

MÜKELLEFİYET KAYDININ TERKİNİ SONRASINDA GERÇEKLEŞTİRİLECEK VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN TEBLİGATLARDA YÖNTEM TERCİHİ MESELESİ

(Araştırma Makalesi)

DOI: <https://doi.org/10.33717/deuhfd.1702736>

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ARIKAN*

Öz

Mükellefiyet kaydı vergi mükellefinin işi bırakma bildiriminde bulunması üzerine ya da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belli edilen sebeplerin ortaya çıkması ile re'sen vergi dairesince terkin edilir. Fakat mükellefiyet kaydı terkin edilmiş olsa da sonraki süreçte mükellefe vergisel konularla alakalı tebligat yapılması gerekebilir. Bu gibi hallerde mükellefiyet kaydının devamı süresince elektronik ortamda tebligata tabi mükellefler açısından terkinden sonra da bu yönteme başvurulabilip başvurulamayacağı ve bu konu özelinde elektronik ve posta yoluyla tebliğ yöntemleri arasındaki ilişkinin nasıl olacağı vergi yargısı kararlarında oldukça tartışılmıştır. Belirtmek gerekir ki, terkinden sonra yapılacak tebligatların hangi yöntem veya yöntemler dahilinde gerçekleştirilebileceğine dair açık kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte konuya dair düzenleyici genel tebliğ çatısı altında elektronik tebliğ yönteminin uygulanabileceğinin benimsendiği görülmektedir. Fakat düzenleyici mahiyetteki bir genel tebliğ ile kurallandırılmış olsa dahi böyle bir hükmün vergilerin kanuniliği ve ölçülülük ilkelerine aykırılık taşımaması gerekir. Aksi takdirde bu hükmün vergi yargısı organlarınca iptal yahut ihmal edilmesi gündeme gelecektir. Çalışma muhtevasında buraya kadar sözü edilen tartışma, konuya dair bölge idare mahkemeleri kararları arasındaki aykırılığın giderilmesine yönelik Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararı baz alınarak, ayrıntılı bir biçimde ele alınmaktadır.

*

Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, Trabzon (abdullah.arikan@trabzon.edu.tr) ORCID: 0000-0002-4039-0352 (Gönderim Tarihi: 20.05.2025-Kabul Tarihi: 17.07.2025) Yazar, eserinin Derginize ait bilimsel etik ilkelere uygun olduğunu taahhüt eder.

Anahtar Kelimeler

Mükellefiyet Kaydının Terki, Re'sen Terk, Vergilendirmede Tebliğ Yöntemleri, Elektronik Tebligat, Posta Yoluyla Tebliğ

**THE ISSUE OF METHOD PREFERENCE IN NOTIFICATIONS
REGARDING TAXATION TO BE MADE AFTER CANCELLATION
OF TAXPAYER REGISTRATION**

(Research Article)

Abstract

The taxpayer registration is cancelled ex officio by the tax office upon the taxpayer's notification of quitting the job or upon the emergence of the reasons specified in the Tax Procedure Law No. 213. However, even if the taxpayer registration is cancelled, it may be necessary to notify the taxpayer about tax-related issues in the following process. In such cases, it has been widely discussed in tax jurisdiction whether this method can be applied after the cancellation of taxpayers who are subject to electronic notification during the continuation of taxpayer registration and how the relationship between electronic and postal notification methods will be in this regard. It should be noted that there is no clear legal regulation regarding the method or methods within which notifications to be made after the cancellation can be made. Nevertheless, it is seen that it has been adopted that the electronic notification method can be applied under the umbrella of the regulatory general notification on the subject. Though, even if it is regulated by a regulatory general notification, such a provision should not be contrary to the principles of legality and proportionality of taxes. Otherwise, the cancellation or neglect of this provision by the tax courts will come to the fore. The discussion mentioned so far in the content of the study is discussed in detail, based on the decision of the Board of Tax Litigation Chambers of the State Council, which aims to eliminate the contradiction between the decisions of the regional administrative courts on the subject.

Keywords

Abandonment of Taxpayer Registration, Ex Officio Abandonment, Notification Methods in Taxation, Electronic Notification, Notification by Post

GİRİŞ

Devlet ile vergi mükellefi arasında kurulan vergi ilişkisinin şekli yansıması olan mükellefiyet kaydı, çeşitli sebeplerin ortaya çıkması üzerine ya bizzat mükellefin müracaatı sonrası veyahut da re'sen vergi dairesince sona erdirilir. Fakat mükellefiyet kaydı her ne kadar belli bir tarihte terkin edilmiş olsa da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 160. maddesinin 4. fıkrasında da belirtildiği üzere, terkinden önce veya sonraki dönemlerde yürütülen faaliyetlere ilişkin ve vergiden kaynaklanmakta olan mükellefiyetler salt bu nedenle ortadan kalkmaz. Böyle olunca da bu mükellefiyetlerle alakalı olarak terkinden sonra da mükellefe tebligat yapılması gerekebilir. Nitekim mevzu bahis dönemlere ilişkin vergi, faiz ve cezalarını içeren vergi/ceza ihbarnamesi, ödeme emri ya da defter ve belge isteme yazısının tebliği değiştirilen minvaldedir. Bu gibi hallerde yapılacak tebligatın hangi yöntem ya da yöntemler doğrultusunda gerçekleştirilebileceği hususu vergi yargısı kararlarında oldukça tartışılmıştır.

Hemen belirtelim ki buradaki tartışma, elektronik tebligat yöntemine tabi mükellefler yönünden ortaya çıkabilecek mükellefiyet kaydının terkin edilmesi hallerine özgüdür. Başka bir deyişle, mükellefiyet kaydının devam ettiği süre zarfında mükellef elektronik ortamda tebliğ yapılması gereken kimseler kapsamında değilse, tercih edilecek tebliğ yöntemi bakımından bir sorun bulunmamaktadır. Zira bahsi geçen mükellefler açısından mükellefiyet kaydının terkininden sonra da başvurulacak yöntem esas itibarıyla posta yoluyla tebliğ olmaktadır.

Elektronik tebliğ yöntemine tabi mükellefler yönünden mükellefiyet kaydının terkininden sonra posta yoluyla tebliğin yanı sıra elektronik tebligat yönteminin de tercih edilip edilemeyeceği tartışmasının kökeninde, VUK'un 107/A maddesinin son fıkrası ile vergi idaresine tanınan usul ve esasları düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılan 456 sıra no'lu Genel Tebliğ'deki, elektronik tebligat yönteminden tek çıkışın gerçek kişiler bakımından ölüm yahut gaiplik yönünde karar verilmesi, tüzel kişiler açısından ise ticaret sicilinden silinmenin olduğu yönündeki düzenleme bulunmaktadır. VUK'un 107/A maddesi kapsamında tanınan yetki doğrultusunda çıkarılan ve dolayısıyla düzenleyici genel tebliğ vasfındaki bir hukuki metinle¹ ihdas edilen

¹ Düzenleyici genel tebliğ ile kastedilen, kanunda düzenlenmiş belli bir konu hakkında uygulamaya dair detayların/hususların kurallaştırılabilmesi için bizzat kanunla idareye düzenleme yetkisi tanınması ve genel tebliğin idarece bu yetkiye dayalı olarak çıkarılmasıdır. Düzenleme yetkisi burada bizzat kanunla idareye tanındığı için bahsi geçen genel tebliğler bağlayıcı kaynak vasfını taşırlar. Yani sadece vergi idaresi bakımından de-

böyle bir hükmün lafzından, mükellefiyet kaydının gerek mükellefin kendi iradesi ile gerekse vergi dairesince re'sen terkin edilmesinin elektronik tebliğ yönteminden çıkış seçenekleri arasında olmadığı ve bu sebeple terkinden sonra da elektronik tebliğ yönteminin uygulanabileceği sonucu² çıkmaktadır.

Fakat meselenin hâlli bu denli kolay olmayıp, VUK muhtevasında yer alan diğer bazı hükümlerin de dikkate alınmasını gerektirmektedir. Nitekim posta yoluyla tebliğin düzenlendiği hükümler arasında yer alan 101. maddede, işin bırakıldığı yahut bırakılmış olduğunun kabul edileceği ihtimallerde tebligatın muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacağının öngörülmesi karşısında, değinilen ihtimaller özelinde elektronik tebliğe değil de doğrudan posta yoluyla tebliğe mi başvurulması gerektiği sorunsalı gündeme gelmektedir. Hele ki 107/A maddesinin ilk fıkrasında elektronik ortamda tebliğ yöntemine diğer tebliğ yöntemleri ile bağlı kalınmaksızın başvurulabileceği yönündeki düzenleme dikkate alındığında, bu sorun noktasında bir norm çatışması halinin cereyan ettiği ve bunun çözümünde de *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerinden yardım alınmasının gereklilik taşıyacağının Danıştayın bir içtihadında karşı oy kapsamında³ savunulduğu görülmektedir.

Vurgulamak gerekir ki, konuya dair tek sorun kanuni düzenlemeler arasındaki bağlantı problemleri olmayıp, her ne kadar VUK'un 107/A maddesi bünyesinde idareye geniş bir düzenleme alanı tanınsa da idarenin elektronik tebliğ yöntemine dair böylesine önemli hukuki sonuçlar doğuran bir hüküm ihdas edebilmesinin vergilerin kanuniliği ve ölçülülük ilkeleri açısından mümkün olup olmadığının da irdelenmesi gerekir. Bu tartışmanın temelinde

ğil, aynı zamanda vergi ödevlileri açısından da uyulması zaruri hükümleri muhtevasında barındırırlar. Bkz. **Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, Bursa 2024, s. 43; **Kaneti**, Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkcı**, Mahmut: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022, s. 36; **Karakoç**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku (Ders Kitabı), 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2024, s. 97; VUK'un 107/A maddesinin son fıkrasında idareye elektronik tebligata ilişkin usul ve esasları düzenleme yetkisi tanındığından mezkûr Genel Tebliğ'in de düzenleyici genel tebliğ vasfını haiz olduğu ortadadır. Aynı yönde bkz. **Yüce**, Mehmet/**Çelik**, Muhammed: Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s. 13.

² Aynı yönde bkz. **Varol**, İlkey: "Re'sen Terk Ettirilen Mükellefe E-Tebliğat Mümkün müdür?", E-Yaklaşım, Sayı: 314, 2019, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025); **Doğrusöz**, Bumin: "Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir)", Dünya Gazetesi, T. 3.12.2019, <https://www.bumindogruso.com/>, (Erişim Tarihi: 25.3.2025).

³ Bkz. Danıştay VDDK, T. 6.3.2024, E. 2023/9, K. 2024/3, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 13.1.2025).

ise, getirilen düzenlemenin temel haklar yönünden nasıl bir etki meydana getirdiği oldukça önemli bir yer işgal etmektedir.

Buraya kadar sözü edilen meselenin çözümüne odaklanan bu çalışmada öncelikle mükellefiyet kaydının terkinin müessesesi açıklanacak, akabinde tebliğde başvuru yöntemleri arasında öncelik-sonralık ilişkisi bağlamında nasıl bir irtibat bulunduğu hususu üzerinde durulacaktır. Son olarak ise, mükellefiyet kaydının terkininden sonra tercih edilmesi gereken tebliğ yönteminin ne olması gerektiği meselesi ele alınacaktır.

I. MÜKELLEFİYET KAYDININ TERKİNİ MÜESSESESİ

Mükellefiyet kaydının terkin edileceği haller⁴ VUK'un 160. ve 160/A maddelerinde düzenlenmiş olup, terkin işlemi bunlardan birinin vukuu üzerine ya bizzat mükellefin müracaatı ile ya da re'sen idarece gerçekleştirilir⁵.

A. Mükellefin İşi Bırakma Bildiriminde Bulunması Üzerine Mükellefiyet Kaydının Terkin Edilmesi

VUK'un 160. maddesinde öncelikle mükellefin müracaatı üzerine gerçekleştirilecek terkin hali hükme bağlanmıştır. Buna göre, 153. madde kap-

⁴ Bazı hukuki düzenleme ya da yargı kararlarında VUK'un 160. ve 160/A maddelerinde düzenlenen müesseseyle dair *mükellefiyet kaydının terkinin* kavramını karşılamak üzere *mükellefiyetin sona ermesi* veya *terkinin* gibi ifadeler de başvurulduğu görülmektedir. Fakat vurgulamak gerekir ki, her iki ifade kalıbı birbirinden farklı anlamlar taşıdığından, birbirleri yerine kullanılmaları yerinde değildir. Zira belli bir mükellef açısından mükellefiyet kaydı terkin edilmesine rağmen, VUK'un 160. maddesinin 4. fıkrasında da zikredildiği üzere, özellikle geçmiş dönemlerle alakalı mükellefiyet durumu devam ediyor olabilir. Bkz. **Ortaç**, Fevzi Rifat/**Ortaç**, Can Selçuk: "Mükellefiyet Kaydı Terkin Edilebilir mi?", Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 187, 2020, s. 1852-1853; Nitekim mükellefiyet kaydının terkininden önceki dönemlerle ilişkili defter, kayıt ve belgelerin saklanması ve ibrazına dair belli bir süre devam edecek mükellefiyet bu kapsamda örnek olarak verilebilir. Bkz. **Başel**, Ebubekir: "İşi Bırakmış Olan Kişi ve Kurumlara Elektronik Tebligat Yolu ile Tebliğ Yapılamaz", Ekonomim, T. 12.2.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 12.4.2025).

⁵ **Çalışkan**, Kazım: "4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre İşi Bırakma Bildirimi ve Mükellefiyetin İdarece Terkin Edilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 204, 1998, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 19.1.2025); **Akarca**, Akif/**Şafak**, Mehmet: "İşi Bırakma ve Vergi Mükellefiyetinin Sona Ermesi", T. 19.10.2023, <https://lebilyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.1.2025); Gelir İdaresi Başkanlığınca 12.5.2006 tarihinde mükellefiyet kaydının re'sen terki işlemlerine dair ayrıntıların düzenlenmesi amacıyla çıkarılan 2016/2 seri no'lu Uygulama İç Genelgesi'nde, mükellefiyet kaydının terkininde genel kuralın mükellefin müracaatı üzerine gerçekleştirilmesi olduğu, fakat VUK'un ilgili maddelerinde öngörülen hallerin ortaya çıkması ihtimalinde ise terkin işleminin re'sen yapılacağı ifade edilmektedir.

samında işe başlama bildiriminde bulunması gereken mükellefler işi bırakmaları halinde bu durumu vergi dairelerine bildirmek⁶ zorundadırlar⁷.

İş bırakma ile neyin kastedildiği, 161. maddede, mükellefin vergiye tabi işlemlerinin bütünüyle durdurulması ve sona erdirilmesi olarak izah edilmiş ve aynı hükümde işlerin arızı bir sebeple durdurulmasının işi bırakma olarak nitelendirilemeyeceği öngörülmüştür⁸. Hükümün lafzı dikkate alındığında fark edilmektedir ki, iş bırakma açısından faaliyetlerin durdurulmuş olması tek başına yeterli olmayıp, aynı zamanda tamamıyla nihayete erdirilmesi yani fiili olarak işe son verilmesi de gerekmektedir. Bunun için de işletmede yer alan emtia stoklarıyla diğer sabit ve dönen varlıkların ya elden çıkarılmış olması ya da işletmeden çekilmiş olması lüzum göstermektedir⁹.

B. Mükellefiyet Kaydının Vergi Dairesince Re'sen Terkin Edilmesi

İşin bırakılmış olarak kabul edileceği hallerden üçü, VUK'un 160. maddesinin 3. fıkrasında hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Bu üç halde de mükellefiyet kaydı mükellefin iradesi üzerine değil de idarece re'sen terkin edilmektedir. Bunlardan ilki, mükellefin işi bırakmasına rağmen bu doğrultuda bildirimde bulunmaması ve işin bırakıldığının idarece saptanmasıdır. İkincisi, idarece mükellefin bilinen adreslerine yönelik araştırma ve yoklamalar yapılsa da mükellefin bu adreslerde bulunamaması ve faaliyetin başka bir adreste yürütüldüğüne yönelik herhangi bir bilgiye rastlanılamamasıdır¹⁰.

⁶ Bildirimde bulunulması gereken süre, VUK'un 168. maddesinde, işin bırakıldığı tarihten itibaren bir ay olarak tayin edilmiştir. Mükellefin bu süre içerisinde bildirimde bulunmamasının yaptırımı, 352. maddede, 2. derece genel usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir.

⁷ VUK'un 164. maddesinde ölüm vakasının işi bırakma mahiyetinde olduğu, mirası reddetmeyen mirasçılar tarafından idareye bildirilmesi gerektiği ve herhangi bir mirasçının bildirimde bulunmasının bildirim ödevinin yerine getirilmiş sayılması bakımından yeterli olduğu hükme bağlanmıştır.

⁸ Misalen bir işyerinin belediyece geçici olarak kapatılması ihtimalinde salt bu nedene dayalı olarak işin bırakılmış olduğundan söz edilemez. Bkz. **Özyer**, Mehmet Ali: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2018, s. 367.

⁹ **Özbalcı**, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s. 466-470; **Çalışkan**, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 19.1.2025); **Nas**, Adil: "Mükelleflerin Bildirim Ödevi", Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 77, 2011, s. 1279; **Özyer**, s. 365-366; **Ürel**, Gürol: Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 360-361; **Akarca/Şafak**, <https://lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.1.2025).

¹⁰ Buraya kadar sözü edilen iki hal kapsamında yer alan mükellefler 2016/2 seri no'lu Uygulama İç Genelgesi'nde *gayri faal mükellef* olarak ifade edilmektedir. İç genelgede

İşin bırakılmış olduğunun kabul edileceği bu iki hal, VUK'un 160. maddesine 22.7.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle eklenmiştir. Mezkûr maddenin gerekçesinde¹¹, bahsi geçen hallerde mükellefiyet kaydının terkin edilmesinin sebebi olarak, vergi daireleri açısından oluşabilecek gereksiz iş yükünün bertaraf edilebilmesi gösterilmiştir. Gerçekten de gerekçeye göre, mükellefin işini terk etmesine rağmen idareye bunu bildirmediği durumlarda, idarenin kendiliğinden mükellefiyet kaydını terkin edebilme yetkisi bulunmamaktadır¹². Mükellefler de vergiye tabi işlemlerine son verdikten sonra artık beyanda bulunmadıklarından, idarenin ilgili dönemlere ilişkin re'sen matrah takdirine gitmesi gerekmiş, fakat düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri işlerini terk eden mükelleflerin işyerlerini de kapatmaları sebebiyle posta veya memur vasıtasıyla tebliğ edilememiştir. Bunun üzerine de ilan yoluyla tebliğ başvurulmuş, fakat sonraki safhada tahsilat çoğu zaman gerçekleştirilememiştir¹³. Bu durum ise uygulamada vergi dairelerinin iş yükünü ziyadesiyle arttırmıştır¹⁴.

ayrıca her iki hal açısından da idare tarafından yapılacak tespit, araştırma ve yoklamalara dair detaylı hükümlere yer verilmiştir.

¹¹ Bkz. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.1.2025).

¹² Zira mükellefiyet olgusu mükellefler yönünden ödev olmanın yanı sıra devlet güvencesi altında ekonomik yaşamda faaliyette bulunabilme imkanı sağladığından hak niteliğini de taşır. Bu sebeple vergi siciline kayıtlı olabilmek mükellefler yönünden Anayasa'nın 48. maddesinde düzenlenen teşebbüs özgürlüğünün bir gereğidir. Bkz. **Erol**, Ahmet: "Mükellefiyet Tesis Etme Hakkı II", Yaklaşım, Sayı: 304, 2018, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025); Dolayısıyla mükellefiyet kaydının vergi dairesince re'sen terkin edilmesi teşebbüs özgürlüğüne yönelik bir müdahale niteliğini taşıdığından, bu işlemin kanuni dayanağının mevcudiyeti temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilmesi esas gereğince zorunluluk taşır. Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 16.2.2023, E. 2022/146, K. 2023/31, para. 10-11.

¹³ Bu durumun esasen iki nedeni bulunmakta olup, bunlardan ilki, vergi dairelerince gerçekleştirilen tarh işleminden, çoğu zaman cebren tahsil sürecinin tatbiki sırasında haberdar olan mükelleflerin bu aşamada açmış oldukları vergi davalarını, genellikle matrah takdirinin gerçekleştirildiği takdir komisyonu kararlarında ilgili dönemde faaliyette bulunup bulunmadığına yönelik yeterli araştırmalar yapılmaması (böylece ilgili kararların mahkemelerce *dayanaksız* olarak nitelendirilmeleri) dolayısıyla kazanıyor olmalarıdır. İkincisi ise, mükellefe herhangi bir şekilde ulaşamamasıdır ki, böyle bir halde de tahsilatın yapılamaması gayet doğaldır. Bkz. **Özbalcı**, s. 474-475.

¹⁴ İş yükünün yanı sıra idare açısından ciddi mali külfetlerin de ortaya çıktığını belirtmek gerekir. Nitekim tebligatın ilan yoluyla gerçekleştirilmesi dahi başlı başına yüksek maliyetlerle karşılaşılmasına sebebiyet vermektedir. Bkz. **Durgun**, Ercan: "Gelir Vergisinde İşin Bırakılmasını Müteakip Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sorunların Azaltılması İçin Çözüm Önerisi", Vergi Dünyası, Sayı: 261, 2003, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.2.2025); Ayrıca bahsi geçen hükmün ihdasıyla birlikte, mükellefin bilinen

Öyle ki mevzu bahis hükmün yürürlüğe girmesinden sonra çok sayıda mükellef hakkında mükellefiyet kaydının terkin işlemi gerçekleştirilmiştir. Re'sen terk müessesine böylesine yoğun düzeylerde başvurulması esasen hem gayri faal mükelleflerin sayısının çokluğunu¹⁵ hem de böyle bir hükme ne denli ihtiyaç duyulduğunu açık bir şekilde göstermektedir¹⁶.

VUK'un 160. maddesi muhtevasında işin bırakılmış olduğunun kabul edileceği üçüncü hal ise, mükellefiyet kaydının sadece sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunmak maksadıyla tesis ettirilmiş olmasıdır. Mükellefiyet kaydının bu hal kapsamında terkin için mükellefin değinilen faaliyeti dışında ticari, zirai ya da mesleki başka bir faaliyeti bulunmamalı ve buraya kadar değinilen hususlar vergi incelemesine yetkili memurlarca düzenlenecek rapor ile saptanmalıdır. Ayrıca rapor kapsamında mükellefiyet kaydının devamına lüzum bulunmadığının belirtilmesi de gereklilik arz etmektedir¹⁷.

Bu hal, VUK'un 160. maddesinin 3. fıkrasında 16.7.2004 tarihli 5228 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle yapılan değişiklik sonucunda eklenmiştir. Mezkûr maddenin gerekçesinde¹⁸, değinilen halin vuku bulması üzerine mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesine sebep olarak, münhasıran sahte belge düzenleme gayesi ile faaliyette bulunan mükelleflerin her ne kadar vergi dairesi kayıtlarında (yukarıda sözü edilen gayri faal olma durumlarından farklı olarak) faal gözüktüyor olmalarına rağmen¹⁹ sürekli adres değiştir-

adreslerinde bulunamaması veya başkalarının bulunması gibi durumlarda sahte belge düzenlenmesi olasılığı da dikkate alındığında mükellefiyet kaydı terkin edilerek gelecekte bu mükelleflerce düzenlenebilecek sahte belgeleri özellikle bilmeden kullanabilecek firmaların yaşayabileceği mağduriyetlerin de önüne geçilmesi sağlanmaktadır. Bkz. **Çolak**, Mustafa: "Sahte Belge Kullanımının Önlenmesinde İşe Başlama ve İş Bırakma Yoklamalarının İşlevi ve Önemi", Yaklaşım, Sayı: 311, 2018, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025).

¹⁵ **Arslan**, Mehmet/**Taşdelen**, Davut: "Gayrifaal Şirketlerin Varlıklarının Sona Erme Şekilleri, Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası, Sayı: 353, 2011, s. 122; **Öztürk**, Nadir: "Vergi Mükellefiyet Kayıtlarının Re'sen Silinmesi: Uygulama Sonuçları ve Sorunları-II", Yaklaşım, Sayı: 234, 2012, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.2.2025).

¹⁶ **Özyer**, s. 368; aynı yönde bkz. **Taşkıran**, Tarık: "Sahte Fatura ile Mücadelede Yeni Aşama (Analiz ve Değerlendirme ile Mükellefiyet Kaydının Terkin)", Vergi Dünyası, Sayı: 467, 2020, s. 125.

¹⁷ 2016/2 seri no'lu Uygulama İç Genelgesi'nde bu halde terkin tarihinin raporda gösterilen tarih olacağı belirtilmektedir.

¹⁸ Bkz. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c057/tbmm22057115ss0645.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.1.2025).

¹⁹ Bahsi geçen hal, yukarıda sözü edilen ve gayri faal konumdaki mükellefler bakımından mükellefiyet kaydının terkinine imkan sağlayan iki hal kapsamına girmektedir. Bu

dikleri, bilinen adreslerinin ya gerçek dışı olduğu ya da kendileri dışındaki kişilere ait olduğu, gerçek adreslerine bahsi geçen nedenlerle ulaşamadığı ve yürüttükleri faaliyet ile yalnızca vergi idaresini aldatmak ve kamu düzenini bozmakla kalmadıkları, aynı zamanda vergiye uyumlu mükelleflerin de mağduriyetlerine yol açtıkları hususları gösterilmiştir^{20 21}.

Mükellefiyet kaydının terkin edileceği hallere, 5.12.2019 tarihli 7194 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle VUK'a eklenen 160/A maddesi ile bir ilave daha yapılmıştır. O da Hazine ve Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilen araştırma ve yoklamalar neticesinde bir mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek bulunduğu hallerdir. Böyle durumlarda mükellefiyet kaydının terkin edilebilmesi için ilgili hakkında inceleme başlatılması, yoklama yapılması ve akabinde belli bir prosedürün izlenmesi gerekmektedir.

VUK'un 160/A maddesinin son fıkrasında vergi idaresine tanınan usul ve esasları düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılan 520 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde böyle bir hükmün esas itibarıyla VUK'un 160. maddesinde mükellefiyet kaydının terkinine sebebiyet veren münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunulması hallerinde terkin sürecinin inceleme elemanınca düzenlenmesi gereken rapora bağlandığı, rapor düzenleme sürecinin bazı durumlarda uzayabildiği hakikati karşısında, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu ihtimallerde re'sen terk işlemi için daha erken

sebeple VUK'un 160. maddesinde böyle bir değişikle mevzu bahis halin ilave edilmesi gereklilik arz etmiştir. Bkz. **Özyer**, s. 373.

²⁰ Mükellefiyet kaydı terkin edilmek suretiyle sahte belge düzenleme faaliyetinin *mükellefiyet kaydı görüntüsü* altında yapılması ve ilgili mükelleflerin defter, kayıt ve bilhassa belge düzeni içerisinde kalmalarının önüne geçilmek istenmiştir. Bkz. **Özbalcı**, s. 476.

²¹ Gerekçede ayrıca, gayri faal olma hallerinde mükellefiyet kaydının terkin edilebilmesi için vergi inceleme raporunun düzenlenmesine gereksinim bulunmadığı, fakat ihdas edilen yeni halde inceleme elemanınca hem rapor düzenlenmesinin hem de bu raporda re'sen terke ilişkin öneriye yer verilmesinin zaruri tutulduğu vurgulanmıştır. Fakat uygulamada vergi daireleri, adresinde bulunamayan mükellefler hakkında sahte belge düzenlendiği şüphesiyle beraber, henüz vergi inceleme raporu tanzim edilmeden önce mükellefiyet kaydının terkinini yoluna gidebilmektedir. Fakat bu uygulama VUK'un 160. maddesine aykırılık taşımaktadır. Bkz. **Alpaslan**, Nazlı Gaye: "Vergi Daireleri 213 Sayılı VUK Md. 153/A Teminat Hükmü Maddesini Yanlış mı Uyguluyor", E-Yaklaşım, Sayı: 361, 2023, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025); Nitekim Danıştay da bir kararında (4. Daire, T. 10.12.2020, E. 2016/706, K. 2020/5545), tesis edilen mükellefiyet kaydının terkinini işlemini, vergi dairesince gerçekleştirilen yoklamalarda mükellefin işyerinde faaliyette bulunduğu dair tespitlerin olması ve mükellef hakkında salt sahte belge düzenlediğine yönelik tanzim edilmiş bir vergi inceleme raporunun da bulunmaması sebebiyle hukuka aykırı bulmuştur. Bkz. **Batı**, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükmüler), 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s. 325.

hareket edebilme gayesiyle ihdas edildiği belirtilmektedir. Genel Tebliğ'e göre, mevzu bahis hallerde re'sen terk süreci geciktikçe, ilgili mükelleflerin sahte belge düzenlemeye devam edebildiği, başka mükelleflerin ise bu belgeleri kullanabildiği, bunun neticesi olarak da sahte belge düzenleme ya da kullanma eylemlerini gerçekleştirdiği düşünülen her bir mükellef nezdinde ayrı ayrı inceleme süreçlerinin takip edilmesi, idareyle mükellefler arasındaki uyum maliyetlerinde artışa sebebiyet vermektedir²².

Gerek VUK'un 160/A maddesi gerekse 520 sıra no'lu Genel Tebliğ ile izlenmesi gereken prosedüre dair getirilen kurallar bir bütün olarak ele alındığında süreci şu şekilde özetleyebilmek mümkündür: Öncelikle Bakanlıkça genel kapsamda sahte belge düzenleme eylemlerinin saptanmasına yönelik mükellefiyet süresi, çalışan sayısı ve ödenen vergi tutarları gibi birtakım veriler ışığında analiz ve değerlendirme çalışmaları yapılır. Akabinde sahte belge düzenleme riski yüksek bulunan mükellefler hem incelemeye sevk edilir hem de bu gelişmelerden mükellefiyet kayıtlarının terkin edilebilmesi maksadıyla defterdarlıklar haberdar edilir. Bunun üzerine, vergi dairesince ilgili mükellef nezdinde yoklama yapılır. Tüm bu süreç dahilinde mükellefe ilişkin elde edilen bilgi ve verilerin değerlendirilmesi için vergi dairesi bünyesinde bir komisyon oluşturulur. Komisyonca mükellefiyet kaydının terkin edilmesi gerektiği yönünde kanaat hasıl olursa, buna yönelik tutanak hazırlanır ve defterdarın onayına sunulur. Eğer defterdar onaylarsa, bu tarih itibarıyla mükellefiyet kaydı terkin edilir ve durumdan mükellef haberdar edilir.

Buraya kadar sözü edilen ve re'sen terk işlemine sebebiyet veren tüm bu hallerin gerçekleşmesi akabinde mükellefiyet kaydının terkin edilmesinin mükellef yönünden doğurduğu önemli birtakım sonuçlar bulunmaktadır. Öncelikle gayri faal olarak nitelendirilen mükellefler açısından konuya yaklaşıldığında denilebilir ki, mükellef gerçek manada işini bırakmış ve bu durumu idareye bildirmemişse re'sen terk işlemi onun lehine sonuçlar doğurur. Zira mükellef işini bıraktıktan sonra defter tutma, beyanname verme gibi

²² VUK'un 160/A maddesinin 2. fıkrasında re'sen terk işlemlerinde izlenmesi gereken süreci yansıtan ifadenin Anayasaya uygunluğunu değerlendiren Anayasa Mahkemesi, ilgili hallerde mükellefiyet kaydının terkin edilmesini öngören hükmün getiriliş maksadını şu şekilde açıklamaktadır: *"Sahte belge düzenleme ve sahte fatura ticareti yapma, ülkeye yaygın olarak karşılaşılan yasa dışı faaliyetlerdendir. Tek faaliyeti sahte fatura düzenleyip bunları satarak komisyon geliri elde etmek olan çok sayıda vergi mükellefinin bulunduğu bilinen gerçektir. Gerek adli gerek idari her türlü cezai tedbire rağmen sahte fatura ticaretiyle mücadelede istenen başarı elde edilememiştir. Ceza hukuku ve vergi hukuku alanındaki tedbirlerin yetersiz kaldığının gözlemlenmesi üzerine itiraz konusu kuraldaki tedbirin getirildiği anlaşılmıştır."* Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 16.2.2023, E. 2022/146, K. 2023/31, para. 22.

çeşitli ödevleri artık yerine getirmeyeceğinden, bu sebeple matrah takdirine gidilmesi ya da hakkında şekli ödevlere aykırı davrandığı gerekçesiyle usulsüzlük cezaları tatbik edilmesi durumlarıyla karşılaşmayacaktır²³. Hatta Danıştaya göre, mükellef işini bıraktıktan sonra bildirimde bulunmasa dahi, idarece re'sen terk işleminin gerçekleştirilmesi gerekmekte olup, işin bırakılmasından sonraki evrede ilgili mükellef hakkında şekli ödevlere aykırılık dolayısıyla yaptırım uygulanması hukuka aykırılık taşır^{24 25}.

Fakat mükellef gayri faal olmamasına rağmen idarece bu şekilde nitelendirilmişse, bu kez de re'sen terk işlemi mükellef aleyhine sonuç doğurur. Zira mükellefiyet kaydının terkini sonrasında adeta mükellefin mali hayatına son verilmektedir²⁶. Gerçekten de re'sen terk sonrası mükellefiyet kaydı terkin edilen mükellefin başka mükelleflerle ekonomik ilişkilere girebilmesi pek mümkün olamamaktadır²⁷. Bunun temel sebeplerinden biri, ilgili mükellefin belge düzeninden çıkarılması ve dolayısıyla şekle ve hukuka uygun belge düzenleyemeyecek olmasıdır²⁸. Zira ilgili mükellef ile alım satım işle-

²³ **Çakan**, Bilal: "Re'sen Terk Uygulamasının Hukuki Açıdan Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 492, 2022, s. 82.

²⁴ Bkz. Danıştay 4. Daire, T. 2.2.2015, E. 2012/6717, K. 2015/86, (**Taşkıran**, s. 126).

²⁵ Mükellefin gayri faal olduğu durumlarda tesis edilecek re'sen terk işlemi, tespit edici idari işlem niteliğini taşımaktadır. Zira mükellef bu işlemin tesis edildiği tarihte işi bırakmış sayılamaz. Fiili olarak ne zaman işini terk etmiş ise, işi bırakmanın hukuki sonuçları o tarihten itibaren doğmaya başlar. Bu nedenle mükellef işini re'sen terk işleminin tesisinden daha önceki bir tarihte bırakmış ise, arada geçen süre zarfı için beyanname vermeme veya bildirimde bulunmama gibi şekli ödevler dolayısıyla herhangi bir yaptırım uygulanmaması gerekir. Bkz. **Rençber**, Altan/**Ovaloğlu**, Selin: "Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar", İÜHFD, Cilt: 14, Sayı: 1, 2023, s. 94.

²⁶ **Yıldız**, Fazlı/**Duru**, Erkan: "Türkiye'de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi", Vergi Raporu, Sayı: 245, 2020, s. 80; Aynı yönde bkz. **Çakan**, s. 81.

²⁷ **Rençber/Ovaloğlu**, s. 96-97; **Çitil**, Bünyamin: Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 38; **Çakır**, Muharrem/**Karakaş**, İskender Emrah: "Vergi Usul Kanunu'nun 160/A maddesinde Yer Alan Mükellefiyetin Re'sen Terkin Edilmesinin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 238, 2024, s. 1989; "*Mükellefiyet kaydının terkini, teşebbüsün faaliyetini durma noktasına getirebildiğinden...*" Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 16.2.2023, E. 2022/146, K. 2023/31, para. 21; Aynı kararın karşı oy gerekçesinin 7. paragrafında mezkûr işlemin doğurduğu sonuçla alakalı şöyle bir tespitte bulunulmuştur: "...kural...mükellefin ticari faaliyetini yürütmesini imkânsız hâle getirecek şekilde...bir sınırlamaya neden olmaktadır."

²⁸ **Aksu**, Mehmet Faruk: "213 Sayılı VUK Madde 160/A Mükellefiyetin Resen Terk Hükmü Uygulamada Mükellefleri Mağdur Etmektedir", T. 21.9.2022, <https://www.muhasibetr.com/>, (Erişim Tarihi: 6.2.2025).

mine taraf olan diğer mükellefler gerçekleştirmiş oldukları bu işlemler dolayısıyla belge alamayacak, böylece bahsi geçen işlemlere konu masrafları gider olarak indiremeyecek ya da yükledikleri katma değer vergilerini indirim veya iade konusu yapamayacaklardır²⁹.

Sahte belge düzenlenmesine yönelik belli tespitlerin ardından mükellefiyet kaydının terkin edildiği hallerde ise mükellefin gerçek manada gayri faal olma gibi bir durumu söz konusu olmadığından her halükarda ilgili mükellef açısından yukarıda sözü edilen olumsuz sonuçların doğduğu açıktır³⁰.

Ayrıca bahsi geçen hallerin tespiti dolayısıyla mükellefiyet kaydı terkin olunanların sonradan işe başlama bildiriminde bulunmaları üzerine mükellefiyet kayıtlarının yeniden tesis edilebilmesi için münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunulması hali açısından VUK'un 153/A maddesi, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması hali bakımından ise VUK'un 160/A maddesi uyarınca tüm vergi borçlarının ödenmesi ve Kanunda belli edilen tutarda teminatın gösterilmesi gerekmektedir. İlgili düzenlemelere göre şartlar yerine gerilmediği takdirde, mükellefiyet kaydının yeniden tesisi mümkün değildir³¹.

²⁹ “...mükellefiyeti terkin edilen gerçek ve tüzel kişinin faaliyet konusu işi durdurması gerekmemektedir. Mükellefiyet kaydının terkin tüzel kişiliği sona erdirmemekte, başta...Türk Ticaret Kanunu olmak üzere farklı kanunlara göre faaliyet yürütülmesine bir engel oluşturmamaktadır. Ancak mükellefiyet kaydının terkin; mükellefin belge bastırma, hesap açma, havale ve kambiyo hizmetlerinden faydalanma, kredi kullanma, çek düzenleme, diğer bankacılık hizmetlerinden yararlanma, ilgili esnaf ve sanatkârlar odasına kayıt ve satış belgelerinin düzenlenmesi gibi çeşitli faaliyetlerini gerçekleştirmesini imkânsız hâle getirmektedir. Bu itibarla mükellefiyet kaydının terkin her ne kadar ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerin yürütülmesine engel olmasa da bu faaliyetleri önemli oranda kısıtlamaktadır.” (para. 6), “Mükellefiyet kaydının terkin müteşebbisin belge bastırmasını önleyeceğinden...” (para. 23). Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 16.2.2023, E. 2022/146, K. 2023/31.

³⁰ Belirtmek gerekir ki, olumsuz sonuçların doğduğu tüm bu ihtimallerde re’sen terk işlemlerinin dava konusu yapılabileceği hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Bkz. **Alpaslan**, Nazlı Gaye: “Çeşitli Vergi Konularında Görüşler”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 117, 2014, s. 59.

³¹ VUK'un 153/A maddesinde geçen bazı ifade ve cümlelerin Anayasaya uygunluğunu değerlendiren Anayasa Mahkemesi ilgili hüküm bünyesinde ihdas edilen teminat uygulamasının getirilme maksadını şu şekilde açıklamaktadır: “...sahte belge düzenleme fiili, genellikle sahte belge ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi veya gayri faal hâle gelmiş ancak mükellefiyet kaydı bulunan bir şirketin devralınması yoluyla işlenmektedir...söz konusu fiil nedeniyle öngörülen cezai ve idari yaptırımlara rağmen sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen kişilerin daha sonra aynı fiili aynı mükellefiyet kaydıyla veya farklı bir mükellefiyet kaydı bulunan tüzel kişilikler veya şahıs işletmeleri bünyesinde işlemeye

Münhasıran sahte belge düzenlemeye yönelik faaliyette bulunulması hali açısından, VUK'un 153/A maddesinde hükme bağlanan mükellefiyet kaydının tesisi imkanından istifade edebilmek için gerekli şartları yerine getirme ödevinden, ilgili faaliyeti gerçekleştiren mükelleflerin yanı sıra bu mükelleflerle 153/A maddesinin ilk iki fıkrasıyla çizilen çerçevede bağlantıları olan (ilişkili) kimselerin de muhatap tutuldukları görülmektedir^{32 33}. Söz gelimi, ilgili faaliyeti gerçekleştirdiği için mükellefiyet kaydı terkin olunan bir şirketin, faaliyetin gerçekleştirildiği dönem kanuni temsilcisi olan bir kimse, terkin tarihinden sonra işe başlama bildiriminde bulunacaksa, mükellefiyet kaydının tesis edilebilmesi için, hem kendisinin hem de bahsi geçen şirket açısından aranacak tüm vergi borçlarının ödenmesi ve Kanunda belli edilen teminatın gösterilmesi şartlarını kümülatif bir şekilde yerine getirmesi gerekir^{34 35}.

devam etmeleri yaygın bir durumdur. Gerçek bir ticari faaliyeti bulunmayan veya gerçek ticari faaliyeti bulunmakla birlikte sahte fatura düzenleme faaliyeti de yürüten bu mükellefler düzenledikleri sahte faturalarla kısa bir süre içinde yeniden yüksek miktarda vergi kaybına yol açabilmektedir...bu durumların yol açabileceği kamu zararının telafisini sağlamaya yönelik olarak teminat uygulaması tedbiri öngörülmüştür.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 22.3.2023, E. 2022/108, K. 2023/55.

³² Buradaki temel gaye “ilişkili kişilerin vergi borcu ve cezalarını sahte belge düzenleyicisi şirkette bırakarak temiz bir mükellefiyet kaydıyla faaliyetlerine yeniden başlamaları” ihtimali karşısında önlem alabilmektir. Bkz. **Özveren**, Görkem Ali/**Hayrullahoğlu**, Betül: “Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkinini Düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 483, 2021, s. 48.

³³ VUK’un 153/A maddesinin son fıkrası ile vergi idaresine tanınan usul ve esasları düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılan 478 sıra no’lu Genel Tebliğ’de, mükellefiyetin tesis edileceği tarihin, şartların yerine getirildiği tarih olacağı hüküm altına alınmıştır.

³⁴ 478 sıra no’lu Genel Tebliğ’de, yukarıda sözü edilen şartların ilişkili kişilerin terkin tarihi itibarıyla yürütmekte oldukları ticari, zirai ya da mesleki faaliyetleri dolayısıyla mevcut olan mükellefiyetleri için aranmayacağı, ne zaman ki yeni bir işe başlayacak ya da önceden devam etmekte olan mükellefiyetlerinin herhangi bir sebeple sona ermesi nedeniyle yeniden işe başlayacak olurlarsa, o zaman yapılacak işe başlama bildirimleri bakımından uygulama alanı bulacağı hükme bağlanmıştır.

³⁵ Belirtmek gerekir ki, VUK’un 153/A maddesinde aranılan şartları sağla(ya)mayan kimseler, her ne kadar mükellefiyet kayıtlarını tesis ettiremese de bu durum 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında tacir olabilmeyi engelleyen bir husus olmadığından, vergi düzeni açısından kayıt dışı olarak faaliyette bulunabilirler. Bkz. **Ökçün**, Sadık: “Sahte Belge Düzenlenmesiyle Mücadelede Getirilen Teminat Uygulaması ve Diğer Tedbirlerin Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Sayı: 254, 2014, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 5.2.2025); Hatta 153/A maddesindeki şartların aranması, ilgili mükelleflerin faaliyetlerini daha çok kayıt dışı alanda yürütmeleri sonucunu da doğurabilir. Bkz. **Öztürk**, Nadir: “Sahte Belge Düzenleme ile Mücadelede Yeni Tedbirler: Teminat Uygulaması ve Diğer Tedbirler-II”, Yaklaşım, Sayı: 255, 2014, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 5.2.2025); Konuyla alakalı olarak, 478 sıra no’lu Genel Tebliğ’de 570 sıra no’lu

Ayrıca VUK'un 153/A maddesinin 3. fıkrasında, münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetini yürüten mükellef ve onunla 153/A maddesinin ilk fıkrası kapsamında bağlantılı olan kimselerin mükellefiyet kaydının terkininden sonra başka şirketlere kanuni temsilci ya da ortak olmaları gibi hükümde belirtilen birtakım girişimlerde bulunmaları halinde, kendisi ile girişimde bulunulan kimselere ikili bir seçenek sunulduğu görülmektedir^{36 37}. Hükme göre, vergi dairesi durumdan haberdar olduktan sonra bu kimselere bir yazı göndermeli ve altmış günlük süre içerisinde ya hem kendileri hem de ilgili faaliyeti yürüten mükellefler açısından ödenmesi gereken tüm vergi borçlarının ödenmesi ve Kanunda belli edilen teminatın gösterilmesi ya da değinilen mükellef ya da onunla bağlantılı kimselerin girişimde bulunulan kimse nezdindeki statülerinin sona erdirilmesi gerektiğini bildirmelidir³⁸. Eğer değinilen süre içerisinde bu iki seçenekten biri tercih edilerek gerekleri

Genel Tebliğ ile yapılan değişiklik akabinde, VUK'un 153/A maddesinin ilk fıkrası kapsamına dahil olan kimselerin işe başlama bildiriminde bulunup, gerekli şartları yerine getirmek suretiyle mükellefiyet kayıtlarını tesis ettirmeleri gerekmesine rağmen böyle yapmayıp, kayıt dışı olarak faaliyette bulunmaları halinde, bu durumun tespiti üzerine geçici olarak mükellefiyet kaydının tesis edileceği, sonrasında ilgili kimselere bir yazı gönderileceği ve altmış günlük süre içerisinde tüm şartları yerine getirmelerinin isteneceği öngörülmektedir. Eğer bu şartlar yerine getirilmezse mükellefiyet kayıtları terkin edilecek ve VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Zira VUK'un mükerrer 355. maddesinde, 153/A maddesinin 3. ve devamı fıkralarında teminat gösterilmesi ve tamamlanması noktasında zorunluluk getirilen hallerde bu zorunluluğa uymayanlar hakkında, gösterilmesi ya da tamamlanması gereken teminat tutarı nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

³⁶ Arslan, Cenk Murat: "Teminat Uygulamasına (VUK Mad. 153/A) İlişkin Yayımlanan 478 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin Getirdikleri", Vergi Dünyası, Sayı: 427, 2017, s. 45.

³⁷ Burada amaçlanan "...birinci ve ikinci fıkrafta belirtilen kişilerin işe başlama başvurularında istenen teminattan kaçınmak için kendilerini dışarıda bırakarak bir mükellefiyet tesis ettirmeleri ve sonradan bu teşebbüse dahil olarak kanunu dolanmaları..."nın önüne geçebilmektir. Bkz. Gökçen, Hasan Burak: "Vergi Usul Kanunu 153/A Maddesinin İrdelenmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 398, 2014, s. 102.

³⁸ Bu noktada ölçülülük ilkesi açısından sorunlu bir noktaya temas etmek yerinde olacaktır. O da münhasıran sahte belge düzenlemeye yönelik faaliyette bulunduğu tespit edilen mükellef ile onun daha sonra VUK'un 153/A maddesinin 3. fıkrası çerçevesinde girişimde bulunduğu kimselere aynı düzeyde mali külfet yüklenmesidir. Hatta girişimde bulunulan kimse sadece ilgili mükellef açısından aranacak şartları karşılamakla zorunlu tutulmamış ayrıca kendisinin de tüm vergi borçlarını ödemesi gerekli kılınmıştır. Bkz. Semiz, İmran: "Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Yer Alan 'Teminat Uygulaması'nın Hukuki Nitelendirmesi, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar", IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 67.

yerine getirilmezse, ilgili faaliyeti yürüten kişiler açısından tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarından, girişimde bulunulan kimse de müteselsilen sorumlu tutulmaktadır^{39 40}.

VUK'un 153/A maddesinin 4. fıkrasında ise, münhasıran sahte belge düzenleme faaliyeti ile iştirak edilmese de bir mükellefin başka faaliyetlerinin yanında sahte belge düzenlediği hususu vergi inceleme raporu kapsamında tespit edilmiş ve bu durum kesinleşmişse, vergi dairesi tarafından ilgili mükelleften Kanunda belli edilen teminatın isteneceği hüküm altına alınmıştır^{41 42}.

³⁹ Belirtmek gerekir ki, Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden evvel ilgili teminatın gösterilmemesi halinde, gösterilmesi gereken tutar teminat borcu olarak girişimde bulunulan kimse adına tahakkuk ettirilmekteydi. Teminatın gösterilebileceği sürenin sonu vade tarihi olarak kabul edilmekte ve gecikme durumunda hem gecikme zammı alınacağı hem de teminat borcunun 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre cebren takip ve tahsil olunacağı öngörülmekte idi. Fakat 3. fıkra muhtevasında bu hükümlerin yer aldığı son iki cümle, teminat uygulaması ile mülkiyet hakkı yönünden getirilen sınırlamanın, VUK'un 153/A maddesinin bütünü de dikkate alındığında, yeterli güvence ve önlemler sağlamaması nedeniyle ölçüsüz bir müdahaleye yol açtığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 22.3.2023, E. 2022/108, K. 2023/55.

⁴⁰ Ayrıca mezkûr düzenlemeye göre, girişimde bulunulan kimseler nezdindeki statünün sona erdirilmesi yönünde işlemlere başlanmış ve fakat altmış günlük süre içerisinde sona erme olgusu gerçekleşmemiş olsa bile, işlemlere başlandığı somut bir şekilde ortaya konulabiliyorsa müteselsil sorumluluk esaslı tatbik edilmeyecektir. Tabi bunun için girişimde bulunulan kimseler nezdindeki statünün nihayetinde sona erdirilmesi de gereklilik arz eder. Eğer girişimde bulunulan kimseler teminat göstermiş ve fakat daha sonraki süreçte kendileri nezdindeki statüyü sona erdirmişlerse, talepleri üzerine ve herhangi bir vergi borçlarının bulunmaması halinde teminat iade olunur.

⁴¹ Belirtmek gerekir ki, Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden evvel, ilgili teminatın gösterilmemesi halinde, gösterilmesi gereken tutar teminat borcu olarak mükellef adına tahakkuk ettirilmekte ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre cebren takip ve tahsil olunabilmekteydi. Düzenlemede ayrıca teminat gösterilebilecek sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmekte, süresinde teminat gösterilmemesi halinde ise vade tarihinden sonra geçecek süre için gecikme zammı isteneceği de öngörülmekteydi. Fakat 4. fıkra muhtevasında bu hükümlerin yer aldığı ifade, yukarıda sözü edilen gerekçe doğrultusunda Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 22.3.2023, E. 2022/108, K. 2023/55.

⁴² Ayrıca belirtmek gerekir ki, teminat uygulaması bakımından münhasıran sahte belge düzenlenmesi faaliyeti ile başka faaliyetlerin yanı sıra sahte belge düzenlenmesi hallerinin, ilk ihtimal açısından vergi inceleme raporunun düzenlenmesi, ikincisi bakımından ise kesinleşmenin aranması gibi bir kısım farklılıklar (bkz. **Yıldırım**, Mehmet: "VUK'un 153/A Maddesine Göre Teminat Uygulaması ve Kapsamı", E-Yaklaşım, Sayı: 258, 2014, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 5.2.2025)) dışında eşdeğer görülmesi, vergi düzeni yönünden farklı ağırlıklarda zedelenmeye sebebiyet vermeleri dolayısıyla

Hemen belirtelim ki, kesinleşme tabiri ile neyin kastedildiği, VUK'un 153/A maddesinde izah edilmemiştir. Bu da acaba sahte belge düzenleme eylemi sebebiyle tesis edilecek tarh ve/veya ceza kesme işlemleri dolayısıyla vergi yargısı bünyesindeki yargılamaların mı yoksa 359. maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olması dolayısıyla ceza yargısı bünyesinde yürütülecek yargılamaların mı kesinleşmesinin kastedildiği noktasında bir belirsizliğe yol açmıştır⁴³. Fakat 478 sıra no'lu Genel Tebliğ'de ilgili tabir ile kastedilenin, vergi yargısı bünyesindeki yani mezkûr eyleme bağlı olarak ortaya çıkan vergi ve/veya cezaların kesinleşmesi olduğu ifade edilmiştir.

Münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunan mükellef ya da VUK'un 153/A maddesi kapsamında kendisinden teminat istenebilecek (ilişkili) kimselerce gösterilen teminat⁴⁴, 153/A maddesinin 7. fıkrasında belirtilen süreler ve ifade olunan şartlar dahilinde iade olunabilmektedir. Bahsi geçen hükümde, gösterilen teminatın iade süre ve şartları bakımından ikili bir ayırım yapılmıştır. Öncelikle münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunan mükellefler ile bunlarla bağlantılı kimselerin gösterdikleri teminatlar açısından iade koşulları düzenlenmiştir. Bahsi geçen durumlarda teminatın gösterildiği yılı takip eden yılın başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya yanıltıcı belge kullanılması fiili hariç, vergi kaçakçılığı suçlarından biri işlenmemiş olursa teminat iade olunur⁴⁵. Düzenlemede ayrıca başka

eleştiriye açıktır. Bkz. **Gündüz**, Fatih: "Sahte Belge Düzenleyen Mükelleflere Ağır Yaptırımlar Getirildi", E-Yaklaşım, Sayı: 248, 2013, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 4.2.2025).

⁴³ **Gerçek**, Adnan: Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 63; **Erdem**, Tahir: "İşe Başlamada Teminat Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 296, 2013, s. 117.

⁴⁴ VUK'un 153/A maddesinin 9. fıkrasında, teminatın gösterilmesi sonrasında tahakkuk eden ve ödenmemiş vergi borçlarının teminat tutarının yüzde onunu aşması ihtimalinde, 6183 sayılı Kanun çerçevesinde teminatın paraya çevrilmesi yoluyla takibe başvurulacak borçların karşılanacağı ve kalan kısmın tamamlanmasının talep edileceği hüküm altına alınmıştır. Bunun akabinde, 570 sıra no'lu Genel Tebliğ ile yapılan değişiklikle güncelleştirilmiş 478 sıra no'lu Genel Tebliğ'e göre, mükellefe teminatın tamamlattırılması için tebliğ edilecek bir yazı ile süre tanınacağı belirtilmektedir. Eğer bu süre içerisinde tamamlattırılmaması halinde, mükellef hakkında VUK'un mükerrer 355. maddesi çerçevesinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

⁴⁵ Öğretide ifade edildiği üzere teminatın iade edilebilmesinin, belli bir süre içerisinde, yukarıda sözü edilen istisna hariç, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmemiş olması şartına bağlanması eleştiriye açıktır. Zira ilgili düzenlemenin ihdasının altında yatan temel sebep, sahte belge düzenlenmesinin önüne geçebilmektir. Bu nedenle nasıl ki teminat yalnızca sahte belge düzenleme eylemine bağlı olarak isteniyorsa, ölçülülükten söz edebilmek için, iadenin de yalnızca sahte belge düzenleme eyleminin gerçekleştirilmesine

bir vergi borcunun bulunmaması da ilave bir şart olarak belirtilmiştir. Diğer ihtimal ise, münhasıran olmamakla beraber başka faaliyetleri yanında sahte belge düzenleyen mükelleflerin gösterdikleri teminatlara ilişkindir. Burada az evvel belirtilen şartlar dikkate alındığında tek farkın süre yönünden ortaya çıktığı görülmektedir. Zira üç yıllık süre bu ihtimalde beş yıl olarak tatbik edilecektir. Bu şartlara riayet edilmesi durumunda teminat ilgili kimseye iade olunur. Aksi takdirde ortaya çıkabilecek farklı ihtimallere göre teminatın nihai durumu değişiklik arz eder. Düzenlemeye göre, eğer belirtilen süreler içerisinde münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunulduğu tespit edilirse mükellefiyet kaydı yeniden terkin edilir, ödenmemiş vergi borçları ile işlenen fiil dolayısıyla ortaya çıkan vergi borcu gösterilen teminattan karşılanır ve kalan tutar iade edilir. Sahte belge düzenleme eylemi başka faaliyetlerin yanı sıra gerçekleştiriliyorsa, bu kez de işlenen fiil dolayısıyla ortaya çıkan vergi borcu gösterilen teminattan karşılanır ve mükelleften tekrar teminat talep edilir^{46 47}.

Sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması hali bakımından ise, mükellefiyet kaydının terkininden sonra mükellefe tebliğ olunacak bilgilendirme yazısı ile bir aylık süre tanınacağı ve bu süre içerisinde tüm vergi borçlarının ödenmesi ve Kanunda belli edilen teminatın gösterilmesi durumunda mükellefiyetin terkin tarihi itibarıyla yeniden tesis edileceği hüküm altına alınmıştır⁴⁸. Burada da VUK'un 153/A maddesinin ilk iki fıkrası kap-

bağlanması gerekir. Aksi takdirde teminat uygulaması getiriliş amacından sapmış olacak ve bir nev'i cezalandırma aracına dönüşecektir. Bkz. **Gerçek**, s. 66.

⁴⁶ Bu noktada özellikle vurgulamak gerekir ki, ne VUK'un 153/A maddesi ne de 478 sıra no'lu Genel Tebliğ muhtevasında sahte belge düzenleme eylemine dair yukarıda sözü edilen iki hal dışında, vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi ihtimallerinde teminatın nihai durumunun ne olacağına dair bir hüküm yer almaktadır. Bu eksikliğin bir an evvel giderilmesi uygulamada yaşanabilecek duraksamaları ortadan kaldırmanın (bkz. **Gökçen**, s. 106) yanı sıra teminat istenmesi ile mülkiyet hakkı yönünden getirilen sınırlamanın detayları hakkında mükelleflerin haberdar olabilmelerini sağlama bakımından da elzem bir konumdadır.

⁴⁷ VUK'un 153/A maddesinin 10. fıkrasına göre, ilk fıkra kapsamında sayılanlar ile sahte veya yanıltıcı belge kullanma fiilleri haricinde 359. madde muhtevasındaki fiilleri işleyen kimseler Bakanlıkça tayin edilen usul doğrultusunda ilan edilir ve bu ilan vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmez. 478 sıra no'lu Genel Tebliğ'de bahsi geçen ilanın Dijital Vergi Dairesi aracılığıyla duyurulacağı ve her iki ihtimal açısından da ilanın gerçekleştirilebilmesi için ilgili eylemler dolayısıyla ortaya çıkacak vergi ve/veya cezaların kesinleşmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

⁴⁸ 520 sıra no'lu Genel Tebliğ'de, mükellefin bir aylık süre geçtikten sonra işe başlama bildiriminde bulunması halinde, kendisi hakkında düzenlenen inceleme raporunun vergi dairesine gönderildiği tarihe kadar olan süreçte gerekli şartları yerine getirmesi durumunda, mükellefiyet kaydı tesisinin mümkün olduğu belirtilmektedir.

samında ilişkili kişi olarak nitelendirilen kimselerin, terkin sonrası işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, mükellefiyet kayıtlarının tesisi için, hem kendilerine ait tüm vergi borçlarını ödemeleri gerektiği hem de sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükellef açısından mükellefiyetin yeniden tesisi için aranan şartların kendilerinden de aranacağı öngörülmektedir⁴⁹.

Ayrıca bu hale özgü olarak ilgili mükelleflere fatura ve fatura yerine geçen belgelerden vergi idaresince tayin olunacakların her halükarda elektronik ortamda düzenlenmesi gerektiği yönünde bir zorunluluk getirilmektedir⁵⁰.

Düzenlemede ayrıca, gösterilen teminatın nihai durumunun yürütülen vergi incelemesinin sonucuna bağlı olarak belirleneceği de hükme bağlanmıştır. VUK'un 160/A maddesinin 4. fıkrasında mükellef hakkında yürütülen vergi incelemesi sonucunda münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunulduğu tespitinde bulunulması akabinde vergi borçlarının gösterilen teminattan karşılanacağı ve kalanın iade olunacağı, sahte belge düzenleme eyleminin münhasıran değil de başka faaliyetlerin yanı sıra yapıldığının tespiti halinde ise 153/A maddesinin 4. fıkrası çerçevesinde hareket edileceği hüküm altına alınmıştır⁵¹. Eğer bahsi geçen eylemin işlendiği yolunda rapor muhtevasında herhangi bir tespit bulunmamaktaysa, mükellefin vergi borcunun da bulunmaması şartıyla, teminat iade olunur.

Hemen belirtelim ki, burada idareye tanınan re'sen terk yetkisinin teşebbüs özgürlüğüne ölçülü bir müdahale niteliğini taşıdığını söyleyebilmek pek mümkün görünmemektedir. Zira ilgili mükellef yönünden ekonomik yaşamını devam ettirebilme noktasında ağır külfetler doğuran böylesine bir işlemin düzenlenen vergi inceleme raporu muhtevasındaki tespitlerin yargı mercileri önünde hukuki açıdan kesinleşmesine yahut en azından vergi ince-

⁴⁹ 520 sıra no'lu Genel Tebliğ'de, gerekli şartlar yerine getirilmeden yani kayıt dışı olarak faaliyette bulunulması halinde, bunun tespiti üzerine, vergi dairesince ilgili kimseler hakkında öncelikle bir mükellefiyet kaydı tesis edileceği, akabinde şartların yerine getirilebilmesi için otuz günlük süre tanınacağı, bu süre içerisinde şartlar yerine getirilmezse hem mükellefiyet kaydının terkin olunacağı hem de gösterilmesi gereken teminat tutarının ilgililer açısından teminat borcu olarak tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır. Genel Tebliğ'e göre, sürenin son günü teminat borcu açısından vade tarihi olarak kabul edilir ve gecikme halinde gecikme zammı da hesaplanır.

⁵⁰ VUK'un 160/A maddesinin 6. fıkrasına göre, elektronik ortamda belge düzenleme zorunluluğu getirilen kimseler Bakanlıkça tayin edilen usul doğrultusunda ilan edilir ve bu ilan vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmez.

⁵¹ Fakat iki durumda da gösterilen teminatın iade edilebilmesi için vergi ve/veya cezaların kesinleşmesinin beklenmesi gerekir.

leme raporunun düzenlenmesine gerek görülmeksizin tesis ediliyor olması son derece eleştiriye açıktır. Nitekim böyle bir durumda idarenin keyfi davranması ihtimali yükseldiği⁵² gibi hata yapılabilme olasılığı diğer re'sen terk hallerine nazaran çok daha fazla olmaktadır⁵³. Ayrıca re'sen terke dair mükellefin bilgilendirilmiyor ve faaliyetlerini izah edebilme noktasında kendisine bir fırsat tanınmıyor olması, tüm bu süreçte herhangi bir usulü güvencenin bulunmadığını da göstermekte ve ölçülülük ilkesi yönünden yukarıdaki saptama daha belirgin hale gelmektedir^{54 55}.

II. VUK MUHTEVASINDA DÜZENLENEN TEBLİĞ YÖNTEMLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Yukarıda değinildiği üzere, mükellefiyet kaydının terkininden sonra mükellefe vergisel konularla alakalı tebligat yapılması gerekebilir. Bu gibi

⁵² VUK'un 153/A maddesi kapsamında gerçekleştirilebilecek re'sen terk işlemleri açısından aynı yöndeki yorum için bkz. **Özaslan**, Süleyman: "213 Sayılı VUK'un 153/A Kapsamında Teminat Hükümlerinin Anayasal Açıdan Değerlendirilmesi", E-Yaklaşım, Sayı: 271, 2015, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025).

⁵³ **Çakır/Karakaş**, s. 1989.

⁵⁴ **Rençber/Ovaloğlu**, s. 95-97.

⁵⁵ Bu konu Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiş, fakat Yüksek Mahkeme Anayasaya aykırılığın söz konusu olmadığı saptamasında bulunmuştur. Ölçülülük ilkesi yönünden yapılan değerlendirmede idareye tanınan yetki Anayasa Mahkemesince öncelikle sahte belge düzenleme riskini azaltacak olması nedeniyle elverişli bir araç olarak kabul edilmiştir (para. 20). Daha sonra, tanınan yetkinin gerekliliği tartışılmış ve teşebbüs özgürlüğü yönünden getirilen mevzu bahis kısıtlama noktasında aynı amaca ulaşmayı sağlayacak daha hafif bir aracın olup olmadığı bağlamında teminat uygulamasının tek başına tatbikinin yeterli olup olamayacağı tartışılmıştır. Fakat Yüksek Mahkeme tek başına teminat uygulamasının, oldukça kısa zaman aralıklarında çok yüksek tutarlarda sahte belge düzenleme olgusunun yaygın bir faaliyet olduğu olgusunu dikkate alarak, re'sen terk aracı gibi etkili bir araç olmadığı saptamasında bulunmuştur (para. 21). Akabinde ise meseleyi orantılılık kapsamında ele almış ve aynen şu ifadelerle yer vermiştir: "Bu tedbirin mükellef hakkında henüz yeterli düzeyde bir incelemenin yapılmadığı bir aşamada uygulanacak olması hatalı değerlendirmelerin yapılması ihtimalini beraberinde getirmekle birlikte bu işleme karşı yargı yoluna başvurulmasının mümkün olduğu, açık bir hukuka aykırılığın bulunduğu hâllerde yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilebildiği, ayrıca teminat yatırılmak suretiyle mükellefiyet kaydının yeniden tesis edilebildiği gözetildiğinde müdahalenin müteşebbise aşırı külfet yüklediği değerlendirilmiştir. Bu itibarla devletin söz konusu pozitif yükümlülükleri, olası terkin işlemi önlemeye ve hatalı terkin işleminden doğan hak kayıplarına ilişkin giderim yollarının öngörüldüğü gözetildiğinde kuralın anılan amacı ile teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlama arasında makul dengenin gözetildiği ve kuralın gereksiz ve orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla kural, ölçüsüz bir sınırlama niteliği taşımamaktadır." (para 23-24). Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 16.2.2023, E. 2022/146, K. 2023/31.

hallerde ilgili evrakın hangi yöntem veya yöntemler dahilinde mükellefe tebliğ edilebileceği hususu tartışmalıdır. Bu tartışma esasen mükellefiyet kaydının terkininden önce elektronik ortamda tebliğ yöntemine tabi kılınan mükellefler açısından ortaya çıkmaktadır. Tartışma kapsamındaki yöntemler ise elektronik ortamda tebliğ ile esas itibariyle posta yoluyla tebliğ yöntemi-
dir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, doğru tebliğ yönteminin tercih edilmesi usulüne uygun bir tebligatın gerçekleştirilmesi için zorunluluk taşır. Zira yanlış bir yöntem doğrultusunda gerçekleştirilen tebligat usulsüz tebliğ olarak kabul edilir⁵⁶. Tebliğ işleminin vergi mevzuatında öngörülen usul ve yöntemlere aykırı bir biçimde gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkacak usulsüz tebliğ hallerinde tebligatın geçersizliği gündeme gelir. Buradaki geçersizliğin doğurduğu iki mühim hukuki sonuç bulunmaktadır. Bunlardan ilki, usulsüz tebliğ dolayısıyla idarenin, vergilendirme sürecini nihayete erdirmek için takip etmesi gerektiği, tebliğden sonraki işlemlere devam edemeyecek olmasıdır. Söz gelimi, vergi ve/veya ceza ihbarnamesi usule aykırı olarak tebliğ edilmişse, idare tahakkukun gerçekleştiğinden bahisle ödeme emri tebliğ edemez, eğer eder ve ödeme emri dava konusu yapılırsa idari yargı mercii bu işlemi iptal eder. Diğeri ise, tebliğ muhatabının tebligata muttali olduğu tarihe kadar dava açma süresinin işlemeyecek olmasıdır. Dolayısıyla muhatap usulsüz tebliğe rağmen tebligattan haberdar olmuş ve dava açmışsa muhatabın tebligata muttali olduğu tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir ve dava açma süresinin başlangıcında bu tarih esas alınır. Bu sebeple idarenin usulsüz tebligatın gerçekleştiği tarihi baz alarak dava açma süresinin geçmiş olduğu yönündeki iddiası idari yargı merciiince dikkate alınmaz⁵⁷. Dava açma süresinin başlangıcı noktasında sözü edilen bu son netice aslında VUK muhtevasında hükme bağlanmış değildir. Fakat vergiye dair tebligatlar bakımından VUK'un yanı sıra ve ona aykırı olmamak kaydıyla, tebliğ işlemlerine dair genel kanun vasfını haiz 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri de tatbik edilebildiğinden⁵⁸ bu konuda Tebligat Kanunu ve buna dayalı olarak

⁵⁶ **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 202-203; **Şenyüz**, Doğan: Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1997, s. 143; **Özbalcı**, s. 313; **Biyan**, Özgür: Vergi Hukuku, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, s. 202, 204.

⁵⁷ **Candan**, Turgut: Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 184-185; **Karakoç**, s. 253-254.

⁵⁸ **Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami/**Göker**, Cenker: Vergi Hukuku, 33. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2024, s. 128; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 191; **Kızılot**, Şükrü/**Şenyüz**, Doğan/**Taş**, Metin/**Dönmez**, Recai: Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 148; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 225-226; **Mutluer**, M.

çıkarılan Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in ilgili hükümleri baz alınmaktadır. Mezkûr Kanun'un 32. maddesi ile Yönetmeliğin 53. maddesi çerçevesinde, usulsüz tebliğ hallerinde tebliğ geçersiz olmakla beraber muhatap tebligata muttali olmuşsa tebliğ işlemi geçerli kabul edilmekte ve ıttılanın vuku bulduğu tarihte yapılmış sayılmaktadır. Dolayısıyla usulsüz tebliğe dair genel kanun çatısı altında kabul edilen bu hususun vergiye ilişkin tebligatlar bakımından da kabulünde herhangi bir engel bulunmamaktadır⁵⁹.

VUK muhtevasında posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, daire veya komisyonda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olmak üzere beş ayrı tebliğ yöntemine yer verilmiştir⁶⁰. Bunlardan ilk dördü, geleneksel tebliğ yöntemi olarak da adlandırılmakta⁶¹ ve VUK'un ihdasından bu yana mevcudiyetlerini devam ettirmektedirler.

Fakat elektronik ortamda tebliğ yöntemi, 23.7.2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun ile VUK'a yeni bir tebliğ yöntemi olarak dahil edilmiştir⁶². Ger-

Kamil/**Dayanç Kuzeyli**, N. Nilay: Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler), Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 173; **Bilici**, Nurettin/**Canyaş**, Oytun: Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku), 57. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2025, s. 105.

⁵⁹ **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 202; **Oktar**, S. Ateş: Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2022, s. 145; **Karakoç**, s. 254; **Pürsünlerli Çakar**, Elif/**Saraç**, Fatih: "Vergi Hukukunda Hatalı, Geçersiz ve Usulsüz Tebligatın Geçerliliği ve İspat", Nevzat Saygılıoğlu (Ed.), Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara 2014, s. 361 vd.; **Ayyıldırım**, Kadir: Türk Vergi Hukukunda Tebligat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, (Tebligat), s. 13, 207-208.

⁶⁰ **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 194; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 228; **Karakoç**, s. 243; **Saban**, Nihal: Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2021, s. 155-160; **Oktar**, s. 138; **Ayyıldırım**, Kadir: "Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi", Ed.: Burçin Bozdoğanoglu, Maliye Araştırmaları-4, Ekin Yayınevi, Bursa 2021, (Elektronik), s. 42.

⁶¹ **Ayyıldırım**, Tebligat, s. 270; "Elektronik tebligat, geleneksel tebligat yöntemlerinden farklı olarak..." Bkz. Danıştay VDDK, T. 6.3.2024, E. 2023/9, K. 2024/3, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 13.1.2025); "Klasik tebliğ yöntemleri" olarak da ifade edilebilecekleri yönünde bkz. **Taşkan**, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, s. 122.

⁶² **Tuncer**, Selahattin: "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ve E-Tebligat", Mükellefin Dergisi, Sayı: 143, 2015, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025); **Solak Akman**, İnci: "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş 'Yetkilendirme' Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler", Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 2, 2016, s. 268, 270; **Ökçün**, Sadık: "Vergilendirme İşlemlerinde 'E-Tebligat' ve Vergi İnceleme

çekten de teknoloji alanında yaşanan gelişmeler vergilendirme sürecinin işleyişini de oldukça etkilemiş ve vergilendirmeye dair hüküm ifade eden evraklar artık elektronik ortamda hazırlanıp, muhataplarına yine aynı ortamda tebliğ edilebilir hale gelmiştir⁶³. Bu yöntemin geleneksel tebliğ yöntemlerine nazaran hem vergi idaresi hem de mükellefler yönünden oldukça ciddi artıları bünyesinde barındırdığı görülmektedir⁶⁴.

Bununla beraber, her ne kadar sağladığı hız ve güvenlik yönlerinden diğer yöntemlere nazaran daha elverişli olsa da⁶⁵ elektronik tebligat yönteminin çalışma konusunu da kapsamına alacak şekilde mükellefler yönünden çeşitli hak kayıplarına da sebebiyet verebildiğini vurgulamak gerekir⁶⁶.

Vurgulamak gerekir ki, sağladığı avantajlara rağmen çeşitli sebeplerle tebliğ işlemlerinin tamamı elektronik ortamda gerçekleştirilememekte ve geleneksel tebliğ yöntemlerine başvurulacak haller de mevcudiyetini sürdürmektedir⁶⁷. Böyle olunca da ne zaman elektronik ortamda tebliğe ne zaman diğer tebliğ yöntemlerine başvurulacağını belirlenmesi gerekir. Bu da esasında tebliğ yöntemleri arasında öncelik-sonralık bakımından nasıl bir ilişki bulunduğu sorunsalını beraberinde getirmektedir⁶⁸.

Konuya geleneksel tebliğ yöntemleri açısından yaklaşıldığında, bunlar arasında olağan ya da asıl yöntemin posta yoluyla tebliğ olduğunu söyleyebilmek mümkündür⁶⁹. Öyle ki VUK'da tebliğ işlemi 93 ila 109. maddeler

Sürecinde Yeri", Yaklaşım, Sayı: 300, 2017, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 11.4.2025); **Taşkan**, s. 122.

⁶³ **Akdoğan**, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 86-87; **Ayyıldırım**, Elektronik, s. 41; **Biyan**, s. 205; **Okçu**, Muhammed Hakan: Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2022, s. 2.

⁶⁴ Sağladığı faydalara dair ayrıntılı bilgi için bkz. **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 232, dpn. 141.

⁶⁵ **Yurtsever**, Hatice: "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat", Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 23, Sayı: 2, 2016, s. 464.

⁶⁶ Bu yönde bkz. **Ayyıldırım**, Elektronik, s. 41, 47-48; **Okçu**, s. 3.

⁶⁷ **Sütçü**, Fuat: "Elektronik Tebligat", Mükellefin Dergisi, Sayı: 144, 2015, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025).

⁶⁸ VUK'un tebliğe dair hükümleri bir arada ele alındığında, tebliğ yöntemleri arasında bir ilişki bulunduğu ve bu ilişkinin beraberinde yöntemler arasında bir sıralama meydana getirdiği görüşü için bkz. **Erdemir**, Barış Can: Türk Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2021, s. 80-81.

⁶⁹ **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 194; **Özbalcı**, s. 300, 306; **Şenyüz**, s. 108; **Uluatam**, Özhan/**Methibay**, Yaşar: Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 120; **Erol**, Ahmet: "Elektronik Ortamda Tebligat", Mükellefin Dergisi, Sayı:

arasında düzenlenmiş ve tebliğe ilişkin esasların hükme bağlandığı 93. maddenin ilk fıkrasında, tebliğe konu evrakların adresleri bilinen mükelleflere posta yoluyla, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edileceği ifade edilmiştir. 2. fıkrada ise ilgilinin rızasına dayanmak kaydıyla tebligatın vergi dairesinde yahut komisyonda da yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Geleneksel tebliğ yöntemlerinden bir diğeri, VUK'un 107. maddesinde hükme bağlanan memur vasıtasıyla tebliğdir ki bu yöntem ile posta yoluyla tebliğden herhangi birini tercih edebilme noktasında, 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle yapılan değişiklik sonrasında⁷⁰, idare tam manasıyla seçimlik bir hakka sahiptir⁷¹. Bu çerçevede idarenin tebligatı posta teşkilatına başvurarak değil de bizzat kendi personeli aracılığıyla gerçekleştirmesinde⁷² bir engel bulunmamaktadır⁷³. Dolayısıyla her iki yöntem arasında, konuya dair VUK hükümlerinin güncel hali dikkate alındığında, bir öncelik sonralık ilişkisi kurulamayacağını söylemek yanlış olmayacaktır⁷⁴.

Posta yoluyla tebliğ ile VUK'un 93. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen daire veya komisyonda tebliğ yöntemleri arasındaki ilişkiye bakıldığında, daire veya komisyonda tebliğin ancak belli hal ve şartlarda uygulanabileceğini, aksi bir durumda ise posta yoluyla tebliğe başvurulması gerektiğini

97, 2012, (Elektronik), <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025); **Yiğit**, Uğur: Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 228; **Ortaç**, Fevzi Rıfat/**Ünsal**, Hilmi: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 184; **Önen**, Z. Sacit: Genel Vergi Hukuku, Detay Yayıncılık, Ankara 2017, s. 130, 132; **Taşkan**, s. 122.

⁷⁰ Mezkûr değişiklik öncesi VUK'un 107. maddesinde şu hükme yer verilmekteydi: "Posta ile tebliğ yapılması müşkül veya faydasız görülen hal ve yerlerde veyahut özel veya acele hallerde, Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya yetkilidir."

⁷¹ **Şenyüz**, s. 108.

⁷² Fakat VUK'un 107. maddesinin 2. fıkrasına göre, bu yönteme başvurulması halinde posta yoluyla tebliğdeki usulün takip edilmesi gerekmektedir.

⁷³ **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 196; **Erol**, Ahmet: "İlânen Tebliğ", Mükellefin Dergisi, Sayı: 125, 2003, (İlânen), <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2025); Bu yönteme uygulamada daha çok vergi borcunun zamanaşımına uğrama riskinin mevcudiyeti gibi ivedilik gerektiren durumlarda başvurulmaktadır. Bkz. **Öner**, Erdoğan: Vergi Hukuku, 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 130; **Erol**, Ahmet: Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, (Vergi Hukuku), s. 138; Gerçekten de ivediliğin söz konusu olmadığı hallerde vergi idaresi personelinin daha verimli işlerde kullanılması çok daha rasyoneldir. Bkz. **Tosuner**, Mehmet/**Arıkan**, Zeynep: Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2023, s. 96.

⁷⁴ **Ürel**, s. 246; Bu sebeple çalışma muhtevasında posta yoluyla tebliğ yapılabilirliğinin zikredildiği her halde memur vasıtasıyla tebliğe de başvurulabileceğini vurgulamak gerekir.

söyleyebilmek mümkündür. Nitekim bahsi geçen hükme göre daire veya komisyonda mükellefe tebligat yalnızca onun rızası var ise yapılabilir. Eğer mükellef tebliğe konu evrakı almaya razı gelmemişse kendisine zorla tebligat yapılamaz. Zira hükümde ilgilinin tebligatı kabul etmesi zorunlu tutulmuştur⁷⁵. Ayrıca daire veya komisyonda tebligatın gerçekleştirilmesi mümkün iken idare bunu gerçekleştirilmemiş de olabilir. Böyle bir durumda idarenin artık posta yoluyla tebliğe başvurusu gerekir⁷⁶. Yoksa daire veya komisyonda tebligatın gerçekleştirilmemiş olması usulsüz tebliğin doğumuna sebebiyet vermez.

Tebliğ yöntemleri arasında öncelik-sonralık ilişkisinin kendisini en çok hissettirdiği durum hiç şüphesiz posta ve ilan yoluyla tebliğ yöntemleri arasında cereyan etmektedir⁷⁷. Nitekim yukarıda sözü edilen 93. madde ve ilgili yöntemlere dair kanuni düzenlemeler bir arada değerlendirildiğinde görülmektedir ki, ilan yoluyla tebliğe ancak ve ancak posta yoluyla tebliğin yapılmasının mümkün olmadığı hallerde başvurulabilmektedir⁷⁸. 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanun ile VUK'un tebligata dair hükümlerinde bir kısım değişiklikler yapılmış ve bu kapsamda posta yoluyla tebliğ yönteminde kapıya pusula yapıştırma usulü benimsenmiş ve bununla bağlantılı olarak da ilan yoluyla tebliğe gidilebilecek hallerde değişikliğe gidilmiştir. Mezkûr

⁷⁵ **Turgay**, Recep: Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı C. I, Üçüncü Bası, N. Uycan Basım Sanayii A.Ş., İstanbul 1977, s. 341, 372; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 197; **Erol**, İlânen, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2025); **Başaran Yavaşlar**, Funda: 20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 56; **Nas**, Adil: “Vergi Alacağının Bir Aşaması Olarak Tebliğ ve Tebliğin Usulüne Göre Yapılmamasının Hukuki Sonuçları”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 230, 2024, (Tebliğ), s. 241.

⁷⁶ İlgilinin kabul etmemesi halinde de benzer bir durum ortaya çıkar. Bkz. **Uğur**, Kutay: “Türk Vergi Hukukunda Tebligat”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Başkanlığı Yayını, 1978, s. 367-368; **Kızilot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s. 153; **Oktar**, s. 142.

⁷⁷ **Görkemli**, Burcu: “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 3, 2017, s. 133-114.

⁷⁸ **Uğur**, s. 339; **Kızilot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s. 153; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 234; **Tosuner/Arikan**, s. 97; **Oktar**, s. 142; **Erol**, İlânen, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2025); **Doğrusöz**, Mehmet Ezhan: “Vergilendirme İşlemlerinde Tebligat”, Yaklaşım, Sayı: 274, 2015, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 4.3.2025); **İnneci**, Ahmet/**Coşkun Karadağ**, Neslihan: “Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, Maliye Dergisi, Sayı: 169, 2015, s. 63; **Yurtsever**, s. 458; **Taşkan**, s. 123; **Biyan**, s. 211; **Nas**, Tebliğ, s. 242-243; **Şahin**, Mustafa: “Vergi Usul Kanunu’na Göre Tebligat Hükümleri”, E-Yaklaşım, Sayı: 330, 2020, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 10.4.2025).

değişiklikler sonrası ülke içerisinde gerçekleştirilecek tebligatlarda üç durumda ilan yoluyla tebliğ yöntemine başvurulabilmesi mümkün bulunmaktadır. Bunlar, VUK'un 103. maddesinde, muhatabın bilinen adresinin olmaması, adres kayıt sisteminde kayıtlı adresinin bulunmaması ve başka sebeplerden ötürü tebliğin yapılmasının imkan dahilinde olmaması olarak belirtilmiştir. Özellikle kapıya pusula yapıştırma usulünün benimsenmesi ve VUK'un 102. maddesinde işyeri adresinde tebligatın gerçekleştirilememesi akabinde adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde tebligatın yapılmaya çalışılması ve muhatabın ya da tebliği kabule elverişli kimselerin bu adreste bulunamamaları halinde kapıya, tebligatın ilgili vergi dairesinden alınabileceği bilgisini içeren, pusulanın yapıştırılmasından sonra belli süre içerisinde tebligatın yapılmış kabul edileceğinin öngörülmesi karşısında ilan yoluyla tebliğe, 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesine nazaran çok daha düşük olasılıklar dahilinde başvurulabilecektir⁷⁹.

Tebliğat yöntemleri arasına elektronik ortamda tebliğin dahil edilmesiyle birlikte ilgili yönetime tabi mükellefler açısından gerçekleştirilecek tebligatlarda elektronik tebligata başvurulmasının zorunluğu olup olmadığı, başka bir deyişle mezkûr hallerde posta yoluyla tebliğe de başvurulup başvurulamayacağı dolayısıyla iki yöntem arasında bir öncelik-sonralık ilişkisinin kurulup kurulamayacağı tartışmalı hale gelmiştir.

Bu konuyla alakalı görüşlere yer vermeden evvel elektronik tebligata dair belli hususlardan söz etmekte fayda bulunmaktadır. VUK'un 107/A maddesinin ilk fıkrasında *"Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir."*, 2. fıkrasında ise elektronik tebligatın muhatabın elektronik ortamdaki posta adresine gönderildiği tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış kabul edileceği hükümlerine yer verilmiştir. 3. fıkrada ise Bakanlığa elektronik ortamda tebliğe dair altyapıyı kurma ya da kurulmuş olanları kullanma, elektronik tebligat adresi kullanma mecburiyeti getirme, bu yönetime tabi olacakları ve yönetime dair diğer usul ve esasları belirleme hususlarında yetki tanınmıştır.

Bu yetki doğrultusunda çıkarılan 456 sıra no'lu Genel Tebliğ'de kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve serbest meslek kazançları yönün-

⁷⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 234; Ayyıldırım, Tebligat, s. 224-232; Şahin, Tayfun: "Torba Yasayla Değişen Tebligat Sistemi, Adres Kayıt Sisteminin Vergi Yönünden Uygulanması ve İlan Tebligatın Sonu, Yaklaşım, Sayı: 301, 2018, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 28.2.2025); Erdemir, s. 107.

den, basit usule tabi ticaret erbabları ile gerçek usule tabi olmayan çiftçiler hariç, gelir vergisi mükellefleri, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanları ilk kez iktisap ederek adlarına kayıt ve tescil ettirecek kimseler ile ihtiyari olarak bu yöntem doğrultusunda kendisine tebliğ yapılmasını isteyenler elektronik tebligata tabi kılınmıştır. Genel Tebliğ kapsamında ayrıca elektronik tebligat adresinin nasıl edinileceği, bu çerçevede yapılması gerekenler, elektronik tebligat sisteminin işleyişi ve sistemden çıkış gibi konulardaki detaylara da yer verilmiştir.

Elektronik tebligat ile geleneksel tebliğ yöntemleri arasındaki ilişkiye dair bir görüşe göre, eğer bir mükellef Genel Tebliğ kapsamında elektronik tebligata tabi kılınanlardan ise ona yalnızca mevzu bahis yöntem vasıtasıyla tebligat gerçekleştirilebilir⁸⁰. Diğer bir görüşe göre ise, yukarıda alıntılanan VUK'un 107/A maddesinin ilk fıkrası ile Genel Tebliğ'deki "...evrak muhataplara elektronik tebligat sistemi ile tebliğ edilebileceği gibi Kanunda yer diğer tebligat hükümlerine göre de tebliğ edilebilir." hükmü dikkate alındığında idare elektronik tebligat yöntemine başvurmak zorunda olmayıp, geleneksel tebligat yöntemlerine de başvurabilir⁸¹. Gerçekten de Danıştayın da bir kararında belirtildiği üzere, 107/A maddesinin ilk fıkrasında "*elektronik ortamda tebliğ yapılabilir*" ifadesine yer verilerek, tercih edilecek tebliğ yöntemi hususunda idareye takdir yetkisi tanındığı açıktır⁸².

⁸⁰ **Yüce/Çelik**, s. 148-149; **Gazi**, Caner: Vergi Hukukunda Tebligat, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2021, s. 120; **Candan**, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2025, (Yargılama), s. 532, dpn. 919.

⁸¹ **Ayyıldırım**, Tebligat, s. 315-316; **Ayyıldırım**, Elektronik, s. 54-55; **Öner**, s. 131; **Sütçü**, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025); **Kaya**, Fatih: "E-Tebligat ve Hukuki Güvenlik İlkesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 329, 2016, s. 24; **Varol**, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025); **Özyer**, s. 209; **Fil**, Mehmet: "E-Tebligat'ta 511 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Yapılan Değişiklikler Ne Anlama Gelmektedir?", Yaklaşım, Sayı: 324, 2019, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025); **Erdemir**, s. 120; **Aydemir**, Hüseyin: Vergi Davaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025, s. 1032-1034, 1038.

⁸² "...107/A maddesinde "*elektronik ortamda tebliğ yapılabilir*" ifadesine yer verildiğinden elektronik tebligat yönteminin uygulanması bakımından idari makam bağlı yetki içinde değildir. Dolayısıyla yetkili makamca vergilendirmeye ilişkin vesikanın elektronik ortamda mı yoksa diğer geleneksel yöntemlerle mi tebliğ edileceği hususu yetkili makamın takdir yetkisi içinde bulunduğundan tebligatın elektronik ortamda yapılması zorunlu değildir." Bkz. Danıştay VDDK, T. 6.3.2024, E. 2023/9, K. 2024/3, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 13.1.2025); Öğretide de Yüksek Mahkemenin mezkûr görüşü ile aynı minvalde yaklaşım sergilenmektedir. Bkz. **Şentürk**, Ege: Vergi Hukukunda

III. MÜKELLEFİYET KAYDININ TERKİNİNDEN SONRA GERÇEKLEŞTİRİLECEK TEBLİGATLARDA TERCİH EDİLMESİ GEREKEN YÖNTEM

Tebliğ yöntemleri arasındaki ilişki yukarıda değinildiği gibi olmakla birlikte, mükellefiyet kaydının terkininden sonra elektronik tebligata tabi mükellefler yönünden gerçekleştirilecek tebligatlarda hangi yöntem ya da yöntemlerin uygulanabileceğine dair VUK muhtevasında açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Konuya dair gerçekleştirilen yorum faaliyetlerinde esasen üç hükmün baz alındığı görülmektedir. Bunlardan ilki, posta yoluyla tebliğe dair kuralların ihdas edildiği hükümlerden olan ve “*Bilinen adresler*” başlığını taşıyan 101. maddedeki, işin bırakıldığı yahut bırakılmış olduğunun kabul edileceği hallerde tebligatın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine posta yoluyla gerçekleştirileceğini öngören düzenlemedir. Diğeri, VUK’un 107/A maddesinin ilk fıkrasında elektronik tebligatın 93. maddede sayılan tebligat yöntemlerine bağlı kalınmaksızın gerçekleştirilebileceğini öngören hükümdür. Sonuncusu ise Genel Tebliğ’deki, elektronik tebligat sisteminden çıkışın sadece, gerçek kişilerde ölüm yahut gaipliğe karar verilmesi, tüzel kişilerde ise ticaret sicilinden silinme ile gerçekleştirilebileceği ve bunun dışında çıkışın mümkün olmadığının hüküm altına alındığı kuraldır.

Bu düzenlemelerden hareketle bir görüşe göre, VUK’un 101. maddesinin 3. fıkrası ile 107/A maddesinin ilk fıkrası arasında çatışma bulunmaktadır. Zira bir hüküm esas alındığında mükellefiyet kaydının terkin edileceği hallerde posta yoluyla tebliğin, diğerinde ise elektronik tebligatın yapılabileceği manası çıkmaktadır. Bu sebeple bu çatışma halinin *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerine başvurularak çözümlenmesi gerekir. Mevzu bahis konu bağlamında 101. maddenin 3. fıkrası sonraki tarihli özel hüküm, 107/A maddesinin ilk fıkrası ise önceki tarihli genel hüküm mahiyetindedir. Böyle olunca da her iki ilke çerçevesinde de 101. maddenin 3. fıkrası esas alınmalı ve posta yoluyla tebliğ yöntemi tercih edilmelidir⁸³.

Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği, Yetkin Yayınları, Ankara 2024, s. 163; Aydemir, s. 1032-1034, 1038.

⁸³ Bu görüş Danıştayın bir kararında karşı oy kapsamında şu şekilde dile getirilmiştir: “*Vergi Usul Kanunu’nun 101. maddesi ile 107/A maddesindeki düzenlemeler arasında bir çatışma bulunmaktadır. Kanun’un söz konusu 107/A maddesinde tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılması öngörülmesine rağmen, 101. maddesinde işin bırakılması veya bırakılmış addolunması hallerinde elektronik tebligat yerine ikametgâh adresinde tebligat yapılması öngörülmektedir. Kanun’un 107/A maddesi 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 213 sayılı Kanun’un 101. maddesini değiştiren 7061 sayılı Kanun ise*

Fakat diğer bir görüşe göre, bahsi geçen hükümler arasında bir çatışma halinden söz edilemez. Zira VUK'un 107/A maddesinin ilk fıkrasında kanun koyucu 93. maddedeki tebliğ yöntemlerine bağlı kalınmayacağını belirtmek suretiyle elektronik tebliğ yöntemi ile geleneksel tebliğ yöntemlerini birbirinden farklı usul ve esaslara bağlamıştır⁸⁴. Bu görüş ayrıca Genel Tebliğ'deki kuralı da esas alarak mükellefiyet kaydının terkin edildiği hallerde elektronik tebligatın yapılmasının vergi mevzuatı uyarınca mümkün olduğu ve bu gibi hallerde herhangi bir hukuka aykırılığın bulunmadığını ifade etmektedir⁸⁵.

Burada öncelikle ilgili hükümler arasında tartışılan konu bağlamında özel – genel hüküm ilişkisinin kurulup kurulamayacağını ele almak gerekir.

01/01/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir... Kanun'un önceki tarihli 107/A maddesi 93. maddede öngörülen usullere bağlı kalmaksızın elektronik tebligat hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir ve bu yönden genel niteliktedir. Kanun'un sonraki tarihli 101. maddesinin üçüncü fıkrası ise "işin bırakılması veya bırakılmış addolunması" hali yönünden özel niteliktedir. Bu iki madde kıyaslandığında önceki tarihli genel kural, "bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak bir kimsenin bulunması" ve "ilginin tebliğe elverişli elektronik bir adresinin var olması" şartları gerçekleştiğinde her halde tebligatın elektronik ortamda yapılmasını öngörürken, sonraki tarihli özel kural ise "işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması" halinde tebliğin maddede öngörülen yerleşim yeri adreslerinde yapılmasını öngörmektedir. Buna göre işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması halinde vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden vesikaların tebliğinde 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinin üçüncü fıkrasının uygulanması gerekmektedir." Bkz. Danıştay VDDK, T. 6.3.2024, E. 2023/9, K. 2024/3, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 13.1.2025); Karşı oy muhtevasında savunulan bu görüş ile benzer yöndeki bir görüş için bkz. Yıldız, Didem: "Mükellefiyetin Sona Ermesinden Sonra Yapılacak Tebligat, Elektronik Ortamda Yapılabilir mi?", E-Yaklaşım, Sayı: 378, 2024, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025).

⁸⁴ "...Kanun'un 107/A maddesinde, "Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullere bağlı kalınmayacağına" dair kurula yer verilmek suretiyle elektronik tebligat ile diğer tebligat yöntemlerinin birbirinden farklı usul ve esaslara tabi olduğu kabul edildiğinden, 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesi ile aynı Kanun'un 101. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kuralların arasında herhangi bir çatışmanın bulunup bulunmadığı yönünde kıyaslama yapılmasına hukuken imkan bulunmamaktadır." Bkz. Danıştay VDDK, T. 6.3.2024, E. 2023/9, K. 2024/3, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 13.1.2025).

⁸⁵ "...verilen yetkiye istinaden çıkarılan Tebliğ'de mükellefiyetin iradi veya re'sen terkin edilmesi hâli elektronik tebligat sisteminden çıkılmasına yönelik hâller arasında sayılmadığından mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere mükellefiyetinin sona erdiği tarihten sonra yapılacak tebligatın, Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır." Bkz. Danıştay VDDK, T. 6.3.2024, E. 2023/9, K. 2024/3, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 13.1.2025).

Belirtmek gerekir ki, bir hükmün özel ya da genel hüküm mahiyetinde olduğu diğer bir hüküm ile uygulama alanlarının kapsamının karşılaştırılması suretiyle saptanabilir⁸⁶. Eğer bir hükmün uygulama alanı diğerine nazaran daha genişse genel, daha dar ise bu kez de özel hüküm mahiyetinde kabul edilir. Özel hüküm genel hükümde düzenlenen konunun belli bir kısmını kendisine konu edinir ve norm alanları kıyaslandığında özel hüküm genel hükmün bir alt kümesi mahiyetini taşır⁸⁷. Belli bir somut olayda uygulanabilir nitelikte hem genel hem de özel hüküm varsa, somut olaya özel hüküm uygulanır ve o olay için genel hüküm ihmal edilir⁸⁸.

Kanaatimizce son görüşte de ifade edildiği üzere, VUK'un 101. maddesinin 3. fıkrası ile 107/A maddesinin ilk fıkrası arasında çatışma hali bulunmamaktadır. Zira bu hükümler arasında özel - genel hüküm ilişkisi kurulmamaktadır. Çünkü 101. maddenin 3. fıkrası posta yoluyla yapılacak tebliğ işlemleri açısından belli özel bir durumu (mükellefiyet kaydının terkini), 107/A maddesinin ilk fıkrası ise elektronik tebligat ile diğer tebliğ yöntemleri arasındaki ilişkiyi düzenlemektedir. Gerçekten de 107/A maddesinin ilk fıkrasının taşıdığı mana, eğer idare bu kuralda kendisine tanınan takdir yetkisini kullanır da belli durumlarda elektronik tebligata başvurulmasını zorunlu kılarsa artık diğer tebliğ yöntemlerine başvurulamayacak olmasıdır⁸⁹. Bu çerçevede her iki hükmün uygulama ya da norm alanları kıyaslandığında aralarında kapsam itibarıyla birinin diğerinden daha geniş yahut dar olduğundan söz edilememektedir.

Bu saptamanın akabinde vurgulamak gerekir ki, her ne kadar VUK'un 101. maddesinin 3. fıkrası ile 107/A maddesinin ilk fıkrası arasında çatışma hali bulunmasa da, böyle bir kabul Genel Tebliğ'deki kuralın hukuka uygunluk taşıdığını göstermez. Başka bir deyişle, çalışma konusu kapsamında ele alınan meselenin çözümünde konuyla alakalı kabul edilen ne 101. maddenin

⁸⁶ **Çağa**, Tahir: "Özel Hüküm Genel Hükmü Daima Bertaraf Eder mi?", TBBD, Sayı: 3, 1991, s. 370; **Gözler**, Kemal: Hukuka Giriş, 17. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2020, s. 388.

⁸⁷ **Gözler**, s. 388-389.

⁸⁸ **Gözler**, s. 386.

⁸⁹ Erol'a göre, VUK'un 107/A maddesinin ilk fıkrası ile idareye geleneksel tebligat yöntemlerini saf dışı bırakarak yegane yöntem olarak elektronik tebligatı benimseyebilme noktasında tanınan yetki mükellefler yönünden hak kaybına sebebiyet vermektedir. Zira yazara göre mükellefler yönünden, olağan tebliğ yöntemi olan posta yoluyla tebliğe başvurulması temel hak niteliğinde olmasına karşılık mevzu bahis düzenlemeyle mükelleflerin özgürlük alanları hukuk devleti ilkesini ihlal edecek düzeyde daraltılmış bulunmaktadır. Bkz. **Erol**, Elektronik, <https://mevbankneo.lebiblyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025).

3. fıkrası ne de 107/A maddesinin ilk fıkrası bir yanıt verebilmektedir. Bu nedenledir ki, çözüm bakımından Genel Tebliğ’de yer alan kurala başvurulmaktadır. Fakat konuya dair çıkarılan Genel Tebliğ düzenlemesi yukarıda sözü edildiği üzere düzenleyici genel tebliğ vasfı taşısa da vergilerin kanuniliği ilkesi ile ölçülülük ilkelerine aykırılık taşımamak zorundadır⁹⁰. Aksi takdirde normlar hiyerarşisinin işleyişinin bir gereği olarak vergi yargısı organları ilgili Genel Tebliğ hükmünü iptal edebilir ya da sadece bireysel idari işleme karşı dava açılmışsa bu işlemin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesinde bahsi geçen hükmü ihmal etmek suretiyle karar verebilir⁹¹.

Belirtmek gerekir ki, mükellefiyet kaydının terkin edildiği hallerin elektronik tebligat sisteminden çıkış ihtimallerinden biri olarak görülmemesi ve dolayısıyla terkin sonrası da elektronik tebligatın yapılmasına cevaz verilmesi eğer mükelleflerin temel haklarını sınırlandırır vaziyette ise böyle bir düzenlemenin ancak ve ancak kanun ile yapılması⁹² ve ölçülülük ilkesine uygun olması zorunluluk taşır. Konunun temel haklar ile bağlantısı noktasında öncelikle genel olarak vergiye ilişkin tebliğ işlemlerinin mükelleflerin temel haklarına etkisi üzerinde durmak gerekir.

Tebliğ işlemi her ne kadar uygulamaya dair şekli ve usuli bir işlem olsa da⁹³ mükellefin başta adil yargılanma hakkı olmak üzere temel haklarını doğrudan etkiler vaziyettedir⁹⁴. Zira mükellef tarh ve/veya ceza kesme işlemleri kapsamında düzenlenen ihbarnamelerden usulüne uygun bir tebligatla haberdar olmalı ki, bu işlemlere karşı idari ve yargısal çözüm yollarına baş-

⁹⁰ Bahsi geçen Genel Tebliğ’in farklı bir düzenlemesi bakımından benzer yöndeki bir yaklaşım için bkz. **Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligat ve Anayasa Mahkemesi’nin Görüşü”, *Ekonomim*, T. 9.12.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 21.3.2025).

⁹¹ İdari yargıda ihmal müessesesine dair bkz. **Yasin**, Melikşah: “İdari Yargılama Usulünde Düzenleyici İşlemlerin İhmali Meselesi”, *İHİD*, Cilt: 16, Sayı: 1-2, 2013, s. 9-27.

⁹² **Başaran Yavaşlar**, Funda: *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi*, Ece Göztepe (Ed.), *Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği*, TBB Yayınları: 277, Ankara 2015, s. 213.

⁹³ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 225.

⁹⁴ **Aydın**, Erkan/**Ayyıldırım**, Kadir: “Vergiye İlişkin Tebligat İşleminin Adil Yargılanma İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 165, 2018, s. 2607; **Özgen**, Sümeyra: *Türk Vergi Hukukunda Tebligat*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2018, s. 16; **Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligat: Herkesin Başındaki Demoklesin Kılıcı”, *Ekonomim*, T. 7.12.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2025); “*Tebliğat, Anayasa’da güvence altına alınmış olan iddia ve savunma hakkının tam olarak kullanılabilmesinin ve bireylere tanınan hak arama hürriyetinin önemli güvencelerinden biridir.*” Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 19.9.2019, E. 2018/144, K. 2019/72, para. 20.

vurabilsin⁹⁵. Yine defter ve belge isteme yazısından usulüne uygun bir tebligatla haberdar olmaması nedeniyle ibraz ödevini yerine getiremezse, hakkında re'sen vergi tarhiyatına girilerek çeşitli vergi kabahatleri dolayısıyla vergi cezası kesileceği gibi kendisine VUK'un 359. maddesi çerçevesinde gizleme fiili dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu da isnat edilir⁹⁶. Ayrıca lehine vergi hatası yapılmışsa kendisinden fazla tahsil edilmiş olunan vergiyi idarenden alması için kendisine bir yıllık hak düşürücü süre tanınır ve bu durumdan usulüne uygun bir tebligatla haberdar olmaz ise alacak hakkı sakıt olur⁹⁷.

Dolayısıyla hangi kapsamda olursa olsun tebliğ işlemi vergisel düzlemde mükellefin temel hak ve özgürlükleri ile oldukça ilintili bir bağa sahiptir. Bu sebeptendir ki, tebliğ işlemi vergilendirme özelinde tebliğe dair genel kanun vasfını haiz Tebligat Kanunu'ndan ayrı olarak⁹⁸ ve VUK muhtevasında da ayrıntılı bir içerikle hükme bağlanmıştır⁹⁹. Tüm bunların neticesi olarak da vergilendirme özelinde tebliğ işlemleri sıkı şekil ve usul kurallarına tabi kılınmış vaziyettedir¹⁰⁰.

Fakat tebliğ işleminin vergi hukuku özelindeki bu önemine rağmen kanun koyucu vergisel tebligatlar açısından bu yaklaşımını elektronik tebliğ yöntemi özelinde büyük ölçüde göz ardı etmiş bulunmaktadır. Zira VUK'un 107/A maddesinde yönteme dair az sayıda kural ihdas edilip, son fıkrada idareye elektronik tebligat adresi kullanma mecburiyeti getirme, bu yönteme tabi olacakları belirleme ve diğer usul ve esasları düzenlemeye dair tanınan yetkiler vergilerin kanuniliği ilkesi açısından eleştiriye açıktır¹⁰¹.

⁹⁵ **Ortaç/Ünsal**, s. 182; **Ayyıldırım**, Tebligat, s. 104-105; **Biyan**, s. 199; **Özgen**, s. 11; **Özkaya**, Gizem N.: "Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat: Temel Hukuk İlkeleri Unutuldu mu?", Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 180, 2019, s. 2775; "İdari mercilerin ilgililere tebligat yapmasıyla birlikte tebliğe konu işleme karşı idareye başvuru süresi ve hak düşürücü nitelikte olan dava açma süresi işlemeye başlamakta ve bu süreler geçirildikten sonra yargı mercileri nezdinde dava açma hakkı yitirilmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 19.9.2019, E. 2018/144, K. 2019/72, para. 28.

⁹⁶ **Rençber/Ovalıoğlu**, s. 98; **Başel**, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 12.4.2025).

⁹⁷ **Ayyıldırım**, Tebligat, s. 239-240.

⁹⁸ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 128; **Özay**, İl Han: Günışığında Yönetim, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017, s. 648; **Bilici/Canyaş**, s. 107; **Karakoç**, s. 241.

⁹⁹ **Kırbaş**, Sadık: Vergi Hukuku (Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar), 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 115; **Solak Akman**, s. 268; **Özkaya**, s. 2773; **Ürel**, s. 241.

¹⁰⁰ **Solak Akman**, s. 268.

¹⁰¹ **Solak Akman**, s. 275-278; **Cangüloğlu**, Yasemin: "Hukuki Boyutuyla Vergi Usul Hukukunda Elektronik Ortamda Tebliğ", İKÜHFD, Cilt: 17, Sayı: 2, 2018, s. 189-191; **Özkaya**, s. 2775, 2787-2788; Bu konu hem Danıştay 4. Daire hem de temyiz incelemesi kapsamında VDDK'nin önüne gelmiştir. Kararlar için bkz. Danıştay 4. Daire, T.

Fakat çalışma konusu bakımından mühim olan, VUK'un 107/A maddesinin 3. fıkrası ile yetkilendirilmiş olsa da idarenin mükellefiyet kaydının terkininden sonra elektronik ortamda tebliğ yapılabileceğini öngörmesinin mükellefin temel haklarını sınırlandırıp sınırlandırmadığıdır. Bu konuda esas itibariyle elektronik ortamda tebliğin işleyişinin daha detaylı ele alınması faydalı olacaktır. Genel Tebliğ kapsamında belli mükelleflerin elektronik tebligata tabi bulunduğu ve bu kimselerin belli bir süre dahilinde idareye bildirimde bulunmak suretiyle elektronik tebligat adresi edinmelerinin zorunlu olduğu belirtilmiştir¹⁰². Gerekli başvurunun ardından mükellefler Dijital Vergi Dairesi bünyesinde elektronik tebligat adreslerine erişebilmekte ve kendilerine yönelik tebliğ işlemleri bu adresleri aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir. VUK'un 107/A maddesinin 2. fıkrasında da belirtildiği üzere, tebliğe konu evrakın mükellefin elektronik posta adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebligat yapılmış kabul edilir.

Dolayısıyla mükelleflerin kendilerine vergiyle alakalı konularda tebliğ yapıp yapılmadığından haberdar olabilmeleri için Dijital Vergi Dairesi bünyesindeki elektronik tebligat adreslerini devamlı olarak kontrol etmeleri gerekmektedir¹⁰³. Bu konuda mükelleflere kolaylık sağlanması maksadıyla, elektronik posta adresi edinebilmeleri için yapmaları gereken bildirim sırasında kendilerinden mobil telefon numaraları ile e-posta adresleri istenmekte ve Dijital Vergi Dairesi bünyesindeki elektronik tebligat adreslerine tebligat yapıldığında bilgilendirme mesajı gönderilebilmektedir¹⁰⁴. Fakat Genel Teb-

23.5.2017, E. 2015/9443, K. 2017/4748, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 23.3.2025); Danıştay VDDK, T. 8.11.2017, E. 2017/618, K. 2017/521, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 23.3.2025); Fakat Yüksek Mahkeme her iki kararda da Anayasaya aykırılık iddiasını gerekçesiz bir şekilde reddetmiştir. Bkz. **Üzeltürk**, Hakan: "Vergilerde Elektronik Tebligat", Banka ve Finans Hukuku Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 24, 2017, s. 994; **Doğrusöz**, Bumin: "Yargı Bakışı ile Elektronik Tebligat", Dünya Gazetesi, T. 9.1.2018, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 21.3.2025).

¹⁰² Bu zorunluluğa uygun davranılmaması ise VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük kabahatinin fiillerinden birisini meydana getirmektedir.

¹⁰³ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 232; **Bilici/Canyaş**, s. 109, dpn. 225; **Ergin**, Numan Emre: "Elektronik Tebligatta Bildirim Bilmecesi", Ekonomim, T. 22.11.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025).

¹⁰⁴ "...Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak üzere, mükellefler tarafından edinilen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifre, Genel Tebliğ ekinde yer alan "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" ile bildirimde bulunmak suretiyle edinilmekte ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenen bu bildirim formlarında mükelleflere "Bilgilendirme Tercihleri" bölümünde yer alan "Kısa Mesaj Servisi" ve "E-posta" tercihleri ile e-posta ve/veya kısa mesaj ile bilgilendirilmek isteyip istemedikleri sorulmaktadır. Böylece idare tarafından muhatapın talebi doğrultusunda, elektronik tebligat adresine

liğ’de bu bilgilendirme mesajının gönderilmemesi halinde tebligatın süre ve geçerlilik yönünden herhangi bir şekilde etkilenmeyeceği de açıkça hükme bağlanmıştır. Nitekim uygulamada da bilgilendirme mesajının gönderilmediği pek çok örnekle karşılaşılmıştır¹⁰⁵ ki böyle durumlarda tebligatın usulsüz olup olmayacağı konusu vergi yargısı organlarının önüne ziyadesiyle gelmiştir. Bu konu yani bilgilendirme mesajının gönderilmemesinin tebligatı süre ve geçerlilik yönünden etkileyip etkilemeyeceği, bölge idare mahkemeleri kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi talebiyle VDDK’nin önüne gelmiştir. Yüksek Mahkeme yukarıda sözü edilen etkilememe sonucunu doğuran Genel Tebliğ düzenlemesi ile tebliğ işlemlerinde genel kanun vasfındaki Tebligat Kanunu’yla tanınan yetki doğrultusunda çıkarılan Yönetmelik hükümleri arasında paralellik bulunduğunu vurgulayarak tebligatın süre ve geçerliliği ile bilgilendirme mesajının gönderilmesi arasında hukuki bir bağlantı kurmamıştır¹⁰⁶.

Bu durum da dikkate alındığında, mükelleflerin mobil telefon ya da e-posta adreslerini kontrol etmelerinin vergisel tebligatlardan haberdar olabilmeleri bakımından yeterli olmadığı ortadadır. Dolayısıyla her halükarda Dijital Vergi Dairesi bünyesindeki elektronik tebligat adreslerinin kontrolü mükelleflere tebliğden haberdar olmama dolayısıyla ortaya çıkabilecek külfetlerle muhatap olmama adına bir ödev olarak yüklenmiş bulunmaktadır¹⁰⁷.

Bu ödevi mükellefiyet kaydının devamı boyunca makul karşılamak mümkün görülebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi 2018/144 esas ve 2019/

yapılan tebligat hakkında ayrıca bildirilen mobil telefon numarasına veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilebilmektedir.” Bkz. Danıştay VDDK, T. 22.9.2021, E. 2021/2, K. 2021/4, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 23.3.2025).

¹⁰⁵ **Bilici/Canyaş**, s. 109, dpn. 225.

¹⁰⁶ Bkz. Danıştay VDDK, T. 22.9.2021, E. 2021/2, K. 2021/4, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 23.3.2025).

¹⁰⁷ **Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligata Yargı Bakışı”, *Ekonomim*, T. 25.11.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2025); **Bilici/Canyaş**, s. 109, dpn. 225; **Gazi**, s. 117-118; **Mete**, Şenol: “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘E-Tebliğ’de Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar ve ‘E-Tebliğ’ ile Alakalı Tafsilatlı Açıklamalar”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 355, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 11.4.2025); **Yaprak**, Mehmet Ali: “Elektronik Ortamda Tebliğ”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 225, 2022, <https://mevbankneo.lebiyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 11.4.2025); Gerçekten de altyapısı vergi idaresince kurulan elektronik tebligat sistemi mükelleflerin başkalarından e-posta alıp veya gönderebilecekleri yani kendi tasarruf alanlarında olan bir sistem olmadığından, sürekli olarak bu sisteme girilip kontrol edilmesi yönünde bir yükümlülük getirilmektedir. Bkz. **Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligat”, *Ekonomim*, T. 23.11.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2025).

72 karar sayılı içtihadında, VUK'un 107/A maddesinin 4. fıkrasında hükme bağlanan ve tebligatın muhatabın elektronik adresine iletildiği tarihi takip eden beşinci günün sonunda yapılmış olacağını kabul eden hükmün Anayasaya uygunluğunu değerlendirirken bahsi geçen kontrol ödevini ölçülülük ilkesi yönünden değerlendirirken makul olarak görmüştür¹⁰⁸.

Fakat mükellefiyet kaydının terkininden sonra gelir getirici faaliyetlerini tümüyle sonlandırmış mükelleflerin Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca gerçek kişiler açısından ölüm yahut haklarında gaiplik kararı verinceye, tüzel kişiler açısından ise ticaret sicilinden silininceye dek böyle bir ödevle muhatap kılınmalarının temel haklar yönünden bir müdahale teşkil etmediğini söyleyebilmek kanımızca mümkün değildir¹⁰⁹.

Böyle durumlarda posta yoluyla tebliğe başvurulacak olursa muhatabın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresinde tebligata çıkılacak ve böyle bir durumda herhangi bir hak kaybından söz edilemeyecektir. Zira muhatap adresinde bulunamazsa kapıya pusula yapıştırma usulü tatbik edilecek, böyle bir adresin olmaması gibi çok istisnai hallerde¹¹⁰ de ilan yoluyla tebliğ yöntemine başvurulacaktır.

¹⁰⁸ Erol, Vergi Hukuku, s. 145; Taşkan, s. 125; Gerçekten de Yüksek Mahkeme kararında bahsi geçen ödevde dair şu yönde saptamalara yer vermiştir: "...itiraz konusu kural, muhataplara öncelikle elektronik posta adreslerini belirli aralıklarla kontrol etme yükümlülüğü yüklemektedir. Belirli yükümlülüğe beşer günlük aralıklarla uyulduğu takdirde hukuki yollara başvuru süresi yönünden herhangi bir hak kaybı olmayacaktır. Muhatabın elektronik posta adresini her gün ya da beş günden daha az aralıklarla kontrol etmesi hâlinde ise tebliğin yapılmış sayılacağı tarihten de önce tebligattan haberdar olunacağı için dava açma süresi yönünden bir hak kaybı yaşanmayacağı gibi bu sürenin birkaç gün daha uzaması söz konusu olacaktır...günümüz teknolojik imkân ve koşullarında elektronik posta adresini beşer günlük aralarla kontrol etme yükümlülüğünün mücbir sebep hâllerinde beş günlük kanuni sürenin işlemeyeceği hususu da gözetildiğinde makul olmayan bir külfet getirmediği, kuralda birey ile kamu yararı arasındaki dengenin korunduğu, mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlamanın ölçülü olduğu sonucuna ulaşılmıştır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 19.9.2019, E. 2018/144, K. 2019/72, para. 37, 42.

¹⁰⁹ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dairesi 2022/1501 esas ve 2022/2278 karar sayılı içtihadında, mükellefiyet kaydının terkininden sonra mükelleflerden devamlı olarak elektronik tebligat sistemine girerek vergi idaresince kendilerine tebligat gönderilip gönderilmediğini kontrol etmelerinin beklenemeyeceğini, yoksa böyle bir beklentinin mükellefler yönünden "aşırı bir külfet" halinin doğumuna sebebiyet vereceğini ifade ederek, elektronik ortamda tebligat yapılabilmesini mükellefiyetin devamı süresince mümkün görmüştür. Böylece Mahkeme tarafından, mükellefiyet kaydının terkininden elektronik ortamda tebliğ yapılması hukuken izah edilemeyecek bir külfete sebebiyet verdiğinden usulsüz tebliğ olarak değerlendirilmiştir. Bkz. Erol, Vergi Hukuku, s. 146.

¹¹⁰ Bu haller için bkz. Ayyıldırım, Tebligat, s. 225-232.

Bu sebeple mükellefiyet kaydının terkininden sonra Genel Tebliğ düzenlenmesi ile mükelleflere elektronik ortamda tebliğ yapılacağının öngörülmesi, temel haklara dokunulduğu için ancak kanunla ihdas edilebileceği gerekçesiyle vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşımaktadır¹¹¹.

Yine böyle bir düzenleme kanaatimizce ölçülülük ilkesi yönünden de eleştiriye açıktır. Zira mükellefiyet kaydının terkininden sonra yapılacak tebligatlarda elektronik ortamda tebliğ yönteminin benimsenmesi belki bu yöntemin idare yönünden sağladığı faydalar yönünden elverişli bir araç olarak kabul edilebilirse de gereklilik ve orantılılık ölçütleri yönünden ölçülü olduğu söylenemez¹¹². Zira aynı amaca ulaşmayı sağlayan daha hafif bir başka araç yani posta yoluyla tebliğ yöntemi benimsenebileceğinden gereklilik, ulaşılmak istenen amaç ile somut durumda benimsenen araç yani elektronik ortamda tebliğ yönteminin benimsenmesi dolayısıyla ortaya çıkan ödev arasında makul bir denge olmaması nedeniyle orantılılık ölçütleri zedelenmektedir^{113 114}.

¹¹¹ Varol'a göre, mükellefiyet kaydının terkininden sonra tebligatın elektronik ortamda yapılabileceğine yönelik VUK'un 107/A maddesinde bir hüküm bulunmamaktadır. Böylesine bir düzenlemenin genel tebliğ ile ihdas edilmemesi gerekmekte olup, konuya dair bazı vergi yargısı kararlarında da genel tebliğ hükmü ile mükelleflere elektronik tebligat adresini kontrol etme yükümlülüğünün getirilemeyeceği, elektronik ortamda yapılan mevzu bahis tebliğlerin usulsüz olduğu ifade edilmektedir. Bkz. **Varol**, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025); Bahsi geçen düzenleme ile vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlal edildiği yönünde bkz. **Rençber/Ovalıoğlu**, s. 99; Kanuni temeli olmamasına rağmen sistemden çıkışın mümkün kılınmamasının vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal ettiği yönünde bkz. **Yavuz Bilgin**, Zeynep Büşra: Adil Yargılanma Hakkı Açısından Elektronik Tebligat, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2021, s. 144; VUK'un 107/A maddesiyle vergi idaresine tanınan düzenleme yetkisinin mükellefiyet kaydı devam eden kimselere yönelik gerçekleştirilecek vergiye dair tebligatlarla sınırlı olduğu, fakat Genel Tebliğ ile bu sınırın aşıldığı ve bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlal edildiği yönünde bkz. **Candan**, Yargılama, s. 539-540.

¹¹² "Ölçülülük ilkesi ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 19.9.2019, E. 2018/144, K. 2019/72, para. 30.

¹¹³ Genel Tebliğ ile ihdas olunan bu ödevin orantısız bir yükümlülük getirdiği görüşü için bkz. **Rençber/Ovalıoğlu**, s. 99; Ağır ve adil olmadığı görüşü için bkz. **Varol**, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025); Makul bir gerekçeye dayanmadığı görüşü için bkz. **Ayyıldırım**, Elektronik, s. 52; Tebligatın hızlı ve gereği gibi gerçekleştirilmesiyle hedeflenen kamu yararı ile kişilerin hukuki güvenlikleri arasındaki

Bu nedenlerle Genel Tebliğ düzenlemesi kanaatimizce hukuka aykırı olup, vergi yargısı organlarının önlerine gelen bu mahiyetteki uyuşmazlıklarda posta yoluyla tebliğin gerçekleştirilmesini araması gerekir. Bu yöntem yerine elektronik ortamda tebliğ yöntemine başvurulması usulsüz tebligat olarak değerlendirilmelidir¹¹⁵.

Ayrıca Genel Tebliğ’de yapılacak bir düzenleme ile mükellefiyet kaydının terkin elektronik tebligat sisteminden çıkış hallerinin arasına dahil edilebileceği gibi¹¹⁶ terkinden sonra mükellefiyet kaydının yeniden tesisine kadar ki süreçte elektronik tebligat yapılması askıya alınarak posta yoluyla tebliğ yapılabileceği¹¹⁷ de hükme bağlanabilir.

SONUÇ

Mükellefiyet kaydı VUK’da öngörülen belli hallerin vuku bulması üzerine ya vergi mükellefinin müracaatı sonrasında ya da re’sen vergi dairesince terkin edilir. Mükellefiyet kaydının hangi hallerde terkin edileceği VUK’un 160. ve 160/A maddelerinde hükme bağlanmıştır. 160. maddenin 4. fıkrasında belirtildiği üzere, mükellefiyet kaydının terkin edilmesi mükellefin terkin öncesi veya sonrasında döneminde yürüttüğü faaliyetlerine ilişkin olan mükellefiyetlerini ortadan kaldırmaz. Bu çerçevede bu mükellefiyetlerle alakalı olarak mükellefe tebligat yapılması gereklilik arz edebilir. Fakat böyle durumlarda yapılacak tebligatın hangi yöntem veya yöntemler doğrultu-

dengenin kişiler aleyhine ağır külfet yaratılmak suretiyle bozulduğu görüşü için bkz. **Candan**, Yargılama, s. 540.

¹¹⁴ “Uygulama hem kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişiler açısından hem de gelir vergisi mükellefi gerçek kişiler açısından farklı olmaması gerekir. Gerçek kişilerin sistemden çıkmalarını beklemek için ölmelerini ya da gaipliklerini beklemek gerçek hayatın gereklerine uygun olmadığı gibi, hukuki gerekçelere de aykırı bulunmaktadır. Gerçek kişi işi terk etmiş, ticari hayatla herhangi bir ilişkisi olmaksızın bulunduğu yerden ayrılmış münzevi bir hayat yaşıyor olabilir. Gerçek kişi işi terk etmiş, uzun yıllar hasta yatıyor olabilir. Gerçek kişi yaşlanmış emeklilik hayatı yaşıyor olabilir. Ve benzeri birçok nedenle iş hayatının dışında olabilir. Bu durumda hala o gerçek kişinin sistem dâhilinde tutulması yanlış ve hukuk dışı bir uygulama olacaktır. Gerçek kişilerin de tüzel kişiler gibi işi bıraktıkları ve mükellefiyetin terkin edildiği tarihten itibaren sistemden çıkmalarına ilişkin düzenlemenin yapılması gerekir.” Bkz. **İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası**, “Elektronik Tebligat Uygulaması ile İlgili Komisyon Görüşü”, <https://www.istanbulymmo.org.tr/>, (Erişim Tarihi: 24.3.2025).

¹¹⁵ Benzer yönde bkz. **Candan**, Yargılama, s. 540.

¹¹⁶ Bu yönde bkz. **Varol**, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025); **Ayyıldırım**, Tebligat, s. 326; **Sürmeli**, Yunus: “Re’sen Terk Mükelleflerde Elektronik Tebligat Durumu ve Eleştirilen Hususlar”, E-Yaklaşım, Sayı: 346, 2021, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025); **Okçu**, s. 118-119.

¹¹⁷ Bu yönde bkz. **Ayyıldırım**, Elektronik, s. 52.

sunda gerçekleştirilebileceği VUK muhtevasında açık bir kanuni düzenlemeye bağlanmadığından, uygulamada elektronik tebligata tabi mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının terkininden sonra gerçekleştirilecek tebligatlar açısından yöntem tercihi noktasında çeşitli yorum problemleriyle karşılaşılacaktır. Buradaki temel mesele terkin sonrasında elektronik ortamda tebliğe devam edilemeyeceği bakımından ortaya çıkmaktadır. Eğer bu soruya olumsuz cevap verilirse, tercih edilmesi gereken yöntem esas itibarıyla posta yoluyla tebliğ olacaktır.

Bu sorun VUK'un 107/A maddesinin son fıkrası ile idareye tanınan düzenleme yetkisine dayanılarak ihdas edilen 456 sıra no'lu Genel Tebliğ ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır. Mezkûr Genel Tebliğ hükmüne göre, elektronik tebligata tabi mükelleflerin elektronik tebligat sisteminden çıkışları gerçek kişiler açısından ölüm ya da gaipliğe karar verilmesi, tüzel kişiler açısından ise ticaret sicilinden silinme olarak belirlenmiş olup, bunlar dışında çıkış mümkün kılınmamıştır. Böyle olunca da idare terkin sonrasında da vergiye dair tebligatları elektronik ortamda gerçekleştirmeye devam etmektedir.

Fakat meselenin çözümü bakımından *düzenleyici* mahiyette de olsa mevzu bahis Genel Tebliğ hükmünün mevcudiyeti tek başına yeterli değildir. Öyle ki vergi yargısı kararlarında da elektronik ortamda tebliğin uygulanamayacağı yönünde azımsanamayacak ölçüde kararlar verilmiştir. Uygulanabileceği yönündeki kararların da mevcudiyeti dikkate alınarak konu Danıştay VDDK'ye, bölge idare mahkemeleri kararları arasındaki aykırılığın giderilebilmesi maksadıyla, intikal ettirilmiştir.

VDDK'nin konuya dair kararı esas alındığında burada iki görüşün dikkat çektiğini belirtmek gerekir. Bunlardan ilki, mükellefiyet kaydının terkininden sonraki tebligatların hangi yöntem yahut yöntemler dahilinde gerçekleştirilebileceği noktasında VUK'un iki hükmünün çatışma halinde olduğunun ileri sürüldüğü görüştür. Bu hükümlerden biri 101. maddedeki, işin bıraktığı yahut bırakılmış olduğunun kabul edileceği hallerde tebligatın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine posta yoluyla gerçekleştirileceğini öngören düzenlemedir. Bu görüş çerçevesinde mevzu bahis hüküm esas alındığında denilebilir ki, mükellefiyet kaydının terkini sonrasında elektronik ortamda tebliğe tabi olup olmamaya bakılmaksızın mükelleflere posta yoluyla tebliğ yapılması gerekir. Diğer hüküm ise, 107/A maddesinin ilk fıkrasında elektronik tebligatın 93. maddede sayılan tebligat yöntemlerine bağlı kalılmaksızın gerçekleştirilebileceğini öngören kuraldır. Değinilen görüş doğrultusunda bu hüküm esas alındığında denilebilir ki, eğer mükellef elektronik ortamda tebliğe tabi kimselerdense mükellefiyet kaydının terkininden

sonra da kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılması mümkündür. Dolayısıyla her iki hüküm, çalışma konusunu meydana getiren sorun bağlamında mezkûr görüş açısından birbiri ile çatışma halinde olup, meselenin *lex posterior ve lex specialis ilkeleri* doğrultusunda çözüme kavuşturulması gerekmektedir. 101. madde 107/A maddesine nazaran çalışma konusu bakımından sonraki özel hüküm mahiyetinde olduğundan mükellefiyet kaydının terkininden sonra elektronik ortamda tebliğe değil de posta yoluyla tebliğe başvurulması gerekir.

VDDK'nin kararına da yansıyan diğer görüşe göre ise, iki hüküm arasında çatışma hali olmayıp, meselenin çözümünde Genel Tebliğ hükmünün esas alınmasında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Kanaatimize göre son görüş, VUK 101. maddesi ile 107/A maddesi arasında çatışma bulunmadığı ile alakalı tespiti yönünden, her iki hüküm arasında özel-genel hüküm ilişkisi kurulamaması dolayısıyla yerindedir. Çünkü her iki hükmün uygulama alanları arasında bir örtüşme halinden söz edilememektedir. 101. madde posta yoluyla tebliğe dair hükümler içerisinde belli bir durumu (mükellefiyet kaydının terkinini) ifade etmek için ihdas edilmişken, 107/A maddesinin ilk fıkrası elektronik tebliğ yöntemini diğer tebliğ yöntemlerine nazaran önceleyebilme noktasında idareye takdir yetkisi tanımaktadır. Fakat idare 107/A maddesinden aldığı yetki doğrultusunda ihdas ettiği Genel Tebliğ'de elektronik tebliğe başvurulabilmesinin mümkün olduğu hallerde diğer tebliğ yöntemlerine başvurulabileceğini hüküm altına alarak kendisine tanınan yetkiyi halihazırda kullanmış değildir.

Böyle olunca norm çatışması olgusundan hareket edilerek mesele çözüme bağlanamamaktadır. Fakat ikinci görüşün Genel Tebliğ düzenlemesini esas alarak ulaştığı vargıya da katılmamaktayız. Zira Genel Tebliğ hükmünün meselenin çözümünde baz alınabilmesi için vergilerin kanuniliği ve ölçülülük ilkelerine aykırılık taşımaması gerekir. Aksi takdirde bu Genel Tebliğ hükmünün iptali istemiyle açılan bir davada Danıştay bunu iptal edebileceği gibi, doğrudan bireysel idari işleme karşı açılması halinde ise vergi yargısı organları normlar hiyerarşisinin işleyişinin bir gereği olarak bu düzenlemeyi ihmal etmek suretiyle de karar verebilir.

Bu noktada tespiti önem arz eden husus Genel Tebliğ'in ilgili hükmünün mükellefin temel hakları yönünden sınırlandırma meydana getirip getirmediğidir. Zira böyle bir durumda ilgili düzenleme yalnızca kanunla ihdas edilebilecektir. Bunu saptamadan evvel belirtilmelidir ki, tebliğ işlemleri genel manada mükelleflerin başta adil yargılanma hakkı olmak üzere temel hakları üzerinde oldukça önemli etkiler meydana getirmektedir. Dolayısıyla vergilendirmede tebliğ aşaması bakımından nelerin kanunla düzenlenmesi

gerektiği konusuna dair yorum geliştirilirken bu hususun göz ardı edilmemesi gerekir.

Çalışma konusu özelinde yaklaşıldığında ise, mükellefiyet kaydının terkinin sonrasında elektronik ortamda tebliğe devam edilebileceği yönündeki düzenleme kanaatimizce temel haklara dokunur vaziyettedir. Zira mezkûr hükümle mükellefin gündelik yaşamında kullanmasının söz konusu olmadığı ve vergi idaresince alt yapısı oluşturulan Dijital Vergi Dairesi bünyesindeki elektronik posta adresinin devamlı surette kontrol edilmesi kendisine ödev olarak yüklenmiş bulunmaktadır. Eğer bu ödevi riayet etmez ise tebligatın içeriğinden haberdar olamayacak ve dava veya itiraz sürelerini kaçırmak gibi çeşitli konularda hak kaybına uğrayacaktır. Hele ki idarece elektronik ortamda tebliğe başvurulduğuna dair mükelleflerin mobil telefon ya da e-posta adreslerine gönderilecek bilgilendirme mesajlarının gönderilmemesi halinin tebligatın süre ve geçerliliğini etkilemeyeceği yönündeki Genel Tebliğ düzenlemesinin Danıştay VDDK’ce hukuka aykırı bulunmamasıyla yukarıda sözü edilen kontrol ödevinin kendisini çok daha yoğun bir şekilde hissettirdiği ortadadır. Mükellefiyetin devamı boyunca makul karşılanabilecek böyle bir ödevin mükellefiyet kaydının terkininden sonra da devam ettirilmesi mükelleflerin temel haklarına dokunur mahiyettedir. Bu sebeple de mezkûr düzenlemenin VUK ile değil de bahsi geçen Genel Tebliğ hükmü ile ihdas edilmiş olması vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmektedir.

Ayrıca mezkûr hüküm ölçülülük ilkesi yönünden de ihlal olgusuna sebebiyet vermektedir. Zira elektronik tebliğin yapılabileceğinin kabulü ölçülülük ilkesinin elverişlilik ölçütü yönünden olumlu karşılanabilirse de gereklilik ve orantılılık ölçütleri yönünden aynı değerlendirmeler yapılamamaktadır. Nitekim başka bir araç yani posta yoluyla tebliğe başvurulması mümkün iken mükellef yönünden temel haklara dokunur mahiyette böyle bir ödev ihdası gereklilik ölçütünü karşılamamaktadır. Yine ulaşılmak istenen amaç yani tebligatın gerçekleştirilmesi ile elektronik ortamda tebliğ yönteminin benimsenmesi dolayısıyla ortaya çıkan ödev arasında makul bir denge olmaması nedeniyle orantılılık ölçütü yönünden de ölçülülük ilkesi ihlal edilmiş vaziyettedir.

Böyle olunca da ilgili Genel Tebliğ hükmü baz alınarak gerçekleştirilen tebligatlar kanaatimizce usulsüz tebligata sebebiyet vermekte olup, vergi yargısı organlarınca ya ilgili hükmün iptal edilmesi ya da bireysel idari işlemlere karşı açılan davalarda ihmal edilerek karar tesis edilmesi gerekir.

Ayrıca Genel Tebliğ’de mevcut hükmün yerine yeni bir hüküm ihdas edilmek suretiyle halihazırda yürürlükte olan hukuka aykırı düzenlemenin vergi mevzuatından ayıklanması da yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akarca, Akif/Şafak, Mehmet:** “İş Bırakma ve Vergi Mükellefiyetinin Sona Ermesi”, T. 19.10.2023, <https://lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.1.2025).
- Akdoğan, Abdurrahman:** Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.
- Aksu, Mehmet Faruk:** “213 Sayılı VUK Madde 160/A Mükellefiyetin Resen Terk Hükmü Uygulamada Mükellefleri Mağdur Etmektedir”, T. 21.9.2022, <https://www.muhasibetr.com/>, (Erişim Tarihi: 6.2.2025).
- Alpaslan, Nazlı Gaye:** “Çeşitli Vergi Konularında Görüşler”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 117, 2014, s. 55-69.
- Alpaslan, Nazlı Gaye:** “Vergi Daireleri 213 Sayılı VUK Md. 153/A Teminat Hükmü Maddesini Yanlış mı Uyguluyor”, E-Yaklaşım, Sayı: 361, 2023, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025).
- Arslan, Cenk Murat:** “Teminat Uygulamasına (VUK Mad. 153/A) İlişkin Yayımlanan 478 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin Getirdikleri”, Vergi Dünyası, Sayı: 427, 2017, s. 39-50.
- Arslan, Mehmet/Taşdelen, Davut:** “Gayrifaal Şirketlerin Varlıklarının Sona Erme Şekilleri, Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Dünyası, Sayı: 353, 2011, s. 121-135.
- Aydemir, Hüseyin:** Vergi Davaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025.
- Aydın, Erkan/Ayyıldırım, Kadir:** “Vergiye İlişkin Tebligat İşleminin Adil Yargılanma İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 165, 2018, s. 2605-2636.
- Ayyıldırım, Kadir:** “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Ed.: Burçin Bozdoğanoglu, Maliye Araştırmaları-4, Ekin Yayınevi, Bursa 2021, (Elektronik), s. 40-60.
- Ayyıldırım, Kadir:** Türk Vergi Hukukunda Tebligat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, (Tebliğat).
- Başaran Yavaşlar, Funda:** 20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.
- Başaran Yavaşlar, Funda:** Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Ece Göztepe (Ed.), Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği, TBB Yayınları: 277, Ankara 2015, s. 189-238.

- Başel**, Ebubekir: “İşi Bırakmış Olan Kişi ve Kurumlara Elektronik Tebligat Yolu ile Tebliğ Yapılamaz”, *Ekonomim*, T. 12.2.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 12.4.2025).
- Batı**, Murat: *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- Bilici**, Nurettin/**Canyaş**, Oytun: *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)*, 57. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2025.
- Biyan**, Özgür: *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.
- Candan**, Turgut: *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2025, (Yargılama).
- Candan**, Turgut: *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.
- Cangüloğlu**, Yasemin: “Hukuki Boyutuyla Vergi Usul Hukukunda Elektronik Ortamda Tebliğ”, *İKÜHFD*, Cilt: 17, Sayı: 2, 2018, s. 185-194.
- Çağa**, Tahir: “Özel Hüküm Genel Hükümü Daima Bertaraf Eder mi?”, *TBBD*, Sayı: 3, 1991, s. 366-375.
- Çakan**, Bilal: “Re’sen Terk Uygulamasının Hukuki Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 492, 2022, s. 79-87.
- Çakır**, Muharrem/**Karakaş**, İskender Emrah: “Vergi Usul Kanunu’nun 160/A maddesinde Yer Alan Mükellefiyetin Re’sen Terkin Edilmesinin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 238, 2024, s. 1975-1992.
- Çalışkan**, Kazım: “4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre İşi Bırakma Bildirimi ve Mükellefiyetin İdarece Terkin Edilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 204, 1998, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 19.1.2025).
- Çitil**, Bünyamin: *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- Çolak**, Mustafa: “Sahte Belge Kullanımının Önlenmesinde İşe Başlama ve İşi Bırakma Yoklamalarının İşlevi ve Önemi”, *Yaklaşım*, Sayı: 311, 2018, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025).
- Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligat ve Anayasa Mahkemesi’nin Görüşü”, *Ekonomim*, T. 9.12.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 21.3.2025).

- Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligat: Herkesin Başındaki Demoklesin Kılıcı”, *Ekonomim*, T. 7.12.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2025).
- Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligat”, *Ekonomim*, T. 23.11.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2025).
- Doğrusöz**, Bumin: “Habersiz Tebligata Yargı Bakışı”, *Ekonomim*, T. 25.11.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2025).
- Doğrusöz**, Bumin: “Yargı Bakışı ile Elektronik Tebligat”, *Dünya Gazetesi*, T. 9.1.2018, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 21.3.2025).
- Doğrusöz**, Bumin: “Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir)”, *Dünya Gazetesi*, T. 3.12.2019, <https://www.bumindogrusoaz.com/>, (Erişim Tarihi: 25.3.2025).
- Doğrusöz**, Mehmet Ezhan: “Vergilendirme İşlemlerinde Tebligat”, *Yaklaşım*, Sayı: 274, 2015, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 4.3.2025).
- Durgun**, Ercan: “Gelir Vergisinde İşin Bırakılmasını Müteakip Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sorunların Azaltılması İçin Çözüm Önerisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 261, 2003, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.2.2025).
- Erdem**, Tahir: “İşe Başlamada Teminat Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 296, 2013, s. 109-117.
- Erdemir**, Barış Can: *Türk Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2021.
- Ergin**, Numan Emre: “Elektronik Tebligatta Bildirim Bilmecesi”, *Ekonomim*, T. 22.11.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025).
- Erol**, Ahmet: “Elektronik Ortamda Tebligat”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 97, 2012, (Elektronik), <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025).
- Erol**, Ahmet: “İlânen Tebliğ”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 125, 2003, (İlânen), <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2025).
- Erol**, Ahmet: “Mükellefiyet Tesis Etme Hakkı II”, *Yaklaşım*, Sayı: 304, 2018, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025).
- Erol**, Ahmet: *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, (Vergi Hukuku).

- Fil**, Mehmet: “E-Tebliğat’ta 511 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Yapılan Değişiklikler Ne Anlama Gelmektedir?”, *Yaklaşım*, Sayı: 324, 2019, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025).
- Gazi**, Caner: *Vergi Hukukunda Tebliğat*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2021.
- Gerçek**, Adnan: *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.
- Gökçen**, Hasan Burak: “Vergi Usul Kanunu 153/A Maddesinin İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 398, 2014, s. 99-109.
- Görkemli**, Burcu: “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 2017, s. 101-127.
- Gözler**, Kemal: *Hukuka Giriş*, 17. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2020.
- Gündüz**, Fatih: “Sahte Belge Düzenleyen Mükelleflere Ağır Yaptırımlar Getirildi”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 248, 2013, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 4.2.2025).
- İnneci**, Ahmet/**Coşkun Karadağ**, Neslihan: “Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 169, 2015, s. 55-69.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası**, “Elektronik Tebliğat Uygulaması ile İlgili Komisyon Görüşü”, <https://www.istanbulymmo.org.tr/>, (Erişim Tarihi: 24.3.2025).
- Kaneti**, Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkcı**, Mahmut: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022.
- Karakoç**, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku (Ders Kitabı)*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2024.
- Kaya**, Fatih: “E-Tebliğat ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 329, 2016, s. 23-28.
- Kırbaş**, Sadık: *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar)*, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015.
- Kızılot**, Şükrü/**Şenyüz**, Doğan/**Taş**, Metin/**Dönmez**, Recai: *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- Mete**, Şenol: “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘E-Tebliğ’de Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar ve ‘E-Tebliğ’ ile Alakalı Tafsilatlı Açıklamalar”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 355, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 11.4.2025).

- Mutluer**, M. Kamil/**Dayanç Kuzeyli**, N. Nilay: Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler), Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- Nas**, Adil: “Mükelleflerin Bildirim Ödevi”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 77, 2011, s. 1275-1286.
- Nas**, Adil: “Vergi Alacağının Bir Aşaması Olarak Tebliğ ve Tebliğin Usulüne Göre Yapılmamasının Hukuki Sonuçları”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 230, 2024, (Tebliğ), s. 229-252.
- Okçu**, Muhammed Hakan: Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2022.
- Oktar**, S. Ateş: Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2022.
- Ortaç**, Fevzi Rıfat/**Ortaç**, Can Selçuk: “Mükellefiyet Kaydı Terkin Edilebilir mi?”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 187, 2020, s. 1849-1864.
- Ortaç**, Fevzi Rıfat/**Ünsal**, Hilmi: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Ökçün**, Sadık: “Sahte Belge Düzenlenmesiyle Mücadelede Getirilen Teminat Uygulaması ve Diğer Tedbirlerin Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Sayı: 254, 2014, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 5.2.2025).
- Ökçün**, Sadık: “Vergilendirme İşlemlerinde ‘E-Tebligat’ ve Vergi İnceleme Sürecinde Yeri”, Yaklaşım, Sayı: 300, 2017, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 11.4.2025).
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami/**Göker**, Cenker: Vergi Hukuku, 33. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2024.
- Önen**, Z. Sacit: Genel Vergi Hukuku, Detay Yayıncılık, Ankara 2017.
- Öner**, Erdoğan: Vergi Hukuku, 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Özaslan**, Süleyman: “213 Sayılı VUK’un 153/A Kapsamında Teminat Hükümlerinin Anayasal Açıdan Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım, Sayı: 271, 2015, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 3.2.2025).
- Özay**, İl Han: Günışığında Yönetim, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017.
- Özbalcı**, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010.
- Özgen**, Sümeyra: Türk Vergi Hukukunda Tebligat, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2018.

- Özkaya**, Gizem N.: “Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat: Temel Hukuk İlkeleri Unutuldu mu?”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 180, 2019, s. 2773-2802.
- Öztürk**, Nadir: “Sahte Belge Düzenleme ile Mücadelede Yeni Tedbirler: Teminat Uygulaması ve Diğer Tedbirler-II”, Yaklaşım, Sayı: 255, 2014, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 5.2.2025).
- Öztürk**, Nadir: “Vergi Mükellefiyet Kayıtlarının Re’sen Silinmesi: Uygulama Sonuçları ve Sorunları-II”, Yaklaşım, Sayı: 234, 2012, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.2.2025).
- Özveren**, Görkem Ali/**Hayrullahoğlu**, Betül: “Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkinini Düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 483, 2021, s. 44-53.
- Özyer**, Mehmet Ali: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2018.
- Pürsünlerli Çakar**, Elif/**Saraç**, Fatih: “Vergi Hukukunda Hatalı, Geçersiz ve Usulsüz Tebligatın Geçerliliği ve İspat”, Nevzat Saygılıoğlu (Ed.), Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara 2014, s. 357-367.
- Rençber**, Altan/**Ovalıoğlu**, Selin: “Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar”, İÜHFD, Cilt: 14, Sayı: 1, 2023, s. 87-102.
- Saban**, Nihal: Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2021.
- Semiz**, İmran: “Vergi Usul Kanunu’nun 153/A Maddesinde Yer Alan ‘Teminat Uygulaması’nın Hukuki Nitelendirmesi, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar”, IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 55-78.
- Solak Akman**, İnci: “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş ‘Yetkilendirme’ Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 2, 2016, s. 267-285.
- Sürmeli**, Yunus: “Re’sen Terk Mükelleflerde Elektronik Tebligat Durumu ve Eleştirilen Hususlar”, E-Yaklaşım, Sayı: 346, 2021, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025).
- Sütçü**, Fuat: “Elektronik Tebligat”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 144, 2015, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025).

- Şahin**, Mustafa: “Vergi Usul Kanunu’na Göre Tebligat Hükümleri”, E-Yaklaşım, Sayı: 330, 2020, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 10.4.2025).
- Şahin**, Tayfun: “Torba Yasayla Değişen Tebligat Sistemi, Adres Kayıt Sisteminin Vergi Yönünden Uygulanması ve İlanen Tebligatın Sonu, Yaklaşım, Sayı: 301, 2018, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 28.2.2025).
- Şentürk**, Ege: Vergi Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği, Yetkin Yayınları, Ankara 2024.
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, Bursa 2024.
- Şenyüz**, Doğan: Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1997.
- Taşkan**, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.
- Taşkıran**, Tarık: “Sahte Fatura ile Mücadelede Yeni Aşama (Analiz ve Değerlendirme ile Mükellefiyet Kaydının Terkini)”, Vergi Dünyası, Sayı: 467, 2020, s. 122-136.
- Tosuner**, Mehmet/**Arıkan**, Zeynep: Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2023.
- Tuncer**, Selahattin: “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ve E-Tebligat”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 143, 2015, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 6.3.2025).
- Turgay**, Recep: Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı C. I, Üçüncü Bası, N. Uycan Basım Sanayii A.Ş., İstanbul 1977.
- Uğur**, Kutay: “Türk Vergi Hukukunda Tebligat”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Başkanlığı Yayını, Ankara 1978, s. 333-388.
- Uluatam**, Özhan/**Methibay**, Yaşar: Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.
- Ürel**, Gürol: Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Üzeltürk**, Hakan: “Vergilerde Elektronik Tebligat”, Banka ve Finans Hukuku Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 24, 2017, s. 991-1001.

- Varol, İlkey:** “Re’sen Terk Ettirilen Mükellefe E-Tebliğat Mümkün müdür?”, E-Yaklaşım, Sayı: 314, 2019, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025).
- Yaprak, Mehmet Ali:** “Elektronik Ortamda Tebliğ”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 225, 2022, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 11.4.2025).
- Yasin, Melikşah:** “İdari Yargılama Usulünde Düzenleyici İşlemlerin İhmali Meselesi”, İHİD, Cilt: 16, Sayı: 1-2, 2013, s. 9-27.
- Yavuz Bilgin, Zeynep Büşra:** Adil Yargılanma Hakkı Açısından Elektronik Tebliğat, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2021.
- Yıldırım, Mehmet:** “VUK’un 153/A Maddesine Göre Teminat Uygulaması ve Kapsamı”, E-Yaklaşım, Sayı: 258, 2014, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 5.2.2025).
- Yıldız, Didem:** “Mükellefiyetin Sona Ermesinden Sonra Yapılacak Tebliğat, Elektronik Ortamda Yapılabilir mi?”, E-Yaklaşım, Sayı: 378, 2024, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 27.3.2025).
- Yıldız, Fazlı/Duru, Erkan:** “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”, Vergi Raporu, Sayı: 245, 2020, s. 72-94.
- Yiğit, Uğur:** Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- Yurtsever, Hatice:** “Vergi Hukukunda Tebliğatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebliğat”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 23, Sayı: 2, 2016, s. 451-466.
- Yüce, Mehmet/Çelik, Muhammed:** Karşılaştırmalı Vergi Tebliğat Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2017.