbarnamenin bu şekilde tebliğ edilmesi onu hükümsüz kılmayacaktır.

3.3. Tebliğ Uygulamalarındaki Hatalara İlişkin Hukuki Sorunlar

Hukuk sistemlerinin temelini oluşturan usul, esastan önce gelir ilkesi doğrultusunda neyi yaptığımızdan çok nasıl yaptığımızın iyice değerlendirilmesi oldukça önemlidir (Akbulut, 2019: 127). Tebliğin kanunda belirlenmiş usule göre yerine getirilmesi gerekir (Özbalcı, 1985: 158). Kanunda gösterilen tebligat usullerine uyulmadan yapılan tebligat usulsüz olacaktır (Yılmaz ve Çağlar, 1999: 1335). Tebliğ usulünde hata kavramı tebliğ edilen belgedeki hata kavramından daha geniş kapsamlıdır. Tebliğ usulündeki hata, tebliğ edilen belgenin kanuna uygun olmasına rağmen tebliğin kanundaki yol veya yöntemine uygun yapılmamasıdır. Düzenlenme şeklinde hata yapılmış bir belge usulüne uygun tebliğ edilebileceği gibi, düzenlenme şeklinde hata yapılmayan bir belge usulsüz de tebliğ edilebilir (Şenyüz 1997: 143). Bu uygulama ile ilgili hukuki sorunlara birçok örnek verilebilir. Tebliğ usulündeki hatalara ilişkin hukuki sorunlara VUK 'da hüküm altına alınmış tebliğ hükümleri ve Danıştay'ın konu ile ilgili verdiği kararlar kapsamında aşağıda örnekler verilmiştir.

Tebliğde usul hataları genellikle vergi dairesinden ve posta idaresinden kaynaklanmaktadır. Vergi dairesinden kaynaklanan sorunlar; ilgili memurun ilgisizliği ve/veya bilgisizliği olabileceği gibi kanun hükümlerinin yanlış anlaşılıp uygulanması da olabilir. Posta idaresinden kaynaklanan sorunlar daha çok tebliğ yapacak posta görevlisinin tebliğ yaparken uyması gereken kurallara uymaması veya tebliğe yetkili olmayanlara tebliğ yapılması gibi nedenlerle karşımıza çıkmaktadır (Yüce ve Çelik, 2017: 203-204). Nadiren de muhtarın usulüne uygun muhatabı haberdar etmemesinden veya muhatabın dürüstlük kurallarına aykırı davranması sonucu tebliğ usulünde hukuki sorunlar oluşmaktadır. Muhtarlık kaynaklı tebliğ sorunu, muhtarın tebliğ usulünü ve tebliğin hukuki sonuçlarının önemini tam olarak bilmemesinden kaynaklanmaktadır. Tebliğ işlemlerinin usulüne uygun gerçekleşebilmesi için muhatabın da önemli görevleri vardır. Muhatabın bilinen adreslerini ve adresini değiştirmesi durumunda bu değişikliği ilgili idareye

bildirilmesi gerekir. Nitekim muhatap, beyanlarında iyi niyetli olmalı ve dürüst davranmalıdır (Yüce ve Çelik, 2017: 213-214).

3.3.1. Vergi Dairesinden Kaynaklanan Sorunlar

Bu kısımda tebliğ işlemi ile ilgili vergi dairesinden kaynaklanan sorunları ele alacağız. Bu sorunlar idarenin ilan tebliğ koşulları oluşmadan ilan tebliğe gitmesi, tebligatın muhatabı dışındaki kişilere yapılması sorunu ve özel kanunda hüküm bulunmasına rağmen genel kanun hükümlerine göre tebligat yapılması sorunu olarak sınıflandırılıp alt başlıklara ayrılarak değerlendirilecektir.

3.3.1.1. İdarenin İlan Tebliğ Koşulları Oluşmadan İlan Tebliğe Gitmesi

İdarenin ilan tebliğ koşulları oluşmadan ilan tebliğe gitmesi sorunu; mükellefin kendi rızası ile değiştirdiği veya belediyenin numarataj çalışmaları sonucunda değişen adresinde aranmadan, posta veya memur yoluyla tebliğ yolları denenmeden, aynı adrese ikinci kez tebliğe gidilmeden ilan tebliğ yoluna başvurulması gibi sorunlar mahkeme kararları kapsamında sınıflandırılarak incelenecektir.

3.3.1.1.1. Mükellefin Değiştirdiği Adresinde Aranmadan İhbarnamelerin İlan Yoluyla Tebliğ Edilmesi Sorunu

Mükellefe yapılacak tebliğler yeni adreslerine yapılmalıdır, yeni adresleri olup olmadığı tespit edilmeden doğrudan ilan tebligat yoluna gidilmemelidir. “Tebliğ yapılmak istenen yükümlünün öğretim üyesi olduğu Adana İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi’nden Ankara Devlet Mühendislik ve Mimarlık Akademisi’ne adresini naklettiği, idarece bilinen bu adresi yerine Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi’nde aranarak bulunamayınca ilan tebliğ yoluna gidilmesi uygun görülmemiştir.” (T.C. Danıştay 4. D. 14.2.1983, T. E.1982/2591, K.1983/563). Yükümlünün görevi nedeniyle de vergi idaresince gereken özen gösterilmesi durumunda adresi tespit edilebilecektir. Buradan anlaşılacağı üzere vergi dairesi tarafından mükellefin adres nakli durumuna dikkat etmeyerek ilan tebliğe gidilmesi usule aykırıdır. Bu konuda memurların daha ilgili ve dikkatli olması önem arz etmektedir. Olması gereken tebliğ yolları denenmeden ilan tebliğ gibi son çare olarak kullanılması gereken bir tebliğ yöntemi kullanılması usulen uygun değildir.

3.3.1.1.2. Adresi Bilinen Mükelleflere Posta ile Tebliğ Yolları Denenmeden İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu

Adresi bilinen mükelleflere posta ile tebliğ yolları denenmeden ilanen tebliğe gidilemez. “Vergi idaresince yükümlünün adresi bilindiği halde, vergi ve cezalara ait ihbarnamelerin olması gereken posta yoluyla tebliğine çalışılmadan ilanen tebliğ edildiği anlaşılmıştır. VUK’ un 103’üncü maddesindeki şartlar oluşmadan ve aynı kanunun 93’üncü maddesine de uyulmadan yapılan tebliğle ihbarnamelerdeki vergi ve cezaların kesinleştiğinden söz edilemez” (T.C. Danıştay 4. D. 31.10.1984, T. E.1984/238, K.1984/3934). Adresi VUK’ a göre belirlenmiş yükümlülere bu adreste posta yoluyla tebliğ yöntemi denenmeden ilanen tebliğe çıkılması usule aykırıdır. Usulen yükümlü bilinen adreslerinde aranmalı ve bulunamazsa ilan yoluyla tebliğ yöntemi kullanılmalıdır.

3.3.1.1.3. Bilinen Adrese Tebligat Yapılmadan İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu

Bilinen adrese tebligat yapılmadan ilanen tebliğe gidilmesinin hukuki bir sorun oluşturduğuna işaret eden Danıştay 4. Dairesinin kararına göre; “ihbarcı kişiler tarafından bildirilen adresler 213 sayılı VUK’ un 101’inci maddesinde sayılan “bilinen adresler” arasında yer almadığına göre, bu kişiler tarafından bildirilen adreste ihbarnamenin tebliğ edilememesi nedeniyle ilanen tebligat yoluna gidilmesinde kanuna uyarlık görülmemiştir” (T.C. Danıştay 4.D. 19.10.1975, T. E.1975/164, K.1975/3283). VUK da sayılan bilinen adresler dışında başka bir adrese tebliğe gidilmesi ve sonuç alınmaması durumunda ilanen tebliğe gidilmesi usule aykırıdır. Kanun bilinen adresleri sınırlamış ve hüküm altına almıştır. Kanunda yazılı bilinen adresler dışında bildirilen, bulunan veya duyulan adreslerde tebliğ işlemi yapılamaz. Bu tür yöntemler ile belirlenen adreslerde tebliğ yapılamayacağından mükellef bilinen adresinde aranmamış kabul edilecek ve ilanen tebliğ şartları oluşmamış olacaktır.

3.3.1.1.4. Belediyenin Numarataj Çalışmaları ile Adresi Değişen Mükellefe İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu

Belediyenin numarataj çalışmaları ile adresi değişen mükellefe ilanen tebliğe gidilmemesi gerekir. Aksi halde tebliğ hükümsüz olacaktır. “Yükümlünün, kendi iradesi ile değil de belediyenin numarataj işlemi sonucunda adresinde sokak ve kapı numarası odaklı yapılan değişiklikten kaynaklanan adres değişikliği sonucunda, ilanen tebliğ için gerekli koşulların oluştuğu kabul edilemez” (T.C. Danıştay 4. D. 16.1.1985, T. E.1984/2532, K.1984/102). Vergi dairesince basit bir araştırmayla bu husus tespit edilebileceğinden yükümlü bilinen adresinde aranmalı ve tebliğ işlemi bu adresinde yapılmalıdır. Yükümlünün bilinen adresinde aranmadan ilanen tebliğ yoluna gidilmesi usule aykırıdır.

3.3.1.1.5. Diğer Tebliğ Yolları Tüketilmeden Doğrudan İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu

İlanen tebliğ ancak normal ve mutad yollarla tebliğin mümkün olmaması halinde yapılabilir, bu yollar kanuna uygun şekilde denenmeden yapılan ilan tebliğ kanuna aykırıdır (Kızılot, 1994: 2078). “Takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden tarh olunan vergi ve cezaya ilişkin ihbarnamelerin posta ile tebliğine ilişkin evrak ve memur eliyle tebliğine ilişkin tutanak “Tebliğin mümkün olmadığı” şerhiyle vergi dairesine geri döndüğü halde, bu suretle yapılan tebliğ işlemlerinden daha önce vergi alacağıın ilan yolu ile tebliğine gidilmiş olmasında kanuni uyarlık bulunmamaktadır” (T.C. Danıştay 4.D. 29.5.1990, T. E.1990/412, K.1990/1810). Anlaşılacağı üzere normal ve olağan tebliğ yolu olan posta yoluyla tebliğ ve memur eliyle tebliğ yolu denenmeden, ilan tebliğe çıkılması usule aykırıdır. Kanuna uygun şekilde diğer tebliğ yöntemleri tüketilmeden ilan tebliğ yoluna başvurulması tebliği usul yönünden hükümsüz kılacaktır. Posta yoluyla ve memur eliyle tebliğin gerçekleştirmediği tespit olunduktan sonra ilan tebliğe gidilmesi durumunda bu yönü ile usule aykırı bir durum söz konusu olmayacaktır.

3.3.1.1.6. Aynı Adrese İkinci Kez Tebliğe Gidilmeden İlanen Tebliğe Gidilmesi Sorunu

Aynı adrese ikinci kez tebliğe gidilmeden ilan tebliğe gidilmesi usule aykırılıktan hukuki sorun oluşturmaktadır. “Yükümlü bilinen adresinden geçici olarak ayrılmış olduğundan, vergi dairesince tayin edilecek münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılması, ikinci defa çıkarılan tebliğin de aynı sebeple yapılamaması halinde tebliğin ilan yapılması gerekir. Bilinen adresin geçici olarak terk edilmesinden dolayı bir defa tebliğ çıkarmakla yetinilip; ilan tebliğ yoluna gidilmesi VUK 102’nci madde hükümlerine aykırıdır” (T.C. Danıştay 4.D. 17.5.1985, T. E.1984/396, K.1985/1440). Adres tespit tutanağına dayalı olarak yükümlünün bilinen adresini değiştirdiğine dair bir tespit yoksa, saatin, günün, haftanın veya ayın durumu göz önünde bulundurulurken münasip bir sürede aynı adrese ikinci kez tebliğe gidilmelidir. Aynı adreste yükümlü aranmadan ilan yoluyla tebliğ yapılması usule aykırıdır.

3.3.1.1.7. Tasfiye Memuruna Tebliğ Yoluna Gidilmeden İlan Tebliğ Yapılması Sorunu

Tasfiye memuruna tebliğ yoluna gidilmeden ilan tebliğ yapılması halinde, tebliğ geçerli olmayacaktır. Yükümlü tüzel kişiliğin, “... günlük genel kurul toplantısında tasfiyesine karar verilmesi, tasfiye memuru olarak ...’nın seçilmesi ve tebligat adresinin Ticaret Sicili Gazetesi’nde yayınlanması karşısında, bilinen adreste tasfiye memuruna tebligat yapılmaksızın ilan tebliğ yoluna gidilmesi 213 sayılı VUK’ nun tebligatla ilgili hükümlerine uygun görülmemiştir” (T.C. Danıştay 4.D. 15.3.1993, T. E.1992/3105, K.1993/1335). Tasfiye sürecine giren tüzel kişiliklerde bu durumun Ticaret Sicili Gazetesi’nde tescilinden sonra tüzel kişilik adına düzenlenen

ihbarnamelerin tasfiye memuruna tebliğ edilmesi gerekir. Tasfiye memuruna tebliğ yoluna gidilmeden ilan tebliğ yoluna başvurmak usule aykırıdır.

3.3.1.2. Tebligatın Muhatabı Dışındaki Kişilere Yapılması Sorunu

Bu kısımda tebligatın muhatabı dışındaki kişilere yapılması sorunu; ihbarnamelerin şirketi temsile ve tebligatları almaya yetkililer dışındaki kişilere tebliğ edilmesi sorunu, vekâletnamede açık hüküm bulunmadan tebliğ yapılması sorunu, muhatabın umumi vekili olmayan muhasebecisine tebliğ yapılması sorunu, iflasın bozulması ile ilgili uyuşmazlık mahkemede devam eden şirketlerde tebliğlerin iflas idaresi dışındakilere yapılması, tasfiyeye girmiş şirketlerde tebligatların tasfiye memurları dışındakilere yapılması sorunları başlıkları altında incelenecektir.

3.3.1.2.1. İhbarnamelerin Şirketi Temsile ve Tebligatları Almaya Yetkililer Dışındaki Kişilere Tebliğ Edilmesi Sorunu

İhbarnamelerin şirketi temsil niteliği olmayan veya tebligatları almaya yetkisi bulunmayan, sadece şirketin ortağı niteliğine sahip kişilere tebliğ edilmesinin VUK hükümlerine aykırıdır. "... Holding A.Ş. hakkında takdir komisyonunca saptanan matrah üzerinden düzenlenen ihbarnamelerin anılan şirketi temsile yetkili olmayan ve şirketteki statüsü sadece ortak olan ...'e tebliğ edilmesinde 213 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesinin 2. fıkrasındaki hükme göre yasal isabet görülmemiştir" (T.C. Danıştay 4.D. 21.11.1986, T. E.1985/918, K.1986/3473). Burada dikkat edilmesi gereken husus tüzel kişiliğin türüdür. Anonim şirketlerde tebligatın muhatabı yönetim kurulu başkan ve üyeleri iken limited şirketlerde yönetici, temsilci ve hisseleri oranında sorumluluğu bulunan ortaklardır. "Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar." (AATUHK, 1953: madde 35/1).

3.3.1.2.2. Vekâletnamede Açık Hüküm Bulunmaması Sorunu

Vergisel konular ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabilmesi için bu konuda vekâletnamede açık hüküm bulunması gerekir. Vekâletnamede açık hüküm bulunmayan durumlarda yapılan tebliğler geçersiz olacaktır. Umumi vekil olarak tayin edilen avukatlarda, genel vekâletname ile verilen genel yetki, açılmış ve açılacak davalar ve icra takipleri ile ilgili olarak yapılacak işlemlerle sınırlıdır. Mali konularda her türlü iş ve işlemleri yapmaya yetki verildiği söylenemez (Kızılot, 1994: 2086). "Davacının umumi vekili olmakla beraber, vergi ihbarı ile ilgili tebliğleri almaya yetkili olmadığı anlaşılan avukat ...'a yapılan tebligat geçersiz olduğundan, ortada kesinleşmiş ve tahsil edilebilir hale gelmiş bir amme alacağının varlığından söz edilemez" (T.C. Danıştay 3.D. 3.5.1989, T. E.1989/1948, K.1989/1427). Noterliklerce düzenlenen vekâletnamelerde, vergisel konulara özellikle değinilmemişse, vekil tayin edilen kişinin vergi ile alakalı konuları yürütebilme

vekilliği bulunmuyorsa, bu konuda vekil tayin edilene yapılacak tebliğlerin de geçersiz olacağını söylemek mümkündür.

Anonim şirketin vergi borçlarından dolayı düzenlenen ihbarnamelerin, şirketin yönetim kurulu üyesinin hususi işleri için özel vekâletname ile kendisine vekil tayin ettiği kişiye tebliği hukuka uygun değildir (Kızılot, 2008: 600-601). “Davacı şirket yönetim kurulu üyesinin, şahsi işleri nedeniyle vekâletname verdiği kişiye ihbarnamelerin tebliği suretiyle kamu alacağının kesinleştiğinden bahisle düzenlenen anonim şirkete ait dava konusu ödeme emirlerinde isabet görülmemiştir” (T.C. Danıştay 9.D. 17.10.2006, T. E.2003/856, K.2006/3972). Vekil tayin edilen kişinin yetki alanı vekil edenin özel işleri ile sınırlandırılmışsa, vergisel anlamda işleri yürütüp takip edemeyeceğinden vergisel konularda herhangi bir tebliğinde geçerliliği olmayacaktır.

3.3.1.2.3. Muhatabın Umumi Vekili Olmayan Muhasebecisine Tebliğ Yapılması Sorunu

Muhatabın umumi vekili olmayan muhasebecisine tebliğ yapılması sonucunda, tebliğe dayalı işlem hükümsüz olacaktır. “İhbarnamenin, davacının muhasebecisine tebliğ olunduğu anlaşılmış olup, muhasebecinin davacının umumi vekili olduğu kanıtlanmadığından VUK’ un 94’üncü maddesinin 1. fıkrasına aykırı olarak yapılan tebliğe dayanılarak kamu alacağının kesinleştiği ileri sürülemez” (T.C. Danıştay 3.D. 16.3.1988, T. E.1987/2247, K.1988/864). Muhatabın umumi vekili olarak yetkilendirilmeyen muhasebecisine yapılan tebliğ usulüne uygun değildir.

3.3.1.2.4. İflasın Bozulması ile İlgili Uyuşmazlık Mahkemede Devam Eden Şirketlerde Tebliğlerin, İflas İdaresi Dışındakilere Yapılması

İflas kararı Yargıtay tarafından bozulması nedeniyle, uyuşmazlık mahkemede devam ederken mükellefin malvarlığı üzerinden tasarruf hakkı söz konusu olmayacağından, vergi ihbarnamesinin mükellef kurum temsilcisine tebliği mümkün değildir (Kızılot, 1994:2081). “Mahkemece verilen karar kesinleşmemiş ve ilgilinin mal varlığı üzerinde tasarruf etme hakkı bulunmadığından ve İİK 164’üncü maddesi uyarınca iflas masasının görev ve yetkisi devam edeceğinden vergi alacağı ile ilgili ihbarnamelerin kurum temsilcisine tebliğinde isabet yoktur” (T.C. Danıştay 4.D. 7.11.1985, T. E.1982/5705, K.1985/2811). İflas kararı Yargıtay da bozulmuş olmasına rağmen iflas durumunun kesinleşmemesinden dolayı mükellefin mal varlığını kullanabilmesi söz konusu değildir. Mal varlığı tasarruf hakkı ve yönetimi iflas masasından olduğundan tebliğlerin de yine iflas masasına yapılması gerekir. Kurum temsilcisine yapılan tebliğ usulsüz olduğundan hüküm ifade etmeyecektir.

3.3.1.2.5. Tasfiyeye Sürecine Girmiş Şirketlerde Tebligatların, Tasfiye Memurlarına Yapılmaması

Tasfiyeye giren tüzel kişilerin tebligatları tasfiye memuruna yapılmalıdır. Tasfiye halindeki tüzel kişilerde tasfiye memuru yerine, eski yöneticilerine tebligat yapılması usule aykırıdır (Yılmaz ve Çağlar, 1999: 1214). Tasfiyeye giren şirketin bu tarihten sonraki tebliğleri tasfiye memuruna tebliğ edilmesi gerekir. Şirketin eski adreslerinde aranıp tebliğin yapılmaya çalışılmasının kanuni değildir. “Tasfiye memuruna yapılmayan tebliğ geçersiz olduğundan kesinleşmiş bir amme alacağının bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare tebligat işlemlerinin kanuna uygun olduğunu ileri sürmüş ve kararın bozulmasını istemiştir. Ancak Danıştay, ilgili ihbarnamelerin tasfiye memuruna tebliğ edilmesi gerekliliğinden temyiz istemini reddetmiştir” (T.C. Danıştay 4.D. 06.06.2000, T. E.1999/2997, K.200/2514). Şirket tüzel kişiliği tasfiyeye girmiş ancak tasfiye edilerek ortadan kalkmamışsa ihbarnameler şirket adına düzenlenerek, tasfiye memuruna tebliğ edilmelidir. Şirket tüzel kişiliği tasfiye edilerek ortadan kalkmışsa şirket adına ihbarname düzenlenmemelidir. İhbarnameler tasfiye dönemine ait ise tasfiye memuru adına düzenlenip yine tasfiye memuruna tebliğ edilmeli veya tasfiye öncesi döneme ait ihbarnameler mevcut ise ilgili dönemdeki temsilciler adına düzenlenip tebliğ edilmelidir (Çubukçu, 2000: 89-90).

3.3.1.3. Özel Kanunda Hüküm Bulunmasına Rağmen Genel Kanun Hükümlerine Göre Tebligat Yapılması Sorunu

Bu kısımda özel kanunda hüküm bulunmasına rağmen genel kanun hükümlerine göre tebligat yapılması sorunu; vergi ihbarnamelerinin VUK hükümlerine göre değil TK hükümlerine göre tebliğ edilmesi sorunu ve yabancı memlekette bulunanlara ihbarnamelerin hangi kanuna göre tebliğ edileceği sorunu üzerinde durularak değerlendirilecektir.

3.3.1.3.1. Vergi İhbarnamelerinin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Değil Tebligat Kanunu Hükümlerine Göre Tebliğ Edilmesi Sorunu

Vergi ihbarnamelerinin VUK’ a göre tebliği zorunlu olup, TK hükümlerine göre tebliği yapılamaz. İdari işlemlerin ilgililerine duyurulmasının kanunlarımızda kesin ve net kurallara bağlanıp yapılmasındaki amaç, ilgililerin bu işlemlere karşı talep ve dava haklarını kullanmalarına imkân vermektir. Zamanaşımının dolmasına çok az bir süre kalmış olmasının, ihbarnamelerin VUK hükümlerine göre tebliğine engel teşkil edecek bir sebep sayılamaz (İspir vd., 1985: 162). “Yükümlüye ihbarnameler geçici olarak adresinde bulunamaması ve zamanaşımının dolmasına çok az bir süre kalması nedeniyle TK 35’inci maddesi uyarınca tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Ancak vergilendirme ile ilgili tebliğlerin VUK hükümleri uyarınca yapılması zorunlu olup, TK hükümlerine göre yapılan tebliğe dayalı tarhiyatta isabet görülmemiştir” (T.C. Danıştay 4.D.

12.1.1984, T. E.1982/17819, K.1984/132). VUK 93'üncü maddesi gereğince vergisel konulardaki tebliğlerin vergilendirme ile ilgili özel kanun olan VUK'a göre yapılması gerekir. VUK' da konuyla ilgili herhangi bir hüküm bulunmadığında tebliğ işlemleri ile ilgili genel kanun olan TK' ya başvurulabilir. Ancak zamanaşımı süresinin dolacak olması ile tebliğ işleminin yapılmasına az bir süre kalmış olması VUK hükümlerine göre değil de TK hükümlerine göre tebligat yapmayı gerektirmez. Bu şekilde yapılacak tebligat usulsüz olacak ve vergi ve/veya cezanın zamanaşımına uğraması söz konusu olacaktır.

3.3.1.3.2. Yabancı Memlekette Bulunanlara İhbarnamelerin Hangi Kanuna Göre Tebliğ Edileceği Sorunu

Biri özel kanun VUK, diğeri genel kanun TK olmak üzere verginin tebliği konusunda iki farklı düzenleme mevcuttur. Verginin tebliği konu olunca ilk olarak özel kanundaki hükümler uygulanmalıdır. Özel kanunda hüküm bulunmaması halinde genel kanundaki hükümler uygulanmalıdır. İhbarnamelerin, yabancı memlekette bulunanlara tebliği VUK' da yer alan tebliğ hükümlerine göre yapılmalıdır. Aksi takdirde TK hükümlerine göre yapılan tebliğ işlemi geçersiz olacaktır (Şenyüz vd., 2019: 197). “Vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliği ile ilgili araştırma yapılırken Paris Başkonsolosluğunun 24.4.1982 günlü yazısından yükümlünün 8.11.1976 ile 23.7.1978 tarihleri arasında Fransa'da bulunduğu anlaşılmıştır. VUK' un 97'nci maddesi yabancı memlekette bulunanlara tebliğ esasını düzenlemekte olup TK ya göre tebliğ yapılması kanuna uygun görülmemiştir” (T.C. Danıştay 4.D. 22.11.1982, T. E.1982/2115, K.1982/4027). Yabancı memlekette bulunanlara ihbarnamelerin tebliği, tebliğ işlemleri ilgili genel kanun TK' ya göre değil verginin tebliğinin düzenleyen özel kanun VUK' a göre gerçekleştirilmelidir. Aksi durumda yapılan tebliğ usulsüz olacaktır.

3.3.2. Posta İdaresinden Kaynaklanan Sorunlar

Posta idaresinden kaynaklanan sorunlar daha çok tebliğ yapacak posta görevlisinin tebliğ yaparken uyması gereken kurallara uymaması veya tebliğe yetkili olmayanlara tebliğ yapılması gibi nedenlerle karşımıza çıkmaktadır.

3.3.2.1. Tebliğ Memurunun Tebliğ Esnasındaki İmza Unsuruna Dikkat Etmemesi Sorunu

Tebliğ zarfında tebliğ ve tebellüğ edenin imzaları ve tebliğ tarihi bulunmadıkça, yapılan işlem kanunen geçerli kabul edilemez (Kızılot, 1994: 2087). “Tebliğ alındısının incelenmesinden, tebliğ üzerindeki imzanın yükümlü kurumda çalışanlara ait olmadığı ve tebliğin kime yapıldığının belirsiz olduğu anlaşılmaktadır. VUK' un tebliğe ilişkin hükümlerine göre tebliğ zarfında tebliğ edenin ve kendisine tebliğ edilenin imzaları ve tebliğ tarihi gösterilmedikçe tebliğin kanuni hükümler

çerçevesinde yapıldığı kabul edilemez” (T.C. Danıştay 4.D. 21.2.1989, T. E.1987/4317, K.1989/836). Tebliğ evrakındaki imzanın yükümlü kurum yanında çalışanlardan kime ait olduğu şerh konulmak suretiyle tebliğin kime yapıldığının belirlenmesi gerekir. Aksi bir durumda işyerinde çalışanlara ait maaş bordrosu, sosyal sigorta bildirimleri, muhtasar beyanname veya imza sirkülerinden imzanın tespiti yapılabilir.

Tebliğ alındısında tebliğin muhatabı dışındaki kimselere yapılması durumunda da kime yapıldığının açıkça belirtilmesi gerekir. Aksi takdirde usulüne uygun tebliğ gerçekleşmemiş olacaktır (Kızılot, 1994: 2097). “Tebliğ alındı belgesinin incelenmesinden, tebligatın bizzat yükümlüye yapıldığı hususunda herhangi bir şerh bulunmadığı, altında bulunan imzanın yükümlünün dava, temyiz dilekçesi ve diğer belgelerdeki imzalarıyla da ilgisinin olmadığı belirlenmiştir” (T.C. Danıştay 4.D. 13.1.1986, T. E.1985/2901, K.1986/105). Bu durumda ihbarnamelerin tebliği usulsüz yapılmıştır. Vergi ve ceza alacağının kesinleşmesi söz konusu değildir.

3.3.2.2. Tebliği Kabule Yetkili Olmayan Kişilere Tebliğ Yapılması Sorunu

Posta idaresinin tebliğ yapmaya yetkili memurunun gerekli tespitleri yapmadan muhatabı dışındaki kişilere tebliğ yapması sonucu hukuki sorun oluşmakta ve işlemler yargıya taşınmaktadır. Aşağıda posta memurunun tebliğe yetkili olmayanlara tebliğ yapmasında nasıl sorunlar oluşturduğu mahkeme kararları ışığında değerlendirilmiştir.

3.3.2.2.1. Vergi İhbarnamelerinin Aynı Evde Oturduğu Tespit Edilmeyen Yakın Akrabalara Tebliğ Edilmesi Sorunu

Vergi/ceza ihbarnamelerinin aynı evde oturduğu tespit edilmeyen yakın akrabalara tebliğ edilmesi hukuki sorun oluşmaktadır. “Cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamenin incelenmesinden, tebliğ alındısında, ihbarnameyi tebellüğ eden şahsın, yükümlü ile aynı evde oturduğu tespit edilmeksizin yakın akrabaları olması nedeniyle, bu kişiye yapılan tebliğe dayanılarak amme alacağının kesinleştiğinin kabulü mümkün değildir” (T.C. Danıştay 4.D. 25.11.1982, T. E.1982/2279, K.1982/4308). Posta memurunun tebliğin ana muhatabı dışındakilere tebliğ yaparken VUK 94’üncü madde de sayılan kişilerden olup olmadığına dikkat etmesi gerekir. Muhatabın adresindeki evinde bulunmadığını fark ettiğinde aynı evde oturduğunu küçük bir araştırma ile tespit edeceği kişilere tebliğ yapabilir. Ancak böyle bir araştırma yapmadan kapıyı kim açıyorsa bu evde muhatap ile oturuyordur düşüncesi ile yapılan tebliğ tehlikeye girecektir. Eğer tebliğ yapılan kişi muhatap ile aynı evde oturmuyorsa yapılan tebliğ usulsüz olacaktır.

3.3.2.2.2. Muhatabın İşyerinde Bulunmadığının Usulüne Uygun Tespit Edilmeden Tebliğ Yapılması Sorunu

Muhatabın işyerinde bulunmadığı usulüne uygun olarak tespit edilmeden, memur veya müstahdemine tebligat yapılamaz. Aksi takdirde tebliğ usulsüz olacaktır (Kızılot, 1994: 2085). “İhbarnamelerin şirketin işyeri adresinde tebligatı almaya yetkili şirket temsilcilerinin bulunmadığına dair herhangi bir şerh konulmadan doğrudan fabrika bekçisi imzasına tebliğ edildiğinin çekişmesiz olduğu, bu şekilde yapılan tebliği kanunun amacına uygun kabul etmek mümkün olmadığından, bu tebligata dayanılarak kamu alacağının kesinleştiğinden söz edilemez” (T.C. Danıştay 3.D. 16.1.1990, T. E.1989/2764, K.1990/87). Muhatabın işyerinde bulunmaması üzerine yapılacak tebliğ işleminde, tebliğ evrakına muhatabın işyerinde bulunmadığına dair şerh konulmalıdır. Şerh konulmadan işyerinde yapılacak tebliğ usulsüz olacaktır.

3.3.2.2.3. Tebliğin İşyerindeki Müstahdeme Yapılması İçin Gerekli Araştırmanın Yapılmaması Sorunu

Tebliğin işyerindeki müstahdeme yapılmasından önce yeterince araştırmanın yapılmaması tebliğ ile ilgili hukuki sorunlar oluşturmaktadır. “İhbarnamelerin kooperatifin adresinde kapıcıya posta memuru vasıtasıyla 13.12.1984 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Apartman kapıcısı, tüzel kişiliğe ait işyerinde çalışan müstahdem durumunda olmadığı ve bir araştırma yapılmaksızın kapıcıya yapılan tebligatın kanuna uygun şekilde kooperatife yapılmış tebligat olarak kabul edilmesinde isabet yoktur” (T.C. Danıştay 3.D. 18.3.1986, T. E.1985/794, K.7986/894). Tebliğ yapılan kapıcının kooperatifin işyerinde çalışan bir müstahdem olup olmadığının araştırılması, kooperatifin işyerinde çalışan müstahdem olduğunun tespit edilmesi haline tebliğ yapılması gerekirdi. Bu şekilde yapılan tebliğ usulüne uygun olacaktır ve herhangi bir hukuki soruna sebebiyet vermeyecektir.

3.3.2.2.4. Posta Görevlisinin 18 Yaşından Küçük Kişilere Tebliğ Yapması Sorunu

Tebliğ yapmakla yetkilendirilmiş posta memurunun, tebliğin asıl muhatabına tebliği yapması esastır. Ancak VUK 94’üncü maddesinde tebligatın geçerli olması için farklı muhataplarda belirlenmiştir. Belirlenen bu kişilerinde görünüşe göre 18 yaşından küçük olmaması gerekir. “İlgili tebliğ yazısının davacının 14 yaşındaki oğlunun imzasına tebliğ olduğu anlaşılmış olup, VUK’un 94’üncü maddesinin son fıkrasına aykırı olarak yapılan bu tebligata dayanılarak re’ sen takdire gidilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ve tarhiyatı terkin eden Vergi Mahkemesi kararının; posta memurunun, görünüşüne göre 18 yaşında olduğu kanısına vardığı, davacının oğluna yapılan tebligatın kanuna uygun olduğu ileri sürülerek bozulması isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi” (T.C. Danıştay 3.D. 16.3.1988, T. E.1987/1167, K.1988/855). Vergi mahkemesinin, posta memurunun tebliğ yapılan kişiyi görünüşe göre 18 yaşında kabul ettiği

kanısını kanuna uygun bulmadığı kararını temyize götüren idarenin, Danıştay tarafından da aynı kararı ile karşılaşmıştır. Muhatabı dışında tebliğ yapılacak kişiyi belirledikten sonra kişinin görünüşe göre 18 yaşından aşağı olmama ölçütüne de dikkat etmek gerekir. Aksi takdirde yapılan tebligat hukuki bir sorun oluşturacak ve yargıya konu olacaktır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Tebliğ, vergilendirme sürecinin dikkatle takip edilmesi gereken bir adımdır. Verginin tahsil edilip, devletin kasasına girmesinden önce peşi sıra gerçekleşen işlemlerden önemli bir yere sahip olan tebliğ, bir kimsenin üzerine düşen vergi borcu tarihyatının yapılması sonucu veya hakkında hüküm ifade eden başka bir konuda kişiye, haber verilip bilgilendirilmesi gibi sıradan bir işlemmiş gibi düşünülse de uygulamasının düşünüldüğü kadar kolay ve basit olmadığı tebliğ konulu davalardan anlaşılmaktadır.

Hukuki olarak bir kimse hakkındaki işlemin tesisi ve ilgili kimsenin bu işlemle sorumlu tutulabilmesi, tebliğin usul ve esaslarına uygun olarak yapılmasıyla sağlanır. Tebliğin usul ve esasında hukuki anlamda sakatlık ortaya çıkarsa tebliğe bağlı işlemde de hukuken sakatlık olacaktır. Böyle bir durumun varlığı halinde yapılan idari işlem ilgili kimse hakkında sonuç doğurmamış olacaktır. Tebliğin gerçekleşmemesinden dolayı idarenin çabaları boşa gidecek ve zaman kaybı ortaya çıkacaktır. Eğer zaman aşımını bir durum varsa maddi kayıplar da oluşabilecektir.

Tebliğ işleminin önemli hususları; muhatabın doğru tespiti ve muhatabın usulüne uygun bilgilendirilmesidir. Tebliğ, yapılan idari işlemin veya hüküm ifade etmesi gereken bir durumun kesinleşip sonuç doğurması, muhatabının kim olduğunun doğru tespit edilmesi ile başlar. Kanunlara uygun şekilde muhatabının bilgilendirilmesi ile sonuçlanır. Genel olarak iki aşamalı olarak açıkladığımız bu süreç tamamlandığında muhatap nezdinde hukuksal süreler başlamış olur. Dava açma sürelerini başlatması bakımından tebliğ işlemi, hak arama özgürlüğünün temelini oluşturur. Yargısal süreleri başlatan ve süre dolduğunda bir kimse hakkında yapılan işlemin hüküm ve sonuç doğurmasını sağlayan tebliğ işleminin sıkı şekil şartları bulunmaktadır. Tebliğin gerçekleşip hukuksal sürelerin başlaması bu şartlara sıkı sıkıya uyulmasına bağlıdır.

Türk hukuk sisteminde 7201 sayılı Tebligat Kanunu, tebliğ işlemleri ile ilgili düzenlenmiş genel kanundur. Özellikle durumundan dolayı vergi tebligatı konusu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiştir.

Vergi tebligatının önemi, konunun özel kanunla düzenlenme ihtiyacını doğurmuştur. Özel ve genel kanun hükümleri birbirine karıştırılmadan uygulanmalıdır. Vergi tebligatı ile ilgili konu hakkında özel kanunda hüküm bulunmadığı durumlarda genel kanuna göre hareket edilmelidir. Bu durum hukukun temel niteliği ve gereğidir. VUK' un 21'inci maddesindeki tebliğ tanımı ve 93. ile

109. maddelerinde düzenlenen tebliğ hükümleri AATUHK' nu için de kaynaktır.

Kanun yapımcıların oluşturdukları kanun metinlerini uygulayacak olanlar nihai olarak sistem ve kişilerdir. Vergi tebligatında, son yıllarda geliştirilen elektronik tebligat ile kanunu uygulayacak idari personele düşen yük, sisteme aktarılmıştır. Ancak, bu geliştirilen elektronik ortamda tebligat sistemini kullanacak olanlarda bu idari personeldir. Sistem üzerinden elektronik tebliği ve elden tebliği hazırlayan idari personelin özel olarak eğitilmesi gerekir. Vergi tebliğini gerek elden gerek sistem üzerinden hazırlayan idari personel kadar posta yolu ile tebliği gerçekleştirecek olan posta memurunun da vergi tebligatının usulüne uygun gerçekleşmesinde payı oldukça fazladır. Bu nedendir ki vergi tebligatını gerçekleştirecek posta memurlarının da bu konuda özellikle eğitilmesi gerekir.

Konu ile ilgili yargı kararları incelendiğinde personellerin küçük hatalarından birçok hukuki sorun oluştuğu anlaşılmaktadır. Kanunlar ne kadar nitelikli olursa olsun, uygulamadaki başarısı, uygulayıcısı olan kimselerin eğitimi ve nitelikli olmasına bağlıdır. Bu bağlamda vergi memurları ve özellikle posta memurları, yeterli araştırma yapmadan tebliği sonuçlandırmamalarının gerekliliği konusunda ayrıca eğitilmelidir.

Vergi dairelerinde konunun önemi açısından sadece tebliğ işlemi ile ilgilenen servisler kurulabilir. Tebliğ edilecek evrak, tebliğ servisine geldikten sonra, tebliğ zarfının hazırlanması ve devamındaki sürecin kontrolü açısından oldukça verimli olacaktır.

Vergi alacağının zamanında tebliği dikkat ve özenle takip edilmesi gereken bir husus olduğundan tebliğ işlemlerinin tek bir elden kontrol edilmesi faydalı ve isabetli olacaktır. Tebligat servisi, vergi alacağının tarh zaman aşımına uğramaması için yapılacak takipte de önemli rol oynayacaktır. Tebliğ işleminin doğru bir şekilde tamamlanması için önemli hususlardan biri de vergi dairesinin elindeki bilinen adresin doğruluğudur. Günümüzde MERNİS ile vergi dairesi mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine kolay ve doğru şekilde ulaşabilmektedir. Böyle bir durumda tebliğ işleminin posta yoluyla değil de vergi dairesinin kendi memurları ile gerçekleştirilmesi tebliğ zarflarının takibi, iş gücü kazancı ve vergi toplama maliyetlerini azaltacağından yerinde bir uygulama olacaktır.

Bugünkü düzende vergi dairelerinde tebliğ ile ilgili takip, evrak kayıt servislerince yapılmaktadır. Vergi dairelerinin de dijitalleşme ve bilişimdeki kazanımlardan yararlanması sonucu elektronik ortamda, vergi dairesine gitmeden birçok işlem halledilmektedir. Bu işlemler elektronik ortamda gönderilecek dilekçeler ile yapılmaktadır.

Günümüzdeki artan elektronikleşme ile mükelleflerin bu sistemlere uyumu artmaktadır. Bu sistemi tercih eden kimselerin dilekçe ve evrakları ilk önce sayı almak üzere evrak kayıt servisinin sistemine düşmektedir. Tebliğ işleminin takibi açısından, elektronikleşme ile evrak kayıt sisteminin artan bu yükü tebligat servisi ile azaltılabilecektir.

Tebliğatları, bilerek veya bilmeyerek oluşan hatalar ve usulsüzlüklerden dolayı tehlikeye atmamak gerekir. Bu durumlar idare tarafından düzeltilmediğinde, idari işlem hukuk devleti gereği yargı sürecine konu olabilecektir.

Hukuki sorunlar genel olarak; vergi idaresinin, hüküm ifade edecek bir belgenin veya ihbarnamenin içeriğinde yaptığı hatalar, diğer tebliğ yolları tüketilmeden ve/veya usulüne uygun yapılmayan ilan tebligatlar, tebliğ ile görevli memurun vergilendirme ile ilgili tebliğ işlemlerinde hangi kanun hükümlerini uygulayacağını bilmemesi gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.

Vergi tebliğine ilişkin kanunun, genel kanundan ayrı olarak özel kanunda düzenlenmiş olması hukuk sistemimiz için önemlidir ancak yeterli değildir. Kanunun amacının doğru anlaşılıp; uygulanmaması sebebiyle, kanunun amacına ulaşamadığı zamanlar olmaktadır. Kanun ile amaçlanana ulaşmak için tebliğ mevzuatının daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi gerekir. Mevzuatın eksiklikleri giderilip daha açık ve anlaşılır bir halde düzenlenmesi tebliğ usulsüzlüğünü ve esasa etkili yapılan şekil hatalarını da en aza indirecektir. Örneğin, VUK' da tebliğ ile ilgili esasa etki edecek şekil hatalarına yer verilmişken; tebliğ usul hatalarına yer verilmemiştir. Hangi durumlarda tebligatın usulsüz olacağına VUK da yer verilmemesi bir boşluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tebliğ de usul hatalarının nasıl gerçekleştiği yargı kararları kapsamında değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeler kapsamında tebliğ usulünde yapılan hatalara ilişkin görüş farklılıkları ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan yeni bir kanuni düzenleme ile VUK' un tebliğ hükümlerindeki boşluk doldurulmalıdır. Bu kanuni düzenleme ile tebliğ usul hatalarındaki görüş farklılıklarının önüne geçilmelidir.

Tebliğ konusunda genel kanun olan TK' ya ilişkin alt bir mevzuat bulunurken VUK' un tebliğ hükümleri için alt bir mevzuat bulunmamaktadır. Bu durum da vergi konulu tebliğlere ilişkin bir başka eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme ile ilgili kanun hükümlerinin uygulanmasını gösteren bir yönetmelik çıkarılması tebliğin uygulanmasını daha açık ve anlaşılır bir hale getirecektir. Böylece uygulamadaki farklılıklardan kaynaklanan hukuki sorunlar en aza indirilecektir.

Tebliğ işleminde görev alacak tüm personelin bu konuda iyi eğitilmesi, doğru yönlendirilmesi ve nitelik kazandırılması uygulamaya yönelik sorunları önemli ölçüde azaltacaktır. Uygulamaya

yönelik sorunların azalması ile tebliğ konulu davalar azalacak ve yargının yükü de hafiflemiş olup, tasarruf sağlanacaktır.

Bilişim sistemlerinin hızla ilerlediği günümüzde elektronik tebligat üzerinde daha çok durulmalıdır. Elektronik tebligat kapsamındaki mükellef ve kişi sayısı zaman ve mekân tasarrufu açısından düşünüldüğünde hızlı bir şekilde arttırılmalıdır. Elektronik tebligatın yaygınlaşması ile tahsilat hızı artacak ve zaman kaybı azalacaktır. Sistemin teknik alt yapısının kontrolleri ve güncellemeleri zamanında yapılmalı ve değişen koşullara uygun hale getirilmelidir.

Personel kaynaklı sorunların önüne geçmek için tebliğ işlemini tebligat servisi adının verilebileceği tek bir elden kontrol edilmesi faydalı ve yararlı olacaktır.



KAYNAKÇA

- Afşaroğlu, Osman (1986), **Tebliğat Hukuku**, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara.
- Akbulut, Yıldırım (2019), “Vergi Uygulamalarında Yapılan Usulsüz Tebliğatlarda Posta Memuru, İdarenin Memuru ve PTT Genel Müdürlüğünün Sorumluluğu”, **Vergi Raporu Dergisi**, (242), 126-134.
- Akcan, Recep ve Albayrak, Hakan (2015), **Tebliğat Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (1987), **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara.
- _____ (2017), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 18. Baskı, Ankara
- Akipek, Jale vd. (2012), **Türk Medeni Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 9. Baskı. İstanbul.
- Akgül Yılmaz, Gülay (2013), **Kamu Maliyesi**, Türkmen Kitabevi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, İstanbul.
- Akkaya, Tolga ve Konuralp, Cengiz Serhat (2020), **Yargı Örgütü ve Tebliğat Hukuku**, T.C Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Akman, T.Koray, (2012), **Kamu Maliyesine Giriş**, İlya İzmir Yayınevi Matbaası, 2. Baskı, İzmir.
- Aksoy, Şerafettin (2010), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, İstanbul.
- Akyazan, Ahmet Emrah, (2009), “Maddi Açıdan İdari İşlemler” Kasım, Aralık 2009, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (85), 220-240.
- Akyılmaz, Bahtiyar (2004), **İdare Hukuku**, Sayram Yayınları, Konya.
- Akyılmaz, Bahtiyar ve Sezginer, Murat (2001), **İdare Hukuku Dersleri**, Göksu Matbaası, Konya.
- Alpaslan, Mustafa ve Kaya, Eda (2012), “Vergi Uygulamasında Tebliğat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 32(375), 111-115.
- Arıca, M. Nadir (1989), **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Yeni Cenup Matbaası, Ankara.
- Arslan, Mehmet ve Biniş, Mine (2016), “Türk Vergi Sisteminde Tebliğat ve Elektronik Tebliğat” **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, 14(1), 300-317.

- Atalı, Murat vd. (2018), **Tebliğat Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Atar, Yavuz (2004), **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Konya.
- Atay, Ender Ethem (2006), **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Aydemir, Ramazan (2019), “Vergi İncelemesinde Tebliğ Hükümlerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Elektronik Tebligatın Önemi”, **Vergi Raporu Dergisi**, (244), 164-179.
- Ayyıldırım, Kadir (2019), **Türk Vergi Hukukunda Tebliğat**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul.
- Bakmaz, Zübeyir ve Dursun, Menduh (2017), “Vergi Hukukunda Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesine İlişkin Talep Yazısının İlanen Tebliğ Karşısındaki Durumu” **Vergi Raporu Dergisi**, (218), 124-134.
- Beşel, Furkan ve Çokgezer, Cemal (2015), “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1(1), 13-23.
- Bilici, Nurettin (2014), **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 34. Baskı, Ankara.
- Canatan, Bilal (2011), **İdare Hukuku**, Detay yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.
- Candan, Turgut (2005), **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- _____ (2006), **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara.
- Coşkun Karadağ, Neslihan ve İnneci, Ahmet (2017), “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**, 26(3), 92-108.
- Çağlar, Kemal (2015), **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, Adalet Yayınları, 1. Baskı, Ankara.
- Çatalkaya, İbrahim (2020), **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara.
- Çevik, Metin (2020), **Elektronik Tebliğat**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çevik, Savaş (2016), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Palet Yayınları, 2. Baskı, Konya.
- Çubukçu, Rıza (2000), “Vergi Usul Kanununa Göre Tebligatın Muhatabı”, **Vergi Raporu Dergisi**, (44), 84-91.
- Demirkol, Selami (1998), “İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru”, **Sayıştay Dergisi**, (29), (65-89).

- Devrim, Fevzi (2002), **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, İzmir.
- Derdiman, Cengiz (2011), **İdare Hukuku**, Alfa Aktüel Yayınları, Son Değişikliklere Göre Güncellenmiş 4. Baskı, Bursa.
- Dikici, M Fatih (2005), **İdare Hukuku- İdari Yargılama Usul Hukuku**, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
- Diler, Ramazan (2014), **Mahremiyet Eğitimi ve Önemi**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi. 2(1), 69-98.
- Doğan, Erkan ve Demir, Rauf Tayfun (2013), “Vergi Hukukunda Tebligat ve Özellikli Durumlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, (167), 43-50.
- Duran, Lütfi (1982), **İdare Hukuku Dersleri**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Durmuşoğlu, Serkan (2015), “Vergi Hukukunda Tebliğ”, **Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri-Tebliğler- Prof. Dr. Adnan TEZEL Vergi Hukuku Toplantıları**, Edt. Hakan Üzeltürk, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- Dursun, Hasan (2011), “İdari İşlemlerin İcrailiği (I)”, **Terazi Hukuk Dergisi**, (57), 40-55.
- Edizdoğan, Nihat vd. (2018), **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 9.Baskı, Bursa.
- Erdem, Bahadır B. (1992), **Türk Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat**, Beta Yayınları, İstanbul.
- Erdem, Metin vd. (2017), **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Bursa.
- Erginay, Akif (1981), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Vergi Kanunlarında Yapılan Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş 9. Baskı, Ankara.
- Eroğlu, Hamza (1972), **İdare Hukuku Dersleri**, A.İ.T.İ.A. Sosyal Faaliyet ve Geliştirme Derneği Yayını, Ankara.
- Erol, Ahmet (2003), “İlanen Tebliğ”, **Mükellefin Dergisi**, (125), 95-103.
- Fındıklı, Remzi (2009), **İdare Hukuku**, Selim Kitabevi, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2019), **Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu**, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara.
- _____ (2020), **Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara.
- Gınalı, Ayşe (2011), “Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, (104), 215-224.
- Görkemli, Burcu (2017), “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve

Sonuçları” **Ankara Barosu Dergisi**, 75(3), 101-127.

Gözler, Kemal (2012), **İdare Hukuku Dersleri**, 12. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.

Gözler, Kemal ve Kaplan Gürsel (2011), **Kısa İdare Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Bursa.

_____ (2012), **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 16. Baskı, Bursa.

Gözübüyük, A. Şeref ve Tan, Turgut (2008), **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara.

Gül, İbrahim (2014), “Danıştay Kararlarında ‘Kamu Yararı’ Kavramı”, **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 533-550.

Günday, Metin (2004), **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 9. Baskı, Ankara.

Hanağası, Emel ve Muhammed, Özkes (2013), **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, Eskişehir.

Heper, Fethi ve Dönmez, Recai (2005), **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1536, Eskişehir.

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

İnneci, Ahmet ve Coşkun Karadağ, Neslihan (2015), “Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘Tebliğ’ de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı” **Maliye Dergisi**, (169), 55-69.

İspir, Ekrem vd., (1985), **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, Feryal Matbaacılık, Ankara.

Kağıtcıoğlu, Mutlu (2012), “İdari İşlemin İcrailiği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (103) 267-284.

Kalabalık, Halil (2004), **İdare Hukuku Dersleri**, Değişim Yayınları, İstanbul.

Karakoç, Yusuf (2017), **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 1.Baskı, Ankara.

Karataş, Gülsüm (2012) “E-Tebligat”, **Vergi Raporu Dergisi**, (148), 53-55.

Karatepe, Şükrü (1993), **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, İzmir.

Karışık, Fatih ve Aydın, Nizamettin (2002), “İdari İşlemin Unsurlarında Takdir Yetkisinin Varlığı Sorunu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Isparta, 7(2), 331-344.

Kırbaş, Sadık (2004), **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 16. Baskı, Ankara.

_____ (1999), **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara.

_____ (2006), **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara.

- Kırışık, Fatih (2011), **İdare Hukuku**, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.
- Kızılot, Şükrü (1991), **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara.
- _____ (1994), **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- _____ (1995), **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara.
- _____ (2008), **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin (2009), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- _____ (2011), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara.
- Korkmaz, Ayşegül (2009), **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Moroğlu, Erdoğan ve Muşul, Timuçin (1985), **Tebligat Hukuku**, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Muşul, Timuçin (2008), **Tebligat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2.Bası, Arıkan Basım Yayın, İstanbul.
- Neumark, Fritz (1971), **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 4.Baskı, İstanbul.
- Oğuzman, Kemal ve Selici, Özer (1985), **Kişiler Hukuku Dersleri (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, İstanbul.
- Oktar, Ateş (2011), **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, İstanbul.
- Orkunoğlu, Işıl Fulya (2009), “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ İşlemi ve İncelenmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, (115), 56-65.
- Ozansoy, Ahmet (2013), Vergi Hukukunda Tebligat Usulü, **İdari ve Mali Mevzuat Dergisi**, 13(152), 17-23.
- Öncel, Muallâ vd. (2004), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Ankara.
- _____ (2012), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 21.Baskı, Ankara.
- Özay, İlhan (1994), **İkinci Bine Kavuşurken: Günışığında Yönetim**, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Özbalcı, Yılmaz (1985), **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara.

- _____ (2002), **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbay, İbrahim ve Yardımcı, Taner Emre (2018), **Tebliğat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Özyer, Mehmet Ali (2016), **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 7.Baskı, İstanbul.
- Özyörük, Mukbil, (1972-1973), **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara.
- Pehlivan, Osman (2012), **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- _____ (2014), **Vergi Hukuku**, Celebler Matbaacılık, Trabzon.
- Erdönmez Güray ve Pekcanitez, Hakan (2017), **Medeni Usul Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Ruhi, Canan ve Ruhi, Ahmet Cemal (2012), **Tebliğat Hukuku Bilgisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Saban, Nihal (2003), **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Basım, İstanbul.
- Sadıç, Ertuğrul (2016), **Vergi Uyuşmazlıklarında Tebliğat Usulü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, On Dokuz Mayıs Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Salmanlı, Erhan (2019), **Vergilendirme Sürecinde Mükellef, İdare, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları: Kayseri Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Solak, Eymen (2014), **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yalova Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Soyalp, Derya (2007), “Tebliğat Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar ve Vekâlet Kurumunun Hukuki Boyutu” **Vergi Raporu Dergisi**, (95), 68-78.
- Soysaldı, Mehmet (2003), “Kur’an’da Tebliğ Yöntemleri ile İlgili Kavramların Analizi”, **Diyanet İlim Dergi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003 39(3) 43-64.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2016), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Kalkan Matbaacılık, Gözden Geçirilmiş ve Kısmen Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara.
- Şenyüz, Doğan (1997), **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Bursa.
- Şenyüz, Doğan vd. (2019), **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, Bursa.
- Tahiroğlu, Fatih (2016), “Tebliğat Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Tebliğat Çıkarmaya Yetkili Merciler” **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 74(1), 389-396,

T.C. Danıştay İDDK. 8.2.2007, T. E.2006/4286, K.2007/60
T.C. Danıştay VDDK. 18.06.2014, T. E.2014/304, K.2014/563
T.C. Danıştay 3.D. 18.3.1986, T. E.1985/794, K.7986/894
T.C. Danıştay 3.D. 16.3.1988, T. E.1987/1167, K.1988/855
T.C. Danıştay 3.D. 16.3.1988, T. E.1987/2247, K.1988/864
T.C. Danıştay 3.D. 3.5.1989, T. E.1989/1948, K.1989/1427
T.C. Danıştay 3.D. 16.1.1990, T. E.1989/2764, K.1990/87
T.C. Danıştay 3.D. 15.01.1991, T. E.1989/2359, K.1991/8
T.C. Danıştay 3.D. 22.9.1992, T. E.1990/2908, K.1992/2829
T.C. Danıştay 3.D. 26.09.2017, T. E.2016/7238, K.2017/6114
T.C. Danıştay 4.D. 18.4.1973, T. E.1972/843, K.1973/877
T.C. Danıştay 4.D. 31.05.1973, T. E.1972/4494, K.1973/3117
T.C. Danıştay 4.D. 09.05.1974, T. E.1973/2728, K.1974/1233
T.C. Danıştay 4.D. 11.7.1975, T. E.1974/3466, K.1975/2551
T.C. Danıştay 4.D. 19.10.1975, T. E.1975/164, K.1975/3283
T.C. Danıştay 4.D. 22.12.1976, T. E.1976/718, K.1976/3256
T.C. Danıştay 4.D. 24.10.1978, T. E.1977/557, K.1978/3188
T.C. Danıştay 4.D. 22.11.1982, T. E.1982/2115, K.1982/4027
T.C. Danıştay 4.D. 25.11.1982, T. E.1982/2279, K.1982/4308
T.C. Danıştay 4.D. 14.2.1983, T. E.1982/2591, K.1983/563
T.C. Danıştay 4.D. 12.1.1984, T. E.1982/17819, K.1984/132
T.C. Danıştay 4.D. 15.10.1984, T. E.1983/2938, K.1984/3615
T.C. Danıştay 4.D. 31.10.1984, T. E.1984/238, K.1984/3934
T.C. Danıştay 4.D. 16.1.1985, T. E.1984/2532, K.1984/102
T.C. Danıştay 4.D. 17.5.1985, T. E.1984/396, K.1985/1440
T.C. Danıştay 4.D. 7.11.1985, T. E.1982/5705, K.1985/2811
T.C. Danıştay 4.D. 13.1.1986, T. E.1985/2901, K.1986/105
T.C. Danıştay 4.D. 21.11.1986, T. E.1985/918, K.1986/3473
T.C. Danıştay 4.D. 21.2.1989, T. E.1987/4317, K.1989/836
T.C. Danıştay 4.D. 18.01.1990, T. E.1987/3092, K.1990/176
T.C. Danıştay 4.D. 29.5.1990, T. E.1990/412, K.1990/1810
T.C. Danıştay 4.D. 15.3.1993, T. E.1992/3105, K.1993/1335
T.C. Danıştay 4.D. 2.03.1998, T. E.1997/1536, K.1998/688
T.C. Danıştay 4.D. 06.06.2000, T. E.1999/2997, K.200/2514
T.C. Danıştay 4.D. 23.05.2011, T. E.2009/248, K.2011/4403
T.C. Danıştay 7.D. 27.4.1971, T. E.1968/2443, K.1971/1507
T.C. Danıştay 9.D. 17.2.1968, T. E.1965/1815 K.1968/564
T.C. Danıştay 9.D. 10.1.1972, T. E.1971/1187, K.1972/16

T.C. Danıştay 9.D. 3.12.1974, T. E.1973/1021, K.1974/1788
T.C. Danıştay 9.D. 16.11.1976, T. E.1975/564, K.1976/2936
T.C. Danıştay 9.D. 17.10.2006, T. E.2003/856, K.2006/3972
T.C. Danıştay 11.D. 19.9.1966, T. E.1966/603, K.1966/1724
T.C. Danıştay 13.D. 9.7.1975, T. E.1974/3467, K.1975/2552
T.C. Yargıtay HGK. 13.03.2013, T E:2012/12-805, K.2013/350
T.C. Yargıtay HGK. 08.02.2017, T. E.2014/21-2373 K.2017/228
T.C. Yargıtay HGK. 14.01.2015, T. E:2014/15-2343, K.2015/530
T.C. Yargıtay 1.HD. 17.02.2011, T. E.2011/591, K.2011/1690
T.C. Yargıtay 3. HD. 10.06.2013, T. E.2013/7687, K.2013/9846
T.C. Yargıtay 12. HD. 22.04.2015, T. E.2015/8686, K.2015/10934
T.C. Yargıtay 12. HD. 05.02.2018, T. E.2016/27683 K.2018/789

Tebliğat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik (2012), **T.C. Resmî Gazete**, 28184, (25.01.2012).

Terlemez, Birol ve Bahtiyar, Mustafa (2001), **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, 5 G Matbaacılık, İstanbul.

Tok, Ahmet (2009), "Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Hakkında, İlanen Tebliğ Yolu Kullanılarak Defter Belge İbraz Etmeme Fiili İsnad Edilebilir Mi?", **Vergi Raporu Dergisi**, (118), 51-58.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2007), **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, Gözden Geçirilmiş Yenilenmiş Bası, İzmir.

Tunaoğlu, Osman (2018), **Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğat**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Turan, Ahmet Uğur (2002), **Tebliğat Hukuku Tebliğat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Turgay, Recep (1969), **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikati**, İsmail Akgün Matbaası, İkinci Bası, İstanbul.

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (<https://sozluk.gov.tr/>).

Türk, İsmail (1996), **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara.

Tüzüner, Özlem (2011), "Elektronik Tebliğatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, (4), 137-159.

Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar (2001), **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Yenilenmiş 5.Baskı, Ankara.

Ürel, Gürol (2016), **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Seçkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara.

Varol, Asaf ve Baştürk, İhsan (2015), "Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebliğat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi", **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 263-278.

Yapan, Ahmet ve Kuru, Görkem (2014), "Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebliğat Kanunu'nda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi – I" **Vergi Raporu Dergisi**, (179), 94- 113.

Yekeler, Abdullah ve Erkan, Seda (2019), “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemesinde Tebliğ Hükümleri ve Elektronik Ortamda Tebliğin Önemi”, **Vergi Raporu Dergisi**, (233), 152-161.

Yılmaz, Ejder (2006), **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara.

Yılmaz, Ejder ve Çağlar, Tacar (1999), **Tebliğat Hukuku**, Yetkin Basımevi, Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Ankara.

_____ (2013), **Tebliğat Hukuku**, Yetkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara.

Yüce, Mehmet ve Çelik, Muhammed (2017), **Karşılaştırmalı Vergi Tebliğat Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Bursa.

Zengin, İsmail (2012) “Vergilendirme İşlemlerinde Tebliğin Hukuki Altyapısı ve Tebliğat Yapılacak Kimseler” **Vergi Raporu Dergisi**, (154), 41-48.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961), **T.C. Resmî Gazete**, 10700, (06.01.1961).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmî Gazete**, 10703, 10704, 10705, (10.01.1961, 11.01.1961, 12.01.1961).

345 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2005), **T.C. Resmî Gazete** 25741, (28.02.2005).

456 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2015), **T.C. Resmî Gazete**, 29458, (27.08.2015).

1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (1927), **T.C. Resmî Gazete**, 622, 623, 624, (02.07.1927, 03.07.1927, 04.07.1927).

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (1932), **T.C. Resmî Gazete**, 2128, (19.06.1932).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982), **T.C. Resmî Gazete**, 17580, (20.01.1982).

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), **T.C. Resmî Gazete**, 17863, (09.11.1982).

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (2001), **T.C. Resmî Gazete**, 24607, (08.12.2001).

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu (2004), **T.C. Resmî Gazete**, 25355, (23.01.2004).

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (2004), **T.C. Resmî Gazete**, 25611, (12.10.2004).

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2010), **T.C. Resmî Gazete**, 27659, (01.08.2010).

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (2011), **T.C. Resmî Gazete**, 27836, (04.02.2011).

6099 sayılı Tebliğat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2011), **T.C. Resmî Gazete**, 27820, (19.01.2011).

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), **T.C. Resmî Gazete**, 8469, (28.07.1953).

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2017), **T.C. Resmî Gazete**, 30261, (05.12.2017).

7201 sayılı Tebliğat Kanunu (1959), **T.C. Resmî Gazete**, 10139, (19.02.1959).

ÖZGEÇMİŞ

2004 yılında 100.Yıl İlkokulu'nu; 2007 yılında Prof. İhsan Koz Ortaokulu'nu; 2011 yılında Trabzon Lisesi'ni; 2016 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2016 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programına başladı. Halen Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nda “gelir uzmanı” olarak çalışmaktadır.

KOÇ, bekar olup, İngilizce bilmektedir.