

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 13 - Ekim 2025



## İZAHA DAVET MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Burak DEMİRKAN ve Osman ALTUNDAŞ

## E-TİCARETTE VERGİLENDİRME SORUNU: İNTERNET SİTESİ İŞYERİ SAYILIR MI?

Abdullah YEKELER

## HÜKÜMLÜ VE/VEYA TUTUKLULARA YAPILACAK TEBLİGATA İLİŞKİN SON DURUM

Prof. Dr. Murat BATI

## 10364 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARIYLA ARTIRILAN DAMGA VERGİSİ MAKTU TUTARLARI VE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN İRDELENMESİ

Doç Dr. Doğan BOZDOĞAN

## DÖVİZ CİNSİ AVANSLARIN DEĞERLEMESİ VE KUR FARKLARININ MUHASEBESEL DURUMU

Onur AYDIN ve Özge ALDEMİR

## TÜRKİYE'DE SÜTUN-2 KAPSAMINDA GEÇİCİ VE DAİMİ GÜVENLİ LİMAN UYGULAMALARI

Engin ERDOĞAN

# VERGİ PUSULASI



## 7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

**SAYI** 13  
**TARİH** EKİM / 2025

**Sahibi** Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı  
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ  
**Genel Yayın Yönetmeni** Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN  
**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü** İbrahim Anıl SÜTÇÜ  
**Dış İlişkiler Koordinatörü** İbrahim Eren ARSLAN  
**ve Reklam Sorumlusu**  
**Yayın Kurulu** Şenay OTO  
Funda ŞAHİN  
Ayfer KAYACAN  
Naciye TAŞKESEN  
Fırat DEMİR  
Adem YALÇIN  
Abdullah YEKELER  
Müslüm KAYMAZ  
Yunus CEYLAN  
İbrahim Eren ARSLAN  
Sercan KOÇ  
**İstanbul Temsilcisi** Ahmet KESKİNSOY  
**Ankara Temsilcisi** Halit KORKMAZ  
**İzmir Temsilcisi** Kazım ATİK  
**Makale Göndermek İçin** [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org)  
**Dizgi ve Görsel Tasarım** Oğuz BEYOĞLU  
**Yayın Satış ve Yazışma Adresi** Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk.  
Şükranıye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL  
(212) 909 13 10 [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org) [www.mded.org](http://www.mded.org)  
**Baskı Cilt** Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.  
Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58  
Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06  
**Yıllık Abone Bedeli** 2.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# YAZI DANIŞMA KURULU

| ADI SOYADI             | ÜNVANI                                         | GÖREV YERİ                  |
|------------------------|------------------------------------------------|-----------------------------|
| Prof. Dr. Abuzer PINAR | Öğretim Üyesi                                  | Ankara Medipol Üniversitesi |
| Prof. Dr. Murat BATI   | Öğretim Üyesi                                  | 19 Mayıs Üniversitesi       |
| Prof. Dr. Murat DEMİR  | Öğretim Üyesi                                  | Harran Üniversitesi         |
| Dr. Başar SOYDAN       | Öğretim Üyesi                                  | Marmara Üniversitesi        |
| Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA   | Öğretim Üyesi                                  | Harran Üniversitesi         |
| Turan ULAŞ             | Öğretim Üyesi                                  | Afyon Kocatepe Üniversitesi |
| Dr. Eyyüp İNCE         | Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)    | İstanbul Sektörel-1         |
| Dr. Erdal KOYUNCU      | Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)    | İstanbul Sektörel-1         |
| Dr. Gülşen ÖZKAN       | Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)           | Ankara Sektörel-1           |
| Fisun TÜRKMEN          | Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)           | Ankara Sektörel-1           |
| Nazmi KARYAĞDI         | E. Baş Hesap Uzmanı                            | Özel Sektör                 |
| Erhan COŞGUN           | E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü) | Özel Sektör                 |
| Hakkı SAYAN            | E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)       | Özel Sektör                 |
| Erdal GÜLEÇ            | E. Hesap Uzmanı, YMM                           | Özel Sektör                 |
| Naciye TAŞKESEN        | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Murat SOFTA            | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Adile ECEMİŞ GÜLEÇ     | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Erkan EŞİT             | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Çiğdem GÜNEŞ AŞIK      | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Hasan AYZİT            | Vergi Başmüfettişi                             | İstanbul Sektörel-1         |
| Mikail OKYAY           | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Ufuk KAYNAR            | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Fırat DEMİR            | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Bayram MAVİ            | Hazine ve Maliye Müfettişi                     | Teftiş Başkanlığı           |
| Cihad ULUS             | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Ömer ŞENER             | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Emre SAVCI             | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Gökhan USLU            | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Adem YALÇIN            | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Yasin TOPAL            | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Mustafa YILMAZ         | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Hamdi YILDIRIM         | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Faruk ARSLAN           | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Hüseyin SUNGUR         | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Behiç BARIŞIK          | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Kürşat ÖZTÜRK          | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Yusuf YILDIZ           | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Sedat KANLI            | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Salih YILMAZ           | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Sinan UYGUR            | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Ümit Çağlar IŞIKOĞLU   | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Ahmet YAVUZ            | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| İkbal BAŞ              | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Rıdvan ÖNDER           | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Bilal KABASAKAL        | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Emre SEZER             | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Murat MUTLU            | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| İbrahim FATİHOĞLU      | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Sercan KOÇ             | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Mehmet SUBAŞI          | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| İbrahim Eren ARSLAN    | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Yusuf KARATAŞ          | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Ferhat ATA KUL         | Hazine ve Maliye Müfettişi                     | Teftiş Başkanlığı           |
| Halit İslam EKMEK      | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Nasuh ERDÖNMEZ         | Vergi Müfettişi                                | İzmir Sektörel-1            |
| Pelin ÇOŞKUN           | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Harun DOĞAN            | E. Vergi Müfettişi                             | Özel Sektör                 |
| Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU    | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Kamil SIR              | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Ramazan EFE            | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Hasan KAYA             | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Murat DÖNMEZ           | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Cevdet KAPLAN          | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Barış Berk GÜNDOĞMUŞ   | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Haluk AMİL             | Vergi Müfettişi                                | İstanbul Sektörel-1         |
| Mehmet Nazmi TOR       | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Sıbğatullah İMAMOĞLU   | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Alican KARABULUT       | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Naci KAYAKÖZÜ          | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |
| Alican ÖZÜZEYBEK       | Vergi Müfettişi                                | Ankara Sektörel-1           |

# VERGİ PUSULASINDA BU AY

## İÇİNDEKİLER

- 10 **Burak DEMİRKAN** / Vergi Başmüfettişi  
**Osman ALTUNDAŞ** / Vergi Başmüfettişi  
İZAHA DAVET MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR
- 24 **Abdullah YEKELER** / Vergi Müfettişi  
E-TİCARETTE VERGİLENDİRME SORUNU: İNTERNET SİTESİ İŞYERİ SAYILIR MI?
- 35 **Prof. Dr. Murat BATI** / Ondokuz Mayıs Üniversitesi  
HÜKÜMLÜ VE/VEYA TUTUKLULARA YAPILACAK  
TEBLİGATA İLİŞKİN SON DURUM
- 43 **Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN** / Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi  
10364 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARIYLA ARTIRILAN  
DAMGA VERGİSİ MAKTU TUTARLARI VE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN İRDELENMESİ
- 52 **Onur AYDIN** / Vergi Müfettişi  
**Özge ALDEMİR** / Vergi Müfettişi Yardımcısı  
DÖVİZ CİNSİ AVANSLARIN DEĞERLEMESİ ve  
KUR FARKLARININ MUHASEBESEL DURUMU

**62 Engin ERDOĞAN**  
TÜRKİYE’DE SÜTUN-2 KAPSAMINDA GEÇİCİ VE  
DAİMİ GÜVENLİ LİMAN UYGULAMALARI

**69 ULUSLARARASI VERGİLENDİRME**  
**Dr. Adile Ecemiş GÜLEÇ** / Vergi Müfettişi

**73 MEVZUATTAKİ GELİŞMELER**  
**Abdullah YEKELER** / Vergi Müfettişi

**82 GÜNCEL ÖZELGELER**  
**Abdullah YEKELER** / Vergi Müfettişi

**Değerli Okurumuz,**

Cumhuriyetimizin 102. yılını kutladığımız bu anlamlı günlerde, Vergi Pusulası dergisinin yeni sayısını istifadelerinize sunmanın kıvancını yaşıyoruz.

29 Ekim 1923, yalnızca bir yönetim biçiminin ilan tarihi değil; toplumsal, ekonomik ve hukuksal dönüşümün de miladı olmuştur. Cumhuriyet, bireyin haklarını, adaleti ve eşitliği temel alırken; bu değerlerin ekonomi ve maliye politikalarına yansımaları, vergi sistemimizin de temel taşlarını oluşturmuştur. Bu doğrultuda hazırladığımız yeni sayımızda, vergilendirme olgusuna farklı disiplinlerin penceresinden yaklaşan makalelere yer veriyoruz. İzaha davet müessesesinden dijital ekonominin vergilendirilmesine, yerel vergilerden uluslararası vergi politikalarına kadar geniş bir perspektif sunan bu çalışmaların literatüre katkı sağlamasını temenni ediyoruz.

Cumhuriyetimizin 102. yılını bir kez daha kutluyor, başta ülkemizin ezeli ve ebedi başkomutanı Mustafa Kemal ATATÜRK olmak üzere, Cumhuriyetimizin kuruluşunda emeği geçen tüm kahramanları saygı ve minnetle anıyoruz.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi  
Yayın Kurulu**

# HÜKÜMLÜ VE/VEYA TUTUKLULARA YAPILACAK TEBLİGATA İLİŞKİN SON DURUM

**Prof. Dr. Murat BATI<sup>1\*</sup>**  
Ondokuz Mayıs Üniversitesi

## ÖZET

*Tebliğata ilişkin genel kanun, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Vergiyle alakalı tebligat hükümleri ise ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Bu minvalde tebligata ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, özel kanun mahiyetinde olması hasebiyle vergisel işlemlere ilişkin tebligat işlemlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre yapılması gerekmektedir. Ancak tutuklu ve hükümlülere yapılacak tebligatla alakalı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir hükmün olmaması nedeniyle, bunlara yapılacak tebliğ usulleri genel kanun mahiyetinde olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılması gerekmektedir. Buna göre bu makalede hükümlü ve tutuklulara yapılacak tebligata ilişkin Anayasa Mahkemesince ilgili hükmün iptali ve akabinde yapılan yeni düzenleme ile hükümlü ve tutuklulara yapılacak tebliğ usulleri izah edilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Tebligat, Tebliğ Usulleri, Hükümlü ve Tutuklularda Tebligat

---

<sup>1\*</sup> ORCID No: 0000-0003-3615-6851 İletişim: murat.bati@omu.edu.tr

## GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun *Vergi Alacağının Tayini* başlıklı Dördüncü Bölümünde (VUK m.19 ilâ m.23) vergilendirme aşamaları özel olarak belirlenmiştir. Bu süreçte *vergilendirme süreci* adı verilir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden verginin tahsiline uzanan vergilendirme sürecinde vergi idaresi vergi kanunlarında gösterilen usulleri izleyerek vergi ödevlileri hakkında idari işlemler tesis etmektedir.

Türk vergi sisteminde, vergilerin tarh, tebliğ ve tahakkuk usulleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil usulleri ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bir kamu alacağının tahsil edilebilmesi için öncelikle 213 sayılı VUK'a göre verginin tarh, tebliğ ve tahakkukuna ilişkin kuralların, daha sonra 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil usullerinin sırasıyla izlenmiş olması zorunludur. ***Bu zorunluluğun doğal sonucu olarak vergilendirme sürecinde bir idari işlemin tesis edilebilmesi için bir önceki hukuki durumun tekemmül etmiş olması hali aranmaktadır.*** Dolayısıyla bir önceki safha tekemmül etmeksizin bir sonraki safhaya ilişkin idari işlem tesis edilemeyeceği gibi vergilendirme sürecinde herhangi bir işleme karşı dava açılması durumunda ise önceden tamamlanmış hukuki durumların yeniden incelenmesi idari işlemlerin sürekli yargı denetimi altında tutulmalarını önlemeye yönelik idari istikrar ilkesi gereği mümkün değildir<sup>2</sup>.

## 1. GENEL KANUN - ÖZEL KANUN ÖNCELİĞİ

Maddi uyumsuzluklarda hangi kanun hükmünün uygulanması gerektiğinin belirlenmesi bakımından kimi zaman bazı güçlüklerle karşılaşılması muhtemeldir. Örneğin aynı konuyu düzenleyen birden fazla kanun hükmü bulunması durumu, bu güçlüklerdendir. Bu gibi durumlarda *uygulama* ve *öğretide (doktrinde)* başvuru yöntem; her iki kanunun ya da kanun hükmü arasında *genel kanun-özel kanun* karşılaştırılmasının yapılmasıdır. Bu karşılaştırma için öncelikle çatışan iki kanundan hangisinin *özel*, hangisinin *genel* nitelikli olduğunun belirlenmesi gerekir. Ancak bu belirleme pek kolay değildir. Şöyle ki bir kanun hükmü bütünü itibarıyla *genel* ya da *özel* nitelikli olabileceği gibi yalnızca bir maddesi ya da düzenlenmesi itibarıyla *genel* ya da *özel* nitelikli olabilir. Bir kanun amaç ve kapsam maddesindeki düzenleme alanı bakımından genel kanun, bu alanla ilgili başka kanunlarda yer alan hükümler ise özel hükümlerdir; bu hükümleri düzenleyen kanunlar da özel kanunlardır<sup>3</sup>.

Hükümlerinin mahiyeti itibarıyla herkese veya her olaya uygulanması mümkün olan kanunlara *genel kanun*; belli kişilere veya belli olaylara uygulanan kanunlara ise *özel kanun* denilmektedir

Aynı düzeyde yer alan ve aynı tarihli iki hüküm arasında çelişki varsa, özel hüküm niteliğinde olanı uygulanır; genel hüküm niteliğinde olanı ise ihmal edilir. Bir kanunun

<sup>2</sup> Danıştay VDDK 18.05.2022 tarih ve Esas No: 2020/1623, Karar No: 2022/594 sayılı kararı

<sup>3</sup> Turgut Candan; *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Yetkin Yayınevi, 11. Baskı, Ankara, 2025, s.955.

X maddesi, aynı kanunun Y maddesi ile çatışıyorsa ve mesela X maddesi özel hüküm, Y maddesi ise genel hüküm niteliğinde ise, X maddesi uygulanır<sup>4</sup>.

Özel kanunlar, genel kanunun düzenleme alanına giren belirli alanları düzenlemek amacıyla genel kanunun hükümlerinden farklı birtakım hükümler getiren kanunlardır. Buna göre genel kanun önce, özel kanun sonra yürürlüğe girmiş ise özel kanun, genel kanuna tercihen uygulanır. Bir başka deyişle özel kanun düzenlendiği alanlarda genel kanun hükümlerinin uygulanmasına engel olur<sup>5</sup>.

## 2. TEBLİĞ

Hukukumuzda tebligat ilişkin esasları düzenleyen genel kanun, 7201 sayılı **Tebliğat Kanunu**'dur. Ancak vergi işlemlerinin taşıdığı önem ve özellikler nedeniyle **vergilendirmeye ilgili tebligat hükümleri** genel kanun hükümlerinden farklı olarak **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**'nda düzenlenmiştir.

Buna göre **tebliğ**, *vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir* (VUK m.21). Başka bir ifadeyle **tebligat**, hukuki işlemlerin kanunun öngördüğü esas ve usullere uygun olarak yazı veya ilan yoluyla yetkili makam tarafından muhataba bildirilmesi ve bu bildirimin belgelendirilmesidir<sup>6</sup>.

Bu anlamda vergisel işlemlerin muhatabına duyurulması olarak tanımlanan **tebliğ**, 213 sayılı

Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiştir. Tebliğ, VUK m.21'de tanımlanmış; VUK m.93 ilâ m.98'de tebliğin esasları ile muhatapları; VUK m.99 ilâ m.102'de **posta ile tebliğ usulleri**; VUK m.103 ilâ m.106'da **ilan yoluyla tebliğ usulü**; VUK m.107 ilâ m.109'da tebliğe ilişkin diğer hükümler, elektronik tebliğ ve hatalı tebliğ düzenlenmiştir.

O halde tebliğden söz edebilmek için Vergi Usul Kanunu'nun tebligatla alakalı hükümlerinde tanımlanan esaslara tabi olarak yapılmalıdır. Bu nedenle VUK'un tebligatla alakalı hükümlerinde belirtilen haller dışında başka kanunlara göre yapılan tebligatlar geçerli olmayacaktır.

### 2.1. Tebligatın Hangi Kanuna Göre Yapılacağı Hususu

Tebliğ işleminin geçerli olması ve icrai bir sonuç doğurması için öncelikle tebliğin usulüne uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir. Usulüne uygun yapılmayan tebligat, geçerli olmadığından içerdiği evrakın mahiyetine göre de icrai bir sonuç doğurmaz. **Örneğin** VUK hükümlerine göre tebliğ edilmesi gereken bir ihbarnamenin, Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesi sonucunda tebligat yapılmamış sayılacağından ihbarnameye dayalı olarak amme borcunun kesinleşmemesi ve dolayısıyla da akabinde ödeme emri ve sonrasında haciz işleminin de yapılamaması gerekmektedir.

Bu nedenle amme borcunun türüne ve hangi kanunda düzenlendiği hususu önem

<sup>4</sup> Kemal Gözler; **Yorum İlkeleri**, s.66. (<https://www.anayasa.gen.tr/yorum-ilkeleri.pdf>)

<sup>5</sup> Seyfullah Edis; **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 4.Baskı, Ankara, 1993, s.182.

<sup>6</sup> Hüseyin Aydemir; **Tebliğat Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024, s.49.& Murat Atalı, İbrahim Ermenek, Hilal Üçüncü; **Tebliğat Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.18.

arz etmektedir. Ayrıca tebliğ edilecek evrakın kim tarafından, hangi amaçla düzenlendiği ve ihtiva ettiği mahiyeti de ayrı bir öneme sahiptir.

Bu nedenle bu hususların aşağıda izah edilmesi zaruriyet doğurmuştur.

### 2.1.1. Tebligatın VUK ya da Tebligat Kanunu Uyarınca Yapılması

Hukukumuzda tebligata ilişkin esasları düzenleyen genel kanun 7201 sayılı **Tebliğat Kanunu**'dur. Ancak vergi işlemlerinin taşıdığı önem ve özellikler nedeniyle vergilendirmeyle ilgili tebligat hükümleri genel kanun hükümlerinden farklı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Öte yandan 7201 sayılı Tebligat Kanunu m.51'de, **mali tebliğlerin** kendi kanunlarında açık hüküm bulunmayan hâllerde Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle vergilendirme işlemlerine ilişkin belgelerin tebliğinde 213 sayılı Kanun hükümleri; VUK'ta hüküm bulunmaması hâlinde ise 7201 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.<sup>7</sup> 8

**Özetle** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi alacaklarının, 213 sayılı

*Vergi Usul Kanunu* hükümlerine göre tebliğinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak 7201 sayılı Tebligat Kanunu, 213 sayılı Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde uygulanma imkânı bulmaktadır<sup>9</sup>. VUK m.2'de gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin 213 sayılı Kanuna tabi olmadığı belirtildiğinden, *gümrük vergilerine ilişkin tebligat (6183 sayılı Kanun kapsamındaki vergisel işlemlerin tebligatları hariç) 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine tabidir.*

### 2.1.2. 6183 sayılı Kanun'a Tabi İşlemlerin Tebliği

7201 sayılı Tebligat Kanunu 1959 yılında; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ise 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. *01.01.1954 tarihinde yürürlüğe giren 6183 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde tebliğlerin yapılmasında uygulanacağı belirtilen Vergi Usul Kanunu, 1949 yılına ilişkin 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur*<sup>10</sup>. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile ilga edilmiş

<sup>7</sup> AYM'nin 22.09.2021 tarih ve E.No: 2021/37, K.No: 2021/63 sayılı kararı (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2021-63-nrm.pdf>)

<sup>8</sup> **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23.10.2024 tarih ve E.2024/352, K.2024/968 sayılı kararı** defter ve belge isteme yazısının davacı şirketin kanuni temsilcisinin ikametgâh adresi olduğu iddia edilen adrese tebliğinden önce, tüzel kişiliği devam eden davacı şirketin bilinen adreslerinde bulunamadığı hususuna yönelik davalı idarece dava dosyasına sunulmuş herhangi bir belgenin mevcut olmadığı, diğer taraftan, defter ve belge isteme yazısının, davacı şirketin kanuni temsilcisinin ikametgâh adresi olduğu iddia edilen adrese 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca tebliği gerekirken, **7201 sayılı Kanun'a göre yapılan tebligatın usulüne uygun olduğundan da söz edilemeyeceği**, bu durumda, davacı şirket hakkında defter ve belge isteme yazısının, davacının bilinen adresinde tebliğe çalışılmaksızın doğrudan kanuni temsilcinin ikametgâh adresi olduğu iddia edilen bir adreste, **Tebliğat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı** yönündedir. (<https://www.danistay.gov.tr/vergi-dava-daireleri-kurulu-kararlar-bulteni>)

<sup>9</sup> Mustafa Balcı, **Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması**, On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2023, s.361.

<sup>10</sup> 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olup 213 sayılı Kanun'un 414'üncü maddesi<sup>11</sup> gereğince, 5432 sayılı Kanun'a yapılan atıflar 213 sayılı Kanun'a yapılmış sayıldığından, 6183 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi gereği, 6183 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin işlemlerin tebliğinde **213 sayılı Vergi Usul Kanunu** hükümleri uygulanmaktadır<sup>12</sup>.

Tebliğle alakalı 6183 sayılı AATUHK m.8'de "*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve **tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.***" hükmü ile 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak tebliğlerde VUK'ta belirtilen *tebliğ hükümlerinin* geçerli olacağı hükmedilmiştir. Bu nedenle 6183 sayılı Kanun'a tabi işlemlerin tebliği, Tebligat Kanunu'na göre değil, VUK'a göre yapılacaktır.

### 2.1.3. Yargı Kararlarının Tebliği

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60'ıncı maddesi uyarınca *Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır.* Buna göre İYUK m.60'da *yargı tarafından yapılacak tebligat işlemleri VUK'a göre değil, Tebligat Kanunu'na göre yapılacaktır.* İYUK m.8/1. fıkra uyarınca *süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.*

**Özetle** 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60'ıncı maddesi uyarınca *Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi*

*mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır.*

Daha basit bir ifadeyle VUK'a tabi vergiler dahil olmak üzere tüm vergilerin vergilendirme süreci **idari yargılama aşamasında ise** yargı tarafından yapılacak tebligatlar VUK'a göre değil Tebligat Kanunu uyarınca yapılır (İYUK m.60).

### 2.2. Tebliğ Yapılacak Kişiler

VUK'un 93 ilâ 98'inci maddelerinde *tebligat usulleri, tebligatın gerçek ve tüzel kişilere, kanuni temsilci, askerlere, yabancı ülkede bulunanlara, kamu idare ve müesseselerine ne şekilde yapılacağı düzenlenmiştir.*

*Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır (VUK m.94/ilk fıkra).*

Bu noktada özellikle hükümlü ve tutuklulara yapılacak tebliğe ilişkin VUK'ta bir düzenlemenin olmaması ve aşağıda da izah edildiği üzere yeni kanuni düzenlemelerin olması herkesçe genel olarak gözden kaçan bir husus olmuştur.

### 2.3. Tutuklu ve/veya Hükümlülere Yapılan Tebliğ

Tutuklulara/hükümlülere yapılacak tebliğ ile ilgili VUK'ta bir hüküm bulunmamasına rağmen Tebligat Kanunu m.19 bu hususu düzenlemiştir. Tebligat Kanunu m.19 "*Mevkuf ve mahkumlara ait tebliğlerin yapılmasını, bunların bulunduğu müessese müdür veya memuru temin eder.*" şeklindedir.

<sup>11</sup> **213 sayılı Kanun'un 414'üncü maddesinde;** "Özel kanunlarda 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilen hallerde bu kanunun *mezkur* hükümlere tekabül eden maddeleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

<sup>12</sup> **Balci,** Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, s.407.

Şayet tebliğ yapılacak kişi, cezaevinde tutuklu ya da hükümlü ise tebligat kuralı olarak kurum müdürü veya memuru vasıtasıyla kendisine yapılır. Ancak Medeni Kanun m.407’de bulunan kısıt, bu durumun istisnasıdır. Medeni Kanun m.407 şu şekildeydi “*Bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkûm olan her ergin kısıtlanır. Cezayı yerine getirmekle görevli makam, böyle bir hükümlünün cezasını çekmeye başladığını, kendisine vasi atanmak üzere hemen yetkili vesayet makamına bildirmekle yükümlüdür.*” Buna göre kişi tutuklu ise tebligat kendisine; hükümlü ise ve ***bir yıl ya da daha fazla ceza almışsa vasi atanır ve tebligat vasiye yapılırdı.***

Ancak Medeni Kanun m.407 Anayasa Mahkemesi tarafından 22.03.2023 tarih ve E.2022/105, K.2023/54 sayılı kararla iptal edildi<sup>13</sup>.

7499 sayılı Kanun<sup>14</sup> ile Medeni Kanun m.407 “*Kesinleşmiş hapis cezasının infazı amacıyla ceza infaz kurumunda bulunan ergin bir kişi, isteği üzerine kısıtlanır veya kendisine kayyım atanır.*

***Toplam beş yıl veya daha fazla kesinleşmiş hapis cezasının infazı amacıyla ceza infaz kurumunda bulunan ergin bir kişi, isteği bulunmasa dahi kişiliğinin veya malvarlığının korunması bakımından***

*gerekli görülmesi hâlinde kısıtlanabilir. Cezayı yerine getirmekle görevli makam hapis cezasının infazına başladığını derhâl vesayet makamına bildirir.*

*Vesayet makamı karar vermeden önce hükümlüyü dinler.*

*Bu Kanunun kayyımlığa ilişkin hükümleri niteliğine uygun düştüğü ölçüde bu madde için de uygulanır.” şeklinde değiştirildi.*

Bu düzenleme ile bir yıl ya da daha uzun süreli ceza alanlara vasi atanması koşulu ortadan kalkmış bulunmaktadır.

Buna göre ***kişi tutuklu ise*** tutuklu olduğu kuruma tebliğ gönderilir ve o kurumun müdürü ya da memuru vasıtasıyla o kişiye tebliğ yapılır. Tutuklu dışında kurum müdürüne, memuruna ya da gardiyanına yapılan tebliğ usulsüz olur.

Ancak tebliğ yapılacak kişi ***hükümlü ise*** ve kesinleşmiş hapis cezası var ise isterse vasi ya da kayyım talep edebilir ve bu durumda vasi ya da kayyım tebliğ yapılır. Burada önem arz eden husus ve eski düzenlemeden farkı; *kişi 1 yıldan az ceza alsa bile vasi atanmasını talep edebilir ve tebliğin vasiye yapılmasını sağlayabilir.*

Ancak Medeni Kanun m.407/2.fıkra uyarınca ***toplam beş yıl veya daha fazla kesinleşmiş hapis cezasının infazı amacıyla ceza infaz kurumunda bulunan ergin bir kişi, isteği bulunmasa dahi*** kişiliğinin veya

<sup>13</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/06/20230623-7.pdf>

<sup>14</sup> 7499 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 12 Mart 2024 tarih ve 32487 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/03/20240312-1.htm>)

malvarlığının korunması bakımından **gerekli görülmesi hâlinde kısıtlanabilir**<sup>15</sup>.

Buna göre kesinleşmiş **hapis cezası 5 yılı aşan ergin kişi hakkında hâkim takdirine bağlı olarak** vasi ya da kayyım atanır ve bu durumda tebligat, vasi ya da kayyım yapılır.

Ancak kesinleşmiş **hapis cezası 5 yılı aşmıyorsa -örneğin 3 yıl ise-** ve vasi ya da kayyım **atanmasını istemiyorsa** bu durumda tebligat, Tebligat Kanunu m.19 uyarınca kurum müdürü ya da memuru vasıtasıyla kendisine yapılır.

Ancak kesinleşmiş **hapis cezası 5 yılı aşmıyorsa -örneğin 3 yıl ise-** ve vasi ya da kayyım **atanmasını istemiş ve atanmışsa** bu durumda tebligat, kanuni temsilciye (vasiye) yapılır<sup>16</sup>.

## SONUÇ

Tebliğata ilişkin genel kanun, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Vergiyle alakalı tebligat hükümleri ise ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Bu minvalde tebligata ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, özel kanun mahiyetinde olması hasebiyle vergisel işlemlere ilişkin tebligat işlemlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre yapılması gerekmektedir.

VUK m.94 uyarınca **tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.** Ancak VUK m.94 ve devam maddeleri

hükümlü ve tutuklulara yapılacak tebligata ilişkin herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Ancak Tebligat Kanunu m.19 bu hususu düzenlemiştir. Tebligat Kanunu m.19 "*Mevkuf ve mahkûmlara ait tebliğlerin yapılmasını, bunların bulunduğu müessese müdür veya memuru temin eder.*" şeklindedir.

Buna göre tutuklu ya da hükümlülere yapılacak tebligat kurum müdür ya da memuru vasıtasıyla kendilerine yapılır. Medeni Kanun m.407 "*Bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkûm olan her ergin kısıtlanır. Cezayı yerine getirmekle görevli makam, böyle bir hükümlünün cezasını çekmeye başladığını, kendisine vasi atanmak üzere hemen yetkili vesayet makamına bildirmekle yükümlüdür.*" şeklindeydi .

Ancak Medeni Kanun m.407 Anayasa Mahkemesince 22.03.2023 tarih ve E.2022/105, K.2023/54 sayılı kararla iptal edildi. Daha sonra 7499 sayılı Kanun ile Medeni Kanun m.407 yeniden ihdas edildi ve bu yeni düzenleme ile bir yıl ya da daha uzun süreli ceza alanlara vasi atanması koşulu ortadan kalkmış oldu.

Bu çerçevede kişi tutuklu ise tebligat kurum müdür ya da memuru vasıtasıyla kendisine yapılır. Ancak kişi hükümlü ise ve kesinleşmiş hapis cezası var ise isterse vasi ya da kayyım talep edebilir ve bu durumda vasi ya da kayyım tebliğ yapılır.

<sup>15</sup> Hüseyin Aydemir; **Vergi Davaları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2025, s.670-671.

<sup>16</sup> Murat Batı; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2025, ss.206-226.

Son tahlilde toplam beş yıl ya da daha fazla kesinleşmiş hapis cezası varsa **kişi hakkında hâkim takdirine bağlı olarak** vasi ya da kayyım atanır ve bu durumda tebligat, vasi ya da kayyım yapılır. Ancak 5 yıldan aşağı hapis cezası varsa bu durumda tebligat, Tebligat Kanunu m.19 uyarınca, kurum müdürü ya da memuru vasıtasıyla kendisine yapılabildiği gibi kişinin isteği üzerine kanuni temsilciye (vasi) yapılır.

**Gözler**, Kemal; Yorum İlkeleri, (<https://www.anayasa.gen.tr/yorum-ilkeleri.pdf>)

[www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

[www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)

## KAYNAKÇA

**Atalı**, Murat & **Ermenek**, İbrahim & **Üçüncü**, Hilal; Tebligat Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019

**Aydemir**, Hüseyin; Tebligat Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024.

**Aydemir**, Hüseyin; Vergi Davaları, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2025

**Balcı**, Mustafa; Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2023

**Batı**, Murat; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2025

**Candan**, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınevi, 11. Baskı, Ankara, 2025

**Edis**, Seyfullah; Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 1993.



## Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

