

Anayasa Mahkemesince Verilen Ertelemeli İptal Kararının Erteleme Sürecinde Uygulanıp Uygulanmayacağı Hususunda: Türk Vergi Hukukunda E-Tebliğat Sorunsalı

The Question of Whether The Deferred Annulment Decision Issued By The Constitutional Court will be Applied During The Deferred Period: The Problem of E-Notification in Turkish Tax Law

ÖZET

Çalışmada öz itibarıyla incelenen konu, vergi hukukundaki e-tebliğat hususuna ilişkin düzenlemelerin bir kısmının soyut norm denetimiyle itiraz yolu kullanılarak, Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi sonucu yüksek mahkeme tarafından verilen ertelemeli iptal kararının erteleme sürecindeki derdest davalarda iptal edilen hükmün mü yoksa iptal hükmünün kullanılacağı hususunun araştırılmasıdır. Böyle bir araştırma yapılırken Anayasa Mahkemesinde norm denetimi yapılırken hangi yolların kullanılabileceği, bunların sonunda verilen iptal kararlarının ertelenip ertelenemeyeceği anayasal hükümler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Yine vergi hukuku özelinde belgelendirme ve bilgilendirme vasfına sahip olan tebliğ ve bunun elektronik yollarla yapılması hususunda e-tebliğat düzenlemesi gözden geçirilmiştir. Son olarak çalışmanın ana gayesi olan vergi hukukunda e-tebliğat hususunda Anayasa Mahkemesi tarafından verilen ertelemeli iptal kararı ile erteleme sürecindeki derdest davalarda uyuşmazlıkların çözümünde iptal edilen hüküm mü yoksa iptal hükmünün uygulanacağı incelenmiştir. Konuyla ilgili olarak yapılan değerlendirme sonucunda gerek vergi yargılamasındaki yerleşik içtihatlar gerekse de Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararların kesinliği, anayasaya aykırılığı tespit edilen hükmün kullanımının uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmasının uygun olmayacağı hasebiyle Anayasa Mahkemesince verilen iptal hükmünün erteleme süresindeki derdest davalarda uygulanması gerektiği kanaatine varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu, İtiraz Yolu, E-Tebliğat, Ertelemeli İptal Kararı

ABSTRACT

Essentially, the study examines whether, in cases pending during the postponement period of the Constitutional Court's decision to annul certain regulations concerning e-notifications in tax law through abstract norm control and appeal, the annulled provision or the annulled provision itself should be applied. In conducting such research, the methods that can be used during norm control in the Constitutional Court, and whether the resulting annulment decisions can be postponed, have been evaluated within the framework of constitutional provisions. Furthermore, within the context of tax law, the regulation concerning notifications that serve a documentation and informational purpose, and the e-notification system for delivering these notifications electronically, has been reviewed. Finally, the main objective of this study, concerning e-notifications in tax law, was examined in relation to the Constitutional Court's postponed annulment decision, specifically whether the annulled provision or the annulment provision should be applied in resolving disputes in pending cases during the postponement period. As a result of the evaluation conducted on this matter, considering both the established precedents in tax litigation and the finality of the decisions rendered by the Constitutional Court, and given that the use of the provision found to be unconstitutional would not be appropriate in resolving disputes, it has been concluded that the annulment ruling issued by the Constitutional Court should be applied to pending cases during the postponement period.

Keywords: Constitutional Court, Tax Procedure Law, Appeal Process, E-Notification, Postponed Cancellation Decision.

GİRİŞ

Anayasa Mahkemesi (AYM) norm denetimi vasıtasıyla 1982 Anayasasında (Resmi Gazete (RG) Tarihi: 09.11.1982, RG Sayısı: 17863 (Mükerrer)) (AY) yer verilen mevzuat düzenlemelerinin tamamının ya da bir kısım hükümlerinin anayasaya aykırılığı iddiasıyla AY'de belirtilen makam ve kurumların başvuruları ile denetlenmektedir. AYM yaptığı norm denetimi iki şekilde yapmaktadır. İptal davası olarak da ifade edilen soyut norm denetimi ya da itiraz yolu olarak da ifade edilen somut norm denetimi vasıta kılınarak yapmaktadır. Bu anlamda AY'de yer verilen bazı mevzuatı düzenlemelerin yürürlüğe girdiği veya yürürlüğe girdikten belli süre

Ali Saklan¹

How to Cite This Article

Saklan, A. (2026). Anayasa Mahkemesince Verilen Ertelemeli İptal Kararının Erteleme Sürecinde Uygulanıp Uygulanmayacağı Hususunda: Türk Vergi Hukukunda E-Tebliğat Sorunsalı. *International Social Sciences Studies Journal*, (e-ISSN:2587-1587) 12(9), 1383-1394. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.23034049>

Arrival: 06 August 2026

Published: 30 September 2026

Social Sciences Studies Journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

¹ Dr. İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Konya, Türkiye. ORCID: 0000-0002-2498-808X

sonuna kadar AY'de yer verilen makam ve kurumlar tarafından yapılan başvurular neticesinde gerçekleştirilen denetim soyut norm denetimi olarak ifade edilmektedir. Benzer şekilde derdest olan bir davada, davaya bakan mahkemenin uyuşmazlığı çözmek için gerekli olan mevzuat düzenlemesinin kendiliğinden ya da davanın tarafları tarafından anayasa aykırı olduğu iddia edilmesi halinde AYM önüne götürülmesi şekline de somut norm denetimi denilmektedir.

AYM bahsi geçen iki norm denetimi yoluyla önüne gelen mevzuat hükümleri anayasaya aykırı olması durumunda bahsi geçen normların iptaline karar vermektedir. AY'de yer verilen iptal hükmünün RG'de yayımlanması ile mevzuat hükmü yürürlükten kalkmaktadır. AYM bazı zamanlarda anayasaya aykırı olduğunu tespit ettiği hükmün iptaline karar vermesine rağmen, ortaya çıkan hukuksal boşluğun kamu yararını ihlal etmemesi için yasa koyucunun iptal gerekçesine uygun bir şekilde yeni bir norm düzenlemesi yapılınca kadar iptal hükmünü yürürlüğe gireceği tarihi ayrıyeten belirleyebilmekte, iptal hükmünün yürürlüğe girme zamanı ertelemektedir. İşte bahsi geçen bu ertelemeli iptal kararında erteleme dönemi olarak ifade edilen ve yasa koyucuya verilen geçiş sürecinde derdest olan davalarda, anayasaya aykırılığı tespit edilen iptal hükmünün mü uygulanacağı yoksa iptal edilen hükmün erteleme sürecinde derdest davada uyuşmazlığın çözümünde kullanılabileceği hususu bir sorunsaldır.

Bu sorunsaldan yola çıkılarak çalışmada AYM tarafından son dönemde verilen vergi hukuku ve vergi yargılamasında derdest olan davalar açısından önem atfedilen Vergi Usul Kanunu 107/A maddesinde yer verilen birtakım hükümlerin iptal edilmesi ve iptal hükmünün ertelenmesine ilişkin durum incelenmiştir. Bu inceleme yapılırken AYM'nin verdiği ertelemeli iptal kararında erteleme sürecinde iptal hükmü mü yoksa iptal edilen hüküm mü kullanılacağı çalışmanın temelinde araştırdığı konu olmuştur. Bu bağlamda bu araştırmanın yapılmasında bazı konuların incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmiştir. Bu bağlamda çalışma üç bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümde AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararları anayasal hükümler çerçevesinde yapılan norm denetimleri, AYM kararlarının özellikleri ve erteleme süreci döneminde iptal edilen hüküm/iptal hükmünün hangisinin derdest davalarda uyuşmazlık çözümlenirken kullanılacağı, bu konuda yüksek mahkemelerin yaklaşımı bağlamında ifade edilmiştir. İkinci bölümde ise iptal edilen hükme ilişkin vergi hukuku özelinde ve vergi yargılamasında özellikle kişilerin adil yargılanma hakkı temelinde mahkemeye erişimlerinde önem arz eden tebliğ ve e-tebliğat konuları üzerinde genel değerlendirme yapılmıştır. Ve son bölümde AYM tarafından verilen iptal kararı mahkemeye erişim hakkı da dikkate alınarak değerlendirilerek erteleme sürecindeki derdest davalarda uyuşmazlığın çözümünde iptal hükmü mü yoksa iptal edilen hükmün mü kullanılacağı hususunda değerlendirmeler yapılmıştır.

ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN VERİLEN ERTELEMELİ İPTAL KARARLARI

AYM doğrudan AY'den aldığı yetkiye istinaden normlar hiyerarşisinde anayasadan sonra gelen bazı üst düzey normları AY'de yer verilen makamlar tarafından yapılan başvurulara istinaden denetlemektedir. Buna norm denetimi denilmektedir. Bu norm denetimi, denetimin yapıldığı zamana göre önleyici (*normun yürürlüğe girmesinden önce*) ya da düzeltici (*normun yürürlüğe girmesinden sonra*) şeklinde olabilmektedir. Konuyla ilgili AY'de yer verilen norm denetimi iki şekilde yapılmaktadır (Gençtürk ve Kolçak, 2023:497-498). Literatürde bu norm denetimleri kendi içinde soyut norm denetimi (iptal davası) ve somut norm denetimi (itiraz yolu) olarak iki başlık altında değerlendirilmektedir. Soyut norm denetimi Dünya uygulamalarına bakıldığında önleyici ve düzeltici (*giderici*) (1982 anayasasına göre düzeltici bir norm denetimi hakimdir.) bir denetim anlayışında iken (Yüzbaşıoğlu ve Tanör, 2024:528), somut norm denetimi de ise düzeltici (*giderici*) bir denetim anlayışına sahiptir (Gözler, 2011:748).

Soyut norm denetimi, iptal davasına konu olan normun, henüz pratikte uygulanma fırsatı bulmadan, anayasaya aykırılığı yönüyle iptal etmek maksadıyla AYM'ye dava açılmasına denir. (Karatepe, 2015:45; Yüzbaşıoğlu, 2017:203). Diğer bir anlatımla normu yürürlüğe girdikten kısa bir zaman diliminde veya hiç uygulanmadan soyut olarak gerçekleştirilen denetim türüne soyut norm denetimi denilmektedir (Yüzbaşıoğlu ve Tanör, 2024:528). AY'ye göre; soyut norm denetimi yoluna üç norm için gidilebilmektedir. Bu normlar yasalar, Cumhurbaşkanlığı (CB) Kararnameleri ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) İçtüzüğüdür. Bu üç normun belirli madde ve hükümlerinin AY'ye aykırılığı iddiasıyla CB'na, TBMM'nin en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve TBMM'nin en az beşte birine (120 üye) doğrudan doğruya AYM'ye iptal davası açma hakkı verilmiştir (AY 150. Mad.). Bu anlamda doğrudan doğruya dava açma süresi ilgili normun RG'de yayımlanmasından itibaren altmış gündür (AY 151. Mad.).

Somit norm denetimi ise, görülmekte olan bir dava sırasında yasa ya da CB kararnamesinin AY'ye aykırı olduğu yönüyle davanın taraflarının iddiasının ciddiliği açısından mahkemede kanaat oluşması ya da davayı gören mahkeme tarafından AY'ye aykırı görülmesi halinde, bu konuda AYM'ce bir karar verinceye kadar davanın geri

birakılması ve bahse konu normun AYM'ye götürülmesine ilişkin yargısal denetim aşamasıdır (Aliefendioğlu, 1996: 131; Azaklı, 2019:79; Anayasa 152. Mad.).

Soyut norm denetiminde maksat, AY'ye aykırı olan norm veya normun ilgili hükmünü iptal ettirerek AY'ye aykırılığın giderilmesi olmasına rağmen; somut norm denetiminde maksat bu yolla yapılan başvurulara konu olan ve AY'ye aykırı olduğu ifade edilen hükümlerin uygulanmasının engellenmesidir (Aliefendioğlu, 1984: 8). Ayrıca itiraz yolu, iptal davasına göre kimi yönden dar, kimi yönden geniş bir tatbik alanına sahiptir (Okşar, 2024: 89). Sadece görülmekte olan bir davada uygulanacak norm açısından somut norm denetimine yoluna gidilmesi yönüyle somut norm denetimi soyut norm denetimine göre daha dar bir uygulama alanı varken, somut norm denetimi, soyut norm denetimine göre süre kısıtı bulunmaması ve somut norm denetimi yolunda davada taraf olanlar ile davaya bakmakta olan mahkemece götürülmesi yönüyle her zaman uygulanabilir olması açısından soyut norm denetimine göre daha geniş bir uygulama alanı bulmaktadır (Özbudun, 2018:398; Yüzbaşıoğlu ve Tanör, 2024: 531).

Anayasal hükümler çerçevesinde AYM tarafından verilen iptal kararlarının genel nitelikleri gözden geçirildiğinde şu hususlara yer verilebilir. AY'de AYM iptal kararları için üç özellik öne çıkmaktadır (AY 153. Mad.). Bu üç özellik şu şekildedir.

AYM iptal kararları kesinidir; AY'nin 153. maddesinin birinci fıkrasında AYM kararlarının kesin olduğu ifade edilmiştir. Bir mahkeme tarafından verilen bir hükmün kesin olması demek geniş anlamda hem madden hem de şeklen kesin olması, dar anlamda ise sadece madden kesinleşmesi anlamına gelmektedir. Buradan yola çıkarak şeklen ve madden kesinleşmiş hüküm tanımlanabilir. Şeklen kesinleşmiş hüküm, mahkeme tarafından verilen nihai karara karşı başvuruda bulunulabilecek bir kanun yolunun kalmaması veya tüketilmesidir (Görgün vd., 2020:639). Şekli anlamda kesinlik iki ihtimalde söz konusu olabilir. Ya kanun yoluna başvuru imkanı olmadığından hüküm verilmesi esnasında kesinleşir ya da kanun yolu bulunmasına rağmen kanun yoluna başvurulmaması nedeniyle veya kanun yoluna başvurulmasına rağmen verilen karar sonucu tüm kanun yollarının tüketilmesi sonucunda kesinleşir (Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2013: 840-841). Şekli anlamda kesinlik maddi anlamda kesinliğin ön koşuludur, diğer bir anlatımla maddi anlamda kesinlikten bahsetmek için şekli anlamda kesinliğin sağlanması gerekmektedir (Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013: 655). Maddi anlamda kesin hüküm ise verilen hükmün bu hükmü veren mahkemece değiştirilememesi, olağan kanun yollarına müracaat edilememesi ve sonrasında açılacak davada bağlayıcı olması anlamına gelmektedir (Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2013: 842). Her ne kadar AY'de AYM tarafından verilen kararların kesin olması bu hususları içerse de norm denetimi sonucunda verilen ret kararlarının maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmemektedir (Babayiğit, 2016: 187). Şöyle ki; soyut norm denetimi yoluyla açılan iptal davası sonucunda AYM tarafından ret kararı verilse bile, aynı norm (*kanun ve CB kararnamesi*) için somut norm denetimi yoluyla ilgili mahkeme tarafından AYM'ye itiraz edilmesi mümkündür (Atar, 2024: 361). Yine AY'de somut norm denetimi yolunda AYM'nin işin esasına girerek ret kararı vermesi durumunda ve verilen bu kararın RG'de yayımlanmasından itibaren on yıl geçmedikçe tekraren aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığının iddia edilemeyeceği belirtilmiştir (AY 152/4. Mad.). Bahsi geçen yılın dolması halinde aynı kanun hükmü tekraren AYM önüne getirilebilecektir. Bu noktada burada da belirtilen zaman diliminden sonra verilen ret kararı maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeyecektir.

AYM iptal kararları geriye yürümez; AYM tarafından verilen iptal kararları, AY'nin 153. maddesine göre geriye yürümez (AY 153/5. Mad.). Anayasada yer verilen kazanılmış hakları, hukuk için önem arz eden hukuki güvenlik ve istikrar ilkesini ortadan kaldırması veya toplumda adalet kavrayışını zarar verici neticeleri husule getirmesinden duyulan endişe nedeniyle iptal kararlarının geriye yürümeyeceği tasdik edilmiştir (Babayiğit, 2016: 192). İptal kararları hukuki neticelerini yürürlüğe girdikleri zamanda husule getirdiklerinden ötürü geriye yürümez (Kaymak, 2022: 275). Her ne kadar iptal kararları hususunda geriye yürümeme kuralı var olsa bile bunun mutlak uygulanması durumunda zaman zaman iptal kararı öncesinde bir avantaj elde edilirken, iptal sonrası için bazı kişilerin cezalandırılması hali söz konusu olabilecek, bu anlamda eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecek durumlarla karşı karşıya kalılabilecektir (Altındağ, 2014: 777). Bu anlamda özellikle bazı durumlarda katı bir geriye yürümeme ilkesinin uygulanamayacağı hususu söz konusu olmaktadır ve bu konuda örnek olarak AY'nin 152. maddesinde yer verilen somut norm denetimine ilişkin düzenleme verilebilir. Burada görülmekte olan bir davada AYM'ye götürülen AY'ye aykırılık iddiası hakkında dava karar verilmeye dava geri bırakılır, AYM işin kendisine gelişinden itibaren beş ay için kararını vereceği, bu sürede kararını verip açıklamaması halinde davayı gören mahkemeni yürürlükteki hükümlere göre kararını vereceği, karar kesinleşinceye kadar AYM kararı gelmesi halinde davayı gören mahkemenin buna uyması gerektiği belirtilmiştir. (AY 152/1 ve 3. Mad.). AY'de yer verilen bu iki hüküm sayesinde, davanın geri bırakılması ile somut norm denetimi yoluna giden davanın tarafları bu durumdan yararlandırmakta, kararın kesinleşinceye kadar AYM tarafından verilen kararın gelmesi halinde iptal kararı geriye etkili olarak somut norm denetimi konusunu ortadan kaldırmaktadır (Cansel, 1992:95) Tabi burada bir başka sorunsal ortaya çıkmaktadır. AYM'ye somut norm denetimi yoluyla AY'ye aykırılığı ileri sürmeyen diğer

davalarda uygulanmaması durumudur. Böyle bir durum olması halinde bu durum hakkaniyete aykırılığa sebebiyet vermektedir (Altındağ, 2014: 777). Danıştay vermiş olduğu kararda; böyle bir durumun hukuk dışı bir düşünce olduğu ve tasvip edilemeyeceği, derdest olan bir davada itiraz yoluyla iptali hakkında verilen AYM kararının uygulanması gerektiği belirtilmiştir (Danıştay 8.D., E. 967/153, K. 2783, T. 17.09.1968, akt. Kuzu, 2011:216).

AYM iptal kararları bağlayıcıdır ve gerekçeli olmalıdır; Anayasanın 153. maddesinin son fıkrasında AYM kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanacağı ve yayınlanmasıyla birlikte yasama, yürütme, yargı mercileri ile idare makamları ve kişileri (gerçek ve tüzel) bağlayacağı belirtilmiştir. AYM kararlarının bağlayıcılığı ilkesi ile AY'de yer verilen organ ve kişilerin AYM kararına uygun bir şekilde hareket etmeleri gerekmektedir (Babayiğit, 2016: 189). Aynı zamanda AYM kararlarının bağlayıcılığından AYM içinde bağlayıcı olmasını icap ettirir (Yıldırım, 1993: 79). AYM tarafından verilen iptal kararları herkes için bağlayıcı olduğundan, iptal edilen normun uygulanmasına devam edilmesi ceza hukuku nezdinde bir suç iken, özel hukuk açısından da bir haksız fiil teşkil etmektedir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013: 568). Ayrıca yine AY'ye göre AYM iptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz (AY 153/1. Mad.). Bu anlamda yapılan norm denetiminde verilen iptal kararının hangi gerekçeye dayanarak verildiği belirtilmelidir

Kararların bağlayıcılığı ve gerekçeli olması hususunda önem arz eden bir husus AYM tarafından verilen kararlarda yürürlük tarihi mevzusudur. AY'de AYM tarafından verilen iptal kararlarının gerekçesi yazılmadan açıklanamayacağı ve normla ilgili iptal kararının gerekçesiyle beraber Resmi Gazetede yayımlandığı anda normun yürürlükten kalkacağı ifade edilmiştir (AY 153/1.ve 3.Mad.). Her ne kadar böyle bir düzenleme mevcut olsa da AYM tarafından verilen bazı kararların toplumun geneli için geniş yankı uyandırmasından kasıtlı basında açıklandığı (Yıldırım, 1993: 69) veya gerekçesiz bir şekilde yayımlandığı görülmektedir (Gözler, 2000: 492). Bu durumlar apaçık AY'de yer verilen iptal kararlarının gerekçesi yazılmadan açıklanamaz hükmüne aykırıdır (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:570). Gerekçeli bir şekilde verilen iptal kararları bağlayıcıdır. Bu konuda AYM'nin gerekçeli bir şekilde verdiği iptal kararlarının bağlayıcılığı hususunda, Danıştay'ın bakış açısı da şu şekildedir. Danıştay İDDK tarafından verilen bir kararda, yüksek mahkeme AYM kararlarının hüküm fıkraları ile hükme esas teşkil eden temel gerekçeleri de bağlayıcı olduğunun kabul edilmesi zorunludur şeklinde hüküm vermiştir (Danıştay İDDK, E. 2010/2397, K.2013/1123, T.28.03.2013).

AYM iptal kararlarının yürürlüğe girme tarihi gerek AY'ye aykırılık yönüyle gerekse de iptal kararların sonucunda ilgili normdan etkilenecek olan kesim için son derece önem arz etmektedir. Bu bağlamda yürürlük tarihinin tespiti yönünden önem atfedilen bir başka husus ertelemeli iptal kararlarıdır. AYM verdiği iptal kararlarına yönelik olarak bu kararların yürürlüğe girme tarihini tespit edebilir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:570). AY'ye göre; AYM verdiği iptal hükümlerinin yürürlüğe girişi tarihini, kararın RG'de yayımlandığı günden başlayarak bir yıl erteleyebilir (AY 153/4. Mad.) Bu tip iptal kararlarına ertelemeli iptal kararı denilmektedir. Ertelemeye ilişkin böyle kaidenin getirilmesindeki neden; verilen iptal kararı neticesinden ortaya çıkan boşluğun telafi edilmesi ve yeni bir normun konulması yasa koyucuya zaman verilmesidir (Anayurt, 2025 (2025/a): 434). Burada AYM iki kötü durumdan daha kötüsünden birisini (*AYM tarafından iptal edilmiş bir kuralın belirli bir müddet daha uygulanmasına olanak tanımak*) daha az kötü olan diğerine (*iptal kararının hemen uygulanmasının ortaya bir boşluğun çıkmasına sebebiyet vermesi*) tercihte bulunmuştur (Anayurt, 2025 (2025/b):858)

AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararlarında en büyük sorunsal, AYM tarafından AY'ye aykırı olduğu hususunda iptal hükmü verilen kararın uygulanması sorunsalıdır. Bir taraftan iptal davasına konu olan norm iptal edilmiş, ama iptale ilişkin yürürlük tarihi ortaya çıkan yasal boşluğun telafi edilmesi için ertelenmiştir. Bu anlamda erteleme süresince derdest olan davalarda AYM tarafından verilen iptal kararı mı uygulanacak yoksa ertelemeli iptal kararıyla iptal edilmiş normun mu uygulanacağı hususu kafa karışıklığına sebebiyet vermektedir. Derdest olan davayı gören mahkemenin AYM kararına uymaması, AYM kararlarının bağlayıcı olması açısından AY'ye aykırılık teşkil ederken; AYM kararına uygun hareket etmesi halinde AY'nin üstünlüğü ve hukuksal güvenlik ilkesi açısından aykırı muamele edilmiş olmaktadır (Eren, 2025: 1189-1190). Burada ertelemeli iptal kararının verilmesi sonucunda ortaya çıkan sonuç hem soyut norm denetimi ile iptal davasında hem de somut norm denetimi yönüyle itiraz yolunda aynı neticeyi doğurmaktadır (Kılıç, 2024:119). Bu anlamda her iki norm denetimi açısından verilen ertelemeli iptal kararlarının erteleme sürecinde uygulanıp uygulanmayacağı hususunda yüksek mahkemelerin bakışları son derece önem arz etmektedir. Bu bağlamda AYM'nin, Uyuşmazlık Mahkemesinin (UM) ve Danıştay'ın ertelemeli iptal kararlarına bakışı ilerleyen paragraflarda yer verilmiştir.

AYM'nin Erteleme İptal Kararlarının Erteleme Sürecinde Uygulanıp Uygulanmayacağına Bakışı; AYM 'ye VUK 114. Maddesinin ikinci fıkrasının iptaline yönelik Diyarbakır Vergi Mahkemesi tarafından yapılan somut norm denetimi başvurusuna istinaden AYM bahse konu maddeyi iptal etmiş ve bu iptal neticesinde ortaya çıkacak hukuksal boşluğun kamu yararını ihlal edici olduğu değerlendirildiğinden iptal kararının RG'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir (AYM E.2006/124, K.2009/146, T.15.10.2009). Bu

kararda yer verilen kanun hükmüne istinaden VUK'ta yapılan geçici 28. Maddenin iptaline ilişkin Kocaeli Vergi Mahkemesi (*Açılan dava; konu takdir komisyonunca tarafından belli edilen matrah üzerinden tarh edilen katma değer vergisi ve vergi ziyai cezasının kaldırılmasına yöneliktir.*) tarafından yapılan somut norm denetimi başvurusunda; AYM tarafından 15.10.2009 tarihinde verilen ertelemeli iptal kararına ilişkin olarak, kararın 08.01.2010 tarihinde RG'de yayımlandığı, 24.02.2010 tarihinde katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı ve bu dönemde halen VUK 114/2. Maddenin yürürlükte olduğu, ve bu hükmüne göre dava konusu olayda zamanaşımı dolmadan tarhiyat yapıldığı ifade edilmiştir (AYM E.2010/103, K.2010/106, T.07.12.2010). AYM, verdiği ertelemeli iptal kararında da görüleceği üzere, geçiş döneminde (*iptal tarihi-ertelemeli yürürlük tarihi arası dönem*) uygulanması hususunda, iptal edilen yasa hükmünün erteleme süresi periyodunda halen yürürlükte olduğundan kasıtlı uygulanacağını ifade etmektedir.

UM'nin Erteleme İptal Kararlarının Erteleme Sürecinde Uygulanıp Uygulanmayacağına Bakışı; UM, AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararlarına ilişkin konuya bakışı da şu şekildedir. UM Hukuk Bölümü (HB) tarafından 1992 yılında verilen 308 sayılı kanun hükmünde karnamenin (KHK) bazı maddelerin iptaline yönelik (*308 sayılı KHKda iptal edilen hükümler arasında 233 sayılı KHK 45/8. Maddesine yönelik*) AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararına ilişkin çözüldüğü uyuşmazlıkta; hukuki neticeleri henüz bitirilmemiş ve hukuki neticeler husule getirmeye devam eden bir kaideye AYM tarafından verilen iptal kararından sonra geçerlik tanınan olanaksız olduğu, AYM tarafından AY'ye aykırı olduğu saptanan bir kuralın, bu saptama yapıldıktan sonra uygulama alanı bulmasını net bir şekilde engelleyeceği ve bundan dolayı ertelemeli iptal kararının geçiş sürecinde iptal edilen hükmün uygulama alanı olmadığı kabulünün gerekli olduğu ifade edilmiştir (UM HB. E.1992/9, K. 1992/12, T.23.03.1992). UM tarafından verilen kararda da görüleceği üzere AYM tarafından iptal edilen hükmün erteleme döneminde uygulanmasının AY'ye aykırı olduğundan kasıtlı uygulanmaması gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay'ın Erteleme İptal Kararlarının Erteleme Sürecinde Uygulanıp Uygulanmayacağına Bakışı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) tarafından verilen bir kararda; belediye meclisi tarafından konulan tarifeyle istinaden hesaplanan ilan ve reklam vergisine ilişkin Belediye Gelirleri Kanununun 96/B maddesinin AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararıyla iptal edilmesi üzerine tahakkuk ve tahsil edilen ilan ve reklam vergilerinin ret ve iadesine yönelik davada; AYM'ye bildirilen bir kaide hakkında iptal kararı henüz RG'de yayınlanmazsa bile, derdest olan dava ya da temyiz başvurularının AYM tarafından iptal edilen kurallara göre neticelendirilmesi gerektiği, aksi durum AYM tarafından anayasaya aykırılığı hükümle sabit hale getirilmiş karara göre yapılmasının hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği ifade edilmiştir. Ayrıca kararda, AYM tarafından ertelemeli iptal kararının verilmesinde iptal kararı neticesinde ortaya çıkan hukuki boşluğun, Anayasaya uygun bir şekilde kararda verilen gerekçeye göre yasa koyucu tarafından yeni bir düzenleme yaparak doldurulması amaçlandığı zikredilmiştir. Yine kararda, somut norm denetimi yoluyla AYM itiraz başvurusunda bulunulduğu zaman, temyizen incelenen ve henüz kesinleşmemiş ısrar kararlarına karşı yapılacak temyiz talebinin, AYM tarafından verilen iptal edilen kurala göre değil, bu kaidenin iptal edildiği dikkate alınarak neticelendirilmesi belirtilmiştir (Danıştay VDDK, E.2010/21, K. 2012/1, T.25.01.2012). Yüksek mahkeme tarafından verilen bu kararda öz itibarıyla erteleme süresince, AYM tarafından verilen iptal kararının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay 4.D. tarafından verilen ve sahte fatura düzenlemek yoluyla elde edilen komisyon gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin açılan davada; AYM tarafından VUK 114/2. Maddesine yönelik verilen ertelemeli iptal kararına ilişkin olarak, AYM tarafından verdiği iptal kararının altı ay sonra yürürlüğe girmesi hususunda ertelemeli iptal kararı, ortada bir boşluk oluşturmamak adına yasa koyucunun iptal kararınca verilen gerekçeye uygun yeni bir düzenleme yapılması için verilmiş olduğu, bu anlamda iptal edilen hükmün yargı mercilerince derdest davada uygulanmasına sebebiyet vermeyeceğini kabul edilmesinin gerektiği belirtilmiştir (Danıştay 4.D., E.2016/7091, K. 2016/1249, T. 23.03.2016). Yüksek mahkemenin vermiş olduğu bu kararda da iptal kararının ertelenmesini gerekçe tesis eden anayasal hükmün hangi maksatla konulduğu ifade edilerek, bu durumun iptal edilen hükmün uygulamaya devam edileceği anlamına gelmeyeceği zikredilmiştir.

Danıştay VDDK tarafından; vergi ziyai cezasına yönelik açılan bir davada VUK 344/2.maddeye yönelik AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararına ilişkin olarak; yüksek mahkeme vermiş olduğu kararda, vergi ziyai cezasının hesaplanmasına yönelik gerekçe ile kamu yararının korunmasına yönelik gerekçe dikkate alınarak iptal edilen hükmüne göre değil, iptal hükmüne göre karar verilmesi gerektiğini dile getirmiştir (Danıştay VDDK, E. 2005/318, K.2006/125, T. 26.05.2006). Danıştay tarafından verilen bu kararda da AYM'nin iptal edilen hükmüne ilişkin gerekçesi ile kamu yararına yönelik gerekçesi birlikte değerlendirilerek erteleme döneminde iptal edilen hükmüne göre değil, iptal hükmüne göre işlem tesis edilmesi belirtilmiştir.

Danıştay'ın AYM vermiş olduğu ertelemeli iptal kararının erteleme süresince derdest davalarda uygulanmayacağı hususunda yaklaşımı dışında Danıştay 10.D. birtakım kararlarında aksi bir tutum sergileyerek AYM tarafından iptal edilen hükmün erteleme süresince uygulanması gerektiği yönünde de kararlar verdikleri, AY'nin 153/3 fıkrasının sadece yasama organına yönelik olduğuna kanaatini kabul etmediği görülmektedir (Yasin, 2019: 1001-1003). Konuyla ilgili olarak Danıştay 10. ve 13. Dairelerinden meydana gelen müşterek kurulca verilen kararda, AYM kararı RG yayımlanmasına rağmen henüz yürürlüğe girmediği sürece kurulan işlemlerin yargısal mercilerce yapılacak denetimi, yürürlüğü AYM kararıyla muhafaza altına alınmış düzenlemeye göre yapılması gerektiği ifade edilmiş, verilen bu içtihat Danıştay İdari Dava Daireleri (İDDK) Kurulunca bertaraf edilmiştir (Küçük, 2013:331). Danıştay İDDK tarafından verilen kararda; mevzuat düzenlemesinin bir kısmının ya da tamamının anayasaya aykırı olduğu bilinip iptal edilmesine rağmen eldeki davaları anayasaya aykırılığı tespit edilmiş kaidelere göre çözülmesi hukuk devleti ve anayasanın üstünlüğü ilkesine göre uygun değildir (Danıştay İDDK, YD. İtiraz No: 2013/774, T. 07.11.2013, akt. Küçük, 2013:331).

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ VE E-TEBLİGAT

Arapça kökenli bir kelime olan tebliğ, kelime anlamı itibariyle “bildirme, haber verme, bildiri” anlamlarına gelmektedir (<https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 28.07.2026). Genel anlamda bir tanımlama yapıldığında tebliğ, bir kişiye kendisi hakkında hüküm tesis edebilecek bir yazının evvelce saptanan şekil ve usulde ulaştırmak olarak ifade edilmektedir (Oktar, 2020: 132). Vergi hukuku bağlamında tebliğ kavramı değerlendirildiğinde; vergilendirmeye alakalı olarak hukuki netice husule getirecek yazı ya da belgelerin vergi mükellefine, sorumlusuna ya da diğer alakalı kimselere bildirilmesidir (Kaneti vd., 2022:191)

Tebliğ işlemleri, dört temel ilke üzerinde inşa edilmiştir. Bunlar mahremiyet ilkesi, neticeye ulaşma, usule ve şekle uygunluk ve son olarak yazılılık ilkesidir. **Mahremiyet İlkesi;** Arapça kökenli bir kavram olan mahremiyet kelime anlamı itibariyle “gizlilik” anlamına gelmektedir (<https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 30.07.2026). Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesi, vergilendirme ile ilgili yapılan işlemlerde vergi yükümlüsüne ilişkin edinilen bilgilerin (iş, hesap durumu, kişisel ve ailevi bilgiler vb.) vergilendirme maksadı dışında kullanılmaması, diğer bir ifadeyle gizli kalması gerektiğini içermektedir (Karakoç, 2014: 524). Bu anlamda AY 20. Maddesinde yer verilen özel hayatın gizliliği bağlamında değerlendirilmekte, bunun ihlal edilmesi halinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda (RG Tarihi: 12.10.2004, RG Sayısı: 25611) 239. Maddesinde yer verilen düzenlemeye göre; vergi mahremiyeti suçunu işleyen kimse hapis ve adli para cezası cezalandırılması gündeme gelecektir (Kaneti vd., 2022: 412-413). Yine mahremiyetle, vergi güvenliği sağlanmakta, vergi yükümlüsünün bilgilerinin üçüncü bir kişinin eline geçmeyeceği hususunda bir güvence verilmektedir (Acar, 2023: 35). Mahremiyet ilkesi temelinde vergilendirmeye ilgili işlemlerin vergi yükümlüsüne tebliğ edilmesinde bu ilkeye uygun hareket edilmesi önem arz etmektedir. **Neticeye ulaşma ilkesi;** her halükarda tebligat sayesinde bir hukuki neticenin husule gelmesini ifade etmekte, tebligat konusundaki yasal düzenlemelerde yetkili makamlar tarafından bir şekilde tebligatın yapılması himaye ettiği ve bu tebligat sayesinde hukuki neticenin gerçekleşmesi nihayetinde olacağı ifade etmektedir (Ayyıldırım, 2019:109). **Usule ve şekle uygunluk ilkesi;** Vergisel idari işlem tesis edilirken, bu işlemin yasada belirtilen şekle ve usule uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Bu anlamda vergilendirme işlemlerinde yapılacak tebliğ işlemlerinde esaslı unsurlar yönüyle şekle uygun hareket edilmesi gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (RG Tarihi: 10.01.1961, RG Sayısı: 10705) (VUK) hükümlerine göre; esasa etki eden şekil hataları (*mükellef adı, vergi çeşidi ya da miktarı, dava açma süresi, görevlendirilmiş makamca evrakın tanzim edilmemesi*) vesikayı hükümsüz hale getirmekle birlikte, esasa etki etmeyen hatalar tebliğe konu evrakı hukuki değerini kaybetmeyeceği belirtilmiştir (VUK 108. Mad.). Son olarak **yazılılık ilkesi** açısından şu hususlar dile getirilebilir. İdarenin dili kaide olarak yazılıdır ve yazılılık işleminde şekil, kâğıt üzerinde idari işlemin açıklanması ve yetkili tarafından evrakın ıslak imzayla imzalanmasıdır (*istisna olarak güvenli elektronik imza ile imzalana e- tebligat (VUK 107-A)*) (Yüce ve Çelik, 2017:68-69). Bu anlamda yapılan tebliğ işleminde tebliğ konu evrak yazılı ve imzalı bir şekilde tebligata konu teşkil etmesi gerekmektedir.

Tebliğ işleminin iki tane önemli hukuki fonksiyonu bünyesinde barındırmaktadır. Bunlardan birisi hukuki netice husule getirecek işlemin ilgiliye bildirilmesi bir diğeri ise yapılan bu yazılı bildirimin belgelendirmesi işlevidir (Muşul, 2013: 41). Diğer bir anlatımla tebliğ işlemi, yasada öngörülen biçimde ilgiliye ya da ilgili namına yetkili kılınan kişiye hukuki işlemin yazılı bir şekilde bildirilmesi ve yapılan bu bildirimin belgelendirilmesi işlevidir (Ruhi, 17). Bir başka açıdan bakıldığında tebliğ işleminin maddi özelliği bilgilendirme iken, şekli özelliği belgelendirmedir (Atalı vd., 2024:18).

Vergilendirme süreci bilindiği üzere vergiyi doğuran olay gerçekleşmesi halinde tarh işlemi ile başlamaktadır. VUK'ta yer verilen tanımlamayla tarh, vergi alacağının yasada gösterilen matrah ve oranlar bağlamında vergi dairesi tarafından yapılacak hesaplamayla tespit edilmesini sağlayan bir idari işlemdir (VUK 20. Mad.). Tarh işlemiyle tespit edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya geçmesi diğer bir anlatımla verginin tahakkuk

edebilmesi için vergi mükellefine ya da ceza sorumlusuna tebliğ edilmesi, bildirilmesi gerekmektedir (Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019:86). Bu anlamda tebliğ işlemi, tarh ve tahakkuk işlemi arasında köprü vazifesi görmektedir (Oktar, 2020: 133). Yine idari ya da yargısal sürelerin işlemeye başlaması açısından müessir husus tebliğ tarihidir (Öncel vd.,2021:113). Bu anlamda tebliğ işlemi, vergilendirme sürecinde büyük önem atfedilen bir muameledir.

Türkiye’de tebligat hukukuna hakim olan kanun 7201 sayılı Tebligat Kanunu (RG Tarihi: 19.02.1959, RG Sayısı: 10139) (TK) dur. Hal böyle olmakla birlikte vergilendirme alanında, bu işlemleri taşıdığı özellikler dikkate alındığında bu kanundan ayrı olarak VUK’ta düzenleme yapıldığı görülmekte, bu anlamda genel kanun (TK) özel kanun (VUK) çatışmasında öncelikle VUK’a göre işlem tesis edilmesi, burada herhangi bir hüküm bulunmaması durumunda TK’ya bakılması gerekmektedir (Şenyüz vd., 2019:196). Burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus vergi yargılamasında tebliğe ilişkin hangi yasal düzenlemenin dikkate alınacağı hususudur. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (RG Tarihi: 22.01.1982, RG Sayısı: 17580) (İYUK) 60. Maddesine göre; vergi yargılamasında tebliğ işlemlerine ilişkin dikkate alınması gereken kanun TK’dır (İYUK 60. Mad.) ve vergi yargılamasında tebliğ işlemlerinde VUK hükümleri uygulanmamaktadır (Kırbaş, 2015: 116).

Vergiyle ilgili vergi yükümlüsü nezdinde yapılan tarhiyat işlemi hakkında bilgilendirici bir mahiyette olan tebliğ, usul ve şekilsel bir işlem olarak esasa etki bir hata meydana gelmesi halinde tebliğin hukuki netice husule getirmesi mani olabilmektedir (Çelik ve Yüce, 2020:141). Bu anlamda VUK yer verilen tebliğ hükümlerin uygun hareket edilmesi önem arz etmektedir. VUK’ta tebliğe ilişkin hükümler incelendiğinde, tebliğe ait hükümler VUK 93 ile 109. Maddeler arasında düzenlenmiştir. Tebliğe ait hükümlerde, tebliğe ait esasların neler olduğu, tebliğ yapılacakların kimler olduğu, vergi mükellefi yerine veli, vasi, kayyım gibi vergi sorumlusu varsa ve/veya bunlar birden fazla ise kime tebliğ yapılacağı, yabancı memleketlerde vasıtalı tebliğin nasıl yapılacağı, tebliğ yollarının (*posta yoluyla, ilan, memur aracılığıyla ve e-tebligat yöntemi ile tebliğ*) neler olduğu, hatalı yapılan tebligata ait hükümler ve son olarak da tebliğ yerine geçen işlemlerin neler olduğu ifade edilmiştir (VUK 93-109. Maddeler).

Tebliğle ilgili genel çerçeve çizildikten sonra çalışma konumuz vergi hukukunda e-tebligata ile ilişkin olduğundan tebliğ yollarından e-tebligat yolundan bahsedilmesi yararlı olacaktır. E-tebligat, vergilendirmeye alakalı vesikanın Gelir İdaresi Başkanlığı’na e-imzalı bir şekilde vergi muhatabına elektronik ortamda muhatabın elektronik adresine gönderilmesi muamelesidir (Koper, 2023: 748). VUK’ta yer verilen düzenlemede e-tebligat sistemi üzerinde yapılan tebliğ işlemi, ilgiliye iletildiği tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir (VUK 107/A/5. Mad.). VUK’ta yer verilen bu düzenleme paralelinde, vergi yükümlüsünün elektronik tebligat adresine gönderilen vesikayı açıp açmamasından bağımsız bir şekilde her halukarda belirlenen sürenin dolması halinde ilgili vesikayı tebliğ edilmiş sayılmaktadır (Ayyıldırım, 2021: 42).

E-tebligat usulü VUK 107/A maddesinde yer verilen düzenlemeyle VUK’a getirilmiştir. AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararına istinaden 7587 sayılı Kanun (RG Tarihi: 01.07.2026, RG Sayısı: 33297)’un 9. Maddesine istinaden şu anki güncel haline ulaşmıştır. VUK’ta 107/A’nın güncel hali incelendiğinde, e-tebligat yoluyla hangi vergi mükelleflerine tebliğ işlemi yapılacağı hususunda zorunlu ve talebe bağlı olarak ikili bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Bu anlamda madde metninde yer verilen vergi mükellefleri (*kurumlar vergisi mükellefleri, maddede yer verilen gerçek usulde gelir vergisi mükellefleri, madde metninde yer verilen şirketler vb.*) zorunlu bir şekilde e-tebligat sistemini kullanma zorunluluğu getirilmişken, bunların dışında kalan vergi mükelleflerine isteğe bağlı e-tebligat kullanma zorunluluğu getirilmiştir (VUK 107/A-1, 2. Maddeler). Yine madde metninde hangi hallerin (*ticaret sicilinden silinen tüzel kişiler, ölen ya da gıplığına karar verilen gerçek kişiler, talep etmeleri halinde 65 yaşını doldurmuş kişiler vb.*) gerçekleşmesi halinde e-tebligat sisteminden çıkarılacağı belirtilmiştir (VUK 107/A-4. Mad.).

VUK’ta yer verilen düzenlemede bazı hususlar AYM tarafından iptal edilmeden önce; 6009 sayılı Kanunla (RG Tarihi: 01.08.2010, RG Sayısı: 27659) eklenen 7. Maddeye istinaden Maliye Bakanlığı’na tebliğle, tebliğe elverişli e-adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacağına ilişkin hususlarda usul ve esaslara belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlık buna istinaden, 456 sayılı VUK Genel Tebliğini (RG Tarihi: 27.08.2015, RG Sayısı: 29458) çıkarmıştır. İptalden sonra yapılan değişiklikte Hazine ve Maliye Bakanlığı’na tebliğle, e-tebligata ilişkin bazı hususlar hakkında gerekli altyapının kurulması ve bu maddenin uygulanmasına yönelik olarak diğer esas ve usuller tespit edilmesi hususlarında yetkili kılınmıştır (VUK 107/A/6. Mad.).

VUK Genel tebliğinin güncel halinde, VUK’ta yer verilen düzenlemeye paralel olarak e-tebligat yapılacakların kimler olduğu (zorunlu-isteğe bağlı), bildirim mükellefiyetleri, e-tebligat adresi edinme yöntemi, e-tebligat sisteminden nasıl çıkılacağı ve konuyla ilgili ilgilinin sorumluluğunun neler olduğu ve e-tebligat uygun hareket edilmemesi halinde ceza uygulaması hakkında konuları içermektedir.

E-tebligat, her ne kadar zaman, enerji, kağıt tasarrufu, ücretsiz oluşu, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki ilişkinin daha şeffaf, hızlı yürümesinin sağlaması (Yurtsever, 2016:462) gibi çeşitli faydaları bünyesinde

barındırmasına rağmen, bu teknolojik gelişim hususunda dijital okuryazarlık durumunun yeterli olmaması ve vergilendirmeye ilgili yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği hususlarda alt düzenlemelerde konunun değerlendirilerek vergi yükümlüsünün bilgi eksikliğine sebebiyet verilmesi halinde kişinin e-tebligat yoluyla yapılan vergilendirme işleminden geç haberdar olması gibi durumlarda vergi yükümlüsünün vergi idaresine karşı yargı yoluna gitmesi, adil yargılanma hakkı bünyesindeki mahkemeye erişim hakkını kullanmasını çeşitli durumlarda zedeleyeceği ve kişinin hukuksal güvenliğini etkileyeceği gibi negatif durumları da barındırdığı ifade edilmelidir.

ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN VERİLEN E-TEBLİGAT İLE İLGİLİ ERTELEMELİ İPTAL KARARI

AYM'ye Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 19. Ceza Dairesi tarafından gizleme suçundan açılan davada somut norm denetimi başvurusu ile VUK 107/a maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na 6009 sayılı Kanun 7. Maddesine istinaden verilen tebliğ çıkarma yetkisindeki zorunlu e-tebligat kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine e-ortamda tebliğ yapılacağına ilişkin mevzuat düzenlemesini anayasa aykırı olduğundan bahisle itiraz yoluna gidilmiştir. AYM anayasa aykırılığına ilişkin hususları hak arama hürriyeti ve bu başlık altında mahkemeye erişim hakkı temelinde değerlendirmiştir (AYM E.2025/94, K.2026/11, T.15.01.2026). Burada verilen kararlar ilgili diğer açıklamalara geçmeden mahkemeye erişim hakkı hususundan bahsedilmesi yararlı olacaktır.

Mahkemeye erişim, geniş bir kapsama sahip olan adil yargılanma hakkının bir ögesidir (Ekmekci ve Aslan, 2023: 23). Mahkemeye erişim tanımlanmadan önce adil yargılanma hakkını ifade etmek önemlidir. Adil yargılanma hakkı, bir kimsenin ortaya çıkan bir uyuşmazlık nedeniyle, net, yansız ve bağımsız mahkemeler önüne getirmesi, makul bir vakitte, sahipsiz bir şekilde hüküm altına alınmasını talep etme hakkıdır (Hayrullahoğlu, 2022: 102). Adil yargılanma hakkı temelinde mahkemeye erişimi değerlendirdiğimizde hak arama hürriyetinin alt yapısını oluşturmaktadır. Bu bağlamda mahkemeye erişim hakkı, bir uyuşmazlık hususunda dava hakkı veya yargı mercilerine ulaşma hakkını ifade etmektedir (Kaşıkçı, 2017:536). Bahis konusu hak, ortaya çıkan uyuşmazlığı yargı mercilerinin önüne getirilmesi ve uyuşmazlık konusuna ilişkin verilecek olan hükmün etkin bir şekilde karar altına alınmasını belirtmektedir (Çelik, 2014:31). Mahkemeye erişim hakkı, insan hakları yönüyle mutlak haklar arasından yer almamakta (Görgülü Ergenç, 2021: 126) ve sınırlandırılması mümkün bir haktır (Aydın, 2018: 540). Bu anlamda devletlerin bu hakla ilişkin takdir yetkisinin bulunduğu söylenebilir. Ancak böyle bir takdir yetkisi kullanırken; ölçülülük ilkesi paralelinde, meşru bir gaye doğrultusunda, hakkın özüne dokunulmadan yapılması gerekmektedir (Yaltı, 2006: 120).

AYM e-tebligatla ilgili verdiği iptal kararında; mahkemeye erişimin yasayla anayasada yer verilen sınırlama nedenlerine uygun ve ölçülü bir şekilde sınırlandırılabilirliği belirtilmiş, bunun dışında temel sınırları ve çizgileri çizilmeksizin, belirsiz, sınırı olmayan, geniş bir alanın yürütme erkine bırakılması aynı zamanda yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi paralelinde sınırlama ölçütü olan yasallık ilkesine de aykırılık teşkil edeceği ifade edilmiştir. Bu bağlamda AYM kararında vergilendirmede e-tebligat uygulamasına ilişkin kimlerin e-tebligatı kullanacağı, kullanma imkanının bulunup bulunmadığı hususlarının dikkate alınıp alınmadığı, kullanma zorunluluğu ne zaman başlayıp, ne zaman biteceği yasada açıkça belirtilmeden Bakanlık bazı hususlarda tebliğe yetkili kılındığı ve yetkinin sınırlarının belirlenmediği zikredilmiştir. Bu minvalde yürütme erkine verilen e-adres kullanma zorunluluğu, kendisine e-ortamda tebliğ yapılacağı ve e-tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme konularında mahkemeye erişim hakkının yasayla sınırlandırılması ilkesiyle uyuşmadığı nedeniyle iptal hükmü kararının hukuki boşluğun kamu yararını ihlal edeceğinden kasıtlı RG'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay içinde yürürlüğe girmesine karar verilmiştir (AYM E.2025/94, K.2026/11, T.15.01.2026). Bir önceki başlıkta da yasa koyucu 7587 sayılı Kanun'la e-tebligata ilişkin verilen iptal kararı paralelinde yasal düzenlemeyi yapmıştır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Çalışma kapsamında ana amaç AYM tarafından VUK'ta düzenlenen e-tebligat hususunda verilen ertelemeli iptal kararında vergi yargılamasında derdest olan davalardaki yansıması hususudur. Diğer bir ifadeyle çalışmanın ana gayesi, erteleme döneminde vergi yargılamasında derdest davalarda, AYM'ye konu teşkil eden iptal hükmü düzenlemesi mi kullanılacak yoksa AYM tarafından verilen iptal kararı mı uygulanacak? hususunun değerlendirilmesidir. Bu minvalde öncelikle AYM'nin karara yaklaşımına bakılması, sonrasında derdest davalar için değerlendirmenin yapılması isabetli olacaktır. AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararı değerlendirildiğinde; kararda itirazın gerekçesi olarak AY'nin 2. Maddesi (hukuk devleti ilkesi), 13. Maddesi (temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması), 36. Maddesi (hak arama hürriyeti) ve 38. Maddesi (suç ve cezalara ilişkin hususlar) maddeleri gösterilmiş, AYM konuyu 2. ve 36. Madde yönüyle değerlendirmiştir.

AYM tarafından verilen kararda görüleceği üzere, idareye verilen yetkinin sınırlarının tam olarak çizilmemesi hususlarının kişilerin mahkemeler önünde davacı ve davalı olarak iddia ya da savunmada bulunması hususlarına

ilişkin hak arama hürriyetinin ve onun türevi olan mahkemeye erişim hakkının sınırlandırıldığı ifade edilmiş, her ne kadar mahkemeye erişim hakkı mutlak haklar arasında olmasa da bu hakkın sınırlandırılmasında çeşitli ölçütlerin (meşru bir gaye-yasayla-ölçülülük ilkesine uygun) bulunduğu belirtilmiştir. Bu minvalde yasayla e-tebligatın kullanılmasında kimlerin zorunlu kılındığı kimlerin zorunlu kılınmadığı hususunda gerekli tespitler yapılmadan ve diğer hususların sınırları tam olarak çizilmeden bu konulara ilişkin düzenlemelerin idare tarafından alt düzenlemeyle (*tebliğ çıkarılarak*) yapılması hususu özellikle mahkemeye erişimin kullanılmasında, kişinin uyuşmazlığını mahkeme önüne getiremeden (*dava açma süresinin başlangıcının dava konusunun tebliğ edilmesiyle başladığı dikkate alındığında*) kişilerin hak arama hürriyetini ciddi şekilde sarstığı söylenmelidir. Vergilendirme sürecinde mahkeme önüne götürülerek, vergi yükümlüsü lehine çıkacak hükmün verilmesi engellenmektedir. Bu anlamda AYM tarafından verilen bu isabetli kararlar e-tebligat hususunda yasayla belirlenmesi gereken hususta belirsizliğin ve temel sınırların çizilmemesi ve bun hususlar dikkate alınmaksızın alt düzenlemelerle kişilerin mahkemeye erişimleri engellenmesi hususunda bu durum bertaraf edilmiş, kişinin adil yargılanma hakkı özelinde mahkemeye erişim hakkı sağlanmıştır. E-tebligatla ilgili ortaya çıkan sorunlardan birisi AYM tarafından iptal edilerek olumlu bir gelişme sağlandı. Ancak buradaki bir başka sorun ise vergi yargılamasında derdest olan davalar özelinde AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararına ilişkindir.

Çalışmada hatırlandığı üzere AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararına ilişkin olarak, AYM, UM ve Danıştay kararlarından örnekler vererek bu üç yüksek mahkemenin konuya yaklaşımından bahsedilmişti. Yine hatırlandığı üzere, AYM ertelemeli iptal kararlarının erteleme süresince kullanılmayacağı, diğer bir anlatımla iptal edilen hükmün halen kullanılmaya devam edeceğini belirtirken, UM HB konuyla ilgili verdiği kararda AYM tarafından iptal kararı verilip ertelense bile kararlar hükmün anayasa aykırılığı tespit edilerek iptal edildiğinden kasıtlı AYM'nin iptal kararının uygulanması gerektiği belirtilmişti. Son olarak Danıştay'ın kararları incelendiğinde bazı ayırksı durumlar dışında, özellikle vergi dava daireleri ve vergi dava daireleri kurulu arasında yerleşik hale gelmiş kararlarla, AYM tarafından iptal kararının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Mahkeme kararları incelendiğinde; genel itibarıyla iptal kararının ertelenmesi nedeninin ve süresinin, ortaya çıkan hukuki boşluğun yasa koyucu tarafından anayasa uygun bir şekilde doldurulması maksatlı yapıldığı, iptal edilen hükmün yargı mercileri önünde derdest olan davalarda uygulanmayacağı anlamına gelmeyeceğini ifade ederek, iptal kararının uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay tarafından verilen AYM tarafından verilen e-tebligatla ilgili iptal kararlarına ilişkin güncel bir kararında şu hususlar dile getirilmiştir. Dava muhtelif dönemlere ilişkin kamu alacaklarının tahsili maksadıyla banka hesapları üzerine konulan haczin kaldırılmasına yöneliktir. Dava konusu yapılan haciz işlemleri; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (RG Tarihi: 28.07.1953, RG Sayısı: 8469) (AATUHK) gereğince yapılmaktadır. AATUHK 8. Maddesinde kanunda yer verilen sürelerin hesabında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri tatbik olunur, hükmüne yer verilmiştir. Danıştay VUK'ta düzenlenen e-tebligat hususunda AYM tarafından verilen ertelemeli iptal kararıyla ilgili yaptığı hukuki değerlendirmede, AYM tarafından verilen iptal kararının gerekçesine uygun bir şekilde yasa koyucu tarafından düzenleme yapılmasına erteleme verilerek imkan verilmesi, derdest davada iptal edilen hükmün uygulanmasına devam edileceği anlamına gelmeyeceği ifade edilerek AYM tarafından verilen iptal kararlarının, bu kararının yayımından önce açılmış ve halen bakılmakta olan davalarda uygulanması gerekli olması değerlendirilmesini yapılarak iptal edilen düzenlemenin hukuki netice doğurmayacağına karar verilmiştir (Danıştay 3.D. E.2024/4288, K. 2026/1632, T. 06.04.2026).

Çalışma kapsamında yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde tebliğ işleminin iki önemli vasfı bilgilendirme ve belgelendirmedir. Bu noktada vergi yükümlüsüne vergilendirme sürecinde vergi idaresi tarafından yapılan vergisel işlemlerin, kesilen vergisel kabahatlerin hakkında bilgilendirmede bulunulması esnasında uygulanacak usul ve esasların yasa da açık, net, sınırları belirli çerçevelerle çizilmiş düzenlemelerle belli edilmesi gerekmektedir. Hakeza yine bilgilendirme işleviyle birlikte, vergi yükümlüsüne verilen belgenin de bilgilendirmede temel alınan yasal mevzuatla usulüne uygun bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Bu sayede vergi yükümlüleri kendi aleyhlerine olacak hususlarda ortaya çıkacak uyuşmazlıkları yargı mercileri önüne taşıma hakkından mahrum kalmazlar. Bu anlamda AYM tarafından verilen isabetli kararda e-tebligat düzenlemesinin yasal zemine oturturulmadan sınırları çizilmeden idareye verilen yetkiyle çıkartılan tebliğle, zorunlu e-tebligat uygulamasına dahil edilerek ve kendilerine tebligat gönderilme usulü getirilen düzenleme ile birlikte vergi yükümlüsünün temel hak ve hürriyetlerini yasayla kısıtlanması gerekirken, yasal düzenleme yapılmadan tebliğle kısıtlayan e-tebligat uygulamasının iptal edilmesi isabetli bir yaklaşım olduğu değerlendirilmektedir. Derdest olan davalarda uygulanmasında, AYM kararlarının ertelenmesinin hukuki boşluğun giderilmesine yönelik yasa koyucuya verilen bir süre olması ve AYM kararlarının verildiği anda kesin olduğu hükmü, AYM tarafından verilen iptal kararıyla iptal edilen hükmün anayasa aykırı olduğunun tespit edildiğinin birlikte değerlendirildiğinde, Danıştay yaklaşımının paralelinde AYM tarafından verilen iptal kararının erteleme sürecinde de iptal kararından önce açılmış ve halen derdest olan davalarda uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, C. (2023). *Türk Vergi Hukukunda Tebliğ İşleminin Usulsüz Yapılmasında Hukuki Sorumluluk*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/literatur/arama>, Erişim Tarihi: 20.07.2026).
- Aliefendioğlu, Y. (1984). Türk Anayasa Yargısında Denetim Yolu, *Danıştay Dergisi*, Sayı:54-55, 3-30.
- Aliefendioğlu, Y. (1996). *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Altındağ, H. (2014). Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı ve Anayasa Değişikliği Sonrasında İdari Dava Açma Süresinin Yeniden Doğması, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVIII, Sayı: 3-4, 771-788.
- Anayurt, Ö. (2025). *Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)*, Seçkin Yayınları, Ankara. (2025/a) (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi: 25.07.2026).
- Anayurt, Ö. (2025). *Anayasa Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara. (2025/b) (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi: 25.07.2026).
- Atalı, M., Ermenek, İ. Üçüncü, S.H. (2024). *Tebliğat Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi: 26.07.2026).
- Atar, Y. (2025). *Türk Anayasa Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Aydın, A. (2018). Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:34, 537-585.
- AYM, E.2006/124, K.2009/146, T. 15.10.2009. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi: 25.07.2026).
- AYM, E.2010/103, K.2010/106, T. 07.12.2010. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi: 25.07.2026).
- AYM, E.2025/94, K.2026/11, T. 15.01.2016. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi: 25.07.2026).
- Ayyıldırım, K. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Tebligat*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/literatur/arama>, Erişim Tarihi: 21.07.2026).
- Ayyıldırım, K. (2021). *Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi*, Maliye Araştırmaları-4 (Ed. Burçin Bozdoğanoglu), Ekin Yayınevi, Bursa, 40-57.
- Azaklı, M. (2019). Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Somut Norm Denetimi Yoluyla İncelenmesi, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:36, Sayı:1, 73-103.
- Babayiğit, M. (2016). Türk Hukukunda Anayasa Mahkemesi Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:124, 183-220.
- Cansel, E. (1992). Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar, *Anayasa Yargısı*, Cilt:9, 87-104.
- Çelik, A. (2014). *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi Bireysel Başvuru El Kitapları Sayı:3*. Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- Çelik, M. Yüce, M. (2020). Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı: 16, 139-162.
- Danıştay 3.D. E.2024/4288, K.2026/1632, T. 06.04.2026. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi: 24.07.2026).
- Danıştay 4.D. E.2016/7091, K.2016/1249, T. 23.03.2016. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi: 24.07.2026).
- Danıştay İDDK, E.2010/2397, K.2013/1123, T. 28.03.2013. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi: 24.07.2026).
- Danıştay VDDK, E.2005/318, K.2006/125, T. 26.05.2006. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, Erişim Tarihi: 24.07.2026).

- Danıştay VDDK, E.2010/21, K.2012/1, T. 25.01.2012. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi:23.07.2026).
- Ekmekçi, Ö., Aslan, V. (2023). Mahkemeye Erişim Hakkı Zamanaşımı Sürelerinin Uygulanmaması Sonucunu Doğurabilir Mi? (Çetin Akboğa Başvurusu). *Çimento İşveren*, Cilt:37, Sayı:6, 8-29.
- Eren, A. (2025). *Anayasa Hukuku Dersleri*, Seçkin Yayınları, Ankara. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi:19.07.2026).
- Gençtürk, Ü. Kolçak, H. (2023). Yapısal Sorunların Çözümünde Somut Norm Denetimi Yolunun İşlevsel Kılınması Üzerine Bir Değerlendirme, *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:8, Sayı:2, s. 493-521.
- Görgülü Ergenç, F. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Görgün, L.Ş. Börü, L. Toraman, B. Kodakoğlu, M. (2020). *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözler, K. (2011). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt:2*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Hayrulloğlu, B. (2022). Mahkemeye Erişim Hakkı Bağlamında Vergi Uyuşmazlıklarının İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:402, 101-115.
- <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, Erişim Tarihi:25.07.2026.
- <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 25.07.2026.
- <https://www.mevzuat.gov.tr/> Erişim Tarihi: 20.06.2026.
- <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi: 20.06.2026.
- Kaneti, S. Ekmekci, E. Güneş, G. Kaşıkçı, M. (2022). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karatepe, Ş. (2015). *Anayasa Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Kaşıkçı, M. (2017). Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütünün Hukukla Okumak). *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. LXXV, S.2, 535-554.
- Kaymak, Ş. (2022). Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararları Bağlamında İdari Yaptırımlarda Zaman Bakımından Uygulanma İlkesi, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 154, 253-290.
- Kılıç, A. (2024). Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Bağlayıcılığı ve İptal Kararı Sonucu Kanun Koyma, *Yasama Dergisi*, Sayı:50, 105-134.
- Kırbaş, S. (2015) *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi:20.07.2026).
- Koper, M. (2023). *Hukuk, Ceza, Vergi ve İdari Yargılama Usulünde Tebligat*, Seçkin Yayınevi, Ankara. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi:20.07.2026).
- Kuru, B. Arslan R. Yılmaz, E. (2013). *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kuzu, B. (2011). Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu, *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 52(1-4), 185-229.
- Küçük, A. (2013). Anayasa Mahkemesi Tarafından Verilen İptal Kararlarının Erken Açıklanmasına ve Yürürlüğün Ertelenmesine Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı:3, 311-357.
- Muşul, T. (2013). *Tebligat Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Mutluer, K. Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Okşar, M. (2024). Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Üzerinde Somut Norm Denetimi Yolunun Kullanılmasına İlişkin Anayasal Düzenlemelerden (M. 104/17- Beşinci ve Altıncı Cümleler) Kaynaklı Sorunlar, *YÜHFD*, C. XXI, 2024/2, 85-135.

- Oktar, S.A. (2020). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M. Çağan, N., Kumrulu, A. Göker, C. (2021). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbudun, E. (2018). *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Pekcanitez, H. Atalay, O. Özkes, M. (2013). *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Ruhi, C., Ruhi, A.C. (2024). *Tebliğat Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi:20.07.2026).
- Şenyüz, D. Yüce, M. Gerçek, A. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Tanör, B. Yüzbaşıoğlu, N. (2024). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi:21.07.2026).
- UM HB, E.1992/9, K.2010/106, T. 07.12.2010. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>, Erişim Tarihi:21.07.2026).
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Yasin, M. (2019). *Anayasa Mahkemesince Verilen “Ertelemeli İptal Kararlarının” Uygulanması Sorununa Danıştay Yaklaşımı*, Ord. Prof. Dr. Ali Fuat Başgilin Anısına Armağan (Ed. Saadet Yüksel/Abuzer Kendigelen), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s.986-990. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.lexpera.com.tr/literatur/arama>, Erişim Tarihi:20.09.2025).
- Yıldırım, T. (1993). Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:26, Sayı:4, 69-80.
- Yurtsever, H. (2016). Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:23, Sayı:2, 451-466.
- Yüce, M. Çelik M. (2017). *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi:21.07.2026).
- Yüzbaşıoğlu, N. (2017). *Anayasa Hukukuna Giriş*, Beta Yayınları, İstanbul. (Yararlanılan Veri Tabanı: <https://www.turcademy.com/>, Erişim Tarihi:22.07.2026).