



**T. C.**

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK MAHKEME KARARLARI**  
**ÇERÇEVESİNDE VERGİ TEBLİGATI VE**  
**KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**MUHAMMED ÇELİK**

**BURSA - 2015**





T. C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

**YÜKSEK MAHKEME KARARLARI  
ÇERÇEVESİNDE VERGİ TEBLİGATI VE  
KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

MUHAMMED ÇELİK


Danışman

PROF. DR. MEHMET YÜCE

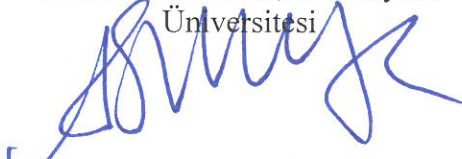
BURSA - 2015

T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim/~~Anasanaat~~ Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 701312001 numaralı Muhammed ÇELİK'in hazırladığı "Yüksek Mahkeme Kararları Çerçevesinde Vergi Tebligat Ve Karşılaşılan Sorunlar" konulu ~~Yüksek Lisans Tezi~~ (Yüksek Lisans/~~Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması~~) ile ilgili tez savunma sınavı, 14./08/ 2015 günü 15:00. - 16.00. saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının ..~~başarılı~~..... (başarılı/başarısız) olduğuna ..~~Oybirliği~~..... (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet YÜCE  
  
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)  
Uludağ Üniversitesi  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Prof. Dr. Adnan GERGEK  
  
Üye  
Uludağ Üniversitesi  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Prof. Dr. Ali ŞEKERKAYA  
Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi  
  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

14./08/2015

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Muhammed ÇELİK  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : Maliye  
Bilim Dalı : Mali Hukuk  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : xi + 222  
Mezuniyet Tarihi : .... / .... / 20.....  
Tez Danışmanları : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

### **YÜKSEK MAHKEME KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ TEBLİGATI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

Tebliğ veya tebligat, herhangi hukuki işlemten dolayı muhatabın tebliğ konusu işlemin tabi olduğu kanunda yer alan şekil ve usul şartlarına bağlı kalarak hazırlanan tebliğ evrakı ile haberdar edildiği bilgilendirme ve belgelendirme işlemidir. Bu bağlamda bilgilendirme ve belgelendirme işlemi olan tebliğ, konusu işlemten haberdar olan muhatabın hukuk âleminde sonuç doğuracak işlemler yapmasını sağlayan bir araç iken idare açısından ise kamu alacağının tahsili amacıyla üzerinde vergiyi doğuran olayın doğduğu tebliğin muhatabıyla irtibata geçtiği veya mahkemenin hukuki bir olayı sonlandırmak amacıyla davalı veya davacı konumunda olanlarla ya da idarenin işleyişi sırasında irtibatı sağlayan, muhatap ve idare olmak üzere her iki tarafa da çeşitli kazanımlar sağlayan usulü işlemler bütünüdür. Bu çalışmada tebligatın hukuk âlemindeki anlamı açıklanarak, ardından tebliğ işlemi konusuna göre kazai tebligat, mali tebligat ve idari tebligat olmak üzere üç ana temel kriter çerçevesinde incelenmiş ve ayrıma gidilmiştir. Akabinde çeşitli kanunlarda tebliğ işlemine yönelik hükümler kısaca incelendikten sonra esas itibarıyla Tebligat Kanunu ve Vergi Usul Kanununda bu işleme yönelik yer alan hükümler karşılaştırmalı olarak ele alınarak çeşitli çıkarımlarda bulunulmuştur. Mali tebligatlar çerçevesinde yüksek mahkeme kararlarından faydalanılarak tebliğ işleminin idareden muhataba ulaşana kadar geçmiş olduğu tüm süreçlerde ortaya çıkan sorunlar ve Yüksek mahkeme kararları ile doktrindeki fikir ayrılıkları da ele alınarak tebliğ işlemi ile ilgili sorunlar tespit edilmiş ve önemli öneriler sunulmuştur.

#### **Anahtar Kelimeler**

**Tebliğ, Tebligat, Vergi Tebliği, Tebligat Hukuku, Vergi Usul Hukuku, Bilinen Adres, Tebliğ memuru, Vergi Tebliğ Sorunları**

## ABSTRACT

Name and Surname : Muhammed ÇELİK  
University : Uludag University  
Faculty : Social Science Institution  
Department : Public Finance  
Degree Awarded : Fiscal Law  
Page Number : xi + 222  
Degree Date : .... / .... / 20.....  
Supervisor (s) : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

### HIGH COURT DECISIONS WITHIN THE FRAMEWORK OF THE TAX NOTIFICATION AND PROBLEMS

Notification or notice is information and certification process which is informing the addressee of the notification document for any legal process. This process takes place with notification document which depends on procedural requirements of shape in related law. In this context, it provides a link to Tax Administration with the person on the taxable event occurs for the collection of public receivables while notice is a means of which breeds results in legal fields of addressee. In addition to that, it ensures various achievements on both sides of the process. In this study, notification meaning has been explained in legal world, and then notification process has been classified in three ways which are judicial notice, financial notices and administrative notification. Then the provisions of various laws in the notification process for all intents and purposes after analyzing briefly the Notification Law and Tax Procedure Law the provisions contained for this process as compared to taking a variety of inferences. Within the framework financial notifications, from administrative to addressee, problems in notification process have been identified by taking advantage of High Court decisions. Additionally, the problems of notification process have been identified and important proposals have been presented by dealing with disagreements between High Court decisions and doctrine.

#### Keywords

**Notice, Notification, Tax Notification, Notification Law, Tax Procedure Law, Known Address, Notification Officer, Problems of Fiscal Notification**

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI .....	İ
ÖZET .....	İİİ
ABSTRACT .....	İV
İÇİNDEKİLER .....	V
KISALTMALAR .....	İX
TABLolar LİSTESİ .....	Xİ
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TEBLİGAT VE TÜRLERİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

1. TEBLİGAT KAVRAMI .....	4
1.1. TEBLİGATIN TANIMI.....	4
1.1.1. Etimolojik Tanımı .....	4
1.1.2. Hukuki Tanımı.....	5
1.2. TEBLİGATIN AMACI VE ÖNEMİ .....	7
1.2.1. Tebligatın Amacı .....	7
1.2.2. Tebligatın Önemi .....	10
1.3. TEBLİĞE BENZEYEN KAVRAMLAR .....	13
1.3.1. Davetiye .....	14
1.3.2. Çağrı Mektubu.....	14
1.3.3. Bilgilendirme Haberleri ve Yazıları.....	14
2. TEBLİGATIN KAYNAKLARI .....	14
2.1. TEBLİGAT KANUNU İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER .....	14
2.2. ÖZEL KANUNLAR VE İLGİLİ DÜZENLEMELERİ.....	17
2.2.1. Vergi Usul Kanunu .....	17
2.2.2. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun .....	18
2.2.3. Gümrük Kanunu .....	21
2.2.4. İcra ve İflas Kanunu.....	24
2.2.5. Ceza Muhakemeleri Kanunu.....	25
2.2.6. Hukuk Muhakemeleri Kanunu .....	28

2.3. ULUSLARARASI İKİ TARAFLI VE ÇOK TARAFLI ANLAŞMALAR .....	29
2.3.1. Genel Hatlarıyla İki Taraflı ve Çok taraflı Anlaşmalar .....	30
2.3.2. İki Taraflı Uluslararası Anlaşmalar .....	32
2.3.3. Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmalar .....	33
2.3.3.1. Hukuk Usulüne Dair Sözleşme .....	33
2.3.3.2. 1965 Tarihli Lahey Sözleşmesi.....	35
3. TEBLİGAT TÜRLERİ.....	39
3.1. KAZAİ TEBLİGAT .....	39
3.2. MALİ TEBLİGAT .....	46
3.3. İDARİ TEBLİGAT .....	49

## İKİNCİ BÖLÜM

### TEBLİGATIN HUKUKSAL DAYANAKLARI VE ÇEŞİTLERİ

1. TEBLİGATIN HUKUKSAL DAYANAKLARI .....	54
1.1. VERGİ USUL KANUNU İLE TEBLİGAT KANUNU ARASINDAKİ İLİŞKİ	54
1.2. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE GEÇERLİ İLKELER.....	57
1.2.1. Mahremiyet İlkesi.....	57
1.2.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi .....	62
1.2.3. Yazılılık İlkesi .....	65
1.2.4. Sonuca Ulaşma İlkesi .....	67
1.3. TEBLİGATIN MUHATAPLARI.....	69
1.3.1. Gerçek Kişilere Tebligat .....	69
1.3.1.1. Tebligatın Bizzat Muhatabın Kendisine Yapılması.....	69
1.3.1.2. İkametgâhtakilere ve İşyerindekilere Tebligat .....	70
1.3.1.3. Kanuni Temsilcilere Tebligat .....	74
1.3.1.4. Umumi Vekile Tebligat .....	75
1.3.1.5. Vasıtalı Tebligat .....	77
1.3.2. Tüzel Kişilere Tebligat .....	79
2. TEBLİGAT ÇEŞİTLERİ .....	81
2.1. YURTIÇİNDEKİ KİŞİLERE TEBLİGAT .....	81
2.1.1. Posta Yoluyla Tebligat .....	81
2.1.1.1. Posta yoluyla tebligat usulü .....	84
2.1.1.2. Tebliğ evrakının dağıtımı .....	89
2.1.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat .....	116
2.1.3. Dairede Ve Komisyonda Tebligat .....	117
2.1.4. İlan Yoluyla Tebligat.....	119
2.1.4.1. Tebligatın ilan yoluyla yapılacağı haller.....	120



2.1.4.2. İlanın içeriği.....	122
2.1.4.3. İlanın şekli .....	123
2.1.5. Elektronik Tebligat .....	127
2.2. YURTDIŞINDAİ KİŞİLERE TEBLİGAT .....	134
2.2.1. Türk Vatandaşı Olmayanlara Tebligat .....	135
2.2.2. Türk Vatandaşına Tebligat .....	136
2.2.3. Türk Memuruna veya Askeri Şahıslara Tebligat.....	137
2.2.3.1. Türk memuruna tebligat .....	137
2.2.3.2. Askeri şahıslara tebligat.....	138

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

1. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE KARŞILAŞILAN HATALARLA İLGİLİ SORUNLAR.....	141
1.1. TEBLİĞ EDİLEN BELGELERE İLİŞKİN HATA SORUNLARI.....	142
1.1.1. Esasa Etkili Şekil Hatası .....	142
1.1.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hatası .....	145
1.2. TEBLİGAT USULÜNDEN KAYNAKLANAN HATAYA İLİŞKİN SORUN	146
2. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE UYGULAMALARLA İLGİLİ SORUNLAR...	148
2.1. MEVZUATIN AÇIK VE ANLAŞILABİLİR OLMAMASI SORUNU .....	149
2.1.1. Mevzuatta Hüküm Olmamasından Kaynaklanan Sorunlar .....	149
2.1.2. Mevzuatın Anlaşılabilir Olmamasından Kaynaklanan Sorunlar .....	152
2.1.2.1. Vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesiyle ilgili sorunlar .....	152
2.1.2.2. İkametgâh adresindekilerden kaynaklı sorunlar.....	155
2.1.2.3. Muhatabın adreste sürekli olmaması ve adres değiştirmedeği durum.....	156
2.1.3. Kanun hükmünün yanlış yorumlanmasından kaynaklanan sorunlar ..	159
2.2. İDARENİN İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	160
2.2.1. İlanen Tebliğ Koşulları Doğmadan İlanen Tebliğ Yoluna Gidilmesi Sorunu .....	160
2.2.2. Tebliği Kabule Yetkili Olmayan Kişilere Tebligat Yapılması Sorunu..	172
2.2.3. Dairede Usulüne Uygun Tebliğ Yapılmaması Sorunu .....	176
2.2.4. Tebliğe İlişkin Sürece Uymaksızın Tebligat Yapılması Sorunu.....	178
2.2.5. İdarenin 7201 Sayılı Kanunu Çerçevesinde Tebligat Yapması Sorunu	180

2.3. POSTA MEMURUNDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	182
2.3.1. Tebliğ Memurunun Şekil Unsurlarına Dikkat Etmemesi Sorunu.....	182
2.3.2. Gerek Olmadığı Halde Genel Kanuna Göre Tebliğ Yapılması Sorunu	187
2.3.3. Tebliği Kabule Yetkili Olmayan Kişilere Tebligat Yapılması Sorunu..	189
2.4. MUHTARLIKTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	191
2.4.1. Muhtarın Usulüne Uygun Olarak Muhatabı Haberdar Etmemesi Sorunu .....	192
2.5. MUHATAPTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR .....	193
2.5.1. Muhatabın Bilinen Adresinden Kaynaklı Sorunlar .....	193
2.5.2. Temsil Yetkisi Olmadığı Halde İşlem Yapılmaya Devam Edilmesi Sorunu .....	195
2.5.3. Muhatabın Dürüstlük Kurallarına Aykırı Davranması Sorunu .....	196
3. DEĞERLENDİRME .....	198
SONUÇ.....	202
KAYNAKLAR .....	212
ÖZGEÇMİŞ .....	222

## KISALTMALAR

<b>Kısaltma</b>	<b>Bibliyografik Bilgi</b>
AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
Any.	: Anayasa
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D.	: Daire
der.	: Derleyen
DK	: Danıştay Kanunu
E.	: Esas Numarası
ed.	: Editör
ET.	: Erişim Tarihi
ET. Yön.	: Elektronik Tebligat Yönetmeliği
GK	: Gümrük Kanunu
Güm. Yön.	: Gümrük Yönetmeliği
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD.	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSYK	: Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar Numarası
Kam. K.	: Kamulaştırma Kanunu
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KEP Yön.	: Kayıtlı Elektronik Posta Yönetmeliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MERNİS	: Merkezi Nüfus İdare Sistemi

MERSİS	: Merkezi Sicil Kayıt Sistemi
MİK	: Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun
MK	: Medeni Kanun
p.	: Page
pp.	: Page Paper
P.T.İ.R.	: Postada Tebligat İşlemleri Rehberi
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
ss.	: Sayfadan Sayfaya
Say. K	: Sayıştay Kanunu
T.	: Tarih
TCK	: Türk Ceza Kanunu
Teb. K	: Tebligat Kanunu
Teb. Yön.	: Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliği
T.İ.U.E.	: Tebligat İşletme Usul Esasları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UHDGM	: Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1 : Tasfiye Sürecindeki Şirketlerde Tebligatın Muhatabının Tespiti .....	21
Tablo 2 : Yurtdışına Tebligatlarda Başvurulacak Kaynak Sıralaması .....	31
Tablo 3: Tebligat İşlemlerinden Dolayı Kazai Tebligata Tabi Yargı Organları .....	45
Tablo 4 : Tebliğ Türlerine İlişkin Ayrım Tablosu .....	53
Tablo 5 : Vergi Tebligat İşlemlerinde Esas Alınacak Kanun .....	55
Tablo 6 : Posta ile Tebliğ Yolunda Hazırlık Süresi .....	86
Tablo 7: Bilinen Adresin Tespiti Süreci .....	98
Tablo 8: Tebliğ Evrakının Teslimi .....	112
Tablo 9: İlanen Tebligatın Şekli .....	126
Tablo 10: Yurtdışı Tebligat İşlemleri .....	139

## GİRİŞ

Hukuki işlemlerin yürütülmesinin önemli bir unsuru olan tebligat idare ile muhatap arasında bir köprü kurmakta ve işlemlerin sürdürülebilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Muhatabı idarenin işlemlerine karşı bilgilendirme amacı olan tebligat, aynı zamanda yazılı şekil unsurlarına sahip olması ve kanundan gelen şekil ve usul unsurlarına sıkıya bağlı kalarak hazırlanması nedeniyle haberin muhatabına ulaşmış olduğunu belgeleyen usulü bir işlemdir. Tebligatın gerçekleşmesi ile birlikte muhatap açısından itiraz ve dava açma süresi gibi bir takım süreler işlemeye başlamaktadır. Bu süreçte muhatap kendi haklılığı çerçevesinde haklarını savunmak adına idarenin işlem ve eylemine karşı tebliğ ile işlemeye başlayan haklarını kullanma yoluna giderken idare açısından da yaptığı işlemin doğruluğunu teyit etme fırsatı doğmaktadır. Bu çerçevede değerlendirilecek olursa aslında tebligat muhataplara idarinin kendileri ile alakalı yaptıkları işlem ve eylemlerine karşılık bilgilendirme ve devamında da itiraz ve dava açma hakları gibi haklar tanıyarak idarenin işlemleri karşısında muhataplarda güven unsurunun ve gönüllük esasının yerleşmesine neden olurken idare açısından tebligat işlemi yapmış olduğu işlemler açısından haklılığını ispatlamak ve işlemlerinde adalet unsurunun dikkate alınması açısından otomatik bir denetim mekanizması olmaktadır.

Tebliğat işlevleri açısından hukuk âleminde yer alan mekanizmanın işlemesi adına önemli bir yere sahip olması nedeniyle üzerinde durulması önemli bir konu haline getirmektedir. Bu bağlamda işlemin gerçekleştirilmesi sürecinde içerisinde birçok aşamayı barındıran tebliğ, konusu itibariyle kazai tebligat, mali tebligat ve idari tebligat olarak üçe ayrılmakta ve tabi olduğu türe göre farklı kanunlar da yer alan tebliğe ilişkin hükümlere tabi olmakta ve böylece hüküm doğurmaktalar. Ancak 7201 sayılı Tebligat Kanunu tebliğe ilişkin hükümlerin yer aldığı genel kanunu oluşturmakta ve tebliğin konusu itibariyle tabi olduğu kanunların birçoğu bu kanuna atıf yaparak tebliğe ilişkin işlemleri yürütmektedir. Çalışmanın konusunu teşkil eden mali tebliğler de 7201 sayılı Tebligat Kanununun 50 ve 51.maddelerinde düzenlenmiştir.

Mali tebliğler kavram itibariyle 50.madde hükmünde Sayıştay tebliğleri, 51.madde hükmünde ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun birinci maddesinde sayılan vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin her türlü yazıyı kapsayan tebliğleri içine almaktadır. Esas

itibariyle Sayıştay tebliğlerini düzenleyen 50.madde hükmü her ne kadar tebliğe ilişkin usule göre tebliğin kendi memurları aracılığı ile yapılacağını düzenlemiş olsa da idarece memur vasıtasıyla yapılacak tebliğlerde de 7201 sayılı Tebligat Kanununun 1.maddesinde sayılan kurumlardan birinin de Sayıştay olması nedeniyle Tebligat Kanununda tanımlı memur vasıtasıyla tebliğde olduğu gibi posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması kaçınılmazdır. Ayrıca adresin tespit olunamaması ya da muhatabın tebellüğden imtina hallerinde 7201 sayılı Tebligat Kanunu genel hükümlerinin uygulanması gerektiği kanun hükmünde açıkça yazılıdır. Diğer Mali Tebliğler yan başlığı ile düzenlenen 51.madde hükmünde 213 sayılı Vergi Usul Kanununa tabi olan vergi resim ve harçlarla ilgili tebliğlerde öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğe ilişkin yer alan hükümler uygulanırken bu kanunda açık hüküm olmayan hallede ise 7201 sayılı Tebligat Kanununun 1 ve 33.maddeler arasında yer alan genel kanun hükümler uygulanmaktadır.

Muhatabına ulaştığında hukuki sonuç doğurabilmesi açısından kanundaki şekil şartlarına ve usulüne uygun olarak muhatabı veya muhatabı yerine tebliği kabul etmeye yetkili kişiye ulaştırılması gereken tebligata ilişkin olarak uygulamada birçok sorunlarla karşılaşmakta ve yargı organlarında sorunun çözümü için kararlar verilmektedir. Bu sorunların kaynağına inebilmek ve nedenlerini araştırmak amacıyla mahkeme kararları çerçevesinde sorunun kaynağına göre gruplar halinde ayrılması yöntemi tercih edilmiş ve sorunlar gruplanması amaçlanmıştır. Mahkeme kararları çerçevesinde analiz edilen sorunlar çerçevesinde sorunun kaynağını oluşturan kişiler ve idareye çeşitli önerilerde bulunulması hedeflenmektedir. Bu kapsamda çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle tebliğ ve tebligat kavramlarını ele alarak kavramın Türkçe literatüre yerleşmesine değindikten sonra kavramın hukuki tanımı ele alınmıştır. Tebligat kavramı olarak açıklandıktan sonra hukuk âlemindeki amacı ve önemine değinilmiş ardından tebligatın genel kanun olması hasebiyle başta 7201 sayılı Tebligat Kanunu olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer bazı kanunlardaki yeri ve günümüze doğru yapılan düzenlemelerle gelişimi ele alınmıştır. Tebligat kavramı hukuki temellere oturtulduktan sonra tebliğe konu işlem açısından Kazai tebligat, Mali tebligat ve İdari tebligat olmak üzere üç başlık halinde incelenmiş ve 7201 sayılı Tebligat Kanununda yapılan bu ayırım ayrıntısıyla değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 7201 sayılı Tebligat Kanunu karşılaştırmalı olarak Danıştay ve Yargıtay kararları ile doktrindeki tartışmalardan da faydalanılarak analiz edilmiş ve her iki kanunun arasındaki farklılıklar uygulama da karışıklıklara neden olması nedeniyle tablolar ile desteklenerek belirginleştirilmiştir. Konunun iyice kavranması amacıyla öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 7201 sayılı Tebligat Kanunu arasındaki ilişki aynı kanunun 51.madde hükmü çerçevesinde değerlendirildikten sonra tebliğ işleminin sağlıklı olarak yürütülmesi için dikkate alınması gereken hususlar tebligat işlemlerinde geçerli ilkeler başlığı altında ele alınmış ve özellikle hükümet gerekçesinde de vergi işlemlerine ilişkin tebliğlerin ayrı kanun da düzenlemesinin de gerekçesi olan mahremiyet ilkesi ve beraberinde tebliğ işleminin özelliğinden kaynaklanan şekle ve usule bağlılık ilkesi ile yazılılık ve sonuca bağlılık ilkeleri ele alınmıştır. Ardından tebliğ işleminin taraflarından birisini oluşturan tebliğ muhataplarına ayrıntılı olarak değinilmiş ve tebligatın yapılması ile ilgili olarak tebliğ yollarından bahsedilmiştir.

Üçüncü bölüm de tebliğe ilişkin hatalara değinilmek suretiyle devamında Danıştay ve Yargıtay kararları çerçevesinde tebliğe ilişkin sorunlar kanundan kaynaklanan, idareden kaynaklanan, posta memurundan kaynaklanan, muhtarlıktan kaynaklanan ve muhataptan kaynaklanan sorunlar olarak beş başlık altında ele alınmış ve sorunlara ilişkin bir değerlendirme yapılmıştır.

Sonuç bölümünde ise mahkeme kararları sonucunda ulaşılan önem arz eden sorunlarla ilgili kısaca bir değerlendirme yapıldıktan sonra sorunun kaynağını oluşturan nedenlerle ilgili çözüm ve önerilerde bulunulmuştur.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## TEBLİGAT VE TÜRLERİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

### 1. TEBLİGAT KAVRAMI

#### 1.1. TEBLİGATIN TANIMI

Tebliğ kelimesini kavram olarak iki şekilde ele almak mümkündür. Öncelikle tebliğ kavramının sözcük anlamı ele alındıktan sonra terimsel manada çeşitli alanlarda bu kavrama yüklenmiş anlamlar ele alınacaktır.

##### 1.1.1. Etimolojik Tanımı

Arapça kökenli bir kelime olan tebliğ “ *Bel- le- ğa* ” fiil kökünden tef ’il kalıbına sokularak türetilmiş bir kelime olup bu dilde “*bir şeyin ulaştığı, yetiştiği, yeterli olduğu ve maksadına kavuştuğu*” anlamında kullanılmaktadır<sup>1</sup>. Türk dili literatürüne kazandırılan Tebliğ kelimesinin Türkçe anlamı ise, “*bildirme, haber verme ve bildiridir*”. Tebliğ kavramının çoğulu olan tebligat ise “*yazılı olarak yapılan açıklama ve bu açıklamanın yapıldığı kâğıt, ihbarname*” olarak tanımlanan “*bildirim*” anlamında kullanılmaktadır<sup>2</sup>. Ancak bildirim ve tebliğ her ne kadar birbirlerinin yerine kullanılsa da her zaman aynı işlemleri karşılamazlar. Bu nedenle yapılan işlemin niteliğine göre doğru kavramı kullanmak yerinde olacaktır<sup>3</sup>. O halde daha ayırıştırıcı manada bir tanım yapmak gerekirse

<sup>1</sup> Mehmet Soysaldı, “Kur’an’da Tebliğ Yöntemleri ile ilgili Kavramların Analizi”, [http://web.firat.edu.tr/msoysaldi/Tebliğ\\_yontemi.pdf](http://web.firat.edu.tr/msoysaldi/Tebliğ_yontemi.pdf), s. 2, (30.08.2014).

<sup>2</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54021c85a46cf8.75700653](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54021c85a46cf8.75700653) (30.08.2014).

<sup>3</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Kanununda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Bursa, 1997, s. 7.

tebligat, genel olarak usul hukuku ile ilgili bildirimleri kapsayan teknik ve hukuki bir işlemdir<sup>4</sup>.

Tebliğ terim anlamı olarak farklı çalışma alanlarında farklı işleri ifade etmek için kullanılmakla<sup>5</sup> birlikte hukuki manada tebligat bir işlemle ilgili kimsenin, haber almasını temin için yetkili makamın kanuna uygun şekilde yazı ve ilan yoluyla yapacağı belgelendirme işlemidir<sup>6</sup>.

### 1.1.2. Hukuki Tanımı

Hukuki olarak bildirim işlemi olan tebliğ veya çoğulu olan tebligat ile ilgili olarak literatürde birçok tanıma rastlamak mümkündür. Bu tanımlardan bazılarını ele alarak tebliğ kavramından hukukta tam olarak ne anlaşıldığı kanunlara uygun olarak hazırlanması halinde ne gibi sonuçlar doğurduğunu çeşitli tanımlar yoluyla inceleyelim.

Tebliğ veya tebligat, hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya muhatap adına kabule kanunen yetkili şahıslara yazılı olarak bildirim ve bu bildirim yapıldığının, kanunda öngörüldüğü şekilde belgelendirilmesi işlemidir<sup>7</sup>. Başka bir tanımda, dava ile ilgili kişilere, davaya ilişkin bir işlemi öğrenebilmesi için, usulüne uygun bir biçimde yazı veya ilan yolu ile yapılan resmi bir bildirim işlemidir<sup>8</sup>. Yine, Tebliğ; hukuki bir işlemde ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın

<sup>4</sup> Erdoğan Moroğlu ve Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 19.

<sup>5</sup> Bu anlamlardan bir tanesi “yaratıcının emirlerinin ve yasaklarının herhangi bir ekleme ve çıkarma yapmadan olduğu gibi peygamber denilen bir aracı vasıtasıyla kullarına duyurulmasını ifade eden dinsel anlam (Mustafa Sönmez, “Peygamberin “Tebliğ Sıfatı” ve Bu Sıfatın Arka Planını Oluşturmada Diğer Sıfatların Rolü Tebliğde “Temsil Gücü” nün Önemi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Kış, Cilt: 10 Yıl:2011 Sayı: 35 ss. 277-298, s. 278), bir diğeri ise ruhçuluk anlamında kullanılan Türkçe’ de tinselcilik olarak da adlandırılan, Eflatun tarafından ortaya konulan ve tek tanrılı dinler tarafından da benimsenen ruh denilen manevi unsur üzerinde yoğunlaşan ruhu bedenden ayıran (Bedri Ruhselman, **Allahın Sırları Yeni Ruh ve Kâinat**, Geçit Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 8.) Spiritüalizm’ de “Dünya dışındaki âlemlerin varlıklarından farklı yollardan dünyamıza aksetmiş sözler, fikirler ve intibaların objeler yoluyla veya içimizden doğma bir sezgi halinde duygu ve düşüncelerimiz arasında yerini almış, şuur safhamızda ortaya çıkan haller” şeklinde kullanılmaktadır (Bedri Ruhselman, **Ruh ve Kâinat**, *Ruh ve Madde Yayınları*, İstanbul, 1977, s. 7).

<sup>6</sup> Salahaddin Kardeş, **Tüm Kamu İdarelerinin Bütçe ve Muhasebe Ansiklopedisi**, Cilt 2 (L-Z), Genişletilmiş İkinci Baskı, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No. 2009/387, Ankara, 2009, s. 1470.

<sup>7</sup> Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 41.

<sup>8</sup> Ahmet Cemal Ruhi, **Tebliğat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 15.

kanuni şekilde ve yazı veya ilan ile yapacağı belgelendirme işlemidir<sup>9</sup>. Tebligat, sadece muhatabının bir hukuki işlemde ilgili resmi merci tarafından veya bu merci aracılığı ile haberdar edilmesini amaçlayan yazılı bir bildirim değil; aynı zamanda, bu bildirim muhatabına ulaşmış bulunduğunu veya ulaşmış sayılabilmesi için gerekli kanuni koşulların yerine getirildiğini belgeleyen bir hukuki işlemdir<sup>10</sup>. Tebligat, hukuki bir işlemin ilgili kimsenin veya kurumun bilgisine sunulması için yetkili merciin; kanun ve tüzük hükümlerine uygun bir şekilde yazı ile veya ilan yoluyla yaptığı veya bunu belgelendirdiği bir işlemidir<sup>11</sup>. Bir diğerinde, bir yargılamaya ilişkin olan işlemleri, o yargılamayla ilgili kişilere, kanunda belirtilen usule uygun olarak bildirmek için yapılan belgelendirme işlemidir<sup>12</sup>. Vergi Usul Kanununun 21.maddesinde ise; *“Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi işlemi”* olarak tanımlanmıştır.

Tanımlardan da anlaşıldığı üzere tebligatın hukuki bir işlem olarak değer kazanabilmesi için iki ana unsurun oluşmasına ihtiyaç vardır. Bu unsurlar yazılı bildirim ve belgelendirme işlemleridir<sup>13</sup>. Tebligatın maddi yönünü temsil eden bildirim tebligatın amacını, şekli yönünü oluşturan belgelendirme işlemi ise ilgili amaç çerçevesinde tebligatın usulünü temsil eder<sup>14</sup>. Tebligat işleminin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için bu iki unsurun iyi bir şekilde irdelenmesi ilgili kanunda yer alan şekil şartına tam olarak uyulması gerekir<sup>15</sup>. Zira bildirim veya belgelendirme işleminin ya da her iki unsurunda

<sup>9</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 5.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, 175.

<sup>10</sup> Moroğlu ve Muşul, ss. 19- 20.

<sup>11</sup> Osman Afşaroğlu, **Yurtiçi ve Yurtdışı Tebligat Hukuku** (Genel Açıklamalar ve Temel Düzenlemeler), Ankara, 1990, s. 18.

<sup>12</sup> Emel Hanağası ve Muhammed Özekes, **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku** (Ed. Doğan Gökbel ), 2. Baskı, T.C Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2629, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1597, Eskişehir, 2012, s. 87.

<sup>13</sup> Yargıtay 12.HD, T. 19.09.2013, E. 2013/21372, K. 2013/29142; Yargıtay 12. HD, T. 11.02.2013, E.2012/32459 K. 2013/3328; Yargıtay HGK, T. 01.02.2012, E. 2011/753, K. 2012/46.

<sup>14</sup> Hanağası ve Özekes, a.g.e, s. 87.

<sup>15</sup> Yargıtay HGK, T. 01.02.2012, E. 2011/753, K. 2012/46; Tebligatla ilgili 7201 Sayılı Tebligat Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Tüzük hükümleri tamamen şeklidir. Kanun ve Tüzüğün amacı tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusuyla ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanmasıdır. Hal böyle olunca, yasa ve tüzük hükümlerinin en ufak ayrıntılarına kadar uygulanması zorunludur. Kanunun ve Tüzüğün belirlediği şekilde yapılmamış ve belgelendirilmemiş olan tebligatların geçerli olmayacağı Yargıtay içtihatlarında açıkça vurgulanmıştır. Tebligat Kanunuyla Tüzüğü'nde öngörülen şekilde işlem yapılmış olmadıkça tebliğ memuru tarafından yapılan yazılı beyan onun mücerret sözünden ibaret kalır ve dolayısıyla belgelendirilmiş sayılmaz. (Ayrıca bkz; Yargıtay HGK, T. 05.12.2007, E. 2007/915, K. 2007/946; Yargıtay HGK, T. 31.03.2010, E.2010/140 K. 2010/194; Yargıtay HGK, T. 14.04.2010, E.2010/200 K.2010/216; Yargıtay HGK, T. 23.11.2011, E. 2011/554 K.2011/684; Yargıtay HGK, T. 14.12.2011, E. 2011/869, K.2011/754 )

yerine getirilmemesi halinde tebliğ işlemi yok hükmünde olacaktır. Ancak bu iki unsur olmakla birlikte kanundaki şekil şartlarına uygun değilse usulsüz tebligat gerçekleştirilmiş demektir. Bir işlemin kurucu unsurlarından olan işleme can verici unsurların ortada bulunmaması halini<sup>16</sup> ifade eden yokluk halinde işlem hiçbir surette oluşmamış sayılır ve işlemin baştan tekrarlanması gerekir. Eğer bu işleme dayanarak icrai nitelikte işlemlerde bulunulmuş ise bu işlemler birer haksız fiil olarak kabul edilir<sup>17</sup>. Ancak usulsüz tebliğde ise kanunda çeşitli hallerde geçerliliği sağlanmıştır.

Hukuki bir işlem niteliği kazanması için ilgili kanunlarda ve tüzükte yer alan şekil şartlarına sıkı sıkıya bağlı olması gereken tebliğ, kendi başına hukuki sonuç doğuran, nihai bir işlem olmayıp, uygulamaya yönelik usuli bir işlemdir<sup>18</sup>. Bu nedenledir ki; tebliğ işleminden kaynaklanan eksiklikler nedeniyle muhatabı, asıl işlem olan idari işlemten ayrı olarak bu eksikliği tek başına dava konusu yapamaz. Muhatap, tebliğ işlemi için ancak işlemin aslı olan idari işlemi kusurlandırarak bu işleme karşı yargı yoluna başvurulabilir. Aksi durumda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14.maddesinin 3.bendi uyarınca dilekçelerin idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idari ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı ve görevlendireceği bir üye tarafından incelenerek, eğer kesin ve yürütülmesi gereken bir işleme karşı dava açılmamışsa aynı kanunun 15.maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca davanın reddine karar verileceği birçok Danıştay kararında belirtilmiştir<sup>19</sup>.

## 1.2. TEBLİGATIN AMACI VE ÖNEMİ

### 1.2.1. Tebligatın Amacı

Tebligatın amacını ortaya koymak adına Danıştay ve Yargıtay kararlarında bu konuyla ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. Danıştay bir kararında hukukumuzda tebligatın, hukuki bir işlemden, muhatabın haberdar olmasını sağlamak amacıyla yetkili makamın

---

<sup>16</sup> R. Cengiz Derdiman, **Hukuk Başlangıcı**, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Alfa Aktüel Yayıncılık, Bursa, 2014, s. 58.

<sup>17</sup> Metin Günday, **İdare Hukuku**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 149.

<sup>18</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, 2006, s. 103.

<sup>19</sup> Danıştay 4. D, T. 07.10.1999, E.1998/4783, K.1999/3374; Danıştay 3. D, T. 19.10.2011, E. 2008 / 4246, K. 2011 / 6085; Danıştay 13. D, T. 16.05.2011, E. 2011 / 1527, K. 2011 / 2296.

kanuni şekilde posta veya ilan ile yapacağı belgeleme işlemidir<sup>20</sup>. Yargıtay bir kararında ise; tebligatı, bilgilendirme yanında, belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlem olarak tanımlanmıştır<sup>21</sup>.

Danıştay ve Yargıtay kararları ile literatürde tebligat ile ilgili yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere tebligat işleminin temel amacı konuyla ilintili olarak karşı tarafın bilgilendirilmesidir. Konu ile ilgili olarak bilgilendirilen muhatap böylece anayasal temel haklarını kullanabilme hakkına sahip olacaktır<sup>22</sup>. Tebliğlerin bir diğer amacı ise belgelendirilmesidir. Belgelendirilmesindeki amaç ise hukuki delil niteliği taşımasının sağlanmasıdır<sup>23</sup>.

Yargıtay kararlarında Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin amacının, tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusu ile ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanması olduğunu açıklamıştır<sup>24</sup>. Bu kararlardan yola çıkarak varılabilecek bir diğer amaç ise muhatabın konuyla ilgili tebligat vasıtasıyla en kısa sürede bilgilendirilmesidir.

Tebligat işlemiyle ilgili Vergi Usul Kanununun 21.maddesinde “Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya

<sup>20</sup> Danıştay 6.D, T. 27.03.1968, E. 461/838 DKD. 123-126 Sayfa: 267 (Geylani Koca, “Tebligatın Esası, Gecikmesi Sorunu ve Elektronik Tebligatın Yaygınlaştırılmasının Önemi”, **İstanbul Baro Dergisi**, Cilt: 82 Sayı: 6, 2008, ss.2985-2994, s. 2986 ).

<sup>21</sup> Yargıtay 10.HD, T. 05.12.2013, E. 2013 / 20434, K. 2013 / 23677, Yargıtay 1. HD, T. 14.12.2011, E. 2011/21-869, K. 2011/754. Ayrıca Bkz. Yargıtay 1. HD, T. 28.03.2013, E. 2012 / 16733, K. 2013 / 4458; Yargıtay HGK, 14.12.2011, E. 2011/21-869, K. 2011/754, Yargıtay 1.HD, T. 07.06.2000, E. 2000/7264, K. 2000/7421; Yargıtay 1. HD, T. 15.09.1998, E. 1998/6407, K. 1998/9124.

<sup>22</sup> Bir dâvada davalının, davacının açmış olduğu dâvadan haberdar olması, dâvaya cevap vermesi ve hatta cevap süresinin işlemeye başlaması için dâva dilekçesinin tebliğ edilmesi gerekir. Aksi durumun, ilgilinin hak arama hürriyetini kısıtlayacağına şüphe yoktur. Aslında hemen her hukuksal işlemin tebligat ile sonuç doğuracağını söylemek mümkündür (Yargıtay HGK, T. 23.11.2011, E. 2011/11-554, K. 2011/684).

<sup>23</sup> Kanunun ve tüzüğün belirlediği şekilde yapılmamış ve belgelendirilmemiş olan tebligatların geçerli olmayacağı yerleşik yargısal içtihatlarla da açıkça vurgulanmıştır (Yargıtay HGK, T. 31.03.2010, E. 2010/6-140, K. 2010/194).

<sup>24</sup> Tebligat ile ilgili yasa ve tüzük hükümleri tamamen şeklidir. Değinen işlemler, bilgilendirme yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemi olmakla, gerek tebliğ işlemi ve gerekse tebliğ tarihi ancak yasa ve tüzükte emredilen şekillerle tevsik ve dolayısıyla ispat olunabilir. Bu sebeple tebligatın usul yasaları ile ilişkisi de daima göz önünde tutulmalıdır.

Kanun ve tüzüğün amacı tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusu ile ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanmasıdır. Hal böyle olunca, yasa ve tüzük hükümlerinin en ufak ayrıntılarına kadar uygulanması zorunludur. Tebligat Kanunu ile tüzüğünde öngörülen şekilde işlem yapılmış olmadıkça tebliğ memuru tarafından yapılan yazılı beyan onun mücerret sözünden ibaret kalır ve dolayısıyla belgelendirilmiş sayılmaz. Nitekim kanunun ve tüzüğün belirlediği şekilde yapılmamış ve belgelendirilmemiş olan tebligatların geçerli olmayacağı yerleşik yargısal içtihatlarla da açıkça vurgulanmıştır. (Yargıtay HGK, T. 31. 03. 2010, E. 2010 / 140, K. 2010 / 194). Ayrıca Bkz; Yargıtay HGK, T. 23.11.2011, E. 2007/554 K. 2011/684; Yargıtay HGK, T. 14.12.2011, E. 2011/ 869, K. 2011/754.

ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” şeklinde bir tanım yapılarak ve bir Danıştay kararında vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlarca mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirimini verginin tebliği<sup>25</sup> olduğu denilerek tebligatın vergi işlemleri açısından asıl amacının bilgilendirilme olduğu vurgulanmıştır<sup>26</sup>. Vergi Usul Kanununun “Tahakkuk” başlıklı 22.maddesi ise “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir” şeklindedir. Danıştay kararlarında da vergi, resim veya harcın tarh ve tebliğ edilmesi suretiyle tahakkukunun sağlanmış olacağını vurgulamıştır<sup>27</sup>.

Kanunun 22.maddesinde ve Danıştay’ın ilgili kararlarında tebligatın daha çok idare açısından amacı üzerinde durulmuş ve tebligatın amacının bir idari işlem olan vergilendirmenin tahakkukunun sağlanması olduğu ifade edilmiştir. Tabi ki burada şöyle bir soru sorulması gerekmektedir. Acaba idari işlemin bir unsuru olarak muamele yapılan tebligat işleminin geçersiz sayılmasını gerektirecek nitelikte olan şekil hatası nedeniyle tebliğ konusu idari işlemin iptaline karar verilebilir mi? Danıştay’ın 2004 yılındaki bir kararına göre bir idari işlemin tekemmülünden sonra, onun muhatabına duyurulması için düzenlenen tebliğ vesikasının hukuken varlık kazanmış idari işlemin unsuru kabul edilmesi ve yalnızca, tebligatın geçersiz sayılmasını gerektirecek nitelikte olan şekil hatası sebebiyle tebliğe konu idari işlemin iptaline karar verilmesi, İdare Hukuku ile İdari Yargılama Hukuku ilkelerine ve 7201 sayılı Tebligat Kanununun 108.maddesinde yer alan "...vesikayı hükümsüz kılar." düzenlemesine aykırı olduğu ve tebliğ vesikasının hükümsüz kılınmasının, hak arama yollarına ait sürelerin işlemeye başlamasını engelleyici bir hukuki durum olduğunu bildirmiştir<sup>28</sup>. Kanundaki tanımdan ve Danıştay kararlarından Tebligatın

<sup>25</sup> Danıştay 7.D, T. 11.02.1999, E. 1998 / 2384, K. 1999 / 515.

<sup>26</sup> Danıştay 7.D, T. 02.03.2004, E. 2001/1222 K. 2004 / 556.

<sup>27</sup> Danıştay 9. D, T. 02.11.2010, E. 2008 / 8506, K. 2010 / 5692, Ayrıca Bkz; Danıştay 4. D, T. 30.06.1993, E. 1993 / 546, K. 1993 / 3379; Danıştay 7.D, T. 11.02.1999, E. 1998 / 2384, K. 1999 / 515.

<sup>28</sup> Bir idari işlemin tekemmülünden sonra, onun muhatabına duyurulması için düzenlenen tebliğ vesikasının hukuken varlık kazanmış idari işlemin unsuru kabul edilmesi ve yalnızca, tebligatın geçersiz sayılmasını gerektirecek nitelikte olan şekil hatası sebebiyle tebliğe konu idari işlemin iptaline karar verilmesi, İdare Hukuku ile İdari Yargılama Hukuku ilkelerine ve yukarıda sözü edilen 108' inci maddenin "...vesikayı hükümsüz kılar." düzenlemesine aykırıdır. Tebliğ vesikasının hükümsüz kılınması, hak arama yollarına ait sürelerin işlemeye başlamasını engelleyici bir hukuki durumdur. Böyle bir durumda; vergi idaresi, usule aykırılığı sebebiyle hükümsüz sayılan tebligata dayanarak, davada, süre aşımı def'inde bulunamayacağı gibi; idari yargı yerince de, bu tebliğ tarihi dayanak alınarak, dava açma süresinin hesaplanmasına gidilemez. Dava açma süresinin, davacı tarafından, dava ve savunma dilekçeleri ile idari makamlara verilen itiraz ve başvuru dilekçelerinde bildirilen tarih; böyle bir tarih yoksa en geç, idari itiraz veya başvuru tarihinde tebligattan bilgi edinildiği kabul olunarak, duruma göre, dilekçe tarihi veya dilekçenin kayda geçtiği tarih esas alınmak suretiyle hesaplanması; tebliğe konu idari işlemin (tarh ve ceza kesme işleminin), bu tarih itibarıyla hesaplanacak idari dava açma süresi içerisinde davaya konu

idari işlemin unsuru olması ile ilgili varılan sonuç hususun da önemli olan bir diğer önemli konu da her tebligat işleminin idari işlemin tamamlanmasını amaçladığı sonucuna varmaması gerektiğidir<sup>29</sup>.

Yüksek Mahkeme kararlarında ve kanunlarda yer alan tanımlar çerçevesinde tebligat işleminin amaçları; dava veya işlemin muhatabı olan kişinin hukuki istikrar ve güven göz ardı edilmeksizin<sup>30</sup> işlemle ilgili en kısa süre de bilgilendirilmesi ve yetkili makamın bunu hukuki delil niteliği açısından belgelendirmesi, tebligat sayesinde bilgilendirilen muhatabın kanuni haklarını kullanma olanağı bulabileceği ve vergilendirme sürecinde idari işlem mahiyetine bürünerek vergilendirme sürecini tamamlaması olarak sayılabilir.

### **1.2.2. Tebligatın Önemi**

Bir işlem veya konunun öneminden bahsediliyorsa muhtemelen o işlem veya konunun yapılmasından dolayı ortaya çıkan sonuç dikkate alınarak işlem veya konuya önem atfediliyordur<sup>31</sup>. İlgili işlemde dolayı ortaya çıkan sonuç da yeni işlem veya hakların ortaya çıkmasını sağlayan ana unsurun temelini oluşturmaktadır. Yani ilgili işlem veya konunun amacına ulaşması yeni haklar ve işlemler doğurmakta ya da elde edilmiş hakların kullanılmasına zemin hazırlamaktadır.

Hukuki olmayanların aksine hukuki bildirimler ise kendilerini işleme hukuki sonuç ile bağlanmış olan muhataplarına bir takım hukuki sorumluluklar, yükümlülükler ve yaptırımlarla karşı karşıya bırakan işlemlerdir<sup>32</sup>. Bu işlemlerden bir tanesi de tebligat işlemidir. Tebligat işlemi yapılan açıklamalardan yola çıkarsak önemini doğurmuş olduğu sonuçlardan kazanmaktadır. Çoğunlukla her işlem tebligatın sonuçlanmış olmasının üzerine hukuki sonuç doğurur. Yani, tebligat genel olarak hakların doğumunu veya bu

---

edilmiş olması koşuluyla, davanın esasının incelenmesi; bu tür bir tarihin olmaması halinde ise, tebliğe konu işleme karşı açılan idari davanın süresinde kabulü, Danıştay'ın, usulüne aykırılığı sebebiyle geçersiz sayılan tebligatlar üzerine açılan davalarda verilen, yerleşik içtihatlarıyla uygulama yeri bulan hukuksal çözümdür. Dairemizin, mahkeme kararında sözü edilen, kararının, bu çözümden farklı anlama gelecek biçimde yorumlanmasına da olanak yoktur. (Danıştay 7. D, T. 02.03.2004, E. 2001 / 1222, K. 2004 / 556).

<sup>29</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 9.

<sup>30</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 9.

<sup>31</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 9.

<sup>32</sup> Moroğlu ve Muşul, a.g.e., s. 19.

hakların son bulunduğunu ya da bir işlemin başlangıcı veya sonucunu haber veren bir şekil işlemi olarak düşünülebilir<sup>33</sup>.

Tebliğat işlemi yargılama hukuku açısından düşünülecek olursa yargılama süreci içerisinde yer alan dava ve savunma unsurlarının yerine getirilmesi için büyük öneme sahiptir. Şöyle ki, tarafların yaptıkları usul işlemlerinin tamamlanıp hüküm ifade edebilmesi için genellikle tebliğ edilmiş olması gerekir. Örneğin; esasa cevap süresinin işlemeye başlaması için öncelikle davalıya dava dilekçesinin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Mahkemelerin yapacakları usul işlemlerinin hüküm ifade etmesi içinde genellikle tebliğ işlemi esas olarak kabul edilmiştir. Örneğin; kendisine duruşma günü tebliğ edilmemiş olan tarafın yokluğunda duruşma yapılamaz<sup>34</sup>. Yargılamanın sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi, iddia ve savunma ile ilgili delillerin eksiksiz toplanıp tartışılabilmesi davanın süratle sonuçlandırabilmesi, öncelikle tarafların yargılama gününden haberdar edilmesi ile mümkündür. Kişinin hangi yargı merciinde duruşmasının bulunduğunu, hakkındaki iddia ve isnatların nelerden ibaret olduğunu bilebilmesi, usulüne uygun olarak tebligat yapılması ile sağlanabilir<sup>35</sup>. AİHM'ye göre de iç hukuktaki duruşmada hazır bulunma hakkını kullanıp kullanmamaya karar verecek olan davanın bir

---

<sup>33</sup> Afşaroğlu, a.g.e., s. 18.

<sup>34</sup> Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Altıncı Baskı, Cilt V, Beta Basım, 2001, İstanbul, s. 5510.

<sup>35</sup> Yasal düzenlemeler çerçevesinde eldeki davayla ilgili olarak evvelinden usulüne uygun tebligat yapılmaması nedeniyle, Kongre Cad. Özel İdare İşhanı K:10 Erzurum adresinde dava dilekçesi ve duruşma gününün davalı ile daimi çalışma ilişkisi bulunmayan serbest muhasebeciye tebliğinin yasal olmadığı belirgin olan davalıya, dava dilekçesi ve duruşma günü yönteminde tebliğ edilmeksizin ve böylece savunma hakkı verilmemek suretiyle yazılı şekilde karar verilmiş olması, usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir. (Yargıtay 10.HD, T. 05.12.2013, E. 2013 / 20434, K. 2013 / 23677). Yargılamanın sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi, iddia ve savunma ile ilgili delillerin eksiksiz toplanıp tartışılabilmesi davanın süratle sonuçlandırabilmesi, öncelikle tarafların yargılama gününden haberdar edilmesi ile mümkündür. Kişinin hangi yargı merciinde duruşmasının bulunduğunu, hakkındaki iddia ve isnatların nelerden ibaret olduğunu bilebilmesi, usulüne uygun olarak tebligat yapılması ile sağlanabilir. Anayasanın 36. ve HMK'nın 27. (HMUK'un 73.) maddelerinde çok açık bir şekilde vurgulanan temel kurala göre; mahkeme, tarafları dinlemeden, onları iddia ve savunmalarını bildirmeleri için usulüne uygun olarak davet etmeden hükmünü veremez. Bu bakımdan davetin ve bunun yazılı şeklinin (davetiyenin) davadaki önemi büyüktür. Asıl olan tarafların huzurunda yargılamanın yürütülmesi olmakla birlikte, hukuk mahkemelerinde, taraflar yargılamaya katılmasalar bile mutlaka dava ve duruşmadan haberdar edilmelidirler. Duruşmaya gelinmese dahi ilgilinin yokluğunda davaya devam edilip karar verilmesine usulün olanak tanıdığı hallerde, açıklanan biçimdeki uyarıyı taşıyan davetiyenin tebliğ edilmesinden ve yasaya uygun biçimde taraf teşkilinin tamamlanarak işin esasına girildikten sonra deliller toplanarak bir sonuca ulaşılması gereklidir. Değinen işlemler nedeniyle tebligat, bilgilendirme yanında, belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemidir. (Yargıtay 10.HD, T. 22.03.2013, E. 2013 / 4151, K. 2013 / 5567). Ayrıca Bkz, Yargıtay 10. HD, T. 25.06.2013, E. 2013 / 13202, K. 2013 / 14356; Yargıtay 1.HD, T. 26.03.2013, E. 2012 / 16671, K. 2013 / 4329).



tarafına, duruşmaya katılma imkânı verecek şekilde duruşmanın bildirilmemesi, silahlarda eşitlik ve çekişmeli yargılama ilkelerini özünden yoksun bırakır<sup>36</sup>.

Tebliğatin önemi sadece yargılama hukuku alanı ile sınırlı kalmamakta kamu hukukunda özellikle idare hukuku ve vergi hukukunda öne çıkan bir işlem niteliği taşımaktadır<sup>37</sup>. İdare hukuku açısından usul ve şekil işlemlerinin tamamlanabilmesi için yetkili makam veya mercilerin muhabata şekil esasları çerçevesinde usulünce tebligat yapmış olması ve karşı tarafında bundan haberdar olması gerekmektedir. Vergilendirme ile ilgili olup, tahakkuk fişi dışında kalan hüküm ifade eden her türlü vesika ve yazıların (VUK md.21) tebliğ edilerek mükellefine ulaştırılması ile vergilendirme sürecinde tahakkuk ve tahsil işleminin gerçekleşmesini sağlayan tebliğ işleminin (VUK md.22) vergi hukukunda önemi göz ardı edilemez<sup>38</sup>. İdari işlem yani Maliye Bakanlığı bünyesinde gerçekleşen bir işlem niteliğinde olan tarh işleminin hüküm ifade edebilmesi için vergilendirme aşamasının bir diğer ayağı olan tebliğ ile mükellefe ya da vergi ödeyicisine duyurulması gereklidir. Bu şekilde idari işlem dış dünyaya yansır ve mükellefin hukuki alanında hüküm ifade eder<sup>39</sup>.

Tebliğatin, hukukumuzdaki usul ve şekil yönünden önemine değindikten sonra bir diğer önemli olduğu nokta ise sürelerle ilgili belirleyiciliğidir. Tebligat işlemlerinde, tebliğ tarihi, idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında belirleyici unsur özelliği taşımaktadır<sup>40</sup>. Bilindiği üzere süreler, herhangi bir işlemin yapılması için belirlenmiş zaman dilimleridir. Bu sürelere uyulmadığı takdirde bazen haklar kaybedilmekte, bazen de

<sup>36</sup> Yargıtay 7.HD, T. 12.06.2013, E. 2013 / 15551, K. 2013 / 11035.

<sup>37</sup> Moroğlu ve Muşul, a.g.e., s. 21.

<sup>38</sup> Şirket adına düzenlenen vergi ceza ihbarnameleri ile ödeme emirlerinin şirkete usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği sonucuna varıldığından, şirket yönünden kesinleşmeyen amme alacağının ödenmesinden kanuni temsilci olan davacının sorumlu tutulmasında ve bu amaçla ödeme emirleri düzenlenmesinde isabet görülmemiştir. Öte yandan, dosyada bulunan şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğine ilişkin tebliğ alındısının incelenmesinden, bu tebligat yapılırken 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102. maddesinde belirtilen şartlara da uyulmadığı, vergi ceza ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin tebliğ alındısının da dosyada bulunmadığı anlaşıldığından, ortada şirket adına kesinleşmiş bir amme alacağının bulunduğundan da söz etmeye olanak bulunmamaktadır. (Danıştay 9.D, T. 09.03.2005, E. 2003 / 2571, K. 2005 / 494). Ayrıca Bkz; Danıştay 4. D, T. 17.02.2005, E. 2004 / 1775, K. 2005 / 244; Danıştay 9.D, T. 21.01.2003, E. 2000 / 4324, K. 2003 / 34; Danıştay 4.D, T. 13.04.2000, E. 1999 / 5307, K. 2000 / 1495.

<sup>39</sup> Hayrettin Eren ve Gülden Şişman, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, **AÜHFD Mualla ÖNCEL Armağanı**, Ankara, 2009, s.747-813, [http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/hebb/highlight.cgi?file=hebb/files/İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış&query="Tebliğ"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/hebb/highlight.cgi?file=hebb/files/İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış&query=). (ET. 23.12.2014).

<sup>40</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 119.

ek yükümlülükler yüklenebildiği gibi yaptırımlar da uygulanabilmektedir<sup>41</sup>. Usul hükümlerine göre muhatabına yapılmadığı sürece temyiz ve itiraz gibi kanun yollarına başvuru süresi işlemeye başlamaz<sup>42</sup>. Ödeme ve icra emrinin tebliğ edilmemesi haciz süresinin işlemeye başlamamasına neden olurken, mahkeme de taraflara davetiye tebliğ edilmemesi de ihzar çıkarılamamasına neden olmaktadır<sup>43</sup>.

Danıştay bir kararında idari işlemlere karşı açılacak idari davalarda dava açma süresinin başlaması için işlemin ilgiliye usulüne uygun tebliği gerektiğini ifade etmiştir. Yaşanan örnek olay X'e ait parseller üzerine vakıf şerhi konulmasına ilişkin olup şerh işleminin davacının çabaları sonucu öğrenildiği ve bunun üzerine de ilgili yer idare mahkemesinde dava açtığı ancak açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verildiği ve bunun üzerine davacının, işlemin yetkili makamlarca yapılacak yazılı bildirim dışında başka yollarla öğrenmiş olması üzerine temyizden açtığı davada, usulüne uygun bir tebligat yapılmadıkça dava süresinin işlemeye başlamayacağı gibi bittiğinden de söz edilemeyeceğinden idare mahkemesinin vermiş olduğu davanın süre aşımı yönünden reddinde yasal isabet olmadığına karar verilerek idare mahkemesinin kararı bozmuştur<sup>44</sup>.

Son olarak, etkin bir tebligat işlemi yargılamaların daha hızlı sonuçlanmasında rol oynamakla birlikte Anayasa ile güvence altına alınan iddia ve savunma hakkının tam olarak kullanılması ve bu suretle adil bir yargılamanın yapılmasını sağlayan çok önemli bir görev üstlenmektedir<sup>45</sup>.

### 1.3. TEBLİĞE BENZEYEN KAVRAMLAR

Bir işlemin muhatabının bilgilendirilmesini ve devamında delil niteliği teşkil etmesi açısından belgelendirilmesini amaçlayan tebligat uygulama da bilgilendirme ve belgelendirme özellikleri nedeniyle bazı kavramlar ile karıştırılabilmektedir. Bu kavramlar özellikle davetiye, çağrı mektubu ve bilgilendirmeyi amaçlayan yazı ve haberlerden oluşmaktadır.

---

<sup>41</sup> Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş Dokuzuncu Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s. 153.

<sup>42</sup> Afşaroğlu, a.g.e., s. 18.

<sup>43</sup> Seyit Deliduman, **Tebliğat Hukuku Bilgisi**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 18.

<sup>44</sup> Danıştay 10. D, T. 06.06.2001, E. 2000 / 4578, K. 2001 / 2108.

<sup>45</sup> Yargıtay HGK, T. 23.11.2011, E. 2011/554, K. 2011/684.

### 1.3.1. Davetiye

Mahkemenin bir kimseyi huzuruna çağırmasına davet, bu çağırının yazılı şekilde yapılmasına ise davetiye adı verilir. Muhatap veya temsilcisinin mahkeme huzuruna çağırıldığı bu yazı aslında şekil olarak tebligata benzemekle birlikte tüm tebligatlar davetiye niteliğinde değildir. Davetiye dışında başka hususların tebliği de yapılabilir<sup>46</sup>. Bu durumda davetiye ancak tebliğin bir türünü ve içeriğini oluşturabilir. Öyleyse her tebliğin mutlaka bir davetiye içermesi gerekmez<sup>47</sup>.

### 1.3.2. Çağrı Mektubu

Bir tebligat türü olup çağrıyı yapan merciin yapılması istenen şeyleri muhatabına bildirmek açısından hazırlanan bir belgedir<sup>48</sup>. Bu belge ile muhatap genel kurul toplantılarına, bazı görüşmelere bu mektup ile çağrı yapılabilir.

### 1.3.3. Bilgilendirme Haberleri ve Yazıları

Muhatapların bilgilendirilmesi amacıyla anonim nitelikte haber niteliği taşıyan bilgileri içine alır. Bu hususta vergi beyanname verme ve ödeme sürelerini gösterir cetveller, mükellefin haklarını öğrenmeleri ve davranışlarını yönlendirmeleri açısından hazırlanan yazılar bu kapsamda değerlendirilir<sup>49</sup>.

## 2. TEBLİGATIN KAYNAKLARI

### 2.1. TEBLİGAT KANUNU İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Tebliğat işlemleri ile ilgili günümüze kadar birçok hukuki düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeler kanunlarla olabileceği gibi tüzük, yönetmelik ve yurtdışı tebliğ işlemleri içinde diğer ülkelerle ikili ve çok taraflı olmak üzere bir takım anlaşmalar şeklindedir. Bu

<sup>46</sup> Esra Günay, “Türkiye’den Yabancı Ülkeye Yapılan Tebligat ve Esasları”, **TAAD**, Yıl: 3, Sayı: 11, Ekim 2012, ss.259-282.

<sup>47</sup> Erdoğan Moroğlu ve Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 36.

<sup>48</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, a.g.e., s. 15.

<sup>49</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebliğat**, a.g.e., s. 15.

düzenlemelerden ilki Tebligat kanunun yürürlüğe girmesine kadar ki süreçte esas alınan 18.06.1927 Tarihli ve 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 114 ile 148.maddeleri arasında yapılan düzenlemelerdir. Bu düzenlemeden sonra geçerli hükümleri ele alarak bunları ihtiyaçlara göre tekrar işlevsel hale getirmek ve tebligat işlemi basite indirgeyerek anlaşılması ve uygulanmasını kolaylaştırarak yapılan hataları en aza indirgeyip oluşan maddi kayıplar ve zaman kayıplarının önüne geçmek maksadıyla kolaylık olması açısından bütün hükümlerin bir kanun içinde barındığı 11.02.1959 Tarih ve 7201 Sayılı Tebligat Kanunu oluşturulmuştur<sup>50</sup>.

Tebligat Kanunun resmi gazetede yayınlanmasından sonra altı ay içinde kanunun uygulanmasına yönelik usul ve esasların yer aldığı (Teb. Kan. md.60) bu maksatla uygulamaya rehberlik etmek amacıyla 11.09.1959 Tarih ve 10303 Sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan "*Tebligat Nizamnamesi*" yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. Tebligat Nizamnamesi 05.12.1987 Tarih ve 87/12170 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 19655 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan "*Tebligat Nizamnamesinin Adı ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tüzük*" ile "*Tebligat Nizamnamesi* " başlığında yer alan "*Nizamname*" ve metinde yer alan maddelerde yer alan "*Nizamname*" kelimeleri "*Tüzük*" olarak değişikliğe tabi tutulmuştur. Ardından 25.01.2012 Tarih ve 28184 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan yönetmelikle tüzük kaldırılarak "*Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik*" uygulamaya sokulmuştur.

Temel manada kanun oluşturulduktan sonra bundan sonraki süreçte 7201 Sayılı Tebligat Kanununun revize edilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. 06.06.1985 Tarih ve 3220 Sayılı 11.02.1959 tarih ve 7201 sayılı Tebligat Kanununun Bazı maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu kanuna bir madde eklenmesine Dair Kanunun 15.06.1985 Tarihli ve 18785 Sayılı Resmi Gazete yayınlanması ile ivediliğin sağlanması ve idari ve yargı işlerinin tez elden gerçekleştirilmesi maksadıyla<sup>51</sup> bir takım değişikliklere gidilmiştir. 3220 sayılı bu düzenlemeden sonra tebligat yaparken yaşanan aksaklıklar nedeniyle yargının yavaş işlemesine neden olan sorunları çözmek tam ve zamanından adaletin tecelli etmesini

---

<sup>50</sup> TC Başvekâlet Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi, Tebligat Kanunu Lâyihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/105), Sayı: 71 -568/1779, Devre: XI, İçtima: 1, ss.129, s.1.

<sup>51</sup> Moroğlu ve Muşul, a.g.e., s. 22.

sağlamak ve dolayısıyla tebligat işlemlerini hızlandırmak amacıyla<sup>52</sup> 19.03.2003 tarih ve 4829 sayılı “Tebligat Kanunu ile Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 27.03.2003 Tarihinde 25061 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

7201 sayılı kanunda yapılan bir diğer değişiklik ise caydırıcılığı artırmak amacıyla 08.02.2008 Tarih 26781 Sayılı Resmi Gazete yayını ile yürürlüğe giren 23.01.2008 Tarih ve 5728 Sayılı “*Temel Ceza Kanununa Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” un 251 ve 255.maddelerinde yapılan değişiklikle Tebligat Kanunda “*Kanunu tatbik ile mükellef olanların işleyecekleri suçlar*” başlığı altında yer alan Cezai Hükümlerle alakalı olan 52-57.maddelerini kapsayan Üçüncü Bap kısmında yapılan değişikliklerdir. Cezai hükümlerle ilgili yapılan bu düzenlemelerden sonra tebligatın güvenli ve doğru bir şekilde yapılması diğer yandan da mümkün olan en kısa sürede, en ucuz ve en basit şekilde yapılması amaçlanmıştır<sup>53</sup>. Son olarak 19.01.2011 Tarih ve 27820 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11.01.2011 Tarih ve 6099 Sayılı “*Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile 7201 sayılı Tebligat Kanununun tatbiki elektronik ortama taşınmaya başlanmıştır. Bu maksatla tebligat çıkarmaya yetkili mercilerin çıkaracak oldukları tebligatlarda PTT işletmesi veya bu kurumlarda çalışan memurların yetkisi elektronik ortamda çıkarılacak tebligatlar içinde genişletilmiştir. Ayrıca Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan bir diğer önemli düzenleme ise tebligat işleminin her zaman yapılabilmesi ve eğer muhataba bilinen en son adresinde tebligat yapılamıyorsa muhatabın adres kayıt sisteminde (MERNİS) bulunan yerleşim yeri adresinin, bilinen en son adres olarak kabul edilip tebligatın buraya yapılmasıdır.

Tebligatla ilgili bu hukuki düzenlemelerin dışında elektronik ortamda yapılacak tebligatlara ilişkin usul ve esasları düzenleyen 19.03.2013 Tarih ve 28533 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan “*Elektronik Tebligat Yönetmeliği*” ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile 25.01.2012 tarihli Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tebligata ait hükümlere göre yapılacak işlemlerin usul ve

<sup>52</sup> 27.03.2003 Tarih ve 25061 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4829 Sayılı Tebligat Kanunu İle Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun tasarısı gerekçesi.

<sup>53</sup> Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz; 6099 sayılı “Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 31.07.2009 Tarih ve B.02.0.KKG..0.10/101-602-/3336 Sayılı Kanun Tasarı Gerekçesi.

esaslarını düzenlemek amacıyla (T.İ.U.E md.1 ve Pos. Teb. İşl. Reh. md.1 ) Posta idaresinin “*Postada Tebligat İşlemleri Rehberi*” adında bir iç düzenlemesi ile “*Tebliğat İşletme Usul ve Esasları*” adında bir genelge mevcuttur.

## 2.2. ÖZEL KANUNLAR VE İLGİLİ DÜZENLEMELERİ

Genel kanunun olan Tebligat Kanunu’ndan bağımsız olarak özel kanunlarda tebliğ işlemleri ile alakalı olarak özel hükümler de mevcuttur.

### 2.2.1. Vergi Usul Kanunu

Amme alacakları içerisinde asli alacak olarak önemli bir yere sahip olan vergilerle ilgili işlemlerin temeli niteliğinde<sup>54</sup> olan 213 sayılı VUK’ta tebliğ işlemleri ile alakalı hükümler 93 ve 109.maddeler arasında yer almaktadır. Kanunun birinci maddesinde bu kanun hükümlerinin genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar, bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar ve kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu maksatla kanunda yer alan tebliğ işlemleri ile alakalı düzenlemelerin de birinci madde kapsamında yer alan işlemlerin tebliğleri ile alakalı işlerde uygulanacağı açıktır. Zira Tebligat Kanununun mali tebligat başlıklı üçüncü faslının 51.maddesinde de mali tebliğlerin kendi kanunların da ilgili tebligat işlemleri ile ilgili açıklık bulunması halinde ilgili kanun hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak burada vergi mahkemelerince yapılan tebliğ işlemleri ile ilgili nasıl bir yol izlenmesi gerektiği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu hususla alakalı olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 60.maddesi uyarınca vergi mahkemesince yapılacak her türlü tebliğ işleri için 7201 sayılı Tebligat Kanunu yetkili kılınmıştır<sup>55</sup>. Bu kanunun birinci maddesinde kazai

---

<sup>54</sup> Özdemir, a.g.e., s. 8.

<sup>55</sup> Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır. Bu suretle yapılacak tebliğlere ait ücretler ilgililer tarafından peşin olarak ödenir (İYUK md.60).

merciler tarafından çıkarılan tebliğlerin Tebligat Kanunu hükümleri nazarında yapılması gerektiği düzenlenmiştir<sup>56</sup>.

Ayrıca kanunun ikinci bap birinci fasıl kısmında kazai tebligat başlığı altında 34 ve 44.maddeler arasında kazai tebligat işleri ile ilgili olarak uygulama hükümleri yer almaktadır. Kazai tebliğ işlemleri ile ilgili yapılacak olan giderler Tebligat Kanununun 5.maddesine göre yapılır. Ancak verilen süreye rağmen ödenmeyen tebligat gideri dava dilekçesinin tebliği ile alakalı ise 6100 sayılı HMK'nın 150.maddesi uyarınca işlem yapılırken diğer hallerde tebliğ konusu talepten vazgeçilmiş sayılır<sup>57</sup>. Vergi işlemlerini yürüten sair kurumların vergisel işlemleri dışında yürütmekte oldukları idari işleri ile ilgili tebliğlerinde ise işlemi yapan kurumun bu işlemi idari mercii sıfatı ile yapması münasebetiyle 7201 sayılı tebligat kanununun 34.maddesi ve tebligat yönetmeliğinin 56.maddesi gereğince tebligat kanunu hükümleri ve yönetmeliği uygulanır.

### **2.2.2. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun**

Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait asli ve fer'i amme alacakları ve amme hizmetlerinin yerine getirilmesinden dolayı ortaya çıkan alacaklar ve bunların takip masraflarının tatbik olduğu 6183 sayılı AATUHK'un sekizinci maddesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça tebliğlerin yapılmasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kanun maddesine istinaden kanunun birinci maddesinde tanımlanan işler dolayısı ile ortaya çıkan tebliğ işlemleri ile alakalı yapılacak işlemler VUK hükümlerine göre yapılmalıdır.

Ancak 6183 sayılı kanunun 55.maddesinde tebliğ işlemi ile alakalı olarak bir özel hüküm yer almakta bu hükme göre belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur<sup>58</sup>. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden

<sup>56</sup> Kazai merciler, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak bilcümle tebligat, *bu Kanun hükümleri dairesinde* Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır (TK. md.1).

<sup>57</sup> 19.03.2003 Tarih ve 4829 Sayılı Tebligat Kanunu İle Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 10.maddesi; "7201 sayılı Kanunun 34 üncü maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir. Yukarıdaki fıkra gereğince yapılacak tebligatlara ilişkin giderler 5 inci maddeye göre ödenir. Verilen süreye rağmen ödenmeyen tebligat gideri dava dilekçesinin tebliğine ilişkin ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 409 uncu maddesi uyarınca işlem yapılır. Diğer hallerde tebligat konusu talepten vazgeçilmiş sayılır." ; Ruhi, a.g.e., s. 1006.

<sup>58</sup> 12.11.2012 Tarih ve 6360 Sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un birinci maddesinin

itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar heyeti kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunur ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca münadi<sup>59</sup> vasıtasıyla ilan olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit edilir. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur.

Amme alacakları kanununda yer alan bir diğer meseleyi de tasfiye memurlarının sorumlulukları oluşturmaktadır. Tasfiyenin başladığını üç gün içinde tahsil dairesine bildirme zorunluluğu ile görevli olan tasfiye memuru veya tasfiyeyi yürütenler<sup>60</sup> (AATUHK md.33) bunun üzerine tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan ortaklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinin gerçekleştirildiği dönemde kamu alacaklarını ödeme ve bu kanunda emredilen diğer hükümleri yerine getirme ödevi ile yükümlüdürler (AATUHK md.32). 6102 Türk Ticaret Kanununun 291<sup>61</sup> ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17<sup>62</sup>.maddesinde de tasfiye memurunun sorumluluklarından ayrıntısıyla bahsedilmekte ve Tasfiye sürecinin, kurumun

---

birinci ve ikinci sayılı fıkrasında sayılan büyükşehir statüsüne sahip olan illerde yine aynı kanunun üçüncü fıkrası gereğince, köy tüzel kişiliğine sahip olan yerleşim yerleri kaldırılıp mahalle olarak bağlı buldukları ilçenin belediyesine katılmışlardır. İlgili kanundan yola çıkarak 6183 sayılı kanunun 55.maddesinde yer alan hüküm dikkate alınarak incelendiğinde büyükşehir belediyelerinde belediye sınırı dışında bulunan köy tüzel kişilikleri kaldırılarak belediye sınırları içine alındıklarından dolayı bu bölgede ikamet eden muhataplara yapılacak tebliğ işlemlerinde 6183 sayılı kanunun 8.maddesi dikkate alınarak vergi usul kanunu çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir. Büyükşehir statüsüne sahip olmayan il belediyelerinde ise bu belediyelerin dışında yer alan köy tüzel kişiliğine sahip bölgelerde ikamet edenlere yapılacak tebliğde 55.madde dikkate alınarak tebligat işlemi gerçekleştirilecektir.

<sup>59</sup> İstenilen şeyleri kamuya duyurmak için yüksek sesle haber vermeyi kendisine iş edinmiş olan kimse, tellal veya çığırtkan, Bkz; [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.543cca820b2c90.87712530](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.543cca820b2c90.87712530) (ET. 14.10.2014).

<sup>60</sup> Limited Şirket, Eshamlı Komandit Şirket, Anonim Şirket ve Kooperatiflerde Tasfiye Memurları; İş ortakları, SPK Denetimine Tabi Fonlar, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara ait İktisadi Kamu Kuruluşlarında Tasfiyeyi Yürütenler görevlidirler.

<sup>61</sup> Tasfiye memurları, şirketin faaliyette bulunduğu dönemde başlanmış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını toplamaya, gereğinde yargı yolu ile almaya ve varlıkları paraya çevirmeye, net varlığı elde etmeye yönelik ve yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaya yetkili ve zorludurlar. Ayrıntılı bilgi için Bkz; 6201 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır.

<sup>62</sup> Tasfiye memurunun sorumlulukları; tasfiye beyannamelerinin kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi, tasfiye karının hesaplanması, tasfiye işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini vergi dairesinden istenmesi ve diğer işlemler. Ayrıntılı bilgi için Bkz; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.6.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayacağı ve tasfiye kararının tescil edilmesiyle de sona ereceği bildirilmiştir (KVK md.17/1- a).

Tasfiye süreci devam eden kurumların kanuni temsilcisi sıfatına sahip olan tasfiye memuru bu kurumların tüm işlemlerinden sorumludur. Bu nedenle tasfiyeye giren tüzel kişilerde tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ait vergi ve cezalarına ilişkin tebliğin tasfiye memuruna yapılması, ancak kurumun tasfiyesinin sona erdiğinin genel kurulda kabul edilmesi veya genel kurul kararının ticaret sicil gazetesinde tescil ve ilan edilmesiyle tüzel kişiliğin sona ermesi<sup>63</sup> ile tasfiyesi sonuçlanmış olan şirketler için yapılacak tebligat ise; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilci adına<sup>64</sup> tasfiye dönemi için tasfiye memuru adına yapılır<sup>65</sup>. Konu ile ilgili bir Danıştay bir kararını ele alacak olursak 5.12.1989 gün ve 2415 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilerek anonim şirketin 7.10.1989 tarihinde olağanüstü genel kurul toplantısında şirketin fesih ve tasfiyesine karar verilmiş, aynı genel kurul toplantısında bir de tasfiye memuru atanmıştır. 1990 yılı Şubat Mayıs ayları için düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin 7.10.1989 tarihinde tasfiyeye girmesi nedeniyle şirketi temsile yetkisi bulunmayan ve tasfiyeden önceki dönemde şirket kurucu ortağına tebligatın yapılarak haber verdiği anlaşılmıştır. Şirket adına düzenlenen uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnameleri davacıya tebliğ edilmiş ise de, şirket adına düzenlenen ihbarnamenin davacıya tebliğ edilmiş olmasının, davacı yönünden hüküm ifade etmeyeceği hüküm ifade edebilmesi için tebliğin kanuni temsilci sıfatına haiz tasfiye memuruna yapılması gerektiği kararı verilmiştir<sup>66</sup>.

---

<sup>63</sup> Muharrem Özdemir, **Vergi İcra Hukuku**, Muhasebe Network Yayınları, Manisa, 2014, s. 30.

<sup>64</sup> Danıştay 4.D, T. 08.11.1984, E. 1982/8386, K. 4010 (Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu ve Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları** En Son Kararlar 1985, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985).

<sup>65</sup> Özdemir, a.g.e., s. 33.

<sup>66</sup> Danıştay 11. Daire, T.20.11.1995, E.1995/1156, K.1995/3190; Danıştay 11. Dairesi, T.02.05.1995, E. 1995/1713, K. 1995/1329.

**Tablo 1 : Tasfiye Sürecindeki Şirketlerde Tebligatın Muhatabının Tespiti**

Şirketin Hukuki Durumu	Tebligatı Yapılacak İşlemin Dönemi	
	Tasfiye Öncesi Dönem	Tasfiye Dönemi
Tasfiye Döneminde	Tasfiye Memuru	Tasfiye Memuru
Tasfiyesi Sonuçlanmış	Kanuni Temsilci	Tasfiye Memuru

Kaynak; Tarafımca hazırlanmıştır.

### 2.2.3. Gümrük Kanunu

Vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi, resim ve zamlara ilişkin işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun birinci ve ikinci maddelerinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuşlardır. Genel bütçe, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar ile ilgili işlemler 213 sayılı VUK hükümleri çerçevesinde yapılırken Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler ile ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (VUK md.1-2). Bu maksatla bir gümrük bölgesine giren, çıkan ve bölgeden transit geçerek gümrük vergisinin konusunu oluşturan her türlü eşya<sup>67</sup> için doğacak vergi resim ve harç ile bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlarına ilişkin yapılacak tebligatlar da Gümrük Kanunu hükümlerinin esas alınacağı açıktır.

Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasından oluşurken gümrük kanunlarına göre hukuki sonuç doğuran vergilendirme işlemlerinde ise tarh aşaması hukuken yer almamakta tahakkuk, tebliğ, tahakkukun kesinleşmesi ve tahsil aşaması yer almaktadır. Gümrük Kanunu'nun 197.maddesinin birinci fıkrasında gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge ile tebliğ edileceği bildirilmiştir. Aslında kanunda belirtilen tahakkuk ifadesi ile tarh işlemi anlatılmak istenirken<sup>68</sup> beyanname ve ya beyanname yerine

<sup>67</sup> Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Güncellenmiş 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2012, s. 157.

<sup>68</sup> Nevzat Saygılıoğlu ve Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, ss. 195- 201.

geçen belge ile tebligat ifadesi de tebligatın tahakkuk fişi veya tebliğ evrakı kullanılmaksızın gümrük beyannamesi ile yapılacağını ifade etmektedir<sup>69</sup>.

Gümrük idaresinin hesapladığı gümrük vergilerin de, tebliğ işleminin gerçekleşmesi için yükümlünün daireye gelmesi halinde verginin mükellefi veya temsilcisinin imzası yeterli görülmüştür. Eğer mükellef daire de yoksa veya gelmemişse posta yoluyla tebliğ gerekmektedir<sup>70</sup>. Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde ise, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçmektedir (GK. md.197/3). Ancak yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya tahakkuktan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, 7201 sayılı Tebligat Kanununda belirtilen genel tebligat hükümleri çerçevesinde<sup>71</sup> gümrük yönetmeliği EK 76'daki örneğe uygun olarak düzenlenen tebligat evrakı elden tebligat veya mazbatalı zarf içinde (posta yolu) iadeli taahhütlü olarak adrese<sup>72</sup> gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılır<sup>73</sup>. Görüldüğü üzere kendisine özgü nitelik taşıyan gümrük vergilerine ilişkin tebligat, vergilerin idarece tahakkuk ettirilmesinden sonra gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde tebligatın yapılması zorunludur. Ancak, ilgili vergi yüküyle ilgili olarak açılan davalarda üç yıllık zamanaşımı durur<sup>74</sup>.

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun "Gümrük ve İnhisar İşlerinde Tebligat" yan başlıklı 48.maddesinde gümrük ve tekel işlerinde, kendi kanunlarının imkân verdiği hallerde, işlemin yapıldığı yerde hazır bulunan ilgiliye tebligatın, bu işle görevli memurlar vasıtasıyla yapılacağı belirtilmiştir (Teb. Yön. md.69). Posta haberleşme gönderileri, değer konulmuş olanlar dâhil olmak üzere yeşil etiketli mektuplar, yeşil etiketli diğer posta haberleşme gönderileri, küçük paket veya küçük koliler ile basılmış kâğıtları kapsayan

---

<sup>69</sup> Tebliğ, yükümlüye vergi borcunun doğmakta olduğu ve doğacak vergi borcu hakkında itirazının olup olmadığının belirlenmesi amacıyla vergi tarhının mükellefe bildirim işlemidir. (Bkz; Selen, a.g.e., s. 178; Saygılıoğlu ve Gerçek, a.g.e., s. 200).

<sup>70</sup> Denizhan Tuncer, Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2007, ss. 94-95.

<sup>71</sup> Ancak süresi içinde ödenmeyen gümrük vergileri ve para cezaları ile ilgili ödeme emri tebliğinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre değil, ödeme emrinin tanımlandığı 6183 sayılı kanunun tebliğler konusunda 213 sayılı VUK hükümlerini işaret etmesi nedeniyle 213 sayılı VUK hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekir (Danıştay 7.D, T. 06.12.2010, E. 2009/3997, K. 2010/5651).

<sup>72</sup> Saygılıoğlu ve Gerçek, a.g.e., s. 200; Selen, a.g.e., s. 179.

<sup>73</sup> Tuncer, a.g.t., s. 95; GK. m.197/2.

<sup>74</sup> Selen, a.g.e., s. 179.

çantalar gümrük gözetiminde posta idaresince açılır ve vergiye tabi olanlar ile olmayanlar ayrılır. Daha sonra vergiye tabi olan posta haberleşme gönderileri listelenerek posta idaresince gümrük idaresine bildirilmektedir (Güm. Yön. md.466). Burada muayene ile görevli memur, yapacağı kontrol ve inceleme sonunda, ticari nitelikte gördüğü eşyayı kapsayan gönderileri ayırarak 459. madde hükmü gereğince yazılı beyanda bulunmalarını sağlamak için ilgililerine posta idaresi aracılığı ile tebligat yaptırır (Güm. Yön. md.467).

Gümrük işlerinde tebligat işlemi ile ilgili bir diğer hususta her türlü gümrük işlerini yürütmeye yetkili (GK md.226) gümrük müşavirlerine yapılacak tebligatlarla alakalıdır. Gümrük müşavirlerine gümrük işleri dolayısıyla yapılacak tebligat işlemleri için müşavir tebligat adresleri ve çalışma yerlerini o yerin bağlı olduğu gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne ve ilgili gümrük müşavirleri derneğine yazı ile bildirir. Gümrük müşavirlerinin çalışma yeri, gümrük işleri nedeniyle kendilerine yapılacak tebligat için yerleşim yeri ve bu merkezin bulunduğu gümrüğün bağlı olduğu başmüdürlük veya başmüdürlük bulunmayan yerlerde müdürlük bölgesi için devamlı iş çevresi sayılır (Güm. Yön. md.564).

Gümrük müsteşarlığına idari yargı mercilerinde açılmış olan davalar da müsteşarlık adına savunma, itiraz, temyiz, karar düzeltme ve süre uzatma dilekçeleri vermek suretiyle bu davaların takibine ilişkin görev ve yetkilerin yürütülmesi 08.06.1995 gün ve 16557 sayılı yazı ile gümrük başmüdürlüğüne gümrük müdürlüğüne verilmiş olduğundan, mahkemece bu işler ile ilgili tebligatların ilgili gümrük müdürlüğüne yapılması gerekmektedir<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Gümrük Müdürlüğünde tescilli ... gün ve ... sayılı giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin düşük bulunması üzerine, idarece yapılan araştırma sonucu tespit edilen kıymet esas alınarak yükümlü şirket adına tahakkuk ettirilen ek gümrük vergi ve resimlerine vaki itirazın reddine ilişkin Gümrükler Genel Müdürlüğünün ... gün ve ... sayılı işlemi iptal eden Bursa Vergi Mahkemesinin ... gün ve 1997/447 sayılı kararının temyizen incelenmesi istemiyle yapılan başvuruyu; mahkeme kararı ... tarihinde tebliğ edildiği halde, temyiz dilekçesinin 30 günlük süreden sonra ... tarihinde verildiği gerekçesiyle süre aşımı yönünden reddeden ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve Temyiz No:1997/524 sayılı kararının; yapılan ek tahakkukun yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. 8.12.1994 gün ve 22135 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 seri nolu Gümrük Genel Tebliğinin, yetki devri ile ilgili 3'üncü maddesinde, Gümrük Müsteşarlığı aleyhine idari yargı mercilerinde açılmış olan davalarda Müsteşarlık adına savunma, itiraz, temyiz, karar düzeltme ve süre uzatımı dilekçeleri vermek suretiyle bu davaların takibine ilişkin görev ve yetkilerin, gümrükler başmüdürlüğüne devredildiği, başmüdürlüklerin bu yetkilerini bağlantı idarelerinin hepsine veya bir bölümüne, kısmen veya tamamen devredebilecekleri, devredilen yetkinin kapsamı, yetkinin kullanılmasından doğan sorumluluğun ve bu davaların takibinde uyulması gereken usul ve esasların genelge ile düzenleneceği açıklanmıştır. Dairemizce verilen 28.4.1998 gün ve 1997/4919 sayılı ara kararına cevaben Bursa Gümrükler Başmüdürlüğüne gönderilen yazıda da, 8.6.1995 gün ve 16557

#### 2.2.4. İcra ve İflas Kanunu

İcra ve iflas işlerinde icraya ait tebligatla alakalı olarak yapılacak işlemler, İcra ve İflas Kanununun 21 ve 57.maddelerinde düzenlenmiştir. Her iki maddede de icraya ait işlerde Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. İşlemlerin hukuki sonuç doğurması için önemli bir işlem olan tebligatın icra işlerinde yazı ile Tebligat Kanunu hükümleri esas alınarak yapılması ya da makbuz karşılığında doğrudan doğruya vermek suretiyle yapılabilir.

İİK'nın 21 ve 38.maddesine<sup>76</sup> göre ilan hükmünde sayılan belgelerle ipotek senedinde yazılı olan adresi değiştiren alacaklı veya borçlu bu durumu bir birlerine noter vasıtasıyla bildirmediği takdirde tebligat aynı adrese yapılmaya devam eder. Bu adreste bulunmadığı takdirde tebliğ olunacak evrakın bir nüshası eski adrese ait binanın kapısına asılır ve asılma tarihi tebliğ tarihi sayılır. Bundan sonra eski adrese çıkarılan tebliğler muhataba yapılmış sayılır (TK. md.35). Ancak adres değişikliği noter vasıtasıyla alacaklı veya borçlu tarafından diğer tarafa tebliğ olduğu halde eski adrese tebligat yapılmaya devam ederse Tebligat Kanununun 35.maddesine muhalefetten dolayı ilgili şahsın tebligattan haberdar olmasının gecikmesi nedeniyle doğabilecek bütün zararları karşı taraf %15 (yüzde on beş) fazlasıyla ödemeye mecbur olduğu gibi ayrıca mağdurun şikâyeti üzerine,

---

sayılı yazı ile Gemlik Gümrük Müdürlüğüne 1.1.1995 tarihinden itibaren yukarıda anılan yetkilerin devredildiği hususunun bildirildiği belirtilmektedir. Dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirket tarafından açılan dava sonucunda verilen iptal kararının ... tarihinde Gemlik Gümrük Müdürlüğüne tebliği gerekirken, Bursa Gümrükler Başmüdürlüğüne tebliğ edildiği ve Gemlik Gümrük Müdürlüğüne ... tarihinde bilgi edinilen karara karşı 23.7.1997 tarihinde yapılan temyiz başvurusunun süre aşımı sebebiyle reddedildiği anlaşılmıştır. Olayda; 1 seri nolu Gümrük Genel Tebliği hükümleri uyarınca, Bursa Gümrükler Başmüdürlüğüne, Gemlik Gümrük Müdürlüğüne ... tarihinde bildirilen ve ... tarihinden itibaren geçerli olan bir yetki devri bulunmaktadır. Devreden kurumun yetkiyi geri alıncaya kadar kullanması mümkün değildir. Böyle olduğuna göre, mahkemece, kararın Gemlik Gümrük Müdürlüğüne tebliği gerekirken, Bursa Gümrükler Başmüdürlüğüne tebligat yapılması yerinde değildir. Bu durumda; Gemlik Gümrük Müdürlüğüne, ... tarihinde itilama giren karara karşı 30 günlük temyiz süresi içerisinde (23.7.1997 tarihinde) vergi mahkemesinde kayda giren dilekçe ile yapılan temyiz başvurusunun süre aşımı sebebiyle reddinde isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına, karar verildi. (Danıştay 7. Daire, T. 21.04.1999 , E. 1998/759 K. 1999/1612).

<sup>76</sup> İlam mahiyetini haiz belgeler: Mahkeme huzurunda yapılan sulhlar, kabuller ve para borcu ikrarını havi re'sen tanzim edilen noter senetleri, istinaf ve temyiz kefaletnameleri ile icra dairesindeki kefaletler, ilamların icrası hakkındaki hükümlere tabidir. Bu maddedeki icra kefaletleri müteselsil kefalet hükmündedir. (İİK m.38.).

hakkında üç aya kadar tazyik hapsine<sup>77</sup> karar verilir. Hapis uygulamaya başlandıktan sonra ilâmın gereği yerine getirilirse, borçlu tahliye edilir (İİK. md.343).

Tebliğat işleminin yer aldığı bir diğer madde olan 57.maddede ise icra işleri ile alakalı işlerde Tebliğat Kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirttikten sonra iki ayrı hususa da yer vermiştir. Bunlarda ilki; borçlu kendisine kanuni temsilci atanacak şahıslardan ise bu şahıs icra memurundan tez elden kendisine kanuni temsilci atanmasını talep edebilir. İkincisi ise; medeni kanunun 192.maddesine göre eşlerden her birinin meslek veya işlerinden kaynaklanan nedenlerden doğmuş ve icra takibi ile ilgili tebliğlerin bizzat kendilerine yapılması gerektiği, aynı kanunun 453.maddesi gereğince vesayet altındaki kişiye vesayet makamı tarafından bir meslek veya sanatın yürütülmesi için izin verilmiş ise işle ilgili her türlü olağan işleri yapmaya yetkisi münasebetiyle ilgili işin icra işleri ile alakalı tebliğatlarında bu şahsa tebliğ edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır<sup>78</sup>.

### 2.2.5. Ceza Muhakemeleri Kanunu

5271 sayılı CMK'nın ikinci kısmında tebliğat usulü yan başlıklı 37.madde hükmünde ceza muhakemesi süreci ve bu sürece katılan kişilerin hak, yetki ve yükümlülükleri ile ilgili tebliğlerin özel kanun hükümleri saklı kalmak koşulu ile adli işlerde tebliğatın nasıl yapılacağını düzenleyen madde hükmünde 7201 sayılı kanun hükümlerinin uygulanarak tebliğat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Tebliğat kanununun 25 ve 27.maddeleri arasında düzenlenen hükümlerine göre yurtdışı tebliğat işlemlerinin Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslugu vasıtasıyla yapılması hüküm altına alınmıştır. Ancak bu durumun yargı sürecinin uzamasına dolayısıyla adaletin tecellisi açısından gecikmelere neden olabileceği düşünülerek<sup>79</sup> iki taraflı ya da çok taraflı uluslararası anlaşmalarla mutabakata varılması halinde anlaşmanın yapıldığı ülkelerde bulunan tebliğatın muhataplarına doğrudan doğruya iadeli taahhütlü posta ile veya diğer iletişim araçları ile tebliğat yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

<sup>77</sup> Yapılması gereken bir edim yapılmadığında borçlu kişinin onu yapması veya edimi ifası için hapsen tazyikte bulunulurdu. Hapse konulma hali ve böylece borcun ödenmesini sağlama durumu, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/> (ET. 20.10.2014).

<sup>78</sup> 19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı İcra ve İflas Kanunu 57.maddesi hükmünde yer alan Medeni Kanunun 159 ve 396.maddeleri tanımlı 08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı Yeni medeni Kanunu maddelerine revize edilerek 192 ve 453.maddelere atıf yapılmış gibi ele alınmıştır. (Bkz; Ahmet Çoşkun, **İcra ve İflas Kanunu**, Cilt:1, Güncellenmiş 4.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 804.)

<sup>79</sup> 17.12.2004 Tarih ve 25673 Sayılı 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanununun Madde Gereğçeleri, 38.mddesi gereğçesi

HSYK tarafından yayınlanan tebligat işlemleri konulu duyuruda muhataba yapılacak tebligatlarda bilinen en son adresin esas alınması gerektiği, eğer bu adres tebligata elverişli değil veya tebligat yapılamıyorsa, muhatabın adres kayıt sistemindeki en son bilinen adresine başvurulması, muhatabın burada en son bilinen adresi yoksa ya da bu adrese tebligat yapılamayacağı herhangi bir şekilde anlaşılmışsa veya bilinen son adrese tebligat yapılamıyorsa, tebligat yapılacak kişinin adres kayıt sistemindeki adresinin başka kurumlardan araştırılmaksızın CMK'nın elektronik işlemler yan başlıklı 38/a maddesinden yola çıkarak Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sisteminden (UYAP) doğrudan alınması ve 7201 sayılı Tebligat Kanununun 10.maddesinin ikinci fıkrasına göre tebligat yapılmasının sağlanabilmesi için çıkarılacak tebligata “muhatabın adresinin adres kayıt sistemindeki adres olduğuna” dair şerh düşmesi, “muhatabın adres kayıt sistemindeki adresinin” tebliğ memuru veya bağlı kurum tarafından tespitinin istenmemesi gerektiği bildirilmiştir<sup>80</sup>.

Bir başka düzenleme ise mülga 1412 sayılı CMK'nın 34.maddesinde tebligat işlerinin cumhuriyet başsavcılığı tarafından yapılacağı hükmünün, 5271 sayılı CMK'nın 36.maddesinde Sulh Ceza Hâkimi de dâhil olmak üzere mahkeme başkanı veya hâkimlerin tebligat işlerini tüm gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri veya kamu kurum ve kuruluşları ile yapabileceği düzenlenerek adaletin işleyişi hızlandırılmıştır<sup>81</sup>. İlk derece mahkemesi Cumhuriyet savcılığına yapılacak tebligat ise kanunun 38.maddesinde düzenlenmiştir. Cumhuriyet başsavcılığına yapılacak tebligatın tebliği gereken evrakın aslının verilmesi sureti ile yapılacağı ve tebliğ ile bir süre başlıyorsa bu sürenin başlangıcının tespitinin sağlanması açısından cumhuriyet başsavcılığı tarafından evrakın aslına ilgili tarihin yazılacağı hüküm altına alınmıştır. Dava dosyası, Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığına geldiğinde varsa tebligat eksiklikleri giderildikten ve sunulması gereken belge ve deliller de eklendikten sonra yazılı düşünceleri içeren bir tebliğname ile birlikte bölge adliye mahkemesi ceza dairesine verilir (CMK md.278). Mülga 1412 sayılı CMK'nın yürürlükte olan hükümlerinden 316.madde hükmüne göre temyiz dilekçesi ve

<sup>80</sup> Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Genel Sekreterliği, 11.07.2011 Tarih ve B.03.1.HSK.0.70.12.04-010.07.02-134-2011/190/21182 Sayılı Tebligat İşlemleri Konulu Duyurusu, s. 3. <http://www.hsyk.gov.tr/Mevzuat/Duyurular/Tebligat-islemleri.pdf> (ET. 18.10.2014).

<sup>81</sup> 17.12.2004 Tarih ve 25673 Sayılı 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanununun Madde Gereğçeleri, 37.mddesi gereğçesi.

layihası ile ilgili olarak taraflara yapılacak tebligatlar, tebligat kanununun 35.maddesine göre ilgilinin dava dosyasında belirlenen son adrese yapılmasıyla tebliğ olunur<sup>82</sup>.

Tebligat yapılması işleminin en belirgin özelliği bilgilendirme ve belgelendirmedir. Muhataba tebligat yaparak bu işlevi yerine getiren cumhuriyet başsavcılığının edindiği bilgi karşısında kendisine karşı eylemde bulunmasını beklediği muhataba bu eylemleri için çeşitli sürelerin öngörüldüğü CMK'nın 39.maddesinde dört fıkra halinde bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Öncelikle gün ile başlayan sürelerle ilgili olarak tebligatın yapıldığı günün ertesi günü işlemeye başlayacağı, hafta olarak belirlenen sürelerde tebligatın yapıldığı günün, son haftada isim itibarıyla karşılığı olan günün mesai saati bitiminde sona ereceği, ay olarak belirlenen sürelerde tebligatın yapıldığı günün, son ayda sayı itibarıyla karşılığı olan günün mesai saati bitiminde sona ereceği, eğer son bulduğu ayda sayı itibarıyla karşılığı olan gün yoksa süre, ayın son günü mesai saati bitiminde sona ereceği ve son olarak süre resmi tatile rastlayacak olursa sürenin tatilin ertesi günü biteceği hüküm altına alınmıştır.

Şüpheli veya sanıklara yapılacak tebligat işleminde izlenecek yöntem ise bu kişiler salı verilmeden önce, soruşturma veya kovuşturmanın devam ettiği süre de kendisine yapılacak tebligat işlemleri için kullanılması maksadıyla yetkili yargı merciine veya tutuk evinin müdürüne adresi ve varsa telefon numarasını bildirmekle yükümlüdür. Eğer adresinde bir değişiklik varsa yeni adresini önceden bildirmiş olduğu adrese iadeli taahhütlü posta ile bildirmekle yükümlüdür. Aksi halde önceden bildirdiği adrese yapılacak tebligat şahsına yapılmış sayılacak böylece işlem yapılacaktır. Kanununun 235.maddesinde ise mağdur, şikâyetçi veya vekilin dinlenilmesi maksadıyla çağrı amacıyla yapılacak tebligat işlemi ele alınmıştır. Bu kişilerin dilekçelerinde veya tutanağa geçirilmiş olan beyanlarında belirtmiş oldukları adres tebligat adresi olarak kabul edilmiştir. Bu adrese yapılan tebligata rağmen gelmeyen kimselere yeniden tebligat çıkarılmayacağı ve bu kişilerin beyanlarının alınmasının zorunlu görüldüğü haller saklı kalmak kaydıyla; adresin yanlışlığı, eksikliği veya adres değişikliğinin bildirilmemesi nedeniyle tebligat yapılamaması hallerinde adres araştırmasına gidilmeyeceği düzenlenmiştir. Ayrıca 169.maddede Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332.maddeler hariç) ile

---

<sup>82</sup> 04.04.1929 Tarih ve 1412 Sayılı 1412 Sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun Yürürlükte Olan Hükümleri.



12.4.1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun kapsamına giren suçlarla ilgili yürütülen soruşturma ve kovuşturmalarda kolluk görevlilerinin ifadelerine başvurulmasının gerektiği haller de tebligatın görevlinin işyeri adresine yapılması gerektiği belirtilmiştir.

## 2.2.6. Hukuk Muhakemeleri Kanunu

Mahkemelere ilişkin görev ve usullerin düzenlendiği 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun tebligat yan başlıklı 438.maddesinde aksi kararlaştırılmadıkça taraflara yapılacak tebligattın, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede birkaç özel husus HMK'da yer almakla birlikte diğer tüm tebligat işleri genel kanun hükümleri çerçevesinde yapılacaktır. Bu özel hususlardan bir tanesi adli tatilde görülmesi hususunda kanunda açıklanan işler ve davalar<sup>83</sup> dışında kalan dava ve işlerle ilgili olarak da her türlü tebligat işlemleri yapılmaya devam edeceğidir. Böylece adli tatil süresince bir kısım işler ve davalar dursa bile bunlarla ilgili olan eğer var ise tebligat işlerinin yapılacağı kabul edilmiştir (HMK md.103).

Bir diğer husus da işlemin geçerliliğinin tebligat işlemine bağlandığı işlemlerdir. Bunlardan ilki Yargıtay, tarafların ileri sürdüğü temyiz istemiyle ilgili incelemesini kural olarak dosya üzerinden yapar. Pekâlâ, taraflardan biri temyiz veya cevap dilekçesinde duruşma talebinde bulunmuş olabilir. Bu durumda taraflara yapılacak davetiye için çıkarılacak tebligat giderlerinin duruşma talep eden tarafından karşılanmış olması gerekir. Aksi halde duruşma talebi dikkate alınmaz. Ancak tebligat gideri eksik ödenmiş ise durum duruşma isteyene yazı ile bildirilir ve bir hafta süre tanınır. Bu süre

---

<sup>83</sup> a) İhtiyati tedbir, ihtiyati haciz ve delillerin tespiti gibi geçici hukuki koruma, deniz raporlarının alınması ve dispeççi atanması talepleri ile bunlara karşı yapılacak itirazlar ve diğer başvurular hakkında karar verilmesi.  
b) Her çeşit nafaka davaları ile soy bağı, velayet ve vesayete ilişkin dava ya da işler.  
c) Nüfus kayıtlarının düzeltilmesi işleri ve davaları.  
ç) Hizmet akdi veya iş sözleşmesi sebebiyle işçilerin açtıkları davalar.  
d) Ticari defterlerin kaybindan dolayı kayıp belgesi verilmesi talepleri ile kıymetli evrakın kaybindan doğan iptal işleri.  
e) İflas ve konkordato ile sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırılmasına ilişkin işler ve davalar.  
f) Adli tatilde yapılmasına karar verilen keşifler.  
g) Tahkim hükümlerine göre, mahkemenin görev alanına giren dava ve işler.  
ğ) Çekişmesiz yargı işleri.  
h) Kanunlarda ivedi olduğu belirtilen veya taraflardan birinin talebi üzerine, mahkemece ivedi görülmesine karar verilen dava ve işler.

zarfında gider tamamen karşılanmazsa duruşma talebi dikkate alınmaz ve Yargıtay incelemesine dosya üzerinden devam eder (HMK md.369).

İkinci husus hâkim, taraflardan birinin davasını takip edecek yeterlilikte olmadığı kanısına varırsa ona uygun bir süre tanıyarak, davayı vekil aracılığı ile takip etmesine imkân tanır (HMK md.80). Ancak daha sonra ataması yapılan vekil azledilir ya da istifa ederse bu işlemin hüküm ifade edebilmesi için beyanın dilekçe ile bildirilmesi veya tutanağa geçirilmesi ve eğer gerekiyorsa karşı tarafa yapılacak tebligat giderlerinin de karşılanması gerekmektedir (HMK md.81).

Son olarak Yargı giderleri arasında sayılan tahkim yargısına ilişkin tebligat giderleri (HMK md.441) hakem veya hakem kurulunun avans talebi üzerine aksi kararlaştırılmadıkça taraflarca eşit miktarda ödenir (HMK md.442). Eğer avans öngörülen süre içinde ödenmezse yargılama durdurulabilir. Yargılamanın durdurulduğunun taraflara haber verilmesi üzerine taraflar bir ay içinde avansı öderlerse yargılama devam eder. Taraflar arasında aksi kararlaştırılmamışsa tebligat giderleri de dâhil yargılama giderleri haksız çıkan tarafa yüklenir. Ancak dava da her iki tarafta kısmen haklı ise, haklılık durumuna göre giderler taraflara pay edilir (HMK md.442).

### 2.3. ULUSLARARASI İKİ TARAFLI VE ÇOK TARAFLI ANLAŞMALAR

Uluslararası Usul Hukukunda adli yardımın bir türü olarak kabul edilen uluslararası tebligat işlemleri ile ilgili iç hukukumuzda yer alan hükümler, 7201 Sayılı Tebligat Kanununun 25, 25/a, 26 ve 27. maddeleri ile Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44 ve 45.maddelerinde açıklanmıştır. İlgili maddeler Türkiye'den yabancı ülkelere ve yabancı ülkelere Türkiye'ye yapılacak tebligata ilişkin hükümleri içermektedir.

İç hukukumuzda bu düzenlemeler olmakla birlikte, tebligat işleminin usuli bir işlem özelliği taşıması nedeniyle Uluslararası Usul Hukukunda devletlerin yargı yetkisine müdahale anlamı taşıyacağından, tercih edilen uygulama tebliğ işleminin talep edilen ülkenin kanun esasları çerçevesinde işlemin yürütülmesidir. Ancak böyle bir uygulama da bazı durumlarda ilgili ülkenin Tebligat Kanunu ile düzenlenen yurtdışı tebligatın ihtiyacını tam olarak karşılayamaması söz konusu olabilir. İşte bu gibi durumlarda çeşitli

aksaklıklarının önüne geçmek ve etkin bir uygulamaya sahip olabilmek adına ülkeler iki taraflı ve/veya çok taraflı uluslararası anlaşmalara ihtiyaç duymuşlardır<sup>84</sup>.

Her takvim yılı başında, tebligat işleriyle ilgili anlaşma hükümleri, mütekabiliyet esasları ve hangi ülkeler için avans olarak ne kadar tebligat masrafı yatırılması gerektiği Adalet Bakanlığınca Dışişleri Bakanlığından görüş alınarak Resmî Gazete 'de yayımlanır (Teb. Yön. md.39). Bu anlaşmalarda hukuki ve cezai tebligat işlemleri ayrı ayrı ele alınmış ve bu ayrım gözetilerek anlaşmalar yapılmıştır. Eğer tebliğin hangi esaslar uyarınca yapılacağını düzenleyen bir uluslararası anlaşma mevcutsa yabancı ülkelere yapılacak tebligat işlemlerinde artık o anlaşma hükümleri çerçevesinde işlemler yapılacaktır<sup>85</sup>. İkili ve çok taraflı anlaşma bulunmayan hallerde ise mütekabiliyet (karşılıklık) prensibi esas alınarak tebligat işlemleri yürütülmektedir.

### **2.3.1. Genel Hatlarıyla İki Taraflı ve Çok taraflı Anlaşmalar**

Yurtdışına yapılacak tebligat işlemlerinin kaynaklarını ele aldığımız da karşımıza iç hukukumuzda yer alan çeşitli hukuki düzenlemeler, iki taraflı ve/veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar ve mütekabiliyet esası dediğimiz temeli uluslararası yardımlaşma ve hoşgörü üzerine kurulu bir adli yardımlaşma şekli karşımıza çıkmaktadır. Yurtdışı tebligat işleminin yapılmasında etkin ve doğru bir tebligat yapılması için hiç şüphesiz ki bir sistematik çerçevesinde bu kaynakların emrettiği hükümlerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Yabancı ülkelere yapacağımız tebligat işlemlerinde izleyeceğimiz sistematiklerimiz öncelikle tebligat yapacak olduğumuz ülke ile iki taraflı anlaşmamızın olup olmadığıdır. Eğer yoksa çok taraflı anlaşmanın olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Böyle bir anlaşmadan da söz edemiyorsak en son yol olarak mütekabiliyet (karşılıklık) esası dediğimiz uluslararası yardımlaşma Kurallarını esas alarak tebligat yapmamız gerekmektedir. Yapılacak tebligat işleminde varsa öncelikle iki taraflı veya çok taraflı

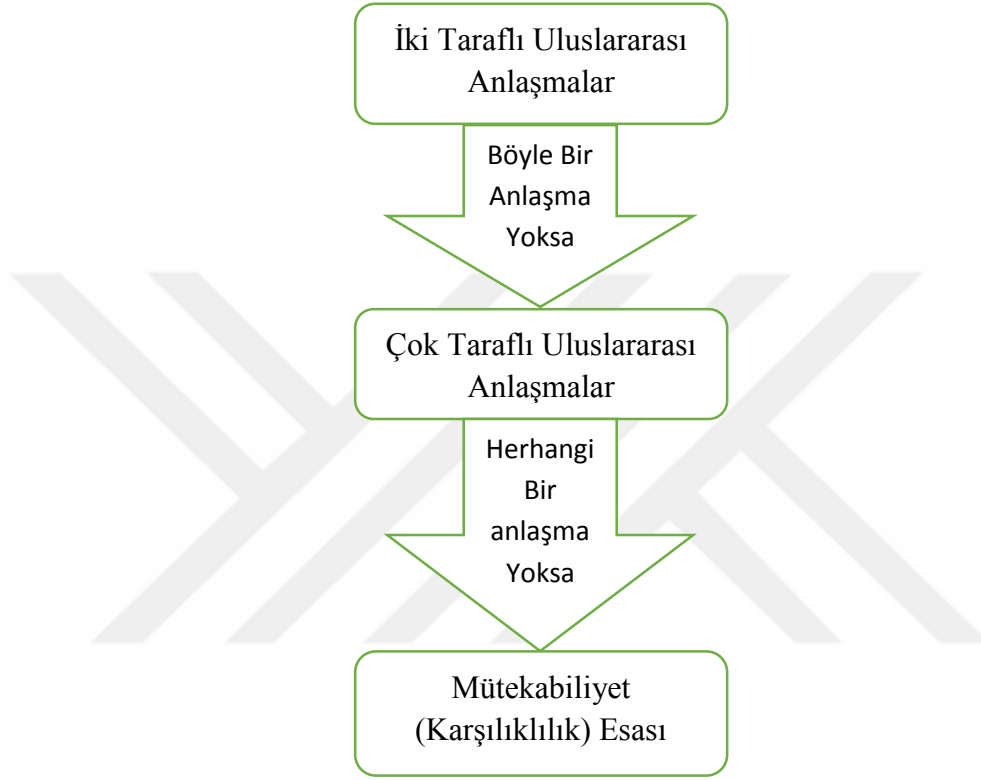
---

<sup>84</sup> Adalet Bakanlığı, Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü'nün, 01.01.2006 Tarih ve B.03.0.UİG.0.00.00.06/010.06.02/1 Sayılı, Hukuki Konularda Uluslararası Adli Yardım Taleplerine Uygulanacak Esaslar adlı 63 No'lu Genelgesi.

<sup>85</sup> Muşul, a.g.e., s. 316.

anlaşmalar yoksa karşılıklılık esası çerçevesinde Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümleri çerçevesinde tebligat işlemi yapılacaktır<sup>86</sup>.

**Tablo 2 : Yurtdışına Tebligatlarda Başvurulacak Kaynak Sıralaması**



Yurtdışı tebligat işlemlerinin kaynaklarıyla ilgili bir diğer hususta Türkiye ile tebligatın yapılacağı ülke arasında hem ikili anlaşma hem de çok taraflı anlaşma olması durumunda nasıl bir yöntem izleneceği ile ilgilidir. Bu konu da Adalet Bakanlığı yayınlamış olduğu 63/3 No'lu Genelgesinde kural olarak öncelikle çok taraflı sözleşmenin uygulanmasını; ancak ikili anlaşmada tebligatı kolaylaştıran ayrı ve özel bir hüküm varsa ikili anlaşma hükümlerinin uygulanması; konu ile ilgili hangi sözleşmenin uygulanacağı hususunda tereddüt yaşanması halinde ise yine ikili anlaşmaya göre işlem yapılmasının uygun olacağı görüşü üzerinde durulmuştur<sup>87</sup>.

<sup>86</sup> Ahmet Uğur Turan, **Tebligat Hukuku** ( Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat), Yenilenmiş 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 374; Ayrıca Bkz; 2.HD, T.23.12.2004, E.2004/ 14236, K.2004/15619.

<sup>87</sup> Adalet Bakanlığı; Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 16.11.2011 Tarihli B.03.0.UİG.0.00.00.06/010.06.02/1- 3 Sayılı Hukuki Alanda Uluslararası Adli Tebligat İşlemleri Konulu 63/3 No'lu Genelgesi.

### 2.3.2. İki Taraflı Uluslararası Anlaşmalar

İki taraflı uluslararası anlaşmalar Türkiye ile başka bir ülke arasında tebligat işlemlerinin gerçekleştirilmesinde esas alınması amacıyla imzalanmış usul ve esaslar bütünüdür denilebilir. Yurtdışı tebligat işlemlerinde hukuki ve cezai işlemler için ayrı yöntemler izlenerek tebligat işlemleri yapılması nedeniyle iki taraflı uluslararası anlaşmaların bir kısmı hukuki tebligat işlemleri için imza edilmiş olabileceği gibi cezai tebligat işlemleri içinde imza edilmiş olabilir. Ya da yapılan anlaşma hem Hukuki tebligat işlemleri için hem de Cezai tebligat işlemleri için geçerli olabilir. Bu durum da anlaşma hangi tür işlem için imza edilmiş ise sadece o işlem için geçerli olduğu kabul edilir<sup>88</sup>.

Türkiye ile sadece iki taraflı uluslararası anlaşmaya tabi olan devletlerden Kazakistan<sup>89</sup>, Suriye<sup>90</sup>, Tunus<sup>91</sup> ve Ürdün<sup>92</sup> hem cezai hem de hukuki tebligat ve istinabe anlaşmalarına sahipken Azerbaycan<sup>93</sup>, Cezayir<sup>94</sup>, Gürcistan<sup>95</sup>, Irak<sup>96</sup>, İran<sup>97</sup>, KKTC<sup>98</sup>,

<sup>88</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e, s. 466.

<sup>89</sup> Türkiye ile Kazakistan arasında “Türkiye Cumhuriyeti ile Kazakistan Cumhuriyeti Arasında Cezai Konularda Adli Yardımlaşma ve Suçluların İadesi Anlaşması” (RG 10.04.1997, S. 22960) ve “Türkiye Cumhuriyeti ile Kazakistan Cumhuriyeti Arasında Hukuki Konularda Adli Yardımlaşma Anlaşması” (RG 12.11.1997, S. 23168).

<sup>90</sup> Türkiye ile Suriye arasında “Türkiye Cumhuriyeti ile Suriye Arap Cumhuriyeti Arasında Suçluların Geri Verilmesi ve Ceza İşlerinde Karşılıklı Adli Yardımlaşma Anlaşması” (RG 15.09.1983, S. 18166), “Türkiye Cumhuriyeti ile Suriye Arap Cumhuriyeti arasında Hükümlülerin Nakline Dair Anlaşma” (RG 14.11.2010, S. 27759) ve “Türkiye Cumhuriyeti ile Suriye Arap Cumhuriyeti arasında Hukuki ve Ticari Konularda Adli Yardımlaşma Anlaşması” (RG 15.06.2011, S. 27965).

<sup>91</sup> Türkiye ile Tunus arasında “Türkiye Cumhuriyeti ile Tunus Cumhuriyeti Arasında Hukuki ve Ticari Konularda Adli Yardım Sözleşmesi” (RG 24.11.1982, S. 17878) ve “Türkiye Cumhuriyeti ile Tunus Cumhuriyeti Arasında Cezai Konularda Adli Yardımlaşma ve Suçluların Geri Verilmesi Sözleşmesi” (RG 20.02.1983, S. 17965).

<sup>92</sup> Türkiye ile Ürdün arasında “Türkiye Cumhuriyeti ile Haşimî Ürdün Krallığı Arasında Suçluların Geri Verilmesi ve Ceza İşlerinde Karşılıklı Adli Yardımlaşma Sözleşmesi” (RG 11.08.1975, S. 15323) ve “Türkiye Cumhuriyeti ile Haşimî Ürdün Krallığı Arasında Hukukî ve Ticarî Konularda Adli İlişkileri Düzenleyen Sözleşme” (RG 05.09.1975, S. 15347).

<sup>93</sup> Türkiye ile Azerbaycan arasında “Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında İmzalanan Hukuki ve Ticari Konularda Adli İşbirliği Anlaşması'nın Onaylanması Hakkında Karar” (RG 23.03.2004, S. 25411 ve 2004/6988 Karar Sayılı ).

<sup>94</sup> Türkiye ile Cezayir arasında “Türkiye İle Cezayir Arasında Hukuki Ve Ticari Konularda Adli Yardım Sözleşmesi” (RG 21.05.1991 S. 20877).

<sup>95</sup> Türkiye ile Gürcistan arasındaki “Türkiye Cumhuriyeti İle Gürcistan Cumhuriyeti Arasında Hukuki, Ticari Ve Cezai Konularda Adli Yardımlaşma Anlaşması” (RG 24.09.1997, S. 23090).

<sup>96</sup> Türkiye ile Irak arasında “Türkiye Cumhuriyeti İle Irak Cumhuriyeti Arasında Hukuki Ve Adli İşbirliği Sözleşmesi” (RG 02.08.1992, S. 21303).

<sup>97</sup> Türkiye ile İran arasında “Türkiye Cumhuriyeti ile İran İslam Cumhuriyeti Arasında Hukukî ve Cezaî Konularda Adli İşbirliği Anlaşması” (RG 10.03.2011, S. 27870).

<sup>98</sup> Türkiye ile KKTC arasında “Türkiye Cumhuriyeti İle Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Hukuki, Ticari Ve Cezai Konularda Adli Yardımlaşma, Tanıma Ve Tenfiz, Suçluların Geri Verilmesi Ve Hükümlülerin Nakli Sözleşmesi” (RG 13.02.1989, S. 20079).

Moğolistan<sup>99</sup>, Tacikistan<sup>100</sup> devletleri ise sadece hukuki tebligat ve istinabe anlaşmasına sahiptirler. Bu devletlerle yapılmış olan anlaşmalar genellikle çok taraflı uluslararası anlaşmalarla paralellik göstermekle birlikte çoğunlukla gönderilecek tebligat evrakının kaç nüsha olması gerektiği, tebliğ için gönderilen belgelerin nelerden ibaret bulunduğu, mahiyeti ve belgelerde varsa belirlenen süreler, gönderen makam, tarafların isim ve sıfatları ile tebliğ olunacak muhatap kişi ya da kuruluşun açık adresinin yer aldığı bir talepname, ülkenin resmi dili veya İngilizce tercüme edilmesi, tercüme edilen evrak ve asıl evrakın asıllarına uygun olduğunun onayı ve kaç nüsha olarak hazırlanması gerektiği gibi bilgiler yer almaktadır<sup>101</sup>.

### **2.3.3. Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmalar**

Yurt dışında delil sağlanması amacıyla adli işbirliğinin geliştirilmesi için 1893 yılı başında Lahey Konferansında (the Hague Conference) bir çalışma programı oluşturulmuştur. İstinabe talepnamesi ile delil sağlanmasına ilişkin 1886, 1905, 1954 ve 1965 tarihli sözleşmeler ortaya çıkmıştır<sup>102</sup>. Türkiye'nin yurt dışına tebligat gönderilmesi ve istinabe ile ilgili hali hazırda taraf olduğu 1954 tarihli Hukuk Usulüne Dair sözleşme ve 1965 tarihli Hukuki ve Ticari Konularda Adli ve Gayri Adli Belgelerin Yabancı Memleketlerde Tebliğine Dair Sözleşme olmak iki adet sözleşme mevcuttur.

#### **2.3.3.1. Hukuk Usulüne Dair Sözleşme**

Milletlerarası Özel Hukuk Hakkında Lahey Konferansı tarafından 17 Temmuz 1905 tarihli Hukuk Usulüne Dair Sözleşme'nin devamı niteliğinde olan 01 Mart 1954 tarihli Hukuk Usulüne Dair Sözleşme<sup>103</sup> hazırlanmış olup Türkiye, 14 Mart 1972 ve 1574

<sup>99</sup> Türkiye ile Makedonya arasında "Türkiye Cumhuriyeti İle Makedonya Cumhuriyeti Arasında Hukuki Ve Cezai Konularda Adli Yardımlaşma Anlaşması" (RG 14.05.2000, S. 24049).

<sup>100</sup> Türkiye ile Tacikistan arasında "Türkiye Cumhuriyeti ve Tacikistan Cumhuriyeti Hukuki, Ticari ve Cezai Konularda bir Adli Yardımlaşma Anlaşması" (RG 30.05.2000, S. 24064).

<sup>101</sup> Bkz; Türkiye İle KKTC arasında "Türkiye Cumhuriyeti İle Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Hukuki, Ticari Ve Cezai Konularda Adli Yardımlaşma, Tanıma Ve Tenfiz, Suçluların Geri Verilmesi Ve Hükümlülerin Nakli" sözleşmesi 6.madde ve devamı ile yine Türkiye ve Tunus arasında imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Tunus Cumhuriyeti Arasında Hukuki ve Ticari Konularda Adli Yardımlaşmaya Dair Sözleşme" 7- 10.maddelerin de yer almaktadır.

<sup>102</sup> Hague Conference On Private International Law, Draft Practical Handbook On The Operation Of The Evidence Convention, Prel. Doc. No 1, Mart 2014, s. 102- 103.

<sup>103</sup> 23 Mart 1972 Tarih ve 14137 Sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan "Hukuk Usulüne Dair Sözleşme (Convention Relating to Civil Procedure)".

Sayı kanunla taraf olmuştur. 23 Mart 1972 tarih ve 14137 sayılı resmi gazete 'de yayınlanmasının ardından Katılma belgesi ile sözleşmenin 6. ve 15. maddelerine ilişkin olarak yapılan beyan metni<sup>104</sup>, 23 Ekim 1972 tarihinde Lahey Büyükelçiliğimiz tarafından Hollanda Dışişleri Bakanlığına gönderilmiştir. Hollanda Dışişleri Bakanlığı, katılma beyanımızın, sözleşmeye taraf ülke makamlarına intikalini teminen, 13 Kasım 1972 tarihinde söz konusu ülkelerdeki Hollanda Temsilciklerine gerekli talimatı vermiştir. Bu tarihten itibaren 6 ay içinde, yani 13 Mayıs 1973 tarihine kadar sözleşmeye katılması hususunda akit taraflardan herhangi bir itiraz gelmediğinden, Sözleşme Türkiye için 13 Mayıs 1973 tarihinden itibaren kesinleşmiştir<sup>105</sup>. Türkiye için sözleşmenin 28/2.madde hükmünde onay işlemi için ön görülen 60 günlük bekleme sürenin dolmasının ardından 11.7.1973 tarihinde yürürlüğe girmiş ve uygulanmaya başlanmıştır<sup>106</sup>. Hukuk Usulüne Dair Sözleşmeye Türkiye ile birlikte 48 devlet<sup>107</sup> taraf olmuştur<sup>108</sup>.

Sözleşme de dört ana bölüm yer almakta bunlardan ilki “Adli ve Gayri Adli Evrakın Tebliği” başlığı ile 1 ve 7.maddeler arasında tebliği istenen evrakların sözleşmeye tabi devletlerarasında nasıl tebliğ edilmesi gerektiğini açıklamaktadır. Sözleşmeye taraf olan devlet tarafından bu sözleşmeye taraf olan başka bir devlete yapılacak tebligat, tebliğ talebinde bulunan devletin konsolosluğu tarafından tebliğin yapılması konusunda adli yardım istenilen devletin tayin edeceği makama talepte bulunularak yapılmaktadır (md.1). Tebliğ edilecek evrak iki nüsha halinde hazırlanmaktadır. Eğer tebliğ edilecek evrak tebliğin yapılması konusunda adli yardım talep edilen devletin dilinde veya iki devlet arasında kabul edilen bir dille yazılmış ise veya bu dillerden birine tercümesi eklenmiş ise

<sup>104</sup> Türkiye Cumhuriyeti Hükümetinin 6 ve 15.madde ile ilgili çekinceleri şöyledir;

1. Sözleşmenin 6.maddesinde bildirilen tebliğ usullerini reddetmiş ve diplomatik memurlar veya konsolosluk memurlarının, sadece kendi vatandaşlarına tebliğ yapabileceğini kabul etmiştir.

2. Diplomatik memurların veya Konsolosluk memurlarının, Sözleşmenin 15.maddesi uyarınca, sadece kendi vatandaşlarına karşı istinabe icra edebilme yetkisini kabul eder.

<sup>105</sup> 28.05.1973 Tarih ve 14547 Sayılı Resmi gazetede yayınlanan “Hukuk Usulüne Dair Sözleşmeye Katılmamız Hakkında Genelge”, s. 6.

<sup>106</sup> Mehmet Ruşen Gültekin, Adil Yargılama Hakkının Gerçekleşmesini Sağlayan Araçlardan Milletlerarası Tebligat ve İstinabe, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2006, s. 120.

<sup>107</sup> Türkiye ile birlikte sözleşmeye taraf olan devletler; Almanya, Arjantin, Arnavutluk, Avusturya, Belçika, Beyaz Rusya, Bosna Hersek, Çek Cumhuriyeti, Çin (sadece Macao Özel İdare Bölgesi), Danimarka, Ermenistan, Fas, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Hırvatistan, İsrail, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Karadağ, Kıbrıs (Güney Kıbrıs Rum Yönetimi), Macaristan, Mısır, Moğolistan, Moldova Cumhuriyeti, Norveç, Letonya, Lüksemburg, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya Federasyonu, Sırbistan, Slovakya, Slovenya, , Surinam, , Makedonya, Ukrayna, Vatikan, Kazakistan, Kırgızistan, Lübnan, Özbekistan'dır.

<sup>108</sup> [http://www.hcch.net/index\\_en.php?act=conventions.status&cid=33#legend](http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.status&cid=33#legend), (ET. 26.02.2015).

tebliğ talebinde bulunan devletin diplomasi memuru veya konsolosu ve müracaat edilen devletin yeminli mali tercümanı tarafından tasdik edilmelidir (md.3).

Tebliğin yapılması konusunda adli yardım talep edilen devletin iç mevzuatı esas alınarak yetkili makamı aracılığıyla tebliğ işlemi yapılmaktadır (md.2). Tebliğ yapılması konusunda adli yardım talep edilen ülke istisnai haller<sup>109</sup> saklı kalmak koşulu ile bu sözleşmeye taraf olan diğer devletten hiçbir şekilde vergi ya da masraf talebinde bulunmamaktadır (md.7). Tebligatın yapıldığı veya yapılamadığının anlaşılabilmesi açısından, eğer tebligat yapıldıysa tebliğ edilenin tarih ve imzanı attığı bir makbuz veya tebliğin yapıldığı ülkenin ilgili makamının hazırlayacağı tebliğin şekil ve tarihini tespit eden veya tebliğ yapılamadıysa nedenini açıklayan bir vesika (tebliğ tutanağı) hazırlanmaktadır (md.5). Hazırlanan bu vesika ispat aracı olarak tebliğ talep eden ülkenin o yabancı ülkedeki konsolosluğuna yollanmakta ve konsolosluk yetkilileri tebliğ tutanağı ile birlikte bağlı olduğu devletin yetkili makamına (Adalet Bakanlığı) gerekli bilgiyi vermektedir. Kendisine tebliğ ile ilgili sonuç raporu mahiyetinde olan bilgiler ulaşan yetkili makam tarafından bir üst yazı ile tebligatı çıkaran (Mahkeme, Vergi dairesi, İcra dairesi, Tapu dairesi) mercie tebliğ sonuç belgesinin iletilmesiyle tebligat işlemi böylece tamamlanmış olmaktadır<sup>110</sup>.

### **2.3.3.2. 1965 Tarihli Lahey Sözleşmesi**

#### **(Hukuki ve Ticari Konularda Adli ve Gayri Adli Belgelerin Yabancı Memleketlerde Tebliğine Dair Sözleşme)**

Yurtdışına yapılacak tebligat işlemlerinde adli ve gayri adli belgelerin tebliğ talep edilen ülkedeki vatandaşa en kısa sürede ulaşmasının temini amacıyla usullerin basitleştirilmesi temelinde hazırlanan bu sözleşme 15.11.1965 tarihinde Lahey’de imzalanmıştır<sup>111</sup>. Türkiye 8, 10, 15 ve 16.maddelerine ön koşul koyarak 11.04.1968 yılında

---

<sup>109</sup> Bir noterin müdahalesi veya anlaşmanın 3.maddesinde öngörülen özel bir tebliğ usulünün kullanılması nedeniyle herhangi bir masrafın açığa çıkması halinde tebliğ talep edilen devlet masrafların karşılanmasını talep etme hakkı saklı bırakılmıştır (m. 5-7).

<sup>110</sup> Gültekin, a.g.t., ss. 121-122.

<sup>111</sup> 1.06.1972 Tarih ve 14218 Sayılı resmi gazete ’de yayımlanan Hukuki ve Ticari Konularda Adli ve Gayri Adli Belgelerin Yabancı Memleketlerde Tebliğine Dair Sözleşmenin Onaylanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (3.05.1972, No: 7/4383). Sözleşmenin İngilizce adı; (Convention on the Service Abroad of Judicial and Extrajudicial Documents in Civil or Commercial Matters).



sözleşmeyi imzalamış ve sözleşme Türkiye için 28.04.1972 tarihinde yürürlüğe girmiştir<sup>112</sup>. Sözleşmeye Türkiye ile birlikte 68 devlet taraf olmuştur. Taraf devletlerin 54<sup>113</sup>'ü Lahey Konferansına üye devletlerden oluşurken, 14 devlet<sup>114</sup> ise konferansa üye değil sadece sözleşmeye taraftır.

Sözleşme metninde vurgulandığı üzere yabancı memleketlere tebliği yapılan belgeler ticari veya hukuki, adli ve gayri adli belgelerden oluşmaktadır (m.1). Adli belgeler hukuk davaları ile ilgili olan belgelerken, gayri adli belgeler ise doğrudan dava ile bağlantılı olmayan ancak tamamen özel olan eylemlerin aksine sözleşme hükümleri uyarınca bir otoritenin müdahalesini gerektiren belgelerdir denilebilir<sup>115</sup>.

1965 tarihli bu sözleşme ile birlikte Hukuk Usulü Muhakemeleri ile ilgili Lahey'de imzalanan 17 Temmuz 1905 ve 1 Mart 1954 tarihli sözleşmelerden biri veya her birine taraf olan devletler için geçerli anlaşmanın 1965 tarihli sözleşme olduğu ve tebligat işlemlerinin bu sözleşme hükümleri gereğince yapılması gerektiğini kabul edilmiştir (md.22)<sup>116</sup>. Uluslararası tebligat bakımından genel kabul gören tebligat usulü, diplomatik yoldan veya konsolosluk acılığı ile yapılan tebligattır<sup>117</sup>. Ancak 1965 tarihli bu sözleşme ile birlikte tebliğ evraklarının diplomatik kanal aracılığı ile tebliğ edilmesi zorunluluğu kaldırılarak<sup>118</sup> her taraf devletin kendisinin belirleyeceği merkezi makamlar aracılığı ile tebligat yapılması usulü kabul edilmiştir (md.2). Türkiye sözleşmenin 2.maddesi gereğince

---

<sup>112</sup> [http://www.hcch.net/index\\_en.php?act=conventions.status&cid=17](http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.status&cid=17), (ET. 28.02.2015).

<sup>113</sup> 28.02.2015 tarihi itibarıyla sözleşmeye taraf, Lahey Konferanslarına üye olan devletler; Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Arjantin, Arnavutluk, Avustralya, Beyaz Rusya, Belçika, Bosna Hersek, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Çin Halk Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Fas, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hindistan, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İzlanda, İtalya, Japonya, Kanada, Karadağ, Kıbrıs Rum Kesimi, Kore Cumhuriyeti (Güney Kore), Kuzey İrlanda, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Makedonya, Malta, Meksika, Mısır, Monako, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya Federasyonu, Slovakya, Slovenya, Sırbistan, Sri Lanka, Türkiye, Ukrayna, Venezüella ve Yunanistan'dır.

<sup>114</sup> 28.02.2015 tarihi itibarıyla sözleşmeye taraf, Lahey Konferanslarına üye olmayan devletler; Antigua ve Barbuda, Bahama Adaları, Barbados, Belize, Botsvana, Ermenistan, Kolombiya, Kuveyt, Malavi, Moldova Cumhuriyeti, Pakistan, Saint Vincent ve Grenadinler, San Marino ve Seyşeller'dir.

<sup>115</sup> Gary A. Magnarini, "Service of Process Abroad Under the Hague Convention", **Marquette Law Review**, 1988, Vol. 71, ss. 649-702, s. 665.

<sup>116</sup> 1965 Tarihli sözleşmenin 23.maddesinde, 22.madde de alınan kararın, 17 Temmuz 1905 tarihinde imzalanan sözleşmenin 23.maddesi ile 1 Mart 1954 yılında imzalanan sözleşmenin 24.maddelerinin uygulanmasını engellemeyeceğini bildirmiştir.

<sup>117</sup> Ali Gümrah Toker, "15 Kasım 1965 Tarihli " Hukuki ve Ticari Konularda Adli ve Gayri Adli Belgelerin Yabancı Memleketlerde Tebliğine Dair Lahey Sözleşmesi" Uyarınca Tebligat Yapılması", **Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2011 (Basım Yılı 2013), ss. 107- 152, s. 124.

<sup>118</sup> Mehlika Aytaç, " Uluslararası Tebligat Kanununun Esasları, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Adalet Dergisi**, Ekim 2003, S. 17, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi> (28.02.2015).

Adalet Bakanlığı Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğünü (UHDGM) merkezi makam olarak tayin etmiştir.

Bu sözleşmenin kalbini ve ruhunu oluşturan merkezi makamlar aracılığı ile tebligat usulünde<sup>119</sup> hazırlanacak tebligat evrakı, talepname ile bu talepnameye eklenen tebliğ belgesinden oluşmaktadır<sup>120</sup>. Tebliğ edilecek belgenin aslı veya sureti talepnameye eklenmekte ve talepname ile belge, ikişer nüsha olarak düzenlenmektedir (md.3). Tebliğ talepnamesinin hazırlanmasında farklılıkların önüne geçilmesi amacıyla sözleşmenin ekinde<sup>121</sup> yer alan örnek form üzerinde belgenin çıktığı devletin dilinde ve onaylı tercümesi yapılmak suretiyle İngilizce ya da Fransızca dillerinden birisinde doldurulur (md.6-7). Talepname dışında, tebliğ edilecek evrak Türkçe ve yabancı dilde onaylı tercümesi yapılmış halde<sup>122</sup> hazırlanmalı ve duruşma günü belirtilecekse bu durumda tebliğ evrakında ayrıca belirtilmelidir<sup>123</sup>.

Tebliğ işlemleri için genel olarak herhangi bir gider talebinde bulunulmamaktadır. Kendisinden tebligat yapması konusunda adli yardım talep edilen ülkenin isteği üzerine bu ülkelere yaptırılacak tebligat işlemleri için her seferinde<sup>124</sup> ve diğer ülkeler için ise tebligat için özel bir usul kullanması halinde yapılan masrafları talep halinde ödenmek zorundadır (md.12). Gönderilen makam tarafından tarih atılarak onaylanan evrak Türkiye’de merkezi makam sıfatına sahip UHDGM vasıtasıyla ve tebliğ yapılacak ülkenin merkezi makamına ulaştırılması suretiyle tebliğ gerçekleştirilir. Daha sonra ilgili ülkede yer alan merkezi

---

<sup>119</sup> Magnarini, a.g.m., s. 658.

<sup>120</sup> Adalet Bakanlığı, Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğünün 16.11.2011 Tarihli B.03.0.UİG.0.00.00.06/010.06.02/1-3 Sayılı, “Hukukî Alanda Uluslararası Adli Tebligat İşlemleri” Konulu, 63/3 No’lu Genelge, 9.madde, s. 2.

<sup>121</sup> Tebliğ evrakının hazırlanmasında kullanılan form 184’nolu form adıyla Türkçeleştirilmiş olarak 4 nüsha halinde Ek (1)’de yer almaktadır.

<sup>122</sup> Tebliğ evrakının kural olarak Türkçe hazırlanması yeterlidir. Ancak gönderilecek ülkenin dilinde ya da İngilizce veya Fransızca dillerinden birinde onaylı tercümesinin olması halinde muhatabın tebliğ edilen dili bilmediği gerekçesine dayanarak tebliği reddetme riskini bertaraf edilmiş olacaktır. BKNZ; Toker, a.g.m., s. 123.

<sup>123</sup> Nurdan Okur, “Ülke Dışı ve Yabancılara Yapılan Tebligatın Özellikleri”, Adalet Bakanlığı, Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 29.05.2013 Tarih ve 42569666-4-5-Bilgi Görüş Dosyası/13083/52147 Sayılı “Doğrudan Tebligat İşlemleri” Konulu Bilgi Görüş Dosyası, <http://hukuk.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/12/yabanc%C4%B1lara-tebligat.pdf>, (28.02.2015).

<sup>124</sup> Adalet Bakanlığı her takvim yılı başında bu ülkeleri ve yatırılması gereken masraf miktarını ve yatırılması gereken adresleri açıklayan bir tebliğ yayınlamaktadır. İlgili genelge için BKNZ; Adalet Bakanlığının 27.12.2014 Tarih ve 29218 Sayılı Yurt Dışı Tebligat Ve İstinabe Taleplerinde Uyulması Gereken Usul Ve Esaslara Dair Tebliğ (Yürürlük T. 01.01.2015).

makam sıfatına sahip kurum tarafından muhatabına makul sürede<sup>125</sup> tebliğ edilir ve sonucu UHDMG vasıtasıyla tebliği çıkararak makama bildirilerek tebliğ işlemi tamamlanmaktadır.

Bu sözleşme hükümleri gereğince “merkezi makamlar” vasıtasıyla yapılacak tebligatlar haricinde “ konsolosluk yoluyla, diplomatik yoldan ya da sözleşmenin 10.maddesi uyarınca bu maddeye çekince koymamış devletlere doğrudan doğruya tebliğin muhataba ulaştırılması yoluyla da tebligat yapılabilir. Sözleşmenin doğrudan doğruya tebligat içerikli 10.maddesine Türkiye çekince koyduğundan dolayı yurtdışından ülkemizdeki muhataplara yapılacak tebligat için bu yöntem uygulanamaz (md.10/c). Ancak Türkiye'nin sözleşmenin 10.maddesi için çekince ileri sürmeyen devletlere<sup>126</sup> doğrudan iadeli taahhütlü mektupla yapılan tebliğler geçerli olarak kabul edilmiştir<sup>127</sup>. Yargıtay konuyla ilgili bir davada, davacı vekili, davalı şirketin müvekkilinden para tahsil edip, geri ödemediğini, bunun üzerine müvekkilince davalı aleyhine Almanya Stuttgart Eyalet Mahkemesi'nde alacak davası açıldığını, açılan bu davada verilen kararlar davalı tarafından 38.346,89 Euro ana paranın ve 1.419,19 Euro tutarındaki ek meblağın 06.01.2009 tarihinden itibaren baz faize ek %5 faiziyle birlikte müvekkiline ödenmesine karar verildiğini, kararın davalıya 17.07.2009 tarihinde tebliğ edildiğini ve 14.10.2009 tarihinde de kesinleştiği ileri sürülerek verilen bu karar üzerine davalı vekili mahkeme kararının Türk yargı kararlarıyla çeliştiğini, bu çelişkinin kamu düzenini ihlal edecek nitelikte olduğunu, karara konu teşkil eden ihtilafta Türk mahkemelerinin münhasır yetkili bulunduğunu, tenfizi istenen kararın kendilerine tebliğ edilmediğini savunarak, davanın istemi üzerine mahkemece yapılan araştırma da MÖHUK'un 53.maddesinde tenfize konu ilamın kesinleşmiş olması gerektiğinin belirtildiği, 54.maddesinde de tenfiz kararı verilebilmesinin şartlarından birinin de kendisine karşı tenfiz istenen tarafın savunma hakkına ilişkin usulü işlemlere uyulmuş olması olduğu maddesi dikkate alınarak davalıya Türkiye'nin çekince koyduğu 1965 tarihli Lahey sözleşmesinin 10.maddesine dayanılarak doğrudan posta yoluyla yapılan tebligatın geçersiz olduğu tüm tebligatların Adalet

---

<sup>125</sup> 1977 tarihli toplantı da makul sürenin iki hafta ile iki ay arasında değişen süreç olduğu kabul edilmiştir (Toker, a.g.m., s. 129).

<sup>126</sup> Bu devletler 63/3 No'lu genelge E.K 5'te sayılmıştır.

<sup>127</sup> Aytaç, a.g.m; Türk hukukunda iadeli taahhütlü mektupla yapılan tebliğ işlemi her ne kadar geçersiz olarak kabul edilse de tebligatın yapılacağı ülkeyle aramızda bu gibi uluslararası sözleşmelerin olması halinde sözleşme hükümleri çerçevesinde yapılan tebliğ geçerli olarak kabul edilmiştir (Yılmaz/Çağlar, a.g.e., s. 719). Ayrıca Bkz; Yargıtay HGK, T. 8.2.1995, E. 1994/2-559, K. 1995/60; Yargıtay 2.HD, T. 31.10.1997, E. 1997/10073, K. 1997/11618; Yargıtay 2.HD, T. 10.10.1997, E. 1997/10213, K. 1997/10552; Yargıtay 2.HD, T. 5.11.2007, E. 2007/1835, K. 2007/14987.

Bakanlığı vasıtasıyla tebliğ edilmesi gerektiği bu itibarla MÖHUK'un 53.maddesinde belirtilen şekilde kesinleşmiş bir kararın söz konusu olmadığı gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir<sup>128</sup>.

### 3. TEBLİGAT TÜRLERİ

Tebliğat işlemlerinin genel kanunu olan 7201 sayılı Tebliğat Kanununun hususi (özel) hükümler başlıklı ikinci babında tebliğat türleri üç kısım olarak maddeler halinde ele alınmıştır. Tebliğat türlerinden kanundaki sıralamaya göre ilkini teşkil eden kazai (yargısal) tebliğat kanununun 34 ve 44.maddelerinde; ikincisi olan idari (yönetmel) tebliğat kanununun 45 ve 49.maddelerinde ve son olarak mali tebliğat ise kanununun 50 ve 51.maddelerinde yer almaktadır. Hususi (özel) hükümleri ifade eden 34 ve 51.maddeler arasında yer alan kazai, idari ve mali tebliğatla ilgili hüküm ifade eden maddeler de konuyla ilgili sarahat (açıklık) bulunmayan haller de birinci bab başlığı altında yer alan ve 1 ve 33.maddede yer alan umumi (genel) hükümler esas alınacaktır<sup>129</sup>.

#### 3.1. KAZAI TEBLİGAT

Kazai tebliğatlar ikinci bab, birinci fasıl içerisinde 34 ve 44.maddeler arasında yer almakta ve kanununun 34.maddesinde “*adli, idari ve askeri kaza mercilerince yapılacak tebliğat*” işlerinde esas alınacağı belirtilmiştir. Kazai tebliğata ilişkin hükümler bütün kazai merciler değil, kanunda sıralanmış olan adli, idari ve askeri kaza mercilerince yapılacak tebliğat işlerinde esas alınacaktır<sup>130</sup>.

<sup>128</sup> Yargıtay 11.HD, T.15.01.2014, E.2013/10014, K.2014/851; Yargıtay 11.HD, T.11.06.2011, E.2009/14341, K.2011/6823; Yargıtay 11.HD, T.09.12.2010, E.2009/1264, K.2010/12693; Yargıtay 11.HD, T.09.12.2010, E.2009/1312, K.2010/12694; Yargıtay 11.HD, T.09.12.2010, E.2009/1266, K.2010/12741; Yargıtay 11.HD, T.09.12.2010, E.2009/1161, K.2010/12742; Yargıtay 11.HD, T.07.12.2010, E.2009/1178, K.2010/12575; Yargıtay 11.HD, T.07.12.2010, E.2009/1311, K.2010/12576; Yargıtay 11.HD, T.08.11.2010, E.2009/5173, K.2010/11445; Yargıtay 11.HD, T.25.10.2010, E.2009/4347, K.2010/10739; Yargıtay 11.HD, T.20.10.2010, E.2008/13744, K.2010/10540; Yargıtay 11.HD, T.14.10.2010, E.2008/13644, K.2010/10248; Yargıtay 11.HD, T.14.10.2010, E.2008/13646, K.2010/10280; Yargıtay 11.HD, T.12.10.2010, E.2008/13645, K.2010/10149; Yargıtay 11.HD, T.24.05.2010, E.2009/18, K.2010/5798.

<sup>129</sup> TBMM, Tebliğat kanunu lâyihası ve Muvakkat Encümen mazbatası (1/105), TBMM Meclis Tutanakları, Devre: XI, İçtima: 1, S. Sayısı: 129, s. 9, [http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm\\_11006015ss0129.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm_11006015ss0129.pdf), (ET. 27.12.2014).

<sup>130</sup> Başvekalet Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi, “TBMM 129 no’lu Komisyon Raporu Tebliğat Kanunu Lâyihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası”, **Kanunlar Dergisi**, Cilt. 41, s. 2.

Diğer yargı kollarının alanına girmeyen ceza davalarının ve kişiler arasındaki hukuki uyuşmazlıkların çözümlendiği adli yargı organı, hüküm mahkemeleri olarak bilinen ilk derece mahkemeleri ve denetim mahkemesi olarak ikiye ayrılır. İlk derece mahkemeleri (hüküm mahkemeleri) de kendi içinde hukuk mahkemeleri ve ceza mahkemeleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Hukuk mahkemeleri; Sulh hukuk mahkemeleri, Asliye hukuk mahkemeleri, Asliye ticaret mahkemeleri, Tapulama mahkemeleri, İcra mahkemeleri, Aile mahkemeleri, İş mahkemeleri, Tüketici mahkemeleri, Fikri ve sınai haklar hukuk mahkemelerinden oluşurken, Ceza mahkemeleri ise; Asliye ceza mahkemeleri, Ağır ceza mahkemeleri, Trafik mahkemeleri, Çocuk mahkemeleri, Çocuk ağır ceza mahkemeleri, Fikri ve sınai haklar ceza mahkemelerinden oluşmaktadır. Adli yargının denetim organı olan Yargıtay ise yüksek mahkeme sıfatına sahip olan yüksek bir mahkemedir<sup>131</sup>. Adli yargı kolu içerisinde yer alan bu mahkemelerin yargısal faaliyetlerden dolayı yapmış oldukları tebligat işlemleri kazai tebligat hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.

Devletin merkezi ve yerel yönetim sistemleri içerisinde örgütlenmiş olan idari organlarının tasarrufları karşısında idare ile muhatap olan kişilerin hak ve özgürlüklerini korumak, hukuka aykırı işlemlerini iptal etmekle birlikte idari işlem ve eylemlerden eğer zarar gören varsa zarar görenlerin zararlarını karşılamayı görev edinmiş olan idari yargı<sup>132</sup>; İlk derece mahkemesi, Yüksek mahkeme, Üst mahkeme ve Özel mahkeme olarak ayrılmakta ve bu mahkemelerin muhatapları ile yaptıkları tebligat işlemlerinde kazai tebligat hükümleri esas alınmaktadır. İlk derece mahkemesi içerisinde; İdare mahkemesi, Vergi mahkemesi ve Danıştay (DK. 24.md davaları), Yüksek mahkeme; Danıştay, Üst mahkeme; Bölge idare mahkemesidir<sup>133</sup>. Özel mahkeme olan Sayıştay ile ilgili aynı kanunun 50.maddesinde özel bir düzenleme olması nedeniyle mali tebligat hükümleri çerçevesinde kazai tebligat yapmaktadır. Genel olarak idari yargıyı ele alacak olursak bu yargı sisteminin içerisinde idari uyuşmazlıkların yanında mali uyuşmazlıkların çözümlendiği de görülecektir<sup>134</sup>. Mesela, Vergi yasalarının uygulanmasını gerektiren vergilendirme işlemleri içerisinde takip edilmesi gereken tebligat işlemleri ve bu çerçevede

---

<sup>131</sup> Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2014, s. 2014, ss. 6-12.

<sup>132</sup> Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3.Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2013, s. 26.

<sup>133</sup> Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, a.g.e., s. 29., Bkz; 20.01.1982 Tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 6.1.1982 Tarih ve 2576 Numaralı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun.

<sup>134</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 630.

gelişecek idari aşamadaki uyuşmazlıklar için VUK'ta yer alan hükümler uygulanması gerekirken, yargı organı vasıtasıyla çözümlenmesi gereken idari yargıdaki uyuşmazlıklar için ise kazai tebligat hükümleri uygulanmalıdır<sup>135</sup>.

Kendisine özgü niteliği ve karakteristiği ile kamu hizmetleri içerisinde önemli bir yere sahip olan milli savunma hizmetlerinin askeri nitelikli idari işlem olması nedeniyle, genel olarak askeri yargı denilen kendine has bir mekanizmayla yargısal denetim ağı oluşturulmuştur<sup>136</sup>. Asker kişiler (savaş halinde bazı durumlarda siviller de dâhil) tarafından işlenen askerî suçlar ile bunların asker kişiler aleyhine veya askerlik hizmet ve görevleriyle ilgili olarak işledikleri suçlara ait davalara bakmakla görevli olan askeri yargı (Any. m.145) ilk derece ve yüksek mahkeme olarak ikiye ayrılmaktadır. İlk derece mahkemeleri kendi içerisinde ikiye ayrılmakta askeri ceza yargısı; Askeri disiplin mahkemeleri ve Askeri mahkemeden oluşurken askeri idari yargı da; Askeri yüksek idare mahkemesinden oluşmaktadır<sup>137</sup>. Bu yargı organlarının yargısal işlerden ötürü yapmış oldukları tebligatların geçerliliği 353 Sayılı Askeri Mahkemeler Kuruluşu ve Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 52.maddesinin IV. fıkrasında “Tebligat Kanunu hükümleri askeri mahkemeler de de uygulanır.” hükmünden de yola çıkarak kazai tebligat hükümleri çerçevesinde şekil ve usulün uygulanmasıdır.

İstisnai bir yargı kolu olan Sıkıyönetim askeri mahkemelerinin yargısal işleriyle ilgili tebligatlarında esas alacakları hükümler 7201 sayılı Tebligat Kanununun birinci bap kısmında genel hükümler başlığı altında yer alan hükümler olmalıdır. Çünkü Askeri yargı ile ilgili tüm düzenlemelerin yapıldığı 353 sayılı Askeri Mahkemeler Kuruluşu ve Yargılama Usulü Hakkında Kanunda Sıkıyönetim askeri mahkemesinden bahsedilmemiş ve bu mahkeme ile ilgili düzenlemeler 1402 sayılı Sıkıyönetim Kanununun 11 ve 23.maddelerinde düzenle yapılmıştır. Sıkıyönetim askeri mahkemesinin ayrı bir kanunda düzenlenmesi askeri yargı kolundan ayrı tutulduğunu göstermekte bu nedenle de askeri yargı kolu içinde olmadığı içinde kazai tebligat hükümlerine tabi olamayacağı açıktır.

Hukukumuzda uyuşmazlıkların çözümlendiği her biri birbirinden bağımsız<sup>138</sup> yargı kolları mevcuttur<sup>139</sup>. Kazai tebligat hükümleri de bu yargı kollarından adli, idari ve askeri

<sup>135</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 16; Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 631.

<sup>136</sup> Erol Alpar, “Askeri İdari Yargı Denetimi Ve Avrupa Birliği İle Uyum Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değişiklikler”, [http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim\\_makale\\_detay.asp?IDNO=57](http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=57), (ET. 31.12.2014).

<sup>137</sup> Mehmet Yüce, **Vergi Davası Rehberi**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2014, s. 7.

<sup>138</sup> Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, a.g.e., s. 7.

kazai mercilerinin yapmış olduğu tebligat işlemlerini karşılamaktadır. Kanununun 34.maddesi bu yargı kollarını özellikle sayarak üç yargı kolu haricinde kalan Anayasa Yargısı, Uyuşmazlık Yargısı ve Seçim Yargısı tebligat işlemlerinin zannımca kazai tebligat hükümlerine dâhil olmadığını açıklamayı amaçlamıştır.

Bu üç yargı kolunun kendi kanunlarında tebligatla ilgili sarahat bulunmayan hallerde 7201 sayılı tebligat kanununun birinci babında genel hükümler başlığı altında yer alan hükümlerin uygulanacağına şüphe yoktur. Mesela, konuyla ilgili 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanununun 33.maddesinde uyuşmazlık yargısı ile ilgili işlemlerde 7201 sayılı tebligat kanunu hükümlerinin esas alınacağı ifade edilmiştir. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ve 298 sayılı Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanunda ise 7201 sayılı Tebligat Kanununa her hangi bir atıf yapılmamıştır.

Peki, bu yargı kollarında tebligat işlemleri nasıl yürütülecektir?

Konu ile ilgili iki farklı görüş vardır. İlk olarak Moroğlu-Muşul; Anayasa yargısı içerisinde yer alan Anayasa mahkemesinin tebligat ile ilgili işlemlerinde kazai tebligata ilişkin hükümlerin uygulamayacağı ancak Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunda Tebligat Kanuna ilişkin direk gönderme olmamakla beraber 7201 sayılı Tebligat Kanununun 1.maddesine istinaden gerekli görülen hallerde Tebligat Kanununun genel hükümler başlıklı birinci babında yer alan hükümlerin uygulanacağını savunmaktadır. Bir diğer görüşleri de Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanununun 33.maddesinde 7201 sayılı Tebligat Kanununa gönderme yapılması ve kazai tebligat hükümlerinin de bu kanun içerisinde yer alması nedeniyle uyuşmazlık yargısındaki tebligat işlemlerinde kazai tebligat hükümlerinin uygulanabileceğidir<sup>140</sup>. İkinci görüş olarak Yılmaz ve Çağlar ise Anayasa yargısı ile ilgili tebligat işlemlerindeki görüşü bir yargı makamı olduğu hususunda tereddüt olmayan Anayasa mahkemesinin diğer yargı organlarından ayırarak kazai tebligatın dışında olduğunu kabul etmenin yanlış olduğunu ve bu yargı organının tebligat işlemlerinin de kazai tebligat hükümleri çerçevesinde ele alınması gerektiğini savunmaktadır. Bir diğer savunmaları da uyuşmazlık yargısı ile ilgili

---

<sup>139</sup> Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, a.g.e., s. 12.

<sup>140</sup> Moroğlu ve Muşul, a.g.e., s. 39-40.

tebligat işlemlerinin de aynı görüş esas alınarak kazai tebligat hükümleri çerçevesinde yapılmasıdır<sup>141</sup>.

Bu iki görüşü yargılama kolları ile ilgili yapılan ayırmadan ve bu yargı kollarının da her birinin birbirinden bağımsız olduğunu düşünürsek Anayasa Yargısının, Uyuşmazlık Yargısının ve Seçim Yargısının Tebligat Kanununun 34.maddesinde bahsedilen yargı kollarından ayrı birer yargı kolu olduğu ve bu yargı kollarının her birinin birbirinden bağımsız olduğunu ve dolayısıyla da her birinin farklı hukuksal sonuçlar doğurduğu sonucuna varabiliriz. Bu nedenle Yılmaz ve Çağların Anayasa mahkemesi ve Uyuşmazlık mahkemelerinin yargı kolu olduğu ve dolayısı ile de diğer üç yargı kolu gibi Kazai (yargısal) tebligat hükümlerine tabi olması gerektiği yaklaşımı çok doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Moroğlu/Muşul'un Anayasa mahkemesi ile ilgili görüşüne katılmakla birlikte uyuşmazlık yargısı ile ilgili görüşü hususunda aynı görüşü paylaşmamaktayım. Mesela, İYUK'nun 60.maddesinde “Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır.” hükmü yer almasına rağmen ayrıca Tebligat Kanununun 34.madde şümülünde ayrıca idari kazai merci sıfatını kullanarak<sup>142</sup> bu mercilerin yargısal işlerle ilgili tebligatlarını kazai tebligat ile ilgili hükümlere göre yapmaları gerektiğinin belirtilmesi bizi Tebligat kanununun özel hükümlerinin sadece kanunda belirtilen merciler için uygulanabileceğini aksi halde diğer kanunlarda Tebligat Kanunu için yapılan atıfların birinci bapta yer alan genel hükümleri kapsadığı sonucuna ulaştırmaktadır.

Yukarıda da açıklandığı üzere Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ve Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanunda 7201 sayılı Tebligat kanununa direk atıf yapılmazken Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanununun 33.maddesinde açıkça atıf yapılmıştır. Atıf yapılsın veya yapılsın tebligat işlemleriyle ilgili kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde genel kanun sıfatına sahip olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu uygulanacaktır. 7201 sayılı Tebligat Kanununun hangi hükümlerinin uygulanacağı sorusuna gelince de yapılması gereken kendi kanununda ya da genel kanun olan Tebligat Kanununda konuyla ilgili özel

---

<sup>141</sup> Ejder Yılmaz ve Tacar Çağlar, **Tebligat Hukuku**, Yenilenmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 630; Benzer bir görüş için Bkz; Recep Akcan ve Hakan Albayrak, **Tebligat Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 65.

<sup>142</sup> Ayrıca Bkz; 353 Sayılı Askeri Mahkemeler Kuruluşu ve Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 52.maddesinin IV. fıkrasında “Tebligat Kanunu hükümleri askeri mahkemeler de de uygulanır.” hükmü yer almasına rağmen kazai tebligatın şümülünde askeri kazai tebligat sıfatı kullanılmıştır.



bir yer de atıf yapılmış mı yapılmamış mı ona bakılması uygun olacaktır. Özel bir atıf yapılmışsa 7201 sayılı Tebligat Kanununun ilgili özel hükümlerinin uygulanması (Örneğin, özel statülü mahkeme olarak idari yargı kolu içerisinde yer alan Sayıştay'ın tebligat işlemleri normal şartlarda kazai tebligat hükümleri çerçevesinde yapılmalıdır ancak Tebligat Kanununun 50.maddesinde yapılan özel atıftan dolayı mali tebligat hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.) özel bir atıf yapılmamışsa 1.madde de yer alan “Kazai merciler tarafından yapılacak tüm tebligat, bu kanun (7201 sayılı Tebligat Kanunu) hükümleri dairesinde yapılır.” hükmü<sup>143</sup> çerçevesinde birinci bap genel hükümler başlığı altında yer alan hükümlerin (1-33.md) uygulanması yerinde olacaktır.

Bir kamu hizmeti olarak nitelendirilen noterler (Noterlik K. m.1) ise, bir kazai merci olmadığı gibi adli, idari ve askeri kaza merci niteliği de taşımadığından kazai merci hükümlerine göre tebligat yapamazlar<sup>144</sup>. Noterlik Kanununun 70.maddesi “Tebliği istenen her tür kâğıt, Tebligat Kanunu hükümlerine göre muhatabına tebliğ olunur.” hükmü ve 7201 sayılı Tebligat Kanununun 1.maddesindeki noterlere yapılan atıf doğrultusunda noterlerin yapacağı tebligat işlemlerinde Tebligat Kanununun birinci bap da genel hükümler başlığı altında yer alan hükümlerinin dikkate alınması gerektiği anlaşılmalıdır<sup>145</sup>.

<sup>143</sup> Tebligatın yapılması yan başlıklı ilgili 1.maddenin tamamı “Kazai merciler, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak biçimde tebligat, bu Kanun hükümleri dairesinde Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.”

<sup>144</sup> Davacı vekili, müvekkiliyle davalı şirket arasında 19.4.2006 tarihli Finansal Kiralama Sözleşmesi imzalandığını, davalı şirketin vadesi gelen kira bedelini ödemeyince 13.7.2009 tarihli ihtarname ile 60 gün içinde borcun ödenmesi için ihtarname keşide olduğunu, ancak ihtara uyulmadığını iddia ederek kiralanmış iş makinasının aynen iadesini talep ve dava etmiştir. Davalı, davaya cevap vermemiştir. Mahkeme, davacının davalıya yapmış olduğu tebligatı 7201 sayılı Tebligat Kanununun 35.maddesi hükmüne uyararak yapmadığı gerekçesiyle iptal etmiştir. Daha sonra konuyla ilgili temyiz yoluna başvuran davacı vekilinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucu davalı şirketin finansal kiralama sözleşmesi ve ticaret sicil kaydındaki adresi Emko Sitesi... blok No: ... Eskişehir olup, 13.7.2009 tarihli ödeme ihtarı aynı adrese noter aracılığıyla gönderilmiş ancak davalı şirketin adresi terk ettiği şerhi verilerek ihtar iade edilmiştir. Noterlerin Tebligat Yasasının 35. maddesine göre tebligat yapma yetkileri bulunmamaktadır. Bu durum dikkate alınmaksızın anılan yasa maddesi gereğince tebligat yapılması gerektiği gerekçesiyle yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiştir ve mahkeme tarafından bozma kararı verilmiştir (Yargıtay, 19.HD, T. 30.05.2011, E. 2010/12050, K. 2011/7134). Ayrıca Bkz; Yargıtay 3. HD, T. 04.10.2010, E. 2010/12138, K. 2010 / 15585; Yargıtay 14. HD, T. 27.11.2006, E. 2006/11990, K. 2006/13875; Yargıtay 12.HD, T. 02.05.2005, E. 2005/6249, K. 2005/9371; Yargıtay 12. HD, T. 25.06.1998, E. 1998/7140, K. 1998/7768.

<sup>145</sup> 11.1.2011 tarihli ve 6099 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmış olan “Daha önce tebligat yapılmamış olsa bile, taraflar arasında yapılan, imzası resmi merciler önünde ikrar olunmuş sözleşmelerde belirtilen adresler ile kamu kurum ve kuruluşları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, ticaret sicillerine ve esnaf ve sanatkârlar sicillerine verilen en son adreslerdeki değişiklikler hakkında da bu madde hükümleri uygulanır.” İlgili Tebligat Kanununun 35.maddesinde yer alan bu hükmü ile resmi merciler (noter vb) önünde gerçekleşmiş olan sözleşmelere dayanarak o işlem sırasındaki adres emsal

**Tablo 3: Tebligat İşlemlerinden Dolayı Kazai Tebligata Tabi Yargı Organları**

Yargı Organının Statüsü	Yargı Organları		
	Adli Yargı	İdari Yargı	Askeri Yargı
İlk Derece Mahkemesi	<b><i>Hukuk Mahkemeleri:</i></b> Sulh Hukuk Mahkemeleri, Asliye Hukuk mahkemeleri, Asliye Ticaret Mahkemeleri, Tapulama Mahkemeleri, İcra Mahkemeleri, Aile Mahkemeleri, iş Mahkemeleri, Tüketici Mahkemeleri, Fikri ve Sınai Haklar Hukuk Mahkemeleri	İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri, Danıştay (Danıştay K. 24.md davaları)	<b><i>Askeri Ceza Yargısı:</i></b> Askeri Mahkemeler, Askeri Disiplin Mahkemeleri
	<b><i>Ceza Mahkemeleri:</i></b> Sulh Ceza Mahkemeleri, Asliye Ceza Mahkemeleri, Ağır Ceza Mahkemeleri, Trafik Mahkemeleri, Çocuk Mahkemeleri, Çocuk Ağır Ceza Mahkemeleri, Fikri ve Sınai Haklar Ceza Mahkemeleri		<b><i>Askeri İdari Yargı:</i></b> Askeri yüksek İdare Mahkemesi
Yüksek Mahkeme	Yargıtay	Danıştay	Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
Üst Mahkeme		Bölge İdare Mahkemesi	

Kaynak; Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, a.g.e., s. 7; Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, a.g.e., s. 6.

gösterilerek kanunun bu maddesi gerekçe gösterilerek tebligat yapılabilirdi (YHGK, T.15.04.2011, E. 2010/22, K. 2011/190; Yargıtay 12.HD, T. 27.09.2010, E. 2010/8427, K. 2010/21307 ).

### 3.2. MALİ TEBLİGAT

Tebliğat Kanununun ikinci bap üçüncü fasıl bölümünde 50 ve 51.maddelerinde açıklanan mali tebliğat konusunun kapsamına Sayıştay tebliğatları ve diğer mali tebliğatlar girmektedir.

Sayıştay, kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmaktadır (Say. K. m.1). Sayıştay yapmış olduğu denetim ve yargılama sonucundaki kararlarını gerekçeli olarak düzenleyerek ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ eder (Say. K. m.51-52).

Tebliğat işlemi, Tebliğat Kanununun 50.maddesinde Divanı muhasebat (Sayıştay) başlığını taşıyan maddeye göre tebliğ yapılacak kişilerden merkez teşkilatlarında görevli bulunanlara<sup>146</sup> bağlı oldukları daireler<sup>147</sup>, bunların haricinde kalanlara mahalli mülki amiri (Vali veya Kaymakam) vasıtasıyla yaptırılacaktır (Teb. K. m.50). Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere Sayıştay tarafından yapılacak tebliğat, Tebliğat Kanununun birinci maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde PTT işletmesi tarafından yapılmayacak istisnai bir durum teşkil ederek aynı kanunun ikinci maddesinde yer alan şekilde idari yollardan memur vasıtasıyla yapılacaktır<sup>148</sup>. Bu şekilde gönderilen Sayıştay kararı ve diğer tebliğ

<sup>146</sup> Merkez teşkilatlarında görevli bulunanlar deyiminden anlaşılması gerekenler (Say. K. md.10);

- a) Meslek mensupları,
  - Sayıştay Başkanı,
  - Daire başkanları ve üyeler,
  - Sayıştay denetçileri.
- b) Başsavcı ve savcılar,
- c) Yönetim mensupları.

<sup>147</sup> Sayıştay'ın kuruluşuna dâhil organlar şunlardır: Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Başsavcılık (Say. K. md.11).

<sup>148</sup> TBMM, Tebliğat kanunu lâyihası ve Muvakkat Encümen mazbatası (1/105), TBMM Meclis Tutanakları, Devre: XI, İçtima: 1, S. Sayısı: 129, s. 11, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm11006015ss0129.pdf>, (ET. 01.01.2015).

olunacak ekli belgeler muhatabı olan memura, teslim edilen tarih ve ilgili evrakın niteliği yazılmak suretiyle bir tutanak karşılığı teslim edilir. Daha sonra bu tutanak delil niteliği teşkil etmesi açısından Sayıştay'a gönderilir ve muhatabın dosyasında yerini alır<sup>149</sup>. Tebliğ mazbatasını yerine geçen ilgili tutanak muhataba gönderilmek üzere hazırlanan Sayıştay kararı ve/veya ek belgeler muhatabın adresinin tespit edilememesi ya da muhataba ulaştırılmakla beraber muhatabın tebligatı kabul etmekten kaçınması halinde Tebligat Kanununun genel hükümler başlığı altında yer alan hükümleri (1-33.m) doğrultusunda işlem yapılır (Teb. K. md.50).

1924 Anayasasının maliye işleri yan başlıklı bölümün 100.maddesinde Sayıştay, devletin gelir ve giderlerini özel kanunla denetlemekle görevli bir kurum olarak tanımlanmıştır. Dolayısı ile 1959 tarihli Tebligat Kanununun oluşturulduğu dönemde geçerliliğini koruyan 1924 Anayasasında maliye işleri ile görevli bir kurumun 7201 sayılı kanunda tanımlandığı üzere mali tebligat hükümleri çerçevesinde tebligat işlerini yapması doğaldır. Ancak günümüzde bilindiği üzere 1924 Anayasası geçerliliğini kaybederek 1982 Anayasası yerini almıştır. 1982 Anayasasında Sayıştay, yargı başlıklı üçüncü bölümde yerini almış dolayısı ile mali ve ekonomik hükümler başlığı altından çıkarılmıştır. Bu durumda 1959 tarihli Tebligat Kanununun hazırlandığı dönemlerde sadece devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli bir kurum olarak değerlendirilirken, 1982 Anayasasının 160.maddesi ile hukuki olarak bir yargı kolu statüsü kazanmıştır.

Uygulamada mali tebligat hükümleri çerçevesinde yapılan Sayıştay tebligat işlemlerinin yeni bir düzenleme ile 1982 Anayasası çerçevesinde bir yargı organı olarak düşünülerek kazai tebligat hükümlerine göre tebligat işlemlerinin yapılması yerinde olacaktır. Yapılacak düzenleme de kazai tebligat yan başlığını taşıyan kanunun 34.madde şümüllünde yer alan “*adli, idari ve askeri kaza mercileri*” hükmünün “*tüm kaza mercileri*” olarak düzenlenerek altı adet yargı kolunun yapacağı tebligat işlemlerinde kazai tebligat hükümlerinin geçerli olması sağlanacak böyle bir yaklaşım ile uygulamadaki karışıklığın önüne geçilmiş olacak ve usulüne uygun tebligatların yapılması kolaylaşacak böylece yargı organlarının kararlarının sırf tebliğ işleri yüzünden geç tecelli etmesinin bir nebze de olsa önüne geçilmiş olacaktır.

---

<sup>149</sup> Afşaroğlu, a.g.e., ss.61- 62.

Mali tebligat; 7201 sayılı Tebligat Kanununun 1.maddesi ile Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 2.maddesinde yer alan tebligat çıkarmaya yetkili mercilere ait vergi, resim ve harçlar (Vergi Usul Kanununun 2.maddesine göre Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç) ve bunlara ilişkin olup hüküm ifade eden her türlü belge ve yazıları içeren tebligattır<sup>150</sup>. Sayıştay dışında kalan diğer mali tebligatlar, Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarf içerisinde kapalı olarak postaya verilen vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin her türlü yazıyı kapsayan tebliğler(Esaslar, m.4-1/ç), kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde, Tebligat Kanununun birinci bap' da yer alan genel hükümlerine göre yapılır (Teb. K. m.51). Bu kanunda kendi kanunları ifadesinden vurgulanmak istenen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun tebliğ ile ilgili hükümleridir<sup>151</sup>. O halde Sayıştay dışında kalan mali tebliğ sıfatına sahip olan tebligatlar ile ilgili işlemlerde öncelikle VUK'un tebliğ ile ilgili hükümleri (VUK m.93-109) esas alınacak vergi yasalarında açıklık olmayan hallerde Tebligat Kanununun genel hükümleri esas alınarak işlem yapılacaktır. Danıştay bir kararında mali tebligata ilişkin kuralları düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tebliğ evrakının teslimi" başlığını taşıyan 102.maddesinde muhatabın adresinde bulunamaması halinde tebligatın ne şekilde yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlemesine rağmen İdarece, tarhiyatın zamanaşımına uğraması için öngörülen beş yıllık yasal sürenin dolmasına kısa bir süre kalmış olması neden gösterilerek, ödeme emrinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebligatla ilgili açık düzenlemeler var iken 7201 sayılı Kanunun 51. maddesine istinaden anılan Kanunun 20. ve 21 maddeleri gereğince tutanak düzenlemek suretiyle doğrudan doğruya mahalle muhtarına imza karşılığı bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesi yasalara uygun değildir<sup>152</sup>.

Vergi Usul Kanunu kapsamında işlem yapılacak mali tebliğler, yargısal idari işlemler dışında kalan vergilendirme ile ilgili olan ve hüküm ifade bütün belge ve yazılar (tahakkuk fişi dışında kalan) yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilen tebliğleri ifade etmektedir (VUK md.21-93). Bu tebliğlerin kapsamına

<sup>150</sup> Tebligat İşletme Esasları, m.69/2.

<sup>151</sup> TBMM, Tebligat kanunu lâyihası ve Muvakkat Encümen mazbatası (1/105), TBMM Meclis Tutanakları, Devre: XI, İçtima: 1, S. Sayısı: 129, s. 12, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm11006015ss0129.pdf>, (ET. 01.01.2015).

<sup>152</sup> Danıştay 9.D, T.02.11.2011, E. 2008 / 5363, K. 2011 / 7553. Ayrıca Bkz; Danıştay 11. D, T. 01.11.1996, E. 1995 / 4527, K. 1996 / 3788, Danıştay 3.D, T. 26.10.1993, E. 1992 / 2982, K. 1993 / 2922, Danıştay 3.D, T. 23.10.1991, E 1990 / 664, K. 1991 / 2705, Danıştay 4.D, T. 08.03.1988, E. 1986 / 2478, K. 1988 / 937, Danıştay 9.D, T. 01.02.1984, E. 1982 / 1595, K. 1984 / 880.

beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminde zaten mükellefin bilgisi dâhilinde gerçekleşen tahakkuk ile ilgili hazırlanan tahakkuk fişi hariç olmak üzere, ihbarnameler, düzeltme fişi, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararları, takdir komisyonu kararları doğrultusunda belirlenen matrahlar ve hesaplanan vergiler, yargı organlarının kararları doğrultusunda düzenlenen veya uygulamada 2'nolu ihbarname olarak adlandırılan bildirim dolayısıyla düzenlenen ödeme emirleri, defter ve belgelerin ibrazı için takdir komisyonunca gönderilecek yazılar, veraset ve intikal vergisinde, mükellefe verilecek ikinci ek süre ile ilgili yazılar (beyana çağrı), düzeltme talebinin reddine dair yazılar, bilgi isteme yazıları, mükellef tespitine ilişkin yazı ve yoklama fişi gibi belgeler girmektedir<sup>153</sup>.

### 3.3. İDARİ TEBLİGAT

İdarenin kamu gücünü kullanarak tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal sonuç yaratan işlemine idari işlem denir<sup>154</sup>. İdari işlemler; idari makam ve mercilerin, idari faaliyetlerin yürütülmesine yönelik olarak idare hukuku ilke ve kuralları çerçevesinde, tek taraflı irade beyanıyla hukuk düzeninde etki ve sonuçlar doğuran, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki tasarruflardır. İdari işlemlerde irade, hukuk düzeninde bir değişiklik yaratmaya yönelmiştir<sup>155</sup>. İdari işleme muhatap olan karşı tarafın bu konuda iradesini açıklamasına gerek yoktur<sup>156</sup>. Bir idari işlemin uygulanabilir hale gelmesi için tek yanlı idari işlemler olan düzenleyici idari işlemlerin (tebliğ, yönetmelik, tüzük) “yayın” veya bireysel idari işlemlerin (disiplin cezası verme, kamulaştırma işlemleri) “tebliğ” vasıtasıyla duyurulması gerekir. İdare, yayın vasıtasıyla duyurmuş olduğu idari işlemi üçüncü kişilere karşı ileri sürebilirken, tebliğ vasıtasıyla da bireyleri esas alır ve ilgili idari işlem muhataplarına karşı ileri sürebilir hale gelir<sup>157</sup>.

<sup>153</sup> Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncellenmiş ve Enflasyon Muhasebesi ile Genişletilmiş 3.Baskı, Hesap Uzmanları Derneği (Acar Matbaacılık), Ankara, 2004, ss.119-120, Özbalcı, a.g.e., s. 276; Kuru, a.g.e., s., Afşaroğlu, a.g.e., s. 62.

<sup>154</sup> Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku (Genel Esaslar I)**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s. 314.

<sup>155</sup> Danıştay 10.D, T. 20.10.2010, E. 2007 / 4203, K. 2010 / 8279. Ayrıca bkz; Danıştay, 10.H, T. 10.03.2010, E. 2007/5094, K. 2010/1855, Danıştay 10.D, T. 16.12.2009, E. 2009 / 5590, K. 2009 / 10533, Danıştay 10.D, T. 25.01.2008, E. 2006 / 237, K. 2008 / 172, Danıştay 10.D, T. 18.04.2006, E. 2004/8703, K. 2006/2507.

<sup>156</sup> Hüseyin Çeken, “İdari İşlem ve İdari Eylem”, [http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim\\_makale\\_detay.asp?IDNO=21](http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=21) (ET. 02.01.2015).

<sup>157</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş Dokuzuncu Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, ss. 276- 381.

İdari tebligatlar, kazai ve mali tebligat dışında kalan tebligatlar olarak kabul edilmektedir (Teb. K. md.45). Tebligat Kanununun İkinci bap üçüncü fasıl başlığı altında yer alan 45- 49.maddeleri idari tebligata ilişkin özel hükümler içermektedir. Tebligat Kanununun birinci maddesinde belirtilen kurumlar<sup>158</sup> ile kazai tebligat başlıklı özel hükümlerde tanımlı yargısal faaliyet yürüten organlar ve mali açıdan yetkili kurumların yargısal ve mali amaçlı tebliğleri hariç olmak üzere diğer kurumların çıkarmış oldukları idarenin işleyişi ile alakalı tebligatlar idari tebligat olarak nitelendirilebilir. İlgili kurumun yapmış olduğu tebligat işleminde kendi kanunun da uygulamaya ilişkin hükümler bulunması halinde öncelikle bu hükümler ardından Tebligat Kanununda yer alan hükümlere ihtiyaç duyulması halinde öncelikle idari tebligat başlığını taşıyan 45-49.maddelerde yer alan özel hükümler uygulanmakla birlikte özel hükümlere ters düşmemek kaydıyla birinci bap' da yer alan genel hükümlerde uygulanabilir<sup>159</sup>.

Nitekim kamulaştırma yasasında yer alan hükümler, (Kam. K. md.14-25) malikin kamulaştırmaya ilişkin tüm işlemleri ayrıntılarıyla çok açık ve kesin biçimde özel hükümdeki koşullara usule uygun yapılacak bir tebliğ sonucu öğrenmesini istemiştir. Yasa koyucunun kamulaştırma konusunda tebliğe ilişkin özel hükümler koymakta güttüğü amacın temelinde mülkiyet hakkına verdiği değer yer almaktadır. İdari tebligata ilişkin Kamulaştırma Kanununda yer alan bu hükümler şekil ve usul açısından gerekli görülen hallerde 7201 sayılı Tebligat Kanununun özel hükümlerine (Teb. Kan. md.45) işaret etmektedir<sup>160</sup>.

İdarelerin her bireysel idari işlemin ileri sürülebilir hale getirilmesi için yazılı tebliğ yapması gerekmekte ilan veya yayın yoluyla da duyuru yapılabilir. İdari işlemin muhataplarının bilinmemesi veya bulunamaması halinde tebligatın Tebligat Kanununun 28.maddesi hükümleri gereğince ilan yapılması<sup>161</sup> ya da yedek subay ve askeri memurların celp ve sevkleri ile buna ilişkin işlemlerine ait diğer hususların, Türkiye Radyoları ve Televizyonu aracılığıyla ilan edilmesi<sup>162</sup>, 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun da devlet hizmetini yerine getirecek tıp fakültesinden mezun olan veya uzmanlık ve yan dal uzmanlık öğrenimini tamamlayan tabip ve uzman tabiplerin atanmalarına ve

<sup>158</sup> Afşaroğlu, a.g.e., s. 56; Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 700.

<sup>159</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 700.

<sup>160</sup> Yargıtay İBK, T. 24.06.1994, E. 1993/3, K. 1994/2.

<sup>161</sup> Gözler, a.g.e., s. 382.

<sup>162</sup> 09.06.1927 Tarih ve 628 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 16.06.1927 Tarih ve 1076 Sayılı Yedek Subaylar Ve Yedek Askerî Memurlar Kanunu.

atama yerlerinin belirlenmesine ilişkin sürecin internet yoluyla ilan edilmesi<sup>163</sup> gibi duyurular yükümlülere tebliğ yerine geçer. Tebliğ işlemlerinin doğurduğu sonuçlar nedeniyle muhatabını çeşitli yükümlülükler altına sokması açısından yapılacak tebligat işleminde muhatabın şahsından ziyade sadece radyo ve televizyon veya internet vasıtasıyla yapılan duyuruyla yetinmek yayın organlarından haberdar olamayan iyiniyetli muhataplar açısından hak kayıplarına neden olabilecektir. Kaldı ki, Anayasanın 40/2.maddesi gereğince muhatapların devletin yaptığı işlemler karşısında eylemde bulunabilmeleri için süresi içinde idarenin muhataplara müracaat ve kanun yollarını göstermesi usulünün gerçekleşebilmesi açısından açıkça muhataba tebliğ yapılması şart olarak kabul edilmiştir. Bu hususta 4541 sayılı kanunun<sup>164</sup> 3.maddesinde askerlik şubesine davet pusulasını imza karşılığı muhatabına tebliğ edilmesi gibi görevleri, mahalle muhtar ve ihtiyar heyetlerine vermiştir. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere idarenin radyo ve televizyon yayını haricinde tebliği muhatabına açıkça bildirilmesi idari bir yükümlülük olarak kabul edilmiştir<sup>165</sup>.

Bir idari işlem yetkili idari makam tarafından onaylanmış ancak muhatabına tebliğ edilmemişse idare bu işleme dayanarak çeşitli bireysel işlemler yapabilir. Yani bu idari işlem tebliğ edilmemiş olsa bile idare açısından geçerli ve bağlayıcı bir idari işlemidir. Ancak hukuken var olan bu işlemin muhatabı açısından da hüküm ve sonuç doğurabilmesi için tebliğ edilmesi gerekir. Nitekim muhataba tebliğ edilmeyen bir idari işlemi esas alarak idarenin muhataba karşı ileri sürdüğü işlemlere karşı muhatap iptal davasına başvurabilir<sup>166</sup>. Nitekim Danıştay bir kararında elektrik dağıtım müesseselerince tebliği gereken faturaların, Tebligat Kanunu hükümlerine uygun olarak tebliğ edildiğini gösterir belge bulunmadıkça, tüketici aleyhine sözleşme hükümleri uyarınca fatura bedellerine gecikme zammı uygulanamayacağına hükmetmiştir<sup>167</sup>.

---

<sup>163</sup> 15.05.1987 Tarih ve 19461 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu Ek Madde 4/1.

<sup>164</sup> 15.04.1944 Tarih ve 5682 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4551 Sayılı Şehir Ve Kasabalarda Mahalle Muhtar Ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun.

<sup>165</sup> Ramazan Cengiz Derdiman, **İdari Yargının Genel Esasları**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3.Baskı, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2014, s. 168.

<sup>166</sup> Gözler, a.g.e., ss 383-384; Yargıtay İBK, T. 24.06.1994, E. 1993/3, K. 1994/2.

<sup>167</sup> Y 19.HD, T.10.10.1994, E. 1993/8464, K. 1994/9186. Ayrıca Bkz. Y.19.HD, T. 10.10.1994, E. 1993/8464, K. 1994/9186; Yargıtay 3.HD, T. 10.03.2014, E. 2013/19838, K. 2014/3646; Yargıtay 8. HD, T. 18.02.2014, E. 2013/13704, K. 2014/2655; Yargıtay GK, T. 03.04.2013, E. 2012/1219, K. 2013/422; Yargıtay 23. HD, T. 01.04.2013, E. 2013/1361, K. 2013/2060; Yargıtay 3. HD, 14.03.2013, E. 2012/824, K. 2013/4474.



Bir kişi tebligat işlemlerinde evrakı tebellüğ için temsilci tayin ederek bu durumu mercine bildirmiş ise tebligat artık temsilci olan kişiye yapılır (Teb. Yön. md.68/3). İdari tebligat işlemlerinde temsil yetki herhangi bir dava da işlem yapma yetkisi bulunan kişilere verilmiştir. 1136 Sayılı Avukatlık Kanununun 35. maddesi gereğince, mahkeme huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir. Konu ile ilgili Danıştay paydaşlığın giderilmesi dava dilekçesinde paydaşlardan bir tanesi kendisi yerine vekâleten başka bir kişiye göstermiştir. Mahkemece duruşma gün ve saatini bildirir dava dilekçesi tebliğ çıkartılıp adı geçen vekile tebliğ edilmiştir. Ancak tebligatları kabul etmek bakımından vekil tayini mümkün ise de Tebligat Kanunu'nun 47. maddesi idari tebligatlar bakımından temsilci atanmasına ilişkin olup avukat olmayan bir kimsenin davada işlem yapması mümkün bulunmadığından davalı vekiline yapılan tebligat geçersiz olarak kabul edilmiş. Dava davalının yokluğunda görölüp bitirilmiştir. Mahkemece, asıl muhataba duruşma gününü bildirir davetiyenin yöntemine uygun şekilde tebliğ edilmek suretiyle taraf teşkili sağılandıktan sonra işin esası hakkında karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde karar verilmesi isabetsiz olduğundan bozma kararı vermiştir<sup>168</sup>.

İdari tebligat hükümleri içinde yerini alan gümrük ve tekel işleri dolayısı ile yapılan tebligat işlemleri kendi kanunlarının imkân verdiğı hallerde Tebligat kanununun genel hükümler birinci maddesinde yer alan PTT aracılığı ile tebligata bir istisna teşkil ederek pek tabi ki işlemin yapıldığı yerde hazır bulunan muhataba, bu işle mükellef memur vasıtasıyla tebligat yapılır (Teb. Yön. md.69). Muhatabına ulaşabilen idarenin PTT yerine kendi görevlendirmiş olduğı bir memurla tebligat yapması işlemlerin hızlı bir şekilde yürütülmesi ve tebligat işlerinde etkinliğin sağılanması açısından doğıru bir yaklaşımdır<sup>169</sup>.

Diğer bir idari tebligat türü olarak karşımıza tapuda kayıtlı taşınmazların veya miras, kamulaştırma, cebrî icra veya mahkeme ilâmı ile iktisapta bulunan hak sahipleri ilgili olarak yapılan tebligat işlemleri çıkmaktadır. Bu tebligat işleminde hak sahipleri adreslerini buldukları yerde ki tapu dairesine bildirmeye mecbur tutulmuşlardır. Bu yolla davetiye veya tebliğ evrakı bilinen en son adrese gönderilmiş olacaktır. Ayrıca hak sahibi bildirim yaptıktan sonra bir adres değışikliğı yaptıysa salahiyetli bir tebligat işlemi

<sup>168</sup> Yargıtay 6. HD, T. 16.06.2010, E. 2010/3612, K. 2010/7391.

<sup>169</sup> TBMM, Tebligat kanunu lâyihası ve Muvakkat Encümen mazbatası (1/105), TBMM Meclis Tutanakları, Devre: XI, İçtima: 1, S. Sayısı: 129, s. 11, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm11006015ss0129.pdf>, (ET. 01.01.2015).

yapılabilmesi açısından yeni adresini de yine bulunduğu yer tapu idaresine bildirmeye mecburdur. Aksi halde adresi bilinmeyen hak sahiplerinin adres kayıt sistemindeki adresleri (TK 49.md), eğer adres kayıt sisteminde de adresi yoksa Tapu Sicil Müdürlüklerince Nüfus Müdürlükleri ile yazışma yaparak nüfus kaydı ve adreslerin temin edilmesine çalışılır ve buradan elde edilen adres bilgileri tebligat adresi olarak kabul edilir ve öylece hüküm doğurur. Eğer hak sahiplerinden fiil ehliyetine sahip olmayanlar varsa ilgisinin beyanı veya Tapu Sicil Müdürlüğünde işleme konu parsel ve Nüfus Müdürlüklerinde ilgililerin Nüfus kütüklerine/kayıtlarına bakılarak tespit edilecek kanuni temsilcisine tebligat yapılır. Tapu işlemlerinde bir diğer husus ise hak sahiplerinden bir veya daha fazlasının yurt dışında bulunması veya yabancı uyruklu alması halidir. Böyle bir durumda 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Tapu Daire Başkanlığı aracılığı ile tebligat işlemi gerçekleştirilecektir<sup>170</sup>.

**Tablo 4 : Tebliğ Türlerine İlişkin Ayrım Tablosu**

<b>Tebliğin Konusu</b>	<b>Maliye Bakanlığı</b>	<b>Sayıştay</b>	<b>Askeri, İdari ve Adli Yargılama Merciler</b>
Vergilendirme işlemleri	Mali Tebligat (213 sayılı VUK'a tabi)	-----	-----
Yargılama işlemleri	-----	Mali Tebligat	Kazai Tebligat
İdarenin işleyişi ile ilgili işlemler	İdari Tebligat		

Kaynak: Tarafimca oluşturulmuştur.

<sup>170</sup> 03.03.2009 Tarih ve B.09.1.TKG0100001- 073/ Sayılı Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Tasarruf İşlemleri Daire Başkanlığı 1677 2009/6 No'lu Genelgesi, ss. 2- 3.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TEBLİGATIN HUKUKSAL DAYANAKLARI VE ÇEŞİTLERİ

#### 1. TEBLİGATIN HUKUKSAL DAYANAKLARI

##### 1.1. VERGİ USUL KANUNU İLE TEBLİGAT KANUNU ARASINDAKİ İLİŞKİ

Bir işlem veya eylemden dolayı hukuki açıdan etkilenecek olan muhatap ile o işlem ya da eylemi yürüten idare arasında köprü kurarak bilgi akışı sağlayan ve bu alışverişi belgeleyen tebligat işlemi<sup>171</sup> temel olarak genel kanun niteliğine sahip 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve bu kanunun eki Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'te yer alan hükümler çerçevesinde gerçekleştirilir. Ancak vergilendirme işlemi kişilerinin temel hak ve özgürlükler ile yakından ilintili olması nedeniyle yasa koyucu Vergi Usul Kanununun 93 ve 109.maddelerinde tebligat işlemleri ile ilgili olarak özel hüküm düzenlemesine gitmiştir<sup>172</sup>. Bu düzenleme genel kanun olan Tebligat Kanununun 51.madde lafzıyla da desteklenmiş ve vergilendirme işlemlerinde kendi özel kanunların da açık hüküm bulunması halinde bu kanun hükümlerinin esas alınacağı aksi halde ise Tebligat Kanununun genel hükümlerinin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca İYUK'nun 60.madde lafzında ise vergi mahkemeleri ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmuş ve bu yargı organına ait tüm tebligat işlemlerinin Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılması kabul edilmiştir. Bu durumda vergisel işlemlerin yürütülmesi amacıyla yapılan tebligat işlemlerinde VUK hükümlerinin esas alınması gerektiği vergilendirme ile ilgili

<sup>171</sup> İsmail Ercan, **Medeni Usul Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, Güncellenmiş 10.Baskı, İstanbul, 2014, s. 115.

<sup>172</sup> Mustafa Alparslan ve Mustafa Sakal, “ Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler”, [http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem\\_1\\_Sayi\\_520.pdf](http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1_Sayi_520.pdf), s.8 (ET. 13.02.2015).

Vergi Mahkemelerinde yargısal süreci ilgilendiren tebligat işlemlerinde ise Tebligat Kanunu hükümlerinin esas alınması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz.

**Tablo 5 : Vergi Tebligat İşlemlerinde Esas Alınacak Kanun**

<b>Vergi Tebligat İşleminin Nedeni</b>	<b>Esas Alınacak Kanun</b>	<b>Tebligat Kanunu 51.madde Lafsına İstinaden</b>
Tahsilat İşlemine Yönelik Tebliğler	Vergi Usul Kanunu (93-109.maddeler)	Tebligat Kanunu Genel Hükümler (1-33.maddeler)
Vergi Mahkemesinde Yargısal Süreci İlgilendiren Tebliğler	Tebligat Kanunu (1-33.maddeler)	

Kaynak: Tarafimca oluşturulmuştur.

Vergilerin tahsilatı işlemine yönelik yapılacak tebligatlarda esas alınacak VUK hükümlerinde açıklık bulunmaması halinde Tebligat Kanunu 51.madesi gereğince tebligat, Tebligat Kanunu genel hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir<sup>173</sup>. Ancak Tebligat işlemi yapılırken dikkat edilerek kanunda açıklık olup olmadığı hususunun net bir şekilde kararlaştırılması gerekir aksi halde özel kanun hükümleri gereğince yapılması gereken tebligat genel kanun olan Tebligat Kanunu çerçevesinde yapılırsa 51.madde lafzı ihlal edilmiş olacağından usulüne uygun bir işlem den söz edilemez.

Danıştay bir kararında idarenin, tarhiyatın zamanaşımına uğraması için öngörülen beş yıllık yasal sürenin dolmasına kısa bir süre kalmış olmasını gerekçe gösterilerek, ödeme emrinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yazılı 93 ve 102.madde hükümlerini yerine getirilmeyip 7201 sayılı Tebligat Kanununda yazılı hükümlere göre doğrudan doğruya mahalle muhtarına imza karşılığı bırakılmak suretiyle tebliğ yapılmasında yasalara uygunluk bulunmadığından ve usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emrini geçersiz kabul etmiştir. Olayda görüldüğü üzere, idari işlemin zamanaşımına

<sup>173</sup> Danıştay 7.D, T. 04.05.2009, E.2001/ 4914, K.2002/ 1461.

uğrayacağı gerekçesiyle 213 sayılı VUK'ta açıkça hüküm mevcutken 7201 sayılı Kanunun 51. maddesine istinaden anılan Kanunun 20. ve 21 maddeleri gereğince tutanak düzenlemek suretiyle tebligat yapılmasında yasalara uygunluk bulunmadığından usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceği açıkça vurgulanmıştır<sup>174</sup>. Danıştay'ın bu kararında ve diğer kararlarında özel kanun ve genel kanun hükümleri ayırımına önem vermiş ve yapılacak tebligat işlemlerinde bu ayırma riayet edilmesi yönünde kararlar almıştır<sup>175</sup>.

VUK'un 25.maddesinde gereğince beyan üzerinden vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesinde beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi, mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer" hükmü gereğince beyannamesini getiren mükellefe vergi dairesinde tahakkuk fişi tebliğ edilmediğinden posta yoluyla muhataba tebliğ işleminin yapılması gerekmektedir. Ancak, 28. maddede tahakkuk fişinin yükümlünün beyannamesinde gösterdiği adrese kapalı bir zarf içinde gönderileceği hüküm altına alınmış ise de, bu tebliğin postada tabi olacağı kurallar, VUK'un olayla ve tebligatla ilgili maddelerinde belirtilmemiştir. Anılan kurallar, 7201 sayılı Tebligat Kanununun uygulanmasını gösteren Tebligat Kanununun uygulanmasına dair yönetmelikte açıkça belirtilmiştir. Bu durumda tahakkuk fişinin tebliğ edilememesinden dolayı kesinleşmiş bulunan kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesinde isabet görülmemiştir<sup>176</sup>. Danıştay bu kararlarında Tebligat Kanununa doğrudan atıf yaparak yapılacak tebliğ işlemlerinin Tebligat Kanununda yer alan hükümler çerçevesinde tatbik edilerek sonuca ulaşılmasını kabul etmiştir.

Danıştay başka bir kararında ise, VUK'un 100.maddesinde tebligatın 101.maddede açıklanmış olan bilinen adreslere yapılacağı, 94.maddede ise tebliğin, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya

---

<sup>174</sup> Danıştay 9.D, T. 02.11.2011, E. 2008/ 5363, K.2011/ 7553.

<sup>175</sup> Danıştay 7.D, T.30.11.1998, E. 1998/123, K.1998/4237; Danıştay 11.D, T.01.11.1996, E.1995/4527, K.1996/3788; Danıştay 3.D, T. 26.10.1993, E.1992/2982, K.1993/2922; Danıştay 3.D, T.23.10.1991, E.1990/664, K.1991/2705; Danıştay 4.D, T. 08.03.1988, E.1986 / 2478, K. 1988 / 937; Danıştay 9.D, T. 01.02.1984, E. 1982/1595, K.1984/880.

<sup>176</sup> Danıştay 9.D, T.24.05.1988, E. 1987/582, K.1988/2069; Danıştay 9.D, T.21.03.1988, E.1987/1402, K. 1988/1168; Danıştay 4.D, T.2001/4914, E.2002/1461, K. 08.04.2002; Danıştay 9.D, T.21.01.2003, E.2000/4324, K.2003/34.

işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı belirtilmiş olmasına karşın tebligatın muhatabın bilinen ikametgâh ve daimi işyeri adresine değil de yönetim kurulu üyesi bulunduğu bir başka şirketin adresine tebliğe çıkarıldığı ve bu işyerinde çalışan bir şahsa tebliğ edildiği anlaşılan ödeme emri tebligatı ile ilgili öğrenilme tarihi esas alınarak yedi gün içinde açılan davanın kabulüne karar vermiştir<sup>177</sup>. Her ne kadar karar gerekçesinde açıklanmasa da Tebligat Kanununun usulüne aykırı tebliğ başlıklı 32.maddesinde yer alan “Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır.” hükmünü esas alarak hareket ettiği söylenebilir<sup>178</sup>. Danıştay dairesinin “öğrenilme tarihi esasına” göre vermiş olduğu kararlar da VUK’un tebliğlerle ilgili herhangi bir maddesinde bu kararların bir dayanağı yoktur. Bu durumda VUK’ta tebligata ilişkin açıkça yer almayan bir hüküm için Tebligat Kanunu hükümlerinin esas alınarak işlemin aksamasının önüne geçildiği görülmektedir.

## 1.2. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE GEÇERLİ İLKELER

### 1.2.1. Mahremiyet İlkesi

Kelime kökü itibariyle “gizli, sır” anlamlarında kullanılan mahrem<sup>179</sup> kelimesinden türetilmiş olan mahremiyet kavram olarak “gizlilik, özdeşlik” anlamlarında kullanılmaktadır<sup>180</sup>. Özel hukuk açısından kişilik hakları içerisinde yer alan mahremiyet, kişilerin gizli kalmasında menfaati bulunan sırlarını ifade etmektedir<sup>181</sup>. Vergi Mahremiyeti ise, vergi işlemleri nedeniyle, vergi konusunda görev alan memurların, görevleri gereği mükelleflerin şahıslarına ait durumları, ailevi durumları, gelir durumları ve mesleki sırları ile ilgili öğrenmiş oldukları bilgileri vergi işlemlerinde gizlilik çerçevesinde üçüncü şahıslarla paylaşmamaları ve kendileri ya da üçüncü şahıslar lehine kullanmamalarını ifade eder<sup>182</sup>.

<sup>177</sup> Danıştay 4.D, T. 15.03.1999, E.1998/906, K.1999/1052.

<sup>178</sup> Memduh Aslan, “ Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 10 / Sayı: 112, 2014, s.12.

<sup>179</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yenilenmiş 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 472.

<sup>180</sup> D. Yılmaz Tekin, **Hukuk Sözlüğü**, Birinci Baskı, Tek Ağaç Eylül Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 200.

<sup>181</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7.Baskı, Bursa, 2013, s. 407.

<sup>182</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 1, Ankara, 1995, s. 96.

Kişi özgürlüğü ve güvenliğinin vazgeçilmez bir unsurunu teşkil eden mahremiyet 1982 Anayasasının 20.maddesi ile devlet güvencesi altına alınmıştır<sup>183</sup>. Bu kanun hükmü herkesin, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu ve özel hayat ile aile hayatının gizliliğinin dokunulmaz olduğunu ifade eder. Ayrıca kanun maddesinin devamında herkesin, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu ve bu verilerin ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin rızası dâhilinde kullanılacağı ve bu verilerin korunmasına ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceğini ifade eder. Vergi işlemleri açısından gizlilik unsuru ve dolayısıyla kişisel güvenliği konusunda mükellefin emin olması uzun vadede bireysel vergi uyumunu teşvik etmekte ve mükellefin hükümete vereceği bilgi sınırını belirlemektedir. Çünkü vergi beyannamesi çok hassas kişisel bilgileri içerdiğinden mükellefler mahremi olan bu kişisel bilgiler öğrenildiğinde kendilerini savunmasız hissedebilmektedirler.<sup>184</sup>

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla geliştirilen vergi mahremiyeti çerçevesinde<sup>185</sup> mükellefe ilişkin bilgilerin vergi daireleri tarafından gizli tutulması ve güvenilir bir şekilde korunması gerekecektir. Mükellefe ait bilgiler Anayasanın 13.maddesindeki ölçülülük ilkesi vurgusu esas alınarak, sadece vergi kanunlarında belirlenen özel durumlarda, cebren tahsilata başvurulmasında, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması halinde kullanılabilir. Talepte bulunan mükellefin kimliği katiyetle teyit edilmek koşulu ile Anayasanın 20.maddesi gereğince mükellef kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına sahiptir. Diğer hiçbir halde mükellefe ait bilgiler hiçbir kurum veya üçüncü kişilerle paylaşamaz<sup>186</sup>. Konu ile ilgili bilgi paylaşımının yapılacağı kurumlara da bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre bankalar ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş bağlı oldukları mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına

---

<sup>183</sup> Ahmet Esen, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara, 1983, s. 118.

<sup>184</sup> Joshua D. Blank, "In Defence of Individual Tax Privacy", **Emory Law Journal**, Vol.61: 265, pp. 267-268.

<sup>185</sup> Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, 2012/2, s.379.

<sup>186</sup> Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 29, Sayı 209, Şubat 2006, s. 129.

bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal olarak sayılmamıştır (VUK m.5). Ancak bilgi paylaşımında dikkat edilmesi gereken bir diğer husus kanun hükmünde üzerinde durulduğu üzere kanunla kurulmuş meslek kuruluşu olması şartıdır. Bu nedenle dernekler, vakıflar gibi kuruluşlar bu kapsama girmezler<sup>187</sup>.

Vergi Usul Kanununun “Vergi Mahremiyeti” yan başlıklı 5.maddesinde aynı maddenin devamında sıralanmış olan kimseler<sup>188</sup> görevleri nedeniyle mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların lehine kullanamazlar. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere yan başlığında yer alan vergi mahremiyeti ibaresinin aksine sadece vergi gizliliğini değil aynı zamanda mükellefin şahsı, işi, işletmesi meslek ve servetine ilişkin hükümlerinde gizlilik kapsamına alındığı görülmektedir. Bu nedenle kanunda dört madde halinde sayılmış mahremiyetten sorumlu görevlilerin sadece vergi gizliliği değil aynı zamanda mükellefin özel yaşamı ve ticari yaşamının gizliliğinden de sorumlu olduğu sonucuna ulaşılabilir<sup>189</sup>.

Maddenin birinci fıkrasında “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar” ifadesi içerisinde vergi muameleleri kapsamına tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşaması girerken inceleme işlemlerine de arama, inceleme ve yoklama aşamaları girmektedir. Bu işlemler sırasında vergi tebliğinin yapılmasında görev alan memurlar da bu kanun fıkrası içerisinde değerlendirilir ve mahremiyet ilkesi ile bağılırlar<sup>190</sup>. Kanun maddesi vergi muameleleri ile uğraşan memur tanımlaması yaparak tebliğ işlemlerinde kurumların görevlendirdiği kendi memurları veya mahalli mülkiye amirinin emriyle görevlendirilen zabıtalara, PTT görevli memurları ve tebligat işi ile görevlendirilen diğer görevliler tebligat memuru sıfatına sahip olacaklarından dolayı VUK 5.madde hükmü gereğince vergi mahremiyeti ile sorumludurlar. Tabi ki sadece tebliğ işlemini gerçekleştiren memur bu sorumlulukla mükellef değil, aynı zamanda işlem tebligat aşamasına gelene kadar ki süreçte görevli bulunanlar ile işlemin gerçekleştirilmesinde

<sup>187</sup> Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s.413.

<sup>188</sup> 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;  
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar;  
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;  
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

<sup>189</sup> Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1993, s.144.

<sup>190</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s.21



yardımcı olan polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinin de vergi mahremiyeti ile sorumludurlar.

Ödeme emri ve ihbarname gibi 6183 sayılı AATUHK tabi olan işlemler için yapılacak tebliğ işlemleri için ilgili kanunun 8.maddesi VUK'ta yer alan tebligat hükümlerine atıf yaparak yapılacak tebligat işlemlerinde bu hükümler de yer alan usul ve esaslara göre işlem yapılması kararı alınmıştır. Ancak AATUHK'un 8.madde hilafına bir hüküm bulunmadıkça lafzına yer verilerek kendi kanununda açıkça yer alan bir hüküm bulunması halinde VUK hükümlerinin değil kendi hükümlerinin uygulanacağı açıklanmıştır. Nitekim AATUHK'da çerçevesinde yer alıp da VUK'ta yer alan tebligat hükümlerine göre işlem yapılırken ya da yapıldıktan sonra vergi mahremiyetini ihlal eden bir suç işlenmesi halinde AATUHK'da mahremiyetle alakalı açıkça atıf yapılan "sırrın ifşası" yan başlıklı 107.madde hükmünün uygulanması gerektiği açıktır. Bu durumda kanunların mahiyeti gereği VUK'un tahakkuka kadar geçen aşamaları, 6183 sayılı kanunun da tahsil aşamasında öğrenilen bilgileri düzenlediği ve dolayısıyla iki kanunun birbirini tamamlayıcı nitelik gösterdiği söylenebilir<sup>191</sup>.

Tebliğ işlemlerinde mahremiyete ilişkin olarak VUK ve AATUHK'da yer alan düzenlemelere ek olarak posta yoluyla yapılacak işlemler için posta hizmetlerinde çalışan PTT personeli 5584 sayılı Posta Kanununun "Posta hizmetlerinin gizliliği ve güvenliği" yan başlıklı 7.maddesinde de posta hizmetlerinin gizliliğinden sorumlu tutulmuştur. Posta hizmetlerinin sunulmasına ilişkin yönetmeliğin 18.maddesine göre hizmet sağlayıcıları ile posta hizmetlerinde çalışanlar veya herhangi bir şekilde posta hizmetleri ile ilgili bilgiye sahip olanların, bu bilgileri ve posta hizmetleri ile ilgili ilişkileri açığa vurmaları, gönderileri açmaları, içlerinde ne olduğunu araştırmaları, üçüncü kişilere bilgi vermeleri veya herhangi birinin bunları yapmasına neden olmaları, gönderileri zapt veya yok etmeleri yasaklanmıştır. Yönetmelik metninde yer alan "Posta Hizmetleri" lafzından tebligat işleminin de çıkarılması mümkündür. Çünkü yapılan işlem doğası gereği nihayetinde bir posta hizmetidir.

---

<sup>191</sup> Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.141, s. 120.

Vergi mahremiyetinin ihlali ise ceza hukuku kapsamında “suç” sayılmıştır<sup>192</sup>. Vergi mahremiyeti ihlaline dayalı olarak işlenen suç, faili kanun maddesinde açıkça tanımlanması ve yalnızca belirli sıfat veya niteliklere sahip kimseler tarafından işlenebilmesi nedeniyle “mahsus suçlar” sınıfına girmektedir<sup>193</sup>. Mahsus suç fiilinin ortaya çıkabilmesi açısından mağdur durumunda olan kişiye karşı bir fiil işlenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca işlenecek bu fiil doğal nitelik olarak mesleki sıfat ve kanuni nitelik ve sığata tabi kişi tarafından kanunda yazılı mağduriyeti doğuracak işle iştigal ettiği sırada mağdura karşı işlenmiş olması gereklidir<sup>194</sup>. Ancak her zaman sadece özel faillik vasfını taşıyan kişi değil bu kişiyi cebir veya tehdit kullanarak ya da hile ile mahsus suç u işlemesine neden olan kişinin de dolaylı fail olarak suçtan sorumlu tutulması mümkündür<sup>195</sup>. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda suçun unsurunu mükellefe ait sır niteliğindeki bilgilerin üçüncü şahıslara ifşası ve/veya kullanımı oluştururken neticesi harekete bağlı suçlardan olan mahremiyetin ihlali suçunun tamamlanmış olma şartı ise, sırların ifşası ve/veya kullanımı sonucu çeşitli menfaatler elde edilmesidir<sup>196</sup>.

Vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda oluşacak suç unsuruna ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu 362.maddesi hükümleri uygulanırken, 6183 sayılı AATUHK 107.maddesi hükümleri uygulanır. Her iki kanun açısından vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası için hükmü şikâyete bağlı olan, TCK'nın 239.maddesi gereğince “Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu sır niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hükmü kabul edilmiştir. Vergi muameleleri dışında kalıpta VUK veya AATUHK hükümlerine girmeyen ya da bu kanun hükümlerinde açıklık bulunmaması halinde esas alınacak 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerinde ise mahremiyete ilişkin herhangi bir madde yer almayıp “Kanunu tatbik ile mükellef olanların işleyecekleri suçlar” yan başlıklı 52.madde kanun hükümlerinin yerine getirilmesinde görevli olan memurlar, hizmetliler ile köy muhtar ve ihtiyar heyeti ve meclisi azaları işledikleri suçlardan dolayı Türk Ceza Kanununun kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılırlar. Örneğin, Bir vergi dairesi amirinin görev değişikliği veya

<sup>192</sup> Ağar, a.g.e., s.380.

<sup>193</sup> Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s.74.

<sup>194</sup> Çomaklı, a.g.e., ss. 75-81.

<sup>195</sup> İzzet Özgenç, **Suç a İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, 1.Basım, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği Yayın No:2, İmaj Ofset, İstanbul, 1996, s. 166.

<sup>196</sup> Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s. 409.

görevlendirmeye gibi idari iç yazışmalarına yönelik memurlarına yapmış olduğu tebligatlar, Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapıldığından tebliğ işlemi ile görevli memurun işleyeceği mahremiyete ilişkin suçun cezası da Tebligat Kanununun 52.maddesi çerçevesinde verilir. Görüldüğü üzere her ne kadar usul ve şekil açısından tebligat VUK, AATUHK veya Tebligat Kanununa göre yapılırsa da işlenecek mahremiyeti ihlal suçun cezası için üç kanunun da TCK'ya atıf yapıldığı görülmektedir.

Tebligat Kanununun 21.maddesine göre gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatap o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi muhatap veya tebligatı kabule yetkili kimselerin adreste bulunmamaları ya da bulunsalar da tebellüğden imtina etmeleri halinde tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza karşılığında teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. Ancak VUK'un 102.maddesine göre yapılacak bir tebliğ de muhataba tebliği yapılamayan hallerde mektup posta idaresince tebliği yaptıran daireye geri gönderilir. Uygulama açısından ortaya çıkan bu farklılığın nedeni tebliğ evrakının başkasına teslim edilmeden doğrudan ilgili idareye teslim edilmesi koşulu vergi tebliğ işlemleri için muhatap açısından bir güvenlik önlemi olarak düşünülerek işlemin tecellisinin hızlılığından ziyade mahremiyetin ön planda tutulduğu bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir<sup>197</sup>.

### 1.2.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi

Bir idari işlem veya eylemin esaslı unsurunu oluşturan şekil, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradeyi açıklamak için kullanılan aracın adıdır<sup>198</sup>. Şekilden kasıt hukuki işlemin içeriği değil, bu işlemin içinde yer aldığı şey, yani işlemin aracıdır<sup>199</sup>. Hukuki işlemlerin kurulabilmesi için, irade beyanının kanunda öngörülen

<sup>197</sup> Şenyüz, a.g.e., s.22.

<sup>198</sup> Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 19.Baskı, Bursa, 2014, s.141.

<sup>199</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, Onuncu Baskıdan Tıpkı Ek Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s.327.

şekilde yapılması da “şekle bağıllık” ilkesi olarak ifade edilir<sup>200</sup>. İdari işlemler de sıkı şekil şartı esastır. Yasalarda gösterilen şekil şartına uyulmaması işlemi sakat kılar.

Vergilendirme işlemlerinde tebliğ konusunda şekle uyulmaması ile ilgili olarak esasa ilişkin bir hata olması ya da olmamasına göre bir ayrıma gidilmiştir. Mükellefin adının, verginin türü veya miktarının hiç yazılmamış olması, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli olmayan bir makam tarafından düzenlenmiş olması halinde yapılan hatanın esasa ilişkin bir hata olması nedeniyle belgenin hükümsüz olduğu kabul edilirken (VUK md.108), mükellefin adının, adresinin yanlış yazılması gibi nedenler ise esasa ilişkin hatalardan kabul edilmeyip belgelerin hukuki kıymetini kaybetmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Danıştay’ın şekil şartına ilişkin olarak almış olduğu kararlarda idarece re’sen takdir edilen tarh işlemine ilişkin olarak düzenlenen takdir komisyonu kararlarının muhataba tebliğ edilecek ihbarnameye eklenmemesi<sup>201</sup>, takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve re’sen takdiri gerektiren vergi inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye eklenerek tebliğ edilmemesi<sup>202</sup>, kolektif şirket ortağının gayrimenkul alım satımı nedeniyle elde ettiği kazancını beyan etmediği görüşüyle davacı adına res’en salınan gelir vergisi nedeniyle tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi tekniğin raporunun ihbarnameye eklenmemesi<sup>203</sup>, belediyeye ait işyerinin kiralanması nedeniyle doğacak KDV tarhiyatının kiraya veren adına ve mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince yapılması gerektiği belediye tarafından kira bedeli üzerinden yapılan tarhiyat<sup>204</sup> esasa ilişkin hatalardan kabul edilirken hesaplanan gecikme zammı miktarının ayrıca ödeme emrinde gösterilmemiş olması veya doğmasına neden olan vergi adı ile gösterilmiş olması<sup>205</sup>, vergi

---

<sup>200</sup> Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukuku**, 4.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s.26.

<sup>201</sup> Danıştay 7.D, T.12.02.1998, E.1997/2709, K.1998/405; Danıştay 7.D, T.12.02.1998, E.1997 / 2709, K.1998 / 405.

<sup>202</sup> Danıştay 9.D, T.05.11.2009, E.2008/3530, K.2009/3998; Danıştay 7.D, T.02.03.2004, E.2001/1844, K.2004/555; Danıştay 7.D, T.02.03.2004, E.2001/1222, K.2004/556; Danıştay 3.D, T.02.03.2000, E.1998/3039, K.2000/865; Danıştay 11.D, T.14.11.1997, E.1996/6510, K.1997/4061; Ancak Danıştay 3.D, T.13.04.1993, E.1992/2209, K.1993/1361 sayılı kararında Vergi ve Ceza ihbarnamesinin tebliği ile birlikte Vergi inceleme raporunun da tebliğ edilmesinin esasa ilişkin bir şekil hatası olmadığını kabul etmiştir.

<sup>203</sup> Danıştay 3:D, T. 05.07.2001, E.2000/1150, K. 2001 / 2696.

<sup>204</sup> Danıştay 9.D, T.15.02.1995, E.1994/3065, K.1995/309.

<sup>205</sup> Danıştay VDDK, T. 22.11.1996, E.1995/159, K.1996/389; Gecikme faizi için aynı yönde başka bir karar Danıştay 9.D, T.17.03.1993, E.1992/3881, K.1993/1261.

ve caza ihbarnamesinin yapılmasındaki tebligat işleminde şirket türünün yazılmasında hata yapılması<sup>206</sup> gibi şekil hataları ise esasa ilişkin hatalardan kabul edilmemiştir.

Tebliğat yapılmasında sadece tebliğ evraklarının tam olması şekil açısından yeterli değil aynı zamanda kanunda yer alan usuller çerçevesinde tebligat işlemlerinin yapılması gerekir. 7201 sayılı Tebligat Kanununda Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiler hariç olmak üzere yapılacak tebligatta öncelikli olarak Posta veya memur vasıtasıyla tebligat yapılmasına öncelik verilmiştir. Tebligat yapılamayacağı anlaşılmadan ve ikametgâhı, meskeni veya iş yeri adresi araştırılmadan ve adres kayıt sisteminde tespit ettirilmemden direkt olarak ilan tebligata çıkılması halinde usule uygun bir tebliğden bahsedilemez<sup>207</sup>.

İkametgâhta tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memurunun tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirmesi (Teb. K. md.21) ya da tebliğ mazbatasında yer alması istenilen belgelerin kanunda sıralanarak açıklanması (Teb. K. md.21) veya kendisine tebligat yapılacak kişinin imza atacak durumda olmaması halinde izlenecek işlemler gibi diğer birçok işlem şekil esasına göre hazırlanmıştır. Yargıtay bir kararında bu hususu “Tebliğle ilgili 7201 Sayılı Kanun ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümleri tamamen şeklidir. Gerek tebliğ işlemi, gerekse tebliğ tarihi, Kanun ve Yönetmelikte emredilen şekillerle ispat olunabilir. Söz konusu Kanun ve Yönetmeliğin bu konuda etkili önlemler almış olmasının tek amacı tebliğin muhatabına ulaşmasını ve onun tarafından kabul edilmesini sağlamaktır<sup>208</sup>.” şeklinde vurgulamıştır.

<sup>206</sup> Danıştay 4.D, T. 08.03.1995, E. 1994 / 1343, K.1995 / 970

<sup>207</sup> Yargıtay 3.HD, T.28.02.2014, E.2014/1472, K.2014/2351; Yargıtay 3.HD, T.18.02.2014, E.2014/1472, K.2014/2351; Yargıtay 14.HD, T.03.10.2013, E.2013/10493, K.2013/12727; Danıştay 18.HD, T.25.02.2013, E.2012/13071, K.2013/2398.

<sup>208</sup> Yargıtay 12.HD, T.24.05.2011, E.2010/28244, K.2011/10462. İlgili karar da yer alan “Tüzük” ibareleri günümüzdeki karşılığı olan “Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik” ibaresi ile değiştirilmiştir.

İşlemlerin varlık koşullarında “ispat” işini kolaylaştırmak, tarafları dikkat ve düşünceye sevk etmek, genel çıkarların korunmasını sağlamak, üçüncü şahısların işlemlerden haberdar olmasını sağlamak, hâkimin görevini kolaylaştırmak şeklin yararları arasındayken, ancak özellikle yoğun bürokrasiye neden olması da eleştiri konusudur<sup>209</sup>.

### 1.2.3. Yazılılık İlkesi

İdari makamlar idari işlemleri yerine getirirken bu işlemleri istedikleri şekilde değil, kanun, yönetmelik gibi unsurlarla önceden belirlenen şekil kurallarına dayanarak yerine getirmek zorundadırlar<sup>210</sup>. Bu hukuki normlar dışında hukukun genel ilkeleri ile Danıştay ve Yargıtay gibi yargı mercilerinin içtihatları ışığında da bazı yöntemlerin geliştirilebilir. İdarenin düzenli olma ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesine emsal olması açısından idari işlemin şekil unsuru oldukça önemlidir<sup>211</sup>. İdarenin dilinin kural olarak yazılı olduğu ilkesinden yola çıkarak idarede yazılı şeklin esas olduğu sonucuna varılabilir. Yazılı bir idari işlem, kararların özünü oluşturan idarenin yazılı olarak maddi âleme yansıtılmasını sağlamakla beraber idarenin denetimini sağlayan ve olayları belgeleyen bir amacın şekil unsurudur<sup>212</sup>. Danıştay bir kararında özel hukukta, şekil serbestliği ve irade özgürlüğünün asıl olmasına karşılık idari işlemlerde yazılı şekil esastır. İdarenin işlemlerinde yazılı şekle bağlılık, idareleri daha dikkatli bir incelemeye, görüşüp tartışmaya ve bu suretle hukuka uygun bir karar tesisine götürür. İlgiler yönünden ise, şekle bağlılık idareye ve işleme güveni sağlar<sup>213</sup> yazılı şekli vurgulamıştır. Ayrıca normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa da idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden itibaren başlayacağını hüküm altına alarak yazılı şekli kabul etmiş olmaktadır (Anay. md.125). Yazılılık kuralının kapsamına ise irade açıklaması, imza, muhatabın adı, işlemin tarihi ve yeri, hukuki dayanakları gibi unsurlar girmektedir<sup>214</sup>.

<sup>209</sup> Feyzi Necmettin Feyzioğlu, **Borçlar Hukuku**, Cilt-I, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.58.

<sup>210</sup> Fatih Karışık ve Nizamettin Aydın, “İdari İşlemin Unsurlarında Takdir Yetkisinin Varlığı Sorunu”, C.7, S.2, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Isparta, 2002, s.338.

<sup>211</sup> Selami Demirkol, “İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru”, S.29, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1998, ss.65-98, s.72.

<sup>212</sup> A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, İdare Hukuku, Cilt 1, Genel Esaslar, **Turhan Kitabevi**, Ankara, 1998, s. 342.

<sup>213</sup> Danıştay, 5.D, T.22.11.1988, E.1988/2845, K.1988/2749.

<sup>214</sup> Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, a.g.e., s.328.

Tebliğat işlemlerinde yazılılık ilkesi ise idari işlemlerin yazılı olmasının bir sonucu olarak esas alındığı söylenebilir<sup>215</sup>. Vergi Usul Kanununun 21.maddesinde “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi işlemi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkılacak olursa yetkili makamlar tarafından yazı ile bildirim esas alınmış ve tebliğ edilen evrakın kendisinin yazılı olması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca tebligatta yazılılık ilkesinin diğer emarelerine bakacak olursak kanunun Bilinen Adresler başlıklı 101.maddesinin 7.fikrasında yer alan yetkili memurlar tarafından ilgilinin tutanakta imzasının bulunması şartıyla bir tutanakla tespit edilen adreslerin bilinen adres olarak kabul edilmesi, tebliğ olunacak evrakın teslimi için muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulması şartı, bilinen adresinde bulunanların ya da komşuları tarafından muhatapın geçici olarak başka bir yere gittiğinin beyanında, beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındısına yazılarak altının beyanı yapana imza ettirilmesi, imza atamayacak durumda olanlara sol elinin başparmağının bastırılmak suretiyle tebliğ edilmesi (VUK, md.102), gibi yazılılık kuralının kapsamına giren imza işlemi örneklerini teşkil etmektedir.

Ayrıca muhatapın tebliği kabulden imtina etmesi halinde tebliğ memurunun bu durumu şerh düşmesi, vasıtalı tebliğlerde tebliğ evrakının muhataba derhal ulaştırılmaması halinde kıta komutanı veya en yakın müessese amirinin üst tazminle<sup>216</sup> mahkûm olacağıının tebliğ evrakına yazılması ya da ilanen yapılan tebliğ işlemlerinde ilan yazısı hazırlanarak tebliğ yapan vergi dairesinin panosuna asılması ve tebliğ konusu verginin miktarına göre tebliğ çıkaran vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırları içindeki bir ya da daha fazla gazetede veya miktarı daha yüksek olanlar için ulusal gazetede yayınlanması şartları tebliğ işlemlerinde yazılılık ilkesinin diğer örneklerini teşkil eder. İlan şeklini yeniden düzenleyen 25.12.2003 tarihinde kabul edilen 5035<sup>217</sup> sayılı kanundan önce 104.maddenin 1.fikrasının devamında gazete çıkmayan yerlerde belediye hoparlörü, tellal gibi mutad vasıtalarla tebliğ yapılmasına izin verilmiştir<sup>218</sup>. Bu uygulama yazılı tebligat usulünün

<sup>215</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s.22.

<sup>216</sup> Kanun üst tazmin yazmakla beraber kıta komutanı veya müessese amirinin vergi zıyayı oluşması halinde kesilecek cezalar ve gecikme faizinden mi sorumlu olacağı ile ilgili olarak kesin olarak bir bilgi yoktur. (Özyer, a.g.e., s.180.).

<sup>217</sup> 02.01.2004 Tarih ve 25334 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 5035 Kanun No’lu 25.12.2003 Kabul Tarihli Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

<sup>218</sup> Özyer, a.g.e., s.190.

istisnasını oluşturmakta ve sözlü ilan yapmak suretiyle tebligat yapılmasına imkân vermekteydi<sup>219</sup>. Ancak 5035 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle kanun koyucunun tebligat işlemlerinde yazılılık ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalınması yönünde bir eğilimi tercih ettiği söylenebilir.

Bilindiği üzere yazılılık işleminde şekil, bir idari işlemin bir kâğıt üzerinde açıklanması ve yetkili makam tarafından elle yani ıslak imza ile imzalanmış olmasıdır. Bu durumda elektronik ortamda yapılacak tebligat işlemlerinde genel ilke olan kâğıt üzerine yazılılık ve elle yani ıslak imza yöntemine ancak kanunla istisna getirilebilir<sup>220</sup>. Türkiye’de bu konuda 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu ile işlemin güvenliğinin sağlanmasının ardından 7201 sayılı Tebligat Kanununun 7.maddesine 2011 yılında getirilen (a) fıkrası ile de tebligat işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasının yasal zemini oluşturulmuştur. Bu düzenlemeleri ise 2013 yılında çıkarılan Elektronik Tebligat Yönetmeliği takip etmiş ve elektronik ortamda yapılacak tebligatlara ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir (ET Yön. md.1). Diğer taraftan vergi işlemleri ile ilgili tebliğlerde de VUK 107.maddesine 2010 yılında bir (A) fıkrası eklenerek elektronik tebligat yöntemine yasal dayanak oluşturulmuştur. Vergi işlemlerinde elektronik tebligatın yapılması konusunda usul ve esasları belirlemeye de Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

#### **1.2.4. Sonuca Ulaşma İlkesi**

Tebligat işlemlerinde esas olan ilkelere biriside sonuca ulaşma ilkesidir. Hem 7201 sayılı Tebligat Kanunu hem de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından tebligatın sonuca ulaştırılabilmesi için çeşitli alternatif tebliğ yöntemleri belirlenmekle beraber ayrıca tebliğ işlemini kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı çeşitli düzenlemeler de yapılmıştır. Tebligat Kanununun bilinen adrese tebligat yan başlıklı 10.maddesinde kendisine tebliğ yapılacak şahsın müracaatı veya kabulü şartıyla her yerde tebligat yapılması kabul edilirken Vergi Usul Kanununun 93.maddesinin de ise ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması kabul edilerek Tebligat Kanununa göre daha sınırlayıcı olsa da işlemin yapılması açısından her iki kanunda da sonuca ulaşılabilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca Tebligat Kanununun 33.maddesinde 3220 sayılı kanunla 1985 tarihinde yapılan

---

<sup>219</sup> Şenyüz, a.g.e., s.23.

<sup>220</sup> Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, a.g.e., s.141.



düzenleme ile tebligatın gece vakti tebliğini istisna kabul eden hükümleri yerine resmi ve adli tatil günleri de dâhil olmak üzere her zaman yapılabilmesinin önü açılmıştır<sup>221</sup>. Bu düzenlemeler ile birlikte tebligatın sonuca ulaştırılabilmesi açısından tebligatın yapılabilmesi için hem mekân hem de zaman sınırlaması kaldırılmıştır.

Tebliğ işlemlerinin yerine getirilmesi açısından sonuca hızlı bir şekilde ulaşılabilmesi için posta yoluyla tebliğ haricinde memur vasıtasıyla, mahalli mülkiye amirinin emriyle zabıta vasıtasıyla veya 6183 sayılı kanun da düzenlenen ödeme emri tebliği için belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlulara tebliğin muhtarlıkça yapılması, ya da Tebligat Kanununun 10, 36, 37 ve 38.maddelerindeki doğrudan doğruya tebliğ yolu<sup>222</sup>, adresleri bilinmeyenlere son olarak ilan yoluyla tebligat yapılarak ulaşılmaya çalışılması yöntemlerine başvurulmaktadır. Bu yöntemler kullanılarak muhatabına ulaştırılmaya çalışılan tebligatlarda muhatapların bulunamaması halinde kanunda yazılı olan diğer kişilere de tebligat yapılabilmesi bu ilke açısından değerlendirilebilecek diğer bir husustur. Bu yöntemlere ek olarak gelişen teknolojiyi tebligat işleminin gerçekleştirilme aşamasına entegre edilerek tebligatta etkinlik sağlanması amacıyla e-tebligat işlemlerinin uygulaması ya da SMS yoluyla muhatapların kişisel operatör numaralarına ulaşmak suretiyle tebligat işleminden haberdar edilmeleri amacıyla yasal alt yapı oluşturma çabaları sonuca ulaşma ilkesinin tebligatta önemini ortaya koyan örneklerdir.

Esasen tebligatın her şeye rağmen yapılabilmesi şeklinde ifade edilen sonuca ulaşma ilkesinin<sup>223</sup> bir sonucu olarak Tebligat Kanununun 32.maddesi ile Vergi Usul Kanununun 108.maddelerinde tebligatın usulüne aykırı ya da hatalı yapılması hallerinde dahi usul ve şekle sıkı sıkıya bağlı olan tebligatın çeşitli hallerin hâsıl olması halinde kabulüne hükmedilmiştir. Bu durumlardan ilki Tebligat Kanununa göre muhatabın tebliğden haberdar olması ikincisi ise Vergi Usul Kanununa göre yazılılık ilkesinde de bahsedildiği üzere esasa müessir olmayan şekil hatalarının olması hallerinde tebligat işleminin geçerli sayılmasıdır.

---

<sup>221</sup> TBMM, 29.03.1985 Tarih ve K. K Gn. Md. 181101-1851/0773 Sayılı, 11.2.1959 Tarih ve 7201 Sayılı Tebligat Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bir Madde Eklenmesine Dair Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/667), Dönem 17, Yasama Yılı 2, s. 3.

<sup>222</sup> Muşul, a.g.e., s. 32.

<sup>223</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 23.

### 1.3. TEBLİGATIN MUHATAPLARI

Tebliğatın muhatapları kural olarak gerçek kişiler, tüzel kişiler ve kişiliği bulunmayan vakıf ve cemaatlerden oluşmaktadır. Bu kişilere yapılacak tebliğat işlemlerinde öncelikli amaç tebliğ muhatabının kendisine tebliğatın yapılmasıdır. Muhatabın olmadığı ya da istisnai gerekli durumlarda muhatap adına tebliği kabul etmeye yetkili kişilere de tebliğat yapılabilir. Ancak, tatil süresi içinde vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik vergi ve ceza sorumlularına tebliğat yapılması halinde tebliğat işlemlerinde süre, mali tatilin son gününden itibaren başlar(MİK<sup>224</sup> md.1/5).

#### 1.3.1. Gerçek Kişilere Tebliğat

##### 1.3.1.1. Tebliğatın Bizzat Muhatabın Kendisine Yapılması

Tebliğat kural olarak mükellefine, kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Mükellef kavramının kapsamına VUK'un 8.maddesinin 4.fikrasında yer alan "*mükellef tabiri vergi sorumlusunu da kapsar*" ifadesinden yola çıkarak VUK 94.maddesinde kural olarak tebliğatın yapılacağı kişilerden birinin de verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusu olduğu sonucuna ulaşılmalıdır. Ayrıca mükellef kavramı bununla da sınırlı kalmayıp vergi daireleri veya inceleme elemanları tarafından vergiyi doğuran olayla açık şekilde ilgisi bulunan üçüncü kişilere yazılan bilgi isteme yazılarındaki vergiyi doğuran olayın üzerinde doğmadığı kişilerde mükellef kavramı içinde değerlendirilmelidir<sup>225</sup>.

Tebliğat işleminde muhatabın bizzat kendisine yapılacak tebliğ, işlemin amacına ulaşmasının en iyi yoludur. Ancak muhataba yapılacak tebliğlerde, muhatabın yapmış olduğu işlemlerin hukuksal açıdan sonuç doğurmasını ifade eden fiil ehliyetine sahip olması ve fiil ehliyetinin tüm koşullarına sahip her türlü eylemi bizzat yapabilecek durumda olmasını ifade eden tam ehliyetli olması gerekir<sup>226</sup>. Muhatabın fiil ehliyetine sahip olması için küçük olmaması, kısıtlı olmaması ve temyiz gücüne sahip olması şartı

<sup>224</sup> 28.3.2007 Tarih 26476 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5604 Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun, Tertip.5, Cilt.46.

<sup>225</sup> Yapan ve Kuru, a.g.m, s. 97.

<sup>226</sup> Mehmet E. Palamut, **Medeni Hukuk**, 2.Baskı, Alfa Akademi, 2004, s. 26-28.

aranır ve ancak bu şartları taşıyan muhataplara tebligat yapılabilir<sup>227</sup>. Akıl hastalığı, akıl zayıflığı ya da başka bir engel nedeniyle kendisi ile anlaşma imkânı olmayan muhataba tebligat yapılmaz<sup>228</sup>. Muhataba tebligatın yapılması tebliğin amacı açısından önemli olsa da bu şartları sağlamayan veya şartları sağlayacak olsa bile muhatapların adresinde bulunmaması halinde hem işlemin zamanında yapılmasını sağlamak, hem muhatabın haklarını korumak hem de kötü niyetli muhataplara karşı tedbir almak amacıyla tebliğ kanununun izin verdiği başka şahıslara da yapılabilir<sup>229</sup>.

### 1.3.1.2. İkametgâhtakilere ve İşyerindekilere Tebligat

Kendisine tebligat yapılacak kimsenin adresinde bulunmaması halinde tebligatın nasıl yapılacağına ilişkin usul Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanununda aynı yönde düzenlenmiştir. Muhatabın adresinde bulunmaması halinde tebligat kendisi ile aynı konutta bulunan veya işyerlerinde memur ya da hizmetçilerinden birine yapılır (VUK md.94; Teb. K. md.16-17). Muhatap dışındaki kişilere tebligat yapılabilmesi için muhatabın bilinen adreslerinde bulunmaması halinde ikametgâh veya işyerindekilere tebligat yapılabilir. Vergi tebliğlerinde bilinen adrese ikinci kez tebliğe çıkıldıktan sonra muhataba ulaşılamaması halinde, Tebligat Kanununa göre tebliğlerde ise bilinen adresine tebliğe çıkıldıktan sonra burada ulaşılamazsa adres kayıt sistemindeki adresinde de arandıktan sonra orada bulunan ikametgâhı ise aynı adreste oturanlara işyeri ise memur ya da müstahdemlerine tebligat yapılır. Ancak muhatap bilinen adreslerinden birinde bulunabilecekken, kendisi dışındakilere tebliğ yapılması hak kayıplarına yol açabilecektir<sup>230</sup>.

#### 1.3.1.2.1. İkametgâh adresindekilere tebligat

Tebligatın ikamet adresinde yapılması hususunda her iki kanunda aynı yönde düzenlemeye gitmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu "*ikametgâh adresinde bulunanlar*"

<sup>227</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 60.

<sup>228</sup> Ahmet Ozansoy, "İdare hukukunda Tebligat Müessesesi", **İdari ve Mali Mevzuat Dergisi**, Yıl. 13, Sayı. 149, Şubat 2013, ss. 5- 11, s. 9.

<sup>229</sup> Özyer, a.g.e., s. 172.

<sup>230</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 286; Ürel, a.g.e., s. 222; Mustafa Alparslan ve Eda Kaya, "Vergi uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:375, SS.111-115, Kasım 2012, s. 113.

derken (VUK md.94) Tebligat Kanunu “*aynı konutta oturanlar*” ifadesini kullanmıştır(Teb. K. md.16). Bu hususta Vergi Usul Kanunundaki “*bulunanlar*” ifadesinin doktrinde<sup>231</sup> ve birçok Danıştay<sup>232</sup> kararı ile 02.02.2015 tarihinde yürürlüğe giren Tebligat İşletme Usul ve Esaslarında (md.74) Tebligat Kanunundaki “*oturanlar*” ifadesine yaklaştırıldığı ayrıca kanuna ek fıkra yapan 2365 sayılı kanunun 18.maddesi gerekçesindeki açıklamalardan da 7201 sayılı kanundaki uygulamanın mali tebliğlere uyarlanması amacıyla ek yapıldığı görülmektedir<sup>233</sup>. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda da ikametgâh adresinde bulunanlara tebligat yapılabilmesi için tıpkı Tebligat Kanununda olduğu gibi tebligat yapılacak kişinin aynı evde sürekli oturuyor olması veya evin hizmetçisi, aile fertlerinden biri vb. olması gereklidir<sup>234</sup>. Evlilik dışı olarak birlikte yaşayanlar aynı konutta oturdukları için muhatap adına tebligat almaya yetkililerken<sup>235</sup> aynı binada ikamet edenler<sup>236</sup>, aynı çatı altında oturmayan kızı yapılan tebligatlar ise usulsüz kabul edilmiştir<sup>237</sup>.

<sup>231</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 124; Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 774. Bu hususta Özbacı ve Ürel ikametgâhta bulunanlara tebliğ için bunları aile ferdi veya sürekli mükellef ile oturma şartı olmadığını savunmuşlardır (Özbacı, a.g.e., s. 287; Ürel, a.g.e., s. 223).

<sup>232</sup> Danıştay 4.D, T.13.02.2002, E.2001/4553, K.2002/541; Danıştay 4.D, T.25.09.2002, E.2001/2226, K.2002/2990; Danıştay VDDK, T.06.11.1998, E.1997/161, K.1998/318; Danıştay 10.D, T.30.11.1987, E.1987/317, K.1987/1924; Ancak adreste bulunanlara tebligat yapılabilmesi için o adreste ikamet etmelerinin şart olmadığını savunan Danıştay kararları da vardır (Danıştay 4.D, T.05.11.2007 E.2006/4303, K.2007/3365; Danıştay 9.D, T.28.02.1984, E.1983/4671, K.1984/1451; Danıştay 7.D, T.12.02.2002, E.2000/8570, K.2002/527).

<sup>233</sup> Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığının 25.12.1980 tarihli ve 101-659/07433 Sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu (1/64)nun 18.madesi ile kanunun 94.maddesine fıkra eklenmesine ilişkin kanun gerekçesi; yapılan muhatapın bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan birisine mesela aile fertlerinden birisine tebliğ yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Oysa, 7201 sayılı Tebligat Kanunu, aile fertlerine imkan vermektedir. Dolayısı ile yapılan fıkra ilavesi, adli ve diğer bilimum tebliğlerde geçerli bir esasın mali tebliğlere de teşmilinden ibarettir.

<sup>234</sup> Kızılot, a.g.e., s. 860; Danıştay 4.D, T. 25.11.1982, E. 1982/2279, K. 1982/4308 (İspir, Yağmurlu ve Özbacı, a.g.e., s. 166).

<sup>235</sup> PTT Genel Müdürlüğü 03.03.2003 Tarih ve PTT.0.08.000.01- 235/0865 Sayılı yazısı (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 307).

<sup>236</sup> Yargıtay 12.HD, T.12.10.2010, E.2010/21608, K.2010/23111.

<sup>237</sup> Danıştay 1.D, T. 20.11.2007, E. 2007/1128, K. 2007/1412.

### 1.3.1.2.2. İşyerindekilere tebligat

Vergi Usul Kanununun ek fıkrasında Tebligat Kanununda 17.maddesinde düzenlenmiş olan işyerinde tebligat, muhatapların iş yerinde bulunmamları halinde aynı yerdeki daimi olarak bir iş akdine göre çalışan memur veya müstahdemlerinden birisine tebligat yapılır. Yapılan tebligat işlemi bir tutanakla tespit olunur ve tespit olunan tutanakta yer alan muhatabın memuru ya da müstahdemi olduğuna ilişkin bilgi aksi ispat edilene kadar her zaman doğrudur<sup>238</sup>. Dolayısı ile iş yerine müşteri olarak gelenler, ziyarete gelenler memur ya da müstahdem sınıfına girmedikleri için bunlara yapılacak tebligat usulsüz olacaktır<sup>239</sup>. Muhatapla aynı işyerinde çalışmakla birlikte muhatabın daimi memuru ya da müstahdemi olmayıp iş arkadaşı olan kişiye yapılan tebligatta usulsüzdür<sup>240</sup>. Kooperatifin bulunduğu apartmanın kapıcısına tebligat yapılabilmesinin koşulu ise bu kişinin tüzel kişiliğe ait işyerinde müstahdem olarak çalıştığının tespitidir<sup>241</sup>. Ruhi, işyerinde muhatapların yokluğunda işçi veya müstahdemlerinden birine yapılacak tebligatlarda işleri idare eden ustabaşı varken normal bir işçiye tebligat yapılmaması yönünde görüş bildirmiştir. Ayrıca tebligat yapılacak memur veya müstahdemnin bu işyerinden Sosyal Sigortalar Kurumuna kayıtlı bir işçi olup olmamasının da herhangi bir ehemmiyeti yoktur<sup>242</sup>.

### 1.3.1.2.3. Diğer geçerlilik hususları

Muhatabın yokluğunda ikametgâhında oturanlarla veya işyerinde memur veya müstahdemlerine tebligat yapılabilmesi için tebliğ memurunun deneyimleri ve şahsi fikrine nazaran muhatap yerine tebligat yapılacak kişinin görünüşe göre 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir suretle ehliyetsiz olmaması gerekir (VUK md.94 ve Teb. Kan. md.22). Ancak 02.02.2015 tarihli Tebligat İşletme Usul ve Esaslarının 55.maddesine göre tebliğ memuru kimlik ispatı açısından fotoğraflı ve TC numarası bulunan nüfus cüzdanı, sürücü belgesi ve pasaport göstermek suretiyle kimlik araştırması yapılabilecektir. Bu

<sup>238</sup> Yargıtay HGK, T. 18.02.2009, E. 2009/6- 47, K. 2009/81.

<sup>239</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 82; Yargıtay HGK, T. 12.12.2012, E. 2012/19-580, K.2012/1105.

<sup>240</sup> Yargıtay 2.HD, T. 09.07.2012, E.2012/1416, K.2012/19282. Ancak başka bir Yargıtay kararı ise muhatabın tebliğ işleminin yapıldığı sırada işyerinde olmaması nedeniyle aynı işyerinde çalışan mesai arkadaşına yapılan tebligatı geçerli saymıştır (Yargıtay 12.HD, T. 19.06.2012, E.2012/2454, K. 2012/21264).

<sup>241</sup> Danıştay 3.D, T. 18.03.1986, E. 1985/794, K. 1986/894.

<sup>242</sup> Ruhi, a.g.e., s. 484.

durumda görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olup olmadığına kanaat getiremediği zaman kimlik araştırmasına başvurabilecektir. Araştırmanın ardından kimliğin türü ile nereden verildiği, numara ve tarihi tebliğ alındısının arkasına yazılmaktadır<sup>243</sup>. Bazı durumlarda mahkemenin nüfus cüzdanı veya bilirkişi (doktor) raporlarına dayanarak hakkaniyetten uzak olan tebliğ memuru takdirine dayanan tebliğleri iptal ettiği görülmektedir<sup>244</sup>. Akıl hastalığı, akıl zayıflığı ya da diğer hastalık veya engel sebebiyle kendisi ile anlaşma imkânı olmayan kişiye de 18 yaşından aşağı olan kişilere olduğu gibi tebligat yapılmaz (T.İ.U.E, md.48/5). Akıl sağlığı hususunda kimlik tespiti yetkisi bir anlam ifade etmeyeceği için tebliğ memuru burada hakkaniyet çerçevesinde kendi deneyimleri ve şahsi fikrine dayanarak bir karar vermek zorunda kalacaktır. Muhatap adına kendilerine tebliğ yapılabilmek için kişi tüm şartları sağlamasına karşın, içinde bulunulan dava dolayısıyla hasım olarak ilgileri varsa, muhatap adına kendilerine tebligat yapılamaz (T.İ.U.E, md.48/4).

Tebliğatin tebliğ memuru tarafından ikametgâhta oturanlara veya işyerinde memur veya müstahdemlere yapılması açısından Danıştay'ın bazı kararlarında vergi tebliğlerinin bu şekilde yapılması halinde yapılan tebliğin usulüne uygun olması için bir geçerlilik şartı olarak muhatabın adreste bulunmadığının tutanağa yazılması gerektiğini<sup>245</sup> ifade ederken daha yeni tarihli bazı kararlarında ise memurun tebliği muhatap yerine başkasına yapmasını muhatabın orada bulunmadığının kabulü için yeterli olduğunu kabul etmiş ve tebliğ memuruna ek bir külfet yüklemekten kaçınmıştır<sup>246</sup>. Doktrinde de bazı yazarların tebliğ memurunun eyleminin muhatabın yokluğunu ispat açısından yeterli olduğu ek bir külfetin tespitinin memur açısından hem zor hem de gerçekte görevi olmadığı görüşündedirler<sup>247</sup>. Tebligat Kanunu çerçevesinde ikametgâh adresine yapılan tebliğlerde

---

<sup>243</sup> Yakın zamana kadar tebliğ memurunun kimlik tespiti yöntemine başvurmasının hukuki altyapısı olmaması nedeniyle kontrol yetkisi olmayan tebliğ memuru (Alparslan ve Kaya, a.g.m., s. 113) muhatap adına tebligat yapacak kişinin fizyolojik görünümünü esas alırken hakkaniyet çerçevesinde hareket ederek bir karar vermek zorundaydı (Danıştay 3.D, T.21.09.1999, E. 1998/1764, K.1999/ 3017; Danıştay 9.D, T. 15.05.2012, E. 2010/8939, K. 2012/2645).

<sup>244</sup> Danıştay 3.D, T. 08.06.1984, E. 1984/64, K. 1984/2021; Yargıtay 2.HD, T.1.05.2010, E. 2009/7976, K. 2010/9418; Yargıtay 12.HD, T. 24.11.2009, E. 2009/14726, K. 2009/23442.

<sup>245</sup> Danıştay 3.D, T.15.11.1994, E.1994/1567, K.1994/3686; Danıştay VDDK, T.05.06.1992, E.1991/181, K.1992/280.

<sup>246</sup> Danıştay 4.D, T. 07.03.2012, E. 2009/8772, K. 2012/712.

<sup>247</sup> Özyer, a.g.e., s. 173.

ise geçerlilik şartı olarak tebliği kabul edenin muhatapla aynı konutta oturduğu şerhi<sup>248</sup> ile tebligatın muhataba yapılmamasının nedeni ve tebligat yapılan kimsenin kimliğinin tebliğ mazbatasına yazılması Yargıtay kararlarında kabul edilmiştir<sup>249</sup>.

### 1.3.1.3. Kanuni Temsilcilere Tebligat

Kanuni temsilcilere tebligat yapılması hususu Vergi Usul Kanununda 95.madde de Tebligat Kanununda ise 11.madde de düzenlenmiştir. Esasen kanuni temsilciden maksat veli, vasi ve kayımdan ibarettir. Veli<sup>250</sup>, vasi<sup>251</sup> ve kayımların<sup>252</sup> temsil ettikleri muhataplar ise temyiz kudretine sahip olmayan küçük ve kısıtlılar ile dar mükellef olan yurtdışındaki muhataplardır<sup>253</sup>. On sekiz (18) yaşını dolduruncaya kadar ki geçen süreçlerde kişi küçük olarak kabul edilir (MK<sup>254</sup> md.11). Ancak on sekiz (18) yaşından küçük olmakla beraber on beş yaşını dolduran küçükler kendi istekleri ve vasilerinin rızası ile mahkeme kararıyla ya da evlenenler ergin kabul edilirler (MK md.11-12). Kısıtlılık hali ise, Akıl hastalığı veya zayıflığı (MK md.405), Savurganlık alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşam tarzı, kötü yönetim (MK md.406), Bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı ceza (MK md.407) ve yaşlılık, ergenlik, deneyimsizlik veya ağır hastalık sebebiyle istek üzerine gerçekleşir (MK md.408). Ayırt etme gücüne sahip olsun veya olmasın küçük veya kısıtlıların fiil ehliyeti yoktur (MK md.14- 16). Fiil ehliyetinin olmaması halinde kişi kendi fiilleriyle hak edinemez ve borç altına giremez (MK md.9).

Bu hususta küçük veya kısıtlıların yerine geçen veli, vasi veya kayımlara muhatap yerine tebligat yapılır (Teb. Kan. md.11). Bu kişilerin birden fazla olması halinde tebligatın

<sup>248</sup> Yargıtay 17.HD, T.01.03.2006, E. 2005/11050, K. 2006/1531; Yargıtay 12.HD, E.2006/9227, K.2006/11921; Yargıtay 12.HD, T.22.02.2007, E.2007/224, K.2007/3033; Yargıtay 12.HD, T.15.06.2010, E.2010/3276, K.2010/15359.

<sup>249</sup> Yargıtay CGK, T.07.02.1994, E.1994/9, K.1994/36; Yargıtay 12.HD, T.21.01.1980, E.1979/10373, K.1980/269; Yargıtay 12.HD, 19.06.2012, E. 2012/3903, K. 2012/21242, Yargıtay 6.Hd, T. 10.05.2012, E. 2012/2460, K. 2012/7101.

<sup>250</sup> Velayet: Ergin olmayan çocuğun ana ve babasının gözetimi altında kalmasıdır. Hâkim vasi atanmasını gerekli görmediği hallerde kısıtlılarda ana ve babasının velayeti altında kalırlar. Yasal sebep olmadıkça velâyet ana ve babadan alınmaz (MK md.335). Velayet altına alınmayan her küçük vesayet altına alınır (MK md.404).

<sup>251</sup> Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukukî işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür (MK md.403). Vesayet işlerinde yetki küçüğün veya kısıtlının yerleşim yerindeki vesayet dairesine aittir (MK md.411).

<sup>252</sup> Kayım, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır (MK md.403).

<sup>253</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 287.

<sup>254</sup> 08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, Tetip. 5, Cilt. 41.

bunlardan birisine yapılması yeterlidir. Ancak tebligatın konusu olan iş için özel olarak ayrı bir vasi veya kayyım bakıyorsa, tebliğ bunlara yapılır (VUK md.95). Eğer tebligatın niteliği örneğin; tarafın bizzat sorguya çekilmesi (isticvap), yemin gibi tebliğin muhatabına yapılmasını gerektiriyorsa tebliğ kanuni temsilcisine değil muhatapın kendisine yapılacaktır (Teb. Yön. md.19/2). Kendilerine kanuni müşavir (danışman) atanarak dava veya işlerin bu kişiler tarafından takip edildiği durumlarda tebligat kanuni müşavirlere, eğer dava ve iş müşavirin izni ile muhatap tarafından yürütülüyorsa muhataba, her ikisi tarafından da yürütülüyorsa her ikisine de tebligat yapılır<sup>255</sup>. Bu hususta vergi ile ilgili tebliğlerde de VUK 95.madde de yer alan “gibi” ifadesinden yola çıkarak kanuni müşavirin üstlendiği işlerde tebligatın bu kişiye yapılması gerekir<sup>256</sup>. Sulh mahkemesi veya vasisi tarafından kendisine bir meslek ya da sanatı tek başına yürütme izni verilen vesayet altındaki kişi sadece bu işle ilgili her türlü tasarrufu tek başına yapabilme hakkını elde ettiğine göre bu işle ilgili tebligat gerektiren konularda de kendisine tebligat yapılmalıdır<sup>257</sup>.

Dar mükellef konumunda olan yurtdışındaki muhataplar da ise VUK’un 10.maddesinde kanuni temsilci statüsü ve sorumluluğu verilen daimi temsilciye gerçek kişi adına tebligat yapılmalıdır. Türkiye’de daimi temsilcisi olmayan gerçek kişi ile ilgili tebligat ise kendisine tarhiyat, kazanç ve iradı sağlayan gerçek veya tüzel kişi adına yapılmalıdır (GVK<sup>258</sup> md.107). Bu kişiler birden çok olması halinde verginin toplam kazancı hesaplanıp sağladıkları kazanç oranında tarh edilmesi lazım gelmektedir<sup>259</sup>.

#### 1.3.1.4. Umumi Vekile Tebligat

Umumi vekile tebligat müessesesi Vergi Usul Kanununun 94.maddesinde sadece zikredilmek suretiyle düzenlenmişken Tebligat Kanununun 11.maddesinde bu hususa daha geniş yer verdiği görülmektedir. Vergi tebliğleri ile ilgili umumi vekile tebliğ konusunda özellikle Danıştay kararlarında bazı içtihatları temel alarak yorum yapmak mümkündür. Vergi tebliğlerinde umumi vekile yapılan tebliğin geçerliliği için bir vekâletname

<sup>255</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 229.

<sup>256</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 95.

<sup>257</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 94.

<sup>258</sup> 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 193 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Tertip.4, Cilt.1, Sayfa. 850.

<sup>259</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 288.



düzenlenmeli ve bu vekâletnamede vergi ve ceza ihbarnamelerini kabul etme yetkisi belirtilmesi gereklidir<sup>260</sup>. En azından, vekile mali konularda her türlü yetkinin verildiğine dair genel bir hüküm bulunması gerekir<sup>261</sup>. Aksi takdirde kişiye vekâletname ile vekâlet vermekle birlikte vergi ve ceza ihbarnamelerini kabul etme yetkisi ya da en azından genel olarak mali işleri takip etme yetkisi verilmemişse bu kişiye yapılacak tebligat usulsüz olacaktır<sup>262</sup>.

Tebliğat Kanununa göre yapılan tebliğlerde de vekâletname kapsamında vekilin temsil yetkisi olduğu ve vekâletnamede yetki verilen konularda vekile yapılan tebliğin geçerli olduğu kabul edilmektedir<sup>263</sup>. Tebliğatın birden fazla vekile yapılması halinde ise ilk vekile yapılan tebliğatın tarihi tebliğ tarihi olarak kabul edilir (Teb. Kan. md.11). Vekil vasıtasıyla ile takip edilen işlerde vekile tebligat yapılması gerekir<sup>264</sup>. Bir iş için vekil tayin edilmişken asile yapılan tebligat usule uygun değildir<sup>265</sup>. Vekâletname ile yetki verilen vekil eğer Avukat ise<sup>266</sup> yapılacak tebligat avukata bürosunda resmi çalışma gün ve saatlerinde yapılacaktır. Hafta sonu veya resmi tatile rastladığı için dağıtılamayan tebliğ evrakı için takip eden iş gününün de tebliğe çıkılır (T.İ.U.E md.38). Her iki kanunda da vekil demek suretiyle umumi vekili Avukat olarak sınırlamamış tercihi muhatabın kendisine bırakmıştır. Ancak kabul etmek gerekir ki hukuki konularda temsil ve takip konusunda ehil olan Avukatlar olup kanun vekil demek suretiyle öncelikli olarak Avukatı vurgulamıştır<sup>267</sup>. Adres değişikliğini bildirmeyen avukatın gösterdiği adreste duruşma davetiyesinin tebliğinin mümkün olmaması halinde, yeni adresinin bağlı bulunduğu barodan veya adalet bakanlığından sorulmak suretiyle tespiti ve buna rağmen vekile tebliğinin mümkün olmaması durumunda asile tebliğ edilmek suretiyle duruşma isteğinin yerine getirilmesi

<sup>260</sup> Danıştay 3.D, T.09.06.1999, E. 1998/4481, K. 1999/2394. Buna karşılık vekaletnamede vergi ve ceza ihbarnameleri için açıkça yetki verilmemiş bile olsa tebliğ yapılabileceği görüşünü savunan kararlarda (Danıştay 4.D, T. 14.10.1971, 852/6717) vardır (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 763).

<sup>261</sup> Özbacı, a.g.e., s. 288-289; Danıştay 4.D, T. 22.11.1982, 2115/4027 (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 763).

<sup>262</sup> Danıştay 9.D, T.22.06.1982, E. 1981/2814, K. 1982/3794; Danıştay 9.D, T.18.06.1982, E. 1981/3220, K. 1982/3730. Yılmaz ve Çağların kanaati ise özel bir vekâletname olmamakla birlikte tüm işler için genel bir vekâletname verilmişse vekilin vergi ile ilgili tebliğleri de kabul etme konusunda yetkili olması gerektiği yönündedir (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 763).

<sup>263</sup> Ruhi, a.g.e., s. 173.

<sup>264</sup> Yargıtay 12.HD, T. 22.01.2014, E. 2013/35520, K. 2014/1384; Yargıtay 12.HD, T.27.11.2013, E. 2013/27562, K. 2013/37619; Yargıtay 8.D, T. 05.07.2013, E. 2013/3419, K. 2013/10570.

<sup>265</sup> Yargıtay 12.HD, T. 02.12.2010, E. 2010/15248, K. 2010/28616; Yargıtay 12.HD, T. 31.10.2012, E. 2012/26540, K. 2012/30832; Yargıtay 2.HD, T. 28.03.2013, E. 2012/526, K. 2013/8654.

<sup>266</sup> Belli bir işi takipten veya savunmadan isteği ile çekilen avukatın o işe ait vekâlet görevi, durumu müvekkiline tebliğinden itibaren on beş gün süre ile devam eder (Avukatlık Kanunu, md.41).

<sup>267</sup> Emel Hanağası ve Muhammed Özkes, **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku**, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayinevi, 2013, s. 95.

gerekir<sup>268</sup>. Avukat olmayan umumi vekile tebligat yapıldığında dava açılması gereken durumlarda dava dilekçesi bizzat tebliğin muhatabı tarafından imzalanarak dava açılması gerekirken muhatabın seyahat gibi nedenlerle dava açamayacak konumda olması halinde Avukat olmayan vekilin avukat tayin etmesi suretiyle dava açılması mümkündür<sup>269</sup>.

### 1.3.1.5. Vasıtalı Tebligat

Vergi Usul Kanununun 96.maddesi ile Tebligat Kanununun 14 ve 15.maddesinde düzenlenmiş olan vasıtalı tebliğ işleminin aslını tebliğin muhatabı ile tebliğ memuru arasında üçüncü bir kişinin girmesi oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu vasıtalı tebliğ hususunda sadece er ve erbaşa<sup>270</sup> ilişkin tebliğlerin yapılması ile ilgili hususları düzenlemiş er ve erbaşın dışında kalan muhataplarla herhangi bir sefer halinde olan muhataplara nasıl tebliğ yapılacağı hususunda herhangi bir düzenleme yoluna gitmemiştir. Er ve erbaş kavramından kanun (VUK md.96 ve Teb. K. md.14/1) askerlik mükellefiyet altında bulunan ve mesai saatleri dışında da askeriye'nin gözetimi altındaki ikametinde geçiren kişileri kast etmektedir<sup>271</sup>. Er ve erbaşın dışında kalan yani askerlik mükellefiyet altında bulunmayıp, TSK'da istihdam edilen ve mesai saatleri dışındaki zamanını kendi ikametinde geçiren kişiler<sup>272</sup> ve sefer halinde olan muhataplara tebliğin yapılması hususunda doktrinde Tebligat Kanununun 51.maddesine istinaden Tebligat Kanununun 14 ve 15.maddelerinin esas alınması görüşü yer almaktadır<sup>273</sup>.

Er ve erbaşa yapılacak tebliğ<sup>274</sup> hususunda her iki kanunda da aynı yönde hükümler yer almakta kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğlerin kıta komutanı veya

<sup>268</sup> Danıştay 9.D, T. 30.10.1987, E. 1986/4554, K. 1987/3155.

<sup>269</sup> Özbalcı, a.g.e, s. 289.

<sup>270</sup> 09.01.1961 Tarih ve 10702 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu, Tertip. 4, Cilt. 1. Bu kanunun 118.maddesi "Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce muhtelif kanunlarda geçen erat tabiri "erbaş ve er" olarak değiştirilmiştir."

<sup>271</sup> Taylan Özgür Kiraz ve Murat Yaman, " Asker Kişilere Tebligat", **TBB Dergisi**, sayı 65, 2006, ss.33- 60, 46.

<sup>272</sup> 15.06.1930 Tarih ve 1520 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Askeri Ceza Kanununun 3.maddesinde Askerî şahıslar; "Mareşalden asteğmene kadar subaylar, astsubaylar, Millî Savunma Bakanlığı ile Türk Silahlı Kuvvetleri kadro ve kuruluşunda çalışan sivil personel, uzman jandarma, uzman erbaş, sözleşmeli erbaş ve er, erbaş ve erler ile askerî öğrencilerdir" ifade edilmektedir (Kiraz ve Yaman, a.g.m., s. 46).

<sup>273</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 780; Erdoğan Moroğlu ve Timuçin Muşul, **Tebligat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 132.

<sup>274</sup> Zorunlu askerlik hizmetini yapan muhataba vergi ve ceza ihbarnamesini VUK 96.madde hükümlerine göre tebligat yapmak yerine iş yerinde kardeşine yapılan tebliğ usulsüzdür. Bu nedenle usulsüz olan tebligatta muhatabın tebliği öğrendiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir (Danıştay 11.D, T.24.11.1997,

müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılması<sup>275</sup> öngörülmektedir. Nöbetçi amiri veya subayı tebliğ memurunun en yakın üste tebliğ yapmasından sorumludur. Tebliğ memuru doğrudan bu kişilere başvurarak muhatabın en yakın üstünü buldurup tebliğ yapılmasını sağlar (T.İ.U.E md.44/2). En yakın üste ulaşmadan nöbetçi amiri veya subayına yapılan tebligat usulsüzdür<sup>276</sup>. Tebliğ memuru tebliğ evrakını muhataba en yakın üste tebliğine dikkat etmesi gerekmektedir. Zira bu husus Yargıtay kararlarında geçerlilik şartlarından birisi olarak kabul edilmiş er veya erbaş ile aynı kategoride birine yapılan tebliğ usulsüz olarak kabul edilmiştir<sup>277</sup>. Tebliğ memuru tarafından kıta komutanı veya müessese amirine tebliğ evrakı verildiği andan itibaren tebliğ işlemi gerçekleşmiş olmaktadır<sup>278</sup>. Bu nedenle kendisine tebliğ evrakı bırakılan bu şahıslar derhal tebliğ evrakını muhatabına ulaşmakla mükelleftirler. Aksi halde kıta komutanı veya müessese amiri en yakın üstün tebliği muhataba geç vermesi nedeniyle doğacak zararlar nedeniyle er ve erbaşın uğradığı zararı kendisine tebliğ evrakını geç veren üst amirinden rücu etme hakkı vardır<sup>279</sup>. Ancak kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üstün bu şekilde doğacak zarardan sorumlu tutulabilmesi için muhakkak tebliğ evrakında bu hususun yazıyor olması gerekir (VUK md.96; Teb. K. md.54). Muhatabın terhis olması veya başka bir birliğe gitmesi halinde yeni adresi tespit edilerek (T.İ.U.E md.44/3) tebliğ çıkaran mercie iade olunur veya duruma göre süre varsa, bilinen en son adresine sevk edilir<sup>280</sup>. Muhatabın kısa süreli olarak izinli olduğu durumlarda Tebligat Kanununun 20.maddesi gereği uygulanarak tebliğ evrakı en yakın üste verilir<sup>281</sup>. Muhatabın firar ettiğinin tebliğ memuru tarafından öğrenilmesi halinde ise durum tebliğ mazbatasına şerh düşülerek tebliği çıkaran mercie geri iade edilir (T.İ.U.E md.44/4).

Er ve Erbaşın dışında kalan askeri şahıslara birlik veya müessese de tebligat yapılması gerektiği durumlarda tebliğin yapılmasını nöbetçi amiri veya subayı

---

E. 1996/5661, K.1997/4199). Benzer kararlar; Yargıtay 4.HD, T. 11.05.2010, E. 2009/9219, K.2010/5719; Yargıtay 2. HD, T. 05.04.2004, E. 2004/3419, K. 2004/4319.

<sup>275</sup> Ruhi, tebliğin en yakın üst amire yapılmasındaki amaç bir an önce tebliğin muhataba ulaşması olduğunu gerekçe göstererek tebliğ memurunun doğrudan er ya da erbaş tebliğ yapması durumunda da tebliğin geçerli olduğunu kabul etmektedir (Ruhi, a.g.e., s. 409).

<sup>276</sup> Yargıtay 8.CD, T. 16.09.1997, E. 1997/11809, K. 1997/11797.

<sup>277</sup> Yargıtay 2.HD, T. 09.06.2011, E. 2010/8839, K. 2011/10188.

<sup>278</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 85; Turgay, a.g.e., s. 275; Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 297.

<sup>279</sup> Turgay, a.g.e., s. 275.

<sup>280</sup> Kiraz ve Yaman, a.g.e., s. 52.

<sup>281</sup> Ruhi, a.g.e., s. 410; Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 298.

gerçekleştirir. Tebliğin muhatabı olan askeri şahıs nöbetçi amiri veya subayı tarafından derhal buldurularak tebliğ memurunun tebliğ gerçekleştirmesi sağlanmalıdır. Muhatap bulunamazsa ya da bulunmasına rağmen tebliğden kaçınırsa veya başka sebeplerden ötürü kendisine tebligat yapılamazsa hazır bulunan nöbetçi memur veya subayına tebliğ yapılır (T.İ.U.E md.45). Eğer tebliğin muhatabı olan asker kişi sefer halinde olan birlik veya müessese de ise tebligat Kara, Deniz ve Hava Komutanlığı aracılığı ile kıta komutanı veya kurum amiri gibi en yakın üste yaptırılır (T.İ.U.E md.46).

### 1.3.2. Tüzel Kişilere Tebligat

Belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal ve kişi toplulukları olan tüzel kişiler özel hükümler uyarınca kişilik kazanırlar (MK md.47) ve iradelerini organları aracılığı ile açıklarlar (MK md.50). Tüzel kişilere tebligat, bunların başkan müdür ya da kanuni temsilcilerine yapılır. Eğer tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan bir tanesine yapılması yeterlidir (VUK md.94; Teb. Kan md.12). Kanun hükümleri gereğince tüzel kişilerden kasıt Ticaret şirketleri (Anonim, limited, komandit, kolektif şirket, kooperatifler), Dernekler, Vakıflar, Sendikalar, Kamu idareleri (mahalli idareler, belediye, köy), Kamu kurumları (üniversiteler, TRT vd.)<sup>282</sup> gibi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda I, II, III ve IV sayılı listede yer alan kurum ve kuruluşlardır (Teb. Yön md.20/2). Kamu hukuku tüzel kişisi olan kamu idareleri ve kurumları aslında şahsi tüzel kişilikleri olmamasına karşın devletin kendisinden gelen tüzel kişiliğe devletin asli icra organları olmaları nedeniyle sahiptirler. Bu nedenle bunlar tebligat çıkarabilecekleri gibi tebligatta kabul edebilirler<sup>283</sup>. Tüzel kişilerde başkan, müdür ve temsilcilerin belirlenmesi; ticaret şirketlerinde Ticaret Kanunu veya sözleşme, kooperatiflerde Kooperatif Kanunu veya sözleşme ile derneklerde Dernek Kanunu, vakıflarda ise vakıf senedi ile belirlenir<sup>284</sup>. Kamu hukuku tüzel kişilerinde ise ilgili kanunlardan tespit edilir<sup>285</sup>.

---

<sup>282</sup> Muşul, a.g.e., s. 269.

<sup>283</sup> Akcan ve Albayrak, a.g.e., s. 126.

<sup>284</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 290.

<sup>285</sup> Akcan ve Albayrak, a.g.e., s. 127.

Tüzel kişiler ilişkilerinde ya kendi organları içinden seçtiği kanuni temsilci ya da dışarıdan tayin edilen iradi temsilci vasıtasıyla temsil olunurlar<sup>286</sup>. Vergi Usul Kanunu açısından ister kanuni temsilci ister iradi temsilci olsun tebligat yapılmasında sakınca yoktur<sup>287</sup>. Tüzel kişilerde tebligatın yetkili kişiye verilmesi yapılan işlemin geçerliliği açısından önemli olması nedeniyle tebligatın yapılacağı şirketler açısından kimlerin yetkili olduğunu iyi bilmek gerekir. Yapılacak tebligatta kolektif şirketlerde kanuni temsilci şirketi idare eden ortaklar (TTK md.233), komandit şirketlerde komandite ortaklar (TTK md.309/2), anonim şirketlerde, kooperatiflerde ve derneklerde yönetim kurulu (MK md.85), limited şirketlerde şirket sözleşmesinde yer alanlar (TTK md.623), vakıflarda Vergi Usul Kanununun ifade ettiğinin aksine tüzel kişiliğe sahiptir (MK md.101) ve bir yönetim organı vakfı temsil etmekle görevlidir (MK md.109). Tebligat yapılacak kimselerin herhangi bir sebeple normal iş saatlerinde işyerinde bulunmadıkları veya o sırada evrakı bizzat alamayacak bir halde oldukları takdirde tebliğin tüzel kişinin o yerdeki sürekli çalışan memur ve müstahdemlerinden birine (örneğin apartman kapıcısının tüzel kişiliğe ait işyerinde çalışması şartına bağlı olarak tebliği kabule yetkili olması<sup>288</sup>) yapılması gerekir (Teb. Kan. md.13; T.İ.U.E md.42/1). Ancak, kendisine tebliğ yapılacak memur veya müstahdem, tüzel kişinin o yerdeki teşkilatı veya personeli içinde görev itibarıyla tebligatın muhatabı olan tüzel kişinin temsilcisinden sonra gelen bir kimse veya evrak müdürü gibi esasen bu tür işlerle görevlendirilmiş bir kişi olması gereklidir. Eğer bu kişilere de ulaşamıyorsa ancak o zaman o yerdeki diğer bir memur veya müstahdeme tebligat yapılır (T.İ.U.E md.42/2-3). Örneğin Danıştay bir kararında şirket adresinde şirketin defter ve belgelerini tutmakla görevli olan kişiye tebligatı kişinin bu işle uğraşıyor olmasının şirketin personeli olduğuna dair yeterli bir kanıt olması nedeniyle kabul etmiştir<sup>289</sup>. Tebligat yapılacak yetkili temsilci yerine tüzel kişinin memur veya müstahdemine tebligat yapıldığı zaman tebliğ mazbatasına bunun nedenlerinin açıkça

---

<sup>286</sup> Erdoğan Moroğlu, “Şirketlerde Adli Tebligat Kimlere Yapılır”, **Hukuk Fakültesi Mecmuası-** 26, İstanbul, s. 383.

<sup>287</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 70.

<sup>288</sup> Danıştay 3.D, T. 18.03.1986, E. 1985/794, K. 1986/894.

<sup>289</sup> Danıştay VDDK, T. 19.06.1987, E. 1987/16, K. 1987/16.

yazılması gerekir<sup>290</sup>. Tüzel kişiliğin kanuni temsilcisinin birlikte oturduğu kişilere iş yerinde yapılan tebligat usulsüzdür<sup>291</sup>.

Tüzel kişiliği olan kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ de ise, bunların en büyük yönetici veya yardımcılara ya da en büyük yöneticinin yetkili kıldığı kişilere yapılır (VUK md.98). Örneğin; Kural olarak Belediyelerde Belediye Başkanına<sup>292</sup>, Köylerde muhtara veya Üniversitelerde rektöre<sup>293</sup> yapılır. Ayrıca tasfiye halinde şirketlerde tasfiye memuruna, tasfiye memuru seçilmemiş ise ortaklara, tasfiye sona ermişse müdüre, iflas halindeki şirketlerde müdüre<sup>294</sup> ve son olarak cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayanlara ise bunları idare edenlere ve ya temsilcilerine yapılır (VUK md.94). Borçlar kanununa göre kurulan adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı için ortaklara tebligat ayrı ayrı çıkarılır<sup>295</sup>. Nitekim Danıştay bir kararında bu hususu vurgulamış tüzel kişiliği bulunmayan ve ortakların sorumluluğu müteselsil olmaktan başka birinci derece de ve sınırsız olan adi ortaklık adına kesilecek vergi cezalarının ortaklar adına tebliğ edileceği ve ortaklarında kendi adına dava konusu edebileceklerine hükmetmiştir<sup>296</sup>.

## **2. TEBLİGAT ÇEŞİTLERİ**

Tebliğat işleminin yapılabilmesi amacıyla başvuru yöntemleri ele alınacağı bu başlık altında özellikle 7201 sayılı Tebliğat Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu arasındaki uygulama farklılıklarına değinilecektir.

### **2.1. YURTIÇİNDEKİ KİŞİLERE TEBLİGAT**

#### **2.1.1. Posta Yoluyla Tebliğat**

Posta yoluyla tebliğat 7201 sayılı Tebliğat Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ayrı ayrı düzenlenmiş müesseselerdir. 7201 sayılı Tebliğat Kanununun 1.maddesinde öncelikle tebliğat çıkarmaya yetkili kişi ve kurumlar sayılarak tebliğat

<sup>290</sup> Yargıtay 6.HD, T.01.10.2014, E. 2014/9837, K. 2014/10694; Yargıtay 12.HD, T.26/03.2012, E.2011/25608, K.2012/9400; Yargıtay 12.HD, T.01.07.2011, E.2011/788, K.2011/15973.

<sup>291</sup> Yargıtay 1.HD, T.27.06.2011, E. 2011/7568, K.2011/13246.

<sup>292</sup> Yargıtay 12.HD, T. 10.04.2012, E. 2011/24855, K.2012/11923;

<sup>293</sup> Kanuni temsilci araştırılmadan doğrudan evrak memuruna çıkarılan tebliğ usulsüzdür (Yargıtay 12.HD, T.13.07.2009, E.2009/7360, K.2009/15601).

<sup>294</sup> Ruhi, a.g.e., s. 311.

<sup>295</sup> Yargıtay 12.HD, T.03.03.2011, E.2010/28089, K.2011/2552; Yargıtay 12.HD, T.13.05.2010, E.2009/30170, K.2010/12244.

<sup>296</sup> Danıştay 4.D, T. 14.09.1992, E. 1990/1786, K. 1986/3647.

çıkartılması konusunda yetkili kişi ve kurumlar sınırlanmış ardından çıkartılan tebligatların ise Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılabileceğı ana kural olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenlemeye göre tebligat çıkarmaya yetkili kuruluşlardan ilki yargı organlarıdır. Yargı organları ifadesinden hem ilk derece yargı organları<sup>297</sup> hem de üst dereceli yargı organlarının anlaşılması gerekir. Tebligat çıkarmaya yetkili bir diğerkurum ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan Özel Bütçeli Kamu İdareleri, (III) sayılı cetvelde yer alan Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ve (IV) sayılı cetvelde yer alan Sosyal güvenlik kurumlarıdır<sup>298</sup>. Bu sayılan kurum ve kuruluşların yanında birinci maddeye göre il özel idareleri, Belediyeler, Köy tüzel kişilikleri, Barolar ve Noterler tarafından çıkartılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebligat bu madde hükmü gereğince Tebligat Kanununa tabi olarak tebligat çıkartacaktır. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlara 5018 sayılı kanununun (II) sayılı cetvelinde yer alan Özel Bütçeli Kamu İdarelerinden olan üniversitelere kamu idaresi olmadığı için vakıf üniversiteleri dâhil değildir<sup>299</sup>. Ayrıca Kamu iktisadi Teşebbüslerinin ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin daha çok özel hukuk ilkelerine göre yönetilen bu kuruluşlarla aynı ilkelere tabi olan serbest kuruluşlar arasında eşitliği bozacak bir ayrıcalık tanınmaması amacıyla çıkartmış oldukları tebligatlar 7201 sayılı Tebligat Kanunu kapsamı dışına çıkartılmıştır<sup>300</sup>. 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanununun 1.maddesine göre kurulmuş olan esnaf ve sanatkârlar odaları ile bu odaların üst kuruluşu olan birlik, federasyon ve

<sup>297</sup> **İlk ve Üst dereceli yargı organları;** Sulh Hukuk Mahkemesi, Asliye Hukuk Mahkemeleri, Asliye Ticaret Mahkemeleri, Tapulama Mahkemeleri, İcra Mahkemeleri, Aile Mahkemeleri, İş Mahkemeleri, Tüketici Mahkemeleri, Fikri ve Sınai Haklar Hukuk Mahkemeleri, Sulh Ceza Mahkemeleri, Asliye Ceza Mahkemeleri, Ağır Ceza Mahkemeleri, Trafik Mahkemeleri, Çocuk Mahkemeleri, Çocuk Ağır Ceza Mahkemeleri, Fikri ve Sınai Haklar Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri, Askeri Disiplin Mahkemeleri, Askeri Mahkemeler, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi; Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, Uyuşmazlık Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi, Sayıştay, Yüksek Seçim Kurulu (İl ve İlçe Seçim Kurulları), Sıkıyönetim Askeri Mahkemesi, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, Cumhuriyet Başsavcılıkları ve benzeridir (Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, a.g.e., s.7.; Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 54).

<sup>298</sup> 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ilişkin (I), (II), (III) ve (IV) sayılı liste ekte yer almaktadır.

<sup>299</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 56.

<sup>300</sup> TBMM, TC Başvekâlet Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi, 28.06.1957 Tarih ve 71 - 568/1779 Sayılı Tebligat Kanunu Layihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/105), Daire: XI, İçtima:1, s. 2 (Hükümet Gerekçesi).

konfederasyonların çıkartacakları tebligatlar da Tebligat Kanununa tabi değildir<sup>301</sup>. Tebligat çıkarmaya yetkili merciler dışında kalan merciler tarafından çıkarılacak tebligatlarda yazılı bildirim yolu kullanılmaktadır<sup>302</sup>.

Tebligat Kanunu 1.maddesi kapsamı dışında kalan hallerde yapılacak tebligat işlemlerinde tebligata ilişkin usul ve esaslar taraflar arasında kararlaştırılabileceği gibi eğer karşılıklı bir hüküm kararlaştırılmamış ise ve tebligat posta yoluyla yapılacaksa, yapılacak tebligat işleminde 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu<sup>303</sup> ve Posta Hizmetlerinin Sunulmasına İlişkin Yönetmelik esas alınır<sup>304</sup>. Tarafların kendi aralarında kararlaştıracakları usul ve esaslar çerçevesinde yapılacak tebligat işlemi için yapılan işlemin belgelendirilerek ispat aracı olmasının sağlanması açısından iadeli taahhütlü olarak yapılması yerinde olacaktır. Ayrıca belgenin kabulü açısından muhatabın sorun çıkaracağı konusunda şüpheler varsa bu durumda Yılmaz ve Çağlar İİK 68 ve 150.maddelerindeki uygulamayı örnek göstererek işlemin noter kanalıyla yapılmasını tavsiye etmişlerdir<sup>305</sup>.

Öte yandan 7201 sayılı kanunun 1.maddesinde sayılan kurum, kuruluş ve kişilerden olup da tebligat işleminin bu kanun çerçevesinde gerçekleştirilmediği haller vardır. Bu konu da örnek vermek gerekirse vergi işlemleri ile ilgili tebliğler de 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri değil de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93-109.madde hükümleri esas alınmaktadır. Böyle bir uygulamanın temelinde 7201 sayılı Tebligat Kanununun diğer mali tebligat yan başlıklı 51.maddesinde mali tebligat işlemlerinde öncelikle kendi kanunlarının esas alınması gerektiği ancak kendi kanunlarında açıklık olmaması halinde genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanununun genel hükümlerinin (1-33.maddeler) uygulanacağı yer almaktadır. Vergi işlemleri ile ilgili tebliğlerde esas alınan 213 sayılı kanunun 93.maddesinde yapılan açıklama tebligat yöntemi olarak esasen ilmühaberli taahhütlü posta yoluyla tebligat benimsenmiştir. Tebliğleri çıkarmaya yetkili olan merciler ise VUK 1 ve 2.madde hükümleri esasında genel bütçeli kurumlar (gümrük idaresi hariç<sup>306</sup>), İl özel İdareleri ve belediyelerdir. Bu kurum ve kuruluşların örgütlenmelerinin

---

<sup>301</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 57.

<sup>302</sup> Ruhi, a.g.e., s. 34.

<sup>303</sup> 25.05.2013 Tarih ve 28655 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6475 No'lu Posta Hizmetleri Kanunu.

<sup>304</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s.52; Muşul, a.g.e., s.30; Ruhi, a.g.e., s. 34.

<sup>305</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s.58.

<sup>306</sup> Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler 213 sayılı Vergi Usul Kanununa tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununu hükümleri uygulanır.



altında yer alan vergi daireleri, belediyelerin tahsilat birimleri gibi kurum ve kuruluşlar da bu mecrada değerlendirilmelidir<sup>307</sup>.

5018 sayılı kanunun (I) sayılı cetvelinde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, İl özel idareleri ve belediyeler her iki kanunda da tebligat yapmaya yetkili merci olarak gözüktüğü de bu mercilerin idari işlerle ilgili tebligatında 7201 sayılı Tebligat Kanunu geçerliyse, vergi, resim ve harçla ilgili bunlara bağlı olan zamlar ve cezaların bildirilmesi amacıyla çıkarılan tebligatlar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu geçerlidir. Örneğin, (I) sayılı cetvel yer alan Maliye Bakanlığı ve taşra birimlerinin vergilendirme ile alakalı tebligatlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu geçerliyse, bir üst amir tarafından memurunun görevlendirilmesine ilişkin tebligatlar ise idari boyutta bir işlem olması nedeniyle 7201 sayılı Tebligat Kanununa tabi olacaktır.

#### **2.1.1.1. Posta yoluyla tebligat usulü**

Posta veya memur vasıtasıyla tebliğ işleminin gerçekleştirilmesinde usulen öncelikle tebliğ çıkarmaya yetkili merciler tarafından tebliğ evrakı kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Vergilendirme işlemleri nedeniyle Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılacak tebligat için şekli Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kapalı bir zarf (VUK 99.md) Maliye Bakanlığı, Vergilendirme Daireleri, Maliye ve Özel İdare Vergi Daireleri, tahsil şubeleri, Belediyeler, belediyelerin yetkili daireleri ve Ziraat Bankası tarafından tebliğ alındısı eklenmek suretiyle düzenlenir (PTİR, 78.md). Zarfta iş yeri ve ikamet adresi olmak üzere yer alan iki adresten hangisine tebligat çıkarılacaksa o adres doldurulur. Ayrıca Vergi tebliğ evrakının işleme tabi olmasını sağlayan bir ay boyunca verecekleri tahmini vergi tebliğ evrakını esas alan 10.001'den başlayacak şekilde taahhüt numarası (Örneğin; Vergi Dairesi 10.001-20.000) verilir (84.md). Ardından vergi tebliğ evrakı, tebliği çıkaran daire tarafından 2 nüsha düzenlenmiş posta zimmet defterine kaydettirilmek suretiyle postaya verilir (PTİR, 81 ve 82.md). Posta idaresinde yetkili memur tarafından vergi tebliği zarfının ve tebliğ alındısının eksiksiz olarak düzenlendiği hususunda inceleme yapılır. Eğer tebliğ evrakında her hangi bir eksiklik varsa bu eksiklikler posta idaresinde tebliği getiren memura tamamlattırılır. Ayrıca tebliğ evrakı üzerinde yer alan iki adreste

---

Tahakkuktan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, 7201 sayılı Tebligat Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilir.

<sup>307</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 49.

doldurulmuşsa tebliğ evrakını getiren memur tarafından şerh ve imza konmak şartıyla adreslerden birisi iptal ettirilir(83.md). Daha sonra posta ücretinin tam olduğu da teyit edildikten sonra kayıtlı oldukları Posta Zimmet Defteri imzalanıp damgalanmak suretiyle vergi tebliğ zarfı ve tebliğ alındısı kabul edilir (83.md).

Tebliğ evrakı posta idaresi tarafından kabul edildikten sonra vergi tebliğ evrakını kabul eden merkezin kendi dağıtım alanı içerisinde tebliğ edilecek ise posta zimmet defterinin düşünceler sütununa tebligat servisinde görevli memura imza ve tarih attırılmak suretiyle teslim edilir. Vergi tebliğ evrakını kabul eden merkezin dağıtım alanı dışında yani başka merkezlerde tebliğ edilecek ise giden servisi memuruna yine posta zimmet defterinin düşünceler sütununa imza ve tarih attırılmak suretiyle teslim edilir, ayrıca bildirme kâğıdının numarası ve gönderme birimi düşünceler sütununa yazılır (85.md). Vergi tebliğ evrakını teslim alan giden servisi memuru gerekli incelemeyi yaptıktan sabit veya gezici merkezlere vergi tebliğ evrakının sayısını belirterek sevkini yapar. Vergi tebliğ evrakları varış merkezlerine geldikten sonra tekrar bir incelemeye tabi tutulduktan sonra artık mükellefe tebliğe hazır hale getirilir.

7201 sayılı Tebligat Kanununa göre yapılacak tebligat işlemlerinde ise tebligat çıkarmaya yetkili merci tarafından tebliğ evrakı ile birlikte tebliğ mazbatası için tebliğ mazbatalı zarf hazırlanır. Ancak tebliğ evrakı ve tebliğ mazbatalı zarfa tebligat kanununun uygulanmasına dair yönetmeliğe ekli 3 numaralı örnekte yer alan<sup>308</sup> şablon esas alınarak hazırlanan tebliğ mazbatası da eklenir (8.md). Tebliğ mazbatasında, tebliği çıkaran merci ve tebliğ memurunun doldurması gereken yerler vardır (Teb Yön. 35.md)<sup>309</sup>. Usulü dairesinde düzenlenen bu belgeler gerekli ücreti de ödendikten sonra iki nüsha halinde düzenlenen tevdi listesine eklenir ve tevdi listesiyle birlikte tebliğ evrakı kapalı bir zarf içinde Posta idaresine gönderilir (Teb. K. 59.md). Burada posta memuru gerekli

<sup>308</sup> İlgili tebliğ mazbatası ve diğer eklentileri ekte yer almaktadır.

<sup>309</sup> Tebliğ mazbatasında yer alması gereken bilgiler (Teb. K. 23.md; Teb. Yön. 35.md);

- Tebliği çıkaran merciinin adı,
- Tebliği isteyen tarafın adın, soyadı ve adresi,
- Muhatabın adı, soyadı ve adresi,
- Tebliğin konusu,
- Tebliğin kime yapıldığını ve tebliğ, muhatabından başkasına yapılmış ise o kişinin adı, soyadı, adresi ile görünüşüne nazaran on sekiz yaşından aşağı olmadığı ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmadığı,
- Tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığı,
- Tebliğ imkânsızlığı veya tebellüğden imtina hallerinde adreste bulunmama ve imtina için gösterilen sebep belirtmek ve bu durumda gerekli muamelenin yapıldığını belirtmek,
- Eğer tebligat adres kayıt sistemindeki adrese yapılırsa buna ilişkin kaydın yapılması,
- Tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzası yer almalıdır.

incelemeyi yaptıktan sonra eksiklik veya yanlışlık görülmediği takdirde, tevdi listesinin iki nüshasını da imzalar ve bunlara tarih damgası basarak bir nüshasını getirene geri vermek suretiyle diğerini merkezde alıkoymaz. Ancak yanlışlık veya eksiklik olması halinde görevli memur, tebliğ evrakının tevdi listesindeki kaydı hizasına keyfiyeti şerh ederek, tebliğ evrakını getirene geri verir (10.md). Tebliğ evrakının PTT idaresince kabulü halinde tebliğ evrakını kabul eden memur 1'den 10000'e kadar devam eden ve sonra yeniden 1'den başlayan taahhüt numarasını verir ve bu numarayı zarfın veya evrakın özel yerine kaydeder (11.md). Ardından aynı memur tarafından bulunduğu merkezin dağıtım çevresinde olmayan tebliğ evrakları ilgili merkeze yollanmak üzere giden servisine, kendi merkezi dağıtım çevresinde olanları ise tevdi listesine imza almak suretiyle dağıtım servisine teslim eder (12.md). Giden servisine gelen tebliğ evrakına genel incelemeler yapıldıktan sonra bir eksiklik, düzensizlik ya da hasar olduğu görülen durumlarda keyfiyet bildirme kâğıdına şerh edilip altı, gelen posta servisi memurlarınca imza edilerek varış damgası basılmakla beraber tebliğ evraklarına gerçekleşme kâğıdı da düzenlenip tebliğ evrakına iliştilmek suretiyle çıkış merkezine geri yollanır (13 ve 14.md). Çıkış merkezinin uzak olması veya posta günü ile ilgili bir süre olması halinde çıkış merkezine telgraf yoluyla da ulaşılabilir (15.md). Giden servisi bölümünde herhangi bir eksiklik, düzensizlik ya da hasar görülme hallerde “taahhütlere ait teslim listesi” ne kaydedilmek suretiyle tebligat servisine verilir (17.md). Tebliğ evrakı, Teslim Belgesi ve tebligat defterinin ilgili sütununa tebliğ evrakı için imza alınmak suretiyle tebliğ işlemi yapacak dağıtıcıya teslim edilir (20.md). Tebliğ evrakı, muhataba, tebliğ mazbatasını ile birlikte tebliğ memurunca düzenlenen tebliğ belgesine imza alınmak suretiyle teslim edilir (19.md).

**Tablo 6 : Posta ile Tebliğ Yolunda Hazırlık Süresi**

AŞAMALAR	VERGİ USUL KANUNU	TEBLİGAT KANUNU
Yöntem	Şekli Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kapalı bir zarf	Tebliğ evrakı ile birlikte tebliğ mazbatalı zarf
Yetkili Merciler	Maliye Bakanlığı, Vergilendirme Daireleri, Maliye ve Özel İdare Vergi Daireleri, tahsil şubeleri, Belediyeler, belediyelerin yetkili daireleri ve Ziraat Bankası “ <i>tebliğ alındısı</i> ” eklemek	Tebliğ Kanununun 1.maddesinde sayılan merciler tebligat kanununun uygulanmasına dair yönetmeliğe ekli 3 numaralı örnekte yer alan

	suretiyle	şablon esas alınarak hazırlanan “tebliğ mazbatası” eklenmek suretiyle	
Taahhüt Numarası verilmesi	Vergi tebliğ evrakını çıkaran yetkili merci tarafından verilir.	Tebliğ evrakının PTT idaresince kabulü halinde tebliğ evrakını kabul eden memur tarafından verilir.	
Posta İdaresine Ulaştırma	Vergi tebliğ evrakı ve ekleri, tebliği çıkaran daire tarafından 2 nüsha düzenlenmiş “posta zimmet defteri” ne kaydedilmek suretiyle postaya verilir.	Usulüne uygun olarak düzenlenen tebliğ evrakı ve ekleri 2 nüsha olarak düzenlenen “tevdi listesi” ne eklenir ve tevdi listesiyle beraber posta idaresine yollanır.	
Posta İdaresi Tarafından İnceleme Yapılması	Herhangi bir eksiklik veya yanlışlığa rastlanması halinde; Eksiklikler posta idaresinde tebliği getiren memura tamamlattırılır.	Eksiklik veya yanlışlık yoksa; Görevli memur, “tevdi listesi” nin iki nüshasını da imzalar ve bunlara tarih damgası basarak bir nüshasını getirene geri vermek suretiyle diğerini merkezde alıkoyar.	
Posta Merkezleri Arası Dolaşım	Vergi tebliğ evrakı, kabul edilen merkezin kendi dağıtım alanı içerisinde tebliğ edilecek	Vergi tebliğ evrakı, başka bir merkezin dağıtım alanı içinde ise; Giden servisi memuruna “posta	Tebliğ evrakı, kabul edilen merkezin kendi dağıtım alanı içerisinde tebliğ edilecekse; Tebliğ evrakı, kabul edilen merkezin dağıtım alanı dışında ise; “Tevdi

	ise; <i>“Posta zimmet defterinin düşünceler sütunu”</i> na tebligat servisinde görevli memura imza ve tarih attırmak suretiyle <i>“tebligat servisi”</i> ne teslim edilir.	<i>“zimmet defteri”</i> nin düşünceler sütununa imza ve tarih attırmak suretiyle <i>“giden servisi”</i> ne teslim edilir.	<i>“Tevdi listesi”</i> ne imza almak suretiyle <i>“dağıtım servisi”</i> ne teslim eder.	<i>listesi”</i> ne imza alınmak suretiyle <i>“giden servisi”</i> ne teslim edilir.
Giden Servisi İncelemesi	Bir eksiklik, düzensizlik ya da hasar olduğu görülen durumlarda; Eksiklikler ya da düzensizlikler giden servisinde giderilir.	Bir eksiklik, düzensizlik ya da hasar görülmeyen durumda; Giden servisi memuru gerekli incelemeyi yaptıktan <i>“bildirme kâğıdı”</i> nın kayıtsız taahhütlüler sütununa vergi tebliğ evrakının sayısını belirterek <i>“sabit veya gezici merkezlere”</i> sevkini yapar.	Bir eksiklik, düzensizlik ya da hasar olduğu görülen durumlarda; Keyfiyet <i>“bildirme kâğıdı”</i> na gelen servisi memurunca şerh edilip altı imzalandıktan sonra varış damgası basılarak <i>“çıkış merkezi”</i> ne geri yollanır.	Bir eksiklik, düzensizlik ya da hasar görülmeyen durumda; <i>“taahhütlere ait teslim listesi”</i> ne kaydedilmek suretiyle <i>“tebligat servisi”</i> ne verilir.
Tebliğ Aşaması	<i>“Varış merkezi”</i> ne gelen vergi tebliğ evrakı tekrar bir incelemeye tabi tutulduktan sonra tebliğe hazır hale gelir.		Tebliğ evrakı, Teslim Belgesi ve tebligat defterinin ilgili sütununa tebliğ evrakı için imza alınmak suretiyle tebliğ işlemini yapacak <i>dağıtıcıya</i> teslim edilir.	

Kaynak: Tarafınca hazırlanmıştır.

Tebliğ edilecek belgenin tebliğe hazır hale gelmesi aşamasına Postada Tebligat İşlemleri Rehberine göre farklılıklar olsa da esas farklılık tebliğ zarfının düzenlenmesi aşamasına kadar olmaktadır. Bundan sonraki aşamada vergi tebliğ zarfının yollanması,

ilgili servise verilmesi, gelen vergi tebliğ zarfının incelenmesi, görülen düzensizliklere uygulanacak işlemler, dağıtım servisine intikal ettirilmesi ve teslim belgesi düzenlenmesinde Tebligat Kanununa göre yapılan tebliğler de izlenecek yol uygulanmaktadır (T.İ.E, md.73/3)<sup>310</sup>.

### **2.1.1.2. Tebliğ evrakının dağıtımı**

#### **2.1.1.2.1. Tebligat yapılacak adres**

Tebligat işleminin gerçekleştirilmesinde önemli noktalardan birisini tebligat yapılacak adresin bilinmesi teşkil etmektedir. Tebliğ çıkaracak merciin tebliği hangi adrese çıkaracağını bilmesi işlemin gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Zira adresi doğru bilinen muhabata yapılacak tebligat işlemi amacına ulaşması açısından önem teşkil etmektedir. Bu maksatla Vergi Usul Kanununun 100 ve 101.maddeleri ile Tebligat Kanununun 10.maddesinde bilinen adrese tebligatın yöntemi açıklanmıştır. Bu hususta Vergi Usul Kanunu bir ileri aşamaya giderek 101.madde de bilinen adresleri sırasıyla sekiz madde halinde açıklamıştır. 101.madde ile böyle bir uygulamaya gidilmesinin nedeni vergi mahremiyeti ilkesinin gözetilerek tebliğ evrakının ilan yoluna başvurulmadan doğrudan ilgiline ulaştırılma çabasından ileri geldiği söylenebilir<sup>311</sup>.

Esas itibarıyla vergi ödevlisinin çeşitli yollarla bildirmiş olduğu adreslerle vergi dairesinin tespit etmiş olduğu adreslerden <sup>312</sup> oluşan Vergi Usul Kanununun 101.maddesinde açıklanan bilinen adresler sekiz madde halinde açıklanmıştır.

- *Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;*

Vergi Usul Kanununun 153.maddesinde işe başlamayı bildirmekle yükümlü olan vergiye tabi ticaret ve sanat erbabının, serbest meslek erbabının, kurumlar vergisi mükellefi ile kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketin komandite ortaklarının işe başlarken bildirmiş oldukları adreslerden oluşmaktadır.

<sup>310</sup> Tebligat İşletme Usul ve Esasları, <http://www.ptt.gov.tr/sx/ptt/docs/file/TebligatisletmeUsulEsas.pdf>, (ET. 08.04.2015).

<sup>311</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 90.

<sup>312</sup> Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikati**, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s. 283.

- *Adres değişikliğinde bildirilen adresler;*

Bir diğer bilinen adres mükellefin iş ve teşebbüsünün bir yerden başka bir yere nakledilmesi (VUK md.163) sırasında değiştirdikleri adreslerini bir ay içerisinde vergi dairesine bildirmeleri ile ortaya çıkar (VUK md.157). Adres değişikliği bir yerden bir yere nakil suretiyle olabileceği gibi aynı yerdeki cadde, sokak veya kapı numarasının değişmesi şeklinde de olabilir<sup>313</sup>. Değişikliği bildirilen adresler yeni bilinen adres olmakla beraber değişiklikten önceki adres geçerliliğini yitirir.

- *İşi bırakmada bildirilen adresler;*

Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi olarak ifade edilen işi bırakma (VUK md.161/1) hali, mükellefler tarafından bir ay içinde keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (VUK md.168-160). Mükellefiyet her ne kadar son bulmuş olsa da işi bırakma eyleminden önce gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle ya da daha sonra yapılan işler nedeniyle tebliği gereken belgelerin tebligatında işi bırakma bildirim esnasında vergi dairesine bildirilen adreslerde bilinen adres olarak kabul edilmektedir.

- *Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;*

Mükelleflerin düzenledikleri beyannamelere göre matrah tespitinin yapılarak vergilendirme işlemi çağdaş vergilendirme sisteminin temelini oluşturan ana unsurlardandır. Mükelleflerin kendi kendilerini vergilendirme işlemi olarak da adlandırılan bu yöntemde mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin bilebileceğinden hareketle bu yöntem ortaya çıkmıştır<sup>314</sup>. İnternet kullanımının Dünya üzerinde hem şahıslar hem de tüzel kişilerde hızla yayılması sonucunda elektronik ortamda beyanname düzenlemesi de kaçınılmaz hale gelmiş ve 5228 sayılı kanunun<sup>315</sup> 3 ve 8.maddeleri ile Vergi Usul Kanununun 28 ve mükerrer 257.maddelerinde 16.07.2004 tarihinde yapılan değişikliğe kadar esasından beyanname verme işlemi posta yoluyla gerçekleştirilse de ilgili

<sup>313</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilemede Adresin Önemi**, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 23, s. 8.

<sup>314</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.252.

<sup>315</sup> 31.7.2004 Tarih ve 25539 Sayılı Tertip: 5, Cilt:43 Resmi Gazetede yayımlanan 16.07.2004 Tarihli 5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

tarihten itibaren günümüze kadar geçen süreçte beyannamelerin neredeyse tamamına yakının (Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Gelir Vergisi Beyannamesi, Muhtasar Beyanname, KDV beyannamesi vb) internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gerçekleştirilmesi zorunlu olmuştur. Posta yoluyla bildirilen beyanname sayısı ise hayli azalmış ve gün geçtikçe de azalmaya devam etmektedir<sup>316</sup>.

Mükelleflerin vergi dairelerine vermiş oldukları beyannamelerde sadece matraha ilişkin bilgiler değil aynı zamanda verginin mükellefinin tanıtıldığı bilgiler ve adres bilgilerinin paylaşıldığı yerlerde bulunmaktadır. Mükelleflerin ikametgâh ve iş adreslerinin doldurulması hususunda bırakılan boşluklara doldurmuş oldukları adres bilinen adres olarak kabul edilir<sup>317</sup>. Posta yoluyla gönderilen beyannamelerde zarfın arkasında yazılı olan adres bilinen adres olarak kabul edilmeyecektir<sup>318</sup>. Ayrıca beyannamenin imza yerinde gösterilen adresler de beyannamenin özellikle adres için ayrılmış özel sütununda yazılı adresten farklı olması halinde bilinen adres olarak sayılmayacaktır<sup>319</sup>. Eğer mükellef ikamet adresi ve iş adresi olmak üzere her ikisini de beyannamesinde bildirmiş ise mükellefin her iki adreste de aranması gerekmektedir<sup>320</sup>. Günümüzde en çok kullanılan beyanname yöntemi olan e-beyanname açısından da bir değerlendirme yapacak olursak 101.maddenin 4.fıkrası vergi beyannamelerinde bildirilen adres diyerek sadece posta yoluyla yapılan beyannameden bahsetmediği görüleceğinden e-beyannamenin adresle ilgili sütunlarına yazılacak ikametgâh ve iş adreslerini de bilinen adres olarak kabul etmek gerekir.

---

<sup>316</sup> Elektronik Ortamda Gönderilecek Beyannameler; Kurumlar vergisi beyannamesi, Kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi beyannamesi, Yıllık gelir vergisi beyannamesi, Gelir vergisi mükellefleri için geçici vergi beyannamesi, Katma değer vergisi beyannamesi (1 ve 2 No'lu), Muhtasar beyanname, Damga vergisi beyannamesi, Özel iletişim vergisi beyannamesi, Şans oyunları vergisi beyannamesi, Banka muameleleri vergisi beyannamesi, Sigorta muameleleri vergisi beyannamesi, Özel tüketim vergisi beyannamesi (I, II, III, IV Sayılı Liste). Elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu olmayanlar; Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar tarafından verilmesi gereken muhtasar ve katma değer vergisi beyannameleri, Ticari faaliyetlerinden dolayı basit usulde vergilendirilen mükelleflerin beyannameleri, Tasfiye, devir, birleşme ve hesap döneminin değişmesi durumunda verilmesi gereken kıst dönem beyannameleri bazılarıdır. Ayrıntılı bilgi için Bkz; <http://www.ivdb.gov.tr/soru-cevap/e-beyan.htm>, (ET. 23.04.2015).

<sup>317</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 296; Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, s. 91.

<sup>318</sup> Danıştay 4.D, 16.02.1972, E.1969/1063, K.1972/618., (Özbacı, a.g.e., s. 296).

<sup>319</sup> Özbacı, a.g.e., s. 296.

<sup>320</sup> Danıştay 3.D, T. 04.01.1984, E. 1983/1887, K. 1984/24.



- *Yoklama Fişinde Tespit Edilen Adresler;*

Mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak amacıyla yoklama ile yetkili memurlar aracılığı (VUK md.127) ile yapılan denetim sonrasında sonuçlar tutanak niteliği taşıyan yoklama fişine geçirilir. Denetim sırasında tespit edilen adresler bu tutanağa yazılmak suretiyle belgelenir. İki nüsha halinde düzenlenerek tarihlendikten sonra yoklama yapılan mükellefe ya da yetkili kişiye imza ettirilir. Bunların bulunmadığı ya da imzadan çekindikleri durumlarda keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Daha sonra vergi dairesine tevdi olan ikinci nüshalar da yer alan adresler bilinen adres olarak kabul edilerek tebliğ yapılabilir. Mükellef ya da onun yerine görevli kişinin imzası olmayan yoklama fişlerinde yer alan adreslerde bilinen adres olarak kabul edilir<sup>321</sup>. 27.3.2015 tarih ve 6637 sayılı kanunun<sup>322</sup> 6.maddesi ile Vergi Usul Kanununun 132.maddesine “Elektronik Yoklama” başlıklı 132/A maddesi eklenerek 131.maddede tanımlanan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan elektronik ortamda oluşturulan yoklama fişi ile de yoklama neticelerinin kayıt altına alınmasına izin verilmiştir. Elektronik ortamda oluşturulacak yoklama fişinin 131.madde hükmündeki yoklama fişiyle aynı mahiyette olması ve 101.maddenin 5.fıkrasında yoklama fişinde yer alan adres diyerek sadece kâğıt ortamındaki tutanağa atıf yapmadığı göz önüne alınacak olursa elektronik ortamda oluşturulan yoklama fişiyle tespit edilecek adresin de yoklama neticesi esasında kâğıt ortamında olup olmadığına bakılmaksızın bilinen adres olarak kabul edilmesi gerekir.

- *Yetkili Memurlar Tarafından Bir Tutanakla Tespit Edilen Adresler*

Yetkili memurlar tarafından ilgilinin imzası bulunmak şartıyla bir tutanakla tespit edilen adresler bilinen adres olarak kabul edilecektir. İmzaya yetkili olarak muhatapla birlikte ikametgâh adresinde bulunanlar ile işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birinin de imzası şartı karşılamak için yeterli olacaktır. Çünkü aynı kişiler muhatap yerine tebligat evrakını kabul etmeye yetkili kişiler olarak kabul edilmektedir. Eğer bir kişi tebligatı kabul etme yetkisi ile donatılmış ise attığı imzanın da geçerli olduğu düşünülmelidir. Bununla beraber adres tespitinde beyanda bulunan muhtar, ihtiyar heyeti azalarından birileri, polis, jandarma gibi nitelikli görevlilerin de keyfiyet beyanlarını

<sup>321</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 296.

<sup>322</sup> 07.04.2015 Tarih ve 29319 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6637 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

imzalayarak tespit ettirmeleri halinde bu bilinen adres kapsamında değerlendirmesi yerinde olacaktır<sup>323</sup>. Ayrıca muhatap geçici olarak başka bir yere gittiğinin bilinen adresinde olanlar veya komşuları tarafından beyan edildiği durumlarda keyfiyet ve beyanda bulunana kişilere bu durum imza ettirilerek de bir nevi adres ya da durum tespiti yapılmaktadır. Bu durum da ya da tutanakla adres tespiti yaptırılması durumunda bu kişilerin keyfiyet beyanıyla imza etmiş oldukları adres bildirimleri de bilinen adres olarak kabul edilmelidir.

- *Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;*

Dava sürecinin kural olarak dosya üzerinden yürütüldüğü Vergi Mahkemelerinde dilekçe üzerinde yapılan ilk inceleme sonucu İYUK 14.maddesinin de belirtilen haller açısından kanuna aykırılık görülmez ya da görülen aykırılıklar kanun da belirtilen şekillerde çözülebilirse birer örneği davalıya gönderilmek üzere tebligat işlemi yapılır<sup>324</sup>. Kendisine ulaşan tebligat üzerine kendisine dava açıldığından haberdar olan davalı davacıya karşı birinci savunmasını hazırlar ve mahkemeye 30 gün içinde cevap dilekçesi gönderir. Daha sonra davalıya mahkeme tarafından davacının cevabı tebliğ edilir. Davalı 30 gün içerisinde davacının savunmasına cevabını mahkemeye göndermek üzerine cevap verir. Ardından mahkeme ikinci savunma için davacıya tebligat çıkarır. Kendisine mahkemenin tebliği ulaşan davacı ikinci savunması olan cevap dilekçesini mahkemeye 30 gün içerisinde ulaştırması ile dava dosyası tekemmül eder (İYUK md.16). İYUK'nun 3.maddesine dava dilekçesinde göre tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adreslerinin gösterilmesi gerekir. Burada dava açarken hazırlanan dilekçeden başlayarak dava dosyasının tekemmül etmesine kadar geçen süreçte davalı ve davacı olmak üzere her iki tarafın hazırlamış oldukları cevap dilekçelerinde bulunan adresler bilinen adres olarak kabul edilmiştir. Vergi mahkemesi dışında bir mahkemede açılan dava nedeniyle düzenlenen dava dilekçesindeki adres bilinen adres olarak kabul edilmemektedir<sup>325</sup>.

<sup>323</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 94.

<sup>324</sup> Mehmet Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 487.

<sup>325</sup> Cenk Murat Arslan, "Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 378, 2013, s.34.

- *Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler;*

Bina ve arazi vergilerinde günümüzde tahrir usulü kaldırılarak mükellefin beyanı usulüne geçilmiştir (EVK md.10). Dolayısı ile tahrir varakası ile adres tespit imkânı da kalmamıştır. Bu hususta tartışılması gereken gerekli hallerde belediyeye bildirimde bulunulması halinde burada bildirimde belirtilecek adresin bilinen adres olup olmayacağıdır. Konuyla ilgili Danıştay bir kararında Emlak Alım Vergisi ve gecikme borcu nedeniyle yükümlünün vergi dairesine verdiği Emlak Vergisi ile ilgili olarak belediyeye yapılan bildirimde belirtilen adresi bilinen adres olarak kabul etmemiştir<sup>326</sup>.

Tebliğ evrakının gönderilmesinde sayılan adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınarak tebligat yapılır (VUK md.101). Tebligat çıkaracak merciin en son bilinen adresi dikkate almadan bilinen adreslerden birisine çıkarılan tebligata dayalı olarak gidilen ilan tebligat geçersiz olacağı gibi araştırma yapılmaksızın ilan tebligata çıkılması ya da ilan tebligat yapıldıktan sonra yapılan araştırma sonucu ulaşılan adrese tebligat yapılamayacağını gerekçe gösterilmesi hallerinde de yapılan tebligat işlemi geçersiz sayılacaktır<sup>327</sup>. VUK 101.madde de sıralanmış olan bilinen adresler dışında tespit edilen örneğin mükellef tarafından talep edilen uzlaşma, cezalarda indirim ya da pişmanlık talebine ilişkin olarak verilen dilekçelerde yer alan adresler<sup>328</sup>, ödeme emri tebliğ alındısındaki adresler<sup>329</sup> gibi adreslerin bilinen adres olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak vergi tebliğinin yapılması konusunda bilinen adreslerin dışında bulunan adreslere tebliğ yapan mercilerin tebligat çıkarma konusunda zorunlulukları yoktur<sup>330</sup>. Danıştay'ın bilinen adresler dışında tespit edilen adreslerin bilinen adres olarak kabul edilemeyeceği ile ilgili

<sup>326</sup> Emlak Alım Vergisi Beyannamesinde tek bir adres gösterdiği ve taşınmazın satın alınmasından sonra bilinen adresten taşındığı ve yeni adresini de vergi dairesine bildirmediği sabit bulunmuş hacze konu vergi borcuna ilişkin ihbarname ve ödeme emrinin bilinen adreste posta ve memur eliyle tebliğ edilmemesi nedeniyle ilan tebliğe çıkıldığı ancak Emlak Vergisi bildiriminde belirtilen adres dikkate alınmadığından usulsüz olduğu yönünden yapılan itiraz da Emlak Vergisinin ayrı bir mükellefiyet konusunu teşkil ettiği gerekçesiyle bu adreslerin bilinen adres olarak kabul edilemeyeceğinin idarenin ilan tebligat yöntemine başvurmasının yerinde olduğuna hükmedilmiştir (Danıştay 9.D, T.22.02.1989, E. 1988/3327, K.1989/611).

<sup>327</sup> Danıştay 3.D, T.20.09.2007, E. 2006/4002, K. 2007/2453; Danıştay 3.D, T.04.11.2009, E.2007/1965, K. 2009/3426.

<sup>328</sup> Özyer, a.g.e., s. 181.

<sup>329</sup> Danıştay 3.D, T. 20.05.1998, E. 1997/1359, K. 1998/1723.

<sup>330</sup> Danıştay 7.D, T. 16.02.1972, E. 1983/618, K. (Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, a.g.e., s. 877).

her hangi bir karar olmamakla beraber akit tablosunda yer alan adresleri bilinen adres<sup>331</sup> olarak kabul etmekle birlikte davacıya borçlu bulunan şahıs tarafından bildirilen adreslerin<sup>332</sup>, teminat bildirim formunda yer alan adreslerin<sup>333</sup>, tapu işlem belgesinde yer alan adreslerin<sup>334</sup> bilinen adres olarak kabul edilemeyeceği ile ilgili kararları vardır. Muhatabın adresi hiç bilinmezse veya muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olursa ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse ilanen tebliğ yoluna gidilir (VUK md.103).

Vergi Usul Kanununun 101.maddesinde saymak suretiyle belirtilen bilinen adresler için Tebligat Kanununun 10.maddesinde bir düzenleme yapılmakla beraber bilinen adresler sayılmamıştır. Ancak kanun gerekçesinde ikametgâh kavramının terk edildiği bunun yerine mevcut uygulama ve ihtiyaçlara göre yapılmaktadır. Bu nedenle tebligat yeri olarak konut, işyeri, otel, okul, yurt, cezaevi, hastane, fabrika vb. bir yer olabilir<sup>335</sup>. Kanunun 10.maddesine göre tebligat, vergi tebliğlerinde olduğu gibi muhataba bilinen en son adresinde yapılmaktadır. Bilinen en son adresin tespitinde ise, tebliğ isteyen beyanı, muhatabın veya diğer ilgililerin bildirimleri ya da mevcut belgeler esas alınır (Teb. Yön. md.16/2). Celp çağrı pusulasındaki adresler, yurtdışı öğrenciliğinin tanınmasına ilişkin MEB tarafından düzenlenen belgede yer alan adresler<sup>336</sup>, ticaret sicilindeki adres<sup>337</sup>, icra takip dosyasında yer alan adres<sup>338</sup>, dilekçede şirketin unvanın altına yazılmış bulunan adresin<sup>339</sup>, davacının dava dilekçesinde yazdığı davalının adresi, alacaklının icra takip talebinde vermiş borçlunun adresleri bilinen en son adres olarak değerlendirilebilir<sup>340</sup>. Muhatabın bilinen en son adresinin birden fazla olması durumunda (örneğin; hem konut hem de işyeri adresinin bilinmesi gibi) ise tebligatın bu adreslerden birinde, diğer adresine nazaran öncelikle yapılmasını zorunlu kılan bir hukuki düzenleme bulunmamaktadır<sup>341</sup>.

<sup>331</sup> Danıştay 9.D, T.20.09.1982, E. 1982/614, K. 1982/4175.

<sup>332</sup> Danıştay 7.D, T.17.12.1998, E. 1997/4731, K.1998/4572.

<sup>333</sup> Danıştay 9.D, T. 18.02.1982, E. 1980/4469, K. 1982/368; Danıştay 9.D, T. 07.05.1982, E. 1980/5745, K. 1982/2581.

<sup>334</sup> Danıştay 9.D, T.22.02.1989, E. 1988/3327, K. 1989/611.

<sup>335</sup> Yargıtay CGK, T. 20.02.2001, E. 2000/7-263, K. 2001/23.

<sup>336</sup> Danıştay 10.D, T. 13.11.1998, E. 1996/675, K. 1998/528.

<sup>337</sup> Yargıtay 12.HD, T. 29.02.2012, E. 1994/14577, K. 1994/15203; Yargıtay 12.HD, T. 27.01.2000, E. 2000/292, K. 2000/950.

<sup>338</sup> Yargıtay 12.HD, T.24.04.2012, E. 2012/275, K. 2012/13643; Yargıtay 12.HD, T. 28.02.2012, E. 2011/21272, K. 2012/5333.

<sup>339</sup> Danıştay 7.D, T. 30.11.1995, E. 1995/6866, K. 1995/4946.

<sup>340</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 170.

<sup>341</sup> Yargıtay CGK, T. 20.02.2001, E. 2000/7-263, K. 2001/23.

Tebliğatı yapacak kişi idari bir merci ise son adresin tespitinde idareye yapılan başvuru ve bilgilendirmelerde yer alan adresler, tebliğ kişiler arasında yapılacaksa da aralarında düzenledikleri sözleşmelerde veya bildirimlerde yer alan adreslerden en yenisi esas alınır<sup>342</sup>. Eğer mükellef müracaat ederse ya da idarenin girişimini kabul ederse tebliğat herhangi bir yer de yapılabilir. Bu hususta vergi tebliğlerinin yapılması konusunda ise Tebliğat Kanununun bu uygulamasının özel bir şekli olan muhatabın kabulü şartıyla dairede veya komisyonda tebliğ yapılması yöntemi benimsenmiştir (VUK md.93). Bilinen en son adrese tebliğat yapılamamış ya da yapılamayacağı kanaatine varılmış ise muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi bilinen en son adres olarak esas alınıp tebliğat zarfında, adresin muhatabın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi olduğu belirtilerek bu adrese tebliğat böylece yapılacaktır (Teb. Yön. md.16/2). İcra müdürlüğünce borçluların öncelikle UYAP'ta yer alan adreslerine tebliğat çıkarılması gerektiği ancak bu adreslere tebliğat çıkarılamaması halinde adres kayıt sistemindeki adresine tebliğat çıkarılabileceği yönündeki yaklaşımı hukuka uygun değildir<sup>343</sup>. Kanunda yer alan adres kayıt sisteminden kasıt sadece 25 Nisan 2006 Tarih ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununun 50.maddesinde tesis edilmiş olan MERNİS sistemidir. MERNİS'te sadece gerçek kişilerin adresi bulunmaktadır<sup>344</sup>. Bu nedenle tüzel kişilere yapılacak tebliğat işlemlerinde ticaret şirketinin bilinen en son adresine tebliğat çıkarılır. Bu adrese tebliğat çıkarılmadığı takdirde ticaret sicil memurluğundan edinilen adresine tebliğat çıkarılır. Bu adrese de tebliğat çıkarılamaması halinde Tebliğat Kanununun 35.maddesine göre tebliğat çıkarılır<sup>345</sup>. Gerçek kişiler açısından adres kayıt sistemindeki adresinde bulunamaz<sup>346</sup> veya

<sup>342</sup> Mumduh Aslan, “Vergilendirmede Tebliğat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 112, Nisan 2014, ss.3-18, s. 6; Yargıtay 15.HD, T. 23.01.2014, E. 2014/126, K. 2014/546; Yargıtay 15.HD, T. 09.06.2008, E. 2008/2735, K. 2008/3784.

<sup>343</sup> Yargıtay 12.HD, T. 28.02.2012, E. 2011/21272, K. 2012/5333; Yargıtay 12.HD, T.24.04.2012, E. 2012/275, K. 2012/13643.

<sup>344</sup> Yerleşim yeri adresi aynı konut olan ailenin ergin fertleri birbirlerinin yerine adres beyanında bulunabilirler (15.12.2006 Tarih ve 26377 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliği md.13/2).

<sup>345</sup> Ahmet Cemal Ruhi, **Tebliğat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 124.

<sup>346</sup> Tebliğat Kanunu'nun 10/2 ve 21/2. maddeleri farklı şekilde yorumlanarak, muhatabın başka adresinin bilinmediği gerekçesiyle adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine doğrudan 21/2. maddeye göre tebliğat çıkartılması yasanın amacına uygun değildir. Bu davranış Anayasanın 36. maddesine aykırı olduğu gibi muhatabın savunma hakkının da kısıtlanması anlamına gelir. Tebliğatın, Teb. Kan 'nun 10/2.maddesi göz ardı edilerek borçluya önceden hiçbir tebliğat çıkarılmadan ve yasal şartları oluşmadan doğrudan Teb. Kan. 'nun 21/2.maddesine göre çıkartılan tebliğatın usule aykırı bir tebliğattır. (Yargıtay 12.HD, T.07.05.2013, E.2013/8097, K.2013/17483). Aynı yöndeki kararlar için bkz; Yargıtay 12.HD, T. 12.02.2014, E. 2012/3249, K. 2013/3328; Yargıtay 12.HD, T.22.04.2013, E. 2013/6563, K. 2013/15293;

tebellüğden imtina ederse Tebligat Kanunu 21/2.maddeye göre tebligat yapılır (Teb. Kan. Md.21). Adres kayıt sisteminde adres girişleri tamamlanmadan bu hükmün uygulama açısından kabul edilmesi adres bilgisi eksik ya da yanlış kayıt edilmiş muhataplar bakımından hak kayıplarının oluşmasına neden olabilecektir<sup>347</sup>. Tebligat yapılamamakla beraber ve ikametgâhı, meskeni veya iş yeri de bulunamayan kimsenin adresi tebliğ memuru tarafından mahalle veya köy muhtarına şerh verdirilmek suretiyle meçhul sayılır. Adresi meçhul olanlara ise ilan tebligat yoluna gidilir (Teb. K md.28).

Tebligat Kanunu uygulamasında bilinen adres olarak MERNİS adresi yer almasına karşın aynı uygulama vergi tebliğleri için geçerli değildir. Bu konuda 02.02.2015 tarihinde yürürlüğe giren Tebligat İşletme Usul ve Esaslarının “Mali Tebligatta Bilinen En Son Adres” yan başlıklı ikinci fıkrasına göre mali tebligatta bilinen en son adresin VUK’un 101.maddesinde sayılan adresler olduğu bu nedenle 7201 sayılı Tebligat Kanununun 10.maddesi ve 23/8. maddesinde belirtildiği şekilde adres kayıt sisteminden alınan adresin bilinen en son adres olarak kabul edilerek işlem yapılamayacağı ifade edilmiştir. Vergi tebliğlerinde MERNİS’te yer alan adresin bilinen adres olarak kabul edilmemesinin nedeni olarak bazı yargı kararlarında Tebligat Kanununun 10.maddesinin dar yorumlanarak başka bilinen adrese gidilmeden doğrudan doğruya MERNİS adresi bilinen en son adres olarak kullanılıp yapılan tebliğlerde geçerli bir mazereti sebebiyle yeni adresini zamanında Nüfus Müdürlüğü’ne bildiremeyen veya önemli bir mazereti sebebiyle (yatarak hastanede tedavi gören hasta gibi) bir kaç aylığına adresinden ayrılmak zorunda kalan vatandaşın cezalandırılmasının<sup>348</sup> önüne geçilmek istenmiş olabilir. Bu hususta kabul edilebilecek en makul yol MERNİS adresinin vergi tebliğleri için de bilinen en son adres olarak kabul edilmesi<sup>349</sup> ve adres kayıt sistemine başvurulmadan önce öncelikle 101.madde de yer alan

---

Yargıtay 12.HD, T. 30.05.2013, E. 2013/11605, K. 2013/20184; Yargıtay 12.HD, T.04.06.2013, E. 2013/12305, K. 2013/20891.

<sup>347</sup> Cenk Akil, “11.1.2011 Gün ve 6099 sayılı Kanun ile 7201 Sayılı Tebligat Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 101, ss.248.-264, 2012, s. 255; İbrahim Özbay, “6099 Sayılı Kanun Ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik Çerçevesinde Tebligat Hukukundaki Son Değişiklikler”, **EÜHFD**, C. XVI, S. 1–2 (2012), s. 138; Nesibe Kurt Konca, “Türk Hukukunda Tebligat İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 114, 2014, s. 246

<sup>348</sup> Yargıtay 12.HD, T.17.02.2014, E. 2014/1557, K. 2014/4147; Yargıtay 12.HD, T.11.02.2013, E. 2014/1557, K. 2013/3328.

<sup>349</sup> Aynı görüşler için Bkz; Ürel, a.g.e., s. 227; Arslan, a.g.m., s. 35. Ayrıca Yapan ve Kuru, VUK’un 101.maddesinin 1.fıkrasının 7.bendinde yer alan “yetkili memurlar” ifadesinin geniş yorumlanarak adres kayıt sistemi oluşturulurken vatandaşlardan alınan imzalı beyan formunu alındığına dair imzalayan görevli memurlarında bu kapsamda değerlendirilerek bu memurların tespit ettiği adresler yani

bilinen adreslere gidilmesinin ardından çıkarılacak ikinci tebligatta ise adres kayıt sistemindeki adresin referans alınarak bu adrese tebligat çıkarılması eğer tebligat yapılamayacak olursa da ilanen tebliğ yoluna gidilmesidir. Böyle bir uygulamaya gidilmesi açısından herhangi bir engel olmayıp Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliğinin 20.maddesinde adres bilgisini almaya bakanlık, kurumlar ve kaydın sahipleri diyerek Maliye Bakanlığına, Vergi dairelerine, il özel idarelerine ve belediyelere adres bilgisi alma yetkisi tanınmıştır. Ayrıca yönetmeliğin 21.maddesinde kurumların, iş ve işlemlerinde MERNİS veri tabanındaki adres bilgilerini esas alırlar diyerek de işlemlerinde bu adresleri kullanabilecekleri açıklanmıştır.

**Tablo 7: Bilinen Adresin Tespiti Süreci**

AŞAMALAR	VERGİ USUL KANUNU	TEBLİGAT KANUNU
Bilinen Adresler	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;</li> <li>-Adres değişikliğinde bildirilen adresler;</li> <li>-İşi bırakmada bildirilen adresler;</li> <li>-Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;</li> <li>-Yoklama fişinde tespit edilen adresler;</li> <li>-Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;</li> <li>-Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);</li> <li>-Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresleri.</li> </ul>	Bilinen adresler sayılmamıştır. Ancak tebliğ isteyen beyanı, muhatabın veya diğer ilgililerin bildirimleri ya da mevcut belgeler esas alınarak adres tespiti yapılır.
Tebliğata Çıkılması	<i>“En son bilinen adres”</i> dikkate alınarak tebliğe çıkarılır.	
Bilinen Adrese Ulaşılamaması	Belirli bir süre beklendikten sonra ikinci kez <i>“aynı adrese”</i> tebliğe çıkarılır.	Bilinen adrese ulaşılamaması halinde <i>“adres kayıt sistemi”</i> ndeki adrese tebliğe çıkarılır.

MERNİS’te kayıtlı adreslerde vergi tebliğleri açısından bilinen adres olarak değerlendirilmesini önermektedir (Ahmet Yapan ve Görkem Kuru, “Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanununda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- I, **Vergi Raporu**, Sayı: 179, 2014, ss.94-113, s. 107).

Bilinen En Son Adrese Tebliğ Yapılamaması Hali	Muhatabın adresi hiç bilinmezse veya muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olursa ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse “ <i>ilanen tebliğ</i> ” yoluna gidilir.	Adres kayıt sistemindeki adresinde bulunamaz veya tebellüğden imtina ederse “ <i>Tebliğat Kanunu 21/2.madde</i> ” ye tebliğe çıkılır.
Adresi Meçhul Olanlara Tebliğat	Muhatabın adresi hiç bulunamazsa “ <i>ilanen tebliğ</i> ” yoluna gidilir.	İkametgâhı, meskeni veya iş yeri bulunamayan dolayısı da tebligata çıkılamayan hallerde tebliğ memuru tarafından mahalle veya köy muhtarına şerh verdirilerek adresi meçhul sayılan muhataba “ <i>ilanen tebliğ</i> ” yoluna gidilir.

Kaynak; Tarafınca hazırlanmıştır.

### 2.1.1.2.2. Tebliğ evrakının teslimi

Bilinen adresi tespit edilen muhataba ikinci aşamada tebliğ evrakının teslimi yapılır. Tebliğ evrakının teslimi konusunda Vergi Usul Kanunu ile Tebliğat Kanunu açısından çeşitli farklılıklar bulunmakla beraber özellikle Tebliğat Kanununun “*adres kayıt sistemi*”nden tespit edilen adrese tebliğ yapılmasına imkân tanınması açısından uygulama farklı ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanununun 102.maddesinde tebliğ evrakının teslim edilmesi konusundaki usul ve esas açıklanmıştır. Yapılan tebliğ işleminin geçerli olabilmesi için tebliği yapan posta memurunun usul esaslarına sıkı sıkıya uyması gereklidir. Aksi halde usulüne uygun tebliğ edilmeyen kamu alacağı kesinleşmez<sup>350</sup>.

İ- Tebliğ edilmek üzere muhatabının bilinen en son adresine getirilen tebliğ evrakı, muhatabı ve posta memuru tarafından tebliğ alındısına<sup>351</sup> teslim alan ve teslim edenin ayrı ayrı ad ve soyadları yazılarak tarih<sup>352</sup> ve imza koymak suretiyle tespit olunduktan sonra muhatabına tebliğ edilir. Kendisine tebliğ yapılan mükellefin imzası bulunmadan yapılan tebliğ usulüne uygun değildir<sup>353</sup>. Bu durumda muhatabın kendisine tebliğ yapılmadığı

<sup>350</sup> Danıştay 9.D, T. 29.05.2008, E. 2007/5361, K. 2008/2660; Danıştay 4.D, T. 29.04.2006, E. 2003/1803, K. 2004/1564; Danıştay 9.D, T.09.03.2005, E.2003/2571, K.2005/494; Danıştay 4.D, T. 08.04.2003, E. 2003/1996, K. 2004/713.

<sup>351</sup> Tebliğ evrakının tebliğ edildiği usulüne uygun olarak düzenlenmiş tebliğ alındısı ile ispatlanabilir. PTT idaresinden tebliğ evrakının muhataba tebliğ edildiğine yönelik alınan yazı tebliğin mahiyetini göstermez (Danıştay 4.D, T.17.02.1994, E. 1993/2584, K.1994/807).

<sup>352</sup> Tebliğ alındısına tarih muhatap tarafından yazılırken, tebliğ alındısının özel yeri tebliğat yapan tebliğ memuru tarafından imzalanır (T.İ.U.E md.81).

<sup>353</sup> Tebliğ zarfında muhatabın imzası varsa zarftaki tebliğ tarihinin sonradan yazılmış olabileceği yolundaki iddiaya itibar edilmez (Danıştay 7.D, T.09.07.1984, E.1984/1081, K.1984/1385). Ayrıca tebliğ alındısı üzerindeki imzanın muhataba ait olmadığı hususunda “imza iktisabı” yapıldığında tebliğ evrakına posta



iddiasının geçersiz olması için tek başına posta memurunun kendisine tebliğ yapıldığı konusundaki kaşesi ve imzası yeterli değildir<sup>354</sup>. Ayrıca tebliğ alındısında tebliğin muhatabıyla birlikte tebliği yapan görevlinin kimlik bilgilerinin de bulunması zorunludur<sup>355</sup>. Öyleyse yasal olarak geçerli bir tebligattan söz edilebilmesi için tebliğ edilen evraka ait tebliğ alındısında hem posta memuru hem de evrakı kabul eden kişinin ad ve soyadlarıyla beraber tarih ve imzalarının bulunması gerekmektedir.

**ii-** Tebliğin yapılacağı muhatap imza atacak kadar okuma yazma bilmediği veya başka bir durumdan dolayı imza atamadığı (kalem tutamayacak derecede ellerinin sakat olması) durumlarda posta memuru tarafından muhatabın sol elinin başparmağının imza yerine bastırılmak suretiyle usul işleminin tamamlanarak tebliğin yapılması gerekir. Muhatabın sol elinin başparmağının olmadığı durumlarda ya da ellerinin olmadığı durumlarda yapılacak işlem ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Tebligat Kanununun 51.madde hükmündeki mali tebliğlerin kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerinde Tebligat Kanununun genel hükümlerinin uygulanacağı hükmünden yola çıkarak kanunun 24.maddesindeki usul uygulanacaktır<sup>356</sup>. İşlemlerin usulüne uygun olarak yapıldığının kabul edilebilmesi açısından komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri ya da bir zabıta memuru (polis, jandarma, vb. güvenlik kuvvetlerine mensup kişiler<sup>357</sup>) huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine (tebliğ alındısı) yazılarak tarih ve imza konulmak ve hazır bulunanlara da imzalatılması gerekir.

**iii-** Muhatap tebliğin teslimi sırasında tebliğ evrakını kabul etmekten imtina ederse evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. Yapılan bu İşlemin usulüne uygun olarak yapıldığının kabul edilebilmesi için komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri ya da bir zabıta memuru (polis, jandarma, vb. güvenlik kuvvetlerine mensup kişiler) huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine (tebliğ alındısı) yazılarak tarih ve imza konulmak ve hazır bulunanlara da imzalatılması gerekir. Usulüne uygun

---

memuru tarafından “Bizzat...” ibaresi yeterli değildir (Danıştay 3.D, T.17.10.1988, E.1988/193, K.1988/3456).

<sup>354</sup> Danıştay 11.D, T.22.05.2000, E.1999/856, K.2000/2204.

<sup>355</sup> Danıştay 4.D, T.18.11.1996, E.1995/5229, K.1996/4259.

<sup>356</sup> Nitekim 02.02.2015 tarihinde yürürlüğe giren Tebligat İşletme Usul ve Esaslarının 87.madde hükmü de bu yöndedir.

<sup>357</sup> Özyer, a.g.e., s. 183.

işlem yapılmak koşulu ile imtina tarihi tebliğ tarihi olarak kabul edilir<sup>358</sup>. Muhatabın bilinen adreste bulunmaması halinde muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimselerin (muhatabın eşi, işçisi) evrakı kabulden imtina etmeleri halinde önlerine bırakılmak suretiyle tebligat yapılamaz. Burada muhatap ibaresinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 94.maddesinde tebliğ yapılacak kimseler olarak tanımlanan, mükellefler ve bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya vergi cezası kesilenler olduğu, tüzel kişilerde ise bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcileri olduğu anlaşılmalıdır<sup>359</sup>. Bu durumda muhatabın yerine tebliğ evrakını kabule yetkili olanların tebliğ evrakını kabul etmekten imtina etmeleri halinde nasıl bir yol izlenmesi gerektiği ile ilgili bir görüş ileri sürecektir. Danıştay bir kararında tebellüğden imtina eden kişinin zaten ilgili tutanağı imzalamayacağı diğer bir deyişle tebellüğden kaçınmanın imza atmaktan da kaçınma anlamında olacağını açık olduğunu savunmuştur<sup>360</sup>. Bu durumdan hareketle VUK'un 102.maddesinde yer alan muhatabın bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından muhatabın geçici olarak başka bir yerde olduğuna ilişkin beyanlarını imzadan kaçınmaları halinde uygulanan tebliğ memurunun tebliğ alındısına durumu şerh ve imza ederek tebliğ evrakını çıkaran mercie iletmesine ilişkin hüküm bu durum için de pek ala uygulanabilir.

**İV-** Tebliğ evrakının teslimi sırasında tebliğ yapan memur, muhatabın adresinde geçici olarak bulunmaması ya da tebliğ zarfı üzerinde yazan adresini muhatabın değiştirdiği halleriyle karşılaşabilir.

*a) Muhatabın geçici olarak ilgili adreste bulunmaması;*

Tebliğe çıkılan muhatabın bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından geçici olarak başka bir yere gittiğini bildirildiği takdirde beyanda bulunanların kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyan edene imzalatılır. Beyanda bulunan kişi tebliğ alındısını imzalamaktan kaçınırsa tebliği gerçekleştirmek için orada hazır bulunan memur tarafından beyanda bulunanın imzadan kaçındığı şerh düşüldükten sonra imzalanmak suretiyle işlem tamamlanır. Mahalle muhtarının huzurunda adreste bulunmama halinin tespiti açısından “*Adres Tespit Tutanağı*” düzenlenir. Düzenlenen adres tespit tutanağının

<sup>358</sup> Danıştay 6.D, T. 19.11.2004, E. 2004/4701, K. 2004/5821.

<sup>359</sup> Danıştay 9.D, T. 28.12.2010, E. 2008/6070, K. 2010/7052; Danıştay 4.D, T. 06.06.1995, E. 1994/3830, K. 1995/2735; Danıştay T. 25.01.1990, E. 1989/1547, K. 1990/255.

<sup>360</sup> Danıştay 5.D, T.10.05.1999, E.1999/399, K.1999/1452.

kanunen geçerli bir tebligat belgesi olarak kabul edilmesi için, öncelikle tebliğ edilmeye çalışılan evraka ilişkin bilgiler ihtiva etmesi (Örneğin tebliğin konusunun vergi ceza ihbarnamesi ve ödeme emrinin tebliğine ilişkin olduğunun belirtilmesi vb.) ve 213 sayılı Kanunda belirtilen şekil şartlarını taşıması gerekmektedir<sup>361</sup>. Mükellefin adreste bulunmadığı 102.maddenin son fıkrasında sayılanlardan birine imzalatılarak tebliğ zarfının tutanak haline getirilmesi suretiyle saptanmadıkça ilanen yapılacak tebligatın hüküm ifade etmeyecektir<sup>362</sup>. Geçici olarak başka bir yere gittiği teyit edilen muhatabı tebliğ işleminden haberdar etmek maksadıyla posta memuru tarafından bir “*Haber Kâğıdı*”<sup>363</sup> bırakılır. Ardından posta memuru tarafından 7 gün sonra aynı adrese tekrar tebliğe çıkılır adreste yine bulunamaması halinde, tebliğ memuru tarafından bu durum tebliğ evrakı üzerine ve teslim belgesine (mükellef geçici olarak X(adres)’e gitmiştir gibi) şerh düşülerek tebliğ edilemeyen evrak tebliği çıkaran mercie iade olunur (T.İ.U.E., md.85).

*b) Muhatabın zarf üzerinde yer alan adresinin değişmiş olması;*

Muhatabın tebliğ sırasında zarf üzerinde yer alan adresini değiştirmesinden veya yanlış olmasından<sup>364</sup> dolayı bulunamaması halinde posta memuru durumu tebliğ zarfı ve teslim belgesi üzerine yazar ve mektup derhal tebliği çıkaran idareye geri yollar. Ancak, adresini değiştirmiş olan mükellefin yeni adresi bilindiği ve mükellefte yeni adresinde bulunduğu takdirde, tebliğ evrakı mükellefe yeni adresinde teslim edilerek teslim edilen yeni adres tebliğ alındısı ve dağıtım ve teslim listesine yazılır. Tebligatın teslimine çalışılmasına rağmen 7 gün içerisinde muhataba teslim edilmezse teslim edilememe sebebi üzerine şerh düşülerek tebliği çıkaran mercie geri iade edilir (T.İ.U.E., md.84-85). Eğer muhatap yurtdışına gitmiş ise yeni adresi öğrenildiği takdirde üzerine şerh düşülerek tebliği çıkaran mercie iade edilir (T.İ.U.E, md.84). Görüldüğü üzere VUK’ta tebliğ evrakı üzerinde yazan bilinen adresini değiştiren muhataba posta memuru tarafından yeni adresinde tebliğ yapılıp yapılmayacağı konusunda herhangi bir düzenleme olmamakla

<sup>361</sup> Danıştay 4.D, T. 10.02.2011, E. 2008/5721, K. 2011/630; Konu ile ilgili olarak Otomasyonlu Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 26.maddesinin 4.fıkrasında da açıklama yer almaktadır.

<sup>362</sup> Danıştay 9.D, T.05.06.1985, E.1983/3788, K.1996/4259; Danıştay 9.D, T.26.11.1997, E.1996/2140, K.1997/3834.

<sup>363</sup> Otomasyonlu Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin “Tebliğ ile ilgili Yapılacak İşlemler” yan başlıklı 26.maddesinin 6.fıkrasında “Görüşme Mektubu” olarak kullanılmıştır (21.01.2012 Tarihli Otomasyonlu Vergi Dairesi İşlemleri Yönergesi).

<sup>364</sup> Kanun her ne kadar değişmesi dese de yanlış olması halinde de aynı esas uygulanır (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s.806). Şenyüz aynı görüşü savunmakla beraber adresin sahteliği hususunun da aynı esas dahilinde değerlendirilmesi görüşündedir (Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 100)

beraber Tebligat İşletme Usul ve Esaslarının mali tebliğlerle ilgili bu düzenlemesi ayrıca Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 26.maddesinin 6.fikrasında<sup>365</sup> bu konuda düzenlemeler mevcuttur. Muhatabın geçici olarak adreste bulunmaması ya da adresinin değişmiş olması nedeniyle tebliğ çıkaran mercie iade edilen tebliğ evrakı, bu merci tarafından zamanaşımını da dikkate alınarak muhatabın adreste yokluk nedenine göre belirli bir süre bekledikten sonra yeniden tebliğe çıkarılır. İkinci kez tebliğe çıkarılan tebliğ evrakı aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yoluyla yapılır. İkinci kez tebliğe çıkılmadan ilan yoluyla tebliğe çıkılması halinde tebliğ işlemi geçersiz olur<sup>366</sup>. Ayrıca usulüne uygun olarak tebliğe çıkıldığı kanıtlanmadıkça<sup>367</sup> (örneğin usulüne uygun olarak hazırlanan adres tespit tutanağının düzenlenmesi<sup>368</sup> ya da diğer işlemlerde 102.maddenin son fıkrasının uygulanması) sadece memurun imza ve beyanına dayanarak ilan tebliğe çıkılamaz<sup>369</sup>.

*c) Tebliğ Adresinde Kimsenin Bulunamaması Hali;*

Muhatabın adres değiştirme ve geçici olarak başka bir yere gitme nedeniyle adresinde bulunamaması dışında muhatap adres değiştirmemiş ve geçici olarak da herhangi bir yere gitmemesi durumunda yani tebliğ adresinde kimsenin bulunamaması halinde (örneğin posta tevdiat saatlerinde adreste bulunulmaması) nasıl bir yol izlenmesi ile ilgili olarak VUK'ta herhangi bir düzenleme bulunmamakla beraber bazı Danıştay kararlarında Tebligat Kanununun 21.maddesinin uygulanması yönündedir<sup>370</sup>. Yılmaz/Çağlar da özellikle Tebligat Kanununun 51.madde hükmünü ileri sürerek vergi tebliğlerinde de Tebligat Kanunu 21.madde hükümlerinin uygulanabileceği görüşünderken<sup>371</sup>, Şenyüz bu konu da çeşitli gerekçeler ileri sürmekle beraber durumun geçici olarak adreste bulunmama

<sup>365</sup> İlgili fıkra hükmü; Tebliğ memuru aradığı anda muhatap yerinde bulunmazsa ve dönüş saati belli olmaz veya uzun süreceği anlaşılırsa "Görüşme Mektubu" düzenlenerek orada bulunanlara verilir veya münasip bir yere bırakılır. Görüşme mektubu üzerine, daireye gelen ilgililer ile tebliğ belgelerinin düzenlenmesi sırasında hazır olan mükellef veya yetkililerine imzası alınmak suretiyle tebliğ yapılır.

<sup>366</sup> Danıştay 4.D, T.19.11.1998, E.1997/5965, K.1998/4358; Danıştay 7.D, T.02.11.1998, E.1997/3515, K.1998/3686; Danıştay 3.D, T.11.03.1986, E.1986/716, K.1986/802; Danıştay 3.D, T.04.03.1986, E.1986/65, K.1986/1114; Danıştay 9.D, T.11.06.1984, E.1982/562, K.1984/2328.

<sup>367</sup> Danıştay 4.D, T.20.04.1995, E.1994/5797, K.1995/1817; Danıştay 4.D, T.21.02.1995, E.1994/3621, K.1995/816.

<sup>368</sup> Danıştay 3.D, T.15.02.1985, E.1984/5086, K.1985/604; Danıştay 3.D, T.14.02.1985, E.1984/5165, K.1985/572; Danıştay 3.D, T.13.01.1984, E.1983/1782, K.1984/69.

<sup>369</sup> Danıştay 3D, T.09.10.1984, E.1984/388, K.1984/2679.

<sup>370</sup> Danıştay 4.D, T.24.02.1977, E.2852/569; Danıştay 4.D, T.31.03.1965, E.3250/1215(Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 805); Danıştay 4.D, T.5.06.1967, E.1963/1895 K.1967/3206 K.D. 115-118 (Güven Dinçer, Erol Çırakman ve Nejat Necipoğlu, **Danıştay Kararları 1967-1968-1968**, İkinci Kitap, Yarıcaık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1969, s. 150).

<sup>371</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 806.

hükmünde olduğunu belirtmiş ve Vergi Usul Kanununda böyle bir boşluk olmadığı düşüncesiyle uygulamanın yerinde olmayacağını savunmuştur<sup>372</sup>. Bu konuda Şenyüz'ün düşüncesine katılmakla beraber<sup>373</sup> özellikle 02.02.2015 tarihinde yürürlüğe giren Tebligat İşletme Usul ve Esaslarındaki 85.madde hükmünde yer alan uygulamanın benimsenerek haber kâğıdı bırakılması ve tebliğin 7 gün sonra adrese tekrar götürülmesi, adreste yine bulunamaması halinde, tebliğ memuru tarafından bu durumun zarf üzerine ve teslim belgesine (mükellef geçici olarak X' ya gitmiştir gibi) şerh edilerek evrakın çıkarılan mercie iade edilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır. Böylece Tebligat Kanunu 21.madde hükmünde olduğu gibi kapıya yapıştırma tarihi bu uygulama da tebliğ tarihi olmadığı için muhatapların hak kayıplarının önüne geçilmesi bir nebze de olsa önlenmiş olacaktır.

Vergi Usul Kanununun ek 11. maddesinin son fıkrasında, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikte belirleneceği hüküm altına alınmıştır. İlgili yönetmeliğin 12.maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya çağrı yazısının tebliğine ilişkin ayrı bir hükme yer verildiği ve Vergi Usul Kanununun tebliğe ilişkin hükümlerinden ayrı bir düzenlemeye gidildiği bu düzenlemeye göre de muhatabın en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başka bir işlem yapılmayacağı, uzlaşmanın temin edilmemiş sayılacağı, bu maddenin uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesinin tebliğ edilememeyi ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Konuyla ilgili Danıştay kararında da uzlaşma talebinde bulunulmasının bir vergi ödevi değil mükellefe tanınan bir hak olduğunu da gerekçe göstererek VUK 11.madde hükmü gereğince ilgili yönetmelik çerçevesinde yapılan tebliğ işlemi sonucunun yerinde olduğuna karar vermiştir<sup>374</sup>.

---

<sup>372</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., ss. 100- 102; Danıştay 4.D, T. 05.06.1967, E. 1963/1895, K. 1967/3206 (Taner Gelegen vd., **Danıştay Dördüncü Daire Kararları 1969—1970-1971**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1972, s. 214).

<sup>373</sup> Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığının 25.12.1980 tarihli ve 101-659/07433 Sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu (1/64)nun 21.maddesinde kanunun 102.maddesinin değiştirilmesine ilişkin verilen teklif gerekçesinde; yapılan değişiklik ile, evrakın alınmaması ve gösterilen adreste bulunmaması hallerinde zabıta kuvvetlerine veya muhtara belge teslimi ve kapıya bildirim asılması yoluyla tebliğ yapılması imkanı getirilmiştir. Denilmekte ancak tasarı kanunlaştıktan sonra görülüyor ki VUK'un 102.maddesinde böyle bir değişikliğe gidilmemiş dolayısı ile bu konuda 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükmünün uygulanması uygun görülmemiştir.

<sup>374</sup> Danıştay 3.D, T.18.11.1993, E.1992/1722, K.1993/3316.

Tebliğ evrakının teslimi konusunda Tebligat Kanununda yer alan uygulama Vergi Usul Kanunu ile benzeşmekle beraber özellikle tebliğ evrakı üzerinde yazan adresin değiştiğini tespit eden posta memurunun yeni adresin tespitinden sonra yapması gerekenler, tebliğ adresinde kimsenin bulunmaması halinde nelerin yapılması gerektiği ve parmak basmak için gerekli uzuvları bulunmayan muhataba hangi usullerin uygulanacağı konusunda Tebligat Kanununun daha açık olduğu görülmektedir. Sırasıyla Tebligat Kanununa göre tebliğ evrakının teslim sürecini ele alalım.

**İ-** Tebliğ edilmek üzere muhatabının bilinen en son adresine getirilen tebliğ evrakı, nerede ve ne zaman yapıldığı<sup>375</sup> yazılmak suretiyle kime verilmiş ise onun imzası<sup>376</sup> ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzasının tebliğ mazbatasına konulması<sup>377</sup> ile tebliğ olunur (Teb. Kan. Md.23). Tebliğ evrakı kime verilmişse tebliğ mazbatasında onun kimliğinin açıklanması ve imzasının alınması geçerlilik şartıyken<sup>378</sup>, tebliğ mazbatasında tebliğ memurunun adı ve soyadının, tebliğ tarihi<sup>379</sup> ve tebliğin nerede yapıldığına ilişkin yazının<sup>380</sup> yer almadığı tebliğ işlemi de usulsüzdür<sup>381</sup>. Tebliğ mazbatasının bulunmadığı durumlarda (PTT) veri tabanından elektronik ortamda yapılan sorgulamayla tebliğin usulüne uygun olup olmadığının tespiti mümkün olmadığından tebliğ mazbatası bulunmayan tebligat usulüne uygun sayılmamıştır<sup>382</sup>. Tebligatın yapıldığına dair tanık beyanı da bu hususta dinlenilmemelidir<sup>383</sup>. Usulüne uygun hazırlanan tebliğ mazbatasının

<sup>375</sup> Tebliğ memuru tarafından el yazısı ile yazılan tebliğ tarihi ile tebligat tarihini gösteren damganın tarihinin farklı olması halinde “*damga tarihi*” esas alınarak tebligat tarihine ilişkin süreler başlar. Örnek karar için Bkz; Posta memurunca mahkeme kararına ilişkin tebliğ parçasının arkasına 8.2.2003 tarihinde tebliğ edildiği yazılmış ise de, tebligat tarihini gösteren damganın 18.2.2003 tarihli olması nedeniyle yapılan itiraz üzerine İ. B Posta Dağıtım Toplama Merkezi Müdürlüğünün 4.8.2003 tarihli yazısında da mahkeme kararının 18.2.2003 tarihinde tebliğ edildiğinin bildirilmesi üzerine posta memurunca tebliğ parçası arkasına yazılan tarih değil damga ile gösterilen tarih esas alınarak temyize süresinde gidildiğine karar verilmiştir (Yargıtay 14.HD, T.07.10.2003, E.2003/6774, K.2003/6845).

<sup>376</sup> Tebliğin yapıldığı muhatap tebliğ mazbatasındaki imzanın kendisine ait olmadığını ileri sürmesi halinde şikâyetçinin örnek imzası alınıp sonucuna karar verilir (Yargıtay 12.HD, T.03.10.2005, E.2005/14736, K.2005/18774).

<sup>377</sup> Muhatap adresinde bulunmuş ve kendisine orada tebligat yapılmışsa tebliğ mazbatasının 1.nolu satırındaki "adresinde" kelimesinden sonra yazılı olan "veya .....da" kelimesi çizilir Ve "muhataba" kelimesinden sonra gelen boşluğa da muhatabın adı ve soyadı yazılarak "tebliğ edilmiştir" şerhi konur. Örnek: Adresinde veya .....da muhatap X'e tebliğ edilmiştir diye yazılır(T.İ.U.E md.58/(2)-1).

<sup>378</sup> Yargıtay 2.HD, T.28.10.1997, E.1997/8926, K.1997/11476.

<sup>379</sup> Yargıtay 2.HD, T.17.02.2005, E.2005/136, K.2005/2317.

<sup>380</sup> Yargıtay 16.HD, T.01.11.2004, E.2004/10997, K.2004/11630.

<sup>381</sup> Yargıtay 12.HD, T.27.05.2014, E.2014/12784, K.2014/15104; Yargıtay 2.HD, T.21.04.2005, E.2005/4613, K.2005/6652; Yargıtay 2.HD, T.21.03.2005, E.2005/2663, K.2005/4377.

<sup>382</sup> Yargıtay 2.HD, T.12.09.2013, E.2013/7957, K.2013/20774.

<sup>383</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 429.

tebliğin yapıldığının ispatı açısından ikame edilemez bir öneme sahip olmasına karşın bu tebliğ belgesindeki kayıtların aksinin her türlü belge ile kanıtlanması mümkündür<sup>384</sup>.

**ii-** Tebliğ memuru tarafından kendisine tebliğ yapılacak kişi imza edecek kadar yazı bilmez<sup>385</sup> ya da körlük, hastalık yaralı olmak gibi sebeplerle imza edemeyecek durumda olursa okuryazar komşularından birisi, okuryazar komşu bulunamaz ya da imzadan imtina ederse tebliğ memuru tarafından o yerin muhtar, ihtiyar heyeti ya da meclis üyelerinden birisi veya bir kolluk görevlisi (polis, jandarma, zabıta vb.) huzurunda muhatabın sol elinin başparmağı, yoksa sol elin diğer parmaklarından birisi o da yoksa sağ elinin başparmağı, yoksa sağ elinin diğer parmaklarından birisi bastırılır. Eğer muhatabın iki eli de yoksa tebliğ evrakı muhatabın kendisine verilir. Parmak bastırılmak suretiyle muhataba evrak tebliğ edildiyse sebebiyle beraber hangi elin parmağının kullanıldığı ya da her iki eli de yoksa evrakın kendisine verildiği tebliğ mazbatasına yazılarak nezaretinde tebligat yapılan şahsın kimlik bilgileri ile beraber imzası da alınmak suretiyle tebliğ işlemi tamamlanır (T.İ.U.E, md.56). Parmak bastırmak veya vermek suretiyle yapılan tebliğlerde, işlemin yapıldığı sırada 24.maddede belirtilen kişilerden birinin huzurunda yapılmayan tebligat usulsüzdür<sup>386</sup>.

**iii-** Tebliğ işlemi gerçekleştirilmek için çıkan tebliğ memuru, muhatap ya da kendilerine tebligat yapılabilecek kişilerin evrakı kabul etmemeleri halinde<sup>387</sup> tebliğ olunacak evrak, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azalarından birine ya da kolluk görevlilerine imza karşılığında teslim eder. Daha sonra usulüne uygun ve okunaklı olarak düzenlenen haber kâğıdını kapıya yapıştırır. Haber kâğıdının kapıya yapıştırıldığı tarih

<sup>384</sup> Yargıtay 12.HD, T.07.12.2010, E.2010/16826, K.2010/28987; Yargıtay 12.HD, T.18.02.2010, E.2010/21627, K.2010/3700.

<sup>385</sup> Tebliğ mazbatasının 8nolu satırı doldurulur. Örneğin; Tebliğ, yapılacak kimse imza atamaması sebebiyle sol elinin başparmağı bastırılarak X'in huzurunda tebliğ edilmiştir. Tanık: X (imza) Tebliğ yapılanın kimliği ve parmak izi. Tebliğ Tarihi: Y yazılarak altı tebliğ memuru tarafından imzalanır. Eğer muhatabın iki eli de yoksa tebliğ yapılacak kimsenin iki eli de olmadığından tebliğ evrakı X'in huzurunda kendisine verilmiştir şeklinde doldurularak altı imzalanır (T.İ.U.E md.58/9).

<sup>386</sup> Yargıtay CGK, T.06.03.2012, E.2011/385, K.2012/83; Yargıtay HGK, T.21.04.1999, E.1999/2-236, K.1999/220; Yargıtay 2.HD, T.02.07.1997, E.1997/6758, K.1997/7734; Yargıtay HGK, T.21.04.1999, E.1999/236, K.1999/220.

<sup>387</sup> Muhatabın veya muhatap adına tebligat yapılabilecek kimselerin tebellüğden kaçınmaları halinde mazbatanın 6'nolu satırı doldurulur. Örnek: Muhatap X tebellüğden kaçındığından evrak A Mahallesi muhtarı K'ya teslim edilmiştir şeklinde şerh düşülür. Kapıya Z tarihinde 2'nolu haber kâğıdı yapıştırılmıştır yazılır (T.İ.U.E md.58/7).

tebliğ tarihi sayılır. Bu tarih haber kâğıdıyla beraber tebliğ mazbatasına da şerh düşülür<sup>388</sup>. Tebliğ işleminin tamamlanması açısından yetkili kişilerden birisine teslim edilen tebliğ evrakına ilişkin haber kâğıdının kapıya yapıştırılması yeterlidir. Ayrıca komşu, yönetici veya kapıcıyı durumdan haberdar etmeye gerek yoktur (T.İ.U.E md.53). Davacılar tarafından düzenlenerek imzalanan ihtar noter memuru aracılığı ile muhataba (davalıya) tebliğe çıkarılmış olmasına rağmen muhatabın tebliğ evrakını kabulden kaçınması üzerine ihtarname muhtara verilmek istenmişse de muhtarın tebliğ evrakını kabul etmemesi<sup>389</sup> üzerine tebliğ evrakının postaneye verilmiş olsa bile, hakkın kötüye kullanılması yüzünden davacıların haklarının kaybolacağı gerekçesi ile tebligatın yapıldığının kabulü gerekir<sup>390</sup>. Muhatap ya da kendilerine tebligat yapılabilecek kişilerin evrakı kabul etmemeleri halinde Tebligat kanununda yer alan bu uygulama yerine Vergi Usul Kanununun 102.maddesinde olduğu gibi tebliği kabul etmeyen muhatap veya kendisine tebligat yapılabilecek kişilere tebliğ evrakı önüne bırakılarak tebliğ edilebilir. Böyle bir uygulama ile işlemlerin gerçekleştirilmesi açısından tebliğ memuruna önemli ölçüde katkı sağlayacaktır<sup>391</sup>.

#### İV- Diğer Durumlar

##### a) *Muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi;*

Tebligatın yapılacağı muhatabın ikametgâh veya işyeri adresinde bulunan ve muhatap adına tebliğ evrakını kabule yetkili (Teb. K.13,14,16,17 ve 18.maddeler) olanlar tebliğ yapılacak muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğini belirtmesi (geçici seyahate çıkma<sup>392</sup>, hastanede yatmakta olunması<sup>393</sup>) halinde tebliğ memuru, muhatabın adresten geçici ayrılış sebebi ile birlikte bu durumu haber verenin ad ve soyadı ile beraber sıfatını tebliğ mazbatasında yazdıktan sonra tebliğ evrakını beyanda bulunana vermek suretiyle

<sup>388</sup> Muhatap veya muhatap adına kimseler tebliğ evrakını kabulden kaçınırlarsa tebliğ mazbatasının 6nolu sütunu doldurulur. Örneğin: Muhatap X tebellüğden kaçındığından evrak Atatürk Mahallesi muhtarı Y'ye teslim edilmiştir. Kapıya 03.05.2015'de 2nolu haber kâğıdı yapıştırılmıştır diye yazılır(T.İ.U.E md.58/(2)-7).

<sup>389</sup> Kendisine yapılması gereken tebligatı almayan muhatap ile muhatap adına tebligatı kabule mecbur olup da tebligatı kabul etmeyenler hakkında bir yıla kadar hapis cezası uygulanır. Bu durumda muhtar veya ihtiyar heyeti azaları ya da kolluk görevlileri tebliğ evrakını kabul etmemeleri halinde bir yıla kadar hapis cezası uygulanır (Teb. Kan. md.54).

<sup>390</sup> Yargıtay 6.HD, T.19.02.1971, E.1971/6011, K.1971/745 (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 382).

<sup>391</sup> Ruhi, a.g.e., s. 598.

<sup>392</sup> Yargıtay 12.HD, T.18.11.2003, E.2003/19720, K.2003/22883.

<sup>393</sup> Yargıtay 12.HD, T.10.10.2005, E.2005/15694, K.2005/19451.



tebliğ mazbatasını imzalatır. Gösterilen şekil tebliğ işleminin geçerlilik koşuludur<sup>394</sup>. Beyanda bulunan komşu ya da tebliği kabule yetkili olanın imzasının eksik olması halinde usulüne uygun tebliğden bahsedilemez<sup>395</sup>. Beyanda bulunanın beyanını imzadan kaçınması ve tebliğ evrakını kabul etmemesi halinde<sup>396</sup> tebliğ memuru, tebliğ mazbatasının 4 nolu<sup>397</sup> satırına gerekli bilgiler işlendikten sonra imzalar ve tebliğ evrakını o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti üyesinden birine ya da kolluk amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder. Teslim işlemi gerçekleştirildikten sonra teslim edilenin ad ve soyadı ile beraber adresini içeren haber kâğıdı kapıya yapıştırılır. Tebliğ evrakı, muhatabın yerine tebliğ evrakını kabule yetkili olanların kabul ettiği tarihte, kapıya yapıştırılmak suretiyle gerçekleştirilen işlemlerde de kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 (onbeş) gün sonra tebliğ edilmiş sayılır (Teb. Kan. Md.20). Muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesine ilişkin bu hükümlerin uygulanabilmesi için tebliğ evrakında belirtilen adreste bir kişinin bulunması gerekir. Aksi halde adreste hiç kimse bulunmayıp komşu beyanına dayanarak şehir dışında olduğu anlaşılan muhataba Tebligat Kanununun 20.maddesine göre tebligat yapılması usulsüzdür<sup>398</sup>. Bu hususta özellikle Tebligat 21/1.fıkırdaki beyanına başvuru ancak tebligatı almaya yetkili olmayan muhatabın komşusu, yönetici veya kapıcıdan<sup>399</sup> ya da tespit edilmesine imkân varsa muhtar, ihtiyar heyeti ya da zabıta görevlisinden alınacak bilgi doğrultusunda muhatabın geçici olarak adresten ayrıldığına tespiti halinde de 20.maddenin uygulanmasına bir engel olmamalıdır. Ayrıca muhatabın ne sebeple adreste olmadığı belgelendirilmemesi<sup>400</sup> ve geçici olarak ayrıldığı adresine dönmesi muhtemel tarih araştırılmadan 20.maddeye göre tebliğ yapılması usulsüzdür<sup>401</sup>. Muhatap, o adreste olmakla beraber sadece tebliğin yapılacağı anda, (mesela muhatap o sırada işyerinde

<sup>394</sup> Yargıtay 2.CD, T.03.06.1991, E.1991/6095, K.1991/8647; Yargıtay 2.HD, T.02.10.1992, E.1992/4864, K.1992/8980; Yargıtay 2.HD, T.20.11.2008, E.2008/14577, K.2008/15577; Yargıtay 2.HD, T.18.07.2005, E.2005/10148, K.2005/11400.

<sup>395</sup> Yargıtay 2.HD, T.15.12.2010, E.2009/19489, K.2010/21167;

<sup>396</sup> Tebliğ evrakını kabule yetkili olanlar tebliğ evrakını kabule mecburdurlar (Teb. Kan. Md.20).

<sup>397</sup> Muhatabın geçici olarak adreste bulunmama nedeniyle beraber beyanda bulunanın adı ve soyadı yazıldıktan sonra tebliğ evrakının o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti üyesinden birine ya da kolluk amir veya memurlarına imza karşılığında teslim edildiği haber kâğıdı düzenlenerek muhatabın görebileceği yere yapıştırıldığı ve durumdan apartmanda kim haberdar edildiye onun adı ve soyadı yazılır (T.İ.U.E md.58/7).

<sup>398</sup> Yargıtay 12.HD, T.05.12.2011, E.2011/9908, K.2011/26273; Yargıtay 6.HD, T.16.07.2012, E.2012/8212, K.2012/10656.

<sup>399</sup> Özbay, a.g.m., s. 143; Akil, a.g.m., s. 257; “Nezih Sütçü, Adli Tebligata İlişkin Sorunlar”, **İstanbul Barosu Dergisi**, 2006/5, s. 1995.

<sup>400</sup> Yargıtay 12.HD, T.16.07.2012, E.2012/8212, K.2012/10656; Yargıtay 2.HD, T.18.07.2005, E.2005/10148, K.2005/11400; Yargıtay 2.HD, T.03.03.2005, E.2005/1308, K.2005/3180; Yargıtay 2.HD, T.21.02.2005, E.2005/635, K.2005/2340; Yargıtay 2.HD, T.13.12.2004, E.2004/13351, K.2004/14868.

<sup>401</sup> Yargıtay 12.HD, T.25.04.2003, E.2003/6487, K.2003/9380.

olduğu için bulunmuyorsa) tebligat 16. madde hükmü uyarınca yapılır. Tebligat Kanununun 16. maddesindeki şahıslar muhatabın geçici olarak başka yere gittiğini beyan etmişlerse 20. maddesine göre işlem yapılacaktır<sup>402</sup>. Yani Kanun, Yönetmelik ve Esas'ta "muvakkaten" yani geçici sürenin ne kadar olduğu ile alakalı olarak bir hüküm mevcut değildir. Ancak bu hususta muhatabın dönüşünün tevzi saatinden sonra dönme olmadığı yani dönüşün aynı gün olmadığı durumların anlatıldığı Yargıtay kararlarının konu ile ilgili 16.maddeye yaptıkları atıftan anlaşılmaktadır<sup>403</sup>.

*b) Tebliğ adresinde kimsenin bulunmaması (Tebliğ İmkânsızlığı);*

*- Gösterilen adresin muhatabın "adres kayıt sistemi"ndeki adres olmaması halinde;*

Muhatap veya muhatap adına tebliğ kabul etmeye yetkili olanlardan hiçbirisi tebliğ evrakında yazılı adreste bulunmazsa, tebliğ memuru adreste bulunmama sebebinin bilebilecek komşu, yönetici, kapıcı, muhtar, ihtiyar heyeti veya meclis üyeleri, kolluk görevlilerinden araştırarak beyanlarını tebliğ mazbatasına<sup>404</sup> yazıp imzalatmalı eğer imzadan kaçınacak olurlarsa kaçınma durumlarını tebliğ tutanağına yazarak kendisinin imzalaması gerekir (T.İ.U.E md.51/1). Daha sonra tebliğ memuru tebliğ evrakı için muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğinin şartlarının oluştuğu durumda olduğu gibi Tebligat Kanunu 21/1.maddeki uygulamayı esas alır. Tarih ve teslim edilen yerin yazılı olduğu haber kâğıdını muhatabın görebileceği yere yapıştırdıktan sonra muhataba durumun haber verilmesi açısından mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya tebliğ bildirilir. Ancak tebligatın bu kişilere bildirilmesi imkânı olmadığı durumlar tebligatı geçersiz kılmayacaktır<sup>405</sup>. İlgili kişilerden birisi tebliğden haberdar edildikten sonra üzerinde yapıştırma tarihi de yer alan haber kâğıdının muhatabın görebileceği yere yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır (Teb. Kan. md.21).

<sup>402</sup> Yargıtay 12.HD, T.14.12.2010, E.2010/17740, K.2010/30158; Yargıtay 12.HD, T.10.10.2005, E.2005/15694, K.2005/19451.

<sup>403</sup> Şükran Ekecik ve Osman Duran, "Tebligat Kanununun 20.maddesi Üzerine Düşünceler", **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/3, ss.87-102, s. 90.

<sup>404</sup> Tebliğ mazbatasının 7'nolu satırı doldurulur. Örneğin; Adreste kimse bulunmaması üzerine evrak X Mahallesi muhtarı Y'ye teslim edilmiştir. Durum en yakın komşusu (yönetici, kapıcı) K'ya bildirilmiştir. Kapıya L tarihinde 2'nolu haber kâğıdı yapıştırılmıştır şeklinde şerh düşülür (T.İ.U.E md.58/8).

<sup>405</sup> Yargıtay, 12.HD, T.15.09.2005, E.2005/13162, K.2005/17169.

- Gösterilen adresin muhatabın “adres kayıt sistemi”ndeki adres olması hali;

Tebliğın, “adres kayıt sistemi”ndeki adrese çıkarıldığının tebliğ çıkaran merci tarafından açık mavi renkte bastırılmış tebliğ evrakı üzerine elle, kaşe basmak suretiyle veya evrak üzerinde matbu olarak açıkça belirtilmesi (T.İ.U.E md.36/3) şartıyla<sup>406</sup> tebliğ adresi olarak gösterilen adreste muhatap hiç oturmamış veya sürekli olarak ayrılmış olsa bile (Teb. Yön. md.31/c), tebliğ memuru tebliğ mazbatasının gerekli bölümünü<sup>407</sup> doldurduktan sonra tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti veya meclisi üyesinden birine ya da kolluk görevlisine imza karşılığında teslim eder. Ardından tebliğ memuru, üzerinde yapıştırılma tarihi (aynı tarih tebliğ mazbatasına da şerh edilir.) ve tebliğ evrakının bırakıldığı kişinin adresi<sup>408</sup> olan haber kâğıdını (ihbarnameyi) belirtilen adresteki kapıya yapıştırır. Haber kâğıdının kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Ayrıca herhangi bir adres araştırması yapmamakla beraber ayrıca komşu, yönetici veya kapıcıya da muhataba durumu haber vermesi için bilgi vermesine gerek yoktur (T.İ.U.E md.54/4). Adres kayıt sisteminde çeşitli sebeplerle adres bilgisi yanlış, eksik kayıt edilmiş ya da adres değişmiş olmasına karşın özel sebeplerle (ağır hastalık vb.) adresini güncelleyemeyen muhatapların tebligattan haberdar olması için komşuya, yöneticiye veya kapıcıya haber verilmesi muhatabın tebligattan haberdar olmasına bir nebze de olsun katkı da bulunacaksa haber verilmelidir. Hem böyle bir uygulama 21/1.fıkra ile de uyumlu olacak böylece belki de birçok usulsüz tebligatın önüne geçilebilecektir<sup>409</sup>. Adres kamulaştırma, deprem, yangın vb. nedenlerle yıkılmış ve mesken olma özelliğini yitirmiş ise ya da sadece gerçek kişilerin adresinin yer aldığı adres kayıt sisteminde muhatap tüzel kişi olmasına rağmen adresin adres kayıt sisteminden alındığına dair şerh tebliğ evrakına düşülmesi halinde Tebligat Kanununun adres kayıt sistemine ilişkin 21/2. maddesi

<sup>406</sup> Tebliğ evrakına düşülen şerhe örnek olarak; “Adres Kayıt Sistemindeki adrestir. Teb. Kan.21’e göre iade olunmaması ihtar olunur” (Yargıtay 12.HD, T.31.05.2012, E.2012/1089, K.2012/18617).

<sup>407</sup> Tebliğ mazbatasının 3’nolu satırına Örneğin: Gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adres olup, tebliğ imkânsızlığı nedeniyle Tebligat Kanununun 21/2. maddesi gereğince X mahallesinde Y’ e 13.02.2012 tarihinde tebliğ edilmiştir şerh düşülür (T.İ.U.E md.58/5).

<sup>408</sup> Tebliği yapan memur tebliğ evrakını muhtar, ihtiyar heyeti, meclis üyelerinden birisi veya kolluk görevlisine tebliğ evrakını teslim etmeden haber kâğıdı kapıya yapıştırmak suretiyle işlem yapar ve daha sonra evrakı haber kâğıdında yazan kişiye teslim ederse bu durumda Postacıoğlu, haber kâğıdını esas alarak muhatap evrakın bırakıldığı kişiden tebliğ evrakını almışsa tebliğ maksadına ulaştığından dolayı tebliğin usulsüz olmadığını ileri sürer (Akil, a.g.m., s. 257).

<sup>409</sup> Doktrinde bu konu da iki görüş hâkim olmaktadır. Görüşlerden ilkinde göre adreste muhatabın komşu, yönetici veya kapıcıya haber verilmemesi halinde tebligat yapılacak olan ilgilinin muhtemel hak kayıplarına yol açabilecektir. Bu nedenle eski düzenleme savunulmaktadır (Akil, a.g.m., s. 257; Özbay, a.g.m., s.143). Yargıtay’ında taraf olduğu bir diğer görüş ise kanundaki uygulamanın yerinde olduğu ve özellikle komşuluk ilişkilerinin zayıfladığı günümüzde, muhatabın komşusu, yönetici veya kapıcıya verilecek bilginin etkisi olmayacağı yönündedir (Konca, a.g.m., s. 247).

uygulanmaz. Tebliğ mazbatasına gerekli açıklamalar açık ve anlaşılır bir şekilde düşüldükten sonra tebliğ evrakı tebliği çıkaran mercie iade edilir (T.İ.U.E md.54/6).

Tebliğ imkânsızlığı halinde Tebligat Kanununun 21/1 mi, yoksa 21/2.maddesinin mi uygulanacağı ile ilgili olarak kesin belirleyici etken tebliğ evrakının üzerinde adresin “Adres Kayıt Sistemi”ndeki kayıt olduğu yönündeki şerhtir. Eğer muhataba yapılacak tebliğde tebliğ evrakının üzerinde bu şerh yoksa tebliğ memuru, 21/1.fikrasına göre işlem yapacakken, eğer tebliğ evrakının üzerinde bu şerh varsa 21/2.fikrasına işlem yapacaktır<sup>410</sup>.

*c) Muhatabın adresinin değişmiş olması;*

Tebliğ memuru tebliğ evrakındaki son adrese tebliğe çıktığında muhatap gösterilen adresten ayrılmış ise komşusu, yönetici veya kapıcı gibi muhataba yakın olanlardan adres araştırması yapılır (T.İ.U.E md.51/4).

*-Muhatabın yeni adresi tespit edilirse;* yeni adres tebliğ mazbatasına ve tebliğ evrakının ilgili bölümüne yazılır (T.İ.U.E md.51/5). Yeni adres tebliğ memurunun dağıtım bölgesinde ise tebligat yeni adrese yapılır. Yeni adres, aynı PTT merkezinin başka bir dağıtım bölgesinde ya da farklı bir PTT merkezinde ise tebliğ evrakı, memur tarafından yeni adrese tebliğin gerçekleştirilmesini sağlamak için bağlı olduğu PTT merkezine iade edilir (Teb. Yön. md.30/4). Ayrıca tebliğ evrakının muhataba ulaşması ve muhatabın tebliğin gereğini yapması için tebliğ evrakının teslimi açısından tebliği çıkaran merci tarafından tayin edilen sürede tebligatın yeni adrese yapılamayacağına anlaşılması veya muhatabın yeni adresinin yabancı bir ülkeye ait olması halinde de tebliğ evrakı PTT merkezi tarafından tebligatı çıkaran mercie iade edilir (T.İ.U.E md.51/6, Teb. Yön. md.30/5).

*- Muhatabın yeni adresi tespit edilemezse;* durumla ilgili tebliğ mazbatasına şerh düşüldükten<sup>411</sup> sonra muhtar beyanı da alınarak tebliğ evrakı tebliği çıkaran mercie iade edilir (T.İ.U.E md.51/4).

<sup>410</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 371.

<sup>411</sup> Tebliğ mazbatasının 3'nolu satırına düşülecek şerh ile ilgili örnek; Tebliğin yapılması bu adresten ayrılmaları sebebiyle temin edilemediğinden ve yeni adres de tespit edilemediğinden merciine iade yazıldıktan sonra beyanda bulunan Komşusunun Adı- Soyadı yazılır ve imzası atılır. Ardından tebliğ memuru da imza atar ve günün tarihini düşer. Eğer beyanda bulunan kişi imza atmaktan kaçınıyorsa bu durumda; Tebliğin yapılması muhatabın bu adresten ayrılması sebebiyle temin edilemediğinden ve yeni adres de tespit edilemediğinden merciine iade yazıldıktan sonra X'nolu daire komşusu adını ve imzasını

Her iki kanun açısından tebliğ evrakının teslim edilmesini ele aldıktan sonra bir tablo yardımıyla iki kanun arasındaki uygulama farklılıklarını değerlendirelim.

**Tablo 8: Tebliğ Evrakının Teslimi**

DURUM	VERGİ USUL KANUNU	TEBLİGAT KANUNU
Bilinen En son Adrese Tebliğ	Tarih atılan “ <i>tebliğ alındısı</i> ” na muhatap ve tebliğ memuru tarafından ad ve soyadı yazılmak suretiyle her iki tarafın da imzası alındıktan sonra muhataba teslim edilir.	Tebliğin ne zaman ve nerede yapıldığı “ <i>tebliğ mazbatası</i> ” na yazılmak suretiyle tebliğ evrakı kime teslim edilecekse onun adı- soyadı yazılmak ve her iki tarafında imzası alınmak suretiyle tebliğ evrakı muhataba teslim edilir.
Tebliğ muhatabı imza atamayacak durumda ise	<i>İşlem;</i> Muhatabın sol elinin başparmağı imza yerine bastırılmak suretiyle, sol elinin başparmağı ya da iki eli de olmadığı durumlarda ne yapılacağı ile ilgili hüküm yoktur. T.İ.U.E. md.56 ile Doktrinde Tebligat Kanununun bu konu ile ilgili maddesine (24.madde) uygun olarak işlem yapılır.	<i>İşlem;</i> - Muhatabın sol elinin başparmağı, yoksa sol elinin diğer parmaklarından birisi, oda yoksa sağ elinin başparmağı, yoksa sağ elinin diğer parmaklarından birisi bastırılır. - Muhatabın iki eli de yoksa tebliğ evrakı muhatabın kendisine verilir.
	<i>Geçerlilik şartı;</i> İşlemin komşu, muhtar ya da ihtiyar heyeti veya kolluk görevlisi huzurunda yapılması gerekir.	
Muhatap tebliğden kaçınır ise	<i>İşlem;</i> Tebliğ evrakı <i>önüne bırakılmak suretiyle</i> tebliğ edilir. <i>Geçerlilik şartı;</i> İşlemin komşu, muhtar ya da ihtiyar heyeti veya kolluk görevlisi	<i>İşlem;</i> Tebliğ evrakı o yerin <i>muhtar veya ihtiyar heyeti azalarından birine ya da kolluk görevlilerine</i> imza karşılığında teslim edilir. <i>Geçerlilik şartı;</i> Usulüne

vermekten kaçınmıştır şeklinde serh düşüldükten sonra tebliğ memuru imzasını attıktan sonra günün tarihini düşer (T.İ.U.E md.58/5).

	<p>huzurunda yapılması gerekir.</p> <p><i>Sonuç;</i> İmtina halinde önüne bırakılarak işlem yapıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır.</p>	<p>uygun olarak düzenlenen “<i>Haber Kâğıdı</i>” kapıya yapıştırılır.</p> <p><i>Sonuç;</i> Haber kâğıdının kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır.</p>
<p>Muhatabın geçici olarak ilgili adreste bulunamaması</p>	<p>Tebliğ memuru tarafından <i>bilinen adresinde bulunanlar veya komşularından</i> muhatabın geçici olarak bilinen adresinde bulunmadığı usulüne uygun olarak öğrenildikten sonra bir “<i>Haber Kâğıdı</i>” düzenlenerek <i>7 gün sonra</i> aynı adrese tekrar tebliğe çıkarılır. Muhatap yine bulunamazsa tebliğ evrakı tebliği çıkaran mercie iade edilir.</p>	<p>Tebliğ memuru tarafından <i>bilinen adresinde bulunanlar veya Muhatap adına tebliği kabule yetkili olanlardan (Teb. Kan. md.13-14-16-17 ve 18)</i> muhatabın geçici olarak bilinen adresinde bulunmadığı usulüne uygun olarak öğrenildikten sonra tebliğ mazbatasına beyanda bulunanın kimliği yazılıp imzalatıldıktan sonra tebliğ evrakı beyanda bulunana verilir. Verildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.</p> <p><i>İmzadan kaçınırsa;</i> o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine ya da kolluk amir veya memuruna imza karşılığında teslim eder. Ardından usulüne uygun haber kâğıdı kapıya yapıştırılır. Kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren <i>15 gün sonra</i> tebliğ edilmiş sayılır.</p>
<p>Tebliğ adresinde kimsenin bulunmaması (tebliğ imkânsızlığı)</p>	<p>“<i>Haber Kâğıdı</i>” düzenlenerek <i>7 gün sonra</i> aynı adrese tekrar tebliğe çıkarılır. Muhatap yine bulunamazsa tebliğ evrakı tebliği çıkaran mercie iade</p>	<p>- <i>Gösterilen adresin “adres kayıt sistemi”ndeki adres olmaması halinde;</i> tebliğ memuru adreste bulunmama sebebini araştırıp beyanları tebliğ mazbatasına yazılıp</p>

	edilir.	<p>imzalatıldıktan sonra tebliğ evrakını o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza karşılığında teslim eder. Daha sonra “<i>Haber Kâğıdı</i>” kapıya yapıştırılır. Ayrıca en yakın komşu, yönetici veya kapıcı haberdar edilir. <i>Kapıya yapıştırılan tarih</i> tebliğ tarihi olarak kabul edilir.</p> <p>- <i>Gösterilen adres “adres kayıt sistemi”ndeki adres ise; Usulüne uygun olarak doldurulan tebliğ evrakının ardından tebliğ evrakı, o yerin muhtar, ihtiyar heyeti, meclis üyesi ya da kolluk görevlilerinden birine imza karşılığında tebliğ edilir. Daha sonra muhatabın göre bileceği bir yere haber kâğıdı yapıştırılır. Haber kâğıdının yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi olarak sayılır.</i></p> <p><i>Geçerlilik şartı; tebliğ evrakı üzerine tebliğin adres kayıt sistemi”ndeki adrese çıkarıldığı açıkça belirtilmelidir.</i></p>
Muhatabın adresinin değişmiş olması	- <i>Yeni adres biliniyorsa; tebliğ evrakı muhataba yeni adresinde teslim edilir. Eğer 7 gün içerisinde teslim gerçekleşmezse teslim edilememesi nedeni yazılarak tebliği çıkaran mercie iade</i>	- <i>Yeni adres biliniyorsa; Yeni adres tebliğ mazbatasına ve tebliğ evrakına yazılır.</i>
		<i>Yeni adres tebliğ memurunun dağıtım bölgesinde ise; tebliğat yeni</i>

	edilir.	adrese yapılır.
	<p>- <i>Yeni adres bilinmiyorsa;</i> tebliğ evrakı derhal tebliği çıkaran mercie geri yollanır.</p> <p>- <i>Yeni adres yurtdışında ise;</i> yeni öğrenilen yurtdışı adres tebliğ evrakının üzerine şerh düşülerek tebliği çıkaran mercie iade olunur.</p> <p>- <i>Mercie iade olunan tebliğ evrakları,</i> belirli bir süre beklendikten sonra yine tebliğe çıkılır. Eğer tebliğ yapılamazsa ikinci kez tebliğe çıkılır. İkinci ke tebliğe çıkılan tebliğ evrakı aynı sebeple iade edilirse ilan yoluyla tebliğe başvurulur.</p>	<p><i>Yeni adres aynı PTT merkezinin başka dağıtım bölgesinde ya da farklı bir PTT merkezinde ise;</i> tebliğ evrakı PTT merkezine iade edilir.</p> <p>- <i>Yeni adres bilinmiyorsa;</i> durum tebliğ mazbatasına şerh düşüldükten sonra muhtar beyanı da alınarak tebliğ evrakı tebliğ çıkaran mercie iade edilir.</p> <p>- <i>Yeni adres yurtdışında ise;</i> tebliğ evrakı PTT merkezi Tarafından tebliği çıkaran mercie iade olunur.</p>

Kaynak; Tarafimca hazırlanmıştır.

Tebliğ evrakının teslimi aşamasında Vergi Usul Kanunundaki uygulama ile Tebligat Kanunundaki uygulamanın bazı bölümlerde aynı olduğu bazı bölümlerde ise Vergi Usul Kanununda yer alan eksikliklerden ötürü Tebligat Kanunundaki uygulamaya yaklaştığı bazı bölümlerde ise uygulamanın tamamen farklı olduğu görülmektedir. Özellikle muhatabın imza atmadığı durumda usulen ne tür işlemlerin yapılması konusunda Vergi Usul Kanunu yetersiz kalmakta bu durumda Tebligat Kanununun 51.maddesine istinaden bu kanunun hükümlerinden faydalanarak işlem tamamlanmaktadır. Ayrıca muhatabın geçici olarak bilinen adreste bulunmama konusunda komşu Vergi Usul Kanununda bilgisine başvurulabilecek kişilerden sayılmışken Tebligat Kanununda bu kişilere başvurularak işlem yapılması Yargıtay içtihatlarında görüldüğü üzere tebligat işlemini geçersiz hale getirmiştir.



### 2.1.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat

Tebligatın memur vasıtasıyla yapılması yöntemi Vergi Usul Kanununun 107.maddesinde yer alan bu yöntem herhangi şarta bağlı bir işlem değilken Tebligat Kanununda 2.maddesinde ele alınan memur vasıtasıyla tebliğ belirli şartlar altında yapılabilen bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 107.maddesinde memur vasıtasıyla tebliğ yapma yetkisi Maliye Bakanlığına tanınmıştır. Bu hususta memur vasıtasıyla tebliğe yetkili tek merci Maliye Bakanlığı olup Vergi Usul Kanunu çerçevesinde tebligat işlemi yapan diğer merciler (Örneğin, Belediyeler) bu yönteme başvurarak tebliğ yapamazlar. Ancak bu konuda Maliye Bakanlığı kendisine tanınan bu yetkiyi yetki devri yoluyla diğer mercilere de vermesi halinde yetkiyi alan mercilerde memur vasıtasıyla tebliğ yapabileceklerdir. Tebliğ yapılacak muhatap başka vergi dairesinin yetki alanı içerisinde yer alıyorsa ilgili vergi dairesi aracılığı ile tebligat yapılır<sup>412</sup>. Tebligat Kanununun 2.maddesinde açıklanan memur vasıtasıyla tebliğ çeşitli şartlara bağlanmış ve bu şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde bu yolla tebligat yapılabileceğine hükmedilmiştir<sup>413</sup>. Tebligat Kanunu çerçevesinde memur vasıtasıyla tebliğ yapılabilmesi için gerekli şartlar (Teb. K. md.2);

- Tebligat ile ilgili diğer kanunlarda özel bir hüküm olması halinde,
- Gecikmesi halinde zarar doğabilecek hallerde,
- Aynı yerde bulunan merciler arasında ya da mercilerde bulunan kişilere (1.maddede belirtilen merciler<sup>414</sup>),

memur vasıtasıyla tebligat yapılmasını gerektiren sebebi tebliğ evrakında gösterilen tebliğler kendi memurları veya tebliği çıkaran merciin, sebebini belirtmek suretiyle mahalli idare amirine müracaatı ve mahalli mülki idare amirinin emriyle kolluk vasıtasıyla yaptırılır (Teb. Yön. md.2).

Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere memur vasıtasıyla tebliğ de Vergi Usul Kanununda sadece Maliye Bakanlığına yetki verilmişken Tebligat Kanununda böyle bir merci sınırlamasına başvurulmamıştır. Vergi Usul Kanununda memur vasıtasıyla tebligat

<sup>412</sup> Özyer, a.g.e., s. 185.

<sup>413</sup> Yargıtay 6.HD, T.27.09.1978, E.1978/6057, K.1978/6362 (Ruhi, a.g.e., s. 58).

<sup>414</sup> Örneğin, Bankalar birinci madde de yer alan mercilerden olmadığı için memur vasıtasıyla tebligat yapamazlar (Seyit Deliduman, Tebligat Hukuku Bilgisi, 5.Baskı Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 38).

posta yoluyla tebligat gibi acele ve özel halin mevcudiyeti aranmayan doğal bir yolken<sup>415</sup>, Tebligat Kanununda memur vasıtasıyla tebligat posta yoluyla tebligatın özel bir hali gibi düşünüldüğü ve esas yöntemin posta yoluyla olduğu ancak özel durumlar da memur vasıtasıyla tebliğe<sup>416</sup> izin verildiği görülmektedir. Teb. Kan. 2/1.madde tebligatın memur vasıtasıyla yaptırılabilirliği değil, yaptırılması gereken halleri düzenlemiştir. Tebligat Kanunu 2/1.maddesindeki hallerde tebliği çıkararak mercinin seçimsizliği şansını olmayıp tebligatı memur vasıtasıyla yapmalarını bir zorunluluktur. Ancak, Deliduman ve Muşul Tebligat Kanununda 2/1.maddesi dışında kalıpta tebliğin PTT vasıtasıyla yapılması gereken hallerde tebligat memur vasıtasıyla yapılabilirliği görüşündedir<sup>417</sup>. Bu görüşe 11.01.2011 sayılı 6099 sayılı kanunla Tebligat Kanununun 1.maddesinde eklenen “*Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memuru*” kelimesinde yer alan “veya” ibaresinden dolayı katılmakta ve bu görüşe göre yapılacak tebligat işlemlerinde PTT idaresinin iş yükü hafifletmekle birlikte ayrıca zamandan tasarruf edilmesi konusunda da etkinlik sağlanabilecektir. Her iki kanun açısından da düşünürsek memur vasıtasıyla tebligat tıpkı posta yoluyla tebligatta olduğu gibi işlemekte<sup>418</sup> tek fark tebliğ evrakı posta idaresine gitmeden ve oradaki hazırlık işlemlerine tabi olmadan ilgili mercideki görevli memur vasıtasıyla tebliğ edilmesidir.

### **2.1.3. Dairede Ve Komisyonunda Tebligat**

Temel olarak posta veya memur vasıtasıyla muhatabına ulaştırılan tebliğ evrakı için alternatif bir diğer yol muhataba dairede veya komisyonunda tebliğin yapılmasıdır. Bu hususta Vergi Usul Kanunu ile Tebligat Kanununun ayrıştığı görülmektedir. Tebligat Kanununun 10.maddesinde kendisine tebliğ yapılacak şahsın müracaatı veya kabulü şartıyla her yerde tebligat yapılması kabul edilirken Vergi Usul Kanununun 93.maddesinde ise ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonunda yapılması kabul edilerek Tebligat Kanunundaki her yerde tebligat yapılabilme halinin daha özel bir hali oluşturulmuştur.

<sup>415</sup> Danıştay 3.D, T.14.02.1986, E.1985/513, K.1986/487.

<sup>416</sup> Memurdan kasıt, mahkeme kaleminde görevli yazı işleri müdürü, kâtip, mübaşir gibi tebligat çıkarmaya yetkili olan kurumlarda bu işle görevlendirilmiş memurlardır (Deliduman, a.g.e., s. 37).

<sup>417</sup> Muşul, a.g.e., ss. 75-76; Deliduman, a.g.e., s. 37. Karşıt görüş için Bkz; Yargıtay HGK, T.17.02.1973, ic. İf- 1403/87; Yargıtay 6.HD, T.27.09.1978, E.1978/6057, K.1978/6362 (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 86).

<sup>418</sup> Danıştay 4.D, T.10.02.2011, E.2008/5721, K.2011/630; Danıştay VDDK, T.11.06.1999, E.1998/406, K.1999/336; Danıştay 7.D, T. 13.10.1998, E.1997/4014, K.1998/3274.

Vergi Usul Kanunundaki bu uygulama temel olarak dört durumda karşımıza çıkmaktadır;

- Muhatap veya ceza sorumlusuna rızaları alınarak bizzat dairede tebliğ evrakı teslim edilmek suretiyle tebliğ edilebilir. Muhatap veya ceza sorumlusu tebliğden kaçınırlarsa tebliğ yapılmayacaktır<sup>419</sup>. Ayrıca muhatabın yerine tebligatı kabule yetkili olan kişilere dairede tebligat yapılmaz. Dairede tebligatın muhatabı, kabul etmesi şartıyla sadece muhatap veya ceza sorumlusudur<sup>420</sup>. Danıştay'ın bazı kararlarında muhatabın babasına<sup>421</sup> ve kız kardeşine<sup>422</sup> dairede yapılan tebligatın usulsüz olduğu yönünde kararlar olduğu görülmektedir. Eğer muhatap tebliğ evrakını kabul etmezse adresi biliniyorsa adresinde bilinmiyorsa ilan tebligat yoluna gidilir<sup>423</sup>.

- İlanen yapılan tebliğ işlemlerinde ilan tarihinden itibaren *bir ay içinde* bizzat veya vekil vasıtasıyla müracaat edenlere dairede tebliğ yapılabilir (Teb. K. md.106). Dairede muhataba tebliğ evrakının verildiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Tebliğ sırasında muhatabın rızasının olup olmamasının önemi yoktur. Muhatabın tebliği kabule rızasının olmadığı durumlar için ne yapılacağına yönelik farklı görüşler hâkimdir. Özbacı ve Kızılot'a göre, muhatap tebliğ evrakını kabul etmezse tebligatın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesi gerektiğini<sup>424</sup> savunurken, Şenyüz ise önüne bırakılmak suretiyle tebliğin kanununun 102.madde ve 107.madde başlıklarından da anlaşılacağı üzere posta ve memur yoluyla tebligat yapılması sırasında geçerli olduğunu savunarak muhatap tebliğ yoluyla evrakı kabul etmezse ilan yoluna çıkılarak tebliğe başvurulabileceğini kabul etmektedir<sup>425</sup>. İlanen yapılan tebliğ sonrası muhatap ya da vekili vasıtasıyla kabul edilerek dairede tebliğe kalkışıldığı için tebliğ evrakının ilk kabul iradesini bu aşamada gerçekleştirmiş olmaktadır. Ancak muhatap daha sonra tebliğin yapılması konusunda rıza göstermemesi durumunda üç farklı yöntemle başvurulabilir. İlki tebliğ evrakı bir aydan kısa süre içerisinde tebliğ edilememesi halinde kamu alacağı zamanaşımına uğrayacaksa tebliğ muhatabın önüne bırakılmak suretiyle diğer hallerde ise adresi öğrenebiliyor ise

---

<sup>419</sup> Turgay, a.g.e., s. 260.

<sup>420</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 124.

<sup>421</sup> Danıştay 4.D, T.12.04.2000, E.1999/3973, K.2000/1473.

<sup>422</sup> Danıştay 11.D, T.20.11.1995, 2869/301 sayılı Kararı (Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 124).

<sup>423</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 124.

<sup>424</sup> Özbacı, a.g.e., s. 300; Kızılot, a.g.e., s. 900.

<sup>425</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Kanununda Tebligat**, a.g.e., s. 125.

106.maddenin devamında yer alan hüküm gereğince adresine posta veya memur yoluyla tebliğe çıkılacak adresi de tespit edilemiyorsa ilan yoluyla tebliğe başvurulacaktır.

- Uzlaşma komisyonu ile vergi borçlusu ya da ceza sorumlusunun karşılıklı görüşme ve pazarlık yöntemine dayanarak ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle ilgili yapılan görüşmeler<sup>426</sup> sonrasında uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde muhatap veya vekili tarafından da imzalanan uzlaşma tutanağının bir nüshası muhataba orada derhal tebliğ edilir. Yapılacak tebliğ için muhatabın rızası alınmaz<sup>427</sup>. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde de komisyon tarafından düzenlenen tutanağın bir nüshası da muhataba orada derhal tebliğ edilir. Mükellefin uzlaşmaya katılmaması halinde ise uzlaşma için toplanılmadığına dolayısı ile uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın bir örneği de muhatabına posta yoluyla tebliğ edilir<sup>428</sup>.

- Vergi Usul Kanununun 109.maddesinde verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muameleler saklıdır demek suretiyle diğer ücrete tabi olan hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında mükellefin vergi dairesine müracaat etmesiyle karneyi ibraz edip idare memuru tarafından vergi karneye yazıldığı tarihte tarh ve tebliğ edilmiş sayılır.

#### **2.1.4. İlan Yoluyla Tebligat**

Tebliğ işleminin gerçekleştirilmesinin bir yolu da ilanen tebligata başvurmaktır. Vergi Usul kanunu ve Tebligat Kanunu açısından posta veya memur yoluyla ya da elektronik yolla gerçekleştirilemeyen tebliğlerde başvuru bir yoldur. Vergi Usul Kanununun 104 ve 106.maddelerinde Tebligat Kanununun ise 28 ve 31.maddelerinde düzenlenen ilan yoluyla tebligat her iki kanun açısından da bazı şartların oluşması sonucu uygulanabilen bir yöntemdir. Şartların oluşup oluşmadığı araştırılmaksızın ilan yolla yapılacak tebligat usulüne uygun bir tebligat olmayacaktır<sup>429</sup>. Ayrıca muhataba ilan yoluyla tebligat yapılmakla beraber posta yoluyla tebligatta yapılırsa bu durumda muhatabın adresinin bilindiği kabul edilerek ilanen tebligat geçersiz olacaktır<sup>430</sup>.

<sup>426</sup> Karakoç, a.g.e., s. 548.

<sup>427</sup> Kızılot, a.g.e., s. 900; Özbacı, a.g.e., s. 300.

<sup>428</sup> Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Alfa/Aktüel Kitabevleri, s. 236-237.

<sup>429</sup> Danıştay 6.D, T.19.10.2010, E.2010/3838, K.2010/9551; Danıştay İDDK, T.06.02.2014, E.2012/312, K.2014/681; Danıştay 7.D, T.15.04.1998, E.1997/1752, K.1998/1383; Danıştay İDDK, T.13.11.1998, E.1996/675; Yargıtay 2.HD, T.22.03.2005, E.2005/3113, K.2005/4476; Yargıtay 2.HD, T.27.04.2004, E.2004/2507, K.2004/5420; Yargıtay 2.HD, T.13.03.2003, E.2003/1650, K.2003/3506.

<sup>430</sup> Danıştay 7.D, T. 22.01.1972, 5945/193 (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 829).

#### 2.1.4.1. Tebligatın ilanla yoluyla yapılacağı haller

İlanen tebliğe çıkılabilmesi için Vergi Usul Kanununda dört Tebligat Kanununda ise bir durum ileri sürülmüştür. Vergi Usul Kanununun 104.maddesinde açıklanmış olan hallerden birinin gerçekleşmiş olması ilanen tebliğin usulüne uygun tebligat olması için yeterlidir. Sırasıyla 104.madde de yer alan durumları ele alalım;

- *Muhatabın adresi hiç bilinmezse (adresin meçhul olması)*; Posta ya da memur vasıtasıyla tebliğe hiç gerek olmaksızın ilanen tebliğe çıkılır<sup>431</sup>. İlanen tebligata gidilmesi için muhatabın adresinin hiçbir şekilde bilinmemesi gerekiyor. Muhatabın adresinin bilinmediğinin ya da adresinin meçhul olduğunun kıstası ise 102.maddedeki usul ve esaslara göre bulunamamasıdır<sup>432</sup>.

Tebligat Kanunu açısından da 28.madde de belirtildiği üzere ilanen tebliğe çıkılmasının şartı muhatabın adresinin hiç bilinmemesi ya da adresin meçhul olmasıdır. Muhatabın adresinin meçhul olduğu tespit edilmeden adreste bulunmadığından hareketle ilanen tebliğe çıkılması usulsüzdür<sup>433</sup>. Bu hususun tespiti için tebliğ memuru tarafından öncelikle mahalle veya köy muhtarına şerh verdirilmek suretiyle durum tespiti yaptırılır. Ardından tebliği çıkaran merci, muhatabın adresini resmî veya özel kurum ve kuruluşlardan gerekli gördüklerinden (askerlik şubesi, vergi, nüfus, tapu daireleri gibi<sup>434</sup>) ve zabıtanın adres araştırması yapar. Buna rağmen ikametgâhı, meskeni veya iş yeri bulunamayan muhataba tebligat yapılamaması nedeniyle ilan yoluyla tebliğe çıkılır(Teb. Kan. md.28). İlanen tebligat yapılabilmesi için tebligat muhatabının kimliğinin bilinmesi, ancak adresinin meçhul olması ve adres araştırmasının yapılması gerekir<sup>435</sup>. Bu hususta Danıştay bir kararında tebliğ memuru tarafından tebliğ zarfının arkasına kapı numarasının belediye tarafından değiştirilmiş olduğundan dolayı aranan şahıs adresinde bulunamamıştır yazılmasına belediyeden kapı numarasını öğrenmek için herhangi bir girişimde bulunmadan doğrudan ilan yoluyla tebliğe çıkılmasını usulsüz olarak kabul etmiştir<sup>436</sup>. Ancak, adres kayıt sisteminde kayıtlı olup da yeni adresini bildirmeden adresini terk eden kişilere ilanen tebligat yapılmaz bu kişilere Tebligat Kanununun 21.maddesi hükümleri

<sup>431</sup> Fethi AYGÜN, “Vergilendirmede Tebligata İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 281, 2012, ss. 42- 52, s. 45; Özbacı, a.g.e., s. 300.

<sup>432</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 110.

<sup>433</sup> Yargıtay 10.CD, T.18.02.2002, E.2001/30474, K.2002/8655.

<sup>434</sup> Yargıtay HGK, T.26.09.2001, E.2001/18-645, K.2001/627; Yargıtay 12.HD, T.24.05.2011, E.2010/28244, K.2011/10462.

<sup>435</sup> Yargıtay 12.HD, T.22.01.2008, E.2007/22950, K.2008/876.

<sup>436</sup> Danıştay 4.D, T.11.03.1999, E.1998/1654, K.1999/1019.

uygulanır. Ayrıca tüzel kişi olup da adresi ticaret sicilinde yazılı olanlara yapılan tebligat sonucu adresini değiştirdiği tespit edilen ancak yeni adresini bildirmeyen şirketlere de ilan tebliğ yoluyla değil Tebligat Kanunu 35.maddeye göre<sup>437</sup> tebligat yapılır<sup>438</sup>.

- *Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olması nedeniyle gönderilmiş tebliğ evrakının geri gelmesi hali;* Muhatabın bilinen adreslerinin hiçbirisinde bulunamaması ve başka bir adresinin saptanamaması durumunda tebligat ilan yoluyla yapılır<sup>439</sup>. VUK 102.madde düzenlenmiş olan komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra edileceği ve keyfiyetin taahhüt ilmühaberine yazılarak imzalanacağına ilişkin hüküm muhatabın adresinin değişmesi, geçici olarak başka yere gitmesi gibi hallerde uygulanacak bir hüküm olması nedeniyle adresini yanlış bildirmiş muhatap için bu kanunun hükmünün uygulanmaması ilan tebliğe yönelik bir engel değildir<sup>440</sup>.

- *Muhatabın adresinden geçici olarak ayrılması halinde yapılan iki tebliğinde başarısız olması halinde,*

- *Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa*

- *Başka sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması;*

Kanunun 103.madde başkaca sebepler diyerek diğer üç fıkra halinde verilen nedenler dışında posta yoluyla tebligat yapılamaması halini de göz önünde bulundurarak böyle bir fıkra koymuştur. Bu hususta başka sebepler neler olabilir dediğimiz de bunlardan bir tanesi; PTT görevlisinin grevde olması<sup>441</sup>, posta idaresinin tebligat yapacağı adrese askeri harekât yapılması, salgın hastalık olması, doğa olayları nedeniyle ulaşamaması gibi nedenler<sup>442</sup>, görüşme mektubu düzenlenmek suretiyle daire davet edilenlerin görüşmeye iştirak etmeme halinde<sup>443</sup> de ilan yoluyla tebligat yapılmasında bir usulsüzlük yoktur.

Tebligat Kanunu çerçevesinde yapılan tebligatlarda ilan yoluna başvurularak yapılan tebliğler sadece adresin meçhul olması halinde geçerliken Vergi Usul Kanununda

<sup>437</sup> Yargıtay HGK, T.26.05.2004, E.2004/15-321, K.2004/301. Benzer karar için Bkz; Yargıtay 10.CD, T.30.06.2003, E.2002/29512, K.2003/17956.

<sup>438</sup> Mahmut Bilgen, **Tebligat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 518.

<sup>439</sup> Danıştay VDDK, T.17.04.2009, E.2008/670, K.2009/173; Danıştay 3.D, T.20.09.2007, E.2006/4002, K.2007/2453;

<sup>440</sup> Danıştay 3.D, T. 26.02.1985, E. 1985/79, K. 1985/702.

<sup>441</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 301. Posta idaresinin grevde olması hususu bir imkansızlığa işaret etse de Özellikle *Maliye Bakanlığı ve taşra teşkilatının* yapacağı tebliğlerde memur vasıtasıyla tebliğ yoluna gidilerek posta memurunun grev nedeniyle yapmaktan kaçındığı tebliğ yerine getirilebilir.

<sup>442</sup> Kızılot, a.g.e., s. 888.

<sup>443</sup> Aslan, a.g.m., s. 9.

ise görüldüğü üzere muhatabın adresinin meçhul olması, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olması nedeniyle gönderilmiş tebliğ evrakının geri gelmesi, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması, muhatabın adresinden geçici olarak ayrılması halinde yapılan iki tebliğinde başarısız olması ve başka sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması hallerinde başvurulacak bir yöntemdir. Kanunda yazılı bu haller dışında ilan tebligat yapılamayacağı Danıştay kararıyla sabittir<sup>444</sup>.

#### 2.1.4.2. İlanın içeriği

Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu açısından İlanın içeriği konusunda bir takım benzerlikler olsa farklılıklar daha çoktur.

Vergi Usul Kanunu açısından ilanın içeriğinde bulunması gereken bilgiler<sup>445</sup>;

- Muhatabın adı-soyadı veya Tüzel kişi ise unvanı, vergi kimlik numarası ile adresi,
- Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın dönemi, türü ve miktarı,
- İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığı ile müracaat etmesi ya da taahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğin yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususu yazılır (VUK md.105).

Birden fazla mükellefe ait ilanla ilgili bilgilere, aynı ilan yazısında yer verilebileceğinden, ilan yazısı alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanacak ve yazının her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir. İlan yazısının her sayfası; vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı veya yetki vermesi halinde vergi müdürü veyahut ilgili müdür yardımcısı, başkanlık şeklinde örgütlenmeyen bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü veya yetki vereceği ilgili müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde malmüdürü veya yetki vermesi halinde gelir servisi şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir<sup>446</sup>.

<sup>444</sup> Danıştay 7.D, T. 22.01.1972, E. 1971/5947, K. 1972/229 (Danıştay Başkanlığı, **Danıştay Yedinci Daire Kararları- Birinci Kitap 1965- 1976**, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1977, s. 51).

<sup>445</sup> 28.02.2005 Tarih ve 25741 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Maliye Bakanlığının 345 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

<sup>446</sup> 345 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Tebliğat Kanununda ise (T.İ.U.E md.92/4);

- Muhatapların ad ve soyadları,
- İşleri,
- İkametgâh veya mesken ya da işyeri adresi,
- Tebliğ olunacak evrakın içeriğinin özeti ve sebebi,
- Tebliğin anlaşılabilir şekilde konusu (Teb. Yön md.51),
- İlanın verildiği mercii,
- İlan daveti gerekiyorsa; nerede, ne için, hangi gün ve saatte hazır bulunacağı yazılır.

İlanın içermesi gereken bilgilerle ilgili olarak Tebliğat Kanununda özellikle tebliğ olunacak evrakın içeriğinin özeti ve sebebi ile birlikte tebliğin konusuna da yer verilmektedir. Bu hususta vergi tebliğlerinin düzenlendiği Vergi Usul Kanununda ilan tebliğ içeriği ile ilgili ne kanunda ne de 345 sayılı genel tebliğde bu hususta bir düzenleme bulunmamaktadır. Tebliğin özeti, sebebi ve konusunun ilanının içeriğinde yer alması hususun anlaşılması ve ciddiyetinin kavranması açısından hem uyarıcı hem de bilgilendirici bir etkiye sahip olabilir. İhbarnamelerin ilan yolu ile tebliği esnasında kanunda öngörülen şartların yerine getirildiği vergi dairesince tebliğe has belgelerle kanıtlanmadan usulüne uygun olarak tebliğ işlemi yapıldığından söz edilemez<sup>447</sup>.

#### **2.1.4.3. İlanın şekli**

Vergi usul Kanununun 104.madesinde Tebliğat Kanununun ise 29.maddesinde düzenlenmiş olan ilan tebliğatın şekli temel olarak Vergi Usul Kanununda maktu değer üzerine göre şekillenirken Tebliğat Kanununda genel bir şekil belirlendiği görülmektedir. Vergi Usul Kanununda ilan tebliğ şekli üç fıkra üzerinde şekillenmiştir. İlanın yapılmasında asıl olan, ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerindeki ilan panosuna asılması olduğu ilan yazısı vergi veya cezasının maktu değerine bakılmaksızın tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılacaktır. İlanın asılması keyfiyet ve tarih koymak üzere bir tutanakla tespit edildikten sonra ilan yazısının askıya çıkarılmasını müteakiben gecikilmeksizin üzerine “*ilan*” yazmak suretiyle (T.İ.U.E md.88) bir örneği muhatapın bilinen en son adresinin olduğu mahallin muhtarına gönderilecektir.

<sup>447</sup> Danıştay 3.D, T. 02.04.1985, E. 1985/34, K. 1985/1107.



Mükellefin yabancı memlekette bulunan bilinen adresi varsa tebliğ olunacak evrakın örnekleri ayrıca posta ile yolların. Ancak yurtdışında muhataba tebliğ evrakının tebliğ edilemediğine ilişkin olarak başkonsolosluk yazısı geri dönmeden ilan yoluyla tebliğe çıkılamaz<sup>448</sup>. İlan şeklinin belirlenmesinde, sadece vergi aslı dikkate alınır. Vergi aslı tutarı 102.madde de belirlenen 1.900 TL'lik<sup>449</sup> tutarı geçerse, haddi geçen miktar esas alınarak cezası vergi aslına bağlı olmak şartıyla hem vergi aslı hem de vergi cezası için benimsenen ilan şekli aynı olacaktır. Ancak vergi cezası vergi aslına bağlı değilse, vergi aslı dikkate alınmadan vergi cezası dikkate alınarak ilan şekli tespit edilecektir<sup>450</sup>. Ayrıca mükellefin üzerine doğmuş olan iki ayrı vergi aslına ilişkin değerleri toplamı esas alınarak değil ayrı ayrı değerleri esas alınarak ilan tebliğinin şeklinin belirlenmesi gerekir<sup>451</sup>.

Tebliğin konusu vergi veya cezası ayrı ayrı olmak üzere;

- **1.900TL'den az** olduğu takdirde hazırlanan ilan yazısı için ayrıca bölgesel veya ulusal gazete de tebliğe çıkılmaz.
- **1.900TL ile 190.000TL arasında** ise, ilan yazısı, tebliği çıkaran vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içerisinde çıkan bir ya da daha fazla gazete de yayımlanır. Belediye sınırları içinde herhangi bir gazete yayınlanmaması halinde sadece tebliği çıkaran vergi dairesinin ilan panosuna asılması yeterlidir<sup>452</sup>.
- **190.000TL'yi aşması** halinde ilan yazısı hem vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içerisinde çıkan bir ya da daha fazla gazete de hem de Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerin birinde yayımlanır.

İlan konusu tutara bakılmaksızın ilan yazısının vergi dairesi panosuna asıldığı tarih ilanın **askı tarihi** olarak esas alınır. Bu tarihi takip eden **15. (on beşinci) gün ilan tarihi** olarak kabul edilir. İlan tarihini izleyen **(1) bir ayın sonu** ise **tebliğ tarihidir**<sup>453</sup>.

İlan tebliğinin Tebligat Kanununda yapılması için öncelikle tebliği çıkaran mercinin gerekçesiyle berber ilan tebliğe karar vermesi gerekir. Tebliği çıkarak mercii ilanına

<sup>448</sup> Danıştay 7.D, T. 25.06.1973, E. 1971/5336, K. 1973/2279 (Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap, s. 66).

<sup>449</sup> 30.12.2014 Tarihli ve 29221 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Maliye Bakanlığının 442 Sıra No'lu Tebliği ile 1.1.2015 Tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktarlardır.

<sup>450</sup> 28.02.2005 Tarih ve 25741 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Maliye Bakanlığının 345 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

<sup>451</sup> Danıştay 9.D, T. 22.06.1982, E. 1985/34, K. 1985/1107.

<sup>452</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015, s. 183.

<sup>453</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s. 183.

karar verdiği durum için muhatabın en güvenilir şekilde öğrenmesini sağlayacak bir gazete de ve varsa ayrıca tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayımlanan bir gazetede, muhatabın en güvenilir şekilde öğrenmesini sağlayacak gazete tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayımlanan bir gazete ise sadece bu gazete de ilan yapılır. Gazete ilanının haricinde ayrıca Basın İlan Kurumu vasıtasıyla elektronik ilan da yapılır (Teb. Yön. md.49/1). Yargıtay bazı kararlarında Resmi Gazeteyi, kolayca ulaşma ve tebligatı öğrenme olanağını kısıtladığı en güvenilir bir gazete olmadığı gerekçesiyle bu yolla yapılan ilan tebligatın usulüne uygun bulunmadığını kabul etmiştir<sup>454</sup>. Ancak Yargıtay bir kararında ise, tirajı yüksek olan bir gazeteyi en güvenilir şekilde öğrenilmesini sağlayacak bir gazete olarak kabul etmiştir<sup>455</sup>.

Tebliğ olunacak evrak ve ilan sureti bir ay süreyle tebliği çıkaran mercide (örneğin; ilan mahkeme divannamesine asılması<sup>456</sup>) herkesin kolayca görebileceği bir yere asılır (Teb. Yön. md.49/1b) ve usulüne uygun bir ilan olması için asıldığına dair zabıt tutulması gerekir<sup>457</sup> Ardından tebliğ olunacak evrak ve ilan sureti *bir ay süreyle* tebliği çıkaran mercide herkesin kolayca görebileceği bir yere asılır (Teb. Yön. md.49/1c). Adresi yabancı ülkede bulunan muhataplara, tebliğ evrakı ile ilan örnekleri varsa bilinen en son adreslerine posta makbuzu saklanmak koşulu ile iadeli taahhütlü olarak mektupla gönderilir (Teb. Yön. md.49/2). Tebliğ çıkaran merci gerektiği takdirde ikinci defa ilan tebliğe karar verebilir. Ancak iki ilan arasındaki süre bir haftadan az olamaz. İkinci ilan ihtiyaç halinde yabancı ülke gazeteleriyle de yaptırılabilir (Teb. K. md.29). İlan tebliğ, kural olarak ilan asıldığı ve gazetelerde yayımlandığı tarihlerden sonuncusu hangisi ise o gün<sup>458</sup> yani son ilan tarihinden itibaren 7 (*yedi*) gün sonra yapılmış sayılmakla birlikte bu süreyi 15 güne kadar takdir etme yetkisi tebliği çıkaran mercie tanınmıştır (Teb. K. md.31).

<sup>454</sup> Yargıtay 7.CD, T.13.04.2009, E.2006/10711, K.2009/4435; Yargıtay 10.CD, T.30.06.2003, E.2002/29512, K.2003/17956; Yargıtay 10.CD, T.12.03.2002, E.2002/4920, K.2002/11857; Yargıtay 10.CD, T.18.02.2002, E.2001/30474, K.2002/8655.

<sup>455</sup> Yargıtay 12.HD, T.22.10.2002, E.2002/20208, K.2002/21453.

<sup>456</sup> Yargıtay 19.HD, T.10.03.2005, E.2005/333, K.2005/2525.

<sup>457</sup> Yargıtay 10.CD, T.11.07.2005, E.2004/24625, K.2005/8441; Yargıtay 10.CD, T.18.02.2002, E.2001/30474, K.2002/8655; Yargıtay 6.HD, T.23.02.2004, E.2004/938, K.2004/1033; Yargıtay 6.HD, T.15.03.2004, E.2004/1622, K.2004/1723.

<sup>458</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 565.

**Tablo 9: İlanen Tebliğatın Şekli**

Kanunlar	Tutar*	İlan Şekli	Muhtarlığa Gönderme	İlan Tarihi	Tebliğ Tarihi
Vergi Usul Kanunu	TKM < 1900 TL	İlan panosu	Gönderilir	Panoya asıldığı tarihi takip eden 15.gün	İlan tarihini takip eden 1 ay
	1900 TL ≤ TKM < 190.000 TL	İlan panosu + Varsa yerel gazete	Gönderilir		
	TKM > 190.000 TL	İlan panosu + Yerel gazete + Ulusal gazetede	Gönderilir		
Tebliğat Kanunu	Tutar sınırı yok	İlan panosu + Öğrenmesi en kolay olan gazete + Yerel gazete + Elektronik ortam	Öğrenmesi en kolay gazete yerel gazete ise sadece yerel gazete + Gönderilmez	İlanın asıldığı ve gazetelerde yayımlandığı tarihlerden en sonuncusunun günü	İlan tarihini takip eden 7 gün sonra
* Tutar bölümünde tebliğin konusu meblağ “TKM” ile ifade edilmiştir.					

**Kaynak;** Vergi Usul Kanununa ilişkin ilanen tebliğe ilişkin kısım Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s. 183, Tebliğat Kanununa göre ilanen tebliğe ilişkin kısım tarafımca yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu arasında ilan edilen tebligata ilişkin göze çarpan önemli farklılıklardan bir tanesi Vergi Usul Kanununda ilan edilen tebliğin şeklini tebliğin konusunun maktu değeri belirlerken Tebligat Kanununda genel bir şekil üzerinden tebliğ yoluna gidildiği görülmektedir. Tebligat Kanunun üstün yanları diye bileceğimiz elektronik yolla ilan edilen tebliğ, tebliğ idaresinin gereklilik halinde *ikinci kez* ilan edilen tebliğe çıkabilmesi, tebliğ tarihini *15 güne kadar* uzatma yetkisine sahip olması ve ihtiyaç halinde yabancı ülke gazetelerinden faydalanılabilmesi diğer farklarıdır. Özellikle günümüzde internet teknolojisinin gelişmesi ile beraber gazete yanında elektronik ortamda yapılacak ilan edilen tebligat ile muhatabın tebligattan haberdar olma ihtimali klasik yöntemlere göre çok daha fazla artmakta böylece muhatabın son çare tebligattan haberdar olmasını sağlayan ilan edilen tebligatın amacına ulaşma ihtimali artmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununa tabi olan tebliğler için yapılacak tebliğlerde de kanun maddesinin de bir düzenleme yapılarak ilan panosuna asma, gazete ile duyurmaya ek bir yol olarak elektronik yolla ilan edilen tebliğe başvurulması ilan edilen tebliğin esas amacı olan muhataba ulaşma konusunda daha yerinde olacaktır<sup>459</sup>.

### 2.1.5. Elektronik Tebligat

İçinde bulunduğumuz yüzyılda bilim ve teknolojinin hızla gelişmesi ile beraber internet teknolojisi de buna paralel olarak gelişmekte ve hızla hayatımızın her alanında yerini almaktadır. Ülkemizin internet teknolojisinin ilk yaygın kullanılmaya başlandığı 1998 yılında 229.885 kullanıcı bu imkândan faydalanırken 2009 yılında bu rakam 8.849.779 ve nihayet 2014 yılında 41.272.940'a ulaşmıştır<sup>460</sup>. Türkiye şartlarından her ailenin ortama olarak dört kişilik yani çekirdek aile yapısına sahip olduğu düşünüldüğün de ortama olarak her hanede veya işyerinde internet kullanıldığı sonucuna ulaşılabilir. Hal

---

<sup>459</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 104.maddesinde ilanın şekli arasında elektronik ortamda tebliğe ilişkin bir düzenleme olmamasına rağmen İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16.06.2015 tarihinde başlatmış olduğu elektronik ortamda "*İlanen Tebligat Sorgulama*" ekranı ile mükelleflerine hizmet sunmaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının bu hizmeti sunma gerekçesi ise normal yolla yapılan ilan edilen tebligatta muhatabın tebliğden haberdar olmaması nedeniyle mağdur olduğu bu uygulama ile mağduriyetlerin önüne geçilmesinin hedeflendiği bildirilmektedir. İlgili linke İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının sitesinden Mükellef- Online İşlemler- İlanen Tebligat Sorgulama ekranında ulaşmak mümkündür. <http://servis.ivdb.gov.tr/teblig/> (ET. 20.06.2015).

<sup>460</sup> [http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt\\_id=1062](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=1062) (ET. 25.05.2015).

böyle olunca kamu kurumları hem bürokrasiden uzaklaşmak hem de iki tarafın yüz yüze gelmesi anlayışı yerine muhataba yedi gün yirmi dört saat yerinde hizmet vererek hizmet kalitesini artırmak<sup>461</sup>, hizmet sunma ve hizmet alma maliyetlerini asgari düzeye indirme, hizmet alan muhatabın daha fazla memnuniyeti, işin muhatabının aslına ulaşmak ve tüm bunların sonucunda daha fazla güven ve daha fazla katılım sağlanması<sup>462</sup> amacıyla temel e-devlet sistemlerinin geliştirilmesi amacıyla proje bazlı olarak 1997 yılında Ulaştırma Bakanlığı öncülüğünde yürütülen “Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Plânı”<sup>463</sup> ve ardından gelen Elektronik Ticaret Ağının kurulması, 1998 yılında Başbakanlık genelgesiyle oluşturulan “Kamu Net Teknik Kurulu” gerek e-Avrupa gerekse e-Türkiye çalışmaları ile elektronik devlet kapısı oluşturulması çalışmalarına başlamıştır<sup>464</sup>.

Elektronik devlet, vatandaş ile devlet ilişkisinin zaman ve mekâna bağlı kalmaksızın karşılıklı olarak ağ ortamında gerçekleştiği ve devletin hizmetlerinin büyük çoğunluğunu bu ağ üzerinden gerçekleştirdiği buna karşılık muhataplarında bu ağı kullanarak vatandaşlık görevini yerine getirdiği bir sistemdir<sup>465</sup>. Bu sistem sadece muhatabın bilgiye erişmesi taleplerini karşılamamakta aynı zamanda kamu hizmetlerinin elektronik yapılar içerisinde görülebilmesi ve çeşitli bilgilere kamu kurumları arasında erişim şeffaflığı tanınması açısından da önemli bir uygulamadır<sup>466</sup>. Muhatap ile kamu kurumu arasında adeta bir köprü rolünü üstlenen e-dönüşüm atılımına verilebilecek en önemli örneklerden birisi 1972 yılında alt yapısı oluşturulmaya başlanan ve 2002 yılı Kasım ayında hizmete sunulan MERNİS (Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi) bir diğeri proje vergi hizmetlerinin elektronik ortamda yürütülmesi amacıyla oluşturulan VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Projesi) ve devamında VEDOP II ve VEDOP III projeleri ile e-beyanname, e-vergi levhası uygulamaları ile internet vergi dairesi oluşturma (<https://intvrg.gib.gov.tr/>) çabaları<sup>467</sup>, Adalet Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı, bağlı ve

<sup>461</sup> Adnan Gerçek ve Diğerleri, **Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi**, Bilgesem Yayınları, 2013, s. 22.

<sup>462</sup> S. Sadi Seferoğlu, Fatma Kübra Çelen ve Aygül Çelik, “Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları: Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Üstüne Bir Analiz”, [http://yunus.hacettepe.edu.tr/~sadi/yayin/Kitap\\_e-Ogrenme-II\\_Bolum-19.pdf](http://yunus.hacettepe.edu.tr/~sadi/yayin/Kitap_e-Ogrenme-II_Bolum-19.pdf), s. 283- 284, (ET. 25.05.2015).

<sup>463</sup> Gerçek vd., a.g.e., s. 38.

<sup>464</sup> Oğuzhan Çarıklı, “Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, Yıl: 2010/2, s. 102.

<sup>465</sup> İstanbul Ticaret Odası, **E-Devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri**, Hazırlayan İbrahim Kırçova, İstanbul Ticaret Odası Yayın No 2003-38, İstanbul, 2003, s. 17.

<sup>466</sup> Demokan Demirel, “E-Devlet Ve Dünya Örnekleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 61, s. 89.

<sup>467</sup> Emrah Erdem, “E-Devlet Uygulamaları Açısından Türkiye İncelemesi ve Bir Model Önerisi”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 33, s. 739.

ilgili kuruluşlarının, adli ve idari tüm yargı birimlerinin iç otomasyonu ve kamu kurum ve kuruluşları ile uyumu sağlayan e-adalet projesi UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi) projesi<sup>468</sup> gibi projeler devletin e-dönüşüm yolunda kat ettiği kilometre taşlarından bazılarıdır.

Devletin e-dönüşüm kapsamında geliştirmiş olduğu bir diğer uygulama da e-tebligat uygulamasıdır. Aslında bu kapsamda ilk olarak 2004 yılında 4.Türkiye İktisat Kongresinde Adalet Bakanlığı yetkilileri tarafından konu gündeme gelmişse<sup>469</sup> de bu konuda 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı kanun<sup>470</sup> ile Vergi Usul Kanuna 107/A maddesi eklenmek suretiyle Tebligat Kanununda ise 11.01.2011 tarihinde 6099 sayılı kanun<sup>471</sup> ile 7/A maddesi eklenmek suretiyle e-tebligat yürürlüğe girmiştir. Vergi Usul Kanunu 107/A maddesi hükmü gereğince yapılacak tebligat işlemleri için Maliye Bakanlığı her türlü teknik altyapıyı kurma veya kurulmuş olanı kullanmaya ve elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları düzenlemeye yetkili mercii iken Tebligat Kanunu 7/A çerçevesinde yapılacak elektronik tebliğ işlemleri için ise Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan *Elektronik Tebligat Yönetmeliği*<sup>472</sup> usul ve esasların belirlenmesi konusunda yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığının yetkisini kullanarak yayınlamış olduğu 30.03.2015 tarihli *Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı Elektronik Tebligat Sistemine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*<sup>473</sup> bu kapsamda değerlendirilebilir. Elektronik tebligata ilişkin olarak her türlü teknik alt yapıyı kurarak faaliyete geçirme hususunda Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılacak e-tebligatlarda *Maliye Bakanlığı* yetkili kılınmışken (VUK md.107) Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılacak e-tebliğlerde ise *Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü* yetkili kılınmıştır<sup>474</sup>.

<sup>468</sup> TC Adalet Bakanlığı Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, **UYAP Tanıtım Kitapçığı**, <http://www.uyap.gov.tr/Dokumanlar/kitaplar/uyapkitapcik.pdf>, s. 1 (ET. 25.05.2015).

<sup>469</sup> Cengiz Tanrıku, “Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat”, **TBB Dergisi**, Sayı 85, 2009, S. 320.

<sup>470</sup> 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 23.07.2010 Tarihinde kabul edilen 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

<sup>471</sup> 19.01.2011 Tarih ve 27820 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11.01.2011 Tarihinde kabul edilen 6099 Sayılı Tebligat Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

<sup>472</sup> 19.01.2013 Tarih ve 28533 Sayılı Resmi Gazetede Adalet Bakanlığı tarafından yayımlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliği.

<sup>473</sup> 30.03.2015 Tarih ve 29311 Sayılı Resmi Gazetede Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı Elektronik Tebligat Sistemine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

<sup>474</sup> 6099 sayılı Tebligat Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 13.madde altında yer alan Geçici madde 1.

Vergi işlemleri için yapılacak elektronik tebligat işlemlerinde esas alınacak 107/A maddesi gereğince tebliğe elverişli elektronik bir adres ile Maliye Bakanlığının oluşturduğu teknik alt yapı vasıtasıyla tebliğ yapılabileceği ve muhatabın adresine tebliğ ulaştığı tarihi takip eden günden başlamak üzere beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı belirtilmiştir (VUK md.107/A). Ancak Maliye Bakanlığı tarafından 30.03.2015 tarihinde yayımlanan yönetmelik sadece 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanunun<sup>475</sup> Elektronik Tebligata ilişkin 9/A maddesine<sup>476</sup> dayanarak bu kanunun ve 6415 sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun<sup>477</sup> kapsamında yapılacak elektronik tebligatlar için uygulanacağı hüküm altına alınmış dolayısı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107/A maddesi kapsamında yapılacak elektronik tebligatları kapsamayacaktır. Bu hususta vergi işlemleri ile elektronik tebligatın yapılması hususunda 107/A maddesi bu usulde tebligat yapılabileceği hüküm altına alınmışken Maliye Bakanlığı kendisine verilen teknik alt yapıyı oluşturma ve usul ile esasları belirleme yetkisini henüz kullanmamıştır. Ancak her ne kadar vergi işlemleri ile alakalı olarak Maliye Bakanlığının e-tebligata ilişkin herhangi bir düzenlemesi olmamasına karşın Tebligat Kanunu hükümlerine tabi olan vergi mahkemesine ilişkin tebliğler, Sayıştay tebliğleri ve genel bütçeli idare kapsamında olan Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan idari tebligatlar için Tebligat Kanunu 7/A hükümleri ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde e-tebligat yapılması mümkündür.

Tebligat Kanununun 7/A maddesinde e-tebligat işlemi tebligatın muhatapları açısından zorunlu olarak elektronik tebligata tabi olanlar ve ihtiyari olarak bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyenler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. 19.01.2013 tarihinden itibaren Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik ortamda tebligat yapılması zorunluluğu getirilmiştir (Teb. Yön.

<sup>475</sup> 18.10.2006 Tarih ve 26323 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11.10.2006 Tarihinde kabul edilen 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun.

<sup>476</sup> Elektronik Tebligat yan başlıklı 9/A maddesi;

(1) Bu Kanun ve 7.2.2013 tarihli ve 6415 sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanması kapsamında yapılacak tebligatlar, 11.2.1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanununun 7/A maddesinde düzenlenen elektronik tebligata ilişkin usullere bağlı olmaksızın, elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve tebligata elektronik ortamda cevap verilmesi istenebilir. Bu şekilde yapılan tebligatlar karşı tarafa ulaştığında tebliğ edilmiş sayılır.

(2) Başkanlık, elektronik ortamda yapılacak tebligatla ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma ve cevapların elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirmeye, elektronik ortamda tebliğ yapılacaklar ile elektronik ortamdaki tebligata ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

<sup>477</sup> 16.02.2013 Tarih ve 28561 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 07.02.2013 Tarihinde kabul edilen 6415 Sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun.

md.7/A). Yapılacak elektronik tebligatın öncelikle Elektronik Tebligat Yönetmeliğinde yer alan usul ve şekil kurallarına uygun olarak hazırlanması ve tebliğin bu şekilde yapılması gerekir. Elektronik tebligattan söz edebilmek için öncelikle tebligatı çıkaran merci ile elektronik tebligat hizmetinden yararlanacak muhatabın kayıtlı elektronik posta hizmet (KEP)<sup>478</sup> sağlayıcıları<sup>479</sup> olan PTT idaresi veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bu işi yapmak için kurulan anonim şirketlere başvurması<sup>480</sup> gerekir<sup>481</sup>. Tebligat çıkaran merci yapmış olduğu başvuruda tebligat adresini hangi birim ve personelin kullanacağını belirtmekle mükelleftir. Tebliğ çıkaran merciinin talebi halinde merci bünyesinde bulunan tüm birimler için tek bir elektronik tebligat adresi kullanılabilir (ET Yön. md.6). Kendisine kanuni zorunluluk olarak elektronik tebligat yapılması gereken ancak elektronik tebligat adresi edinmeyen muhataplara MERSİS'te<sup>482</sup> kayıtlı olan tebligat adreslerine, elektronik tebligat adresi edinmeleri için MERSİS'ten sorumlu kurum tarafından bildirim yapılır (ET Yön. md.14/10). Bu hususta zorunluluk olmasına rağmen yükümlülüğünü yerine getirmeyen muhataplar için 7201 sayılı kanunda doğrudan bir cezai hüküm öngörülmemiştir<sup>483</sup>. Elektronik tebliğe uygun olarak adres temin edildikten sonra e-

<sup>478</sup> KEP Sistemi; Elektronik iletişim platformları aracılığı ile gerçekleşen, gönderildi ve alındı onayları da dâhil olmak üzere KEP iletilerinin tüm süreçlerine ilişkin delil oluşturması, güvenli bir şekilde kimlik tespiti yapılabilmesi amacıyla elektronik iletilerin, gönderimi ve teslimatı da dâhil e-tebligatın kullanımına ilişkin olarak hukuki delil sağlayan, elektronik postanın güvenilir ve nitelikli şeklidir (KEP Yön. md.4/i-o).

<sup>479</sup> Posta hizmet sağlayıcıları 27.05.2015 Tarihi itibarıyla 13 adet olup ulusal hizmet sunumu yapmak amacıyla yetkilendirilmişlerdir. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi hariç olmak üzere diğer hizmet sağlayıcılarının yetkileri 15 (on beş) yıl ile sınırlandırılmıştır. Hizmet sağlayıcıları listesi; Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, Kurye Net Motorlu Kuryecilik ve Dağıtım Hizmetleri Anonim Şirketi, İnter Global Kargo Ticaret Limited Şirketi, TNT International Express Taşımacılık Ticaret Limited Şirketi, Yurt İçi Kargo Servisi Anonim Şirketi, AGT Kurye Hizmetleri Anonim Şirketi, DHL Worldwide Express Taşımacılık ve Ticaret Anonim Şirketi, Interposta Dağıtım ve Lojistik Hizmetleri Anonim Şirketi, MNG Kargo Yurtiçi ve Yurtdışı Taşımacılık Anonim Şirketi, Telekurye Dağıtım ve Kurye Hizmetleri Anonim Şirketi, Marmara Mavi Kurye Dağıtım Lojistik ve Taşımacılık Hizmetleri Ticaret Limited Şirketi, Alternatif Dağıtım Taşımacılık Kurye Hizmetleri Tanıtım ve Pazarlama Ticaret Limited Şirketi, Aktif İleti ve Kurye Hizmetleri Anonim Şirkettir. Bkz; Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, [http://www.tk.gov.tr/posta\\_sektoru/yetkilendirme/postahizmetstayslayicilar.php](http://www.tk.gov.tr/posta_sektoru/yetkilendirme/postahizmetstayslayicilar.php), (ET.27.05.2015).

<sup>480</sup> Kayıtlı elektronik posta hesabı gerçek ve tüzel kişiler tarafından alınabilir. Gerçek kişiler tarafından yapılan talepte kimlik tespiti için gerçek kişinin nüfus cüzdanı, pasaport ve sürücü belgesi gibi fotoğraflı ve kimlik yerine geçen geçerli resimli belgeler veya elektronik imza kullanılırken, Tüzel kişilerin talebi halinde ise MERSİS vasıtasıyla MERSİS NO kullanılır (KEP Yön. md.9).

<sup>481</sup> 25.08.2011 Tarih ve 28036 Sayılı Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2.madde.

<sup>482</sup> Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından oluşturulan ve yönetilen Merkezi Sicil Kayıt Sistemini ifade eder (ET Yön. md.3/D).

<sup>483</sup> Birgül Dikmen, "Elektronik Tebligata İlişkin Yapılan Son Düzenlemeler: " E- Tebligat Dönemi Başlıyor", **Vergi Dünyası**, Sayı: 380, Nisan 2013, ss.57-68, s. 63.



tebligat gönderme işlemi tebligatı<sup>484</sup> gönderen merciinin sistemi ile idarenin sistemi arasında yapılacak entegrasyonla sağlanır (ET Yön. md.6/2). Tebligatı çıkaracak merci, idarenin vermiş olduğu elektronik tebligat aracılığı ile elektronik tebligat mesajını PTT'ye iletir (ET Yön md.8). Kendisine elektronik tebligat mesajı ulaşan idare bu mesajı gönderildiğine ilişkin alındığı ve / veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesini sağlayan zaman damgası<sup>485</sup> ile ilişkilendirerek muhatabın elektronik tebligat adresine yollar (ET Yön. md.9). Eğer muhatap PTT haricinde farklı bir hizmet sağlayıcısından elektronik tebligat adresi almışsa bu durumda tebliğ çıkaran merci tarafından PTT'ye iletilen mesaj zaman damgası ile hizmet sağlayıcının sunucusuna iletilir. İletiyi alan hizmet sunucusu zaman damgasıyla ilişkilendirerek kimlik doğrulaması yaptığı tebliği almaya yetkili olan muhatabın (ET Yön. md.12/2) elektronik tebligat adresine mesajı iletir (ET Yön. md.9/1). Ayrıca muhatap hizmet sağlayıcıya başka bir elektronik adres ya da kısa mesaj alma özelliği olan telefon numarası vermişse masraflar<sup>486</sup> muhataba ait olmak üzere kayıtlı elektronik posta adresine tebligat geldiğine dair bilgilendirme mesajı tebligatın muhatabın kayıtlı elektronik posta adresine ulaştığı anda gönderilir<sup>487</sup>. Böylece elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır (Teb. K. md.7/A). Bu durumda altıncı gün, tebliğ tarihinden itibaren sürelerin dikkate alınması gereken ilk gündür<sup>488</sup>. Muhatap elektronik tebligat adresine, güvenli elektronik imzasını kullanarak veya hizmet sağlayıcısından temin edilen parola ve şifre ile birlikte sisteme kaydolurken vermiş olduğu kısa mesaj alma özelliği olan telefon numarasına gelen tek kullanımlık şifre ile erişir (ET Yön.12/1).

PTT veya diğer hizmet sağlayıcılar zaman damgası bilgisi ve mesaj özetleri ile birlikte sistemlerinde tüm süreçlerin olay kayıtları tutulur ve otuz yıl süreyle saklanır. Muhatabın adresine elektronik tebligatın iletilip iletilmediği ve gecikme oluşmuşsa bu gecikme olması halinde bu gecikmeye ilişkin ilgili olay kayıtları PTT vasıtasıyla derhal

---

<sup>484</sup> Muhatapların elektronik adresleri veya bu adrese ilişkin değişiklikler; TC numarası veya MERSİS numarası ile eşleştirilerek hizmet sağlayıcılar arasında bütünleşme sağlanacak şekilde tüm hizmet sağlayanların erişimine açık elektronik hizmet alanlar listesinde tutulur. Elektronik tebligat hizmetinden isteğe bağlı olarak yararlananlar isteğe bağlı olarak bu listede yer alırlar (ET Yön. md.6/5).

<sup>485</sup> 23.01.2004 Tarih ve 25355 Sayılı 15.01.2004 Tarihinde kabul edilen Elektronik İmza Kanunu madde 3/h.

<sup>486</sup> PTT AŞ tarafından sunulan hizmet sağlayıcılıkla ilgili olarak 2015 yılı için geçerli ücret panosu için Bkz; <http://pttkep.gov.tr/ucretler.php>, (ET. 27.05.2015).

<sup>487</sup> Bu bilgilendirmenin herhangi bir nedenle yapılamamış olması, tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemez (ET Yön. md.10/3).

<sup>488</sup> Özlem Tüzüner, "Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2011/4, s. 146

tebliği çıkararak mercie bildirilir (ET Yön. md.9). Muhataba elektronik yolla tebligat yapılamaması halinde 7201 sayılı tebligat kanunundaki diğer yollarla tebligat yapılışına gidilir. Ancak bundan sonraki tebligatların elektronik ortamda yapılacağı bildirilir (ET Yön. md.7/3). Muhatabın elektronik tebligat adresine tebligat çıkarılmaması durumunda CD yoluyla tebligat Avusturya e- tebligat işlemlerinde tercih edilen bir yoldur<sup>489</sup>. Elektronik tebligat hizmetinin kullanıma kapatılması isteğe bağlı olabileceği gibi gerçek kişilerde ölüm, ceza infaz kurumuna girme, askerlik hizmeti ve tüzel kişilerde ise tüzel kişiliğin sona ermesi ve benzeri nedenlerle Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki yönetmeliğin ilgili hükümleri uygulanarak gerçekleştirilir. Kamu kurum ve kuruluşların hizmetin sonlandırılması talebini yazılı olarak yapmaları gerekirken gerçek kişiler elektronik ortamda elektronik imza vasıtasıyla yapabilirler. Hizmetin kapatılmasının isteğe bağlı olmadığı (ölüm, askerlik vb.) durumlarda ise sistem tarafından otomatik olarak askıya alınabilir ya da kapatılabilir (ET Yön. md.13). Kullanıma kapatılan elektronik tebligat adresi üç ay süre ile muhatabın erişimine açık kalmak kaydıyla tebligat alımı ve gönderimi engellenir (ET Yön. md.13/5). Üç aylık sürenin dolmasının ardından kayıtlı elektronik posta adresi tamamen kullanıma kapatılır (KEP Yön. md.13/5).

Tebliğat niteliği gereği devletin kendi içerisinde haberleşmesini düzenlediği gibi bireylerle irtibatı da sağlayan kamu hukuku ile özel hukuk arasında kendisine yer bulan bir işlemdir. Bu nedenle olsa gerek e- tebligat, noter marifetiyle gönderilen ihtar ve ihbarlar, yargılama, kamu ihalesi ve sosyal güvenlik, vergi, gümrük işlemleri gibi her kesimin faydalanabileceği bir yapıya sahiptir<sup>490</sup>. E- tebligat işlemlerinin gerçekleştirilmesi açısından Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılacak tebliğler için kanuni alt yapı ile birlikte usul ve esasları belirleyen bir yönetmelik hazırlandığı ve uygulamaya konulduğu görülse de Maliye Bakanlığı nezdinde VUK 107/A hükümleri çerçevesinde yapılacak e- tebligat işlemlerine ilişkin usul ve esasların belirleneceği bir yönetmeliğin olmaması vergi işlemleri ile ilgili tebliğlerin etkin, ekonomik ve daha kısa sürede yapılması posta yolunda karşılaşılan birçok sorunun önüne geçmesi, kimlik doğrulama sistem<sup>491</sup> ile güvenli olması, cep telefonu veya diğer maillere tebliğ olduğuna dair

---

<sup>489</sup> Cengiz Tanrıku, "Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat", **TBB Dergisi**, Sayı 85, 2009, S. 324.

<sup>490</sup> Tüzüner, a.g.m., s. 143.

<sup>491</sup> Tüzüner, a.g.m., ss. 151- 154.

hatırlatıcı bilgilendirme yapılması konusunda e- tebligatın üstün yanlarından eksik kalması açısından önemli bir eksik olarak durmaktadır. Ancak sermaye şirketleri açısından 107/A maddesinde belirtilen tebliğe elverişli adres olarak kayıtlı elektronik posta sistemindeki adres kullanılabileceği gibi diğer mükellefler için ise vergi kimlik numarası ile beraber tebliğe elverişli bir elektronik posta adresi devlet tarafından verilebilir ya da muhataptan 7201 sayılı Tebligat Kanununa tabi elektronik tebligat işlemlerinde olduğu gibi yetkili hizmet sağlayıcılarından kayıtlı elektronik posta adresi almaları istenebilir<sup>492</sup>. Elektronik tebligat sistemi açısından genel bir eksiklikten bahsetmek gerekirse kayıtlı elektronik posta adresi sağlayıcılarının tamamının ulusal tebliğlerde hizmet sunabilmeleri buna karşın yurtdışı tebliğlerde e- tebligat hizmetlerinin sunulamamasıdır. Bu hususta özellikle yurtdışı tebligat süreci düşünüldüğün de bir yurtdışı e- tebligat sisteminin prosedürleri aşma konusunda kolaylıklar sağladığı gibi bir yurtdışı tebligatın aylar sürdüğü düşünüldüğünde zamandan tasarruf açısından da hafife alınmayacak bir zaman tasarrufundan bahsedilebilir. Bu hususta özellikle her ülkenin kendine has e-tebligat uygulamalarına ilişkin prosedürler ya da uygulama farklılıklarından ortaya çıkabilecek sorunların önüne geçebilmek açısından Dünya Posta Birliğinin (UPU) denetiminde uluslar üstü bir idare oluşturarak tüm Dünya’da bu idare aracılığı ile yapılacak e- tebligat işlemi birçok yargı ve idari işlemin hızla çözüme kavuşmasına zemin hazırlayacaktır.

## 2.2. YURTDIŞINDAKİ KİŞİLERE TEBLİGAT

Türkiye ile ülkesinde tebligat yapılacak olan devlet arasında, tebligatın usulünü belirleyen iki taraflı veya çok taraflı sözleşme mevcut olması halinde, iç hukuk kuralları terk edilerek varsa öncelikle iki taraflı yoksa çok taraflı uluslararası anlaşma hükümleri esas alınır. Eğer iki ülke arasında iki taraflı veya çok taraflı anlaşma mevcut değilse uluslararası hukukta mütekabiliyet (karşılıklılık) prensibi devreye girerek tebliğ evrakı tebliğin yapılacağı ülkeye ulaştıktan sonra tebliğin yapıldığı ülkenin iç hukuk usulleri esas alınarak karşılıklı yardımlaşma çerçevesinde tebliğ işlemleri gerçekleştirilir<sup>493</sup>. Yabancı ülkenin iç hukukunun izin vermemesi veya mütekabiliyet ilkesine uymaması durumunda bu tür ülkelerde tebligat yapılabilmesi için uluslararası yardım kuruluşlarından

<sup>492</sup> Aslan, a.g.m., s. 36.

<sup>493</sup> Ahmet Cemal Ruhi, **Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 36.

yararlanılabilir<sup>494</sup>. Türkiye’den başka bir ülkeye tebligat yapılacağı zaman öncelikle o ülke ile herhangi iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmaya taraf olup olmadığımız kontrol edilip herhangi bir anlaşmaya rastlanması halinde çalışmanın birinci bölümünde yer verilen usuller çerçevesinde işlem yapılırken herhangi bir uluslararası anlaşmanın olmadığı durumlarda nasıl bir yöntem izlenmesi gerektiğini bu başlık altında ele alacağız. Yurtdışına tebliğ usulü ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu arasında paralellik görülmektedir. Ancak Vergi Usul Kanununun vergi tebliğinin icabı, vergilendiren otorite ülke Türkiye’nin olduğundan<sup>495</sup> hareketle Türkiye’de ikamet eden yerli ve yabancı şahıslara tebliğ edilmek üzere elçilik ve konsolosluklara bırakılan tebliğ evrakı için nasıl bir muamele izlenmesi gerektiği konusunda herhangi bir hüküm yer verilmediği görülmektedir. Bu maksatla çalışmanın Vergi Usul Kanunu temelinde yapılması nedeniyle yurtiçinden yurtdışına tebliğ usulüne değinmenin yeterli olacağı kanısındayım.

### 2.2.1. Türk Vatandaşı Olmayanlara Tebligat

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ, tebliğ yapılacak muhatabın bulunduğu ülkenin yetkili makamları yoluyla gerçekleştirilir. Öncelikle tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık (örneğin; Vergi daireleri için bu makam Maliye Bakanlığı, hukuki konularda Adalet Bakanlığı) vasıtasıyla tebliğ evrakı Dışişleri Bakanlığına, oradan da tebliğ evrakı Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir. Ancak Dışişleri Bakanlığının aracılığına gerek duyulmayan hallerde tebliğ evrakı, bakanlık aracılığı ile doğrudan o ülkedeki Türkiye Büyükelçiliğine veya konsolosluğuna yollanabilir<sup>496</sup>. Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğ yapılacak ülke ile herhangi anlaşma varsa ya da o ülkenin kanunları izin veriyorsa tebliğ yapılması konusunda o ülkenin yetkili makamından yardım ister (VUK md.97; Teb. K. md.25). Yardım istenen yabancı ülke makamı kendi iç hukuku çerçevesinde tebligat işlemini gerçekleştirdikten sonra gerekli belgelerle birlikte işlemin gerçekleşip gerçekleşmediğini gösteren tebligat tutanağını Türkiye elçilik veya konsolosluğuna iade eder. Tebliğ tutanağı ve gerekli

<sup>494</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 128.

<sup>495</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 126.

<sup>496</sup> Bu hususla ilgili olarak sadece Tebligat Kanununun 25.maddesinde açıklama yer almakta Vergi Usul Kanununun 97.maddesinde konu ile ilgili olarak herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığının 09.01.1987 Tarih ve 1-24418-97-299030 Sayılı Mukteza (Şenyüz, **Vergi Usul hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 129; Özyer, a.g.e., s. 180).

belgeler aynı yoldan tebliği çıkaran mercie gönderilir. Böylece tebligat işlemi tamamlanmış olur<sup>497</sup>.

### 2.2.2. Türk Vatandaşına Tebligat

Tebligat yapılacak kişi Türk vatandaşı ise Türk büyükelçi veya konsolosluğu tarafından o ülkenin makamlarına ihtiyaç duymadan doğrudan tebligat yapılabilir. Bu durumda tebliğ evrakını çıkaran merciinin muhatabın Türk vatandaşı olduğunu gönderdiği yazıda açıkça belirtmesi gerekir. Çünkü isim Türkçe olmakla beraber kişi vatandaşlıktan çıkmış olabilir ki bu durumda bu kişi konsolosluğa davet ederek doğrudan tebliğ yapılamaz. Ya da kişinin ismi yabancı olup kendisi Türk vatandaşı olabilir ki bu durumda da muhatap konsolosluğa davet edilmek suretiyle tebliğ yapılarak işlem hızlandırılabilir. Bir diğer durum da muhatabın çifte vatandaşlığının olduğu durumdur. Bu durumda da muhatap Türk vatandaşı gibi muamele görür ve tebligat muhatap konsolosluğa davet edilmek suretiyle yapılır<sup>498</sup>. Yapılacak tebliğde Türk büyükelçi veya konsolosluğunu aracı kılmak geçerlilik koşulu olup yurtiçi tebligatta olduğu gibi doğrudan posta yoluyla muhataba tebliğ usulsüzdür<sup>499</sup>. Ayrıca Vergi mahkemeleri gibi kazai merciler tarafından çıkarılacak tebligatlarda da doğrudan Türkiye büyükelçiliği veya konsolosluğa tebliğ evrakı yollanabilir (Teb. K md.25/a). Muhatabın yurtdışı adresi ile ilgili bir araştırma yapılmaksızın doğrudan doğruya ilan yoluyla tebliğe gidilemeyeceği<sup>500</sup> gibi yurtdışı adresinde geçici süreliğine bulunmayan muhatabın Türkiye'deki akrabalarına yapılan tebligatta usulüne uygun değildir<sup>501</sup>.

Bu aşamadan sonra Vergi Usul Kanununda herhangi bir düzenleme olmamakla beraber Tebligat Kanunu 51.madde hükmü nazarınca yapılacak işlemlerde Tebligat Kanununun 25/a.maddesi esas alınır. Bu maddeye göre tebliğ evrakı kendisine ulaşan büyükelçi veya konsolosu ya da bunlar tarafından görevlendirilen memur tebliğ yapma yetkisini eline aldıktan sonra tebliğin konusu ile tebliğin hangi mercii tarafından çıkarıldığı bilgisinin yer aldığı ve 30 (otuz) gün içerisinde başvurulmadığı takdirde tebliğin yapılmış

<sup>497</sup> Afşaroğlu, a.g.e., s. 93.

<sup>498</sup> Ruhi, **Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 38-39.

<sup>499</sup> Yargıtay 11.HD, T.18.03.2002, E.2001/10138, K.2002/2389.

<sup>500</sup> Yargıtay 2.HD, T.19.04.2007, E. 2006/14330, K. 2007/6617.

<sup>501</sup> Yargıtay 14.HD, T. 26.03.2013, E. 2013/2043, K. 2013/4637.

sayılacağını içeren bir bildirim, o ülkenin izin verdiği yöntemle muhataba gönderilir. Bu işlemle muhatap tebliğ evrakından haberdar edilmekte posta aracılığı ile muhataba tebliğ evrakı teslim edilmek suretiyle tebliğ yapılmamaktadır. Böyle bir uygulama kanun maddesinin amacını aşacağı için hükümsüz olacağına şüphe yoktur<sup>502</sup>. Bildirimin o ülkenin mevzuatına göre muhataba tebliğ edildiği belgelenmek şartıyla, tebliğ eline ulaştığı tarihten itibaren<sup>503</sup> 30 (otuz) gün içinde Türkiye Büyükelçiliği veya Konsoloslukuna başvurmadığı takdirde tebligat *30. günün sonunda* yapılmış sayılır. Ayrıca muhatap bu süreden önce büyükelçilik ya da başkonsolosluğa başvurursa da tebliği almaktan kaçınırsa bu hususla ilgili düzenlenecek tutanak tarihinde tebliğ yapılmış sayılır. Ardından tebliğ evrakı tebliği çıkaran mercie derhal iade edilir (Teb. K md.25/a). Bu süre geçerlilik süresi olup 30.günün sonuna kadar beklenmeden tebliği çıkaran mercie tebliğ evrakının iade edilmesi işlemi usulsüz kılar<sup>504</sup>.

### **2.2.3. Türk Memuruna veya Askeri Şahıslara Tebligat**

#### **2.2.3.1. Türk memuruna tebligat**

Yurtdışında resmi bir görev nedeniyle bulunan Türk vatandaşı muhataba tebligat Dışişleri Bakanlığı yoluyla yapılır (VUK md.97; Teb. K. md.27). Tebligatı çıkaran merci tebliğ evrakını öncelikle bağlı olduğu bakanlığa gönderir. Bu bakanlık tebliğ evrakı ve eklentilerini usulüne uygun olup olmadığını ve muhatapın resmi görevinin açıkça yazılıp yazılmadığını kontrol eder. Ardından bakanlık tarafından tebliğ evrakı Dışişleri Bakanlığına yollanır. Dışişleri Bakanlığı kendisine tebligat yapılacak memurun bulunduğu ülkedeki Türkiye büyükelçiliği veya konsoloslukuna tebliğ evrakını yollar. Daha sonra büyükelçilik veya konsolosluk tarafından görevlendirilen memur tarafından tebligat yapılır. Tebliğ tutanağının tebliğ evrakının Türkiye büyükelçiliğine veya konsoloslukuna geldiği şekilde tebliği çıkaran mercie ulaşmasının ardından tebliğ işlemi tamamlanmış olur<sup>505</sup>. Dışişleri Bakanlığı sadece resmi bir görevle yurtdışında bulunan Türk memuruna yapılacak tebliğlerde devreye girmektedir. Yoksa muhatapın Türk memuru olmakla

<sup>502</sup> Ahmet Cemal Ruhi, “Türkiye’den Yurtdışına Yapılan Tebligat”, **AÜEHFD**, C. VII, S. 1- 2, Haziran 2003, s. 528.

<sup>503</sup> Ruhi, **Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 51.

<sup>504</sup> Yargıtay 8.D, T.03.05.2010, E. 2009/4206, K. 2010/2275.

<sup>505</sup> Afşaroğlu, a.g.e., s. 90.

beraber resmi bir görevi olmaması ya da sivil bir Türk vatandaşı olması halinde kanunun bu hükmü geçerli değildir<sup>506</sup>.

### **2.2.3.2. Askeri şahıslara tebligat**

Yurtdışında bulunan askeri şahıslara yapılacak tebligat bağlı buldukları Kara, Deniz, Hava Kuvvetleri Kumandanlıkları, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı (T.İ.U.E md.67) vasıtasıyla yapılır (VUK md.97; Teb. K md.27). Bu komutanlıklar tebliğ evrakını, tebligat yapılacak şahsın bulunduğu yabancı ülkedeki birlik veya kurum komutan veya amirine gönderirler. Tebligatı, kıta komutanı, kurum amiri gibi en yakın üst yapar. Kıta veya bir kurum yoksa tebligat en yakın amiri tarafından yapılır (Teb. Yön. md.47). Tebliğin asker şahıs tarafından alınıp tebliğ tutanağının imzalanmasıyla tebliğ yapılmış sayılır. Tebliğin tamamlandığını gösteren tebliğ tutanağı yine aynı yolla tebliği çıkaran mercie yollanır. Dikkat edildiğinde yurtdışında asker kişilere tebligatın tüm asker kişilere yönelik olduğu görülmektedir<sup>507</sup>.

---

<sup>506</sup> Ruhi, **Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 72- 73; Özyer, a.g.e., s. 180.

<sup>507</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 132.

**Tablo 10: Yurtdışı Tebligat İşlemleri**

Aşamalar	Türk Vatandaşı Olmayanlara	Türk Vatandaşı Olanlar	Türk Memuruna (Resmi görevli)	Askeri Şahıslara
<b>Yetkili Makam</b>	Bulunduğu ülkenin yetkili makamı aracılığı ile	Türk büyükelçiliği veya konsoloslugu aracılığı ile	Dışişleri Bakanlığı aracılığı ile	Bağlı buldukları; - Kara, Deniz, Hava Kuvvetleri Kumandanlıkları - Jandarma Genel komutanlığı, - Sahil Güvenlik Komutanlığı, aracılığı ile
<b>Tebliğ İşleminin Gerçekleşmesi Aşamaları</b>	Tebliğati çıkaracak merciin bağlı olduğu bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına yollanır. (Gerek duyulan hallerde)	Tebliğ evrakı tebliği çıkaran merci tarafından Türk büyükelçiliği veya konsolosluguna yollanır.	Tebliği çıkaran merci öncelikle tebliğ evrakını bağlı olduğu bakanlığa gönderir.	Bu komutanlıklar tebliğ evrakını, tebliğ yapılacak şahsın bulunduğu ülkedeki birlik, kurum, komutan veya amirine gönderirler.
	Dışişleri Bakanlığı Türkiye Büyükelçiliği veya Konsolosluguna yollar.	Tebliğ yapma yetkisi eline geçen Türk büyükelçiliği veya konsoloslugu tebliği haber vermek amacıyla ilgili ülkenin kanunları çerçevesinde tebliğin muhatabına bir bildirim yollar.	İlgili bakanlık tarafından tebliğ evrakı Dışişleri Bakanlığına yollanır.	Tebliğat, kıta komutanı, kurum amiri gibi en yakın üst amir yapar.
	Ülkenin yetkili makamı kendi iç hukuku hükümleri çerçevesinde tebligatı gerçekleştirir.	Muhatabın bildirim eline ulaştığı tarihten itibaren muhatap 30 gün içerisinde Türk büyükelçiliği veya konsolosluguna 30 gün içerisinde Türk büyükelçiliğine başvuramaz veya başvurmakla beraber tebliği kabul etmemek	Dışişleri Bakanlığı tebliğ yapılacak memurun bulunduğu ülkedeki Türkiye büyükelçiliği veya konsoloslugu	Tebliğın asker şahıs tarafından alınıp tebliğ tutanağının imza edilmesi ile tebliğ yapılmış sayılır.



		başvurur ve tebliği kabul ederse başvurduğu tarihte tebliği yapılmış sayılır.	kaçınırsa 30.günün sonunda tebliği yapılmış sayılır.	na tebliğ evrakını yollar.	
	İlgili ülkenin yetkili makamı tebligat işleminin gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilgili belgeyi Türk büyükelçilik veya konsolosluğuna yollar.			Türkiye büyükelçiliği veya konsolosluğunun görevlendireceği memur tarafından tebligat yapılır.	
	Tebliğ tutanağı aynı yoldan Türk büyükelçiliği veya konsolosluğu tarafından tebliği çıkaran mercie yollanır.				
	Tebliğ işleminin gerçekleşmiş olur.				

**Kaynak:** Tarafimca hazırlanmıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

#### 1. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE KARŞILAŞILAN HATALARLA İLGİLİ SORUNLAR

Tebliğ işleminin amacı muhatabın tebliğ konusu işlemde haberdar edilmesidir. Bu maksatla tebliğ edilecek tebliğ evrakı, tebliğ zarfı gibi belgelerin usul ve şekil yönünden vergi işlemleri için yapılacak tebliğlerde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Sayıştay veya Vergi Mahkemesine ilişkin tebliğlerde ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve Tebligat Kanununun Uygulanması Hakkında Yönetmeliğe uygun olarak hazırlanması önem arz etmektedir. Bunun iki nedeni vardır. Birincisi Tebligat işleminin yapıldığı kanunların sıkı sıkıya usul ve şekil işlemlerine bağlı olması ikincisi ise, muhatabı tebliğin nedeni işleme ilgili bilgilendirme amacını taşıyan tebligat yer alan bu şekil ve usul eksiklikleri nedeniyle muhatabına tebliğ edilse bile alınan tebliğde muhatap açısından kanuni haklarını kullanması açısından bir irade oluşturmamasıdır. Belge düzenin sağlanmasında PTT işletmesinde de bir takım sorumluluklar olmakla beraber özellikle sorumluluk tebliğin çıkış merciine aittir. Bu nedenle belge düzenine ilişkin oluşacak şekil hataları genellikle tebliği çıkaran merciin belgeyi eksik veya yanlış hazırlamasından ileri gelmektedir. Hatalı tebliğler içerisinde şekil hatalarının haricinde bir de usule ilişkin hatalar vardır. Usule ilişkin hatalar ise daha çok PTT memurundan, muhtardan kaynaklı hatalar olmaktadır. Hatalı tebligat mevzuu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 108.maddesinde esasa etkili ve esasa etkili olmayan şekil hatası olmak üzere ikili ayrıma gidilmişken tebliğe ilişkin usule aykırılığı konu alan 7201 sayılı Tebligat Kanununda herhangi bir ayrıma gidilmemiştir.

## 1.1. TEBLİĞ EDİLEN BELGELERE İLİŞKİN HATA SORUNLARI

Tebliğ işleminin yapılacağı belgelerin şeklinin hatalı olmasını ifade eden bu konu da 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Hatalı Tebliğler*” yan başlıklı 108.maddesinde açıkça hüküm bulunmakta ve esasa ilişkin olan hataları kanun teker teker saymaktadır. Ancak 7201 sayılı Tebligat Kanununun “*Usulüne Aykırı Tebliğin Hükümü*” yan başlıklı 32.maddesinde kanun lafzı olarak sadece usulü esas aldığı görülse de yargı kararlarından ve doktrinden<sup>508</sup> görüleceği üzere amaçsal (*Gai*) yorumla şekilde kast edildiği anlaşılmaktadır.

### 1.1.1. Esasa Etkili Şekil Hatası

Tebliğ evrakları usulüne uygun tebliğ edilmekle beraber gerekli şekil şartlarını taşıyorsa yapılan tebliğ hüküm doğurmayacağı gibi dolayısıyla tebliğ işlemi konu ile alakalı olarak sonuç da doğurmaz<sup>509</sup>. Bunun nedeni Tebliğ işleminin hem usul hem de şekil unsurlarına birlikte sıkı sıkıya bağlı olmasıdır. Bu iki unsurdan birisinin eksikliği işlemi sakat kılmaktadır. Bu hususta 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 108.maddesinde esasa etkili şekil hataları teker teker sayılmış ve bir tebliğ evrakında bu unsurlardan birisi ve/veya tamamının eksik olması halinde tebliğ belgesinin hükümsüz olacağı kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanununun 108.madde hükmünde yer alan vergi veya vergi cezası ihbarı<sup>510</sup> ile ilgili belgelerde esasa etkili şekil hataları şöyle sıralanmıştır.

- *Mükellefin adının hiç yazılmamış olması*; Ad işlevsel olarak ait olduğu kişiyi başka insanlardan ayıran ve toplumsal yaşamın içinde fark edilmesini sağlayan bir kelimedir. Gerçek kişiler bakımından ön ad ve soyadı olarak nüfusa kaydedilen kelimeler gerçek kişiyi tanımlamaktadır. Bu nedenle kanun ad demek suretiyle muhatabın ön adı ile beraber soyadını da kast ettiği anlaşılmalıdır. Burada soyadı bir aileye bağlılığı temsil ederken ön ad ise kişiyi ailesinde ayıran bir unsurdur. Tüzel kişilerde ise, ticaret siciline

<sup>508</sup> Moroğlu ve Muşul, **Tebliğat Hukuku**, a.g.e., s. 103- 104.

<sup>509</sup> Karakoç, a.g.e., s. 281.

<sup>510</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 137.

kaydedilmesinden sonra kazanılan ticaret unvanı adı yerine geçer. Ad üzerinde yer alan hak kişi ile sıkı sıkıya bağlantılı ve muhatap adına kişiliğin korunmasının bir parçasıdır<sup>511</sup>.

- *Verginin türü ve miktarının hiç yazılmamış olması*; Burada verginin türünden kasıt vergi veya vergi cezasının niteliği (örneğin; ismi asıl veya fer'i olup olmadığı) ifade edilmektedir<sup>512</sup>. Danıştay bazı kararlarında res'en takdiri gerektiren durumlarda takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi ya da takdirin yasal dayanağını oluşturan vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi<sup>513</sup> ihbarnameye dolayısıyla tebliği hükümsüz kılacağını kabul etmiştir<sup>514</sup>.

- *Vergi Mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması*; Tebliğin amacı muhatabın bilgilendirilmesi olmakla beraber ikinci bir amacı da bu bilgilendirme sonucunda muhatapla tebliği ilişkilendiren konuya ilişkin muhatabın kendini savunmasına idari ve yargı yoluna gitmesine imkân tanınmasıdır. Bunun gerçekleşebilmesi içinde muhatabın bu haklardan faydalanabileceği ve süresinin de olduğu açıkça belirtilmelidir. Aksi halde muhatabın hukuki dinlenilme hakkı ve dolayısıyla hak arama hürriyeti ve belki de diğer bazı hakları elinden alınmaktadır. Bu nedenle kanun vergi mahkemesinde dava açma süresi ile itiraz veya temyiz süresinin yazılmaması<sup>515</sup> veya yanlış yazılmasını<sup>516</sup> esasa ilişkin şekil hatası olarak kabul etmiştir.

- *Belgelerin yetkili olmayan bir merci tarafından düzenlenmesi*; İdari kararlar herhangi bir organ ya da makam veya kamu görevlisi tarafından değil, Anayasa ve kanunların görevli ve yetkili kıldığı organ, makam veya kamu görevlisi tarafından alınması gerekir<sup>517</sup>. Dolayısı ile bir organ ya da makam veya kamu görevlisine Anayasa ve kanunlarla yetki verilmeden bir işlem tesis etmesi halinde bu işlem geçersiz bir işlem olacaktır. Yetki çeşitlerinin kişi bakımından, konu bakımından, yer bakımından ve zaman

<sup>511</sup> Hayrünnisa Özdemir, "Türk ve İsviçre Medeni Hukukunda Ad Üzerindeki Hak ve Korunması", **AÜHF**, Cilt: 57 Sayı: 3, 2008, ss. 561-598, ss. 562- 563.

<sup>512</sup> Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, a.g.e., s. 138.

<sup>513</sup> Danıştay 3.D, T. 05.07.2001, E. 2000/1150, K. 2001/2696.

<sup>514</sup> Danıştay 4.D, T. 02.03.1998, E. 1997/1536, K. 1998/688; Danıştay 7.D, T. 12.02.1998, E. 1997/2709, K. 1202/998; Aksi yöndeki görüş için Bkz; Danıştay 7.D, T. 08.05.1973, 1003/1354 say. K. (Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, a.g.e., s. 141).

<sup>515</sup> Danıştay 3.D, T. 04.04.1986, E. 1986/92, K. 1986/1133; Danıştay 3.D, T. 04.02.1985, E. 1984/2616, K. 1985/3164.

<sup>516</sup> Danıştay 3.D, T. 24.10.1984, E. 1984/484, K. 1984/2972.

<sup>517</sup> Günay, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 124.

bakımından yetki olduğunu düşünecek olursak<sup>518</sup> bir muhataba tebliğ çıkarmaya yetkili mercide yetkili olmayan kamu görevlisinin tebliğ evrakı hazırlaması veya tebliği yetkili olmayan kamu görevlisinin yapması merci yetkili iken kişi bakımından yetkisizliği doğurur. Diğer bir husus bir idari merciinin başka bir merci ile ilgili tebliğ konusundan haberdar edilmesi ya da yer bakımından görevli veya yetkili olmayan vergi mahkemesinin ya da vergi dairesinin tebliğ konusu ile ilgili muhataba tebliğ çıkarması (örneğin; Katma Değer Vergisi Kanununun vergi mükelleflerini belirten 8.maddesinin (h) bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerin katma değer vergisi mükellefi olduğu, 43. maddesinde, katma değer vergisinin, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunacağına hükme bağlanmasına rağmen idarenin kira bedeli nedeniyle davacı adına katma değer vergisi tarhiyatı yapma yetkisine sahip bulunmadığı gibi, davacının bu verginin mükellefi de olmadığı durum)<sup>519</sup> ya da henüz tebliğ aşamasına gelmemiş bir vergi için ya da oluşmamış bir ceza için yetkili merciinin tebliğ çıkarması halleri esasa etkili hatayı olarak kabul edilir.

Kanunda sayılan ve bizimde dört madde halinde açıkladığımız esasa etkili şekil hataları nedeniyle geçerli bir vergi alacağı ortaya çıkmaz. Bu nedenle yapılan tebliği muhatap öğrense bile esasa etkili şekil hatası içermesi halinde idare tarafından tebliğin yapıldığı gerekçe gösterilerek işlem tesis edilemez. Böyle bir durumda tebliğ işleminin yenilenmesi gerektiğine şüphe yoktur. Ancak tebliğ işleminin gerçekleştiği ve muhatabının işlemin sonucuna katlanması gerektiğine dair idarenin eylemleri mevcut ise şikâyet yoluyla tebliği çıkaran mercie başvurulabileceği gibi yargı organları nezdinde dava açma yoluna da gidilebilir. Tebligat Kanunu açısından bir değerlendirme yapacak olursak kanunun 32.maddesinde tebliğin şekil ve usulüne bakmaksızın ölçüt olarak muhatabın tebliğden haberdar olmasını esas almıştır. Eğer muhatap tebliğden bir şekilde haberdar olmuş ise yapılan tebligat geçerli olarak kabul edilmiştir. Tebligat kanununun bu yaklaşımını “*davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir* (Any md.141/4)” hükmü gereğince usul ekonomisi ilkesi açısından yerinde bir uygulama olarak görmek gerekir. Aynı şekilde özellikle vergiye ilişkin tebliğler açısından da devletin alacağına zamanaşımına uğramasının önüne geçmek ve idarenin hizmetinin zamanında telakki etmesini sağlaması açısından önemli olduğu kanısındayım.

<sup>518</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz; Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, a.g.e., ss. 317- 318.

<sup>519</sup> Danıştay 9.D, T. 15.02.1995, E. 1994/3065, K. 1995/309.

Bu nedenle vergi işlemi ile ilgili yapılan tebliğ belgelerinde esasa ilişkin hata olsa dahi eğer muhatap kendisine yapılan tebliğden haberdar ise 7201 sayılı Tebligat Kanununda olduğu gibi muhatabın tebliğden haberdar olduğunu idareye beyan ettiği tebliğ tarihi olarak kabul edilebilir. Bu durumda muhatabın tebliğ belgesinde hiç yazılmamasına rağmen tebliğ belgesinde yer alan emarelerden muhatap tebliğin kendisine ait olduğunu anlayabiliyorsa ya da vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamasına rağmen tebliğ çıkarılan muhatabın mesleki tecrübesinden (ya da böyle bir tecrübesi olan kişilerden yardım alarak) süreyi çıkarabiliyorsa ya da tebliğe yer yönünden yetkili olmayan mercie tarafından yapılacak tebliğde yanlışlık fark edildiğinde eğer muhatapta tebliğden haberdar ise yer yönünden yetkili idare konu ile ilgili olarak bilgilendirilip işlem tesis edilebilir. Sonuçta bir muhatap vergisini ödeme konusunda bağlı olduğu vergi dairesine karşı sorumluyken diğer dairelerde de vergisini ödeyebiliyor ise böyle bir işlem yapılmasının yerinde olacağı kanısındayım.

### **1.1.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hatası**

Tebliğ işleminin gerçekleştirilmesinde Vergi Usul Kanununun 108.maddesinde yazılı olan esasa etkili şekil hatalarının haricinde kalan hataları ifade etmektedir. Tebliğ evrakının düzenlenme tarihinin yanlış veya yazılmamış olması, evraka verilen sıra numarasının yanlış veya hiç yazılmamış olması<sup>520</sup>, tarih ve ceza kesme işleminin dayanağını oluşturan inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemiş olması hali<sup>521</sup>, ödeme emrinde alacağın türünün gecikme zammı olmasına karşın alacağın türü bölümüne dönüştürüldüğü vergi aslı olan "Katma Değer Vergisi" yazılması hali<sup>522</sup>, ilanen yapılan tebliğde muhatabın adresinin yalnızca kapı numarasının yanlış yazılması<sup>523</sup>, vergi ve ceza ihbarnamesinde şirket unvanının "Limited şirket" olarak yayınlanması gerekirken "Anonim Şirket" olarak yazılması<sup>524</sup>, ihbarnamede vergi matrahı ve oranının gösterilmemiş olması<sup>525</sup>, Vergi ihbarnamesinde normalde bulunmaması gerekirken "uzlaşma mercii Ordu

<sup>520</sup> Kızılot, a.g.e., s. 902.

<sup>521</sup> Danıştay 9.D, T. 05.11.2009, E. 2008/3530, K. 2009/3998; Danıştay 7.D, T.02.03.2004, E. 2001/1222, K. 2004/556.

<sup>522</sup> Danıştay VDDK, T. 06.03.1997, E. 1995/312, K. 1997/162; Danıştay VDDK, T. 22.11.1996, E. 1995/159, K. 1996/389.

<sup>523</sup> Danıştay 4.D, T. 11.07.1975, E. 1974/3466, K. 1975/2551 (İspir, Yağmurlu ve Özbacı, a.g.e., s. 176.).

<sup>524</sup> Danıştay 4.D, T. 08.03.1995, E. 1994/1343, K. 1995/970.

<sup>525</sup> Danıştay 9.D, T. 23.02.1993, E. 1992/3462, K. 1993/766.

Uzlaşma Komisyonudur" ibaresinin yazılması<sup>526</sup>, Ceza ihbarnamesinde dönemin yanlış yazılmış olması hali<sup>527</sup>, muhatabın adresinin yanlış yazılması veya hiç yazılmaması suretiyle yapılan ilan tebliğ hali<sup>528</sup>, Ceza ihbarnamesinde maddenin yanlış fıkrasının cezanın dayanağı olarak gösterilmesi hali<sup>529</sup>, Adresteki numara yanlış olsa bile tebliğ evrakının aynı adreste tebliğ edilmesi hali<sup>530</sup>, ihbarnamede vergilendirme döneminin yanlış yazılmış olması<sup>531</sup>, muhatabın soyadının yanlış yazılmış olması<sup>532</sup>, ilan tebligatta gazetede muhatabın soyadının yanlış yazılmış olması<sup>533</sup> esasa etkili olmayan şekil hatası örneklerini teşkil etmektedir. Ayrıca kanun "hiç" ifadesini kullanmakla beraber kısmen eksik veya yanlış olan esasa etkili şekil hataları için açık kapı bıraktığı söylenebilir. Nitekim Danıştay'ın bazı kararlarında şahsın adı yazmakla beraber ön adının doğru ancak soyadının yanlış yazıldığı ya da ön adın yanlış soyadının doğru yazıldığı durumlarda tebliğ esasa etkili olmayan bir hata olarak kabul ettiği görülmektedir<sup>534</sup>. Esasa etkili olmayan şekil hataları yüzünden tebliğ hukuki geçerliliğini kaybetmez (VUK md.108). Muhatabın tebliği öğrendiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir<sup>535</sup>.

## 1.2. TEBLİGAT USULÜNDEN KAYNAKLANAN HATAYA İLİŞKİN SORUN

Usulsüz tebligat, kanunda öngörülen kişi ya da usul (yöntem) kurallarına aykırı olarak çıkarılan tebligatı ifade etmektedir<sup>536</sup>. Ancak burada tebligatın yok sayılması ile usulsüz olmasını ayırmak gerekir. Tebligat yapılmaması gerekirken tebligat yapılması, resmi tebligat çıkarılmaması gerekirken resmi tebligat yoluna gidilmesi ya da resmi

<sup>526</sup> Danıştay 3.D, T.29.01.1991, E. 1989/53, K. 1991/198.

<sup>527</sup> Danıştay 3.D, T. 18.03.1987, E. 1986/2898, K. 1987/762.

<sup>528</sup> Danıştay 13. D, T. 09.07.1975, E. 1974/3467, K. 1975/2552 (Kızılot, a.g.e., s. 905).

<sup>529</sup> Danıştay 4.D, T. 18.01.1990, 3092/176 say. K. (Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, a.g.e., s. 142).

<sup>530</sup> Danıştay 7.D, T. 11.04.1973, 976/1052 say. K. (Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, a.g.e., s. 141).

<sup>531</sup> Danıştay 4.D, T. 09.05.1974, E. 1973/2728, K. 1974/1233 (İspir, Yağmurlu ve Özbacı, a.g.e., s. 176); Danıştay 4.D, T. 12.02.1970, E. 1969/646, K. 1970/696 (Gelegen vd., a.g.e., s. 216.).

<sup>532</sup> Danıştay 9.D, T. 18.04.1973, E. 1972/483, K. 1973/877 (Taner Gelegen, O. Nuri Karabağ ve Samet Tamer, *Vergi Anlaşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları 1971- 1973*, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974, s. 410.).

<sup>533</sup> Danıştay 7.D, T. 27.04.1971, E. 1969/2443, K. 1971/1507 (Danıştay Başkanlığı, *Danıştay Yedinci Daire Kararları*, Birinci Kitap, s. 48).

<sup>534</sup> Danıştay 7.D, T. 27.04.1971, 2443/1507; Danıştay 4.D, T. 18.04.1973, 483/877; Danıştay 7.D, T.27.04.1971, 2443/1507 (Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., 848; Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, a.g.e., s. 141). Aksi yöndeki kararlar için Bkz; Danıştay 9.D, T. 17.02.1968, 1815/564; Danıştay 9.D, T. 10.01.1973, 1187/16; Danıştay 9.D, T. 03.12.1974, 1021/11788 (Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, a.g.e., s. 141).

<sup>535</sup> Danıştay 4.D, T. 05.02.1972, E. 1971/1680, K. 1972/631 (Gelegen, Karabağ ve Tamer, a.g.e., s. 416).

<sup>536</sup> Ercan, a.g.e., s. 132.

tebligat yoluna başvurulması gerekirken özel posta yoluyla tebligat çıkarılması<sup>537</sup> gibi durumunda zaten hukuki dayanağı olmayan bir işlem olduğu için usulsüz tebligattan da bahsedemeyiz. Çünkü ortada usulü olan bir kanuna riayet edilmeye çalışılmamış ki o kanuna usulsüzlükten bahsedilebilir. Buradaki durum geçersiz bir tebligat işlemidir. Bu nedenle de muhatap tebliği öğrense dahi tebligat yapıldığından bahsedilemez. Dolayısı ile idarenin bu tebligata dayanarak işlem tesis etmesi veya hukuki sonuç doğuracak herhangi bir işlemde bulunamaz.

Vergi Usul Kanunu açısından 108.madde de “*hatalı tebligat*” yan başlıklı hüküm usulsüz tebligat anlamından daha dar kapsamlı olarak ele alınmış ve sadece tebliğ evrakı üzerindeki hatalara değinmiştir. Ancak unutulmamalıdır ki bir tebliğ evrakında herhangi bir şekil hatası olmamasına karşın kanunda gösterilen yöntemlere uygun tebliğ yapılmayabilir<sup>538</sup>. Örneğin; Muhataba posta veya memur vasıtasıyla tebliğ yapma imkânı varken doğrudan ilan yoluyla tebliğe çıkılması, ödeme emrine için yapılan tebliğde adresinde bulunmayan muhataba ikinci kez tebliğe çıkması için idareye iade edilmesi gerekirken tebliğ zarfının muhtara bırakılması, işyerinde ya da ikametinde tebliği almaya yetkili olmayan kişilere tebliğe çıkılması veya işyerinde ya da ikametgâhta tebliğin muhatabı varken hiç araştırma yapılmaksızın doğrudan tebliği almaya yetkili kişilere tebliğe çıkılması, tebliğ için muhatabın bilinen adresine başvurmak yerine daha eski ya da başka bir adrese yapılan tebliğe dayanarak ilan tebliğe çıkılması, Türk vatandaşı olmayan muhataba tebliğin yapıldığı ülkenin ilgili makamından yardım almadan doğrudan dış temsilciliğimiz vasıtasıyla tebliğe çıkılması usulsüz tebligatın bazılarını temsil etmektedir. Bu durumda vergi işlemleri ile ilgili tebliğlerde böyle bir durumla karşılaşıldığı zaman 7201 sayılı Tebligat Kanununun 51.madde hükmüne dayanarak “*usulüne aykırı tebliğin hükmü*” yan başlıklı bu kanunun 32.madde hükümlerinin uygulanması yerinde olacaktır<sup>539</sup>. Nitekim Danıştay’ın usulsüz tebligatla ilgili bazı kararları bu yöndedir<sup>540</sup>.

Usulsüz tebliğin geçerlilik koşulu tebliğden muhatabın haberdar olmasıdır. Aksi halde muhatabın haberdar olmadığı usulsüz tebliğe dayanarak idarenin doğurmuş olduğu

<sup>537</sup> Hanağası ve Özkes, a.g.e., s. 137.

<sup>538</sup> Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, a.g.e., s. 143.

<sup>539</sup> Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 848.

<sup>540</sup> Danıştay 7.D, T.06.12.2010, E. 2009/3997, K. 2010/5651; Danıştay 4.D, T.15.03.1999, E. 1998/906, K.1999/1052; Danıştay 4.D, T. 23.12.1986, E. 1985/1209, K. 1986/4141.



hukuki sonuç geçersizdir. Ancak tebligatın usulsüz olduğuna dair muhatapları tarafından usulüne göre bir şikâyette bulunulmadığı sürece mahkemece kendiliğinden usulsüz tebligat olduğu gözetilemeyecektir<sup>541</sup>. Muhatap, her ne şekilde olursa olsun tebliğ evrakını alırsa ya da tebliğin içeriğinden haberdar olursa tebliği öğrenmiş sayılır (T.İ.U.E, md.60/1). Peki, muhatabın tebliğden haberdar olduğunu idare nasıl ispatlayacak? Bu durum, muhatabın tebliği öğrendiğini idareye beyan etmesi ya da tebliği aldığını gösteren bir takım işlere girişmesi üzerine ortaya çıkacaktır<sup>542</sup>. Muhatabın tebliği aldığına dair beyan ettiği tarih beyan tarihi olarak kabul edilir (T.İ.U.E, md.60/2). Yoksa muhatabın tebliği öğrendiği veya öğrendiği tarihe ilişkin tanık beyanı gibi yollarla<sup>543</sup> iddia ve ispat mümkün değildir (T.İ.U.E, md.60/3). Ancak bu konuda bazı Yargıtay kararlarında öğrenme tarihinin esas olmasına karşın aksi durumun karşı tarafça yazılı belge ile ispatlanabileceği yönünde kararları vardır<sup>544</sup>. Yargıtay'ın yazılı belgeyi ispat aracı olarak kabul edip muhatabın tebliğden muteber olduğunu kabul etmesi kötü niyetli muhatapların yargılamayı veya idareyi geciktirecek eylemlerinin önüne geçmesi açısından yerinde bir yaklaşım olmakla beraber ispat aracı olabilecek yazılı belgelerin neler olabileceği veya bu belgelerin hangi yollarla temin edildiği gibi hususların ayrılması iyi niyetli muhatapların zarara uğramasının önlenmesi açısından önemlidir. Tebliğ işlemine ilişkin usulsüzlük dava sırasında fark edilmemiş ya da muhatap bir hile ile yargılama dışında bırakılmış ise verilen karar kesinleşmiş olsa dahi şartlar oluştuğunda kesinleşen hüküm karşısında yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilir<sup>545</sup>.

## 2. TEBLİGAT İŞLEMLERİNDE UYGULAMALARLA İLGİLİ SORUNLAR

Çalışmamızın vergi tebliğlerini esas alması nedeni ile tebligat sorunlarına yönelik verilecek örnekler de Danıştay kararlarından faydalanılacaktır. Bilindiği üzere Tebligat işlemi, ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri olanağının bulunmadığında, bu işlemlerdeki noksanlıkların ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi

<sup>541</sup> Yargıtay HGK, T. 27.01.2010, E. 2009/539, K. 2010/16.

<sup>542</sup> Deliduman, a.g.e., s. 144.

<sup>543</sup> Yargıtay 12.HD, T. 12.07.2011, E. 2011/96, K. 2011/15379; Yargıtay 12.HD, T. 24.02.2011, E. 2010/20009, K. 2011/1885.

<sup>544</sup> Yargıtay 12.HD, T. 24.02.2011, E. 2010/20009, K. 2011/1885.

<sup>545</sup> Hanağası ve Özkes, a.g.e., s. 139; HMK md.374 vd.

kusurlandırmak için ileri sürülebileceği, zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi mümkün değildir<sup>546</sup>.

## 2.1. MEVZUATIN AÇIK VE ANLAŞILABİLİR OLMAMASI SORUNU

Tebliğat işlemlerinin hukuki dayanağını oluşturan kanunlar açısından sorun teşkil eden durum tebliğ işleminin konusu ile ilgili madde hükmünün lafzının yeterince anlaşılır olmamasından kaynaklanan sorunlar ile ilgili işlemle alakalı olarak kanunda açık hüküm bulunmaması halinden ibarettir. Uygulamada 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tebliğ hükümleri esasına göre yapılan tebliğler de kanunda açıkça hüküm olmaması halinde genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanununun “*Diğer Mali Tebliğat*” yan başlıklı hükmünden yola çıkarak bu kanunun 1 ve 33.maddelerinde yer alan genel kanun hükümleri uygulanmaktadır. Eğer 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ilgili tebliğ işlemi ile ilgili hüküm olmakla beraber yeterince açık değilse Danıştay içtihatlarından yola çıkarak tebliğ işlemi gerçekleştirilmektedir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu açısından bir değerlendirme yapacak olursak tebliğ işlemleri ile alakalı olarak 7201 sayılı kanunun genel kanun olması nedeniyle bu kanunda ilgili tebligat işlemi ile ilgili olarak açık hüküm olmaması halinde başka bir kanuna başvurulamamaktadır. Bu durumda hem kanunda açıkça bir hüküm olmaması hem de bir hüküm olmakla beraber hükmün lafzının yeterince açık olmaması halinde Yargıtay içtihatları esas alınmaktadır. Ayrıca her iki kanun açısından tebliğ çıkaran merciler tarafından yayımlanan yönergeler veya tebliğlerde özellikle kanun lafzının açık olmadığı durumlar bir rehber niteliği teşkil etmektedir. Bu başlık altında örnek vakalarla kanundan kaynaklanan sorunlar getirilen yöntemler içtihatlarla açıklanacaktır.

### 2.1.1. Mevzuatta Hüküm Olmamasından Kaynaklanan Sorunlar

Gümrük işlerine ilişkin vergi işlemleri hariç olmak üzere vergi işlemleri ile alakalı olarak tebliğ işleminin yapılmasında esas alınan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93 ve 109.maddeleri ve arasında kalan hükümler de bazı tebliğe ilişkin hususlarla ilgili olarak uygulamada yetersiz kalmaktadır. Durum böyle olunca tebliğ işlemi gerçekleştirileceği

---

<sup>546</sup> Danıştay VDDK, T. 11.04.1997, E. 1995/425, K. 1997/187.

zaman idare veya tebliğ memuru tarafından işlem açık olmayan bir hükümmüş gibi 7201 sayılı Tebligat Kanunundaki hükümlere göre değil Vergi Usul Kanunu hükümlerindeki diğer hallerde uygulanan tebliğ hükümlerine göre sanki uyuşmazlık konusu olayla alakalı Vergi Usul Kanununda hüküm varmış gibi uygulanmaktadır. Bu husus aşağıda birkaç örnekle incelenmeye çalışılmıştır.

**Mahkeme Kararı 1** <sup>547</sup> ; Tutuklu olan bir muhataba VUK'un 94.maddesi çerçevesinde tebligat yapılamayacağı ile ilgili hali;

... tarihinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanakta gösterilen adreste **davacının babasına tebliğ edilen cezalı tarhiyata** karşı... tarihinde (otuz birinci gün) mahkeme kayıtlarına giren dilekçe ile açılan dava mahkemece süre aşımı yönünden reddedilmişse de; temyiz dilekçesi ekinde bir örneği dosyaya ibraz edilen Fatsa Cumhuriyet Başsavcılığının... tarihli yazısından; hakkında verilen gıyabi tevkif kararının... tarihinde ricaline çevrilerek davacının... Kapalı Cezaevine alındığının, ... tarihinde de... Kapalı Cezaevine gönderildiğinin anlaşılması karşısında, **tebligatın yapıldığı tarihte cezaevinde tutuklu bulunan ve aynı gün başka bir yere nakledilen davacının cezalı tarhiyata... tarihinde muttali olduğunun kabulü, hayatın normal akışına ters düşeceği** gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, muhatabın gösterilen adreste bulunmaması halinde, tebligatın ikametgah adresinde bulunanlardan veya iş yerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı yolundaki **94. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün de olağan durumlarda adreste bulunamama halini düzenlediği** göz önüne alındığında, uyuşmazlık konusu olaya uygulanamayacağından, işin esasına girmek suretiyle karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçe ile hüküm tesisinde isabet görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 2** <sup>548</sup>; Tasfiyeye giren ve tasfiye kurallarına tabi olan şirket adına tasfiye tarihinden sonra yapılacak tebliğlerin tasfiye memuru yerine şirketin tasfiyeden önceki adresine yapılması hali;

Davacı Şirketin 20.11.1990 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında tasfiyesine karar verilerek, anılan karar uyarınca tasfiye ile ilgili olarak... mahalde görev yapmak üzere

<sup>547</sup> Danıştay 7.D, T. 01.03.1999, E. 1998/1424, K. 1999/829.

<sup>548</sup> Danıştay 7.D, T. 12.02.2002, E. 2000/6448, K. 2002/508; Danıştay 4.D, T. 25.03.1999, E. 1998/1102, K. 1999/1241; Danıştay 11.D, T. 03.10.1995, E. 1995/1107, K. 1995/2249.

...ün tasfiye memuru olarak atandığı, tasfiye sonrası dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannameleri verilmediğinden, takdir komisyonu kararına istinaden düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin tasfiye memurunun bilinen adreslerinde tebliğ edilemediği belirtilerek ilan tebligat yapıldığı ve tahsil edilebilir hale geldiğinden bahisle dava **konusu ödeme emirlerinin düzenlenerek tasfiye memuruna bizzat tebliğ edildiği anlaşılmıştır. 20.11.1990 tarihi itibarıyla tasfiye kurallarına tabi olan şirket hakkında yapılan tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin, şirketin tasfiyeye girdiği tarihten sonra, tasfiye memuru ...'e Ticaret Sicil Gazetesi'nde gösterilen... adreste tebliğ edilmesi gerektiğinden; bu adreste tebliğ yoluna gidilmeden, ihbarnamelerin ilan tebliğinden ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale geldiğinden bahisle ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.**

**Mahkeme Kararı 3<sup>549</sup>**; İflasına karar verilmiş şirkete ait tebligatların iflas idaresi yerine muhatabın adresinde bulunamadığı gerekçe gösterilerek ilan tebliğ çıkılması hali;

1991 yılına ilişkin muhtelif vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı şirket adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir. .... Vergi Mahkemesinin 10.6.1999 günlü ve E: 1999/16, K: 1999/660 sayılı kararıyla; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre, usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilen, dava konusu yapılmayan ve vadesinde ödenmeyen amme alacaklarının cebren tahsili yoluna gidilebileceği, olayda 13.8.1991 tarihi itibarıyla .... Asliye Ticaret Mahkemesinin E: 1989/923 sayılı dosyasında davacı şirketin iflasına karar verdiği, ihtilafı dönemlere ilişkin beyannamelerin verilmemesi nedeniyle, re 'sen yapılan ve ilan tebliğ edilmek suretiyle kesinleşen amme alacaklarının tahsili için ödeme emri düzenlendiğinin anlaşıldığı, ancak **13.8.1991 tarihi itibarıyla şirketin iflasına karar verilmiş olduğundan bu tarihten sonra yapılacak tebligatların iflas idaresine yapılması gerektiğinden, adresinde bulunamadığından bahisle ilan tebliğ yoluna gidilmesinde ve ödeme emri düzenlenmesinde yasaya uyarlık görülmediği** gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir.

<sup>549</sup> Danıştay 4.D, T. 07.12.2000, E. 1999/5776, K. 2000/5124.

**Mahkeme Kararı 4<sup>550</sup>**; Mirasçılara yapılacak tebliğde vergi borcundan hisseleri oranında sorumlu olduklarından her birine ayrı ayrı tebliğ yapılması hali;

Muris ...'ın 1987 takvim yılında faizle borç para verdiği için yapılan vergi incelemesi sonucu tespiti üzerine bulunan fark üzerinden re'sen salınan gelir vergisine karşı açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12. maddesinde, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mahsup mirasçılarının geçeceği, ancak *mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağına belirtildiği, bu hüküm uyarınca mirasçıların hisseleri oranında her mirasçı adına ayrı ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi gerektiği, aksi takdirde murisin veya varislerden herhangi birinin adına ihbarname düzenlenip tebliği usule uygun olmayacağından* usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk ettirilmiş kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği, olayda, muris ...'ın 8.2.1990 tarihinde öldüğü davalı idare tarafından bilindiği halde, düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinin, yukarıda anılan kanun hükmü gereğince mirasçıların mirastan aldıkları hisse oranında sorumlu tutulup ayrı vergi-ceza ihbarnameleri düzenlenmesi gerekirken "... Mirasçıları" yazılarak ihbarname düzenlenmesinde yasaya uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek gelir vergisi tarhiyatı kaldırılmıştır.

### **2.1.2. Mevzuatın Anlaşılabilir Olmamasından Kaynaklanan Sorunlar**

Hukuki bir sonuç doğurması için usulüne uygun olarak muhatabına tebliğ edilmesi şartına bağlanan vergi tebligat işlemlerini düzenleyen 213 sayılı kanununla ilgili olarak yaşanan bir diğer sorunda kanunun yeterince açık olmamasından ileri gelmektedir. Örneğimizde de görüldüğü üzere bu durum Danıştay kararlarında da mutlak bir doğrunun bulunmasının önünde bir engel olarak durmaktadır.

#### **2.1.2.1. Vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesiyle ilgili sorunlar**

Vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmeden muhataba tebliği ile ilgili olarak her iki hüküm açısından bir değerlendirme yapılacak olursa aslında tebliğ işleminin en önemli işlevi bilgilendirmedir. Bu durumda muhatap vergi inceleme raporu eksik dahi olsa kendisi hakkında bir hukuki işlem yürütüldüğü ile ilgili artık bilgi sahibi olmuş

<sup>550</sup> Danıştay 3.D, T. 06.03.1996, E. 1995/4820, K. 1996/630; Danıştay VDDK, T. 30.01.2004, E. 2003/255, K. 2004/11.

demektir. Kaldı ki vergi inceleme raporunun ihbarname de olmaması hali de VUK 108.madde de yer elan esasa müessir hatalar içerisinde sayılmamış dolayısı ile iyi niyetli bir muhatabın herhangi bir hukuki hakkını kullanmasını engelleyecek bir durumda teşkil etmemektedir. Öyleyse karar 1’de yer alan mahkemenin kararına katılmamakta ve yine bu mahkemenin karşı oy olarak bildirdiği karar ile karar 2’de yer alan kararın doğru olduğu kanısındayım.

**Mahkeme Kararı 1**<sup>551</sup>; Vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi halinin esasa etkili ve ihbarnameyi hükümsüz kılacak hata olduğuna ilişkin hali;

2002/Kasım dönemi için salınan vergi ziyai cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı; 213 sayılı Kanununun 35. maddesinin son fıkrasında; takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceğinin belirtildiği, dosyanın incelenmesinden, temizlik işiyle uğraşan davacı şirketin 2002 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu bir kısım emtia alışlarını sahte fatura ile belgelendirerek haksız yere katma değer vergisi indiriminden faydalandığından bahisle ilgili dönem indirimleri reddedilmek suretiyle cezalı tarhiyat öngörüldüğü, tarh edilen vergilere ilişkin ihbarnamelerin, vergi inceleme raporu eklenmeden davacıya tebliğ edildiği, **tarhiyatın dayanağı inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, bu durumun esasa etkili ve ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğu** sonucuna varıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta isabet görülmediğine karar verilmiştir.

**Mahkeme Kararı 2**<sup>552</sup>; Vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi halinin esasa etkili olmayan ve ihbarnameyi hükümsüz kılmayacak hata olduğuna ilişkin hali;

Muhteviyatı itibarıyla gerçek dışı belgelerle, haksız katma değer vergisi indiriminden yararlanmak suretiyle vergi zıyayına neden olduğundan bahisle, vergi inceleme raporuna dayanılarak, 1998/Ekim dönemi için, davacı Şirket adına, re'sen salınan

<sup>551</sup> Danıştay 9.D, T. 05.11.2009, E. 2008/3530, K. 2009/3998; Danıştay 11.D, T. 14.11.1997, E. 1996/6510, K. 1997/4061.

<sup>552</sup> Danıştay 7.D, T. 02.03.2004, E. 2001/1222, K. 2004/556; Danıştay 7.D, T. 02.03.2004, E. 2001/1844, K. 2004/555; Danıştay 4.D, T. 24.04.1968, E. 1965/81, K. 1968/2273 (Gelegen vd., a.g.e., s. 216).

katma değer vergisine ve kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemi; dosyanın incelenmesinden, tarhiyatın dayanağı inceleme raporunun ihbarnameye eklenmediğinin anlaşıldığı bu durum karşısında bir idari işlemin tekemmülünden sonra, onun muhatabına duyurulması için düzenlenen tebliğ vesikasının hukuken varlık kazanmış idari işlemin unsuru kabul edilmesi ve yalnızca, tebligatın geçersiz sayılmasını gerektirecek nitelikte olan şekil hatası sebebiyle tebliğ konu idari işlemin iptaline karar verilmesi, İdare Hukuku ile İdari Yargılama Hukuku ilkelerine ve yukarıda sözü edilen 108' inci maddenin "...vesikayı hükümsüz kılar." düzenlemesine aykırıdır. Kaldı ki, Tebliğ vesikasının hükümsüz kılınması, hak arama yollarına ait sürelerin işlemeye başlamasını engelleyici bir hukuki durumdur. Böyle bir durumda; vergi idaresi, usule aykırılığı sebebiyle hükümsüz sayılan tebligata dayanarak, davada, süre aşımı def'inde bulunamayacağı gibi; idari yargı yerince de, bu tebliğ tarihi dayanak alınarak, dava açma süresinin hesaplanmasına gidilemez. Dava açma süresinin, davacı tarafından, dava ve savunma dilekçeleri ile idari makamlara verilen itiraz ve başvuru dilekçelerinde bildirilen tarih; böyle bir tarih yoksa en geç, idari itiraz veya başvuru tarihinde tebligattan bilgi edinildiği kabul olunarak, duruma göre, dilekçe tarihi veya dilekçenin kayda geçtiği tarih esas alınmak suretiyle hesaplanması; tebliğ konu idari işlemin (tarh ve ceza kesme işleminin), bu tarih itibariyle hesaplanacak idari dava açma süresi içerisinde davaya konu edilmiş olması koşuluyla, davanın esasının incelenmesi; bu tür bir tarihin olmaması halinde ise, tebliğ konu işleme karşı açılan idari davanın süresinde kabulü, Danıştay'ın, usulüne aykırılığı sebebiyle geçersiz sayılan tebligatlar üzerine açılan davalarda verilen, yerleşik içtihatlarıyla uygulama yeri bulan hukuksal çözümdür.

**Davacı, dava dilekçesinde bildirmiş olduğu tebliğ tarihine nazaran idari dava açma süresinde, davasını açmış bulunmaktadır. Dolayısıyla; inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi, onun hak arama yoluna başvurmasını engellemiştir.** Öte yandan; inceleme raporunun örneği, İdari Yargılama Usulü Kanununun 16'ncı maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünün savunma dilekçesine eklenmek suretiyle davacıya tebliğ edilmiş olduğundan; davacının, yapılan vergi denetiminin ve dava konusu işlemin dayanakları ile matrah farkının hesaplanmasına ilişkin yöntemi inceleme ve kendini savunma hakkı da, davada, ihlal edilmiş değildir.

### 2.1.2.2. İkametgâh adresindekilerden kaynaklı sorunlar

Tebliğat yapılması ile ilgili olarak muhatabın adreste olmadığı durumlarda VUK 94.madde hükmü gereğince ikametgâh adresinde bulunanlardan birisine tebliğat yapılması gerektiği öngörülmüştür. Ancak kanunda açıklanan “bulunan” ifadeden tebliğatın yapılacağı ikametgâh adresindekilerin o adreste ikamet ediyor olmaları ya da sadece tebliğ anında o adreste bulunmaları ile olarak doktrinde ve Danıştay kararlarında çeşitli fikir ayrılıkları vardır. Bu hususta örnekleri aşağıda verilmiş olan fikir ayrılıkları ile ilgili olarak yorum yapılacak olursa her ne kadar 20.02.2015 tarihli Tebliğat İşletme Usul ve Esaslarında da ikamet adresinde oturanlar ibaresi kabul edilmiş olsa da ikamet adresinin muhatabın özel hayatını idame ettirdiği bir yer olması hasebiyle işyeri adresinde olduğu gibi herkesin girip çıkabileceği bir adres olmadığı ile ikametgâh adresinde tebliğ anında olsa dahi bulunan kişinin muhatabı tanıyor olmasına şüphe olmayacağı gerekçesiyle esasın görüşüne katılmamakla birlikte kanundaki “ikametgâh adresinde bulunanlar” ibaresinin ilk anlamıyla hüküm doğurması gerektiği kanaatindeyim.

**Mahkeme Kararı 1** <sup>553</sup>; İkametgâhta muhatap yerine tebliğatın ikametgâhta oturanlara yapılacağını savunan görüş;

1993 yılı defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı adına inceleme raporuyla belirlenen matrah üzerinden re'sen salınan gelir vergisi, ekonomik denge vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyayı cezasının, düzenlenen ihbarnamelerin bilinen adrese tebliğ edildiği tebliğatın usulüne uygun yapılabilmesi için VUK 94.maddesi ile 7201 sayılı Tebliğat Kanununun 16.maddesinin birlikte değerlendirildiğinde aynı adreste ikamet eden ilgililere veya aile fertlerinden birine yapılması gerektiği açıktır. Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 9.11.1998 gününde "... " adresinde davacının kız kardeşi ...'a tebliğ edildiği ancak, ...'ın mahalle muhtarı tarafından düzenlenen ikametgâh senedinden ve yine mahalle muhtarı tarafından onaylanan konutta kalanlara ait kimlik bildirme belgesinden aynı adreste 4 numaralı dairede ikamet ettiği, davacı nezdinde işe başlama ile ilgili olarak 8.4.1992 gününde düzenlenen yoklama tutanağından ise davacının binanın 3 no'lu dairesinde ikamet ettiğinin tespit edildiği anlaşılmaktadır.

<sup>553</sup> Danıştay 4.D, T. 13.02.2002, E. 2001/4553, K. 2002/541; Danıştay 4.D, T. 25.09.2002, E. 2001/2226, K. 2002/2990; Danıştay VDDK, T. 06.11.1998, E. 1997/161, K. 1998/318; Danıştay 9.D, T. 25.11.1982, E. 1982/2279, K. 1982/4308 (İspir, Yağmurlu ve Özbacı, a.g.e., s. 166).



Bu durumda, yükümlü ile aynı adreste oturmadığı anlaşılan kız kardeşine Vergi Usul Kanunu ile Tebligat Kanunu hükümlerine aykırı olarak yapılan tebligat nedeniyle olayda, kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, mahkemece ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 2<sup>554</sup>**; İkametgâhta muhatap olmadığında onun yerine tebligatın adreste bulunanlara yapılabileceği;

Dosyanın incelenmesinden, nakliyecilik yaptığı halde muhtelif beyannamelerini vermeyen davacı adına takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarhiyat yapıldığı ve bu tarhiyata ait ihbarnamelerin davacının bilinen adresinde kardeşine tebliğ edildiği, dava açılmaması üzerine kesinleşen amme alacağının tahsili için dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davaya ilişkin olarak 94 üncü maddenin üçüncü fıkrasında, "Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır denilmektedir. Anılan hükme göre, muhatabın bulunmaması halinde "ikametgâh adresinde bulunanlardan" birine tebliğ yapılması yeterli olup, Kanunda, ikametgah adresinde bulunanların o adreste ikamet etmeleri şartı öngörülmemiştir.

Olayda, tebliğ esnasında davacının ikametgâhında bulunan kardeşine yapılan tebligat Kanuna uygun olup, "dava konusu ödeme emirlerinin dayanağını teşkil eden tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacı ile aynı adreste ikamet etmediği anlaşılan kardeşine tebliğ edilmesinin kanuna aykırı olduğu, bu nedenle usulüne uygun olarak kesinleşmiş bir amme alacağı bulunmadığı" yolundaki Mahkeme kararı hukuka uygun görülmüştür.

### **2.1.2.3. Muhatabın adreste sürekli olmaması ve adres değiştirmediği durum**

Vergilendirmeye ilişkin tebliğleri düzenleyen 213 sayılı VUK'un "Tebliğ Evrakının Teslimi" yan başlıklı 102.maddesin muhatabın zarf üzerinde yazılı olan adresini değiştirmesinden dolayı bulunmaması hali ve muhatabın geçici olarak başka bir yere

---

<sup>554</sup> Danıştay 4.D, T. 05.11.2007, E. 2006/4303, K. 2007/3365; Danıştay 9.D, T. 28.02.1984, E. 1983/4671, K. 1984/1451; Danıştay 7.D, T. 12.02.2002, E. 2000/8570, K. 2002/527.

gitmesi haline yönelik açıkça ifade edilen bir hüküm olmasına karşın muhatabın sürekli olarak adresinde olmaması ancak adres değişikliğine gittiğine dair açıkça bir ispat bulunmaması halinde nasıl bir uygulamaya gidilmesi gerektiği hakkında kanun hükmünün yeterince anlaşılır olmamasından dolayı doktrinde ve örnekler de görüldüğü üzere Danıştay kararlarında tek bir görüş yoktur. Bu hususta kanunda böyle bir boşluk olduğunu düşünmemekle birlikte dolayısı ile örnek mahkeme kararında desteklendiği gibi 7201 sayılı kanunun 21.madde hükmünün uygulanması gerektiği görüşünü desteklememekteyim. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığının 25.12.1980 tarihli ve 101-659/07433 Sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu (1/64)nun 21.maddesinde kanunun 102.maddesinin değiştirilmesine ilişkin verilen teklif gerekçesinde; muhatabın gösterilen adreste bulunmaması hallerinde zabıta kuvvetlerine veya muhtara belge teslimi ve kapıya bildirim asılması yoluyla tebliğ yapılması imkânı getirilmiştir. Denilmekte ancak tasarı kanunlaştıktan sonra görülüyor ki VUK'un 102.maddesinde böyle bir değişikliğe gidilmemiş dolayısı ile bu konuda 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükmünün uygulanması desteklenmemiştir. Konu ile ilgili 02.02.2015 tarihli Tebligat İşletme Esasının 85.maddesindeki görüşün benimsenerek haber kâğıdı bırakılması ve tebliğin 7 gün sonra adrese tekrar götürülmesi, adreste yine bulunamaması halinde, tebliğ memuru tarafından bu durumun zarf üzerine ve teslim Belgesine şerh edilerek evrakın çıkarılan mercie iade edilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır.

**Mahkeme Kararı 1<sup>555</sup>**; VUK 102.maddesinde muhatabın sürekli olarak adreste bulunmama ve aynı zamanda adres değiştirmedeği hallerle ilgili açık hüküm olmadığı için 7201 sayılı kanunun 21.maddesininin uygulanması hali;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107.maddesine göre Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya yetkili olup bu madde hükmünün uygulanmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve kanunun mütalaa ettiği hallere göre tebliğ yapılacağı kabul edilmiştir. Ancak **tebliğ evrakının teslimine ait 102.madde de adres değiştirilmesi ve mükellefin bilinen adreslerinden geçici olarak ayrılmaları hallerinde tebligatın ilan yoluyla yapılacağı kabul edilmiş olup adresini değiştirmemiş**

<sup>555</sup> Danıştay 4.D, T. 05.06.1967, E. 1963/1895, K. 1967/3206 K.D. 115- 118 (Dinçer, Çırakman ve Necipoğlu, a.g.e., s. 150); Danıştay 4.D, T.24.02.1977, E.2852/569; Danıştay 4.D, T.31.03.1965, E.3250/1215(Yılmaz ve Çağlar, a.g.e., s. 805).

**veya muvakkat olarak ayrılmak suretiyle adresiyle olan ilişkisini kati ve geçici surette kesmemiş olan muhataplar hakkında ne şekilde bir işlem tatbik olunacağı mütalaa edilmemiştir. Bu durumda hukuk prensiplerine uyarak özel kanunda açık bulunmayan hallerde genel kanun hükümlerinden faydalanmak zaruridir.** Tebliğlerle ilgili Tebligat Kanununda bu husus mülhaza edilmiş ve kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağı açıklanmış bulunduğu bilinen adresinde bulunan fakat herhangi bir sebeple kendisine tebligat yapılmayan şahıslara talik sureti ile tebligat yapılması mümkündür. Bu sebeple Vergi Dairesinin iddialarının kabulü ile esastan inceleme yapıldıktan sonra yeniden karar verilmek suretiyle dava konusu temyiz komisyonu kararının bozulmasına .....oybirliği ile karar verilmiştir.

**Mahkeme Kararı 2<sup>556</sup>**; VUK 102.maddesinde muhatabın sürekli olarak adreste bulunmama ve aynı zamanda adres değıştirmedığı hallerle ilgili hükmün açık olmadığı ilgili görüş;

Kimyevi madde ticareti yapan davacı şirketin 1992 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bir kısım satış hasılatının eksik beyan edildiği ileri sürülerek re'sen kurumlar vergisi salınmış, fon hesaplanmış, kaçakçılık cezaları kesilmiştir. ....Vergi Mahkemesi 27.10.1998 günlü ve E: 1998/171, K: 1998/1332 sayılı kararıyla; dava konusu ihbarnamelerin şirket ortağı .....'ın ikametgah adresinde memur eliyle tebliğe çalışıldığı, ancak adreste hiç kimsenin bulunmaması üzerine 24.12.1997 tarihinde mahalle muhtarı ve vergi dairesinin elemanlarınca bir tutanak düzenlenerek tebliğ evraklarının evin kapısına yapıştirıldığı, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51 inci maddesinde mali tebliğlerin kendi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde bu kanunun genel hükümlerine göre yapılacağı açıklandığı, **213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93 ve devamı maddelerinde tebliğin ne şekilde yapılacağı düzenlendiği, bu durumda ihbarnamelerin öncelikle Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ gerekirken 7201 sayılı Kanuna göre yapılan tebliğin yasal olmadığı**, ayrıca şirket ortağının 14.12.1997 - 1.1.1998 tarihinde ..... kaplıcalarında tedavi gördüğü dolayısıyla .....'da bulunmadığı ve tebligatı 2.1.1998 tarihinde öğrenerek, bu tarihe göre dava açtığı, 2.1.1998 tarihi itibarıyla 1992 yılı tarhiyatının zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.

<sup>556</sup> Danıştay 4.D, T. 08.02.2000, E. 1999/1502, K. 2000/374; Danıştay 4.D, T. 08.02.2000, E. 1999/1501, K. 2000/373; Danıştay 11.D, T. 01.11.1996, E. 1995/4527, K. 996/3788.

### 2.1.3. Kanun hükmünün yanlış yorumlanmasından kaynaklanan sorunlar

Tebliğat işlemlerinin gerçekleştirilmesinde ortaya çıkan sorunlardan birisi de tebliğ konusu ile ilgili olan kanun hükmünün yanlış yorumlanarak tebliğ işleminin öylece gerçekleştirilmesinden kaynaklanmaktadır.

**Mahkeme Kararı 1<sup>557</sup>**; Uzlaşmanın gerçekleşmemesi ile ilgili tutanağın muhatabın kendisine tebliği şart iken VUK 94.maddesindeki hükmündeki olaya kıyasen uyarlanarak muhatabın temsilcisine verilmesi ile tebliğ edildiği kabul edip on beş günlük süre esas alınarak dava açma süresi belirlenirken mahkemenin toplantı günü muhatabın temsilcisine verilen tutanağın altında yer alan teslim tarihini esas alması hali;

1997 yılında, yatırım teşvik belgesi kapsamında yararlandığı yatırım indirimi ile ilgili Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunu ibraz etmeyen davacı adına ikmalen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, ağır kusur cezası kesilmiştir. .... Vergi Mahkemesinin 31.1.2001 günlü ve E: 2000/1910, K: 2001/137 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Uzlaşma" başlıklı üçüncü bölümünün ek 7/4 üncü maddesinde, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabının, tarh edilen vergiye ve kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği, bu takdirde dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu müddetin tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzayacağına düzenlendiği, dosyanın incelenmesinden, vergi ceza ihbarnamelerinin davacıya 10.8.2000 gününde tebliğ edildiği, 8.9.2000 gününde uzlaşma talebinde bulunulduğu ve **26.9.2000 günü yapılan toplantıda uzlaşmanın vaki olmaması üzerine aynı günlü uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak düzenlenerek müştereken imzalanmış ve bir nüshası aynı tarihte şirket temsilcisine verilmiş ise de, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın davacıya tebliğ edilmesi gerekli olduğundan mahkemece, söz konusu tutanağın bir nüshasının toplantı günü şirket temsilcisine verildiğine dair tutanak altındaki teslim serhi tebliğ tarihi kabul edilerek, davanın süreaşımı nedeniyle reddedilmesinde yasaya uyarlık bulunmamaktadır.**

<sup>557</sup> Danıştay 4.D, T. 04.03.2002, E. 2001/1561, K. 2002/801; Danıştay 3.D, T. 18.11.1993, E. 1992/1722, K. 1993/3316.

## 2.2. İDARENİN İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Tebliğata ilişkin olarak idareden kaynaklanan sorunlar genel itibariyle, normal tebliğ yolları tüketilmeden ilan tebliğ başvurusu, tebliği kabule yetkili olmayanlara doğrudan tebliğ yoluna gidilmesi ve dairede veya komisyonda kanunda yazılı hükümlere göre tebliğ yapılmamasından, idarenin kamu alacağına zamanaşımına uğraması kaygısı ile tebliği bir an önce gerçekleştirerek zamanaşımının önüne geçmek adına VUK hükümlerini terk ederek 7201 sayılı kanunu hükümlerine başvurusu kaynaklanmaktadır.

### 2.2.1. İlan Tebliğ Koşulları Doğmadan İlan Tebliğ Yoluna Gidilmesi Sorunu

Tebliğatin muhatabına ulaştırılmasında kural tebliğin posta yoluyla veya memur yoluyla yapılmasıdır. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Tebliğ İlan Yapılacağı Haller” yan başlıklı 103.madde hükmünde yer alan dört madde halinde sıralanmış olan durumların gerçekleşmesi halinde tebliğin ilan yapılabilmesi kabul edilmiştir. Buna rağmen idare tebliğ işlemlerini hızlandırarak özellikle zamanaşımına uğramak üzere olan borçların tebliğ aşamasını sonuçlandırıp zamanaşımının önüne geçmek için diğer aşamalara başvurmadan doğrudan ilan tebliğ yöntemine başvurabilmektedir. İdarenin kanun hükümlerine yeterince nüfus edememesi sonucunda posta veya memur vasıtasıyla yapılan tebliğlerle ilgili aşamaların usulüne uygun olarak sonuçlandırılmaması veya kanunun 103.madde hükümlerinin olgunlaşmış olgunlaşmadığı veya olgunlaşma aşamasına gelene kadar geçen süreçte yeterince araştırma yapılmaksızın ilan tebliğ çıkılması idarenin ilan tebliğ koşulları doğmadan ilan tebliğ başvurusundaki diğer nedenler arasında sayılabilir.

**Mahkeme Kararı 1** <sup>558</sup> ; Kanuni temsilcinin adresinde tebliğ çıkılmaya çalışılmadan sadece şirketin ticaret sicilinde kayıtlı adresinde tebliğ yapılamaması nedeniyle ilan tebliğ gidilmesi hali;

Davacı şirket adına düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin 27.01.2003 tarihinde, “... .. İzmir” adresinde şirket müdürüne tebliğ edildiği, açılan davanın reddi üzerine düzenlenen 2 no.lu ihbarnamenin şirketin sicil kaydında belirtilen “... .. İzmir”

<sup>558</sup> Danıştay 3.D, T. 09.04.2012, E. 2010/6346, K. 2012/1145; Danıştay 3.D, T. 09.04.2012, E. 2010/6347, K. 2012/1146.

adresinde tebliğe çıkarıldığı, adresten taşındığı ve yeni adresinin bilinmediği şerhi düşülerek iade edilmesi üzerine ilan tebliğ yoluna gidildiği, şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin de aynı yolla ilan tebliğ edilerek amme alacağının kesinleştiği ve şirketin malvarlığından tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının tahsili amacıyla ortak sıfatıyla davacı adına uyuşmazlık konusu ile ilgili ödeme emri düzenlenmiştir. Yasanın 103. maddesinde, muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, bilinen adresin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden mektubun geri gelmesi, başkaca sebeplerden dolayı tebliğin yapılmasına imkân bulunmaması hallerinde tebliğin ilan yoluyla yapılması, 101. maddenin son fıkrasında ise mektupların gönderilmesinde ilk fıkraya bağlı sekiz bent halinde sayılan adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanın nazara alınması gerektiği kurallarına yer verilmiştir.

Asıl borçlu şirket adına düzenlenen ve ilk vergi ceza ihbarnamelerinin şirket müdürüne tebliğ edildiği adres davalı idarenin bilgisi dâhilinde olup 213 sayılı Yasanın 101. maddesi uyarınca şirketin kanuni temsilcisinin adresi bilinen adres kapsamında sayılacağından, **vergi borçlusu şirkete ait 2 no.lu ihbarnamelerin şirketin kanuni temsilcisinin adresinde tebliğine çalışılmadan şirketin ticaret siciline kayıtlı adresinde tebliğ edilememesi nedeniyle ilan yoluyla tebliğinde hukuka uygunluk bulunmadığından** davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali gerekir.

**Mahkeme Kararı 2<sup>559</sup>**; İdare tarafından muhatabın bilinen son adresine ilişkin yeterli araştırma yapılmaksızın bilinen son adres olduğunu iddia ederek başka adreslere tebliğ yapılmaya çalışıldığı ilandan sonraki tarihli adres tespit tutanağı dayanak göstererek ilan tebliğ yoluna gidilmesi hali;

Davacı şirket adına Şubat-Eylül ve Aralık 2001 dönemi için salınan muhtelif vergi ve cezaların şirkete bilinen adresinde tebliğ edilememesi nedeniyle 29.9.2006 günlü bir yerel gazetede ilan tebliğ edildiği ve dava konusu yapılmaması üzerine kesinleştiği ileri sürülerek dava konusu ödeme emirleri düzenlenmiştir. Davalı idarece, ödeme emri içeriği vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin davacı şirkete 26.7.2005 tarihinde işyerini naklettiği ancak 26.10.2005 tarihinde yapılan yoklamada ve 18.5.2006 günlü adres tespiti

<sup>559</sup> Danıştay 3.D, T. 04.11.2009, E. 2007/1965, K. 2009/3426. Benzer kararlar; Danıştay 3.D, T. 20.09.2007, E. 2006/4002, K. 2007/2453; Danıştay 4.D, T. 11.04.2002, E. 2001/4412, K. 2002/1623; Danıştay VDDK, T. 06.11.1998, E. 1997/209, K. 1998/319.

sırasında ulaşılamadığı tutanağa bağlanan "... " adresinde ve bu adresten önce faaliyet gösterdiği adreslerde memur eliyle tebliğ edilemediğinden sözü edilerek ihbarnamelerin davacı şirketin 26.9.2006 tarihinde iş yerini naklettiği 3.10.2006 günlü yoklama tutanağına bağlanan "... " adresinde şirkete tebliğ edilemediğine ilişkin 2.11.2006 günlü adres tespit tutanağı da dayanak gösterilerek ilan tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. "... " adresinde davacı şirkete ulaşılamadığına ilişkin 2.11.2006 günlü adres tespit tutanağının 29.9.2006 tarihinde yapılan ilan tebligata dayanak olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığı gibi, dava dilekçesinde tebligat adresi olarak bildirilen bu adrese Kocaeli Vergi Mahkemesince yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen 30.1.2007 günlü karar, idarenin savunma dilekçesi ve temyize konu yapılan kararın tebliğ edilmiş olması karşısında tespit hukuken geçerli olduğundan da söz edilemeyeceği ortadadır.

Davalı idarece İlan tebliğ yoluna gidilebilmesi için yükümlünün bilinen son adresine posta ya da memur eliyle tebligat yoluna gidilmesi zorunlu olduğundan, şirketin 26.9.2009 tarihinde iş yerini söz konusu adrese naklettiğinin ilan tebliğ tarihinden önce davalı idarenin bilgisine girip girmediğinin tespiti bakımından dairesizce verilen 7.10.2009 gün ve E:2007/1965 sayılı ara kararı üzerine *davalı idarece; iş yerinin nakledilmesine ilişkin 26.9.2006 günlü ortaklar kurulu kararının aynı tarihte ve Kocaeli 4. Noterliğince tasdik ve ticaret sicilinde tescil ettirildiği, 27.9.2006 gün ve 38691 sayılı dilekçe ile de idarelerince bildirim yapıldığı, bu bildirim üzerine 3.10.2006 gün ve 2006/5786 sayılı yoklama fişinin düzenlendiği açıklanmıştır.* Bu durumda **ilan tebliğ yapıldığı 29.9.2006 tarihinde davacı şirketin idarece bilinen son adresi, 27.6.2006 tarihinde idarenin bilgisine giren "... " adresi olup, VUK'un 101'inci maddesinde, adres değişikliğinde bildirilen adreslerin bilinen adreslerden olduğu düzenlenmesinden yola çıkarak davalı idarece vergi-ceza ihbarnamelerinin bu adreste tebliği yoluna gidilmeksizin ilan tebliğ edilmesi hukuka uygun görülmediğinden** usulüne uygun olarak kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

**Mahkeme Kararı 3<sup>560</sup>**; Yapılan yoklama sonucu düzenlenen "yoklama fişleri" ile posta ya da memur eliyle tebligata ilişkin hükümlerin aynı hukuki sonuçları doğurması mümkün olmadığından buna dayanarak ilan tebliğe çıkılması ve şirket hisselerinin

<sup>560</sup> Danıştay 9.D, T. 13.02.2007, E. 2005/872, K. 2007/329.

tamamını devrederek Ticaret Sicili Gazetesinde duyurulan kişiye tebliğe çıkılmasına ilişkin durum;

1997 yılına ait defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı şirket adına katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek aynı yılın Ocak-Aralık dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan dava da davacı şirketten 1997 yılına ait defter ve belgelerinin ibrazının istenilmesine ilişkin yazının, 30.10.2001 tarihinde şirket ortaklarından .. .'e tebliğ edilmesine rağmen ibraz edilmediği kabul edilmiş ise de, dosyada mevcut 3.6.1998 tarih ve 4563 sayılı Türkiye Ticaret Sicil Gazetes'i'nin incelenmesi sonucu .. .'in bu şirketteki hisselerinin tamamını 7.5.1998 tarihi itibarıyla devrettiği anlaşıldığından, .. .'in **devir tarihinden itibaren şirketle bir ilgisinin kalmadığı, şirkete ait defter ve belgelerin ibrazının bu kişiden istenilmesinin yasal olmadığı** sonucuna varılmıştır. Uyuşmazlıkta, vergi ceza ihbarnamelerinin, şirketin işyeri ve ikametgâhında yapılan yoklamalar sonucu ilgililere tebliğ edilememesi üzerine ilan tebliğ edildiği davalı idare tarafından ileri sürülmüş ve bu iddialar ışığında Vergi Mahkemesince cezalı tarihyata ait ihbarnamelerin usulüne uygun olarak ilan tebliğ edildiği gerekçesi ile davanın kısmen kabulüne karar verilmiş bulunmaktadır. Ancak, ilan tebligatın usulüne uygun olarak tamamlanabilmesi için yukarıda sözü edilen Kanun hükümlerine uygun olarak, posta ya da memur eliyle tebliğ yapılması, daha sonra da ilan tebliğ yoluna gidilmesi, gazetede çıkan ilan yazısının tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi ve gazetede mükelleflerin isminin ve diğer hususların doğru bir şekilde yazılması gerekmektedir.

Her ne kadar Vergi dairesi müdürlüğünün dava aşamasında vergi mahkemesine verdiği savunma dilekçesinde, davacı şirketin bilinen adreslerinde yapılan muhtelif tarihlerdeki yoklamalarda şirket ve şirketi temsile yetkili olanların bulunamadıkları ifade edilmesine karşın, **yapılan yoklama sonucu düzenlenen "yoklama fişleri" ile posta ya da memur eliyle tebligata ilişkin hükümlerin aynı hukuki sonuçları doğurması mümkün olmadığından, yoklama sonucu davacı şirketin adresinde bulunamadığının tespit edilmesi, posta yolu ya da memur eliyle yapılacak bir tebligat olmaksızın tek başına, ilan tebligat yoluna gidilmesi sonucunu yaratabilecek hukuki bir dayanak oluşturmayacaktır.**



**Mahkeme Kararı 4<sup>561</sup>**; İdare muhatabın hem iş adresi hem de ikametgâh adresi varsa tebliğ işlemi gerçekleştirilene kadar her iki adreste de tebliğe çıkması gerekirken (idarenin bilgisi dâhilinde bulunan bütün adresler tüketilmeden) sadece iş adresindeki tebliğe dayanarak ihbarnamelerin bilinen ikametgâh adresine tebliğe çıkarılmadan ilan tebliğ edilmesi hali;

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 maddesinde tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edileceği ve 103 üncü maddesinde de, ilan tebliğ koşullarının belirtildiği, dosyanın incelenmesinden davacının ortağı ve temsilcisi olduğu şirket adresine tebliğe çıkarılan ihbarnamelerin ve ödeme emirlerinin şirketin adresinde bulunmadığı belirtilerek ilan tebliğ edildiği ve alacağın şirketten tahsil imkânı kalmaması nedeniyle davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin davacının ikametgâh adresinde eşine tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, olayda şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirleri işyeri adresine tebliğe çıkarıldığı, şirketin adreste bulunmaması nedeniyle ilan tebliğ edilmiş ise de, **şirket temsilcisi ve ortağı davacının ikametgâh adresine tebliğe çıkarılmadığının görüldüğü, oysa davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin bu adreste tebliğ edildiğinin anlaşıldığı bu durumda şirket adına düzenlenen ihbarnameler usule uygun tebliğe çıkarılmadığından amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline** karar verilmiştir.

**Mahkeme Kararı 5<sup>562</sup>**; Muhatabın bilinen adresine kamu alacağının ödenmesi için herhangi bir tebliğ yoluna gidilmeden, ilan yolu ile tebligata gidilmesi hali;

Yükümlünün taşınmazına ilave edilen 142 m<sup>2</sup>'lik taşınmaz için tahakkuk ettirilen kamu alacağının ödeme şekli ile ilgili olarak Belediye Encümenince 1.6.1989 tarihinde

<sup>561</sup> Danıştay 4.D, T. 17.02.2005, E. 2004/1775, K. 2005/244; Danıştay 4.D, T. 01.07.2002, E. 2002/972, K. 2002/2790; Danıştay 9.D, T. 27.02.1986, E. 1985/835, K. 1986/824; Danıştay 3.D, T. 25.04.1986, E. 1985/740, K. 1986/1271; Danıştay 3.D, T. 02.04.1985, E. 1985/131, K. 1985/1110; Danıştay 4.D, T. 10.11.1995, E. 1994/6052, K. 1995/4610; Danıştay 3.D, T. 04.01.1984, E. 1983/1887, K. 1984/24; Danıştay 7.D, T. 25.03.1992, E. 1992/766, K. 1992/858; Danıştay 3.D, T. 02.04.1985, E. 1985/131, K. 1985/1110.

<sup>562</sup> Danıştay 9.D, T. 09.06.2004, E. 2002/2751, K. 2004/3948; Danıştay 4.D, T. 30.03.2004, E. 2003/2109, K. 2004/615; Danıştay 11.D, T. 11.10.1999, E. 1998/1516, K. 1999/3530; Danıştay 3.D, T. 01.02.1984, E. 1983/1892, K. 1984/197; Danıştay 9.D, T. 25.06.1982, E. 1981/3607, K.1982/3824; Danıştay 9.D, T. 18.01.1982, E. 1980/4469, K. 1982/368; Danıştay 7.D, T. 18.03.1991, E. 1987/3539, K. 1991/1098; Danıştay 3.D, T. 15.02.1985, E. 1984/709, K. 1985/583.

karar alındığı ve bu kararın beş ayrı yerel gazetede 24.11.1994 tarihinde ilanen tebliğ edildiği, yükümlünün 22.2.1997 tarihinde davalı idareye başvurarak gayrimenkulü üzerinde ipotek olduğunu öğrenmesi nedeniyle borcunun çıkarılmasını istediği, davalı idarece de dava konusu işlem olan 15.4.1997 tarihli yazı ile 4.260.000 TL borcun bulunduğu belirtilerek 1.6.1989 tarihi ile 30.4.1997 tarihleri arası için gecikme zammı dâhil toplam 378.686.364 TL borcunun bulunduğu ve yedi gün içinde ödenmesinin bildirildiği ve yükümlünün davalı idarede adresi bulunduğu halde adresine herhangi bir tebligatın yapılmadığı anlaşılmıştır.

Olayda, yükümlünün bilinen adresine kamu alacağının ödenmesi için usulü dairesinde herhangi bir tebliğ yoluna gidilmeden ilan yolu ile tebligata gidilmesi kanuna aykırı olduğundan ve bu durumda parselasyon harcı, parselasyon ücreti ve katma değer vergisinin kesinleşmesinden söz edilemeyeceğinden, hesaplanan gecikme zammı ve bunu onayan Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 6<sup>563</sup>**; Ek tahakkukun, idarece tespit edilip, ödeme emrinin de tebliğ edildiği şirketin yeni adresinde tebliği yoluna gidilmeden, ilanen tebliğ edilmesinde ve kesinleştiğinden bahisle tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmadığı hali;

Yükümlü şirket adına tescilli beyanname kapsamı eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; ödeme emrinin dayanağını oluşturan ek tahakkukun, ... adresinde posta yoluyla tebliği yoluna gidildiği, (muhatapın adres bırakmadan ayrıldığı hususunun) mahalle muhtarının mühür ve imzasını içeren tebliğ mazbatasında tespit edilmesi üzerine, ilanen tebliğ edildiği ve dava konusu edilmeyerek kesinleştiği; 7201 sayılı Kanunun 28'inci ve 29'uncu maddeleri uyarınca, adresinde bulunamaması halinde, muhatapın meçhul sayılacağı; bu nedenle, ek tahakkukun ilanen tebliğ edilmesi üzerine dava açılmadığından kesinleşen kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle reddeden... Vergi Mahkemesinin... gün ve 1997/1340 sayılı kararının; ilanen tebligattan önce firmanın adresinin usulüne uygun olarak araştırılması ve tespit edilen adrese ek tahakkukun tebliğ edilmesi gerekirken, buna uyulmadığı;

---

<sup>563</sup> Danıştay 7.D, T. 30.11.1998, E. 1998/123, K. 1998/4237.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2'nci maddesine göre, gümrük vergileri bu kanunun kapsamı dışında olduğundan, anılan kanunun, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla tebliğ edileceğine ilişkin 93'üncü maddesi hükmünün olaya uygulama olanağı bulunmamaktadır. 7201 sayılı Tebligat Kanununun 51'inci maddesi ise, mali tebliğlerin kendi yasalarında açıklık bulunmayan hallerde Tebligat Kanununun genel hükümlerine göre yapılacağı hükmünü içermektedir. 1615 sayılı Gümrük Kanununda, tebligat hususunda özel bir hüküm yer almadığından, olayda yukarıda değinilen 51'inci maddesi uyarınca Tebligat Kanununun genel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Tebligat Kanununun 10'uncu maddesinde, tebligatın tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde yapılacağı; 28'inci maddesinde ise, adresi meçhul olanlara tebligatın ilanen yapılacağı, bu kanun hükümleri mucibince tebligat yapılamayan ve ikametgâhı, meskeni veya iş yeri de bulunmayan kimsenin adresinin meçhul sayılacağı belirtilmiştir. Bu durumda, ek tahakkukun idarece tespit edilip, ödeme emrinin tebliğ edildiği şirketin bilinen en son adresine tebliğ edilmesi gerektiği halde, buna uyulmadan ilanen tebliğ yoluna gidilmesinde anılan yasa hükümlerine uyarlık bulunmadığından, kamu alacağının kesinleştiğinden bahisle, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 7<sup>564</sup>;** Muhatabın bilinen adresine ikinci kez tebliğe çıkılmadan ilanen tebliğ yoluna başvurulması hali;

1993 yılına ilişkin gelir vergisi, gecikme faizi ve kaçakçılık cezasına ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ evrakının teslimi başlıklı 102/4 üncü maddesine göre, muhatabın bulunamaması halinde münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılacağı ve ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa ilanen tebliğ yoluna gidilebileceği belirtilmesine rağmen davacının bilinen adresinde bulunamaması nedeniyle aynı adrese ikinci kez tebliğ çıkarılmadan ilanen tebligat yoluna gidildiği, ayrıca davacının bulunamadığı ve tanınmadığı belirtilen adrese, ödeme emirlerinin tebliğ edildiği anlaşıldığından usulüne uygun olmayan tebligat esas alınarak

<sup>564</sup> Danıştay 4.D, T. 19.11.1998, E. 1997/5965, K. 1998/4358; Danıştay 3.D, T. 04.03.1986, E. 1986/65, K. 1986/1114; Danıştay 3.D, T. 28.01.1986, E. 1985/607, K. 1986/236; Danıştay 3.D, T. 27.06.1984, E. 1984/31, K. 1984/2267; Danıştay 9.D; T. 11.06.1984, E. 1982/562, K. 1984/2328.

amme alacağıının kesinleştiğinden ve vadesinde ödenmediğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir.

**Mahkeme Kararı 8<sup>565</sup>**; Adres tespit tutanağı ile belirlenen yeni adreste tebliğ e çıkılmaksızın ilan en tebliğ yoluna başvurulması hali;

Yükümlünün, ... adresinde memur eliyle yapılan adres tespiti sırasında... 'in imzasıyla yükümlünün en son adresi saptanmış olmasına rağmen, ihbarnamelerin bu adrese tebliğ edilmeksizin ilan en tebliğ edildiği anlaşılmıştır. İlan en tebligat yapılması esaslarını düzenleyen 103.maddede, muhatabın adresi hiç bilinmezse veya posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmadığı takdirde ilan en tebligat yapılabileceği, hükme bağlandığına göre, koşulları oluşmadığı halde yapılan ilanla kamu alacağı kesinleşmiş olmayacağından ödeme emri düzenlenmesinde kanuni isabet bulunmamaktadır.

**Mahkeme Kararları 9<sup>566</sup>**; Muhatabın ikamet adresini doğru olarak bildirmesine karşın idarenin tebliğ zarfına adresi eksik yazması nedeniyle tebliğ in adrese yapılamaması üzerine ilan en tebliğ e çıkılarak ardından ödeme emri çıkartılması hali;

1991 yılının Mayıs ve Haziran dönemlerine ilişkin olarak pişmanlıkla verilen katma değer vergisi beyannamelerinde matrah gösterilmediğinden bahisle, pişmanlık talebi kabul edilmeyen şirket adına resen yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnameler, şirket merkezinin bulunduğu adres ile şirket müdürünün ve ortağının ikametgâh adreslerine gönderilmiş, bu adreslerde tebligat yapılamaması üzerine ilan en tebliğ yoluna gidilmiş ve bu suretle kesinleşen amme alacağıının tahsili amacıyla şirket adına düzenlenen ödeme emirleri, ikametgâh adresinde şirket müdürüne tebliğ edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 22. maddesinde verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. Bu hüküm karşısında, usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilmeyen bir verginin tahakkuk ettiğinden ve yükümlüler açısından ödenmesi gerekli safhaya geldiğinden söz etmek mümkün değildir. Nitekim... sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında da "... Kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir yükümlünün idarece hesaplanan vergiye ilişkin ihbarnamenin Vergi

<sup>565</sup> Danıştay 9.D, T. 20.03.1986, E. 1984/7, K. 1986/1089.

<sup>566</sup> Danıştay VDDK, T. 17.01.1997, E. 1995/136, K. 1997/16; Danıştay 7.D, T. 27.04.1994, E. 1994/2258, K. 1994/4358; Danıştay 9.D, T. 18.04.1986, E. 1984/726, K. 1986/1558; Danıştay 3.D, T. 06.02.1985, E. 1984/5105, K. 1985/456.

Usul Kanununun 93 ve müteakip maddeleri hükümlerine uygun biçimde tebliğ edilmediğini, ilan yoluyla yapılan tebliğin de hükümsüz sayılması gerektiğini ileri sürerek itirazda bulunması ve itiraz komisyonunca yapılan inceleme sonunda ihbarnamenin tebliğinde usulsüzlük olduğunun anlaşılması halinde, tahakkuk etmiş, yani ödenmesi zorunlu hale gelmiş bir vergi borcunun varlığından söz edilemeyeceği için, borcun doğmadığının kabul edilmesi ve bu iddiaları kapsayan dilekçelerin 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin 1 inci fıkrasında yazılı "böyle bir borcu olmadığı" deyimini içinde değerlendirilmesi..." gerektiği kabul edilmiştir.

Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, ödeme emirlerinin tebliğ edildiği adresin, vergi dairesine daha önce verilen ikametgâh senedinde, hisse devir sözleşmesinde ve 1990 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim föyünde... şeklinde belirtilmesine karşın, ihbarnamelerin gönderildiği tebliğ zarfında... olarak eksik yazıldığı için, bu nedenle ihbarnamelerin tebliğ edilemediğinin anlaşılması karşısında, ilan tebliğ için varlığı gereken koşulların bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda yükümlü iddiasının, 6183 sayılı Yasanın yukarıda anılan 58. maddesinde belirtilen "ödeme emri ile istenebilecek bir borcun bulunmadığı" iddiası kapsamında değerlendirilmesi gerekirken aksi yönde verilen ısrar kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.

**Mahkeme Kararları 10<sup>567</sup>**; İlan tebliğ koşullarının oluştuğu belgelenememekle beraber ilan tebliğ halleri oluşsa bile ilan tebliğ usulüne uygun yapılmamış olması hali;

Davalı İdare tarafından, 1986 yılı için yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin davacı şirketin bilinen adreslerine tebliğinin mümkün olmadığı ileri sürülerek ilan tebliğ yoluna gidildiği belirtilmiştir. Ancak davacı şirketin 1986 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermemesi üzerine düzenlenen beyana çağrı yazısı şirket ortaklarından birinin ikametgâh adresinde tebliğ edilmiş olup, ihbarnameler ise bu adrese gönderilmeden terk edildiği saptanan işyeri adresine gönderilip, bu adreste tebliğ yapılamadığından söz edilerek ilan tebliğ edilmiştir. Dosyada bulunan belgeler arasında ihbarnamelerin şirketin bilinen adresine usulüne uygun şekilde tebliğe çıkartıldığını gösteren bir belge

<sup>567</sup> Danıştay 4.D, T. 10.11.1995, E. 1994/6052, K. 1995/4610; Danıştay 4.D, T. 29.05.1990, E. 1990/412, K. 1990/1810; Danıştay 9.D, T. 24.12.1987, E. 1986/4451, K. 1987/4103.

bulunmadığı gibi adreste bulamama üzerine kanunda öngörülen (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 102 nci maddesinde, muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde, posta memurunun durumu zarf üzerine yazacağı, aynı maddenin son fıkrasında da adreste bulunmama halinin komsulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza atılmak ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı belirtilerek tebliğ zarfının tutanak haline getirilmesi amacı güdülmüştür.) işlemlerin yapıp yapılmadığı da belirlenememiştir.

Mahkeme 1994/1206 no'lu dosyadaki tebligata ilişkin belgelerden bahsetmekte ise de söz konusu dosyada sadece ihbarnamelerin ilanen tebliğine ilişkin..... İstanbul Gazetesinin bir örneği yer almakta olup, başkaca belge bulunmamaktadır. Gazetede ki ilanda da davacı şirketin adı "..... Teknik Elektrikli Aletler" olarak belirtilmiş, şirketin vergi borcunun dönemi ve miktarı yazılmamıştır. Davalı İdare tarafından ihbarnamelerin ayrıca davacı şirket temsilcisi .....'a 31.12.1991 de teslim edildiği belirtilmiştir. Bu tebliğin geçerli olabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93 üncü maddesinin 2. fıkrasında öngörüldüğü üzere tebliğ, ilgili kişiye, kabul etmesi şartıyla yapılabilir. Bu "ilgi" kavramına şirketler açısından ancak kanuni temsilciler girebilir. Vergi Dairesi Müdürlüğüne ilanen tebliğat yapılmış olmasına rağmen yine aynı ihbarnamelerin ikinci kez tebliği yoluna gidilmesi ilanen tebliğatın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 104 ve 106. maddelerinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılmadığı, bu nedenle ihbarnamelerin tekrar tebliğ edilmeye çalışıldığı anlamını taşımaktadır. Olayda ilanen tebliğ koşullarının olduğu belgelenememektedir. Bu koşulların olduğu kabul edilse dahi ilanen tebliğ kanuna uygun olarak yapılmadığından ve davacı şirket, hakkında yapılan tarhiyatı 20.4.1992 tarihinde öğrendiğini bildirdiğinden bu tarihe göre açılan davanın süresinde görülerek incelenmesi gerekmektedir.

**Mahkeme Kararı 11<sup>568</sup>**; Muhatabın Milli Savunma Bakanlığında görevini ifa ettiğini bilmekle beraber birliğin adresini öğrenme yoluna gidilmeden tekrar aynı adrese tebliğ çıkarılarak ilanen tebliğ yoluna gidilmesi hali;

<sup>568</sup> Danıştay 3.D, T. 03.10.1985, E. 1985/493, K. 1985/2562.

Mükellef adına salınan emlak alım vergisi ile kesilen kusur cezasına ait ihbarnamelerin ilan yolu ile tebliğ edilerek kesinleşmesi üzerine düzenlenen ödeme emrini, dosyanın incelenmesinden vergi ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin zarfın arkasında 4.2.1983 tarihli muhatabın askere gittiği ve askerlik adresinin de bilinmediği, adreste X'in imzasız beyanına göre bila tebliğ iade" şerhi bulunduğu, **vergi dairesince posta ile yapılan ilk tebliğde davacının askerde bulunduğu tespit edildiği halde Milli Savunma Bakanlığundan askerlik görevini ifa etmekte olduğu birliğin adresini öğrenme yoluna tevessül edilmeden bir hafta sonra VUK 107.maddesine göre memur eliyle aynı adrese tebligat yapıldığı**, 213 sayılı kanunun tebliğin ilanla yapılacağı olayda ise zarfta mükellefin askere gittiği şerhinin bulunmasına rağmen askerlik görevini yaptığı birlik tespit edilmeden memur eliyle yine aynı adrese tebliğ yapılarak mahalle muhtarının da imzasını taşıyan adres saptama tutanağının düzenlendiği, dolayısıyla Vergi Usul Kanunundaki tebliğ şartlarını yerine getirmeden yapılan ilan tebliğinin usulsüz olması sebebiyle ihbarname tebliğ edilmeden ödeme emri tanzimin de 101 ve 102.maddelerinde bilinen adreslerin neler olduğu ve tebliğ evrakının teslim şekli, 103.maddede de tebliğin ilan yolu ile yapılacağı haller sayılmış olup Vergi Dairesince yukarıda sözü edilen hükümler uyarınca bütün vecibeleri yerine getirerek gerekli araştırma yapılmış olması ve muhtarlıkça da askerlik adresinin bilinmediğinin beyan edilmesi karşısında ilan tebliğ edilerek kesinleşen amme alacağı için ödeme emri düzenlenmesinde kanuna aykırılık bulunmadığından dolayı ödeme emrinin terkinine karar verilmiştir.

**Mahkeme Kararı 12<sup>569</sup>**; Muhatabın bilinen adresinde bulunamaması üzerine ilan tebliğe çıkılması gerekirken doğrudan ödeme emri çıkarılması hali;

Yükümlünün satışını yaptığı taşınmaz ile ilgili olarak verdiği Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi beyannamesine dayanılarak iktisap maliyeti ile iktisap değeri arasındaki farktan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi tahakkuk ettirildiği, **tahakkuk fişinin yükümlünün bilinen adresinde tebliğe çıkarıldığı, ancak bilinen adresinde bulunamaması üzerine ilan yoluyla tebliğe gidilmeden ödeme emri düzenlenerek yükümlünün bilinen adresinde kardeşine tebliğ edildiği** anlaşılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak tebligat yapılmaması ve kesinleşmemiş amme

<sup>569</sup> Danıştay 9.D, T. 20.02.1984, E. 1982/1335, K. 1984/1270.

alacağı için ödeme emri düzenlenmesinde kanuna uyarlık bulunmadığından ödeme emri iptal edilmiştir.

**Mahkeme Kararı 13** <sup>570</sup> ; İlanen tebligata ilişkin şekil şartlarının yerine getirilmemesi hali;

Davacı şirketin 1997 yılı defter ve belgelerinin incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak adına tarh edilen cezalı katma değer vergisinin terkinini istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden yükümlü firma adına yapılan cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin şirketin bilinen adresine memur eliyle tebliğine çalışıldığı 18.10.2002 tarihli adres tespit tutanağı ile ihbarnamelerin ödevlinin adreste tanınmadığı ve adres bırakılmaksızın ayrıldığı şerhiyle geri dönmesi üzerine bu kez toplamı 12.000.000.000 TL aşan vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin 15.11.2002 tarihli.. yerel gazetesinde ilanen tebliği suretiyle duyurulduğu davacı tarafından ise bahse konu tebligattan 19.3.2003 tarihinde haberdar olduğu belirtilerek 17.4.2003 tarihinde kayda giren dilekçe ile dava açıldığının anlaşıldığı olayda; ilanen tebligatın yapıldığı 2002 takvim yılında konusu 12 milyar lirayı aşan cezalı vergilere ait ihbarnamelerin yerel... gazetesi haricinde... ve ... da çıkan gazetelerin birinde de ilanen duyurulmadığı gibi gazete ilanının, idarenin ilan koymaya mahsus mahalline asılmadığı, muhtarlığa gönderilmediği açık bulunduğundan şekil şartlarına uygun bulunmayan tebligatın usulüne uygun yapıldığının kabulüne olanak bulunmadığı bu nedenle ihbarnamelere karşı 19.03.2003 tarihinde muttali olduğu beyan edilerek açılan davanın süresinde olduğunun kabulüne karar vermiştir.

**Mahkeme Kararı 14** <sup>571</sup> ; Hem adres tespit tutanağının hem de ihbarnamelerin düzenlenme tarihinden önce ilanen tebliğe çıkılması hali;

Davalı adına salınan emlak alım vergisine ilişkin olarak işlem dosyasının gerek dizi pusulasında gerekse içinde ilanen tebliğin yapıldığını kanıtlayacak gazetelerin bulunmadığı gibi, memur eliyle yapılan tebligat sırasında yükümlünün adresinin bilinmediğini saptayan adres tespit tutanağı ile ihbarnamelerin 18.10.1977 tarihinde düzenlendikleri anlaşılmaktadır. Oysa dava konusu itiraz komisyonu kararında... tarihli gazete ile ilanen

<sup>570</sup> Danıştay 9.D, T. 05.05.2005, E. 2004/717, K. 2005/1227; Danıştay 9.D, T. 09.02.2005, E. 2003/1259, K. 2005/231.

<sup>571</sup> Danıştay 9.D, T. 01.06.1982, E. 1981/3256, K. 1982/3156.



tebliğ yapıldığı belirtilmiş, bu hususun aksi de davacı vergi dairesi müdürlüğünce ileri sürülmemiştir. Bu durumda, ilanen tebliğin yapıldığı tarihin hem adres tespit tutanağı hem de ihbarnamelerin düzenleme tarihinden önce olması nedeniyle usulüne uygun yapılmış bir tebligatın varlığını kabul etmeye olanak bulunmadığından henüz kesinleşmemiş amme alacağı için düzenlenen ödeme emrinin iptaline ilişkin İtiraz Komisyonu kararında kanuna aykırılık görülmemiştir.

### 2.2.2. Tebliği Kabule Yetkili Olmayan Kişilere Tebligat Yapılması Sorunu

Vergilendirmeye ilişkin olarak yapılacak tebliğlerle alakalı olarak tebliğin kimlere yapılabileceği 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 94.madde hükmünde açıklanmıştır. Kanunun 94.maddesine göre asıl olan tebliğin muhatabına yapılmasıdır. Ancak tebliğin muhatabı bulunamıyor ise, ikametgâh adresinde bulunanlardan veya iş yerinde memur veya müstahdemlerinden birisine tebliğin yapılabileceği kabul edilmiştir. Bir diğer hal ise kanunun özel şartlarda yetkilendirdiği kişilere (kanuni temsilciler, veli, vasi ve kayımlara tebliğ, umumi vekile tebliğ vb.) tebliğin yapılmasıdır. Bunun dışındaki kişilere yapılacak tebliğler usulüne uygun bir tebliğ olarak sonuç doğurmayacaktır.

**Mahkeme Kararı 1** <sup>572</sup> ; Tüzel kişiye ait borçlar dolayısı ile düzenlenen ihbarnamelerin, yönetim kurulu üyesinin özel vekâletname ile kendisine vekil tayin ettiği kişiye tebliğ edilmesi hali;

Davacı şirket adına tarh edilen katma değer vergileri ile kesilen ağır kusur ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin ihbarnameler yönetim kurulunda münferit imza yetkilisi ...'in vekili ...'e memur eliyle 14.12.2000 tarihinde tebliğ edilmiş, tebliğ edilen ihbarnamelere karşı dava açılmadığı ve herhangi bir mercie başvurulmadığının anlaşılması üzerine usulüne uygun olarak kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emirleri düzenlenmiştir. Davacı şirket adına inceleme raporuna istinaden yapılan cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnameler davacı şirketin yönetim kurulu üyesi ...'in vekili ...'e tebliğ edilerek bu şekilde kesinleşen kamu alacağının tahsili amacıyla dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği anlaşılmakta ise de, Şanlıurfa 2. Noterliğinde düzenlenen 12.12.2000 tarih ve 26987'nolu vekâletnamenin incelenmesinden davacı

<sup>572</sup> Danıştay 9.D, T.17.10.2006, E. 2003/856, K. 2006/3972.

şirketin yönetim kurulu üyesi ...'in ...'e verdiği vekâletnamenin bu şahsın şahsi işlerinin yürütülmesi amacıyla verilen özel vekâletname niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle **davacı şirket yönetim kurulu üyesinin şahsi işleri nedeniyle vekâletname verdiği kişiye ihbarnamelerin tebliği suretiyle kamu alacağının kesinleştiğinden bahisle düzenlenen anonim şirkete ait dava konusu ödeme emirlerinde isabet görülmemiştir.**

**Mahkeme Kararı 2<sup>573</sup>**; Şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emrinin şirket yetkili müdürüne tebliği gerekirken, şirket ortaklığından ve müdürlüğünden ayrılan kimse adına tebliğ edilmesinin yerinde olmadığı ile ilgili;

Yükümlünün de ortağı bulunduğu ve 2982 sayılı Kanundan yararlandırılan... İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin konut yapmak amacıyla satın aldığı taşınmazları S.S. ... Arsa ve Yapı Kooperatifine devri nedeniyle 2982 sayılı Kanundan yararlandırılmayarak şirket adına kaçakçılık cezalı Tapu Harcı tahakkuk ettirildiği, tahakkuk ettirilen cezalı harca ilişkin ihbarnamelerin yükümlü X'e şirket temsilcisi olarak tebliğ edildiği Ancak Söz konusu olayda yükümlü kurmuş olduğu şirketin hem ortağı hem de müdürü iken noterde düzenlenen 18.3.1987 günlü hisse devir senedi ile şirketteki 5000 hissesinin 2500 hissesini Y'ye satmış ve 19.3.1987 günlü şirket ortaklar kurulu kararıyla şirket müdürlüğüne Y getirilip, bu şahsa tek imza ile temsil yetkisi verilmiştir. Daha sonra yükümlü 11.6.1987 günlü noter devir senedi ve aynı günlü şirket ortaklar kurulu kararı ile diğer kalan 2500 hissesinin tamamını da Z'ye satmış, bu satış tarihinden itibaren de Z şirketin yeni müdürü olmuştur. Ve bu durum yükümlü tarafından şirketin Kurumlar Vergisi yönünden bağlı bulunduğu Vergi Dairesine bildirilmiştir.

Böylece yükümlünün 18.3.1987 tarihinde müdürlük sıfatı sona erdiği gibi 11.6.1987 tarihinde de şirket ortaklığından ayrılmış olduğundan bu tarihten itibaren şirketle herhangi bir ilişkisi kalmamıştır. *Yükümlünün şirketten ve ortaklıktan ayrıldığı tarihten sonra ihbarnameler 30.6.1987 gününde yükümlüye şirket ortağı ve yetkilisi olarak tebliğ edilmiş, ödevli tarafından aynı gün tebliğ zarfı açılmadığı vergi dairesine bir dilekçe ile birlikte iade edilmiş ve bu dilekçede müdürlükten ve ortaklıktan ayrıldığı tarihler ve yeni müdürün kim olduğu, yeni adreste gösterilerek ilgili belgelerde eklenmek suretiyle bildirilmesine rağmen amme alacağının ödenmemesi üzerine şirket adına düzenlenen*

<sup>573</sup> Danıştay 9.D, T. 09.11.1988, E. 1988/2254, K. 1988/3412; Danıştay 9.D, T. 04.05.2006, E. 2005/3831, K. 2006/1687; Danıştay VDDK, T. 12.04.2002, E. 2002/59, K. 2002/183; Danıştay VDDK, T. 26.03.1999, E. 1998/193, K. 1999/203; Danıştay 4.D, T. 05.03.1999, E. 1998/2355, K. 1999/850.

ödeme emri yine yükümlüye temsilci sıfatıyla tebliğ edilmiştir. İhbarnameler ve ödeme emri ile bunlara ait tebliğ alındıkları şirket adına düzenlendiğine göre bu belgelerin yetkili şirket müdürüne tebliğ edilmesi gerekirken, tebliğ edildiği tarihten önce şirket ortağı ve temsilcisi olarak şirketten ayrılan yükümlüye tebliğ edilmek istenmesinde yasal isabet bulunmadığından dolayı ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir.

**Mahkeme Kararı 3<sup>574</sup>**; Muhatabın bilinen adresi dışında VUK 94.maddesinde muhatabın yerine tebliği kabul etmeye yetkili olmayan kişiye tebliğ yapılması hali;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 94. maddesinin 1. bendinde, tebliğin, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikamet adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerden birine yapılacağı hükme bağlanmıştır. Olayda, dava konusu cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 30.9.1999 tarihinde tebliğ edildiği, davanın ise 14.7.2000 tarihinde açıldığından bahisle davanın süre aşımından reddine karar verilmiş ise de, 30.9.1999 tarihinde tebliğ edilen ihbarnamelerin tebliğine ilişkin tebliğ alındısının incelenmesinden tebligatın, davacının bilinen adresinde davacının kanuni temsilcisine veya bu adreste bulunanlardan veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birisine yapılmadığı, davacı şirketin bilinen adresinin dışında serbest muhasebecilik yapan ve şirketin de muhasebe işlerini yürüten ....'a kendi işyerinde tebliğ edildiği görülmüştür. Bu durumda 30.9.1999 tarihinde yapılan tebligatın usulüne uygun olmadığı anlaşıldığından Mahkemece bu hususun dikkate alınması ve dava açma süresinin ıttıla tarihine göre belirlenmesi ve sonucuna göre işin esası hakkında bir karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle davanın süreaşımı nedeniyle reddedilmesinde isabet görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 4<sup>575</sup>**; Askerlik hizmetini ifa eden kişiye VUK 94.madde de sayılan kişilere adresinde yapılan tebligat hali;

Yükümlünün 1992 yılına ilişkin defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi üzerine, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmemek suretiyle kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarh edildiği, tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin... tarihinde bilinen işyeri adresinde kardeşine tebliğ edildiği tarihten önce yükümlünün... tarihinde muvazzaf askerlik

<sup>574</sup> Danıştay 9.D, T. 16.10.2002, E. 2001/424, K. 2002/4205.

<sup>575</sup> Danıştay 11.D, T. 24.11.1997, E. 1996/5661, K. 1997/4199.

hizmetini yapmak üzere askerlik şubesinden sevk edilip, 1.6.1994 tarihinde birliğine katıldığı, ... tarihinde terhis olduğu, davanın ise 16.2.1996 tarihinde açıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda vergi ceza ihbarnamelerini tebliğ edildiği tarihte (15.8.1994) yükümlünün muvazzaf askerlik hizmetini yapmakta olması nedeniyle, 213 sayılı yasanın 96. maddesi uyarınca tebligat yapılması gerektiğinden, tebliğ tarihinin yükümlünün tebligatı öğrendiğini ileri sürdüğü tarih (16.2.1996) esas alınarak açılan davanın süresinde olduğuna karar verilmiştir.

**Mahkeme Kararı 5<sup>576</sup>**; Yurtdışı adresini bildiren mükellefin Türkiye'deki adresinde VUK 94.madde de sayılan kişilere tebliğ yapılması hali;

1982-1983 takvim yılları için adına re' sen salınan gelir ve mali denge vergileri ile kesilen ağır kusur cezalarının kesinleştiğinden bahisle tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı; dosyada örneği bulunan pasaportun ve tarh dosyasındaki 5.4.1984 günlü dilekçenin incelenmesinden, davacının vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebligata çıkarıldığı tarihte yurt dışında işçi olarak çalıştığı ve bu durum ile yurt dışı adresini Vergi Dairesine bildirdiği anlaşığundan, bilinen en son adresi yerine, Vergi Usul Kanununun 94.maddesinin son fıkrası uyarınca Türkiye'deki eşine tebligat yapılmasında isabet bulunmadığından, kesinleşmeyen kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 6<sup>577</sup>**; Vekil sıfatını taşımayan kişiye tebliğ yapılması hali;

1977 yılına ilişkin gayrimenkul kıymet artış vergisi ve mali denge vergisine ait ihbarnamelerin yükümlünün vekiline tebliğ edildiği, süresinde itiraz edilmemesi ve ödenmemesi üzerine 6183 sayılı yasa uyarınca ödeme emri düzenlendiği anlaşılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 94.maddenin 1. fıkrasında, tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı öngörülmüştür. Dava dosyası içinde bulunan vekâletname ile yükümlü; ... ve hisseli gayrimenkulünün satışı ile ilgili işlemlerde yetki verdiği ve vekaletnamenin genel bir vekaletname olmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda uyumsuzluk konusu vergiye ait ihbarnamenin umumi vekil sıfatını taşımayan kimseye tebliği yukarıda sözü edilen

<sup>576</sup> Danıştay 3.D, T. 07.01.1987, E. 1986/3080, K. 1987/48.

<sup>577</sup> Danıştay 9.D, T. 22.06.1982, E. 1981/2814, K. 1982/3794; Danıştay 9.D, T. 18.06.1982, E. 1981/3220, K. 1982/3730.

**madde hükmüne aykırıdır.** Öyleyle kesinleşen bir amme alacağından bahsetmek mümkün olmayacağı gibi buna bağlı olan ödeme emri de geçerli sayılmayacaktır.

### **2.2.3. Dairede Usulüne Uygun Tebliğ Yapılmaması Sorunu**

Vergi Usul Kanununun 93.madde de vermiş olduğu yetkiye dayanarak idareler muhataplarına daire de veya komisyonda da tebligat yapabilirler. Ancak örneklerimizde de görüldüğü üzere muhatap dairede veya komisyonda tebliğden kaçındığı zaman VUK 102.madde de ikamet adresinde tebliğde uygulanan usul olan muhatabın önüne bırakmak suretiyle tebliğ daire de veya komisyonda uygulanamaz. Yapılacak işlem tebliğin muhatabın bilinen adresine çıkarılması olacaktır. Ayrıca dairede veya komisyonda tebliği kabul etmeye yetkili olmayanlara tebliğ yapılması ve memur veya müstahdeme rızaları olmamasına rağmen tebliğ yapılması usulsüz tebligata neden olmaktadır.

**Mahkeme Kararı 1<sup>578</sup>** ; Muhatabın tebliğden kaçınmasına rağmen daire de muhataba önüne bırakılmak suretiyle yapılan tebliğ hali;

Davacı adına düzenlenen ve dava konusu edilen 3.11.1997 günlü, 293 takip no'lu ödeme emrinin 21.11.1997 tarihinde dairede davacıya tebliğ edildiği, ancak davacının imzadan imtina ettiği kaydının bulunduğu, söz konusu ödeme emrinin iki icra memuru, tahsildar ve saymanlık müdürünce de imza daireye geldiği, kendisine ödeme emrinin tebliğ için sunulduğu, ilgilinin imzadan imtina ettiği hususunun yer aldığı anlaşılmıştır. Vergi Usul Kanununa göre, bilinen adrese tebliğin esas olduğu, tebliğin dairede yapılabilmesinin muhatabın kabulüne bağlı olduğu, ilgilinin dairede yapılmak istenilen tebliği kabul etmemesinin tebellüğden imtina olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, ancak bilinen adrese usulüne uygun olarak yapılan tebliğden imtina halinde, 213 sayılı Yasanın 102.maddesinin son fıkrasına göre işlem yapılarak tebliğin gerçekleştirilmesinin gerekeceği, olayda **muhataba ödeme emrinin dairede tebliğ edilebilmesi, ilgilinin kabulüne bağlı olmasına rağmen, dava konusu ödeme emrinde davacının imzada imtina ettiği halde kanunun 102.maddesi hükmünden yola çıkarak bilinen adreste tebliğden imtina için uygulanması gereken tebliğ edilecek evrakın muhatabın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesine ve 21.11.1997 tarihinin tebliğ tarihi olarak kabulüne olanak**

<sup>578</sup> Danıştay 10.D, T. 22.02.2001, E. 1998/7038, K. 2001/693; Danıştay 10.D, T. 22.02.2001, E. 1998/7038, K. 2001/693.

**bulunmadığı**, davalı idarece de söz konusu ödeme emrinin yeniden tebliğe çıkarıldığı yolunda bir sav ileri sürülmediğine göre, davacının dava dilekçesinde tebliğ tarihi olarak belirttiği 1.12.1997 tarihi dikkate alındığında 8.12.1997 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunmadığından, davanın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken davanın süre yönünden reddi yolunda verilen idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 2<sup>579</sup>**; Daire de tebligatın muhatabın babasına yapılması hali;

1994 yılına ait defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediği ileri sürülen davacı adına takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen gelir vergisi ve katma değer vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, kaçakçılık ve ağır kusur cezaları kesilmiştir. İstanbul 3. Vergi Mahkemesi 4.2.1999 günlü ve E: 1998/866, K: 1999/102 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'ncü maddesinde re'sen vergi tarhı, ""vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunmasıdır"" şeklinde tanımlandığı, 3 numaralı bendinde, bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re'sen takdir sebebi olarak kabul edildiği, aynı kanunun 93'üncü maddesinde ise, "Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.

Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir"" hükmü öngörüldüğü, yukarıda anılan madde hükümlerinden **defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeme fiilinin re'sen tarh nedeni olarak kabul edilebilmesi için belirtilen yazının yasada öngörülen biçimde tebliğ edilmesi gerektiği, olayda defter ve belgelerin incelenmek amacıyla istenmesine ilişkin tebliğ alındısının incelenmesinden anılan yazının kanunda belirtilen ilgilinin kabul etmesi şartına uyulmadan dairede davacının babasına yapıldığının anlaşıldığı, bu durumda usulüne uygun olarak yapılmayan tebligatın davacı açısından hüküm ifade etmesi ve sonuç doğurması**

<sup>579</sup> Danıştay 4.D, T. 12.04.2000, E. 1999/3973, K. 2000/1473.

mümkün olmadığından olayın takdire şevkinde ve takdir olunan matrah üzerinde yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir.

**Mahkeme Kararı 3**<sup>580</sup>; Vergi Dairesinde memur ya da müstahdeme kabul etmemesine rağmen tebliğ yapılması mümkün olmamasına rağmen tebliğ yapılması hali;

Yükümlü şirketin 1996 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda, bir kısım emtia alışlarını sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirdiğinin tespit edilmesi üzerine katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek Mart ve Ağustos dönemleri için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. ... Vergi Mahkemesi... gün ve... sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 94/3. maddesinde tebliğin, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağına hükme bağlandığı, 102. maddesinde ise tebliğ evrakının teslimi ile ilgili kurallara yer verildiği, dosyanın incelenmesinden dava konusu ihbarnamenin vergi dairesinde yükümlü şirketin işçisine memur eliyle... tarihinde tebliğ edildiği,

**Vergi dairesinde tebliğ yapılabilmesi 94. maddede sayılan ilgililerin (mükellef, kanuni temsilci, umumi vekil, tüzelkişilerde ise, başkan, müdür veya kanuni temsilci veya vergi cezası kesilenler) vergi dairesinde yapılacak tebliği ve buna ilişkin evrakı kabul etmesi şartına bağlanmıştır. Buna göre memur veya müstahdeme vergi dairesinde tebliğ mümkün değildir.** Olayda, yükümlü şirket çalışanına vergi dairesinde... tarihinde tebliğ edilen ihbarnamelere karşı, ... tarihinde muttali olduğu ileri sürülerek... tarihinde dava açılmıştır. Bu durumda, 213 sayılı Yasanın 93. ve 94. maddesinde gösterilen usule aykırı olarak... tarihinde tebliğ edilen ihbarnameye karşı... tarihinde açılan davayı süreaşımı yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.

#### **2.2.4. Tebliğe İlişkin Sürece Uymaksızın Tebligat Yapılması Sorunu**

Tebliğ işlemi gerçekleştirilirken ilmühaberli taahhütlü posta ile tebliğ yapılması kanuni bir zorunluluk olmasının yanında tebliğin yapıldığının ispatı açısından da önem teşkil etmektedir. Bu bağlamda tebliğ alındısı haricinde herhangi bir belge tebliğin gerçekleştiğini göstermesi açısından ispat aracı olamamaktadır. Bu maksatla örneklerde

<sup>580</sup> Danıştay 11.D, T. 13.12.1999, E. 1999/2847, K. 1999/4946.

görüldüğü üzere tebliğe ilişkin usullere uyulmaksın gerçekleştirilen tebliğ işlemi usulsüz olacaktır.

**Mahkeme Kararı 1<sup>581</sup>**; İlmühaberle taahhütlü posta yerine normal posta yoluyla tebliğe çıkılması hali;

Davacının 2000 yılına ait indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle indiremediği katma değer vergisinin iadesi istemiyle yaptığı müracaatın vergi dairesi tarafından kabul edilmemesi üzerine Maliye Bakanlığı'na yaptığı şikâyet başvurusunun da reddedildiği, söz konusu ret işleminin iptal istemiyle açılan davanın da Vergi Mahkemesince süre aşımı nedeniyle reddine karar verildiği anlaşılmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin birinci fıkrasında, dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdari Mahkemelerinde altmış ve Vergi Mahkemelerinde otuz gün olduğu öngörülmüştür. Bu durumda, başka bir yasal düzenlemede ayrı dava açma süresi gösterilmeyen Maliye Bakanlığı'na yapılan şikâyet başvurularının reddine ilişkin işlemlerin iptali için ilgililerin otuz gün içinde Vergi Mahkemesine dava açması gerekmektedir. Ancak, dava konusu işlem, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinin 1. fıkrasına aykırı olarak "ilmühaberli taahhütlü" posta yolu yerine, normal posta aracılığıyla tebliğ edildiği** görülmektedir. Bu durumda, usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen işleme karşı açılan davada, dava açma süresi ilgilinin işlemi öğrendiği tarihten itibaren başlayacaktır.

**Mahkeme Kararı 2<sup>582</sup>**; Tebliğ işleminin gerçekleştiğinin ispatı olan tebliğ alındısı yerine PTT idaresinden gelen yazıya dayanarak tebliğin gerçekleştiğinin kabulü ve bu belgeye dayanarak süre aşımından dolayı ödeme emri çıkarılması hali;

Davacı adına 1990 yılı ile ilgili olarak re 'sen kaçakçılık cezalı gelir vergisi tarh edilmiş, ancak buna **ilişkin ihbarnamenin davacının eşine 24.5.1991 tarihinde tebliğ edildiği PTT idaresi tarafından gönderilen yazıyla tevsik olunmuştur. Tebligatın kanununun 102.maddesi hükmü uyarınca taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konularak yapılması ve bu durumu gösteren alındının vergi dairesinde bulunması asıl olduğu** halde söz konusu belgenin mevcut olmadığı dosya içeriği ile sabittir. **Posta idaresince gönderilen yazıda belirtilen tebligatın ise ödeme emrinde yazılı vergi ve ceza ile fonlara**

<sup>581</sup> Danıştay 4.D, T. 15.01.2008, E. 2006/4228, K. 2008/24.

<sup>582</sup> Danıştay 4.D, T. 17.02.1994, E. 1993/2584, K. 1994/807.



ait olduğunun kabulü mümkün olamayacağından, kanunda yazılı tarzda tebliğ edilip kesinleşmemiş vergi ve cezanın ödeme emri ile takibinin 6183 sayılı Kanunun 55.maddesine uygun olduğu gerekçesiyle bu konudaki davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 3<sup>583</sup>**; Herhangi bir tebliğ işlemine başvurmaksızın muhatap hakkında doğrudan ödeme emri temin edilmesi hali;

Yükümlüden ödeme emri ile istenilen yol harcamalarına katılma payı ile ilgili olarak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 92.maddesinde, hesaplanan payların maddede yazılı esaslara uygun olarak bir ay süre ile ilan edileceği ve ayrıca yükümlülere tebliğ olunacağı açıkça hükme bağlanmış bulunmaktadır. Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda bu kanuna tabi olan bu gibi alacaklar için tebliğ olunacak ihbarnamelerin neleri ihtiva edeceği gösterilmiş olup, söz konusu kanunda yazılı esaslara uygun olarak düzenlenip yine aynı kanunun 93 ve izleyen maddelerindeki usule uygun şekilde tebliğ edilmeyen bir kamu alacağının, ödeme emrine konu olabilecek bir safhaya geldiğinden söz edilemeyeceği açıktır. Dosyanın incelenmesinden, ödeme emrine konu katılma payının tahakkuk safhasında düzenlenip yükümlünün bizzat kendisine tebliğ edilen herhangi bir ihbarnamenin bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, ortada usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk ettirilerek ödeme safhasına gelmiş kesinleşmiş bir alacak mevcut olmadığından, ödeme emrinin iptali gerekir.

### **2.2.5. İdarenin 7201 Sayılı Kanunu Çerçevesinde Tebligat Yapması Sorunu**

İdarenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ yapılmasını uzun süreli olarak görmesi ve işleme konu olan hususun zamanaşımına uğramasını engelleyerek kamu alacağını teminat altına almak adına daha kısa sürede tebliği gerçekleştireceği yollara başvurmasını ifade etmektedir. Nitekim örnekte idare muhataba adresinde tebliğ yapmak yerine muhatapın adreste olmaması ya da tebliği kabule yetkililerin kaçınması hallerinde yaşanabilecek zaman kayıplarının önüne geçmek ve süreci hızlandırmak adına 7201 sayılı Tebligat Kanununda düzenlenmiş bir müessese olan tebliğin muhtara bırakılması yolunu tercih etmiştir.

<sup>583</sup> Danıştay 9.D, T. 30.09.1985, E. 1983/5203, K. 1985/1194; Danıştay 9.D, T. 13.01.1982, E. 1980/5343, K. 1982/232.

**Mahkeme Kararı 1<sup>584</sup>**; Vergi Usul Kanunda açık hükümler olduğu halde 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde tebligat yapılması hali;

Davacı şirket adına sahte fatura kullanımı nedeniyle cezalı tarhiyat yapıldığı, *cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin tarhiyatın zamanaşımına uğraması için öngörülen beş yıllık yasal sürenin dolmasına kısa bir süre kalmış olması* neden gösterilmek suretiyle İdarece, ödeme emrinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin, **213 sayılı Vergi Usul Kanununda yazılı kurallar yerine 7201 sayılı Tebligat Kanununda yazılı hükümlere göre doğrudan doğruya mahalle muhtarına imza karşılığı bırakılmak suretiyle tebliğ** edilmesinde VUK'un 102 maddesinde yer alan kurallara uyarlık görülmemiştir.

Olayda, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebligatla ilgili muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memurunun durumu zarf üzerine yazacağı ve mektubun posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderileceği, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındısına yazılarak altının beyanı yapana imzalatılacağı, imzadan imtina ederse tebliği yapanın bu ciheti şerh ve imza ederek tebliğ edilemeyen evrakın çıkarılan mercie iade olunacağı, bunun üzerine tebliği çıkarılan mercii tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yoluyla yapılacağı ve son fıkrasında da, yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemlerin komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyeti taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vazedilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı şeklinde açık düzenlemeler var iken 7201 sayılı Kanunun 51. maddesine istinaden anılan Kanunun 20. ve 21 maddeleri gereğince tutanak düzenlemek suretiyle tebligat yapılmasında yasalara uygunluk bulunmadığından ve usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemez.

---

<sup>584</sup> Danıştay 9.D, T.02.11.2011, E. 2008/5363, K. 2011/7553.

## 2.3. POSTA MEMURUNDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Tebliğ işlemlerinde en sık görülen sorunlar posta memurundan kaynaklı hatalar üzerine doğan sorunlardır. Genel itibariyle Bu sorunların başında tebliğe ilişkin şekil unsurlarına dikkat etmeksizin tebliği gerçekleştirilmesi gelmektedir. İkinci önemli sorun 213 sayılı Vergi Usul Kanununda açık hüküm varken tebliğin 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılması iken bir diğer sorun ise tebliğ memurunun, tebliği kabule yetkili olmayan kişilere tebliğ yapmasıdır.

### 2.3.1. Tebliğ Memurunun Şekil Unsurlarına Dikkat Etmemesi Sorunu

Tebliğe ilişkin şekil unsurlarının ilki tebliğ evrakının hazırlandığı aşamada ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada hem tebliği çıkararak idare hem de tebliğin ulaştırıldığı posta idaresinde tebliğ evrakının şekil unsurlarının oluşup oluşmadığına titizlikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu aşama tamamlandıktan sonra şekil unsuruna dikkat edilmesi gereken ikinci aşama ise tebliğ memurunun postaya çıktığı aşamadır. Bu aşamada tebliğin muhatabının adreste bulunduğu ve bulunmadığı durumlar için farklı şekil unsurlarının tamamlanması gerekmektedir. Örneklerinizde tebliğ memuru tarafından şekil unsurları tamamlanmadığından ötürü usulsüz tebligatlar gerçekleştirildiği görülmektedir.

**Mahkeme Kararı 1<sup>585</sup>**; İşyerinde yapılan tebligatlarda tebligatın yapıldığı sırada işyerinde şirketin kanuni temsilcisinin bulunmadığı ile ilgili açıklamaya yer verilmeden ve işyerinde çalışan memur veya müstahdem olduğu teyit edilmeyen memura tebliğ hali;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesinde belirtilen belgeleri düzenlemediği ileri sürülen davacı şirket adına 1998 yılı için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. .... Vergi Mahkemesi 13.9.1999 günlü ve E: 1999/43, K: 1999/1089 sayılı kararıyla; 5.12.1998 tarihinde tebliğ olunan vergi ve ceza ihbarnamelerine otuz günlük dava açma süresi geçirildikten sonra, 5.1.1999 tarihinde açılan davanın süre aşımı yönünden reddine karar vermiştir. Davacı şirket adına 1998 yılı için kesilen cezaya ilişkin ihbarnameler 5.12.1998 tarihinde, işyeri adresinde davacı şirketin memur yada müstahdemi

<sup>585</sup> Danıştay 4.D, T. 15.02.2000, E. 1999/5915, K. 2000/499; Danıştay VDDK, T. 05.06.1992, E. 1991/181, K. 1992/280; Danıştay 4.D, T. 07.03.2012, E. 2009/8772, K. 2012/712; Danıştay 4.D, T. 08.04.2003, E. 2003/1996, K. 2004/713; Danıştay 7.D, T. 27.05.1999, E. 1999/197, K. 1999/2236; Danıştay 7.D, T. 16.10.1991, E. 1987/4719, K. 1991/2582.

olduğu yolunda bir tespitin de yapılmadan giriş-çıkışı kontrol eden müstahdeme tebliğ edilmiştir. Tebliğ alındısına başkan, müdür veya kanuni temsilcilerin bulunmadığına dair bir kayıt düşülmemiştir. Yukarıda anılan madde gereğince **işyerinde çalışan memur yada müstahdemlere tebligat yapılabilmesi maddede sayılan kişilerin bulunmamasına bağlıdır. Söz konusu tebliğ alındısında ilgili kişilerin arandığı fakat bulunamadığı hususu tespit edilmemiştir.** Bu itibarla haberdar olduğunun kabulü ile davanın esastan incelenerek sonuçlandırılması gerekirken süre aşımı yönünden reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 2<sup>586</sup>**; Tebliğ memurunun tebliğ yapıldığı sıra da tebliğ ilişkin belgedeki şekil şartlarını yerine getirmemesi hali;

Vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden vesikaların ve yazıların, bu arada doğal olarak da ihbarnamelerin tebliğinin nasıl yapılacağını düzenleyen maddelerin hepsinde ortak olan koşulun, tebliğ evrakının teslimi esnasında tebliğ yapılan muhatap ile tebliği yapan memurun, tebliğ evrakının her bir nüshasına birlikte tarih koyup isimleri ile birlikte imzalamaları olduğu, ancak bu koşula uygun düzenlenen tebliğ evrakının hüküm ifade edeceği anlaşılmaktadır. Nitekim tebliğ evrakının her iki nüshasında da bu düzenlemeye uygun olarak teslim alan ve teslim edenin isimleri ve imzaları yanında teslim tarihi bölümüne yer verilmiştir.

Olayda, 1990 yılı için davacı adına vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen gelir vergisi salınmış, ağır kusur cezası kesilmiştir. .... Vergi Mahkemesi 18.9.1996 günlü ve E:1996/220, K:1996/1874 sayılı kararıyla; davacı adına düzenlenen ihbarnamenin 29.12.1995 tarihinde davacının bilinen adresinde eşine tebliğ edildiği davacı adına re 'sen yapılan tarhiyata ilişkin olarak zamanaşımının son günü olan 29.12.1995 düzenleme tarihini taşıyan vergi ve ceza ihbarnamelerinin, davacının bilinen adresinde tebliğine ait tebliğ alındısında teslim tarihi olarak 29.12.1995 tarihinin yazılıp teslim alan kısmında ise .... adı ve imzasının bulunduğu, ancak **tebliğ evrakının her iki nüshasında da tebliği yapan memura ait hiç bir isim ve sicil numarasının bulunmadığı ayrıca tebliğin elden yapıldığına dair bir açıklayıcı bilgi ile birlikte tebliğ evrakının davacıda kalan kısmında tebliğ tarihinin de yer almadığı** görülmektedir. Bu durumda söz konusu tebliğin, kanunun

<sup>586</sup> Danıştay 4.D, T. 25.09.1997, E. 1996/5631, K. 1997/2750; Danıştay 4:D, T. 18.11.1996, E. 1995/5229, K. 1996/4259; Danıştay 10.02.2011, E. 2008/5721, K. 2011/630; Danıştay 7.D, T. 06.12.2010, E. 2009/3997, K. 2010/5651.

aradığı koşullara uygun yapılmadığı anlaşıldığından, dava açma süresinin hesaplanmasında bu tarih yerine davacının dilekçesinde ihbarnamenin tebliğini öğrendiği tarih olarak gösterdiği 8.1.1996 tarihinin dikkate alınması halinde davanın 2577 sayılı Kanun'da öngörülen esaslara uygun olarak süresinde açıldığı belirlenmektedir.

**Mahkeme Kararı 3<sup>587</sup>**; Tebliğ alındısında tebliğin kime yapıldığı ve imzanın açık olmaması ile beraber ihbarnamedeki imzanın da benzer olmaması nedeniyle muhatabın tebliğin kendisine yapılmadığı yönündeki iddianın tebliğ alındısındaki imzanın yükümlüye ait olup olmadığı hususunun araştırılarak tebligatın usulsüzlüğü ile ilgili olarak karar verilmesi hali;

1986 yılı Aralık dönemine ilişkin cezalı katma değer vergisi ile gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödenen emrinin iptali istemiyle açılan davada olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 94.maddesinin 1.fikrasında, tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, aynı maddeye 2365 sayılı Kanunun 18.maddesiyle eklenen fıkrasında da, tebliğin, kendisine yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya iş yerlerinde memur ya da müstahdemlerden birine yapılacağı, muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin, görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Mahkemece ara kararı üzerine dosyaya ibraz edilen vergi ihbarnamesine ait tebliğ alındısının incelenmesinden, ihbarnamenin yükümlünün iş yeri adresinde tebliğ edildiği, ancak söz konusu **tebliğ alındısında tebligatın kime yapıldığı, imzanın kime ait olduğu belirtilmediği gibi, uyumsuzluk konusu ödeme emrinin bizzat yükümlüye tebliğ edildiğini gösterir tebliğ alındısındaki imza ile ihbarnamedeki imza arasında benzerlik bulunmadığı, yükümlünün de tebligatın kendisine yapılmadığını ileri sürdüğü** anlaşılmakta olup, mahkemece tebligatın kime yapıldığı, imzanın kime ait olduğu hususları üzerinde durulmaksızın yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir.

---

<sup>587</sup> Danıştay 7.D, T. 16.03.1995, E. 1993/4186, K. 1995/1045.

**Mahkeme Kararı 4<sup>588</sup>**; Memur, muhatabın bilinen adresinde olmasına rağmen bu adrese tebliğ yapamadığı ve muhatabın tebliğ adresinde bulunmadığını gösterir şekil şartlarını yerine getirmemesi nedeniyle muhatabın adreste bulunmadığının usulüne uygun şekilde saptanmadığı halde ilan tebliğ çıkılması hali;

1987 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermeyen davacı adına, takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden salınan kurumlar vergisinin vadesinde ödenmemesi üzerine kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 93.maddesine göre PTT vasıtasıyla tebliğ çıkarıldığı ancak, işyerinin kapanmış olması nedeniyle tebligatın yapılmadığı, aynı adrese iki defa memur eliyle yapılan tebligatın da mükellefin adresten ayrılmış olması nedeniyle sonuçsuz kaldığı, bu nedenle ilan tebligat suretiyle kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emri düzenlenmiştir. Ancak davacı, ilan tebligatın hatalı olduğunu halen aynı adreste şirket yönetim kurulu başkanının bulunduğu, ihbarnamelerin tebliğ edilemediğinin belirtildiği adreste dava konusu ödeme emrinin tebliğ edildiğini, bu nedenle ortada kesinleşmiş bir amme alacağının bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Ödeme emrinin ihbarnamelerin tebliğ edilmediği belirtilen adreste tebliğ olunmasına karşın, tarihyata ilişkin ihbarnameleri içeren **zarfın tebliğ memuru tarafından "firma bir yıl evvel kapanmıştır" denilmek suretiyle iade edildiği ve mahalle muhtarına veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine veya zabıta memuruna ya da komşulardan herhangi birine imzalatılmamış olduğu anlaşıldığından söz konusu zarf yükümlü adresinin bilinmediğini saptayacak nitelikte bir tutanak haline getirilmemiştir.** Kaldı ki, davacının bilinen adresinde şirketi temsile yetkili şahsın bulunduğu dosyadaki belgelerden anlaşılmaktadır. İlan yoluyla tebliğ, mükellef adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olduğuna göre, adreste bulunmadığı usulüne uygun şekilde saptanmadıkça yükümlülere bu yolla yapılacak tebliğin hüküm ifade etmeyeceği açıktır. Tebligattaki bu usulsüzlük nedeniyle kesinleşmiş bir kamu alacağından bahsedilemez.

---

<sup>588</sup> Danıştay 4.D, T. 21.02.1995, E. 1994/3621, K. 1995/816.

**Mahkeme Kararı 5<sup>589</sup>**; Muhatabın bilinen adreste bulunamaması halinde durumun tespitine ilişkin usulün yerine getirilmemesi hali;

Tarhiyata ilişkin ihbarnameleri içeren zarfın tebliğ memuru tarafından "gösterilen adreste X ikamet etmekte, alıcı ismen soruldu, tanınmıyor, geri iade" şerhi konulmak suretiyle iade edildiği, bu zarfın **102. maddesinin son fıkrasında sayılanlardan birine imzalatılmadığı, dolayısıyla zarfın tutanak haline getirilmediğinin anlaşıldığı, bu durumda, mükellefin adreste bulunmadığı zarfın tutanak haline getirilmesi suretiyle saptanmadıkça ilan yapılacak tebligatın hüküm ifade etmeyeceği**, ilan yoluyla tebliğ işleminden önce düzenlenerek muhtara imzalatılan adres tespit tutanağına "mükellef Mersin'de olup, yeni adresi bilinmiyor" ibaresinin yazılmış olmasının da ilan tebligata haklılık kazandırmayacağı, bu itibarla uyuşmazlıkta yasa hükmüne uygun şekilde tebligat yapılmadığından, kamu alacağının kesinleşmesinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle kabul ederek ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir.

**Mahkeme Kararı 6<sup>590</sup>**; Tebliğ memurunun tebliğ alındısı üzerinde doğru olmayan beyanda bulunması hali;

Yükümlünün ödeme emri içeriğinin teşkil eden vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmediği, Vergi Dairesi Müdürlüğü savunmasında da bizzat kendisine tebliğ edildiği yolundaki iddialar üzerine vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin bulunan alındaki imza, Vergi Mahkemesince bilirkişiye incelettirilerek söz konusu imzanın, Yükümlünün dava dilekçesinde yer alan ve ayrıca mahkemece alınıp bilirkişi incelemesine verilen imzalarla uzaktan yakından benzerliği olmadığı anlaşılmakla **her ne kadar vergi ve ceza ihbarnameleriyle ilgili tebliğ alındısı üzeri ne konulan "bizzat ibaresiyle" tebligat yapıldığını kabul etmek gerekirse de, Mahkemece imza karşılaştırması yaptırılarak söz konusu alındı üzerindeki imzanın muhataba ait olmadığı hususu tespit edildikten sonra bu gerçek durum bir tarafa bırakılarak ilmühaberdeki şerhi doğruluğundan bahisle tebligat yasal olarak yapıldığının kabulüne isabet yoktur**. Bu durum çerçevesinde olayda, kesinleşmiş bir amme alacağının varlığından söz edilemeyeceği için 6183 sayılı kanunun

<sup>589</sup> Danıştay 9.D, T. 26.11.1997, E. 1996/2140, K. 1997/3834; Danıştay 9.D, T. 06.05.1986, K. 1986/1772; Danıştay 3.D, T. 26.02.1985, E. 1985/79, K. 1985/702; Danıştay 3.D, T. 09.10.1984, E. 1984/388, K. 1984/2679.

<sup>590</sup> Danıştay 3.D, T. 17.10.1988, E. 1988/193, K. 1988/3456; Danıştay 9.D, T. 21.01.2004, E. 2001/1907, K. 2004/537; Danıştay 9.D, T. 01.07.1986, E. 1985/191, K. 1986/2418; Danıştay 3.D, T. 27.05.1986, E. 1986/241, K. 1986/1402.

55.maddesine göre ödeme emri düzenlenmesi mümkün bulunmamakta ve dolayısıyla yükümlü iddialarının aynı Kanununun 58.maddesindeki böyle bir borcun bulunmadığı deyimi işinde mütalaası ile ödeme emrinin iptali gerekmektedir.

### **2.3.2. Gerek Olmadığı Halde Genel Kanuna Göre Tebliğ Yapılması Sorunu**

Tebliğ memurunun 213 sayılı Vergi Usul Kanununda açık hüküm varken 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ yapmasının altında yatan temel nedenler tebliğ memurunun her tebliğ konusu işlemin ayrı kanunlarda farkı şekil ve usul hallerini belirlenmesi dolayısı ile kanunlar açısından ayrıma yeterince vakıf olmamasından ya da tebliğ işleminin konusunu dikkate almadan tebligat yapmasından veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununda açık hüküm olmamasına karşın yanlış değerlendirmede bulunarak 7201 sayılı Tebligat Kanununun 51.maddesine istinaden Tebligat Kanunu genel hükümlerine başvurmasından ileri gelmektedir. Tebliğ memurunun yapmış olduğu bu hatadan ötürü tebliğ usulsüz olmaktadır.

**Mahkeme Kararı 1<sup>591</sup>**; Vergi ihbarnamelerinin vergi usul kanununa göre tebliği gerektiği ve 7201 sayılı kanun hükümlerine göre ihbarnamelerin tebliğ edilemeyeceği hali;

Yükümlü adına 1997/Ocak-Aralık dönemleri için salınan katma değer vergisi ve kesilen ağır kusur cezasının terkinini istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, ihtilaf konusu yıla ait düzenlenen vergi inceleme raporuna göre salınan dava konusu cezalı katma değer vergilerini içeren ihbarnamelerin davacıya Tebligat Kanununun 21. maddesine göre<sup>592</sup> tebliğ edildiği, davacı tarafından ise tebligatın usulsüz olduğu, tebliğ tarihinde il dışına taşınmış olduğu ileri sürülerek davanın açıldığının anlaşıldığı, olayda

<sup>591</sup> Danıştay 9.D, T. 05.05.2005, E. 2003/3908, K. 2005/1246; Danıştay 9.D, T.02.11.2011, E. 2008/5363, K. 2011/7553; Danıştay 3.D, T. 26.10.1993, E. 1992/2982, K. 1993/2922; Danıştay 3.D, T. 23.10.1991, E. 1990/664, K. 1991/2705; Danıştay 4.D, T. 08.03.1988, E. 1986/2478, K. 1988/937; Danıştay 3.D, T. 02.04.2012, E. 2010/6814, K. 2012/1024; Danıştay 7.D, T. 04.05.2009, E. 2008/1216, K. 2009/2313; Danıştay 9.D, T. 12.02.2008, E. 2007/6375, K. 2008/684; Danıştay 3.D, T. 01.06.1994, E. 1994/510, K. 1994/1802; Danıştay 3.D, T. 17.12.1984, E. 1984/799, K. 1984/3430; Danıştay 9.D, T. 01.02.1984, E. 1982/1595, K. 1984/880.

<sup>592</sup> 7201 sayılı Tebligat Kanununun “Tebliğ İmkânsızlığı ve Tebellüğden İmtina” yan başlıklı 21.madde hükmü; Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evraki, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır.



tebliğ evrakının cezalı vergileri içeren ihbarnameler olması nedeniyle tebliğin 213 sayılı Kanuna göre yapılması gerekirken Tebligat Kanununa göre yapılmasında isabet bulunmadığı, bu durumda davacının tebellüğün 6.3.2003 tarihinde gerçekleştiği iddiasının kabulü gerekir.

**Mahkeme Kararı 2<sup>593</sup>**; Tebliğ memurunun kapıya yapıştırmak suretiyle tebliğ yapması hali;

Kimyevi madde ticareti yapan davacı şirketin 1992 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bir kısım satışlar için fatura düzenlemediği ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 27.10.1998 günlü ve E: 1998/170, K: 1998/1331 sayılı kararıyla; dava konusu ihbarnamelerin şirket ortağı ...'ın ikametgah adresinde memur eliyle tebliğe çalışıldığı, ancak adreste hiç kimsenin bulunmaması üzerine 24.12.1997 tarihinde mahalle muhtarı ve vergi dairesinin elemanlarınca bir tutanak düzenlenerek tebliğ evraklarının evin kapısına yapıştırıldığı, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51 inci maddesinde mali tebliğlerin kendi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde bu kanunun genel hükümlerine göre yapılacağına açıklandığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93 ve devamı maddelerinde tebliğin ne şekilde yapılacağına düzenlediği, bu durumda ihbarnamelerin öncelikle Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ gerekirken 7201 sayılı Kanuna göre yapılan tebliğin yasal olmadığı, ayrıca şirket ortağının 14.12.1998 - 1.1.1998 tarihinde... kaplıcalarında tedavi gördüğü, dolayısıyla ...'da bulunmadığı ve tebligatı 2.1.1998 tarihinde öğrenerek, bu tarihe göre dava açtığı, 2.1.1998 tarihi itibarıyla 1992 yılı tarhiyatının zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar vermiştir.

**Mahkeme Kararı 3<sup>594</sup>**; Tebliğ memuru tarafından tevdi saatinde adresinde olmadığı tespit olunan muhataba ilişkin tebligatı muhtara bırakmak suretiyle tebliğ işlemini tamamlaması hali;

Davacının ortağı olduğu... E..... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi adına kayıtlı 25.7.1997 tarih ve 1997/D1-2273 sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamındaki

<sup>593</sup> Danıştay 4.D, T. 08.02.2000, E. 1999/1501, K. 2000/373; Danıştay 11.D, T. 01.11.1996, E. 1995/4527, K. 1996/3788.

<sup>594</sup> Danıştay 7.D, T. 06.12.2010, E. 2009/3997, K. 2010/5651; Danıştay 3.D, 30.05.2001, E. 1999/3148, K. 2001/2091.

23.9.1997 tarih ve 6370 sayılı gümrük giriş beyannamesi, 4.12.1997 tarih ve 1997/D1-4015 sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamındaki 27.3.1998 tarih ve 2043 sayılı gümrük giriş beyannamesi ile 5.6.1998 tarih ve 1998/D1-2001 sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamındaki 2.12.1998 tarih ve 8727-8728-8729 sayılı, 18.2.1999 tarih ve 1033 sayılı gümrük giriş beyannameleri muhteviyatı eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile hesaplanan gecikme faizi ve para cezasının vadesinde ödenmediğinden bahisle tahsili amacıyla, davacı adına düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrinin; Osmanbey Mahallesi, ... adresine, davacıya tebliğ edilmek üzere gönderildiği; ancak, 19.9.2008 tarihli tebliğ evrakına, posta dağıtıcısı tarafından; muhatabın tevziat saatinde işyerinde bulunmadığının, imza vermeyen komşusu ...'ın beyanından anlaşıldığı; anılan evrakın Muhtarlığa imza karşılığı bırakıldığı; iki no'lu haber kâğıdının kapısına yapıştırılarak aynı komşuya haber bırakıldığı hususlarının şerh düşüldüğü Ancak **tebliğin gerçekleştirilememesinin ardından münasip bir süre sonra, 213 sayılı Kanununun 102. maddesine uygun olarak bir kez daha davacının bilinen adresine gönderilmek üzere davalı İdareye iadesi gerekirken, muhtara imza karşılığında tebligat bırakılarak 19.9.2008 tarihinde usulüne uygun olarak tebligat yapıldığından ve bu tarih itibarıyla dava açma süresinin başladığından bahsedilemez.** Dolayısıyla, usulsüz tebligat nedeniyle, davacının, ödeme emrine ilişkin tebligata, Muhtarlığa gittiği 10.10.2008 tarihinde muttali olduğunun kabulü gerekir.

### **2.3.3. Tebliği Kabule Yetkili Olmayan Kişilere Tebligat Yapılması Sorunu**

Tebliğ memurunun tebliğin ana muhatabı olan tebliğe ilişkin konunun muhatabına tebliğ yapması esastır. Ancak muhatabın bulunmadığı durumlarda VUK 94.maddesinde sayılan kişilere tebligat yapılması yoluna da gidilebilir. Eğer tebligat yapılan kişi VUK 94.madde de sayılan kişilerden değilse yapılan tebliğ işlemi örnekler de görüleceği gibi usulsüz olacaktır.

**Mahkeme Kararı 1<sup>595</sup>**; VUK'un 94.maddesinde sayılan muhatabın yerine tebliği kabul etmeye yetkili olmayan (örneğin; apartman yöneticisi, fabrika bekçisi) kişilere tebligat yapılması hali;

<sup>595</sup> Danıştay 9. D, T. 21.03.2003, E. 2000/4324, K. 2003/34; Danıştay 7.D, T. 12.02.2002, E. 2000/8570, K. 2002/527; Danıştay 4.D, T. 13.04.2000, E. 1999/5307, K. 2000/1495; Danıştay 4.D, T. 01.04.2004, E. 2003/1092, K. 2004/657; Danıştay 4.D, T. 13.06.2000, E. 1999/6316, K. 2000/2792; Danıştay 3.D, T.

Davacının adresindeki faaliyetini terk etmesi üzerine defter ve belge ibrazına ilişkin yazı ikametgâh adresinde annesine tebliğ edildiği halde dava konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinin de aynı adreste tebliğ edilmesi gerekirken terk ettiği iş adresinde kardeşine tebliğ edildiği, bu kişinin ise 213 sayılı Kanunun 94.maddesinde tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı üçüncü fıkrasında ise tebliğin, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı ifade edilen maddenin aksine **davacının terk ettiği işyerindeki kardeşine yapılan tebliğde bu kişinin kanununun 94.maddesinde sayılan kişilerden olmadığı anlaşıldığından dolayı tebligatın usulsüz olduğu** ve davacı tebligatın 12.1.1998 tarihinde eline geçtiğini beyan ettiğinden 7201 sayılı Kanunun 32.maddesi uyarınca bu tarihin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekmektedir.

**Mahkeme Kararı 2<sup>596</sup>**; Tebliğ memurunun 18 yaşından küçük kişilere tebliğ yapması hali;

Davacının dava dilekçesinde ödeme emrine muttali olduğu tarihi 11.5.2010 olarak beyan ederek aynı gün dava açtığı, mahkemece yürütmenin durdurulması isteminin ara kararı cevabı ve davalı idarenin savunması alındıktan sonra incelenmesine karar verildiği, davalı idarenin vergi mahkemesi kaydına 23.6.2010 tarihinde giren savunma dilekçesi ve ara kararı cevabında, tebliğ tarihinin 27.4.2010 olarak gösterildiği, gönderilen tebliğ alındısı fotokopisine göre de, ödeme emrinin 27.4.2010 tarihinde "..., kızı" yazılmak suretiyle tebliğ edilmiş gözüktüğü, bu aşamada davacının yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilip, davalı idarenin savunması ve ara kararına cevaben gönderdiği belge örneklerinin davacıya tebliğ edilerek davalı idarenin iddialarını cevaplandırma olanağı tanınması gerekirken, davalı idarenin savunması ve gönderdiği belgeler esas alınıp, davacının bu konudaki beyanlarının alınmasına gerek görülmemeyerek, 1.7.2010 tarihli kararla davanın süre aşımı nedeniyle reddedildiği, temyiz dilekçesinde, ödeme emrinin tebliğ edildiği davacının kızının tebligat tarihinde 13 yaşında olduğu belirtilerek, nüfus cüzdanı fotokopisinin sunulduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanununun 94.

---

09.06.1999, E. 1998/4481, K. 1999/2394; Danıştay 11.D, E. 1998/604, K. 1999/2020; Danıştay 7.D, T. 27.11.1998, E. 1997/3616, K. 1998/4221.

<sup>596</sup> Danıştay 9.D, T. 15.05.2012, E. 2010/8939, K. 2012/2645; Danıştay 3.D, T. 25.10.1984, E. 1984/677, K. 1984/2994; Danıştay 3.D, T. 08.06.1984, E. 1984/64, K. 1984/2021.

maddesinde tebligatın geçerliliği için öngörülen, **görünüşüne göre 18 yaşından aşağı olmama, ölçütünden uzak olduğu sonucuna varıldığından**, yasaya aykırı bu tebligatın geçerli sayılmasına olanak görülmemiştir.

**Mahkeme Kararı 3<sup>597</sup>**; Tebliğ memurunun muhatabın bulunmadığı durumlarda tebliği kabule yetkili olanların tebliği kabul etmekten kaçınmaları durumunda önelerine bırakılmak suretiyle tebliğ yoluna başvurmaları hali;

Davacının 2004 yılına ilişkin defter ve belgelerinin istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi üzerine düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden adına vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı, söz konusu cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin davacının tutuklu olduğu dönemde eşine tebliğ edilmeye çalışıldığı, davacının eşinin tebellüğden imtina etmesi üzerine tebliğ alındısına "adrese bırakıldı" ibaresi yazılmak ve muhtara imzalatılmak suretiyle ihbarnamelerin tebliği yoluna gidildiği, söz konusu ihbarnamelere karşı dava açılmadığı, daha sonra düzenlenen ödeme emrinin **davacıya tebliği üzerine bu ödeme emrinin iptali istemiyle bakılan davanın açıldığından anlaşıldığı, Vergi Usul Kanununun 102.maddesinin değerlendirilmesinden, tebliğ evrakının önüne bırakılmak suretiyle tebliğinin ancak muhataba yapılacak tebliğlerde mümkün olduğu, muhatabın bulunmaması durumunda muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimselerin tebellüğden imtina etmeleri halinde tebliğ evrakının önelerine bırakılmak suretiyle tebliğinin mümkün olmadığı**, bu nedenle amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet bulunmamaktadır.

#### 2.4. MUHTARLIKTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Tebliğ işlemlerinin yapılmasına ilişkin olarak muhtarın görevleri genel olarak adres tespit işlemi sırasında tebliğ memuruna yardımcı olarak adres tespitinin sağlanması, muhatabın tebliğ zarfını imza edemeyecek durumda olması halinde şahit olarak ilgili adreste bulunması, ödeme emrine ilişkin tebliğlerde belediye sınırları dışında bulunan yerlerde bizzat tebliğ memuru sıfatına bürünmesi, ilan tebliğ yapıldığı durumlarda ilan tebliğden muhatabın haberdar olması açısından muhatabın ikametgâhında olan muhtarın

<sup>597</sup> Danıştay 9.D, T. 28.12.2010, E. 2008/6070, K. 2010/7052; Danıştay 4.D, T. 06.06.1995, E. 1994/3830, K. 1995/2735.

tebliği kabul etmesi ve muhtarlıkta tebliğ etmesi, Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılacak tebliğlerde muhatapın adreste olmadığı hallerde tebliği kabule zorunlu olmasından ibarettir. Tebliğ sırasında genel olarak muhtardan kaynaklanan sorunlar ise özellikle muhtarın belediye sınırları dışında tebliğ memuru gibi hareket ettiği durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Bu hususta muhtardan kaynaklanan sorunun temelini muhtarın tebliğe ilişkin usule hâkim olmaması ve tebliğ işleminin hukuki sonuçlar doğuran bir işlem olduğunu dolayısıyla ciddiyetini kavrayamamasından ileri gelmektedir.

#### **2.4.1. Muhtarın Usulüne Uygun Olarak Muhatabı Haberdar Etmemesi Sorunu**

Tebliğ işlemlerinin gerçekleştirilmesinde tebligatın muhataba ulaştırılması hususunda Vergi Usul Kanunu muhtarlığa icrai nitelikte herhangi bir sorumluluk yüklememiştir. Muhtarlığın sorumluluğu daha çok adres tespiti konusunda tebliğ memurunu bilgilendirmek, tebliğ işlemine şahitlik etmek, ilan tebliğlerde ilan örneğinin birisinin kendisine ulaşması üzerine onu muhafaza etmek gibi görevleri vardır. Ancak AATUHK'un 55.maddesine göre belediye sınırları dışında kalan köylerde bulunan borçlulara yapılacak olan ödeme emri tebliğinin muhtarlık aracılığı ile yapılacağı ve tebligat sırasında bazı usul ve şekil şartlarının muhtarlık tarafından yerine getirmesi istenmiştir. Muhtarlığın özellikle AATUHK'da kaynaklanan bu sorumluluğunu yerine getirmesi hususunda mevzuata yeterince hâkim olmamasından kaynaklanan sorunların ortaya çıktığı söylenebilir.

**Mahkeme Kararı 1<sup>598</sup>**; Belediye sınırları dışında bulunan muhataba muhtarlık vasıtasıyla tebliğ yapılması hali;

6183 sayılı Yasanın "Ödeme Emri" başlıklı 55. maddesinin 3. fıkrasında, "Belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunacağı ve işleme ilişkin usule yer verilmiştir. Dava konusu olayda davacının adresinin belediye hududu dışında yer alan bir adres olması nedeniyle muhtar vasıtasıyla tebliğ yoluna gidilmiş davacının, *haksız yere gübre destekleme primi aldığından bahisle 22.523.550.000 TL'nin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin Yukarı Azıklı Köyü Muhtar vekili ve 1. azası olan ... adlı şahsa tebliğ edildiği 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93. maddesine göre, davacının bilinen adresine tebliğ edilmesi*

<sup>598</sup> Danıştay 10.D, T. 19.02.2007, E. 2005/2595, K. 2007/508.

gerekmektedir. İhbarnamede davacının adresinin "Dikmen Beldesi- Kızıltepe" olarak belirtilmesine karşın, tebliğ alındığında davacının adresinin "Yukarı Azıklı Köyü-Kızıltepe" olarak gösterildiği, dava dilekçesine ekli vekâletnamede, davacının adresinin, ....." olduğu, bu duruma göre, ihbarnamenin, davacının bilinen en son adresine tebliğ edilip edilemediği anlaşılmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak davacıya yapılmış bir tebliğ bulunmadığından, henüz kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği, bu itibarla haksız yere gübre destekleme primi aldığından bahisle davacıdan 22.523.550.000 TL istenilmesi yolunda düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir.

## 2.5. MUHATAPTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Tebliğ işlemlerinin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi ve öylece hukuki sonuçlar taşıması açısından muhatap tarafından da bir takım sorumlulukların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda özellikle muhataba düşen en büyük sorumluluk bilinen adreslerini idareye haber vermesi ve adres değişikliklerinden idareyi haberdar etmesi gelmektedir. Ayrıca muhatabın dürüstlük kuralları çerçevesinde davranması ve kanunlar tarafından kendisine tanınan haklardan iyiniyet kuralları çerçevesinde faydalanması yerinde olacaktır. Zira örneklerde de görüldüğü gibi muhatabın ihmali ya da kötü niyetli davranışları idareye zarar verdiği gibi kendisine de zarar vermektedir.

### 2.5.1. Muhatabın Bilinen Adresinden Kaynaklı Sorunlar

Tebliğin gerçekleştirilebilmesi açısından tebliğe konu işlemin muhatabının öncelikle adresinin bilinmesi gerekmektedir. Bu hususta VUK 102.madde de muhatabın bildirmesi gereken bir takım adresler sayılmış ve bu adresler de bilinen adres olarak kabul edilmiş ve tebliğ işlemi bu adreslere yapılmaktadır. Ancak örneklerimizde de görüldüğü üzere bazen muhataplar adresleri değişmesine rağmen yeni adreslerini bildirmedikleri gibi aynı zamanda adreslerini yanlışta bildirebilmektedirler. Bu durumda muhataba bilinen adresine ulaşamayan idare haklı olarak ilan tebligat yolu ile tebliğe çıkmaktadır.

**Mahkeme Kararı 1<sup>599</sup>**; Muhatabın adres değişikliğini bildirmeksizin bilinen en son adreslerini terk etmesi hali;

Eylül 1997 döneminde maliyetlerine dâhil ettiği gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturalardaki vergileri indirim konusu yapması nedeniyle katma değer vergileri indirimleri kabul edilmeyen ve **vergi idaresine bildirmeksizin iş yeri adresini terk eden davacı adına düzenlenen 10.7.2000 günlü ihbarnamenin bilinen adreslerinde tebliğ edilememesi nedeniyle** ilan yoluyla tebliğ edildiği, ikametgâh belgesinde "Arapsuyu Mahallesi 667 Sokak... Antalya" olarak gösterilen adresin tebligata elverişli olmadığının Arapsuyu Mahallesinde "667" numaralı sokak bulunmadığına ilişkin 14.5.1998 tarihinde düzenlenen adres tespit tutanağıyla saptandığı, "Yeşilbahçe Mah..... Sok. ... Antalya" adresinden Eylül 1997 tarihi itibarıyla ve 31.12.1997 tarihinde ayrıldığının ve yeni adresinin bilinmediğinin 5.10.1999, 9.8.2000 ve 6.11.2002 tarihli yoklama tutanaklarıyla tespit edildiği, İşyeri adresi olan "100. Yıl Bulvarı... Antalya" adresinde bulunamadığının 21.10.2002 tarihli tutanakla tespit edildiği, idarenin daha sonra bilgisine giren "Ergenekon Cad.... Şişli/İSTANBUL" adresinde tanınmadığı, dava dilekçesine ekli vekaletnamede gösterilen "Zuhuratbaba Mah. ... Bakırköy - İstanbul" adresini 1998 yılında terk ettiğinin 27.1.2004 tarihli yoklama tutanağı ile tespitli olduğu, idarece bilinen tüm adreslerinde bulunamadığı saptanan davacı adına düzenlenen ihbarnamenin 13.7.2000 günlü yerel... Gazetesinde ve 5.7.2002 tarihli... Gazetesinde, ödeme emirlerinin ise... Gazetesi ile 15.7.2004 tarihinde ulusal çapta yayımlanan... Gazetesinde yayımlanarak ilan tebliğ edildiği, davacının, ödeme emrinin ilan tebliğ edildiği tarihten sonra 28.2.2005 tarihinde idareye yaptığı başvuruya verilen yanıt üzerine dava açtığı, bu tespitler doğrultusunda tebliğın usulüne uygun olduğu ve başvuru üzerine verilen cevabın tebligatı yeniden ihya etmeyeceği sonucuna varıldığından, ilan tebliğ tarihine göre süresinden sonra açılan davanın esası hakkında karar verilmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle ve süre aşımı nedeniyle davayı reddetmiştir.

---

<sup>599</sup> Danıştay VDDK, T. 17.04.2009, E. 2008/670, K. 2009/173; Danıştay 7.D, T. 24.02.2004, E. 2002/2386, K. 2004/444; Danıştay VDDK, T. 17.10.2003, E. 2003/132, K. 2003/388; Danıştay 7.D, T. 11.06.2001, E. 2000/2371, K. 2001/2173; Danıştay 9.D, T. 07.05.1982, E. 1980/1777, K. 1982/2588.

**Mahkeme Kararı 2<sup>600</sup>**; Muhatabın bilinen adresini yanlış bildirmesi hali;

Mükellef adına emlak alım vergisi borcu nedeniyle tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrine ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 103.maddesinin ikinci fıkrası, muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi halinde tebligatın ilan edilacağı hükmünü getirmiş olup, incelenen dosya münderecatına göre yükümlünün beyannamesinde ve buna ekli dilekçesinde gösterdiği adres ihbarnamelerin gönderildiği ancak adreste bildirilen kapı numarasının olmaması nedeniyle tebligatın yapılamadığı, esasen yükümlünün Vergi Mahkemesinin verdiği dava dilekçesinde ve buna ekli Mahallesi Muhtarlığınca düzenlenen ikametgâh ilmühaberinden kendisi tarafından beynamede bildirilen adresten başka bir adreste öteden beri ikamet etmekte olduğunun anlaşıldığı, bu durumda **adresin bidayetden yükümlü tarafından yanlış bildirilmesi nedeniyle tebligat yapılamadığı ve bunun üzerine ilan edilmiş tebligat yoluna gidildiği sabit olup bu durumda Vergi Dairesince yapılan işlemde mevzuata aykırı bir cihet bulunmamaktadır.** Bildirilen adresin doğru olmadığı durumlarda 102.maddesinin son fıkrası tebligatın yapılamaması halinde bu hususun komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra edileceği ve keyfiyetin taahhüt ilmühaberine yazılarak imzalanacağına ilişkin hüküm uygulanmaz.

### **2.5.2. Temsil Yetkisi Olmadığı Halde İşlem Yapılmaya Devam Edilmesi Sorunu**

Belirli bir amacı gerçekleştirmeye özgülenmiş olan mal ve kişi toplulukları olan tüzel kişiler kanuni veya iradi temsilcileri aracılığı ile idareye karşı temsil edilirler. İdare de bu kişilerin temsilcilikleri sona erene kadar temsil ettikleri tüzel kişilikle alakalı tebligatları kendilerine yapmakta bu kişilerin tebligata karşı işlemler yürütmesine izin vermektedir. Ancak temsil yetkisi sona eren kişiler temsile ilişkin yetkileri sona erdiği tarihten başlamak üzere idarenin yapmış olduğu tebligata dayanarak herhangi bir işlemde bulunmaları mümkün değildir. Tebliğin muhatabı olma yetkisini kaybeden kişilerin tebligata dayanarak işlem tesis etmekte oldukları ve yapmış oldukları işlemlerin reddedildiği birçok Danıştay kararında görülmektedir.

<sup>600</sup> Danıştay 3.D, T. 26.02.1985, E. 1985/79, K. 1985/702; Danıştay 7.D, T. 27.03.1969, E. 1968/1329, K. 1969/716; Danıştay 7.D, T. 18.10.1969, E. 1969/918, K. 1969/1732 (Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap, s. 45.).



**Mahkeme Kararı 1<sup>601</sup>**; Şirket adına düzenlenen ihbarnameye karşı şirketi temsile yetkili bulunmayan ortağın açtığı davaya ilişkin durum;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde; mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hükme bağlanmıştır. Olayda, davaya konu olan vergi ve ceza ihbarnamesinin, şirket tüzel kişiliği adına düzenlendiği, ... tarihinde şirketin kurucu ortağı ...'nın iş arkadaşı ...'a işyeri adresinde tebliğ edildiği, davanın ise... tarihinden itibaren bir yıl süreyle şirketi temsile yetkili kılınan ancak, davanın açıldığı tarihte şirketi temsil yetkisi bulunmayan ortak tarafından açıldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle **şirket adına düzenlenen ihbarnameye karşı şirketi temsile yetkili bulunmayan ortağın açtığı davanın incelenmesi olanağı bulunmadığından davanın ehliyet yönünden reddine** karar verilmesi gerekirken süreaşımı nedeniyle reddine karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir.

### **2.5.3. Muhatabın Dürüstlük Kurallarına Aykırı Davranması Sorunu**

Kanunların oluşturulmasının temelinde güçlünün karşısında güçsüz konumda olanların haklarının hukuk yoluyla korunması yatmaktadır. Tebligat işlemine ilişkin konuda güçlü taraf idare iken güçsüz taraf ise muhatabı temsil etmektedir. Bu maksatla kanunlarda idarenin haksız işlemlerinin önüne geçmek amacıyla ikinci kez muhatabın adresine tebliğe çıkılması ardından ilan tebliğe gidilmesi gibi aşamalardan geçtikten sonra ancak idarenin işlemlerinin hukuki sonuç doğurmasında olduğu gibi muhatap yanlı tutumlar sergilemektedir. Ancak üzerine doğan kamu alacağını ödememek adına zamanaşımı süresini hesaplayarak ona göre hareket eden muhataplar da olduğu gibi kötü niyetli muhataplarda olmaktadır. Bu durumda yüksek mahkeme kararlarında kötü niyetli olduğu tespit edilen muhatapların aleyhinde kararlar verildiği görülmektedir.

---

<sup>601</sup> Danıştay 3.D, T. 10.02.1998, E. 1996/1097, K. 1998/295; Danıştay 11.D, T. 20.11.1995, E. 1995/1156, K. 1995/3190; Danıştay 4.D, T. 08.04.1994, E. 1993/5894, K. 1994/2068; Danıştay 4.D, T. 20.12.1993, E. 1992/2632, K. 1993/5898.

**Mahkeme Kararı 1<sup>602</sup>**; Ticari teamüllere ve objektif iyiniyet kurallarına aykırı davranılmasının kabul edilemeyeceği hali;

Yükümlü şirketin 1990 yılı işlemlerinin, şirket kanuni temsilcisi ile birlikte düzenlenen... tarihli tutanakla incelenmeye başlanılmasına rağmen, inceleme raporu düzenlenmesi sırasında... tarihli yönetim kurulu kararı ile 25-29 Aralık 1995 tarihleri arasında iş tatil edilerek işçilerin ücretli izinli sayılmasına karar verildiği, ... tarihli dilekçe ile durumun bağlı bulunulan iki ayrı vergi dairesinden yalnız Dış Ticaret Vergi Dairesine bildirdiği, ... tarihli tutanakta incelemenin Şişli Vergi dairesine verilen beyannamelerde yer alan katma değer vergisi iadeleriyle ilgili olduğu belirtilmesine karşın Şişli Vergi Dairesine durumun bildirilmediği, ... gün ve 1995/92-9 sayılı inceleme raporuna dayanılarak... tarihinde tanzim edilen ihbarnamenin, ... tarihinde yükümlü şirketin işyeri adresinde ve yönetim kurulu başkanının ikamet adresinde kendisine tebligat yapılacak kimse bulunamaması üzerine, mahalle muhtarı ile görevli zabıta (Polis) memuru nezaretinde kapıya asılmak suretiyle tebliğ edildiği, durumu tespit eden iki ayrı tutanak düzenlediği anlaşılmıştır.

213 Sayılı Yasanın 102. maddesinin, tebligat için muhatapların uygun aralıklarla iki defa aranması yolundaki hükmü, iyi niyetli mükelleflerin mağdur durumda bırakılmamalarını sağlamak amacıyla getirilen bir düzenleme olmakla birlikte, yükümlü şirketin yönetim kurulu kararı ile... tarihinden itibaren işyerinin tatil edilerek işçilerin ücretli izinli sayılması zaruri bir nedene dayalı olmadığından, yükümlü şirketin bu davranışının objektif iyi niyet kurallarıyla bağdaştığından söz edilemez. Bu itibarla, yasaların kötü niyetli davranışları himaye etmeyeceği yolundaki genel hukuk ilkesi de göz önünde bulundurulduğunda, yükümlü şirket tarafından 1990 yılına ait işlemlerinin incelendiği dönemde ve anılan yıla ait vergi alacağıının zaman aşımı süresinin dolmasına çok az bir süre kaldığı ve genellikle bireylerin tüketim eğiliminin yüksek ve alış veriş gereksiniminin fazla olduğu bir sırada ticari yaşamın gerekleri ile teamüllerine aykırı olarak işyerinin tatil edilmesi ve işçilerin ücretsiz izine çıkarılması, suretiyle işyeri kapalı tutularak dava konusu ihtarnamelerin tebliğinin imkansız hale getirilmesinin amaçlandığı anlaşılmakla, ... tarihinde yapılan tebligatın geçerli olduğu sonucuna

<sup>602</sup> Danıştay 11.D, T. 16.03.1995, E. 1997/287, K. 1998/1018.

**ulaşılmıştır.** Bu durumda, cezalı tarhiyatı zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle terkin eden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.

### **3. DEĞERLENDİRME**

Tebliğ işleminin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan sorunlarla ilgili olarak mahkeme kararları çerçevesinde genel bir değerlendirme yapacak olursak tebliğ işlemlerinin sonuca ulaşamamasının en öncelikli nedeni idareden kaynaklanan sorunlardan ileri gelmektedir. İdareden kaynaklanan sorunların en önemlisini usule ilişkin işlemlerin eksik yapılmasından kaynaklanmaktadır. Usul işlemleri açısından idarenin en çok eksik olduğu nokta muhatabın bilinen adresleri tüketilmeden tebligatın ilanen yapılması yoluna gidilmesi iken ikinci olarak karşılaşılan sorun ise muhatabın yerine tebliği kabule yetkili olmayan kişilere tebliğ yapılmasıdır. Usule ilişkin sorunlardan bir diğeri dairede ve komisyonda tebliğe ilişkin olarak idarenin mevzuata yeterince hâkim olmamasından kaynaklı sorunlardır. Bu sorunlardan bir tanesi muhataba ikametgâhında veya işyerinde tebliğden kaçınması halinde önüne bırakmak suretiyle tebliğ yapılması işleminin dairede ve komisyonda tebliğlerde de benimsenmeye çalışılmasıdır. Bir diğeri sorunda dairede ve komisyonda tebliği kabule yetkili olmayan kişilere tebliğ yapılmasıdır. İdare kaynaklı tebliğlerde yaşanan bir diğeri sorun ise tebliğe konu işlemin zamanaşımının bitmesine az bir süre kalmasına yakın tebliğ işlemini bir an önce gerçekleştirmek için 213 sayılı kanunda açık hüküm bulunmasına karşın 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerinin esas alınarak işlemin hızlandırılması amacıyla kaynaklanmaktadır. İdarenin işlemlerinden kaynaklanan sorunların bir diğeri ayağını ise tebliğ işleminin yapılmasında kanunda yer alan şekil unsurlarının ihmal edilmesi veya yanlış uygulanmasından kaynaklanmaktadır. İdareden kaynaklı şekil unsuru esaslı sorunların önemli bir kısmını vergilendirme döneminin yanlış yazılması, verginin matrah ve oranının yanlış olması, muhatabın soyadının ya da adresinin bir kısmının yanlış olması gibi esasa etkili olmayan ve geçerliliği muhatabın tebliğden haberdar olmasına bağlı hatalardan oluşurken şekil unsurlarından kaynaklanan sorunların bir diğeri ayağını oluşturan vergi mahkemesinde dava açma süresinin belirtilmediği, verginin türü ve miktarının yazılmadığı ya da mükellefin adının yazılmadığı durumlarda ortaya çıkan esasa etkili şekil hatalarından oluşmakta bu hatalar muhatabın tebligatı

öğrenmesine bağlı olmaksızın tebliğ işlemini tamamen geçersiz kılmakta ve işlemin tekrarlanmasını zorunlu hale getirmektedir.

Tebliğe ilişkin olarak ortaya çıkan sorunların ikinci önemli sorumlusu ise tebliğ işlemini gerçekleştiren memurlardır. Bu memurların gerek işlemin yapılması ile ilgili olarak yeterli eğitime sahip olmamaları gerekse iyi birer kanun okuyucu kişiler olmamaları ve tebliğ işleminin hukuk âlemindeki yeri ve doğurduğu sonuçlarla ilgili yeterli bilgiye sahip olmamaları sorunun önemli bir ayağını oluşturmaktadır. Tebliğ memurundan kaynaklanan sorunların başında tebliğin şekline yönelik hatalar gelmektedir. Şekle yönelik hatalar içerisinde en önemlisi tebliğ memurunun tebligatın yapılacağı zaman tebliğ alındığında yer alan muhatap ile kendisine ait yerlere imza atmaması ile birlikte tebliği kime, ne zaman ve nerede yaptığına ilişkin bilgilere yer vermemesi ya da eksik yer vermesi veya muhatabın adresinde olmadığı durumlarda konu ile ilgili tebliğ alındısına şerh düşmemesi ve durumun teyidi açısından muhtar, ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda tarih ve imza atılmak ve hazır bulunanlara da imzalatılmaması gibi sorunlar var iken ikinci en önemli sorun ise tebliğin esasına ilişkin hataların yapılmasından ileri gelmektedir. Bu sorunun temelinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebliğ işlemi ile alakalı açık hükümler olmasına rağmen tebliğ memurunun tebliği doğrudan 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yapması vardır. Tebliğ memurunun böyle bir hataya düşmesinin ana nedenleri ise yapmakta olduğu tebliğin konusunun ne olduğuna dikkat etmemesi veya dikkat etmekle birlikte gümrük işleri ile ilgili vergi tebliğlerinin 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre yapılması, 6183 sayılı kanunun çerçevesindeki ödeme emrinin ve diğer vergi işlemlerinin 213 sayılı kanun hükümlerine göre yapılması ya da idari işlerle ilgili tebliğlerle yargı tebliğlerinin, Sayıştay tebliğlerinin ve diğer kendi kanunlarında hüküm bulunmayan konularla ilgili tebliğlerin 7201 sayılı Kanuna göre yapılmasının tebliğ memurunda doğal olarak bir algı karışıklığına neden olması ve hangi tebliğ işleminin konusu hangi kanun hükümleri çerçevesinde yapılacağı hususunda tebliğ memurunu yanıltmasıdır. Tebliğ memurundan kaynaklanan bir diğer sorun ise tebliğin yapılmasında usule dikkat edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu hususta özellikle tebliği kabul etmeye yetkili olmayan kişilere tebliğ yapılması en önemlisidir. Bir diğeri ise muhatabın yerine tebliği kabule yetkili olanların tebliğden kaçınmaları durumunda önlerine bırakılmak suretiyle tebliğ yoluna gidilmesi olayında

olduğu gibi konuya ilişkin madde hükmünün özünde olmayan bir usulü başka bir maddenin hükmünden alarak o madde hükmüymüş gibi uygulanmasıdır.

Tebliğat yapılmasında sorunun bir diğer ayağını ise tebliğin ana unsurlarından birisi olan muhatabından kaynaklanan sorunlar teşkil etmektedir. Muhatap kaynaklı sorunların en önemlisi muhatabın adres değişikliklerini idareye bildirmemesi veya adresini yanlış bildirmesinden kaynaklanmaktadır. Diğer sorunlar da tüzel kişi muhataplarda yaşanan temsil yetkisi ile ilgili olarak yetkisi kaldırılan kişilerle ilgili idareye bilgi verilmemesi ve bu kişilerin yetkilerinin sona erdiğini dikkate almadan tüzel kişilik adına icrai işlem yürütme faaliyetinde bulunmaya çalışmalarından ileri gelmektedir. Nadir de olsa rastlanan bir diğer sorun ise muhatabın dürüstlük kuralları çerçevesinde hareket etmeyerek kamu alacağının zamanaşımına uğraması için kendisine tebliğ yapılmasını zorlaştırmasından kaynaklanmaktadır.

Tebliğ işlemleri ile ilgili sorunun kaynaklarından birisi de kanundan kaynaklanmaktadır. Kanundan kaynaklanan sorunlar temel olarak üç başlık altında ele alına bilir bunlardan ilki tebliğin konusu işlemle ilgili herhangi bir hüküm bulunmamasını teşkil eder ki gerçekten kanunda tutuklularla ilgili, iflas durumunda veya mirasçılarla ilgili tebliğler ile otel, hastane, pansiyon vb. yerlerde bulunanlar ilgili tebliğlerin muhataplarına nasıl nerede yapılması ile ilgili hüküm olmadığı için idare ya da tebliğ memuru tebliğ işlemini 7201 sayılı kanunun 51.madde hükmünden yola çıkarak Tebligat Kanununun genel hükümleri ile yapmak yerine 213 sayılı kanununda hükümü bulunan normal bir işlemmiş gibi algılayarak tutuklularla ilgili 94.madde hükmünün kıyas yoluyla tebliğ işleminde uygulandığı gibi kanunun bir maddesi esas alınarak işlem yapılabilir. İkinci bir sorun ise kanun hükmünün yeterince anlaşılır olmamasından kaynaklıdır. Bu hususta özellikle vergi inceleme raporunun ihbarnamede yer almamasının esasa etkili olup olmadığı, VUK 94.madde yer alan hükümlerden ikametgâh adresinde oturanlara mı yoksa bulunanlara mı muhatap yerine tebliğ yapılabileceği, sürekli olarak adreste bulunmadığı ve adres değiştirmedeği hallerde VUK 102.madde mi yoksa 7201 sayılı kanununun 51.madde hükmünden yola çıkarak Tebligat Kanunu 21.maddenin mi uygulanması gerektiği hususunda karışıklıklara neden olmaktadır.

Bir diğer husus ise uzlaşmanın gerçekteşmemesi halinde ek7/4.madde gereğince muhatabın kendisine tebliğ yapılması yerine VUK 94.madde hükümlerinin

uygulanmasında olduğu gibi kanun hükmünün yanlış yorumlanarak öylece tebliğ işlemi yapılmasından ileri gelmektedir. Ayrıca 213 sayılı kanunda tebliğ işlemleri ile ilgili açık bir hükmün yokluğu hali de bir diğer sorunun kaynağıdır. Şöyle ki 213 sayılı kanunda açık hüküm bulundurmadığı durumlarda 7201 sayılı Kanunun 51.maddesine istinaden bu kanunun genel hükümlerinin uygulanması hususunda bir takım problemler ortaya çıkabilir. Bu hususta kanunda gerçekten tebliğ işleminin konusuna ilişkin kanunda açıkça hüküm olmasına rağmen kanunu uygulayan kişiler tarafından tebliğe ilişkin olay kanunda açık değilmiş gibi algılanarak 7201 sayılı kanunun genel hükümlerine göre işlem yapılabilirken bir diğer durumda ise 213 sayılı kanunda tebliğ işleminin konusuna ilişkin açık olmayan bir hüküm olmasına karşın tebliğ işleminin konusunun kanunda anlaşılır olduğu düşünülerek kıyas yoluyla 213 sayılı kanunun tebliğe ilişkin diğer hükümlerinin tebliğin konusu olaya uyarlanması sonuçlarını doğurabilir.

Son olarak tebliğ işleminin yapılmasında ortaya çıkan sorunlarda belki de en az payı olan muhtarlardan kaynaklanan sorunlara değinilecek olursa özellikle belediye sınırları dışında kalan yerlerde tebliğ memuru gibi çalışması gerektiği durumlarda tebliğe ilişkin usul işlemlerinin yerine getirilmesi ve muhataba zamanında ulaşılması konusunda sorunlara neden olabilmektedir. Bu durumun en önemli nedenleri muhtar veya ihtiyar heyeti azası konumunda bulunan kişilerin tebliğe ilişkin şekil ve usule ilişkin işlemleri bilmekten ve mevzuat okumaktan uzak olmaları ile genellikle tebliğ işleminin hukuk âleminde muhatap açısından doğurduğu sonuçları yeterince kavrayamamalarından ileri gelmektedir.

## SONUÇ

Hukukta işlemlerin yerine getirilebilmesi ve hukuki sürecin işleyerek etkin bir şekilde sonuca varması açısından önemli bir usul işlemi olan tebligat, konusu olayla ilgili olarak kanunda öngörülen şekil ve usul şartları çerçevesinde muhatabına veya kanunun verdiği yetki ile muhatabın yerine kabule yetkili kişilere yazılı olarak mahremiyet kuralları çerçevesinde bildirim ve bildirim yapıldığının ispat aracı olarak kanunda yazılı şekle ve usule uygun olarak belgelendirme işlemidir. Tebligat, tanımından da anlaşılacağı üzere yazılı şekil ve usul şartlarına bağlı olarak bilgilendirme ve aynı zamanda belgelendirme ile hukuki bir işlem niteliği kazanmakta ve bu emsalde hukuki sonuç doğurmaktadır. Ancak doğurduğu hukuki sonuç idari işlem niteliğinde olmayıp, uygulamaya yönelik usulü bir işlemi ifade etmektedir. Bu nedenle muhatap tebligat işlemi tek başına dava edememekte ancak asıl işlem olan idari işlem ile birlikte dava edilebilmektedir.

Ortaya çıkardığı yeni işlemler ve haklarla tebliğ işleminin muhatabına dava, itiraz ve savunma hakları vermekle beraber sorumluluğunu yerine getirmeyen muhatapları cezalandırması nedeniyle denetim unsuru taşımakta idare açısından ise işlemlerini muhatabın denetimine imkân tanınması nedeniyle yapmış olduğu işlemlerde şeffaf ve adalet unsurunu gözetererek hakkaniyet çerçevesinde işlemler yapmasını sağlamak ve muhatap ile idare arasında otomatik denetim mekanizması oluşturmaktadır. Doğurduğu hukuki sonuçlar açısından muhatap ve idare açısından önem arz eden tebligatla ilgili olarak tebliğe konu olayla ilgili kendi kanununda düzenlenmiş hükümler esas alınarak işlem yapılmaktadır. Ancak her ne kadar tebliğ işleminin konusu kanun hükmü olsa da genelde bu kanunların çoğu genel kanun niteliği taşıyan 7201 sayılı Tebligat Kanununa atıf yapmakta ve öylece hüküm doğurmaktadır. Tebligat Kanunu haricinde amme alacakları içerisinde asli alacak olarak önemli bir yere sahip olan gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanan 213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi işlemlerinin özel niteliğinden dolayı ayrıntılı olarak tebliğe ilişkin hükümler yer almakta ve vergi işlemleri ile ilgili tebliğler bu kanun hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir. İç hukukumuzda tebliğe ilişkin çeşitli düzenlemeler olmakla birlikte ayrıca Türkiye'nin de taraf olduğu iki taraflı ve çok taraflı olmak üzere çeşitli anlaşmalar yer almaktadır. Tebliğin yapılacağı ülke ile Türkiye'nin herhangi bir anlaşması

olmaması halinde ise müttekabiliyet ilkesi çerçevesinde karşılıklı olarak yardımlaşmayı temel alan tebliğ yapılan ülkenin iç hukukunun esas alındığı bir sistem mevcuttur.

Tebliğatlar konusu olan işlemin niteliğine göre kazai, idari ve mali tebliğat olarak üçe ayrılmakta ve tabi olduğu tebliğat türüne göre dikkate alınacak şekil ve usul unsurları ile tabi olacağı kanun ve/veya madde değişmektedir. Bu nedenle tebliğ işlemi çıkılmadan önce tebliğ çıkarmaya yetkili merci tarafından tebliğin konusu öncelikle belirlenmeli ardından tebliğe ilişkin olarak hangi tebliğ türüne tabi olduğu tespit edilerek öylece tebliğe çıkılmalıdır. Tebliğ türleri genel kanun olan 7201 sayılı Tebliğat Kanununda düzenlenmiş olup kanunda ilk sırayı 34 ve 44.maddeler arasında düzenlenmiş olan adli, idari ve askeri yargı mercilerince yargılama ile ilgili yapılacak tebliğat işlemlerinin tabi olduğu kazai tebliğat almaktadır. Kanun hükmünün şumulünde yer almayan yargı organları ise genel hükümlerin yer aldığı 1 ve 33.maddeler arasında düzenlenmiş olan hükümler çerçevesinde tebliğat çıkaracaklardır. Kanunda ikinci sırada 45 ve 49.maddeler arasında düzenlenmiş olan idari tebliğat ele alınmış olup idari ve mali tebliğat hükümleri dışında kalan daha çok idarelerin iç işleyişleri ile alakalı olan işlemlerle ilgili tebliğleri kapsamaktadır. Son olarak kanunun 50 ve 51.maddeleri arasında düzenlenmiş olan içerisine Sayıştay tebliğatları ile birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun birinci maddesinde sayılmış olan gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında kalan vergi, resim ve harçlar ile ilgili tebliğ işlemlerinin ele alındığı mali tebliğat yer almaktadır.

Mali tebliğat yan başlıklı hükümlerin altında yer alan 50.madde de Sayıştay'a ilişkin tebliğ işlemlerinden bahsedilerek yapılacak tebliğatların Sayıştay'ın kendi memurları tarafından gerçekleştirileceğini ele almış kanunun devamında ise tebliğat sırasında adresin tespit olunamaması veya muhatabın tebellüğden imtina etmesi halinde 7201 sayılı kanununun 1 ve 33.madde de yer alan genel hükümlerinin esas alınacağı ifade edilmiştir. Ayrıca kanun hükmünde Sayıştay'ın kendi memuru aracılığı ile tebliğ işlemlerini gerçekleştireceği ele alınsa da Sayıştay'ın 7201 sayılı kanunun birinci maddesinde sayılan kurumlardan birisi olması ve kanunun ikinci maddesinde düzenlenmiş olan kanunun birinci maddesinde sayılan müesseseler arasında veya bu daire ve müesseselerde bulunan şahıslara yapılacak tebliğatın memur vasıtasıyla yapılabileceği ve memur vasıtasıyla yapılan tebliğatlarda posta yoluyla yapılan tebliğatlarla aynı şekil ve usullere tabi olmaları (T.İ.U.E md.5) nedeniyle Sayıştay'a ilişkin tebliğlerde aynı şekil ve usule tabi olacaktır. 51.madde hükmünde yer alan gümrük idareleri tarafından alınan vergi



ve resimler dışında kalan vergi, resim ve harçlar ile ilgili tebliğleri ifade eden diğer mali tebliğler de ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri esas alınarak tebligat gerçekleştirilecek bu kanunda açık olmayan hallerde ise 7201 sayılı Tebligat Kanununun 1 ve 33.maddelerinde yer alan genel hükümler uygulanacaktır.

Tebliğe konu hususun mahiyeti ve tebliğin türü tespit edildikten sonra çalışmanın konusunu oluşturan vergi tebligatlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101.maddesinde sekiz madde halinde sayılmış olan muhatabın bilinen adresinde öncelikle muhatabın kendisine tebliğ yoluna gidilmektedir. Muhatabına tebliğ evrakının usulüne uygun olarak verildiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Tebliğin yapılacağı bilinen adreste muhatabına ulaşılabilmesi halinde durumun tespit edilmesi amacıyla muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğini beyan eden bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanda bulunan ve tebliğ memuru tarafından imzalanır ve tebliğ evrakı tebliği çıkaran mercie derhal iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci zamanaşımı süresini de dikkate alarak iyiniyetli muhatabı da zor durumda bırakmayacak münasip bir süre sonunda yeniden tebliğe çıkılmaktadır. Eğer adrese ikinci kez tebliğe çıkılmasına rağmen muhatap adreste yoksa VUK 94.maddesinde ifade edildiği gibi ikametgâh adresinde bulunanlardan ya da işyerinde memur veya müstahdemlerden görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz ehliyetsiz olmaması şartıyla birisine tebligat yapılabilir. Ancak tebligatın muhatap haricinde tebliği kabule yetkili kişiye yapılması halinde tebliğin geçerlilik şartı muhatabın adresinde olmadığı araştırılmakla beraber tebliğin muhatabının adreste bulunmama nedeni şerh düşülmek şartıyla tebliğin kime yapıldığı yazılarak altınının tebliğ memuru ile birlikte tebliği kabul edenin imza etmesi gerekir. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yoluyla yapılmasına karar verilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus ilan tebliğ yapılması için bilinen adreslerin hepsinin tüketilmiş olması gerekecektir. Aksi halde tebliğ usulsüz olarak kabul edilir.

Tebliğın ilan yoluyla yapılmasına ilişkin olarak VUK 103.maddesinde tereddüte mahal vermemek adına ilan tebliğ şartları dört madde halinde sıralanmış ve ancak bu hallerden en az birisinin gerçekleşmesi halinde ilan tebliğe çıkılabileceği kabul edilmiştir. İlan tebliğ şartları oluştuktan sonra VUK 104.maddesinde ilana ilişkin şekil şartları yerine getirilir. İlan tebliğe ilişkin şekil şartları oluşturulduktan sonra her yıl

Maliye Bakanlığı tarafından maktu olarak belirlenen miktarlar esas alınarak tebliğin konusu vergi ve ceza tutarı ayrı ayrı hesaplanarak tebliğin muhataba duyurulacağı yöntemler belirlenir. Ardından muhatabın ikametgâhına ilanın duyurulması amacıyla ilan yazısı gönderilmekle beraber idarenin duyuruya ilişkin bulundurduğu ilan panosunda tebliğ yoluna gidilir. Ayrıca tebliğe ilişkin hususun tutarına göre tebliğ yerel gazete de veya hem yerel hem de ulusal gazetede tebliğ yoluna gidilir. Tebliğin yapıldığı tarihten itibaren ilan tarihi tebliğin panoya asıldığı tarihi takip eden on beşinci gün iken tebliğ tarihi ise ilan tarihini takip eden birinci ayın son günüdür.

Muhatabın yurtdışında olduğu durumlarda ise tebliğ uluslararası iki taraflı veya çok taraflı anlaşmaya taraf olmadığımız durumlarda Türk vatandaşı olmayanlar için tebliği çıkarmaya yetkili mercii tarafından doğrudan ya da ihtiyaç halinde Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla Türkiye'nin o ülkedeki elçilik veya konsoloslughuna tebligat gönderilmektedir. Ardından o ülkenin yetkili makamlarından yardım alarak ülkenin kendi kanunları çerçevesinde muhataba tebligat yapılacaktır. Ancak Türk vatandaşına yapılacak tebligatlarda ise elçilik veya başkonsolosluk vasıtasıyla doğrudan muhataba elçilik veya konsoloslughun görevlendirdiği kişi tarafından bildirim yoluyla ulaşılarak tebligatı elçilik veya konsolosluktan alması sağlanmaktadır. Bildirimin muhatabına ulaştığı 30.günün sonunda tebligat yapılmış sayılır.

Tebliğat işlemlerinin muhataplarına kanunda yer alan şekil ve usul şartlarına uygun olarak muhatabına ulaştırılması hukuki geçerliliği açısından büyük önem arz etmektedir. Zira tebligat hataları ile ilgili olarak VUK 108.maddesinde esasa etkili şekil hataları ve esasa etkili olmayan şekil hataları olarak bir ayrıma gidilmiş ve esasa etkili olan şekil hatalarına ilişkin fiiller kanunda beş unsur halinde sayılmıştır. Muhataba gönderilen tebligatın esasa etkili hatalı olması için bu unsurlardan herhangi birisinin eksik olması yeterli olup yapılan tebliğ işlemini usulsüz hale getirmektedir. Bu şekilde usulsüz hale gelen tebligatın tekrar geçerli bir tebligat haline gelebilmesi için tebliğ çıkaran merci tarafından tebliğin kanundaki şekil şartlarına bağlı olarak usulüne uygun bir şekilde tekrar tebliğ edilmesi gerekmektedir. Kanun hükmünde sayılı esasa etkili olan şekil hataları haricinde kalan hatalarla ilgili gelişen usulsüzlüklerde ise geçerlilik şartı muhatabının tebliğden haberdar olmasına bağlanmıştır. Tebliğle alakalı olarak yaşanan bir diğer sorun ise tebliğin usulüne ilişkin sorunlardır her ne kadar kanunda şekle ilişkin hatalara yer verilmiş olmasa da Danıştay kararlarından yola çıkarak usule ilişkin hataların da vergi

tebliğlerinde olduğu görülmektedir. Usulüne uygun bir şekilde yapılmayan tebliğlerde de tebliğin geçerlilik koşulu mahkeme kararları ve doktrindeki yorumlardan yola çıkıldığında muhatabın tebliğden haberdar olmasına bağlanmış olduğu görülmektedir.

Tebliğat işlemlerinde yaşanan sorunlara genel itibariyle mahkeme kararları ve doktrindeki tartışmalar çerçevesinde bakacak olursak sonunun çıkış kaynağına göre en fazla sorun idareden kaynaklanan nedenlerden ileri gelmektedir. İdareden kaynaklanan nedenlerden en önemlisi idarenin usul işlemlerini eksik yerine getirmesinden kaynaklanmaktadır. İdarenin usul işlemine ilişkin en önemli eksikliği muhatabın bilinen adreslerinin tamamında tebliğe çıkmadan ilan tebliğ yoluna başvurulması gelmektedir. Diğer sorunlar ise dairede ve komisyonda idarenin başka olaylar için uygulanan kanunda hüküm altına alınmış olan işlemleri dairede ve komisyonda tebliğ de de kullanmasından ileri gelmektedir. Bir diğeri kamu alacağının zaman aşımı süresi dikkate alınarak tebliği bir an önce yapmak adına 213 sayılı kanunda hüküm bulunmasına karşın 7201 sayılı kanun hükümlerinin uygulanmasıdır. İdareden kaynaklı tebliğe ilişkin sorunların bir diğer ayağını ise şekil unsurlarına uyulmaksızın tebliğe çıkılmasıdır. Bu durumda muhatabın vergilendirme dönemi veya verginin matrah ve oranının yanlış yazılmasında olduğu gibi esasa etkili olmayan şekil hataları olabildiği gibi esasa ilişkin hatalarla da karşılaşmak mümkündür. Tebliğe ilişkin sorunların en önemli ikinci kaynağı ise tebliğ memurundan kaynaklanan hatalardan ileri gelmektedir.

Tebliğ memurunun en fazla hatalarının olduğu nokta ise tebliğin konusuna göre tabii olduğu kanun ve bu kanuna ilişkin şekil ve usul işlemlerinin farklı uygulamaları gerektirmesinden kaynaklanmaktadır. Burada tebliğ memuru tebliğin konusunu dikkate almaksızın işlem yapabildiği gibi bazen de tebliğin konusundan haberdar olsa da tebliğin konusunun dâhil olduğu kanun ve hükümlerine hâkim olmadığından dolayı usulsüz tebliğatlara neden olabilmekte ve tebliğ de şekil ve usule ilişkin çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Tebliğe ilişkin sorunun teşkil eden hususlardan birisi de kanunlardan kaynaklanmaktadır. Özellikle tebliğin konusu işleme yönelik 213 sayılı Vergi Usul Kanununda olduğu gibi kendi kanunlarında çeşitli farklı uygulamaların olması ve kanunlarda tebliğe ilişkin şekil veya usul şartlarının yeterince açık olmaması veya açık hüküm bulunması hallerinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda tebliğatı yapan idareden tebliğ memuruna kadar bu süreçte bulunan kişilerde karmaşaya neden olmakta bazen

kanunda kıyas yoluna giderek işlem yapılmakta bazen de açık hüküm olmamasına karşın varmış gibi 7201 sayılı kanunu hükümleri çerçevesinde işlem yapılmaktadır.

Tebliğ işlemlerinde karşılaşılan sorunların bir diğeri de muhatap kaynaklıdır. Özellikle muhatabın bilinen adresini zamanında idareye bildirmemesi, dürüstlük kurallarına uygun olarak hareket etmeyerek kamu alacağını zamanaşımına uğratmaya çalışması ve temsil görevi sona ermesine rağmen devam ediyormuş gibi hareket etmesi sorunların kaynağını oluşturmaktadır. Son olarak sorunun kaynağını teşkil eden kişi ise belki de tebliğ işlemleri ile en az muhatap olan kişi muhtardan kaynaklanmaktadır. Muhtar kaynaklı sorunların temelinde ise muhtarın tebliğe ilişkin şekil ve usule ilişkin hususlarla ilgili yeterince bilgi sahibi olmaması ve tebliğin doğurduğu sonuçlarla ilgili ciddiyetin farkında olmamasından kaynaklanmaktadır.

Hukuki işlemlerin gecikmeye uğramaması kamu alacaklarının zamanaşımına uğrayarak tahsil edilemez aşamaya gelmemesi ve iyiniyetli muhatapların güçlü olan idare karşısında hak kayıplarına uğramamaları için tebligat sorunlarını en aza indirgeyecek sağlıklı bir tebligat sistemine ihtiyaç vardır. Bu hususta çalışmamızın da konusu çerçevesinde tebligat sorunlarının çözümüne katkıda bulunmak amacıyla çeşitli çözüm ve önerilerle katkıda bulunmak amaçlanmaktadır. Bu hususta çözüm önerileri maddeler halinde sıralanarak açıklanacaktır.

- 1959 tarihli Tebligat Kanunu düzenlendiğinde yürürlükte olan 1924 Anayasasının Maliye İşleri yan başlıklı 100.maddesinde Sayıştay mali ve ekonomik hükümler başlığı altında yer alırken günümüzde halen geçerliliğini koruyan 1982 Anayasasında Yargı yan başlıklı 160.madde ile anayasal olarak bir yargı kolu statüsü kazanmıştır. Bu nedenle 7201 sayılı Tebligat Kanununda bir düzenleme yapılarak kanunun Mali Tebligat yan başlığı altında 50.maddesinde yer alan Sayıştay tebligatlarının 34.madde şümülünde yerini alarak kazai tebligat olarak tekrar düzenlenmesi gerekmektedir. Bu hususta tebligat işlemleri sırasında ortaya çıkacak karışıklıkların önlenmesi adına sadece Sayıştay tebligatları değil kanunun şümülünde ifade edilen “adli, idari ve askeri kaza mercilerine” ek olarak anayasa yargısı, uyuşmazlık yargısı ve seçim yargısının da kazai merci olarak bu kanunun şümülüne ilavesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda kanunda yer alan “adli, idari ve askeri kaza mercilerince” ifadesi “tüm kazai mercilerce” şeklinde düzenlenerek kanun hükmü yeniden yazılmalıdır.

- Tebligatın normal yollar olan posta veya memur vasıtasıyla yapılamadığı hallerde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 103.madde hükmünde fıkralar halinde yazılı olan şartların gerçekleşmesi üzerine başvuru ile ilan edilen tebligata ilişkin şekil şartlarının hüküm altına alındığı “İlanın Şekli” yan başlıklı 104.maddesinde tebliğe konu işlemle ilgili bilgiler vergi dairesi panosuna asılmak ve muhatabın ikamet adresindeki muhatara da ilan edilen tebliğe ilişkin bilgi kâğıdı yollanmakla beraber vergi aslı ve cezalarının miktarına göre yerel ve/veya ulusal gazetelerde de ilan edilen tebliğin yapılması sağlanmaktadır. Ancak bu yöntem günümüzde çok başarılı olabilecek bir yöntem değildir. Çünkü mükellefler idare ile işlerinin birçoğunu artık elektronik ortam üzerinden halletmekte ve idare ile yüz yüze temasa ihtiyaç duymamaktadır. Dolayısı ile idarenin panosuna asılan ihbarname ile ilgili olarak muhatabın haberdar olma ihtimali de çok düşüktür. Son olarak muhatabın ikametinde muhatara yapılan tebliğ ile ilan edilen tebliğden haberdar edilmeye çalışılması ise zaten adresinde bulunmadığı için ilan edilen tebliğe çıkılması nedeniyle ulaştırılması zordur. Ayrıca ulaştırılacak olsa bile günümüzde artık muhtar ile muhatabın iletişimi muhtarın seçiminden seçimine olmakta dolayısı ile ilan edilen tebliğe ilişkin gönderilen bildirimden haberdar olma olasılığı düşmektedir. Bu nedenle vergilendirme işlemleri ile ilgili ilan edilen tebligatta yöntem olarak yöntem olarak 7201 sayılı Tebligat Kanununun 28.maddesinde olduğu gibi elektronik ortamda tebliğe gidilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

- Tebligatın muhatabına ulaştırılabilmesi açısından bilinen adresine tebligat yapılması önem arz etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 108.maddesinde bilinen adresler fıkralar halinde sayılmış ve muhataba çıkarılacak tebliğin bu adreslerden en son bildirilenine yapılması hüküm altına alınmıştır. Tebliğ memurunun tebliği hangi adrese vereceğini bilmesi işlemin sonuca ulaştırılması açısından önem arz etmektedir. Bu hususta muhatabın işyeri ve ikamet adresleri olmak üzere bilinen adresleri tüketilmeden ilan edilen tebliğe gidilemeyeceği de bildirilmiştir. Çünkü asıl olan tebligatın muhatabına ulaştırılması ve bir an önce tebliğ konu işleminden haberdar edilmesidir. Bu bağlamda 7201 sayılı Tebligat Kanununun “Bilinen Adres” yan başlıklı 10.maddesinde hüküm alınan bilinen adreslerle ilgili olarak 101.maddede yer alan uygulamadan farklı olarak bilinen en son adrese tebligat yapılamamış veya yapılamayacağı anlaşılmış ise muhatabın adresi meçhul olmadıkça doğrudan ilan edilen tebligat yoluna başvurmayıp MERNİS tarafından sağlanan adres kayıt sistemine başvurularak tebliğe çıkılmaktadır.

Bu nedenle vergi tebliğlerinde de öncelikle Vergi Usul Kanununun 101.maddesinde yer alan en son bilinen adreslerin tüketilip ardından çıkarılacak ikinci tebligatta MERNİS adresinin vergi tebliğleri içinde bilinen adres olarak kabul edilip tebligatın bu adrese çıkarılması yerinde bir uygulama olacaktır. Böyle bir uygulamaya gidilmesi açısından herhangi bir engel olmayıp Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliğinin 20.maddesinde Maliye Bakanlığına, Vergi Dairelerine muhatabın adresini almasına ilişkin yetki tanınmıştır. Bu hususta 101.maddesinde sekiz fıkra halinde sıralı adreslerden en son bilinenlerde çıkılacak tebliğde sonuç alınamaması üzerine ikinci çıkarılacak tebliğlerde adres kayıt sistemindeki adreslerin referans alınarak tebliğe çıkılmasına ilişkin 101.maddede yapılacak bir düzenleme ile bu uygulamanın önün açılması sağlanarak tebligatın ilanen tebliğe gitmeden muhatabına ulaştırılmasına önemli bir katkı sağlanabileceği gibi ayrıca ilanen tebliğle kaybedilen zamandan da tasarruf sağlanacağı gibi muhatabın ilanen tebliğde olduğu gibi tebliğden haberdar olmama riski de asgari düzeye inmiş olacaktır.

- Tebligat işlemlerinin yapılmasında yaşanan en önemli problemlerden bir tanesi de tebliğ konusu işlemlerle alakalı olarak kanun karmaşasının olmasıdır. Özellikle bu hususta tebliğ memurları ve idareler problemler yaşamaktadırlar. Tebliğ evrakının hazırlanışı ve işleme koyulması aşamasında hem tebliği çıkaran idare hem de PTT idaresi 213 sayılı kanun ile 7201 sayılı kanundaki şekil unsurlarını karıştırarak idari işlemlerle ilgili tebliğ ile vergilendirme işlemi ile ilgili tebliği karıştırarak 7201 sayılı kanuna göre tebliğ evrakını hazırlayabilecekleri gibi vergilendirme işlemleri ile alakalı tebliğlerde tebliğ aşamasında 213 sayılı kanunda ilgili işlemle ilgili hüküm olmasına karşın tebliğ memuru tebliğin türünün farkına varmadan veya varsa da kanunlardaki uygulama farkını ayırt edemediğinden doğrudan 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre yapabilmektedirler. Bu durumda tebligat işleminin usulsüz olmasına yol açmakta ve bazı durumlarda kamu alacağının zamanaşımına uğraması ile sonuçlanmakta iken bazen de adaletin geç tecellisine neden olmaktadır. Bu nedenle özellikle 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile asıl ayırım olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki tebligat işlemlerinin tek bir kanunda toplanarak öylece hüküm doğurması tebliğe ilişkin aşamalarda işleyişin daha sağlıklı ve aksamadan devam etmesini sağlayabilir. Bu hususta özellikle kanun gerekçelerinde de ifade edildiği gibi 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı kanunla VUK'un 94.maddesinde değişiklik yaparak muhatabın bulunmaması halinde ikametgâhtakilere tebligat yapılması ile ilgili bir fıkra eklenmesi, 07.04.2015 tarihli 6637 sayılı kanunun 5.maddesinde yapılan düzenleme ile de

VUK'un 107/A maddesine ek fıkra eklenerek muhatabın elektronik adresine tebligatın ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılması gibi düzenlemeler ile 7201 sayılı Tebligat Kanununda yer alan hükümlere yaklaşılması hedeflenmiştir.

- Tebligat işlemlerinin gerçekleştirilmesinde geçilen süreçlerde gerek şekil gerekse usul yönünden yapılan hatalar tebligatı usulsüz hale getirmektedir. Tebligatın esasa ilişkin şekil hatalarından usulsüz hale gelmesi halinde tebligat geçersiz hale gelmekte ve idare tarafından tekrarı gerekirken, esasa etkili olmayan şekil hataları ve usule ilişkin hatalarda ise muhatabın tebliğden haberdar olduğu tarihten itibaren geçeli hale gelebilmektedir. Bu bağlamda idarenin tekrar tebliğe çıkması ya da muhatabın tebliğden haberdar olduğunu idareye bildirmesi veya eylemde bulunması gerekmektedir. Örnekleri yüksek mahkeme kararlarında da görüldüğü üzere idarenin tebliği tekrar çıkarmak için yeterince süresinin olmaması ya da tebliğini öğrendiğini haber vermeyen kötü niyetli muhataplar tarafından kamu alacaklarının zamanaşımına uğramasına neden olabileceği gibi aynı zamanda usulsüz tebligat muhatabın tebliğden haberdar olmasının önüne geçerek muhatabın savunma hakkını kullanmasının önünde bir engel teşkil edebilmektedir. Bununla da kalmayıp tebliğ kanunlardaki şekillere veya usulüne göre yapılmış olsa bile yapılamadık kadar geçen zaman, idarenin tebliğ için katlandığı maliyetler ve sonucunda muhataba kesin olarak ulaşılabacağına dair bir garantinin olmaması idare açısından normal yolla tebligatların dezavantajlarını oluştururken, idarenin şekle ve usulüne uygun olarak yapmış olduğu tebliğden muhatabın haberdar olmaması ya da geç haberdar olması halinde yaşayacağı hak kayıpları da muhatap açısından dezavantajları oluşturmaktadır. Görülüyor ki normal yollarla yapılan tebliğlerde tebliğin muhatabına ulaşana kadar idare ile muhatap arasında araçların çok olması tebliğin usulsüz olarak gerçekleşme riskini artırmakta kaldı ki tebliğ usulüne uygun olarak gerçekleşse bile yapılan tebliğ masrafları ve kaybedilen zaman önemli boyutlara ulaşabilmektedir. Normal yollarla yapılan tebliğlerde yaşanan bu sorunların önüne geçebilmek açısından VUK 107/A maddesi ile Maliye Bakanlığına alt yapısının hazırlanması için yetki verilen elektronik tebligatın faaliyete geçirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Tebliğ işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşmesi ile maliyetler en aza indirgenmiş olmasının yanı sıra aynı zamanda normal yollarla tebliğde kaybedilen zamandan da önemli derece de tasarruf sağlanmış olacaktır. Ayrıca elektronik tebligat idareden veya tebliğ memurundan kaynaklanan şekil ve usule ilişkin hataların neredeyse

tamamına yakınının son bulmasını sağlayacak ve bugün yargı organlarını meşgul eden birçok davaya ilişkin olayın sona ermesine vesile olacaktır. Böylece hem tebliğ memuru hem idare hem de davalarla meşgul olan yargı organları önemli bir iş yükünden kurtulmuş olacaktır. Elektronik tebliğe ilişkin bir diğer husus ise gerek Kayıtlı Elektronik Posta sisteminin kullanılması gerekse tebligatın güvenli elektronik imza ile yapılması güvenlik düzeyinin üst düzeye ulaşması ve tebliğin Kayıtlı Elektronik Adresine ulaştığına dair haberin muhatabın bırakmış olduğu sms'ye elverişli telefon numarasına tebligatın elektronik adresine ulaştığına dair bilgi verilmesi tebliğden muhatabın haberdar olma olasılığını artırmaktadır. Ayrıca elektronik tebligatın muhatabın Kayıtlı Elektronik Adresine ulaştığı beşinci günün sonunda tebliğ edildiği düşünüldüğünde klasik tebliğ yöntemlerine nazaran hem muhatap hem de idare açısından tebliğin ulaşma hızı, güvenilirlik ve sonuç elde etme açısından üstün bir uygulama olduğu görülecektir.



## KAYNAKLAR

### KİTAPLAR

- AFŞAROĞLU Osman, **Yurtiçi ve Yurtdışı Tebligat Hukuku** (Genel Açıklamalar ve Temel Düzenlemeler), Ankara, 1990.
- AKCAN Recep, ALBAYRAK Hakan, **Tebligat Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.
- ARSLAN Mehmet, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Alfa/Aktüel Kitabevleri, Bursa, 2000.
- BİLGİN Mahmut, **Tebligat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- ÇOMAKLI Şafak Ertan, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.
- ÇOŞKUN Ahmet, **İcra ve İflas Kanunu**, Cilt:1, Güncellenmiş 4.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- DANIŞTAY BAŞKANLIĞI, **Danıştay Yedinci Daire Kararları**, Birinci Kitap 1965-1976, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1977.
- DELİDUMAN Seyit, **Tebligat Hukuku Bilgisi**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- DERDİMAN R. Cengiz, **Hukuk Başlangıcı**, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Alfa Aktüel Yayıncılık, Bursa, 2014.
- DERDİMAN R. Cengiz, **İdari Yargının Genel Esasları**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3.Baskı, Alfa Aktüel Yayıncılık, Bursa, 2014.
- DİNÇER Güven, ÇIRAKMAN Erol ve NECİPOĞLU Nejat, **Danıştay Kararları 1967-1968-1968**, İkinci Kitap, Yarıaçık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1969.
- EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1993.
- ERCAN İsmail, **Medeni Usul Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, Güncellenmiş 10.Baskı, İstanbul, 2014.
- ESEN Ahmet, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara, 1983.

- FEYZİOĞLU Feyzi Necmettin, **Borçlar Hukuku**, Cilt-I, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- GELEGEN Taner vd., **Danıştay Dördüncü Daire Kararları 1969—1970-1971**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1972.
- GELEGEN Taner, KARABAĞ O. Nuri ve TAMER Samet, **Vergi Anlaşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları 1971- 1973**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Vergilemede Adresin Önemi**, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 23.
- GERÇEK Adnan ve Diğerleri, **Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi**, Bilgesem Yayınları, 2013.
- GÖZLER Kemal, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş Dokuzuncu Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.
- GÖZLER Kemal, KAPLAN Gürsel, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 19.Baskı, Bursa, 2014.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref ve Turgut TAN, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
- GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004.
- HAGUE CONFERENCE ON PRIVATE INTERNATIONAL LAW, **Draft Practical Handbook On The Operation Of The Evidence Convention**, Prel. Doc. No 1, Mart 2014.
- HANAĞASI Emel, Muhammed ÖZEKES, **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku** (Ed. Doğan Gökbel ), 2. Baskı, T.C Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2629, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1597, Eskişehir, 2012.
- İSPİR Ekrem, YAĞMURLU Tahsin ve ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları En Son Kararlar 1985**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985
- İstanbul Ticaret Odası, **E-Devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri**, Hazırlayan İbrahim Kırçova, İstanbul Ticaret Odası Yayın No 2003-38, İstanbul, 2003, s. 17.
- KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

- KARDEŞ Salahaddin, **Tüm Kamu İdarelerinin Bütçe ve Muhasebe Ansiklopedisi**, Cilt 2 (L-Z), Genişletilmiş İkinci Baskı, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No. 2009/387, Ankara, 2009.
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş Dokuzuncu Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.
- KIZILOT Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 1, Ankara, 1995, s. 96.
- KURU Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Altıncı Baskı, Cilt V, Beta Basım, İstanbul, 2001.
- MOROĞLU Erdoğan, Timuçin MUŞUL, **Tebliğat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.
- MUŞUL Timuçin, **Tebliğat Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, 2006.
- ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.
- ÖZDEMİR Muharrem, **Vergi İcra Hukuku**, Muhasebe Network Yayınları, Manisa, 2014.
- ÖZGENÇ İzzet, **Suçta İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, 1.Basım, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği Yayın No:2, İmaj Ofset, İstanbul, 1996.
- ÖZYER Mehmet Ali, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncellenmiş ve Enflasyon Muhasebesi ile Genişletilmiş 3.Baskı, Hesap Uzmanları Derneği (Acar Matbaacılık), Ankara, 2004.
- PALAMUT Mehmet E., **Medeni Hukuk**, 2.Baskı, Alfa Akademi, 2004.
- RUHİ Ahmet Cemal, **Tebliğat Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 15.
- RUHSELMAN Bedri, **Allahın Sırları Yeni Ruh ve Kâinat**, Geçit Kitabevi, İstanbul, 1975.
- RUHSELMAN Bedri, **Ruh ve Kâinat**, Ruh ve Madde Yayınları, İstanbul, 1977.
- SAYGILIOĞLU Nevzat ve Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

SELEN Ufuk, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Güncellenmiş 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2012.

ŞENYÜZ Doğan, **Borçlar Hukuku**, 4.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 5.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7.Baskı, Bursa, 2013.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Usul Kanununda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Bursa, 1997.

TC ADALET BAKANLIĞI BİLGİ İŞLEM DAİRE BAŞKANLIĞI, **UYAP Tanıtım Kitapçığı**, <http://www.uyap.gov.tr/Dokumanlar/kitaplar/uyapkitapcik.pdf>. (ET. 25.05.2015).

TEKİN D. Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Birinci Baskı, Tek Ağaç Eylül Yayıncılık, Ankara, 2007.

TURAN Ahmet Uğur, **Tebligat Hukuku** ( Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat), Yenilenmiş 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

TURGAY Recep, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.

YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yenilenmiş 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

YILMAZ Ejder ve Tacar ÇAĞLAR, **Tebligat Hukuku**, Yenilenmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

YÜCE Mehmet, **Mali Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2014, s. 2014.

YÜCE Mehmet, **Vergi Dava Rehberi**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2014.

YÜCE Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3.Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2013.

## MAKALELER

AĞAR Serkan, “Vergi Mahremiyeti vs Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, 2012/2, ss. 363-393.

AKİL Cenk, “11.1.2011 Gün ve 6099 sayılı Kanun ile 7201 Sayılı Tebligat Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 101, 2012, ss.248.-264.

- ALPAR Erol, “Askeri İdari Yargı Denetimi Ve Avrupa Birliği İle Uyum Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değişiklikler”, [http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim\\_makale\\_detay.asp?IDNO=57](http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=57), (ET. 31.12.2014).
- ALPARSLAN Mustafa ve KAYA Eda, “Vergi uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:375, Kasım 2012, ss.111-115.
- ALPARSLAN Mustafa ve SAKAL Mustafa, “ Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler”, [http://www.ekonomikorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem\\_1\\_Sayi\\_520.pdf](http://www.ekonomikorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1_Sayi_520.pdf), ss. 8-13., (ET. 13.02.2015).
- ARSLAN Cenk Murat, “Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 378, 2013, ss. 32-37.
- ASLAN Memduh, “ Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 10 / Sayı: 112, 2014, ss.3-19.
- AYGÜN Fethi, “Vergilendirmede Tebligata İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 281, 2012, ss. 42- 52.
- AYTAÇ Mehlika, “ Uluslararası Tebligat Kanununun Esasları, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Adalet Dergisi**, Ekim 2003, S. 17, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi> (28.02.2015).
- BAŞVEKÂLET KANUNLAR VE KARARLAR TETKİK DAİRESİ, “TBMM 129 no’lu Komisyon Raporu Tebligat Kanunu Layihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası”, **Kanunlar Dergisi**, Cilt. 41, ss. 1-129.
- ÇARIKÇI Oğuzhan, “Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, Yıl: 2010/2, s. 102.
- ÇEKEN Hüseyin, “İdari İşlem ve İdari Eylem”, [http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim\\_makale\\_detay.asp?IDNO=21](http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=21) (ET.02.01.2015).
- DEMİREL Demokan, “E-Devlet Ve Dünya Örnekleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 61, s. 89.
- DEMİRKOL Selami, “İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru”, S.29, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1998, ss.65-98.
- DİKMEN Birgül, “Elektronik Tebligata İlişkin Yapılan Son Düzenlemeler: E- Tebligat Dönemi Başlıyor”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 380, Nisan 2013, ss.57-68.

- EKECİK Şükran ve DURAN Osman, “Tebliğat Kanununun 20.maddesi Üzerine Düşünceler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/3, ss.87-102, s. 90.
- ERDEM Emrah, “E-Devlet Uygulamaları Açısından Türkiye İncelemesi ve Bir Model Önerisi”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 33, 739.
- EREN Hayrettin, Gülden ŞİŞMAN, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, **AÜHFD Mualla ÖNCEL Armağanı**, Ankara, 2009, ss.747-813.
- GARY A. Magnarini, “Service of Process Abroad Under the Hague Convention”, **Marquette Law Review**, 1988, Vol. 71, ss. 649-702.
- GERÇEK Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 29, Sayı 209, Şubat 2006, ss. 121-149..
- GÜNAY Esra, “Türkiye’den Yabancı Ülkeye Yapılan Tebliğat ve Esasları”, **TAAD**, Yıl: 3, Sayı: 11, Ekim 2012, ss.259-282.
- JOSHUA D. Blank, “In Defence of Individual Tax Privacy”, **Emory Law Journal**, Vol.61: 265, pp. 267-268.
- KARIŞIK Fatih ve Nizamettin AYDIN, “İdari İşlemin Unsurlarında Takdir Yetkisinin Varlığı Sorunu”, C.7, S.2, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Isparta, 2002,
- KİRAZ Taylan Özgür ve YAMAN Murat, “ Asker Kişilere Tebliğat”, **TBB Dergisi**, sayı 65, 2006, ss.33- 60.
- KOCA Geylani, “Tebliğatın Esası, Gecikmesi Sorunu ve Elektronik Tebliğatın Yaygınlaştırılmasının Önemi”, **İstanbul Baro Dergisi**, Cilt: 82 Sayı: 6, 2008, ss. 2985-2994.
- KONCA Nesibe Kurt, “Türk Hukukunda Tebliğat İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 114, 2014.
- MOROĞLU Erdoğan, “Şirketlerde Adli Tebliğat Kimlere Yapılır”, **Hukuk Fakültesi Mecmuası**- 26, İstanbul, s. 383.
- OZANSOY Ahmet, “İdare hukukunda Tebliğat Müessesesi”, **İdari ve Mali Mevzuat Dergisi**, Yıl. 13, Sayı. 149, Şubat 2013, ss. 5- 11.
- ÖZBAY İbrahim, “6099 Sayılı Kanun Ve Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik Çerçevesinde Tebliğat Hukukundaki Son Değişiklikler”, **EÜHFD**, C. XVI, S. 1–2 (2012),

- ÖZDEMİR Hayrünnisa, “Türk ve İsviçre Medeni Hukukunda Ad Üzerindeki Hak ve Korunması”, **AÜHFD**, Cilt: 57 Sayı: 3, 2008, ss. 561-598, ss. 562- 563.
- RUHİ Ahmet Cemal, “Türkiye’den Yurtdışına Yapılan Tebligat”, **AÜEHFD**, C. VII, S. 1-2, Haziran 2003.
- SEFEROĞLU S. Sadi, ÇELEN Fatma Kübra ve ÇELİK Aygöl, “Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları: Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Üstüne Bir Analiz”, [http://yunus.hacettepe.edu.tr/~sadi/yayin/Kitap\\_e-Ogrenme-II\\_Bolum-19.pdf](http://yunus.hacettepe.edu.tr/~sadi/yayin/Kitap_e-Ogrenme-II_Bolum-19.pdf), s. 283- 284, (ET. 25.05.2015).
- SONSUZOĞLU Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.141, ss.116-134.
- SOYSALDI Mehmet, “Kur’an’da Tebliğ Yöntemleri ile ilgili Kavramların Analizi”, [http://web.firat.edu.tr/msoysaldi/Tebliğ\\_yontemi.pdf](http://web.firat.edu.tr/msoysaldi/Tebliğ_yontemi.pdf), (30.08.2014).
- SÖNMEZ Mustafa, “Peygamberin “Tebliğ Sıfatı” ve Bu Sıfatın Arka Planını Oluşturmada Diğer Sıfatların Rolü Tebliğde “Temsil Gücü” nün Önemi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Kış, Cilt: 10 Yıl:2011 Sayı: 35, ss. 277-298.
- SÜTÇÜ Nezh, “Adli Tebligata İlişkin Sorunlar”, **İstanbul Barosu Dergisi**, 2006/5, s. 1995.
- TANRIKULU Cengiz, “Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat” , **TBB Dergisi**, Sayı 85, 2009.
- TANRIKULU Cengiz, “Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat” , **TBB Dergisi**, Sayı 85, 2009, S. 324.
- TOKER Ali Gümrah, “15 Kasım 1965 Tarihli “ Hukuki ve Ticari Konularda Adli ve Gayri Adli Belgelerin Yabancı Memleketlerde Tebliğine Dair Lahey Sözleşmesi” Uyarınca Tebligat Yapılması”, **Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2011 (Basım Yılı 2013), ss. 107- 152.
- TÜZÜNER Özlem, “Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2011/4.
- YAPAN Ahmet ve KURU Görkem, “Vergi Hukukunda Tebliğ Müessesesi ve Tebligat Kanununda Yer Alan Genel Hükümlerin Mali Tebliğ Kapsamında Uygulanabilirliklerinin Değerlendirilmesi- I, **Vergi Raporu**, Sayı: 179, 2014, ss.94-113.

## **DİĞER KAYNAKLAR**

- 03.03.2009 Tarih ve B.09.1.TKG0100001- 073/ Sayılı Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Tasarruf İşlemleri Daire Başkanlığı 1677 2009/6 No’lu Genelgesi.
- 1.06.1972 Tarih ve 14218 Sayılı resmi gazete ’de yayınlanan Hukuki ve Ticari Konularda Adli ve Gayri Adli Belgelerin Yabancı Memleketlerde Tebliğine Dair Sözleşmenin Onaylanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (3.05.1972, No: 7/4383). [http://www.hcch.net/index\\_en.php?act=conventions.status&cid=17](http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.status&cid=17), (28.02.2015).
- 21.01.2012 Tarihli Otomasyonlu Vergi Dairesi İşlemleri Yönergesi.
- 27.03.2003 Tarih ve 25061 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4829 Sayılı Tebligat Kanunu İle Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun tasarısı gerekçesi.
- 28.02.2005 Tarih ve 25741 Sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan Maliye Bakanlığının 345 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 28.02.2005 Tarih ve 25741 Sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan Maliye Bakanlığının 345 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 28.05.1973 Tarih ve 14547 Sayılı Resmi gazetede yayınlanan “Hukuk Usulüne Dair Sözleşmeye Katılmamız Hakkında Genelge.
- 30.12.2014 Tarihli ve 29221 Sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan Maliye Bakanlığının 442 Sıra No’lu Tebliği.
- 6099 sayılı “Tebliğat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 31.07.2009 Tarih ve B.02.0.KKG..0.10/101-602-/3336 Sayılı Kanun Tasarı Gerekçesi.
- Adalet Bakanlığı, Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü’nün, 01.01.2006 Tarih ve B.03.0.UİG.0.00.00.06/010.06.02/1 Sayılı, Hukuki Konularda Uluslararası Adli Yardım Taleplerine Uygulanacak Esaslar adlı 63 No’lu Genelgesi.
- Adalet Bakanlığı, Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğünün 16.11.2011 Tarihli B.03.0.UİG.0.00.00.06/010.06.02/1-3 Sayılı, “Hukukî Alanda Uluslararası Adli Tebligat İşlemleri” Konulu, 63/3 No’lu Genelge.



Adalet Bakanlığı; Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 16.11.2011 Tarihli B.03.0.UİG.0.00.00.06/010.06.02/1- 3 Sayılı Hukuki Alanda Uluslararası Adli Tebligat İşlemleri Konulu 63/3 No’lu Genelgesi.

Adalet Bakanlığınının 27.12.2014 Tarih ve 29218 Sayılı Yurt Dışı Tebligat Ve İstinabe Taleplerinde Uyulması Gereken Usul Ve Esaslara Dair Tebliğ (Yürürlük T. 01.01.2015).

Danıştay Kararları, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>.

Danıştay ve Yargıtay Kararları, <http://corpus.com.tr/>.

Danıştay ve Yargıtay Kararları, <http://www.hukukturk.com/>.

Danıştay ve Yargıtay Kararları, <http://www.kazanci.com/urunler.htm>.

Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Genel Sekreterliği, 11.07.2011 Tarih ve B.03.1.HSK.0.70.12.04-010.07.02-134-2011/190/21182 Sayılı Tebligat İşlemleri Konulu Duyurusu, <http://www.hsyk.gov.tr/Mevzuat/Duyurular/Tebligat-islemleri.pdf> (18.10.2014).

<http://pttkep.gov.tr/ucretler.php>, (ET. 27.05.2015).

<http://servis.ivdb.gov.tr/teblig/> (ET. 20.06.2015).

<http://uhdigm.adalet.gov.tr/>.

[http://www.hcch.net/index\\_en.php?act=conventions.status&cid=33#legend](http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.status&cid=33#legend), (ET. 26.02.2015).

<http://www.ivdb.gov.tr/soru-cevap/e-beyan.htm>, (ET. 23.04.2015).

<http://www.ptt.gov.tr/sx/ptt/#ptt>.

<http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>.

<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/> (ET. 20.10.2014).

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.543cca820b2c90.8771\\_2530](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.543cca820b2c90.8771_2530) (ET. 14.10.2014).

[http://www.tk.gov.tr/posta\\_sektoru/yetkilendirme/postahizmetisaglayicilar.php](http://www.tk.gov.tr/posta_sektoru/yetkilendirme/postahizmetisaglayicilar.php), (ET.27.05.2005).

[http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt\\_id=1062](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=1062) (ET. 25.05.2015).

Kanun Metinleri, <http://www.mevzuat.gov.tr/>.

Mehmet Ruşen Gültekin, Adil Yargılama Hakkının Gerçekleşmesini Sağlayan Araçlardan Milletlerarası Tebligat ve İstinabe, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2006, s. 120.

- Nurdan Okur, “Ülke Dışı ve Yabancılara Yapılan Tebligatın Özellikleri”, Adalet Bakanlığı, Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 29.05.2013 Tarih ve 42569666-4-5-Bilgi Görüş Dosyası/ 13083/52147 Sayılı “Doğrudan Tebligat İşlemleri” Konulu Bilgi Görüş Dosyası, <http://hukuk.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/12/yabanc%20C4%B1laratebligat.pdf>, (28.02.2015).
- TBMM, 29.03.1985 Tarih ve K. K Gn. Md. 181101-1851/0773 Sayılı, 11.2.1959 Tarih ve 7201 Sayılı Tebligat Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bir Madde Eklenmesine Dair Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/667), Dönem 17, Yasama Yılı 2.
- TBMM, TC Başvekâlet Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi, 28.06.1957 Tarih ve 71 - 568/1779 Sayılı Tebligat Kanunu Layihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/105), Daire: XI, İçtima:1, Hükümet Gerekçesi.
- TBMM, Tebligat kanunu lâyihası ve Muvakkat Encümen mazbatası (1/105), TBMM Meclis Tutanakları, Devre: XI, İçtima: 1, S. Sayısı: 129, s. 11, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c006/tbmm11006015s0129.pdf>, (01.01.2015).
- TC Başvekâlet Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi, Tebligat Kanunu Lâyihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/105), Sayı: 71 -568/1779, Devre: XI, İçtima: 1.
- TUNCER Denizhan, Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2007.
- Türk Dil Kurumu, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54021c85a46cf8.75700653](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54021c85a46cf8.75700653) (30.08.2014).
- Yargıtay Kararları, <http://emsal.yargitay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>.

## ÖZGEÇMİŞ

<b>Adı, Soyadı</b>	Muhammed		ÇELİK
<b>Doğum Yeri ve Yılı</b>	Isparta		1990
<b>Bildiği Yabancı Diller</b>	İngilizce		
<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Başlama - Bitirme Yılı</b>		<b>Kurum Adı</b>
<b>Lise</b>	2004	2008	Erzurum Mecidiye Anadolu Lisesi
<b>Lisans</b>	2008	2012	Uludağ Üniversitesi İİBF
<b>Yüksek Lisans</b>	2013	2015	Uludağ Üniversitesi SBE
<b>Doktora</b>			
<b>Çalıştığı Kurum (lar)</b>	<b>Başlama - Ayrılma Yılı</b>		<b>Çalışılan Kurumun Adı</b>
1.	2013		Uludağ Üniversitesi
2.			
3.			
<b>Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar</b>			
<b>Katıldığı Proje ve Toplantılar</b>			
<b>Yayımlar:</b>			
<b>Diğer:</b>			
<b>İletişim (e-posta):</b>	muhammedcelik@uludag.edu.tr		
	<b>Tarih</b>		
	<b>İmza</b>		
	<b>Adı Soyadı</b>		