

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ İŞLEMİNİN
USULSÜZ YAPILMASINDA HUKUKİ SORUMLULUK**

Cumali ACAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN

ARALIK - 2021

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ İŞLEMİNİN
USULSÜZ YAPILMASINDA HUKUKİ SORUMLULUK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cumali ACAR

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

**“Bu tez 16/12/2021 tarihinde online olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri
bulunan jüri üyeleri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI
Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN	Başarılı
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Kadir AYYILDIRIM	Başarılı

ETİK BEYAN METNİ

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet

Hayır

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütölen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dâhil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmaları.)

Cumali ACAR

16/12/2021

ÖNSÖZ

“Türk Vergi Hukukunda Tebliğ İşleminin Usulsüz Yapılmasında Hukuki Sorumluluk” başlıklı bu çalışma vergi hukukunda bir uygulamacı olarak gerek şahsımın gerekse meslektaşlarımın sıklıkla karşılaştığı bir sorun olan usulsüz tebligat işlemlerini ayrıntılı olarak ele almak ve karşılaşılabilecek sorunlar karşısında yol göstermek amacıyla hazırlanmıştır.

Çalışmanın ortaya çıkmasında desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli danışman hocam Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN’a teşekkürü bir borç bilirim. Öte yandan çalışmanın çeşitli aşamalarında görüşlerini aldığım ve çalışmanın şekillenmesinde değerli katkılarından dolayı Danıştay Eski Başsavcısı Turgut CANDAN’a, Samsun BİM 2. Vergi Dava Dairesi Başkanı Mustafa BALCI’ya, Şanlıurfa Vergi Mahkemesi Başkanı Eren ÜNAL’a, Prof. Dr. Cenker GÖKER’e, Doç. Dr. Nedim MERİÇ’e, Doç. Dr. Oytun CANYAŞ’a, Av. Atiye Merve IŞIK UYSAL’a, Av. Oğuzhan ASLAN’a, Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e ve Fatih GÜL’e teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmanın başından sonuna kadar sabırla dinleyerek görüşleriyle değerli katkılarını sunan meslektaşım Gelir Uzmanı Merve ALCALI’ya teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak hayatımın her anında varlıklarına şükrettiğim, aldığım her kararda bana destek olan ve güvenen aileme şükranlarımı sunarım.

Cumali ACAR

16/12/2021

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
ÖZET	ix
ABSTRACT	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: TEBLİGAT KAVRAMI VE TEBLİGATA İLİŞKİN TEMEL HUSUSLAR	4
1.1. Tebligat Kavramı.....	4
1.1.1. Etimolojik Tanımı	4
1.1.2. Hukuki Tanımı ve Niteliği	4
1.2. Tebligatla İlişkili Diğer Kavramlar	6
1.2.1. İhbar	6
1.2.2. İhtar	6
1.2.3. Çağrı Mektubu.....	7
1.2.4. Davetiye	8
1.3. Tebligatın Amacı ve Önemi	10
1.3.1. Tebligatın Amacı.....	10
1.3.2. Tebligatın Önemi.....	11
1.4. Adil Yargılanma Hakkı ve Tebligat İlişkisi	13
1.4.1. Hukuki Dinlenilme Hakkı	14
1.4.2. Savunma Hakkı	15
1.4.3. Mahkemeye Erişim Hakkı.....	17
1.4.4. Silahların Eşitliği İlkesi.....	20
1.4.5. Makul Sürede Yargılanma Hakkı.....	23
1.5. Tebligata İlişkin Yasal Düzenlemeler	25
1.5.1. Tebligat Kanunu	25
1.5.2. Vergi Usul Kanunu.....	26
1.5.3. Diğer Mevzuatlardaki Düzenlemeler	27
BÖLÜM 2: 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİGAT	29
2.1. Tebligat İşlemine İlişkin Temel İlkeler	29
2.1.1. Mahremiyet İlkesi	29
2.1.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi	30

2.1.3. Yazılılık İlkesi.....	32
2.1.4. Sonuca Ulaşma İlkesi.....	34
2.2. Tebligatın Konusu	35
2.2.1. Tebliğ Edilecek Belgeler.....	36
2.2.1.1. Vergi/Ceza İhbarnameleri.....	36
2.2.1.2. Vergi İnceleme Raporları	36
2.2.1.3. Vergi Tekniği Raporları.....	37
2.2.1.4. Takdir Komisyonu Kararları.....	40
2.2.1.5. Defter/Belge İbrahim Yazıları.....	40
2.2.1.6. Uzlaşma Tutanakları.....	41
2.2.2. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler.....	42
2.3. Tebligat Yapılacak Kimseler	43
2.3.1. Gerçek Kişilerde Tebligat	44
2.3.1.1. Tebligatın Mükellefin Kendisine Yapılması	44
2.3.1.2. Mükellefin İkametgâh Adresindekilere Tebligat Yapılması	45
2.3.1.3. Mükellefin İşyerinde Bulunan Memur veya Müstahdemlerine Tebligat.....	46
2.3.1.4. Mükellefin Kanuni Temsilcilerine Tebligat	47
2.3.1.5. Mükellefin Umumi Vekiline Tebligat	48
2.3.1.6. Mükellefin Mirasçılarında Yapılan Tebligat	49
2.3.1.7. Vasıtalı Tebligat.....	50
2.3.2. Tüzel Kişilere Tebligat.....	51
2.3.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Tebligat.....	53
2.3.2.2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerine Tebligat	65
2.3.3. Tüzel Kişiliği Olmayanlara Tebligat.....	66
2.3.3.1. Adi Ortaklıklarda Tebligat.....	66
2.3.3.2. İdare ve Teşekküllerde Tebligat	68
2.4. Tebligat İşleminde Uygulanan Usuller.....	69
2.4.1. Posta Yoluyla Tebligat	69

2.4.1.1. Kapalı Zarf Esası	70
2.4.1.2. Bilinen Adreslere Tebligat.....	71
2.4.1.3. Tebligat Evrakının Teslimi	75
2.4.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat	76
2.4.3. Dairede veya Komisyonda Tebligat	78
2.4.4. İlan Yoluyla Tebligat	80
2.4.4.1. İlan Yoluyla Tebligatın Yapılacağı Haller	80
2.4.4.2. İlanın Şekli.....	84
2.4.4.3. İlanın Muhteviyatı	87
2.4.4.4. İlanın Sonuçları.....	88
2.4.5. Yurtdışında Tebligat.....	90
2.4.6. Elektronik Ortamda Tebligat (E-Tebligat).....	92
2.4.6.1. Elektronik Tebligat Yapılacak Kimseler	93
2.4.6.2. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi	95
2.4.6.3. Elektronik Tebligatta Mükellefin Sorumluluğu ve Ceza Hükümü... ..	96
2.4.6.4. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkılması.....	100
2.5. Tebligat İşleminde Yapılan Hatalar.....	100
2.5.1. Tebligat Evrakında Yapılan Hatalar.....	100
2.5.1.1. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları	101
2.5.1.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları.....	107
2.5.2. Tebligat Usulünde Hata.....	108
BÖLÜM 3: PTT PERSONELİNİN USULSÜZ TEBLİGAT İŞLEMİNDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU.....	110
3.1. Cezai Sorumluluk: Görevi Kötüye Kullanma Suçu	110
3.1.1. Suçla Korunan Hukuki Değer	111
3.1.2. Suçun Maddi Unsurları	112
3.1.2.1. Suçun Faili: Kamu Görevlisi	112
3.1.2.2. Suçun Mağduru.....	116
3.1.2.3. Hareket (Fiil)	117

3.1.2.4. İlliyet (Nedensellik) Bağı	122
3.1.2.5. Netice	123
3.1.3. Suçun Manevi Unsuru	124
3.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	126
3.1.5. Suçun Özel Görünüş Şekilleri	126
3.1.5.1. Teşebbüs	126
3.1.5.2. İştirak	128
3.1.5.3. İçtima	128
3.1.6. Yaptırım	129
3.2. Hukuki Sorumluluk: Maddi Tazminat Davası.....	129
3.2.1. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi ve Personelinin Hukuki Statüsü	129
3.2.1.1. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin Hukuki Statüsü ...	129
3.2.1.2. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Personelinin Hukuki Statüsü	131
3.2.2. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Aleyhine Açılacak Davanın Hukuki Niteliği.....	133
3.2.2.1. Adli Yargı: Tazminat Davası.....	133
3.2.2.2. İdari Yargı: Tam Yargı Davası	134
3.2.2.3. Değerlendirme	136
3.2.3. Maddi Tazminat Davası (Haksız Fiilden Kaynaklanan)	137
3.2.3.1. Davanın Konusu	137
3.2.3.2. Davanın Tarafları.....	143
3.2.3.3. Yetkili ve Görevli Mahkeme	147
3.2.3.4. Zamanaşımı.....	148
SONUÇ	150
KAYNAKÇA.....	152
EKLER	160
ÖZGEÇMİŞ	176

KISALTMALAR

A.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.Ş.	: Anonim Şirket
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BAM	: Bölge Adliye Mahkemesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
Dan.	: Danıştay
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
E.	: Esas
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu

HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İDDGK	: İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KİK	: Kamu İktisadi Kuruluşu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KK	: Kooperatifler Kanunu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KZTİUEHY	: Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
LTD	: Limited Şirket
Md.	: Madde
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı

s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SMMMYMMK	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TCKN	: Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TK	: Tebligat Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Uy. Mah.	: Uyuşmazlık Mahkemesi
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
vd.	: Ve Diğerleri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VKN	: Vergi Kimlik Numarası
VM	: Vergi Mahkemesi
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yar.	: Yargıtay

YCD	: Yargıtay Ceza Dairesi
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YHD	: Yargıtay Hukuk Dairesi
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

ÖZET

Başlık: Türk Vergi Hukukunda Tebliğ İşleminin Usulsüz Yapılmasında Hukuki Sorumluluk

Yazar: Cumali ACAR

Danışman: Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN

Kabul Tarihi: 16/12/2021

Sayfa Sayısı: x (Ön Kısım) + 176 (Ana Metin)

Tebliğat, yapılan işlemde muhatabının haberdar edilmesini ve yasal haklarını kullanmasına imkân tanıyan bir işlemdir. İdari işlemlerden hüküm ve sonuç doğurması muhatabına tebliğ edilmesine bağlı olanların hüküm ve sonuç doğurması muhatabına usulüne uygun olarak yapılan bir tebliğat ile mümkündür. Bu itibarla bir idari işlem olarak vergilendirme işleminin hüküm ve sonuç doğurabilmesi için mükellefe VUK'un tebliğata ilişkin hükümlerine uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Tebliğat işlemi idari işlemi iptal etmez ancak idari işlemin tamamlayıcı unsuru olarak usulsüz tebliğ işlemi ile birlikte idari işlem tamamlanmadığından hüküm ve sonuç doğurmamaktadır. VUK'un 114'üncü maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl içerisinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi alacağının usulsüz tebliğat işlemi nedeniyle zamanaşımına uğraması halinde kamu zararı ortaya çıkmış olacaktır. Çalışmamızın temel amacı posta dağıtıcısının icrai veya ihmali hareketi nedeniyle usulsüz yapılan tebliğat işlemi nedeniyle ortaya çıkan kamu zararındaki sorumluluğunu hem ceza hukuku yönünden ortaya çıkan görevi kötüye kullanma suçu hem de borçlar hukuku yönünden ortaya çıkan maddi tazminat yönüyle ele almaktır. Çalışmanın nihayete erdirilmesi ve dağınık bir yapıda olmaması açısından sadece PTT A.Ş.'de görevli posta dağıtıcıları sınırlamasıyla inceleme yapılmıştır. Bu itibarla konuya ilişkin olarak gerek doktrindeki görüşler gerekse yargı kararları dikkate alınarak ayrıntılı olarak konu incelenmiştir. Çalışmanın bir bütün olarak değerlendirilmesi neticesinde posta dağıtıcılarının icrai ya da ihmali hareketle usulsüz tebliğat yapmaları neticesinde uğranılan kamu zararından dolayı TCK'nın 257'nci maddesi kapsamında cezai sorumlulukları ve zararı tazmin sorumlulukları bulunduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Tebliğ, Usulsüz Tebliğ, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, Görevi Kötüye Kullanma Suçu, Maddi Tazminat Davası.

ABSTRACT

Title of Thesis:Legal Responsibility for Unlawful Declaration in Turkish Tax Law

Author of Thesis: Cumali ACAR

Supervisor: Assoc. Prof.Harun KILIÇASLAN

Accepted Date: 16/12/2021**Number of Pages:** x (Pre Text) + 176 (Main Text)

Declaration is a transaction that allows the addressee to be informed of the transaction and to use its legal rights. It is possible for the administrative acts to have a judgment and result, which are subject to declaration to the addressee, to give effect and result with a duly declaration to the addressee. In this respect, in order for the taxation process as an administrative action to be valid and effective, it is necessary to make the taxpayer in accordance with the provisions of the Tax Procedure Law No. 213 regarding declaration. The declaration process does not cancel the administrative action, but since the administrative action has not been completed together with their regular declaration process as a complementary element of the administrative action, it does not result in any judgment or result. In Article 114 of the Tax Procedure Law No. 213, it is stipulated that the taxes that are not levied and not notified to the taxpayer with in five years from the beginning of the year following the calendar year in which the tax receivable arises will be time-barred. In case the tax receivable is time-barred due to them proper declaration, a public loss will arise. The main purpose of our study is to deal with the responsibility of the postal deliverer in the public loss arising from the unlawful declaration due to the act of execution or negligence, in terms of both the crime of malfeasance arising from the criminal law and the pecuniary compensation arising from the law of obligations. In order to finalize the study and not have a dispersed structure, only the postal distributors working in the Post and Telegraph Organization Joint Stock Company were examined. In this respect, the subject has been examined in detail, taking into account both the views in the doctrine and the judicial decisions. As a result of the evaluation of the study as a whole, it has been seen that there are criminal responsibilities and compensation responsibilities within the scope of article 257 of the Turkish Criminal Law due to the public loss suffered as a result of illegal declaration by the postal distributors by act of execution or negligence.

Keywords:Notification, Irregular Communiqué, Post And Telegraph Organization Joint Stock Company, The Crime Of Misconduct, Action For Money Damages.

GİRİŞ

Tebliğat işlemi vergilendirme sürecinin önemli bir parçasıdır. Mükellef hakkında tesis edilen işlemlerin hüküm ve sonuç doğurması tebliğ edilmesine bağlı olanların hüküm ve sonuç doğurması VUK'un tebligata ilişkin hükümlerine uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Tebliğat işlemi esas işlemi iptal etmez ancak esas işlemin tamamlayıcı unsuru olarak kabul edilmektedir. Tebliğat işleminin usulsüz olması halinde işlem tamamlanmamakta ve kusurlu hale gelmektedir. Verginin kesinleşebilmesi için tarh edilen vergi ve cezanın mükellefe usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Öte yandan VUK'un 114'üncü maddesine göre vergi alacağının tarh ve mükellefe tebliğ edilmesi belirli bir süreye bağlanmıştır. Bu süre içinde tarh ve mükellefe usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğramaktadır. Zamanaşımına uğrayan vergi alacağı kamu zararı olarak kabul edilmektedir.

Usulsüz tebliğ işlemi ya evrakın usulüne uygun olarak hazırlanmaması nedeniyle ya da tebligatın usulüne uygun olarak yapılmaması neticesinde ortaya çıkabilmektedir. Çalışmamızda her iki duruma ilişkin olarak gerek doktrin gerekse yargı kararları dikkate alınarak ayrıntılı olarak inceleme yapılacaktır. Ancak çalışmanın amacına uygun olarak özellikle PTT personelinin gerek cezai sorumluluğu gerekse zararı tazmin sorumluluğu hususu kapsamlı bir şekilde ele alınacaktır. Bu itibarla usulsüz tebliğat işlemi sonucu ortaya çıkan kamu zararı PTT personelinin hem TCK hem de Türk Borçlar Kanunu karşısındaki durumu ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

Çalışmamızın birinci bölümünde tebliğat kavramı ve tebliğatla ilişki kavramlara değinilecek ve tebliğat işleminin vergi hukukundaki önemi ve amacı ile tebligatın adil yargılanma hakkına olan etkisi gerek doktrindeki görüşler gerekse yargı kararları üzerinden ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Özellikle güncel bir konu olarak Vergi Tekniği Raporunun mükellefe tebliğ edilip edilmeyeceği noktasında Danıştay kararları analiz edilecek ve içtihat farklılıklarının adil yargılanma hakkının alt alanlarına olan etkisi ayrıntılı olarak incelenecektir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde VUK'un 93 ve müteakip maddelerinde düzenlenen tebliğat hükümleri literatürdeki çalışmalar ve yargı kararları üzerinden ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ayrıca konu hakkındaki güncel tartışmalar analiz edilerek çalışmada

hususen irdelenecektir. Öte yandan GİB'in tebligata ilişkin iç genelgelerinden ayrıntılı olarak yararlanılacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde usulsüz tebligat işlemi neticesinde PTT personelinin cezai ve hukuki sorumluluğu değerlendirilecektir. Ayrıca cezai sorumluluk yönünden TCK'nın 257'nci maddesi uyarınca değerlendirme yapılacaktır. Hukuki sorumluluk açısından ortaya çıkan kamu zararı konusu ele alınacak ve kamu zararı neticesinde PTT aleyhine idare tarafından açılacak olan maddi tazminat davası detaylı olarak analiz edilecektir.

Çalışmanın Konusu

“Türk Vergi Hukukunda Tebliğ İşleminin Usulsüz Yapılmasında Hukuki Sorumluluk” başlıklı bu çalışmanın temel konusu usulsüz tebliğ işleminde ortaya çıkan kamu zararına ilişkin olarak PTT özelinde ortaya çıkan sorumluluğu cezai sorumluluk ve zararı tazmin sorumluluğu ekseninde ortaya koymaktır. Bunun yanında çalışmada ayrıca vergi hukukunda tebligat konusu gerek doktrin gerekse yargı kararları üzerinden ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca vergi hukukunda tebligata ilişkin güncel gelişmeler dikkate alınmış ve yargı kararlarında ortaya çıkan içtihat değişiklikleri göz önünde bulundurulmuştur.

Çalışmanın Önemi

Türk vergi hukukunda tebligat işlemine ilişkin olarak literatür üzerinden yapılan araştırmada konu hakkında kitap çalışmaları, yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları ve makale olarak farklı türlerde çalışmalar bulunmaktadır. Ancak tebligat işleminin usulsüz yapılması ve buna bağlı olarak ortaya çıkan kamu zararında posta dağıtıcısının hukuki ve cezai sorumluluğuna ilişkin olarak herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu açıdan çalışmamızın literatürdeki bu boşluğu doldurması açısından önem taşımaktadır. Özellikle Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aleyhine açılacak olan maddi tazminat davasının davacı tarafında hangi kurumun olması gerektiğine ilişkin olarak yapılan tespitlerin uygulamada ortaya çıkacak sorunlar açısından yol gösterici olması çalışmanın bir başka önem arz eden tarafıdır.

Çalışmanın Amacı

Çalışmamızın temel amacı usulsüz tebligat işlemine ilişkin olarak hem literatürü hem de yargı kararlarını dikkate alarak olmaması gerekeni ve olması gerekenin neler olduğunu ortaya koymaktır. Özellikle madde hükümlerinin yorumlanması noktasında uygulamada ortaya çıkan durumları yargı kararları bağlamında ele alarak uygulamaya yardımcı olmaktır. Ayrıca usulsüz tebligat yapan PTT personelinin tabi olacağı cezai sorumluluk ile PTT aleyhine açılacak olan maddi tazminat davası hakkında ayrıntılı olarak inceleme sonuçlarını ortaya koymak bu çalışmanın amaçları arasındadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmamızda geleneksel belge tarama yöntemine ek olarak konuya ilişkin verilen yargı kararları analiz edilerek uygulamada ortaya çıkan sorunların yargı kararlarına nasıl yansıdığı ve yargı kararlarındaki içtihatlar analiz edilmiştir. Ayrıca yargı kararlarındaki içtihat değişimleri dikkate alınmış ve buna göre çalışma yapılmıştır.

Çalışmanın Sınırlılıkları

Vergilendirmeye ilişkin tebligat işlemlerinin usulsüz olması esas olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi; tebligat evrakının barındırması gerekli zorunlu bilgileri barındırmaması nedeniyle ortaya çıkan usulsüzlük, ikincisi ise tebliğ işlemi sırasında ortaya çıkan usulsüzlüktür. Çalışmamızda her iki konuya da değinilmekle birlikte çalışmanınamacına uygun olarak sadece PTT personelinin usulsüz tebliğ işlemi nedeniyle ortaya çıkan sorumluluğu ayrıntılı olarak incelenmiştir.

BÖLÜM 1: TEBLİGAT KAVRAMI VE TEBLİGATA İLİŞKİN TEMEL HUSUSLAR

Çalışmanın bu bölümünde tebligat kavramı açıklanmış olup tebligatla ilişkili diğer kavramlara da yer verilmiştir. Tebligat işleminin hem hukuktaki hem de özel olarak vergi hukukundaki yerine ilişkin olarak tebligatın hem amacı hem de önemi incelenmiştir. Ayrıca tebligat işlemi ile adil yargılanma hakkı arasındaki ilişki hem doktrindeki çalışmalar hem de yargı kararları üzerinden açıklanmıştır.

1.1. Tebligat Kavramı

1.1.1. Etimolojik Tanımı

Tebliğ kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup “*Bel-le-ğâ*” fiil kökünden tef’ il kalıbına sokularak türetilmiş bir kelimedir. Tebliğ kelimesi Arapçada “*bir şeyin ulaştığı, yetiştiği, yeterli olduğu ve maksadına kavuştuğu*” anlamında kullanılmaktadır (Soysaldı, 2003: 44). Tebliğ kelimesi Türkçede ise “bildirme, haber verme ve bildiri” anlamlarında kullanılmaktadır(Türk Dil Kurumu, 2021c). Her iki tanımlamada da açıkça ifade edildiği üzere tebliğ *bildirim* anlamında kullanılmaktadır.

Tebliğ kelimesi her ne kadar bildirim anlamıyla birbirlerinin yerine kullanılsa da her durumda aynı anlamı karşılamamaktadır. Dolayısıyla yapılan işlemin niteliğine göre doğru kelimenin kullanılması daha doğru olacaktır (Yüce ve Çelik, 2017: 1).

Tebliğ kelimesi farklı alanlarda farklı işlemler için kullanılmakla birlikte hukuki anlamıyla; kanunen yetkilendirilmiş makamın ilgili kimse hakkında tesis etmiş olduğu işlemin kanunda öngörülen şekil şartlarına uygun bir şekilde yazı veya ilan yoluyla ilgili kişinin haberdar edilmesini sağlayan bir belgelendirme işlemi olarak tanımlanmaktadır (Ruhi ve Ruhi, 2021: 17).

1.1.2. Hukuki Tanımı ve Niteliği

Hukuki anlamıyla tebliğ, tesis edilen hukuki işlemlerin kanunda öngörülen şekilde muhatabına veya muhatap adına hareket etmeye kanunen yetkilendirilen kişilere yazılı

olarak bildirilmesi ve bu bildirim kanunda belirtilen şekilde belgelendirilmesidir¹(Muşul, 2018: 85).

Bir başka tanımlamada ise tebliğ, dava ile ilgili kimselere, davaya ilişkin işlemler hakkında bilgi sahibi olabilmesi için, kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun şekilde yazı veya ilan yoluyla yapılan resmi bir bildirme işlemidir (Ruhi ve Ruhi, 2021. 17).

Bu yönüyle tebligat sadece yetkili makamlarca tesis edilen hukuki işlemlerden muhatabın haberdar edilmesini sağlayan yazılı bir bildirim değildir. Aynı zamanda bu bildirim muhatabına ulaşmış olduğunu ve ulaşmış sayılabilmesi için gerekli kanuni şartları haiz olduğunu belgelendiren bir işlemdir (Muşul, 2018: 85). Dolayısıyla tebliğ işleminin geçerlilik şartının iki ana unsuru bulunmaktadır. Bunlardan birincisi bildirim, ikincisi ise belgelendirmedir. Bu iki kurucu unsurdan birinin eksikliği halinde işlem yok hükmünde olacaktır. Öte yandan bu iki unsuru taşımakla birlikte Tebligat Kanununa aykırı ise bu durumda usulsüz tebliğden söz edilecektir.

Tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere tebligatın hukuki bir işlem olarak geçerli olabilmesi için bu iki kurucu unsuru barındırması gerekmektedir. Burada tebligatın maddi yönünü ifade eden bildirim işlevi tebligatın amacını, şekli yönünü ifade eden belgelendirme işlevi ise tebligatın usulünü ifade etmektedir (Çelik, 2015: 6). Nitekim Yargıtay birçok kararında tebligatı, bildirme işlevinin yanında aynı zamanda belgelendirme işlevi de bulunan bir usul işlemi olarak kabul etmektedir².

Tebliğin hukuki bir işlem niteliği kazanabilmesi için yasal düzenlemede yer alan şekil şartlarına sıkı sıkıya bağlı olması gerekmektedir. Öte yandan tebliğ tek başına hukuki sonuç doğuran bir işlem olmayıp bir usul işlemidir. Dolayısıyla tebliğ işlemindeki eksiklik nedeniyle dava açılmaz. Tebliğ işleminin eksik olması halinde asıl işleme bağlı bir kusur olarak asıl işlem ile ilgili olarak dava açılabilmektedir. Nitekim Danıştay

¹ AYM 22.09.2021 tarih ve E.2021/37, K. 2021/63 sayılı Karar.

² Yar. HGK 03.12.2014 tarih ve E.2014/11-698, K. 2014/1005 sayılı kararı. Aynı yöndeki kararlar için bkz. Yar. HGK 14.12.2011 tarih ve E. 2011/21-869, K. 2011/754; Yar. HGK 04.03.2009 tarih ve E. 2009/9-52, K. 2009/105; Yar. 6. HD 06.10.2008 tarih ve E.2008/9062, K. 2008/10392; Yar. 12. HD 19.09.2013 tarih ve E. 2013/21372, K. 2013/29142; Yar. 12. HD 11.02.2013 tarih ve E. 2012/32459, K. 2013/3328; Yar. HGK 01.02.2012 tarih ve E.2011/753, K. 2012/46 sayılı kararları.

vermiş olduğu kararlarında da tebligatın icrai bir niteliği bulunmadığından tek başına iptal davasına konu edilemeyeceğini kabul etmektedir³.

Tebliğat işlemi tek başına iptal davasına konu edildiği takdirde 2577 sayılı İYUK'un "dilekçeler üzerine ilk inceleme" başlıklı 14/3-d maddesi uyarınca, idari davaya konu kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olup olmadığı yönünden incelenecektir. Böyle bir durumda yargı yeri davanın Kanununun 15/1-b maddesi uyarınca süre aşımı sebebiyle davanın reddine karar vermektedir⁴.

1.2. Tebligatla İlişkili Diğer Kavramlar

1.2.1. İhbar

İhbar kelimesi Arapça *haber* kökünden gelmektedir. İhbar kelimesi çeşitli anlamlarda kullanılabilir. Bu anlamlardan birincisi "bir hak veya bir vecibeye veya kamuya ait bir yetkiye bir veya daha çok kimsenin veya resmi makamın dikkatlerini çekmek için sözle veya yazı ile yapılan beyan" olarak ifade edilmektedir (Ayyıldırım, 2018: 15).

İkinci anlamında ise ihbar, "bir kimsenin öğrendiği bir olayı merciine bildirmesi" olarak ifade edilmektedir. Vergi hukuku açısından örnek vermek gerekirse vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verenlerin vergi idaresine bildirilmesidir (Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun, Md. 6). Ceza hukuku açısından örnek vermek gerekirse vukuu bulan bir suç fiilinin ilgili mercilere bildirilmesi yine ihbar olarak kabul edilmektedir.

Üçüncü anlamında ise ihbar "bir durumun veya işlemin taraf olmayan ancak bilmekte ilgisi bulunan kişilere tebliğ" edilmesidir. Bu ihbar türüne örnek olarak 6100 sayılı HMK'nın 61'inci maddesinde yer alan davanın ihbarı gösterilebilir.

1.2.2. İhtar

İhtar, "hatırlatma, dikkati çekme, uyarma, uyarım" anlamlarında kullanılmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, 2021). Bir başka ifadeyle ihtar, ilgisine bir

³ Dan. 4. D. 23.12.1986 tarih ve E.1985/1209, K. 1986/4141; Dan. 7. D. 15.06.2005 tarih ve E. 2004/2885, K. 2005/1244; Dan. 3. D. 27.02.2014 tarih ve E. 2011/4416, K. 2014/849; Dan. 4. D. 07.10.1999 tarih ve E. 1998/4783, K. 1999/3374 sayılı kararlar.

⁴ Dan. 3. D. 30.01.2017 tarih ve E.2016/8874, K. 2017/409; Dan. 4. D. 07.10.1999 tarih ve E.1998/4783, K. 1999/3374; Dan. 3. D. 19.10.2011 tarih ve E. 2008/4246, K. 2011/6085 sayılı Kararları.

hususlu hatırlatma, belli bir davranışta bulunmayı veya bulunmamayı bildirme anlamında kullanılmaktadır (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 68).

İhtar(name) çekilmesi bazı durumlarda yasadan kaynaklanabilmektedir. Örneğin kira tespitine ilişkin dava açılabilmesinin ön koşulu olarak belli bir süre önce ihtar çekilmiş olması gerekmektedir. Bu durumdaki ihtarname bir hakkın kullanılması için gerekli bir ön koşuldur.

Çeşitli Kanunlarda ihtarın belli bir hakkın kullanılmasının ön koşulu olduğuna ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelere örnek vermek gerekirse;

Birincisi, 4721 sayılı TMK'nın 164'üncü maddesinde yer alan terk nedeniyle boşanma davalarında davaya hakkı olan tarafın talebi doğrultusunda hâkim veya noter diğer eşe iki ay içinde evine dönmesini evine dönmemesi halinde doğacak sonuçlar hakkında ihtarla bulunur. İhtar yapılması halinde belirtilen iki aylık süre geçmeden dava açılmaz. Görüldüğü üzere burada ihtar dava açmanın ön koşulu olarak kabul edilmektedir(TMK, Md. 164).

İkincisi, 6098 sayılı TBK'nın 117'nci maddesinde düzenlenen borçlunun temerrüde düşmesidir. Borç ilişkisinde borcunu ödemeyen borçlunun temerrüde düştüğünün tespiti ihtar ile gerçekleşmektedir. Özellikle temerrüt faizinin hesaplanmasında önemlidir. Çünkü temerrüt faizi ihtarın borçluya ulaştığı tarih itibarıyla hesaplanacaktır⁵.

Üçüncüsü, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu 16/3 maddesinde bir üyenin ihraç edilebilmesi için çıkarma kararının üyeye noter eliyle tebliğ edilmesi gerekmektedir. İhtar, burada üyelikten ihraçın bir ön koşuludur. Öte yandan ihraç edilebilmesi için kararın noter eliyle yapılması işlemin şekil yönünden geçerlilik şartıdır. Noter eliyle yapılmayan bir tebliğ geçersiz olacağından üyelikten ihraç kararı da hüküm ifade etmeyecektir (Kooperatifler Kanunu, Md. 16/3).

1.2.3. Çağrı Mektubu

Çağrı mektubu, çağrıyı yapan makamın muhatabın belli bir davranışta bulunmasını sağlamak amacıyla muhataba gönderdiği belgeye denilmektedir. Vergi hukukunda da uygulama alanı bulan çağrı mektubu VİV'e ilişkin olarak kullanılmaktadır.

⁵ Yar. 15. HD 21.02.2005 tarih ve E. 2004/4252, K. 2005/870 sayılı Karar.

VUK'un 342'inci maddesine göre tahakkuk işlemlerinin yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Bu 15 günlük birinci süre içerisinde beyanname verilmemesi halinde mükellefe beyanname vermesi gerektiği beyana çağrı mektubu ile tebliğ edilir. İkinci verilen 15 günlük süre içerisinde beyanname verilmesi halinde vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır. Ancak aynı Kanunun 352/I veya 352/II uyarınca usulsüzlük cezası kesilecektir. Verilen ikinci 15 günlük sürede de beyanname verilmemesi halinde vergi ziyai cezası kesilebilecektir.

Burada mükellefe verilen ikinci 15 günlük süre çağrı mektubunun mükellefe tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla tebliğ gerçekleşmeden ikinci 15 günlük süre başlamayacaktır. Öte yandan ikinci ek süre başlamayacağından re'sen tarh nedeni de doğmayacaktır. Nitekim Danıştay vermiş olduğu bir kararında;

“... davacıya beyana davet yazısı tebliğ edilmeden, dosyanın takdir komisyonuna sevk edildiğinin anlaşıldığı; her ne kadar, 213 sayılı Kanunun 30'uncu maddesi uyarınca, kanuni ve ek sürede beyannamenin verilmemiş olması halinde matrahın resen takdir yoluyla tespiti ve ayrıca ceza uygulanması gerekmekte ise de, 7338 sayılı VİV Kanununda 213 sayılı Kanunun 342'nci maddesiyle bu prensibe bir istisna getirildiği, anılan 342'nci maddede; tahakkuk muamelesi yapılması için mükelleflerin yazı ile beyana davet edilmesi ve ikinci 15 günlük ek süre verilmesinin vergi daireleri için zorunlu kılındığı” ifadelerine yer vermiştir⁶.

1.2.4. Davetiye

Mahkemenin bir kimseyi (taraf, taraf vekili, tanık, bilirkişi) huzuruna çağırmasına davet denilmektedir. Bu amaçla yazılan yazıya da davetiye denilmektedir. Dolayısıyla davetiye ile tebligat aynı şeyler değildir. Davetiye de bir çağrı söz konusu iken tebliğ de haber verme, bilgi verme söz konusudur (Ayyıldırım, 2018: 20).

Davetiye her ne kadar tebligat ile aynı anlama sahip değilse de özellikle hukuki dinlenilme hakkının tesisi için önem arz etmektedir. Nitekim HMK'nın 147'nci maddesinde “*Taraflar, ön inceleme aşamasının tamamlanmasından sonra tahkikat ve sözlü yargılama için duruşmaya davet edilir*” ifadelerine yer verilmiştir. Öte yandan aynı maddenin devamında “*tahkikatın sona erdiği duruşmada sözlü yargılamaya*

⁶ Dan. 7. D. 09.11.2000 tarih ve E. 2000/1195, K.2000/3158 sayılı Karar. Benzer yöndeki kararlar için bkz. Dan. 7. D. 15.12.2020 tarih ve E. 2016/10863, K. 2020/5133; Dan. 7. D. 15.12.2020 tarih ve E. 2016/10860, K. 2020/5132 sayılı Kararlar.

geçileceği, sözlü yargılamaya için duruşmanın ertelenmesi hâlinde taraflara ayrıca davetiye gönderilmeyeceği ve 150 nci madde hükmü saklı kalmak kaydıyla, yokluklarında hüküm verileceği bildirilir” açıklamalarına yer verilmiştir. Dolayısıyla tahkikatın bitirilmesi ve sözlü yargılamaya geçilebilmesi için usulüne uygun olarak taraflara davetiye gönderilmesi gerekmektedir. Söz konusu durumda hukuki dinlenilme hakkı ihlal edilmiş olacaktır⁷(Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Md. 47).

HMK’da yer alan düzenlemeye ilişkin paralel düzenleme idari yargıda da bulunmaktadır. İYUK’un 17’nci maddesinde şartların oluşması halinde duruşma yapılabileceği ifade edilmektedir⁸. Duruşma yapılmasına karar verilmesi halinde duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara tebliğ edilmelidir (Candan, 2020: 687).

Davet müessesesi genel olarak mahkemeler tarafından yapılmakla birlikte 213 sayılı Kanununda da konuya ilişkin düzenleme bulunmaktadır. 213 sayılı VUK’un *İzaha Davet* başlıklı 370’inci maddesi uyarınca mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan ve mükellef takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğratıldığına dair yapılan ön tespitler ile ilgili olarak tespit tarihine kadar herhangi bir ihbarda bulunulmamış olmak şartıyla mükellefler izaha davet edilebilmektedir. İzaha davet yazısının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellefin izahta bulunması gerekmektedir (VUK, Md.370). Konuya ilişkin olarak GİB tarafından yayınlanan 482 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde de düzenlemeye ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

İzaha davet yazısına istinaden idarece işlem tesis edilebilmesi için yazının mükellefe VUK’ta belirtilen usul ve esaslara uygun bir şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yapılan tebliğ usulsüz olduğu halde işleme devam edilmesi halinde adil yargılanma hakkının bir unsuru olan hukuki dinlenilme hakkı ihlal edilmiş olacaktır.

⁷ Yar. 2. HD 12.01.2016 tarih ve E.2015/17123, K. 2016/240 sayılı Karar. Aynı yöndeki kararlar için bkz. Yar. 3. HD 12.06.2012 tarih E. 2012/11085, K. 2012/14930; Yar. 6. HD 09.02.2012 tarih ve E. 2011/13148, K. 2012/1724 sayılı Karar.

⁸ Bilindiği üzere idari yargıda adli yargıdan farklı olarak yargılama yazılı olarak dosya üzerinden yürütülmektedir. Bu yönüyle idari yargıda duruşma yapılması istisnai bir durumdur. 2021 yılı için İYUK md. 17 duruşma sınırı 57.000,00-TL’dir.

1.3. Tebligatın Amacı ve Önemi

1.3.1. Tebligatın Amacı

Tebligatın temel amacı hukuki işlemlerin muhatabına yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yazı veya ilan yoluyla bildirilmesi ve bu bildirim belgelendirilmesidir. Tebligat işleminin amacına yönelik olarak gerek Danıştay gerekse de Yargıtay kararlarında tanımlamalar yapılmıştır. Danıştay konuya ilişkin vermiş olduğu bir kararında tebligatın amacının, hukuki işlemde muhatabın haberdar edilmesini sağlamak ve yetkili makam tarafından posta ya da ilan yoluyla işlemin belgelendirilmesi olarak ifade etmiştir. Yargıtay ise kararında tebligat işleminin muhatabı bilgilendirme işlevinin yanında belgelendirme işlevine de sahip bir usul işlemi olarak kabul etmektedir (Yüce ve Çelik, 2017: 5)⁹.

Danıştay ve Yargıtay'ın yukarıda yaptıkları tanımlamalar dikkate alındığında tebligatın iki temel amacı bulunduğu söylenebilir. Bunlardan birincisi muhatabın kendisine yönelik yapılan hukuki işlemde haberdar edilmesidir. İkincisi ise belgelendirmedir. Belgelendirmedeki temel amaç ise bu belgelendirmenin hukuki delil niteliğinde olduğudur. Tebligat işleminin hüküm ifade edebilmesi bu belgelendirmenin kanunun belirttiği şekil ve esaslara uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Kanunda belirtilen şekil şartlarına aykırı olarak yapılan bir tebligat işlemi usulsüz olacağından geçersiz kabul edilecektir. Nitekim tebliğ işleminin usulsüz yapıldığı iddiası ancak tebliğ evrakının varlığı ve evrak üzerinde yapılacak bir inceleme ile ispatlanabilir.

VUK'un 21'inci maddesi tebliği, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden işlemlerin yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesi olarak ifade etmiştir. Bu tanımda tebliğ işleminin vergilendirme açısından bilgilendirme işlevinin bulunduğu ifade edilmektedir. Öte yandan aynı Kanun'un 22'nci maddesinde "*tahakkuk, verginin ödenme safhasına gelmesi*" olarak ifade edilmiştir. Vergilendirme sürecine baktığımızda sırasıyla vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreçleri gerçekleşmektedir. Dolayısıyla işlem sırasına bakıldığında

⁹ Konuya ilişkin kararlar için bkz. Yar. 1. HD 07.06.2000 tarih ve E. 2000/7264, K. 2000/7421; Yar. 1. HD 15.09.1998 tarih ve E. 1998/6407, K. 1998/9124; Yar. 1. HD 28.03.2013 tarih ve E. 2012/16733, K. 2013/4458 sayılı Kararlar.

verginin ödenecek safhaya gelebilmesi, kanunda belirtilen şekilde usulüne uygun olarak mükellefe tebliğ edilmesine bağlıdır.

Tebliğat işlemi asıl idari işlemin muhatabına bildirilmesidir. Dolayısıyla tebliğ işleminin usulsüz yapılması halinde asıl idari işlem hükümsüz olmaz. Tebliğ işleminin usulsüz, eksik olması nedeniyle asıl idari işlemin iptal edilmesi temel idare hukuku ilkelerine ve Tebliğat Kanunu'nun 108'inci maddesine aykırılık teşkil edecektir (Görkemli, 2017: 106). Çünkü 108'inci maddede tebliğ işleminin usulsüz yapılması halinde tebliğ evrakının hükümsüz kılınacağı ifade edilmektedir. Öte yandan hukuki işlemin hüküm ifade edebilmesi için işlemin muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Özellikle sürelerin başlaması ve sürelerin son bulması tebliğ işlemi ile birlikte başlamaktadır. Örnek vermek gerekirse vergi hukukunda dava açma süresi 30 gündür. Bu 30 günlük süre ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren başlamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde tebliğat işleminin temel amaçlarına bakılacak olursa;

- 1- Hukuki işlemde muhatabın haberdar edilmesi,
- 2- İşlemin belgelendirilmesi,
- 3- Usulüne uygun tebliğat ile birlikte muhatabın yasal haklarını kullanabilmesine imkân vermesi olarak sayılabilir.

1.3.2. Tebliğatın Önemi

Bir işlemin öneminden bahsedilmesi o işlemin sonuçlarının belli bir değere sahip olduğunu ifade etmektedir. Dolayısıyla tebliğat işlemi hemen hemen her hukuk dalı için önem arz etmektedir (Ayyıldırım, 2018: 11).

Hukuki niteliğe sahip bildirimler muhataplarına bir takım hukuki sorumluluklar, yükümlülükler yüklemektedir. Tebliğat işleminin barındırdığı anlamı da dikkate alacak olursak hakların kazanılması veya kaybedilmesinde etkin rol oynamaktadır (Yüce ve Çelik, 2017: 8). Vergi hukuku özelinde örneklendirmek gerekirse kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen bir mükellefin VUK'un 376'ncı maddesi kapsamında indirim hakkından yararlanabilmesi için ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süresi bulunmaktadır. Bu süre tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Ayrıca mükellef dava

hakkından yararlanmak istemesi halinde yine tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süresi bulunmaktadır. Dolayısıyla tebligat işlemi asıl işlemin tamamlayıcı bir parçasıdır.

Yargılama hukuku açısından tebligatın önemine baktığımızda yargılamanın sağlıklı bir şekilde ilerlemesi, yargılamaya ilişkin iddia ve savunma haklarının etkin bir şekilde kullanılması veya yargılamaya ilişkin delillerin sağlıklı bir şekilde toplanması vb. işlemler ancak tarafların haberdar edilmesi ile mümkün olmaktadır (Ruhi ve Ruhi, 2021: 18).

Tarafların usule uygun bir şekilde davadan haberdar edilmesi ancak usulüne uygun olarak yapılan bir tebligat ile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla tebligat işleminin usulüne uygun yapılmaması halinde yargılama sağlıklı bir şekilde ilerlemeyecektir. Nitekim Yargıtay birçok kararında yargılamanın sağlıklı bir şekilde yürütülmesinin, iddia ve savunma haklarının etkin kullanılmasının, delillerin toplanabilmesi için tarafların davadan haberdar edilmesi gerektiğini bunun da ancak usulüne uygun bir şekilde tarafların davadan haberdar edilmesi ile mümkün olduğunu ifade etmiştir¹⁰.

İdare hukuku ve vergi hukukunda da tebligat önem arz eden bir işleve sahiptir. Gerek idare hukuku gerekse de vergi hukuku bir kamu hukuku dalıdır. Dolayısıyla yapılan işlemler idari işlem olarak kabul edilmektedir. Tesis edilen idari işlemlerin usul ve şekil işlemlerinin tamamlanabilmesi için usulüne uygun olarak işlemin muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi hukuku açısından ise VUK'un 21'inci maddesinde vergilendirmeye ilişkin ve hüküm ifade eden her türlü vesikanın mükellefe veya ceza sorumlusuna tebliğ edilmesi olarak ifade edilmektedir (VUK, Md. 21). Vergilendirme süreci sırasıyla vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Dolayısıyla verginin ödenecek safhaya gelmesi olarak tanımlanan verginin tahakkuk edebilmesi için tebliğ edilmesi gerekmektedir. Öte yandan bu tebliğ işleminin de usulüne uygun olarak yapılmış olması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak yapılmayan tebliğ işlemi asıl işlemi geçersiz kılmamakla birlikte eksik, kusurlu işlem haline getirmektedir.

Tebliğatın önemine baktığımızda bir diğer önemli nokta ise sürelerdir. Tebligat sürelerin başlaması ve bitmesini sağlayan bir usul işlemidir. Gerek idari süreler, gerek

¹⁰ Yar. 10. HD 05.12.2013 tarih ve E. 2013/20434, K. 2013/23677; Yar. 10. HD 22.03.2013 tarih ve E. 2013/4151, K. 2013/5567; Yar. 1. HD 26.03.2013 tarih ve E. 2012/16671, K. 2013/4329 sayılı Kararlar.

yargısal süreler tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Belli bir hakkın kullanılması belirli sürelerle kısıtlanmaktadır. Hakkın kullanılmasında süre kısıtlamasının temelinde idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması ve idari işlemlerin temel amacının kamu yararı olması yatmaktadır. Mükellefe tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı mükellefin 30 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Mükellef bu 30 günlük süre içinde dava açmadığı takdirde dava açma hakkı ortadan kalkmaktadır. Öte yandan mükellefin 30 günlük süreden sonra dava açması halinde dava yargı yeri tarafından İYUK'un 14/3-e maddesi uyarınca davanın süre aşımından reddine karar verilecektir.

VUK'un 108'inci maddesinde esasa etki eden şekil hatası bulunan tebliğ vesikalarının hükümsüz olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla usulsüz bir şekilde yapılan tebliğ işlemi ile süreler işlemeyecektir.

Tebliğ işleminin usulüne uygun bir şekilde yapılması iddia ve savunma haklarının etkili bir şekilde kullanılmasına imkân vereceği gibi yargılamanın hızlı bir şekilde sonuçlanmasını da sağlayacaktır. Bir usul işlemi olarak tek başına dava konusu yapılsa da asıl işlemi kusurlu hale getirdiği için işlemlerin sürüncemede kalmasına neden olmaktadır. Etkin bir yargılama sistemi için tarafların davadan haberdar edilmesi, haklarını kullanabilmeleri özellikle adil yargılanma hakkı için önem arz etmektedir. Kendisi hakkında tesis edilen idari işlemi bilmeyen muhatabın haklarını etkin bir şekilde kullanması da ihlal edilmektedir (Çelik, 2015: 13).

1.4. Adil Yargılanma Hakkı ve Tebligat İlişkisi

Tebliğat temel bir insan hakkı olarak hak arama özgürlüğünün bir unsuru olan adil yargılanma hakkının ve bu hakkın temelinde bulunan savunma hakkı, mahkemeye erişim hakkı, hukuki dinlenilme hakkı ve silahların eşitliği gibi haklarının kullanılması açısından önem arz etmektedir. Anlamı itibariyle muhatabın yapılan işlemde haberdar edilmesi olan tebligat, muhatabın tesis edilen işleme karşı veya hakkındaki iddialara karşı etkili bir savunma yapabilmesi için hukuki işlemde haberdar edilmesi ile mümkün olmaktadır (Ruhi ve Ruhi, 2021: 20).

Yargıtay konuya ilişkin bir kararında tarafların hem yargı yerlerince hem de tarafların karşılıklı olarak yapılan işlemlerden haberdar edilmelerinin zorunlu olduğunu ifade

etmiştir¹¹. Yargılamanın etkin bir şekilde yürütülmesi, tarafların iddia ve savunmalarını yapabilmeleri ve yargılamaya ilişkin delillerin yargılamaya dâhil edilmesinde tebligat önem arz etmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin mükellefe usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Mükellefin yasal haklarını kullanabilmesi için hakkında yapılan işlemde haberdar olması gerekmektedir. Bu da ancak usulüne uygun olarak yapılacak tebligat ile mümkün olacaktır (Ayyıldırım, 2018: 44).

Savunma hakkı, hukuki dinlenilme hakkı, mahkemeye erişim hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, silahların eşitliği gibi hakları bünyesinde barındıran adil yargılanma hakkının korunması ancak usulüne uygun olarak yapılacak tebligat ile sağlanacaktır.

1.4.1. Hukuki Dinlenilme Hakkı

Hukuki dinlenilme hakkı, yargılamaya ilişkin olarak taraflara kendilerini ifade etme imkânının verilmesidir. HMK'nın 27'nci maddesine göre davanın tarafları, davaya müdahil olanlar ve davanın diğer ilgililerinin kendi hakları ile ilgili olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip oldukları ifade edilmiştir (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Md. 27).

Hukuki dinlenilme hakkı temel bir insan hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır. Yargılama süresi boyunca tarafların bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu bilgilendirme ancak usulüne uygun olarak yapılacak bir tebligat ile mümkündür. Hukuki dinlenilme hakkının anlam kazanabilmesi için yargılamaya ilişkin taraf teşkilinin ve diğer ilgililerin bilgilendirilmiş olması gerekmektedir.

Muhatabın kendisine yöneltilen iddialara ilişkin savunma yapabilmesi için davadan haberdar olması gerekmektedir. Kendisi hakkında dava olup olmadığı veya davanın içeriği hakkında bilgisi bulunmayan muhatabın etkili olarak savunma yapması da zor olmaktadır (Ruhi ve Ruhi, 2021: 23).

Yargıtay konuya ilişkin vermiş olduğu bir kararında davanın taraflarının, müdahillerin ve davaya ilişkin diğer ilgili kişilerin kendi haklarıyla bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip olduklarını, bu hakkın yargılamaya ilişkin bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkının, mahkemenin yapılan açıklamaları dikkate

¹¹ Yar. 3. HD 16.01.2018 tarih ve E. 2018/8032, K. 2019/166 sayılı Karar.

olarak değerlendirme yapması gerektiğinin ve verilen kararların somut ve açık olmasını içerdiğini ifade etmiştir¹². Hukuki dinlenilme hakkı Anayasa'nın 36'ncı maddesinde ve AİHS'in 6'ncı maddesinde ifade edilen adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak varlık kazanmıştır. Dolayısıyla bu hak adil yargılanma hakkı içerisinde varlık kazanmış ve korunmaktadır.

1.4.2. Savunma Hakkı

Savunma hakkı, hukuki dinlenilme hakkının bir parçası olarak kişinin yargılamaya ilişkin olarak kendisine yöneltilen iddialara karşı veya hakkında tesis edilen hukuki işlemlere karşı kendisini ifade ettiği ve delilleri sunma imkânına sahip olmasıdır. Savunma hakkı, çelişmeli yargılama ilkesinin geçerli olduğu adli, idari tüm davalarda geçerli bir ilkedir (Ayyıldırım, 2018: 47).

Savunma hakkı ilkesi AİHS'in 6'ncı maddesinde sayılmış ve uluslararası düzeyde koruma altına alınmıştır. Savunma hakkının kullanılabilmesi için öncelikle muhatabın kendisine yöneltilen iddialardan veya tesis edilen hukuki işlemde haberdar edilmesi gerekmektedir. Savunma hakkının gereği olarak bireylerin yargılamaya ilişkin bilgi ve belgelere erişme ve bunları inceleme hakkı da bulunmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkeme bir kararında savunma hakkını "kişinin beraat etmesini ya da cezasının azaltılmasında etkili olabilecek delil niteliğindeki bilgi veya belgelere erişebilmesi, gerekçeli kararın kişiye tebliğ edilmesi ve yargılamadaki esaslı değişikliklerden haberdar edilmesi sağlanacak kolaylıklardır" şeklinde ifade etmiştir¹³.

Vergi hukukunda idare kamu gücü üstünlüğünü haiz olarak idari işlem tesis etmektedir. Tesis edilen idari işlemde mükellefin haberdar olması ise ancak usulüne uygun olarak yapılacak bir tebligat ile mümkün olmaktadır. Vergi idaresinin yapmış olduğu incelemeler neticesinde mükellefin vergi kaçırdığına kanaat getirmesi halinde söz konusu işlemler için vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir. VUK'un 35'inci maddesinde ihbarnamenin muhteviyatı belirtilmiştir. İhbarnamenin hangi bilgileri içereceği ve ihbarname ile birlikte hangi vesikaların ek yapılacağı hüküm altına alınmıştır (VUK, Md. 35/son). Buna göre ihbarnamenin

¹² Yar. 22. HD 26.03.2019 tarih ve E. 2017/20901, K. 2019/6558 sayılı Karar.

¹³ AYM Birinci Bölüm 28.01.2021 tarih ve 2018/33546 sayılı Metin Duran başvurusu. Benzer karar için bkz. AYM Birinci Bölüm 28.01.2021 tarih ve 2018/35088 sayılı Cengiz Mutlu başvurusu.

dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararlarının, vergi inceleme raporlarının; öte yandan ihbarname denetim tutanağına istinaden düzenlenmiş ise bu denetim tutanağı veya düzeltme fişine istinaden düzenlenmiş ise bu düzeltme fişinin ihbarnameye ek yapılarak mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Mükellefin yasal haklarını kullanabilmesi için hakkında tesis edilen işlemin dayanaklarını bilmesi savunma hakkının etkin olarak kullanılabilmesi açısından önem arz etmektedir.

İhbarnamenin dayanağı olan vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilip edilmemesi konusunda yargı yerleri arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır. Danıştay'ın yerleşik kararlarına göre vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi halinde VUK'un 108'inci maddesinde sayılan esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmekteydi. Özellikle mükellefin savunma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle yargı yerleri yapılan başvurularda mükellefin lehine karar vermekteydiler¹⁴. Öte yandan bazı yargı yerleri ise vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olmadığını kabul etmekteydiler¹⁵. İkinci görüşü savunan yargı yerlerinin temel argümanı ise yargılama sırasında ara karar ile idarenin söz konusu vergi tekniği raporunu mahkemeye ibraz ettiği ve mükellefin mahkeme yoluyla söz konusu rapora erişebildiği dolayısıyla savunma hakkının ihlal edilmediği yönündedir.

Yargı yerleri arasındaki bu görüş ayrılıkları ile ilgili olarak Danıştay, Gaziantep BİM Başkanlar Kurulu'nun 20.02.2019 tarih ve E. 2019/11, K. 2019/11 sayılı başvurusu üzerine *mükellefler adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olmadığına* hükmetmiştir¹⁶. Danıştay kararına bakıldığında özellikle vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmese dahi yargılama sürecinde ara karar ile idarece mahkemeye sunulduğu bu nedenle savunma hakkının ihlal edilmediği görüşüyle böyle bir karar ortaya çıktığı görülmektedir. Öte yandan Danıştay, yukarıda anılan kararında AİHM'in bir yargılamanın adil olup olmadığının değerlendirilmesinde yargılama sürecinin kümülâtif olarak dikkate aldığı gerekçesiyle yargılama aşamasında mükellefin

¹⁴ Dan. 7. D. 30.06.2016 tarih ve E. 2013/4184, K. 2016/3549; Dan. 4. D. 10.06.2015 tarih ve E. 2015/497, K. 2015/3174 sayılı kararlar.

¹⁵ Dan. VDDK 08.05.2019 tarih ve E. 2019/344, K. 2019/341; Dan. VDDK 03.10.2018 tarih ve E. 2018/355, K. 2018/643; Dan. 4. D. 08.03.2018 tarih ve E. 2015/10505, K. 2018/2373 sayılı kararlar.

¹⁶ Dan. VDDK 19.02.2020 tarih ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı karar.

mahkeme yoluyla da olsa söz konusu vergi tekniği raporuna erişebildiği, bu nedenle de savunma hakkının ihlal edilmediği görüşünü kabul etmiştir.

Mevcut durumda verilen kararlar¹⁷ Danıştay'ın görüşüne paralel olsa da bu kararın mükellefin savunma hakkını zedeleyeceği kanaatindeyiz. şöyle ki usulüne uygun olarak yapılan tebliğ ile birlikte mükellef idari zm yollarına başvurabilmektedir. Örneğin mükellef VUK'un 376'ncı maddesi kapsamında indirim hakkından yararlanabilir veya uzlaşma yolunu tercih edebilir. Vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmesi halinde mükellef kendisine isnat edilen hususlar hakkında bilgi sahibi olacak ve buna göre bir karar verecektir(Candan, 2021a). Bu durumda gereksiz yere dava açılmamış olacak ve yargının iş yükü de bu durumda artmayacaktır. Öte yandan vergi tekniği raporuna ancak yargılama aşamasında ulaşma imkn bulunan mükellefin etkili bir savunma yapması daha uzun süre alacaktır. Bu durumda da yine yargılama süreci uzayacaktır.

1.4.3. Mahkemeye Erişim Hakkı

Mahkemeye erişim hakkı, adil yargılama hakkının korunmasının ve kullanılmasının bir ön koşuludur. 1982 Anayasası'nın 36'ncı maddesinde herkesin davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılama hakkına sahip olduğu, 40/2 maddesinde devletin işlemlerinde bireylerin işleme karşı hangi kanun yolları ve mercilere hangi sürelerde başvuracağı, 125'inci maddesinde de idarenin tesis ettiği her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. AİHS'in 6/1'de mahkemeye erişim hakkı doğrudan düzenlenmemiş olmakla birlikte adil yargılanma hakkının tamamlayıcı bir unsuru olarak bu hak da kabul edilmiřtir¹⁸(ayan, 2016: 236).

Mahkemeye erişim hakkı hak arama hürriyetinin doğal bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Mahkemeye erişim hakkı hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkelerinin var olabilmesi için gereklidir. Bilindiği gibi hukuk devleti sadece hukuk kurallarına bağlı devlet olarak değil aynı zamanda bireylerin haklarının ihlal edilmesi halinde yargısal denetim güvencesinin de olması gerektiğini kabul etmektedir (ayan, 2016: 236).

¹⁷ Dan. 4. D. 23.12.2020 tarih ve E. 2018/2691, K. 2020/6118; Dan. 9. D. 28.01.2021 tarih ve E. 2019/3865, K. 2021/363; Dan. 9. D. 25.02.2021 tarih ve E. 2018/4186, K. 2021/1281 sayılı kararlar.

¹⁸ AYM İkinici Bölümü 24.02.2021 tarih ve 2018/26844 sayılı Başvuru (19 No.lu paragraf).

Mahkemeye erişim hakkı bireylerin kendi aralarında veya idare ile aralarında ortaya çıkan bir uyuşmazlığın mahkeme önüne taşınmasını ve hukuka uygun bir karar verilmesini isteme hakkı olarak ifade edilebilir¹⁹. Davanın bir mahkeme önünde görülmesi ve bireylerin adil yargılama hakkından yararlanabilmeleri için öncelikle iddia ve savunmalarını ortaya koyma imkânlarının bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla dava yoksa adil yargılanma hakkının sağladığı imkânlardan yararlanma da olmayacaktır²⁰.

Bu kısa açıklamalardan sonra mahkemeye erişim hakkı ve tebligat ilişkisine baktığımızda tebligatın bilgilendirme, haber verme yönü burada karışımıza çıkmaktadır. Tebligat işleminin bu yönüne baktığımızda kişi kendisi hakkında tesis edilen işleme karşı yargı yoluna gidebileceği gibi idari başvuru yoluna da gidebilir. Tebligatın belgelendirme özelliği ise bir usul işlemi olarak mahkemeye başvuru noktasında usul yönünden bir eksiklik olup olmadığı konusunda önem arz etmektedir. Örnek verecek olursak kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen bir mükellef tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkına sahiptir. Bu 30 günlük süre hak düşürücü nitelikte olduğundan ilgili mahkemece başvuru esnasında dilekçe üzerinde yapılan ilk incelemede İYUK'un 14/3-e maddesi uyarınca süresinde başvuru yapıp yapılmadığı incelenmektedir. Yapılan başvuru süresini aşmış ise bu durumda aynı Kanun'un 15/1-b maddesi uyarınca davanın süre aşımı sebebiyle davanın reddine karar verilecektir (Candan, 2020: 597, 605). Mahkeme burada dilekçeyi incelerken davanın süresinde açılıp açılmadığına karar verme noktasında tebliğ tarihine bakacaktır. Burada tebliğ tarihi mükellefe usulüne uygun olarak yapılan tebligat vesikası üzerinden tespit edilecektir. Mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmemesi için VUK hükümlerine göre tebligat vesikasının düzenlenmesi ve tebliğ edilmesi gerekmektedir. Örnek verecek olursak düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinde tarhiyat işlemine karşı hangi kanun yollarına, hangi makama ve hangi sürelerde itiraz edileceğine ilişkin bilgi olmaması halinde mükellefin mahkemeye erişim hakkı ihlal edilmiş olacaktır. Öte yandan tebliğ vesikasının Kanunda belirtilen tebliğ hükümlerine uygun olarak tebliğ edilmesi

¹⁹ AYM Genel Kurulu 17.03.2021 tarih ve 2018/34064 sayılı Başvuru (34 No.lu paragraf).

²⁰ AYM İkinci Bölümü 24.02.2021 tarih ve 2018/17191 sayılı Başvuru (41 No.lu paragraf).

gerekmektedir. Usule aykırı olarak yapılan tebliğ işlemi açıkça mahkemeye erişim hakkının ihlali anlamına gelecektir²¹.

AYM konuya ilişkin bir kararında kişinin kendisine yapılan tebligatın geçerli olup olmadığı, TK'nın 32'nci maddesine göre başvuru hakkının tebligatı öğrendiği tarihe göre temyiz talebinin süresinde yapılıp yapılmadığı ilişkin iddiaların Yargıtay kararında değerlendirilmeden başvuru hakkının dilekçesinin karar düzeltme niteliğinde olduğu kabul edilerek iş mahkemelerince verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilemeyeceği yönünde yapılan yorumun hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesi bağlamında öngörülebilirlik sınırları içerisinde olmadığını bu nedenle bireyin mahkemeye başvurusunu aşırı şekilde zorlaştırdığı veya imkânsız hale getirdiği gerekçesiyle başvuru hakkının mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini kabul etmiştir²².

AYM bir başka kararında da BİM tarafından başvuru hakkının iddiaları çerçevesinde itiraza konu tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığına yönelik herhangi bir araştırmaya girmeksizin veya değerlendirme yapmaksızın uyuşmazlık konusu itiraz süresini tebligattaki tebliğ tarihinden itibaren başlatması hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri açısından öngörülebilirlik sınırlarını aştığı ve başvuru hakkının mahkemeye erişim hakkını ölçsüz bir şekilde kısıtladığı gerekçesiyle hak ihlali olduğuna hükmetmiştir²³.

İdarece tesis edilen işlemlere karşı işlemin muhataplarının tebliğ tarihinden itibaren kanunda belirtilen süreler dâhilinde işleme karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Dava açma süresi tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Dava açma süresinin hesaplanmasında ne çok şekilci olunmalı ne de aşırı esnek davranılmalıdır. Aşırı şekilci bir yaklaşım bireyin temel hakkı olan mahkemeye erişim hakkını ihlal ederken, aşırı esnek davranılması ise hukuk düzeninin bozulmasına, idari işlemler açısından temel amaç olan kamu yararının zarar görmesine neden olacaktır. AYM bir kararında, başvurucuya atama işleminin yazılı bildirim ile yapılmasına rağmen söz konusu atamaların yazılı bildirim öncesinde ilan yoluyla yapıldığı ve başvuru hakkının başka yollarla atama işlemini öğrendiği, bu nedenle itiraz başvurusunun süre aşımı nedeniyle

²¹ AYM İkinci Bölümü 12.03.2015 tarih ve 2013/5949 sayılı Başvuru (58 No.lu paragraf).

²² AYM İkinci Bölümü 14.04.2016 tarih ve 2013/6102 sayılı Başvuru (66 No.lu paragraf).

²³ AYM Birinci Bölümü 25.10.2017 tarih ve 2014/7805 sayılı Başvurusu (73 No.lu paragraf).

reddine karar verilmesinin hukuka uygun olmadığı ifade edilmiştir²⁴. Söz konusu kararda idari işlemlerin ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren itiraz süresinin başlayacağı bunun hem Anayasa'nın 125'inci maddesinde hem de diğer usul kanunlarında açıkça ifade edildiği belirtilmektedir. AYM, buna rağmen ilk derece mahkemesinin yazılı bildirim tarihini değil ilan tarihini kabul ederek başvuruyu süre aşımı yönünden reddetmesini, başvuruçunun mahkemeye erişim hakkının ihlaliolarak kabul etmiştir. AYM konuya ilişkin bir başka kararında ise yazılı tebliğ öncesi muhatabın UYAP evrak işlem kütüğünden daha önce öğrendiğini tespit edildiği ve öğrenme tarihi itibarıyla dava açma süresinin başladığı kabul edilerek yapılan bireysel başvuruyu süre aşımı yönünden reddine hükmetmiştir²⁵.

1.4.4. Silahların Eşitliği İlkesi

Silahların eşitliği ilkesi, yargılama sürecinde taraflar arasında hakkaniyete uygun dengenin sağlanmasını ifade etmektedir. Bu ilke, mahkeme önünde sahip olunan hak ve katlanılan yükümlülükler açısından taraflar arasında eşitliğin tesis edilmesi ve bu durumun yargılamanın her aşamasında olması gerektiğini ifade eder (Başpınar, 2010: 4).

AYM ise silahların eşitliği ilkesini, usuli haklar bakımından davanın taraflarının aynı şartlara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını mahkeme önünde makul bir şekilde sunma imkânına sahip olunması olarak ifade etmektedir²⁶.

Silahların eşitliği ilkesi, yargılama süresince tarafların usule ilişkin her konuda eşit haklara sahip olduklarını kabul etmektedir. Bu ilke davaya ilişkin delillerin elde edilmesi ve tartışılması, dosyaya erişilmesi ve dosyadan örnek alınabilmesi, iddialara ilişkin tarafların savunma yapabilmeleri için zamanında haberdar edilmelerini²⁷ içermektedir (Ayyıldırım, 2018: 52; Kaplan, 2009: 3).

Silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesi, taraflardan birinin ortaya attığı iddia ve mahkemeye sunduğu delillerin diğer tarafın bilgisine sunulması ve savunma yapmasına imkân tanınması halinde ancak anlam kazanmış olacaktır. AYM kararında

²⁴ AYM Birinci Bölümü 07.11.2013 tarih ve 2012/660 sayılı Başvuru (60-74 No.lu paragraflar).

²⁵ AYM Birinci Bölümü 23.11.2021 tarih ve 2019/21781 sayılı Başvuru.

²⁶ AYM Birinci Bölümü 03.12.2020 tarih ve 2018/17680 sayılı Başvuru (34 No.lu paragraf).

²⁷ AYM İkinci Bölümü 10.06.2020 tarih ve 2016/64727 sayılı Başvuru (34-38 No.lu paragraflar).

davaya ilişkin olarak sunulan delilleri değerlendirme ve bu delillerin davaya ilişkin olup olmadığının karar verme yetkisinin kural olarak yargılamayı yapan mahkemede olduğu, ancak mahkemenin mahkûmiyete gerekçe gösterilen delillerin varlığı yönünden sadece katılanın beyanlarını ve iddia makamının gösterdiği delilleri dikkate alması ve başvuruçunun aynı delillerin aksini ispat etmek amacıyla sunduğu delillerin incelenmemesi nedeniyle başvuruçunun katılan ve iddia makamı karşısında dezavantajlı duruma düşürüldüğü bu nedenle silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiğine dikkat çekilmiştir²⁸.

Silahların eşitliği ilkesinin somut olarak ortaya çıktığı alanlardan birisi de tebligattır. Muhatabın kendisi hakkında tesis edilen idari işlemde ve ilgisi bulunan davadan haberdar edilmesi savunma hakkını kullanabilmesine imkân vermektedir. Muhatabın etkin bir savunma yaparak haklarını koruyabilmesi için gerek iddia makamının gerekse diğer tarafın iddia ve delillerinin neler olduğunu bilmesi gerekmektedir. Muhatabın savunma hakkını kullanabilmesi, yargılamanın hakkaniyetli bir şekilde sonuca varması açısından zamanında ve usulüne uygun olarak yapılacak bir tebligat ile mümkün olacaktır. Öte yandan taraflardan birinin diğerine göre yargılamaya ilişkin daha fazla bilgi sahibi olması, bilgi ve belgelere erişiminin olması AYM'nin tanımında belirtildiği gibi usuli olarak tarafların eşit olmadığını ortaya koymaktadır.

Vergi hukuku açısından bakacak olursak mükellef hakkında düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesi sürecinde ihbarnamenin dayanağı vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı ve vergi tekniği raporunun da ihbarnameye eklenmesi mükellefin etkin bir savunma yapabilmesi ve yargılama sürecinde silahların eşitliği ilkesinin anlam kazanması açısından son derece önemlidir. Şöyle ki mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda kendisine isnat edilen suçları ve idarece yapılan tespitleri bilmeden mükellefin idare karşısında etkili bir savunma yapması beklenemez.

Adil yargılanma hakkının güvencelerinden olan silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkeleri mutlak değildir. Bazı durumlarda bu ilkeler ile anayasal ilkeler çatışabilmektedir. Bu durumu bir örnek üzerinden anlatmak gerekirse mükellef hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma nedeniyle vergi

²⁸ AYM Birinci Bölümü 17.07.2018 tarih ve 2015/13089 sayılı Başvuru (35 No.lu paragraf).

incelemesi yapılması neticesinde düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri ile birlikte düzenlenen vergi inceleme raporları da mükellefe tebliğ edilmektedir. Ancak kullanıcı olan mükellefe fatura düzenleyen mükellefe ait sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme incelemesine ait vergi tekniği raporu bu mükellefe tebliğ edilmemektedir. Nitekim VDKYönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre sahte belge düzenleyen mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu, sahte belge kullandığına ilişkin tespitler bulunan mükellefler ile ilgili sahte belge kullanmaktan dolayı düzenlenen vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz ve sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefe tebliğ edilmemektedir. Öte yandan sahte belge kullanmadan dolayı düzenlenen vergi inceleme raporlarında vergi tekniği raporunda tespit edilen hususlara ayrıntılı olarak yer verilmektedir²⁹(Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Md. 53).

Bu örnekte sahte belge kullanan mükellefe düzenlenen vergi inceleme raporlarının dayanağı olan vergi tekniği raporu tebliğ edilmemekle mükellef açısından silahların eşitliği ilkesi ihlal edilmiş gözükmemektedir. Öte yandan sahte belge düzenleyene ait vergi tekniği raporu sahte belge kullanan mükellefe tebliğ edilmesi halinde ise bu mükellef açısından da vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır. Böyle bir çatışma durumuna ilişkin olarak AYM bazı hallerde daha üstün nitelikteki kamusal yararın gözetilmesi ve bu ilkelerin gereklerinin belli ölçülerde yumuşatılması ve bu ilkelere aykırı tedbirler alınabileceğini ifade etmiştir. Örneğimizde vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi halinde mükellefın 1982 Anayasası'nın 20/3 maddesinde yer alan özel hayatın bir parçası olan kişisel verilerin (mali veriler) hukuka aykırı olarak üçüncü kişilerin eline geçmesine neden olacak ve özel hayatın gizliliği ihlal edilmiş olacaktır. Mahkeme kararına göre sahte belge düzenleyen mükellefe ait vergi tekniği raporunun sahte belge kullanan mükellefe tebliğ edilmeyerek her ne kadar silahların eşitliği ilkesi ihlal edilmiş olsa da daha üstün bir kamusal yarar olarak özel hayatın gizliliği korunmuş olacaktır³⁰.

²⁹ 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁰ AYM İkinci Bölüm 10.06.2020 tarih ve 2016/64727 sayılı Başvuru (33 No.lu paragraf)

1.4.5. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

“*Geciken adalet, adalet değildir.*”³¹özdeyişinde başka hiçbir açıklamaya gerek kalmayacak şekilde açıkça belirtildiği gibi adalet zamanında tesis edilmelidir (Keskin, 2018: 392; Pınar, 2015: 366). Makul sürede yargılanma hakkı da adil yargılanma hakkının tamamlayıcı bir unsurudur. Hukuk devletinin bir gereği de bireylere hukuki güvenlik sağlamaktır. Bu hukuki güvenlik aynı zamanda açılan bir davanın makul bir sürede sonuçlanmasını talep edebilme hakkını da vermektedir. Demokratik toplumlarda var olan hak arama özgürlüğünün sadece teorik düzlemde kalmayıp aynı zamanda pratikte de gerçekleşmesi bireylerin hukuk sistemine duyacağı güven ile paraleldir.

“Makul” kavramı *aşırı olmayan, uygun, elverişli* gibi anlamlarda kullanılmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2021b). Bu hak bireylerin yargılama işlemlerinin etkin bir şekilde yapılmasını, haklarının sürüncemede kalmamasını amaç edinmiştir (Tatlıdil, 2019: 14). 1982 Anayasası’nın 141’inci maddesinde davaların mümkün olan en kısa sürede – süratle- sonuçlandırılması gerektiği ifade edilmiştir. AİHS’in 6’ncı maddesinde de özetle; herkesin yargı önündeki başvurusunun bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından makul bir süre içerisinde görülmesini isteme hakkının bulunduğu ifade edilmiştir.

Makul süreden anlaşılması gerekenin ne olduğuna ilişkin gerek Anayasamızda gerekse AİHS’da bir tanım yapılmamıştır (Keskin, 2018: 395). Öte yandan Sözleşme makul sürede yargılanma hakkını adil yargılanma hakkının bir tamamlayıcı unsuru olarak görmektedir.

Makul sürenin hesaplanması noktasında da net bir zaman aralığı bulunmamaktadır. AİHM her davada geçerli mutlak bir süre belirlememiştir. Çünkü her davanın içeriği ve unsurları farklılık arz etmektedir. Öte yandan ülkemiz mevzuatında da makul sürenin hesaplanması noktasında net bir süre belirlenmemiştir (Keskin, 2018: 395).

Makul sürede yargılanma için net bir süre belirlenmemekle birlikte bir yargılamanın yapılmasında makul sürenin aşıp aşılmadığına ilişkin olarak bazı kriterler ortaya konulmuştur. Bunlar (Erhan Çiftçi, 2003: 94);

1. Somut olayın karmaşıklığı,

³¹ Latince: Delay in justice is injustice.

2. Yargı organlarından kaynaklanan bir kusur bulunup bulunmadığı,
3. Başvurucunun yargılamanın uzamasında kusuru olup olmadığı,

gibi hususlar makul sürenin aşılp aşılmadığının tespitinde kullanılmaktadır. Ülkemizde ise AYM kararlarına bakıldığında genel olarak yargılamada makul sürenin aşılp aşılmadığı hususunun tespitinde yargılamanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, davanın taraflarının ve yargı makamlarının yargılamadaki tutumları ve son olarak da başvurucunun yargılamanın hızlı sonuçlandırılmasında menfaatinin bulunup bulunmadığı kriterleri dikkate alınarak karar verilmektedir³². Dolayısıyla AYM'nin inceleme kriterleri ile AİHM kriterlerinin benzer olduğu sonucuna varılmaktadır.

Makul sürede yargılanma hakkına etki eden unsurlardan biri de tebligattır. Tebligat işlemleri birer usul işlemi olarak kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak yapılamayan tebliğ işlemleri kendisinden beklenen hukuki sonucun doğmamasına veya geç doğmasına neden olmaktadır. Özellikle yargı yerlerince çıkarılan tebligatlar usulüne uygun yapılmadığı takdirde yargılamanın uzamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla makul sürede yargılanma hakkı bu şekilde ihlal edilmektedir. Tebligat işlemlerinin usulsüz olmasında tebliğ vesikasının usulüne aykırı düzenlenmesi, tebliğ memurunun usulsüz tebliğ yapması gibi durumlar söz konusu olabilmektedir.

Tarafların kendi kusurlarından kaynaklanan nedenlerle tebliğ yapılamaması, usulsüz tebliğ yapılmasına neden olunması, tarafların tebliğin yapılamamasında kötü niyetli veya ihmalkâr davranışlarda bulunmaları yargı yerince dikkate alınarak karar verilmektedir (Ayyıldırım, 2018: 62). Nitekim Mahkeme bir kararında muhatabın kendisi ile ilgili olan mahkeme kararını almamak amacıyla ikametgâh adresini değiştirmesi sonucu davanın uzamasına sebebiyet verdiği gerekçesiyle makul sürede yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir (Ayyıldırım, 2018: 62).

Tebliğat işlemleri aynı zamanda makul sürenin hesaplanmasında da dikkate alınmaktadır. Makul sürede yargılanma hakkının ihlal edilmediğinin tespitinde sürenin başladığı ve bittiği nokta arasında fark diğer faktörler açısından değerlendirilmekte ve karar verilmektedir. Sürelerin başlama noktası olarak ceza

³² AYM İkinci Bölümü 27.01.2021 tarih ve 2019/18327 sayılı Başvuru (14 No.lu paragraf).

davaları, hukuk davaları ve idari davalar için farklı unsurlar olduğundan ayrı ayrı başlama ve bitiş tarihleri bulunmaktadır (Keskin, 2018: 396; Tatlıdil, 2019: 23).

Yargı yerlerince yapılan yargılamalarda kaynak yetersizliği gibi nedenlerle makul sürede yargılanma hakkının ihlal edilmesi halinde bu durum mazeret olarak kabul edilmemektedir. Şöyle ki Sözleşmeye taraf devletlerin bu hakkın yerine getirilmesi için her türlü imkanın sunulması, mevzuatın makul sürede yargılanma hakkını ihlal etmeyecek şekilde düzenlenmesi taraf devletlere bir görev olarak yüklenmiştir.

1.5. Tebligata İlişkin Yasal Düzenlemeler

1.5.1. Tebligat Kanunu

Türk hukuk sisteminde esas itibariyle tebliğ işlemleri 7201 sayılı Tebligat Kanunu³³ hükümlerine göre yapılmaktadır. Ancak özel Kanunda hüküm bulunması halinde Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca özel Kanun hükümleri geçerli olmaktadır (Özgen, 2018: 7).

Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesinde hangi kurumların bu Kanun uyarınca tebliğ yapmaya yetkili oldukları açıklanmıştır. Buna göre; adli ve idari mahkemeler, genel bütçeye dâhil kamu idareleri, bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, vakıf yükseköğretim kurumları (vakıf üniversiteleri), il özel idareleri, belediyeler, köyler ile barolar ve noterler gibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebligat yapmaya yetkili kılınmışlardır(Korkmaz, 2009: 28).

TK üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar; Kazai (mahkemeler) tebligatlar Kanun'un 34'üncü ve 44'üncü maddeleri arasında, idari tebligatlar Kanun'un 45'inci ve 49'uncu maddeleri arasında, mali nitelikteki tebliğler ise 50'nci ve 51'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Kazai tebligattan anlaşılması gereken Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan mahkemelerce yapılan tebligat işlemleridir. Dolayısıyla adli mahkemeler ve idari mahkemelerin tebligat işlemleri Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır.

³³ 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Tebliğat Kanunu'nun üçüncü bölümünde yer alan mali tebliğler *Sayıştay* tarafından yapılan tebliğler ve *diğer mali tebliğler* olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Sayıştay tarafından yapılan tebliğatlar bu Kanun hükümleri uyarınca, diğer mali tebliğler ise kendi özel kanunlarındaki hükümler uyarınca yapılmaktadır. Diğer mali tebliğatlar Kanun'un 51'inci maddesi uyarınca kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabidir. Vergilendirmeye ilişkin tebliğ işlemleri VUK hükümlerine göre yapılmakla birlikte Kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel Kanun niteliğinde bulunan Tebliğat Kanunu hükümleri uygulanacaktır (Özgen, 2018: 8).

İdari tebliğat ise kazai tebliğat ve mali tebliğat dışında kalan tebliğatlardır. İdari tebliğatlar da genel olarak Tebliğat Kanunu hükümlerine tabi olmakla birlikte kendi özel kanunlarında hüküm varsa öncelikle bu özel hükümler uygulanır. Özel Kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun hükümleri uygulanmaktadır.

1.5.2. Vergi Usul Kanunu

Türk hukuk sisteminde esas itibariyle tebliğ işlemlerinde Tebliğat Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte Kanun'un 51'inci maddesindeki *mali tebliğler kendi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde bu Kanun hükümlerine göre yapılır* hükmü uyarınca mali tebliğler VUK hükümlerine göre yapılmaktadır.

VUK'un 21'inci maddesinde tebliğ, vergilendirmeye ilişkin ve hüküm ifade eden hususların yetkili makam tarafından mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak ifade edilmiştir (VUK, Md. 21). Tanımda yer alan vergilendirmeye ilişkin işlemlerden tebliği gereken işlemlere baktığımızda bunlar mükellef nezdinde düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri, takdir komisyonu kararları, vergi incelemesine ilişkin raporlar, düzenlenen denetim tutanakları, düzeltme fişleri ve idari yaptırım niteliği bulunan resmi yazılardır (Korkmaz, 2009: 25).

VUK'ta tebliğe ilişkin hükümler 93 ve müteakip maddelerde düzenlenmiştir. Tebliğe ilişkin hükümler dört bölümde düzenlenmiştir. Buna göre birinci bölüm tebliğe ilişkin genel esasları, ikinci bölüm posta yoluyla tebliğ usul ve esaslarını, üçüncü bölüm ilan yoluyla tebliğe ilişkin esas ve usulleri, dördüncü bölüm ise diğer hususları düzenlemektedir.

Tebliğ işlemi esas işleme bağlı bir usul işlemidir. Asıl işlemin geçerlilik kazanması yani hüküm ifade edebilmesi usulüne uygun yapılacak bir tebliğ ile mümkündür. Nitekim VUK'un 108'inci maddesinde hatalı tebliğler düzenlenmiştir. Buna göre esasa etkili şekil hatası bulunan tebliğler hükümsüzdür. Esasa etkili şekil hatası bulunmayanlar ise hüküm ve sonuç doğuracaktır (Korkmaz, 2009: 26).

Vergilendirmeye ilişkin tebliğ işlemleri VUK hükümlerine göre yapılmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar neticesinde vergi mahkemesinde dava açılması halinde vergi yargılamasında İYUK'un 60'ınca maddesi uyarınca tebliğ işlemlerinde genel kanun olan Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

1.5.3. Diğer Mevzuatlardaki Düzenlemeler

Tebliğata ilişkin işlemler esas itibarıyla 7201 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmakla birlikte özel kanunlarda hüküm bulunması halinde özel kanun hükümleri uygulanmaktadır. Nitekim çalışma konumuz olan vergi hukukuna ilişkin tebliğ işlemleri VUK hükümlerine göre yapılmaktadır. Diğer mevzuatlarda yer alan tebliğe ilişkin hükümleri detaylı olarak açıklamanın çalışmamız açısından herhangi bir katkısı bulunmayacağından sadece mevzuat hükümleri başlıklar halinde sıralanacaktır. Bunlar (Ruhi ve Ruhi, 2021: 26-27);

1. 195 sayılı Basın İlan Kurumu Teşkiline Dair Kanun'un 33'üncü ve 51'inci maddeleri,
2. 1111 sayılı Askerlik Kanunu'nun 5'inci maddesi,
3. 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 56'ncı, 150'nci ve 183'üncü maddeleri,
4. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 21'inci ve 57'nci maddeleri,
5. 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemelerinin Kuruluşu ve İşleyişi Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesi,
6. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 78'inci maddesinin ikinci fıkrası,
7. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26'nci maddesinin üçüncü fıkrası ve 60'inci maddeleri,
8. 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nun 13'üncü maddesi,
9. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 36'nci, 37'nci, 38'inci, 38/A ve 235'inci maddeleri,

10. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumuna İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un 39'uncu maddesi,
11. 5941 sayılı Çek Kanunu'nun 5'inci maddesinin beşinci fıkrası,
12. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 438'inci maddesi.

BÖLÜM 2: 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİGAT

Çalışmanın bu bölümünde VUK'un 93 ve müteakip maddelerinde yer verilen tebligata ilişkin yasal düzenlemelere ayrıntılı olarak yer verilmiş olup özellikle çalışmanın hazırlandığı dönemde ortaya çıkan güncel gelişmeler çalışmaya aktarılmıştır. Ayrıca uygulamada ortaya çıkan sorunlara ilişkin olarak yargı kararları analiz edilerek değerlendirilmiştir. Tebligat işlemine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığınca uygulamaya yön vermeye yönelik tali nitelikteki düzenlemelere ayrıntılı ve örneklerle yer verilmiştir.

2.1. Tebligat İşlemine İlişkin Temel İlkeler

2.1.1. Mahremiyet İlkesi

Mahremiyet Arapça kökenli olup *gizlilik* anlamında kullanılmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2021a). Vergi hukuku açısından mahremiyet VUK'un 5'inci maddesinde yer almaktadır. Vergi mahremiyeti ilkesi uyarınca vergi işleri ile uğraşmakla görevli memurlar, vergi mükelleflerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken bilgileri görevleri sırasında ve görevlerinden ayrılışları dahi açıklayamazlar ve kendilerinin ya da başkalarının yararına kullanamazlar (Kaneti vd., 2019: 406).

Vergi mahremiyeti, mükelleflerin mali nitelikteki kişisel verilerini ihtiva ettiği için 1982 Anayasasının 20'nci maddesinde yer alan *Özel Hayatın Gizliliği* kapsamında anayasal bir hak olarak korunmaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal edenler özel hayatın gizliliğini ihlal etmiş olmaktadır.

Vergi güvenliğini tesis etmek için var olan vergi mahremiyeti, mükellefe ilişkin idare tarafından elde edilen bilgilerin üçüncü kişilerin eline geçmeyeceğine ilişkin mükellefe güven vermektedir. Vergi güvenliğinin sağlanması hukuki güvenlik ilkesinin varlığının da göstergesi olarak hukuk devleti ilkesinin sadece teorik değil aynı zamanda pratikte de var olduğu göstermektedir.

Vergi kanunları uyarınca tesis edilen bazı işlemlerin hüküm ifade edebilmesi için mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Nitekim VUK'un 21'inci maddesinde tebliğ, vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden hususların yetkili makam tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazıyla bildirilmesi şeklinde ifade edilmiştir.

Dolayısıyla mükellef veya ceza sorumlusu (mükellefin işyerinde bulunan memur veya müstahdemleri ile ikametgah adresinde bulunanlar, kanuni temsilci veya umumi vekil hariç) dışında ilgisi bulunmayan üçüncü kişiye tebliğ yapılması halinde vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olacaktır.

Mükellefe yapılan tebliğ evrakında mükellefin mali bilgileri, adres bilgileri, iletişim bilgileri bulunmaktadır. Bu bilgilerin mükellef haricinde üçüncü bir kişinin eline geçmesi halinde mükellef zor durumda kalacaktır. Bu nedenle vergi muamelelerine ilişkin tebligatların mahremiyet kuralları dikkate alınarak yapılması son derece önemlidir. Bilindiği üzere esasen tebligat işlemler posta yoluyla ve PTT personeli tarafından yapılmaktadır. 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 7'nci maddesinde PTT personeli posta hizmetlerinin güvenliğinden sorumlu tutulmuş, yine Posta Hizmetlerinin Sunulmasına İlişkin Yönetmeliğin 18'inci maddesinde de posta hizmetlerinde çalışan kişilerin sahip oldukları bilgileri açığa vurmamaları, gönderileri açmamaları, gönderilerin içlerinde ne olduğunu araştırmamaları, üçüncü kişilere bilgi vermemeleri ve üçüncü kişilerin bunları yapması, gönderilere el koymaları ve yok etmelerinin yasak olduğu ifade edilmiştir(Posta Hizmetleri Kanunu, Md. 7; Posta Hizmetlerinin Sunulmasına İlişkin Yönetmelik, Md. 18).

VUK'un 5'inci maddesinde sayılan kişilerin vergi mahremiyetini ihlal etmesi halinde aynı Kanun'un 362'nci maddesine göre vergi mahremiyetini ihlal suçsüz konusu olabilecektir. Öte yandan yine vergi ile ilişkili olarak AATUHK'nın 107'nci maddesinde de vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme yer almaktadır. Ancak bu Kanun'da VUK'un 362'nci maddesine herhangi bir atıf olmayıp doğrudan TCK'nın 239'uncu maddesi belirtilmiştir. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi halinde mükellefin maddi/manevi olarak da zarar görme ihtimali olduğundan, mahremiyeti ihlal edenler adli nitelikte suç işlemiş olacaklardır. Bu suçu işleyenler TCK'nın 239'uncu maddesi uyarınca cezalandırılmaktadır (Acar, 2020: 674).

2.1.2. Şekle ve Usule Bağlılık İlkesi

Şekil idari işlemlerin somut olarak ortaya konulmasını, usul ise idari işlemlerin yapılışında izlenen yolları ifade etmektedir (Ayyıldırım, 2018: 90). İdari işlemlerin tesis edilmeleri belirli şekil ve usul şartlarına bağlıdır. Örneğin vergilendirme işlemlerinde sürecin başlaması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Yine vergilendirme

sürecinin tamamlanabilmesi için usulüne uygun olarak yapılan işlemin mükellefe yine usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Nitekim VUK'un 108'inci maddesinde belirli şekil hatası bulunan tebliğ evrakının hüküm doğurmayacağı, geçersiz olacağı ifade edilmiştir. Usul ve şekil şartları idari işlemlerin tamamlayıcı ve geçerlilik unsurları olarak önem arz etmektedir.

İdari işlemlerin belirli şekil şartları ve usullerle sınırlandırılması idarenin sorumluluğunun var olduğunu ve iş ve işlemlerinde daha ihtiyatlı olunması gerektiğini ifade eder. Bir diğer husus idarenin işlemlerinin önceden bilinebilir usul ve şekil şartlarına tabi olması aynı zamanda hukuki belirlilik ilkesinin de doğal bir sonucudur (Ayyıldırım, 2018: 90).

İdarenin şekil ve usul şartlarına uygun olarak işlem tesis etmesi aynı zamanda işleme muhatap olanların kanuni haklarını kullanmasına da imkân vermektedir. Nitekim 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olduğu, dava açma süresinin yazılı bildirim ile başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla idarenin işlemlerinde belirli şekil ve usul şartlarına bağlı olması muhataplarının haklarını kullanması için önem arz etmektedir.

Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde uymakla mükellef olduğu usul ve esaslar bulunmaktadır. Vergilendirme sürecinin başladığı vergiyi doğuran olaydan sürecin son bulduğu tahsil aşamasına kadar vergi idaresi kanunlarda belirtilen şekil ve usul şartlarıyla bağlıdır. Şekil ve usul şartlarının varlığı idarenin keyfi uygulama yapmasının önünde en büyük engel olmakla birlikte mükelleflere de hukuki güvenlik sağlamaktadır.

Vergilendirme sürecinin önemli bir aşaması olan tebliğ, idari işlemin hüküm ifade edebilmesi için mükellefin bilgilendirilmesidir. VUK'un 21'inci maddesinde tebliğ, hukuksal sonuç doğuracak vergilendirmeye ilişkin olarak belgelerin mükellefe, sorumluya ya da ilgisine iletilmesidir (Kaneti vd., 2019: 191). VUK'un 108'inci maddesinde esasa etkili olan ve olmayan şekil hataları sayılmıştır. Esasa etkili bir şekil hatası var ise tebliğ geçersiz olacak ve hüküm ifade etmeyecektir. Esasa etkili şekil hatalarına baktığımızda mükellefin adının yazılmamış olması, vergi türünün veya vergi miktarının yazılmamış olması, evrakın kanunen yetkili olamayan makam tarafından düzenlenmiş olması, vergi mahkemesinde dava açma süresinin belirtilmemesi durumlarında tebliğ evrakı esasa etkili bir şekil hatası barındırdığından geçersiz

olacaktır. Örneğin Topçumeydanı Vergi Dairesi Müdürlüğünce mükellefi X adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinde vergi mahkemesine dava açma süresinin belirtilmemiş olması esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmektedir.

Şekil şartlarına aykırı olarak yapılan tebliğ işlemleri tek başına dava konusu yapılmaya dahi asil işlemi kusurlu hale getirmektedir³⁴. Asıl işlemin iptali yönünde açılan davada tebliğ işleminin usulsüz yapıldığı gerekçesiyle mükellef lehine karar verilmektedir. Örneğin ihbarnamenin dayanağı takdir komisyonu kararlarının, düzeltme fişinin veya denetim tutanağının ihbarnamaya ek yapılmaması esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmektedir. Çalışmamızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak da açıkladığımız üzere bu tür eksiklikler mükellefin savunma hakkını ihlal etmektedir. Nitekim konuya ilişkin Danıştay kararları da bu yöndedir³⁵.

Esasa etkili şekil hatalarının yanında aynı maddede esasa etkili olmayan şekil hataları da düzenlenmiştir. Esasa etkili olmayan şekil hatasının varlığı işlemin geçerliliğine herhangi bir etkisi yoktur. Yapılan işlemi geçersiz kılmaz ve tebliğ işlemi hüküm ve sonuç doğurmaktadır. Danıştay bir kararında ihbarname üzerinde bilgilerine yer verilen şirketin türünün hatalı yazılmasının işlemin esasına etki eden bir şekil hatası olarak kabul etmemiştir³⁶.

Sonuç olarak vergi idaresinin tesis ettiği idari işlemleri mükelleflere veya kanunen mükellef adına hareket etmeye yetkili muhataplara kanunda öngörülen şekil ve usul şartlarına bağlı olarak tebliğ etmesi gerekmektedir. Usul ve şekil şartlarının varlığı mükelleflerin kendilerini hukuki yönden güvende hissetmelerini sağlayacaktır. Öte yandan yasal haklarını kullanabilmeleri de yine usulüne uygun olarak düzenlenmiş evrakın usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi ile mümkün olacaktır.

2.1.3. Yazılılık İlkesi

1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu ifade edildikten sonra idari işleme muhatap olanların dava haklarının yazılı bildirim ile başlayacağı hüküm altına alınmıştır. İdari işlemin yazılı olması belgelendirme açısından bir ispat aracı olarak da önem kazanmaktadır. Nitekim

³⁴ Dan. 4. D. 07.10.1999 tarih ve E. 1998/4783, K. 1999/3374 sayılı Karar.

³⁵ Dan. 7. D. 12.02.1998 tarih ve E. 1997/2709, K. 1998/405 sayılı Karar.

³⁶ Dan. 4. D. 08.03.1995 tarih ve E. 1994/1343, K. 1995/970 sayılı Karar.

“Söz uçar yazı kalır” özdeyişi de yazılı işlemlerin önemini ortaya koymaktadır. Özel hukuk ilişkilerinin aksine kamu hukukunda özellikle idare hukukunda idarenin uymakla yükümlü olduğu kurallar bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi de idari işlemlerin yazılı olması ve muhatabına yazı ile bildirilmesidir.

Vergilendirme işlemleri birer idari işlem olarak idare hukuku kurallarına tabidir. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin tesis edilmesinde vergi idaresi belirli kaidelerle hareket etmekle yükümlüdür. Vergilendirme sürecinin temel unsurlarından birisi de mükellef hakkında tesis edilen işlemlerin mükellefe bildirilmesi yani tebliğ edilmesidir. Tebliğ, VUK’un 21’inci maddesinde vergilendirmeye ilişkin işlemlerin mükellefe veya kanunen mükellef adına hareket etmeye yetkili kılınmış kimselere yazılı olarak bildirilmesi olarak tanımlanmıştır (VUK, Md. 21).

VUK’ta tebligata ilişkin hükümler 93’üncü ve müteakip maddelerde düzenlenmiştir. Yapılacak tebliğ işleminde tebligata konu vesikanın düzenlenmesinden tebliğ usulüne kadar tüm aşamaların yazılı olması yazılılık ilkesinin doğal bir sonucudur. Örneğin ilan yoluyla tebligatta ilan yazısının vergi dairesinin ilan panosunda asılması, ilanın yerel, ulusal gazetede yapılması veya ilan örneğinin mükellefin adresinin kayıtlı bulunduğu mahalle muhtarlığına gönderilmesi işlemlerinin yazılı olarak yapılması bu ilkenin doğal bir sonucudur.

Yazılılık, tesis edilen idari işlemin ispat edilmesinde etkili olan bir ilkedir. Öte yandan günümüz teknolojik gelişmelerine paralel olarak işlemlerin birçoğu elektronik ortamda düzenlenmekte, elektronik ortamda imzalanmakta³⁷ ve aynı şekilde elektronik ortamda da tebliğ³⁸ edilmektedir. Elektronik ortamda tebligat yapılması kâğıt ortamında yapılan tebligata göre gerek zaman açısından gerekse ispat etme işlevi açısından oldukça yararlıdır. Özellikle elektronik tebligatta imzayı inkâr etme ve adreste bulunamama gibi durumlar söz konusu olmamaktadır. Bu bağlamda ispatlama açısından oldukça elverişlidir.

³⁷ 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun 5’inci maddesine göre elektronik imza el ile atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğurmaktadır.

³⁸ 213 sayılı VUK’na eklenen 107/A maddesi ile beraber mükelleflere elektronik ortamda tebliğ yapılabilmektedir.

2.1.4. Sonuca Ulaşma İlkesi

Tebliğat işlemine egemen olan ilkelerden bir tanesi de sonuca ulaşma ilkesidir. Sonuca ulaşma ilkesi kısaca her şeye rağmen tebliğat yapılabilmesidir (Ayyıldırım, 2018: 95). Hem Tebliğat Kanunu'nda hem de VUK'ta tebliğat işleminin sonuca varması açısından alternatif tebliğ yöntemleri uygulanmaktadır. Vergi hukuku açısından özellikle yapılan tarhiyat işlemleri için zamanaşımı gibi süreler bulunduğundan tebliğatın belirli bir sürede yapılması gerekmektedir. VUK'un 114'üncü maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergi ve cezaların zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır (VUK, Md. 114).

Vergi idaresinin tek bir yöntemle tebliğat yapması halinde sonuca ulaşma ilkesinin gerçekleşmesi zor olacaktır. Bu nedenle VUK'ta birden fazla tebliğat yöntemi bulunmaktadır. Kanun'un 93 ve müteakip maddelerinde tebliğat ile ilgili olarak hangi yöntemin kullanılacağı, kullanılacak yöntemle ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Kanun'a göre posta yoluyla tebliğat yapılmakla birlikte adresi bilinmeyen mükelleflere ilişkin olarak Kanun'da belirtilen şartların oluşması halinde ilan yoluyla da tebliğat yapılabilmektedir. VUK'ta; posta yoluyla, memur eliyle, dairede veya komisyonda, elektronik ortamda ve ilan yoluyla tebliğat yöntemleri bulunmaktadır³⁹.

Tebliğatın sonuca ulaşması için sadece tebliğ edilmiş olması gerekmez aynı zamanda yapılan işlemin Kanun'da belirtilen usul ve esaslara uygun olarak da yapılması gerekmektedir. VUK'un 108'inci maddesinde esasa etkili olan ve olmayan şekil hatalarına yer verilmiştir. Buna göre esasa etkili bir şekil hatası bulunan tebliğ evrakı tebliğ edilse dahi geçersiz olacak ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır. Esasa etkili şekil hatalarına baktığımızda bunlar; mükellefin adının yer almaması, vergi türünün veya miktarının yazılmamış olması, ihbarnamenin dayanağı vergi inceleme raporu, düzeltme fişi, denetim tutanağı gibi belgelerin ek yapılmaması, dava açma süresinin belirtilmemesidir. Bunlardan birinin varlığı halinde esasa etkili bir şekil hatası nedeniyle tebliğ işlemi geçersiz olacaktır. Esasa etkili olmayan şekil hataları ise esasa etki etmediğinden işlemin geçersiz olması sonucunu doğurmayacaktır (Yüce ve Çelik, 2017).

³⁹ Çalışmamızın ilerleyen bölümlerin bu yöntemler ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

70). Dolayısıyla sonuca ulaşma ilkesinin geçerli olabilmesi tebligatın ancak usulüne uygun olarak yapılmasına bağlıdır.

2.2. Tebligatın Konusu

Mali tebligat, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 50 ve 51'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun'un 50'nci maddesinde Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) tarafından yapılacak olan tebligat işlemlerinin genel kanun olan Tebligat Kanunu ile yapılacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁰. Aynı Kanun'un *diğer mali tebligat* başlıklı 51'inci maddesinde, vergilendirmeye ilişkin tebligatların kendi kanunlarında hüküm bulunması halinde özel kanun hükmünün uygulanacağı, özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise genel kanun niteliğinde bulunan Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebligat işleminin yapılacağı belirtilmiştir (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 711).

VUK'un 21'inci maddesinde vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden işlemlerin yetkili mercilerce mükellefe veya kanunen yetkili kimselere yazıyla bildirilmesi hükmü yer almaktadır. Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesinde belirtildiği üzere özel kanun olan VUK'ta hüküm bulunduğundan vergilendirmeye ilişkin tebligat işlemler bu Kanun hükümlerine göre yapılmaktadır.

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayıp sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasıyla sonlanmaktadır. Burada da görüldüğü üzere tebliğ vergilendirme sürecinde başlı başına bir aşamadır. Tarh işlemi bir idari işlem olarak tek başına hüküm ifade etmez, hüküm ve sonuç doğurabilmesi için usulüne uygun olarak mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir (Özgen, 2018: 18). Dolayısıyla bir idari işlem olan tarhiyat işleminin mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğ aşaması gerçekleşmeden tarhiyat işlemi kesinleşmez ve hüküm doğurmaz (Sadıç, 2016: 9).

VUK'ta yer alan tebligata ilişkin hükümler vergi alacağının doğmasından tahsiline kadar uygulanmaktadır. Vergi alacakları AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmekle birlikte Kanun'un 8'inci maddesinde tebliğ işlemlerinin VUK hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

⁴⁰ Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesinde her ne kadar bu Kanun hükümlerine göre yapılacak olan tebligat işlemlerinin PTT aracılığıyla yapılacağı ifade edilmiş olsa da bir istisna olarak Sayıştay tarafından yapılan tebligat işlemler yine bu Kanun kapsamında ancak memur eliyle yapılmaktadır (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 710).

2.2.1. Tebliğ Edilecek Belgeler

VUK'un 21'inci maddesinde tebliğ, *vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden işlemlerin* vergi mükellefine veya kanunen yetkili kimselere bildirilmesi olarak ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 93'üncü maddesinde ise tahakkuk fişi hariç vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden vesika ve yazıların tebliğ edileceği ifade edilmiştir.

Tahakkuk fişini düzenleyen 25'inci maddede vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk edeceği ifade edilerek beyan üzerinden alınan vergilerde tebliğ aşaması olmadığı açıkça ifade edilmiştir.

Beyan üzerine tahakkuk eden vergilerde tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmemesi esas olmakla birlikte VİV'de istisna bulunmaktadır. VİV, tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmektedir. VİV beyannamesinin verildiği anda hemen tahakkuk işlemi yapılmamakta, vergi dairesince verilen beyanname üzerinden tarh işlemi yapıldıktan sonra tahakkuk fişi düzenlenmekte ve mükellefe tebliğ edilmektedir (Sadıç, 2016: 23).

VUK'un 93'üncü maddesinde hüküm doğuran belgeler olarak ifade edilen belgeler vergi/ceza ihbarnamesi, vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, takdir komisyonu kararları, denetim tutanakları, defter belge ibraz yazıları ve uzlaşma tutanaklarıdır.

2.2.1.1. Vergi/Ceza İhbarnameleri

VUK hükümleri uyarınca mükellefler hakkında idarece, re'sen ve ikmalen yapılan tarhiyat işlemi neticesinde düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin hüküm ifade etmesi için mükellefe yine bu Kanunda öngörülen usul ve esaslara uygun bir şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir (VUK, Md. 34). Aynı Kanun'un 35'inci maddesinde ise ihbarnamenin içeriğine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Dolayısıyla ihbarnamenin 34 ve 35'inci maddeye uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.

2.2.1.2. Vergi İnceleme Raporları

Vergi İnceleme Raporu, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren VDK Yönetmeliğinin 57'nci maddesine göre vergi müfettişlerinin yaptıkları vergi incelemesi neticesinde düzenlemiş oldukları raporlardır. VUK'un 35'inci maddesinde düzenlenen ihbarnamenin muhteviyatı maddesine göre vergi inceleme raporları düzenlenen ihbarnameye ek yapılacak belgeler arasında sayılmıştır.

Buna göre hakkında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemesi neticesinde re'sen vergi tarhiyatı yapılması söz konusu olduğunda düzenlenen vergi ihbarnamelerinin ekinde bu raporlar da mükellefe tebliğ edilmektedir.

Vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edilmesi esas olmakla birlikte tebliğ edilmemesi halinde mükellefin etkili savunma yapamayacağı ve savunma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle bu durum yargı yerlerince esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmekte ve mükellefin lehine karar verilmektedir⁴¹.

Bir başka durumda ise ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergi inceleme raporlarının yargılama sırasında vergi idaresi tarafından savunma dilekçesiyle beraber mahkemeye sunulduğu ve mükellefin mahkeme aracılığıyla ilgili vergi inceleme raporlarını inceleme imkânına sahip olduğu belirtilmektedir. Bu durumda ilgili yargı yeri mükellefin savunma hakkının ihlal edilmediğini kabul etmektedir⁴². Her ne kadar söz konusu vergi inceleme raporları vergi idaresi tarafından dava dosyasına sunulmuş mükellefin savunma hakkının ihlal edilmediği kabul edilse de bu yaklaşıma katılmamaktayız. Şöyle ki mükellef, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarına erişim imkanı bulunduğu takdirde yapılan tespitleri öğrenme ve inceleme elemanı tarafından yapılan değerlendirmeleri bilme imkanına sahip olacaktır. Gerekli bilgiye sahip olan mükellef vergi mahkemesinde dava açmak istediği takdirde etkili bir savunma yapabilme imkanına sahip olmuş olacaktır. Ayrıca vergi inceleme raporunda yapılan tespitleri ve inceleme elemanının değerlendirmelerini bildiğinden dava açmama yönünde karar alabilir. Bu yönüyle gereksiz yere dava açılmamasına katkı sağlayacaktır.

2.2.1.3. Vergi Tekniği Raporları

Vergi tekniği raporları VDK Yönetmeliği'nin 57'nci maddesinde vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemesinde birden fazla mükellefin veya vergi türünü yada aynı mükellefin birden fazla hesap dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılacak hususların tespiti halinde, bu hususların tek raporda ifade edilmesini sağlayan rapor olarak ifade edilmiştir. Yine aynı maddede bu raporların düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı da hüküm altına alınmıştır.

⁴¹ Dan. 9. D. 23.10.2015 tarih ve E. 2013/94, K. 2015/11066; Dan. 9. D. 21.10.2015 tarih ve E. 2012/8042, K. 2015/10967 sayılı Kararlar.

⁴² Dan. 4. D. 25.06.2018 tarih ve E. 2015/8115, K. 2018/6280; Dan. 4. D. 24.04.2018 tarih ve E. 2016/6558, K. 2018/3857; Dan. 3. D. 26.09.2017 tarih ve E. 2016/12541, K. 2017/6150 sayılı Kararlar.

Tanımda da ifade edildiği üzere vergi tekniği raporları tek mükellef için düzenlenebileceği gibi birden fazla mükellef hakkında da düzenlenebilmektedir. Dolayısıyla birden fazla mükellef hakkında düzenlenen raporlarda her mükellefe ait mali nitelikteki kişisel veriler yer almaktadır. Birden fazla mükellefe ilişkin mali nitelikteki verileri içeren vergi tekniği raporları mükelleflere vergi mahremiyetini ihlal edeceği gerekçesiyle tebliğ edilmemektedir (Aydemir, 2016: 184).

İhbarnamenin dayanağı vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi mükellefin neyle suçlandığını bilmemesine neden olmaktadır. Öte yandan haklı olduğunu düşünen mükellefin yargı yoluna başvurması halinde de etkili bir savunma yapması da beklenemez.

Vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi halinde yargıya taşınan davalarda üç farkı durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan;

Birinci görüşe göre, vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi halinde VUK'un 108'inci maddesinde düzenlenen esasa etkili bir şekil hatasının olduğu düşüncesidir. Bizim de katıldığımız görüş bu yöndedir. Şöyle ki, vergi tekniği raporları incelemenin bütün noktalarını içeren, inceleme elemanının eleştirisi ve görüşlerine yer veren, incelemeye ilişkin mali hesaplamaları ayrıntılı olarak gösteren raporlardır. Haklı olduğunu düşünen mükellefin yargı yoluna başvurmak istemesi halinde bu tür bilgilere erişimi olmadan etkili bir savunma hazırlaması beklenemez (Özgen, 2018: 24). Öte yandan savunma hakkının ihlal edilmesinin yanında mükellefin makul sürede yargılanma hakkı da ihlal edilmiş olacaktır. Savunmaların hazırlanması ile geçen zaman mükellefin makul sürede yargılanma hakkını da ihlal etmektedir. İYUK'un 20'nci maddesinin beşinci fıkrasında dosyaların tekemmül ettikleri tarihten itibaren en geç 6 ay içinde sonuçlandırılacağı ifade edilmektedir. Bu süre çok kısa gibi gözükse de sahte belge düzenleme ve kullanma incelemeleri sonucunda vergi inceleme elemanlarınca bu mükellefler hakkında özel esaslara (kod listesi) alınmasını önerilmektedir. Vergi idaresince özel esaslara alınan mükelleflerin gerek iade talepleri gerekse diğer mükelleflerle olan ticari ilişkileri olumsuz etkilenmektedir. Bu açıdan yargılamanın makul bir sürede sonuçlandırılması mükellefler açısından oldukça önem arz etmektedir.

İkinci görüşe göre, vergi tekniği raporunun vergi idaresince yargılama sırasında dava dosyasına sunulması halinde mükellefin savunma hakkının ihlal edilmeyeceği

yönündedir. Şöyle ki vergi tekniği raporu ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmemektedir. Mükellefin dava açması halinde vergi idaresi savunma dilekçesi ekinde ilgili vergi tekniği raporunu mahkemeye ibraz etmektedir. Mükellef mahkemeye ibraz edilen vergi tekniği raporunu inceleme imkânına burada sahip olmaktadır. Bu durumda mükellefin savunma hakkının ihlal edilmediği kabul edilmektedir⁴³. AİHS'in adil yargılanma hakkını düzenleyen 6'ncı maddesini esas alarak yargılama yapan AİHM'in savunma hakkının ihlal edilmesine ilişkin temel ölçütlerinden birisi de yargılamanın sadece bir safhasına değil tamamına bakılmasıdır. Yargılamanın herhangi bir aşamasında bu aykırılığın giderilmiş olması halinde savunma hakkının ihlal edilmediği kabul edilmektedir. Danıştay VDDK'nın kabul ettiği hâkim görüşte bu yöndedir⁴⁴.

Üçüncü görüş ise mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmediği görüşüdür. VUK'un ihbarnamenin muhteviyatı başlıklı 35'inci maddesinde ihbarnamenin içermesi zorunlu bilgiler ve ihbarnamaya ek yapılacak belgelere yer verilmiştir. Vergi tekniği raporunun burada ihbarnamaya eklenecek belgeler arasında doğrudan sayılmadığı gerekçesiyle tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmeyeceği görüşü kabul edilmiştir⁴⁵.

Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay daireleri arasında bu konuda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Danıştay VDDK, Gaziantep BİM Başkanlar Kurulu'nun 20.02.2019 tarih ve E. 2019/11, K. 2019/11 sayılı kararıyla söz konusu kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesi hususundaki başvurusunu 19.02.2020 tarih ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı kararı ile vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin mükellefin savunma hakkını ihlal etmediğini ve esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmeyeceğini kabul etmiştir. Kararda yapılan hukuki değerlendirmede AİHS'in 6'ncı maddesine ve AİHM'in örnek kararlarına yer verilerek Mahkemenin yargılama sırasında adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği hususunun tespitinde kullanılan ölçütlerden bir tanesinin de yargılamanın bir bütün olarak değerlendirilmesidir. Mahkeme kararlarında yargılamanın sadece bir safhası değil yargılamanın tamamı kümülatif olarak değerlendirilmekte ve mükellefin savunma

⁴³ Dan. 3. D. 27.09.2017 tarih ve E. 2016/16077, K. 2017/6282 sayılı Karar.

⁴⁴ Dan. VDDK 03.10.2018 tarih ve E. 2018/797, K. 2018/743 sayılı Karar.

⁴⁵ Dan. VDDK 08.05.2019 tarih ve E. 2019/344, K. 2019/341; Dan. VDDK 03.10.2018 tarih ve E. 2018/355, K. 2018/643; Dan. 4. D. 08.03.2018 tarih ve E. 2015/10505, K. 2018/2373 sayılı kararlar.

hakkının ihlal edildiği hususu herhangi bir aşamada giderildiği takdirde adil yargılanma hakkının ihlal edildiği durumun ortadan kalktığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla Danıştay'ın ikinci görüşü kabul ettiği görülmektedir⁴⁶.

2.2.1.4. Takdir Komisyonu Kararları

VUK'un 30'uncu maddesinde; re'sen vergi tarhi, mükellefin vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin yapılamaması halinde takdir komisyonları veya inceleme raporları ile tespit edilen matrah ya da matrah kısmı üzerinden verginin tarh edilmesi olarak düzenlenmiştir. Tanımda da açıkça ifade edildiği üzere re'sen matrah tespitinin iki temel dayanağı vardır. Bunlardan birincisi takdir komisyonu kararı, ikincisi ise vergi inceleme raporlarıdır (Polat, 2013: 50). VUK'un 30'uncu maddesinde sayılan hallerin var olması halinde mükellef takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Takdir komisyonu tarafından matrah tespiti yapıldıktan sonra düzenlenen takdir komisyonu kararları gereği yapılmak üzere tarha yetkili vergi dairesine gönderilmektedir.

Takdir komisyonu kararları VUK'un 35'inci maddesine göre ihbarnameye ek yapılacak belgeler arasında sayılmıştır. Dolayısıyla takdir komisyonu kararlarının düzenlenen ihbarname ile birlikte mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Takdir komisyonu kararlarının ihbarnameye ek yapılmaması halinde aynı Kanun'un 108'inci maddesinde ifade edilen esasa etkili şekil hatası ortaya çıkacağından yapılan tebligat geçersiz olacak ve hüküm doğurmayacaktır (VUK, Md. 35, 108). Takdir komisyonu kararlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi halinde açılacak davada tarhiyat işleminin geçersizliği değil ancak yapılan tebliğ işleminin usulsüz olduğu iddia edilebilmektedir. İhbarnameyi geçersiz kılan hususlar 108'inci maddede sayıldığından bunlar dışında kalan hususların ihbarnamenin geçersiz kılınmasına bir etkisi bulunmamaktadır⁴⁷.

2.2.1.5. Defter/Belge İbraz Yazıları

Mükellefe bir diğer tebliğ edilmesi gereken belge de defter, belge ibrazına ilişkin yazılardır. Defter belge isteme yazılarının vergilendirmeye ilişkin olması, gereğinin yerine getirilmediği takdirde özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve re'sen vergi

⁴⁶ Dan. VDDK 19.02.2020 tarih ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı Karar.

⁴⁷ Dan. 3. D. 01.12.2014 tarih ve E. 2011/4933, K. 2014/6021 sayılı Karar.

tarhiyatının yapılacağına ilişkin bilgileri içermesi gerekmektedir. Öte yandan bu yazıların hüküm ifade edebilmesi için VUK'un tebligata ilişkin hükümlerine uygun şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanınca mükellefin defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmesi bir yazı ile istenmektedir. Mükellefin yazıda belirtilen süre içerisinde defter ve belgelerini ibraz etmemesi veya bu süre içerisinde vergi inceleme elemanına izahta bulunmaması halinde VUK 359/a-2 maddesinde belirtilen gizleme fiili nedeniyle mükellef hakkında yapılacak vergi incelemesi neticesinde vergi suçu raporu düzenlenmekte ve aynı Kanun'un 367'nci maddesi uyarınca rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına kamu davası açılması talep edilmektedir.

Defter belge ibraz yazılarının hüküm ifade edebilmesi, yukarıda da ifade edildiği üzere öncelikle usulüne uygun olarak mükellefe tebligat işleminin yapılmasına bağlıdır. Nitekim Danıştay kararlarına bakıldığında da usulsüz yapılan tebligatlar neticesinde açılan davalarda mükelleflerin lehine karar verilmektedir⁴⁸.

2.2.1.6. Uzlaşma Tutanakları

VUK'un Ek 1'inci maddesine göre vergi idaresi, "*mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyat cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ...tahakkuk edecek miktarları konusunda...*" uzlaşabileceği ifade edilmiştir. Mükelleflerin uzlaşma taleplerinin süresinde yapılması halinde vergi idaresince uzlaşma gün ve saati tespit edilerek bir yazı ile mükellefe bildirilir. Ancak bu yazıların mükellefe tebliğ edilememesi halinde VUK'un tebligata ilişkin hükümlerinin uygulanması noktasında farklı görüşler bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre, uzlaşma gün ve saatine ilişkin düzenlenen yazılar VUK hükümlerine tabi değildir. Uzlaşma dilekçesinde belirtilen adrese yapılan tebligat işleminin sonuçsuz kalması halinde uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanak düzenlenmektedir (Yurtsever, 2016: 458). İkinci görüşe göre ise, tebliğ edilmesi gereken vesikalar arasında uzlaşma komisyonu kararlarını da bulunduğu (Arıca,

⁴⁸ Dan. VDDK 14.12.2016 tarih ve E. 2016/1011, K. 2016/1212; Dan. VDDK 14.12.2016 tarih ve E. 2016/676, K. 2016/1218 sayılı Kararlar.

1990: 52'den aktaran Yurtsever, 2016: 458). Biz de birinci görüşün doğru olduğu kanaatindeyiz. Nitekim Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin⁴⁹ 12'nci maddesinde mükellefin bilinen en son adresine tebliğ yapılamaması veya belirtilen gün ve saatte uzlaşma davetine uyulmaması halinde başkaca bir işlem yapılmayacağı ifade edilmiştir.

2.2.2. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler

Tebliğ yerine geçen belgeler VUK'un 109'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre diğer ücret elde eden mükelleflerin vergileri tarh zamanında mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla birlikte ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılarak tarh ve tebliğ edileceği ifade edilmektedir. Bu durumda verginin karneye yazıldığı tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu hükme riayet etmeyenlerin vergileri ise genel hükümlere göre yoklama fişine dayanılarak tarh ve tebliğ edilecektir (VUK, Md. 109).

VUK'un 25'inci maddesinde *tahakkuk fişi esası* düzenlenmiştir. Buna göre beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceği ifade edilmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere tarh, tebliğ ve tahakkuk aynı anda gerçekleşmektedir (Öncel vd., 2020: 100). Mükellefin beyanı üzerine vergi tarh edilmekte ve tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Düzenlenen bu tahakkuk fişinin bir örneği mükellefe verilmektedir. Mükellefe verilen bu nüsha aynı zamanda makbuz yerine geçmektedir (VUK, Md. 25). Mükellefin daireye gitmeden beyannamesini posta yoluyla göndermesi halinde vergi dairesince matrah üzerinden vergi hesaplanır ve tahakkuk fişine bağlanır ve tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefin beyannamede gösterdiği adrese posta ile gönderilir. Mükellefin tahakkuk fişini almaması verginin tahakkukuna engel teşkil ekmez (VUK, Md. 27,28).

Vergi uygulamaları da diğer her şey gibi teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişmekte ve gelişmektedir. 2004 yılında yapılan mevzuat değişikliğiyle beraber beyannamelerin elektronik ortamda oluşturulması ve gönderilmesi uygulamasına geçilmiştir. Şöyle ki elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisini haiz gerçek veya tüzel kişilerce elektronik ortamda beyanname gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda oluşturulmakta ve beyanname gönderene aynı kanaldan iletilmektedir. Bu ileti, düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçmektedir (VUK, Md. 28/2).

⁴⁹ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Tebliğ yerine geçen işlemler de tebliğ edilecek belgeler gibi dava açma süresinin hesaplanmasında önem arz etmektedir. Vergi davaları yazılı bildirim yapıldığı tarihte başlamaktadır. Tebliğ yerine geçen işlemlerde dava açma süresinin hesaplanmasında vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak VUK'un tebligata ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Örneğin beyanname üzerine tarh edilen vergilerde tahakkuk fişinin düzenlendiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edildiğinden dava açma süresi bu tarihten itibaren başlayacaktır⁵⁰.

2.3. Tebligat Yapılacak Kimseler

Tebliğat işleminin geçerli olması, yetkili kişiye yapılmasına bağlıdır. VUK'un 94'üncü maddesinde tebligatın kimlere yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre tebligat gerçek kişilerde, mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, umumi vekillerine ve vergi cezası kesilenlere; tüzel kişilere yapılacak tebligatların bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine; tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde (vakıf, cemaat gibi) bunları idare edenlere veya temsilcilerine; kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebligatlar idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılarına veya en büyük amirin yetkili kılacağı memura yapılmaktadır (Öncel vd., 2020: 109). Öte yandan esas olarak tebligat VUK'un 21'inci maddesine göre mükellefin kendisine veya ceza sorumlusuna tebligat yapılmaktadır.

Vergi mükellefini ve vergi sorumlusunu düzenleyen VUK 8'inci maddesinde vergi mükellefini, *üzerine vergi borcu düşen eden gerçek veya tüzel kişi* olarak vergi sorumlusunu ise *verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kimse* olarak ifade etmiştir (Kaneti vd., 2019: 119, 122).

Vergi mükellefini vergi sorumlusundan ayıran temel nokta vergiyi doğuran olayın vergi mükellefinin şahsında gerçekleşmesidir. Vergi sorumlusu ise her ne kadar vergi borcu doğrudan kendi üzerinde gerçekleşmese de verginin alacaklı amme idaresine ödeme noktasında şekli ve maddi ödevlerden vergi mükellefi ile birlikte sorumludur. Vergi sorumlusunun maddi ve şekli ödevler yönünden alacaklı amme idaresine karşı muhatap

⁵⁰ Kural olarak mükellefin kendi verdiği beyannameye karşı açılmamakla birlikte, ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler için vergi davası açılabilir (İdari Yargılama Usulü Kanunu, Md.27/4; VUK, Md. 378/2).

olması tebligatın sorumluya yapılabilmesi sonucunu doğurmaktadır (Saban, 2020: 114-115).

Tebliğatin esas olarak asıl işleme karşı yasal yollara başvurma hakkını haiz kişilere yapılması gerekmektedir. Ancak bu her zaman mümkün olmayabilmektedir. VUK'un 94'üncü maddesine eklenen son fıkra ile bu durum düzenlenmiştir. Şöyle ki, mükellefin kendisine veya ceza sorumluna tebliğ yapılamaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan birine veya iş yerindeki memur veya müstahdemlerinden birine tebligat yapılabilecektir. Ancak tebligat yapılacak kişinin görünüş itibarıyla 18 yaşından küçük olmaması ve bariz ehliyetsiz olmaması gerekmektedir.

2.3.1. Gerçek Kişilerde Tebligat

VUK'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre tebligat yapılacak mükellefin gerçek kişi olması halinde tebligat mükellefin kendisine, kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılması gerekmektedir. Öte yandan 21'inci madde uyarınca tebligatın mükellefin kendisine veya ceza sorumlusuna yapılması esastır (Korkmaz, 2009: 51).

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi mükellefiyeti doğmaktadır. Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için fiil ehliyeti şart değildir. Tebligat esas olarak asıl işleme karşı yasal hakları kullanacak kişiye yapılması gerektiğinden alacaklı amme idaresine karşı sorumlu olan vergi sorumlusuna yapılması gerekir. Örneğin 18 yaşından küçük olan bir kimse vergi mükellefi olabilmektedir. Ancak mükellefin kendisi 18 yaşından küçük olduğu ve 18 yaşından küçük kimselere tebligat yapılamadığı için tebligatın mükellefin veli veya vasisine yapılması gerekmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere gerçek kişilerde tebligatın esas olarak kişiye yapılması gerekmektedir. Gerçek kişi dışında kanuni temsilci, umumi vekil veya ceza sorumlusuna da tebligat yapılabilmektedir. Bunlar dışındaki kişilere yapılacak tebligat işlemi geçersiz olacak ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır (Sadiç, 2016: 25).

2.3.1.1. Tebligatın Mükellefin Kendisine Yapılması

Tebliğat esas olarak mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, umumi vekillerine veya ceza sorumlusuna yapılmaktadır. VUK'un 8'inci maddesi mükellefi tanımladıktan sonra

mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığını ifade etmektedir. Dolayısıyla tebligatın yapılacağı kişilerden birisi de vergi sorumlusu olmaktadır.

Tebliğat işleminin temel amacı hakkında hukuki işlem tesis edilen kişinin bu işlemde haberdar edilerek haklarını kullanmasına imkân vermektir. Bu açıdan tebligatın mükellefin bizzat kendisine yapılması tebligat işleminin amacına ulaşması açısından önemlidir. Haklarını kullanmaktan kasıt vergi dairesine indirim talebinde bulunabilme, uzlaşma talebinde bulunabilme veya dava açmaktır.

Mükellefin bizzat kendisine tebliğ yapılması tebligatın esas amacı olmasıyla birlikte tebligatın usullere uygun bir şekilde yapılması da gerekmektedir. Usulüne uygun yapılmayan tebligat işlemi asıl işlemi kusurlu hale getirmekte ve asıl işlemin nihai sonucunu doğurmasına engel olmaktadır. Bu nedenle usulüne uygun olarak tebliğ yapılması önem arz etmektedir.

2.3.1.2. Mükellefin İkametgâh Adresindekilere Tebligat Yapılması

Mükellefin kendisine tebligat yapılması esas olmakla birlikte bu her zaman mümkün olmayabilmektedir. Mükellefin kendisine tebligat yapılamaması durumu VUK'un 94'üncü maddesinin son fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre mükellefin kendisine tebligat yapılamaması halinde *ikametgâh adresinde bulunanlardan birinetebligat* yapılabilecektir. Bu durum tebligatın sonuca ulaşma ilkesinin doğal bir sonucudur.

İkametgâh adresinde bulunanlardan kastın mükellef ile birlikte sürekli orada ikamet edenlerin mi yoksa geçici olarak orada bulunanların mı kastedildiği noktasında gerek yargı yerleri (Danıştay daireleri) arasında gerekse doktrinde tartışmalı bir durum bulunmaktadır. Tebligat Kanunu'nun 16'ncı maddesinde *aynı konutta oturan* ifadesi, VUK'un 94'üncü maddesinde ise *aynı konutta bulunan* ifadesi kullanılmıştır. Tebligat Kanunu aynı konutta süreklilik arz edecek nitelikte oturmayı kabul etmektedir. Örneğin mükellefin evinde misafir olan kardeşine yapılan tebligatın geçersiz olacağı kabul edilmektedir (Muşul, 2018: 303; Ruhi ve Ruhi, 2021: 433-434). Nitekim Yargıtay kararlarında da asıl muhatabın adresinde bulunmaması halinde tebligat zaptının üzerine

şerh düşülerek aynı konutta oturan aile fertlerinden birine veya hizmetçisine tebliğ yapılabileceği ifade edilmiştir⁵¹.

Genel Kanun olan Tebligat Kanunu açısından durum böyle olmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin işlemlerde VUK'un tebligata ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Danıştay'ın VUK'taki *aynı konutta bulunanlar* tanımından hareketle mükellefin adresinde bulunmaması halinde adreste bulunanlardan ve 94'üncü maddenin son fıkrasına uygun olarak tebliğ yapılması halinde tebliğin geçerli olduğunu kabul eden⁵² görüşlerinin yanında Tebligat Kanunu'ndaki düzenleme gibi tebligat yapılacak kimsenin aynı konutta sürekli oturma şartını sağlaması gerektiği yönündeki kararları da bulunmaktadır⁵³.

Tebligatın asıl amacının muhatabın hakkında tesis edilen hukuki işlemde haberdar edilerek yasal haklarını kullanmasına imkân vermek olduğu açıktır. Bu amaca hizmet etmesi açısından biz de tebligat yapılacak kişinin aynı konutta sürekli oturan kişi olması gerektiği kanaatindeyiz.

2.3.1.3. Mükellefin İşyerinde Bulunan Memur veya Müstahdemlerine Tebligat

Mükellefin kendisine bizzat tebligat yapılamaması halinde ikametgâhında bulunanlar dışında mükellefin işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerine de tebligat yapılabilmektedir. Mükellefin kendisine tebligat yapılması asli, mükellefin bulunmaması halinde işyerindekilere tebligat yapılması ile tali durumdur. Dolayısıyla öncelikle mükellef aranmalıdır. Mükellefin bulunmaması halinde işyerindekilere tebligat yapılabilir. Bu durumda da mükellefin bulunmadığı tebliğ evrakı üzerine yazılır (Ruhi ve Ruhi, 2021: 455). Usulüne uygun yapılamayan tebligat işlemi geçersiz olacak ve asıl işlemin sonuca varması hüküm doğurması engellenmiş olacaktır⁵⁴

Mükellefin iş yerinde çalışan kişinin sigortalı işçi olup olmaması veya sürekli olarak çalışıp çalışmadığı noktasında yargı kararları arasında da çeşitli görüş ayrılıkları

⁵¹ Yar. 6. HD 01.07.2003 tarih ve E. 2003/4992, K. 2003/5024; Yar. 12. HD 12.10.2010 tarih ve E. 2010/21608, K. 2010/23111 sayılı Kararlar.

⁵² Dan. 4. D. 05.11.2007 tarih ve E. 2006/4303, K. 2007/3365; Dan. 7. D. 12.02.2002 tarih ve E. 2000/8570, K. 2002/527; Dan. 9. D. 15.05.2012 tarih ve E. 2010/8939, 2012/2645 sayılı Kararlar.

⁵³ Dan. 4. D. 25.09.2002 tarih ve E. 2001/2226, K. 2002/2990; Dan. VDDK 06.11.1998 tarih ve E. 1997/161, K. 1998/318 sayılı Kararlar.

⁵⁴ Yar. 12. HD 04.07.2017 tarih ve E. 2016/32749, K. 2017/10045; Yar. 12. HD 14.01.2020 tarih ve E. 2019/13829, K. 2020/182 sayılı Kararlar.

bulunmaktadır. Buna göre Yargıtay, mükellefle aynı iş yerinde çalışmakla birlikte mükellefin daimi memuru veya müstahdemi olmayan kişiye yapılan tebligatların geçersiz olduğunu kabul etmiştir⁵⁵. Bir başka kararında ise aynı durumda yapılan tebligatların usulüne uygun olduğuna karar vermiştir⁵⁶. Bir diğer husus ise işyerinde bulunan işçilerin sigortalı olup olmadığı konusudur. Kanaatimize göre iş yerinde bulunan işçilerin sigortalı olup olmadığının tebligatı yapacak kişinin bilme imkânının olmayacağıdır. Bu nedenle sigortalı olmayan⁵⁷ ancak sürekli olarak orada işçi olarak çalışan kişiye yapılacak tebligat işlemi geçerli olacaktır⁵⁸.

Kanunda mükellefin daimi işçisi veya müstahdemlerinin mükellef bulunmadığı takdirde tebligat evrakını alabileceği düzenlendiğinden mükellefin iş ortağı sıfatına sahip kimsenin veya oğlunun, kardeşinin, hizmetçisinin mükellef adına tebligat alması halinde yapılan tebligat işlemi de geçersiz kabul edilecektir⁵⁹.

2.3.1.4. Mükellefin Kanuni Temsilcilerine Tebligat

Gerçek kişi mükelleflere tebligat yapılamaması halinde tebligat yapılacak kimseler arasında kanuni temsilciler de sayılmıştır. VUK'un 95'inci maddesinde veli, vasi ve kayyım kanuni temsilci olarak sayılmıştır. VUK'un 10'uncu maddesine göre küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla kanuni temsilcisi bulunanlara yapılacak tebligatın kanuni temsilciye yapılması gerekmektedir. Kanuni temsilcilerin birden fazla olması halinde bunlardan birine tebliğ yapılması yeterlidir. Öte yandan kanuni temsilcisi bulunduğu halde kanun hükmü uyarınca bizzat mükellefin kendisine tebligat yapılmasının gerektiği hallerde bizzat mükellefe tebligat yapılır⁶⁰(Ruhi ve Ruhi, 2021: 242).

Kanuni temsilciye yapılması gereken tebligat işleminde bir diğer önemli husus da dar mükelleflerin durumudur. GVK'nın 6'ncı maddesinde Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan ve bir takvim yılı içerisinde 6 aydan fazla oturmamış olanların Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacağı ve dar mükellef olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

⁵⁵ Yar. 2. HD 09.07.2012 tarih ve E. 2012/1416, K. 2012/19282 sayılı Karar.

⁵⁶ Yar. 12. HD 19.06.2012 tarih ve E. 2012/2454, K. 2012/21264 sayılı Karar.

⁵⁷ Dan. 9. D. 02.11.2010 tarih ve E. 2009/859, K. 2010/5595 sayılı Karar.

⁵⁸ Yar. HGK 09.0.205 tarih ve E. 2004/15-721, K. 2005/27 sayılı Karar.

⁵⁹ Yar. 6. HD 05.03.2002 tarih ve E. 2002/357, K. 2002/1384 sayılı Karar.

⁶⁰ Yar. 10. HD 16.06.2015 tarih ve E. 2015/9316, K. 2015/11964 sayılı Karar.

Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirilmektedir (Öner, 2020: 47). Dar mükellefler için yapılacak tarhiyat işleminde muhatap, bunların Türkiye’deki kanuni temsilcileridir. Tebligatın bunlara yapılması gerekmektedir (Sadıç, 2016: 33).

Mükellef küçük veya kısıtlı ise ve kanuni temsilcisi varsa tebligatın kanuni temsilciye yapılması gerekmektedir. Kanuni temsilcisi bulunduğu halde mükellefin kendisine yapılan tebligat geçersiz olacak ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır⁶¹. Ayrıca yapılan tebligatın Kanunda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak da yapılması gerekmektedir.

2.3.1.5. Mükellefin Umumi Vekiline Tebligat

Mükellefe tebligat yapılamaması halinde tebligat yapılabilecek olanlar arasında umumi vekil de sayılmıştır. Vekâlet uygulaması ile ilgili olarak düzenlenen vekâletnamede vekilin mali konularda yetkili olduğuna dair hüküm bulunması gerekmektedir⁶². Bu duruma aykırı olarak vekile yapılan tebligatlar hüküm ifade etmez (Sadıç, 2016: 33). Tebligat yapılacak vekilin avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır (Tepedelenli, 2015: 40). Umumi vekilin avukat olma zorunluluğunun bulunmaması dava açma noktasında yeterli değildir⁶³.

Veli, vasi ve kayyım birer kanuni temsilci olarak dava açma yetkileri bulunduğu halde umumi vekilin dava açma yetkisi bulunmamaktadır. Umumi vekil eğer avukat ise dava açma, istinaf veya temyiz yollarına başvuru hakkını kullanabilmektedir. Ancak eğer umumi vekil avukat değilse bu yollara başvuru hakkı yoktur⁶⁴ (Korkmaz, 2009. 62).

Mükellefler tarafından umumi vekil olarak yetkilendirilen avukatlar dışında SMMMYYMMK hükümlerine göre yetkilendirilmiş kişiler de umumi vekil olarak yetkilendirilebilmektedirler. Konuya ilişkin olarak verilen yargı kararında mükellefin umumi vekili olarak yetkilendirilmeyen serbest muhasebecisine tebliğ edilen defter ve belge ibraz yazısı üzerine defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle

⁶¹ Yar. 12. HD 14.09.2017 tarih ve E. 2017/4940, K. 2017/10692; Yar. HGK 02.03.2016 tarih ve E. 2014/12-960, K. 2016/230; Yar. 2. HD 03.02.2015 tarih ve E. 2014/25532, K. 2015/821; Yar. 12. HD 15.04.2013 tarih ve E. 2013/7612, K. 2013/14295 sayılı Kararlar.

⁶² Dan. 4. D. 30.06.1969 tarih ve E. 1967/3446, K. 1969/3285 sayılı Karar.

⁶³ Dan. 4. D. 14.05.1969 tarih ve E. 1968/5302, K. 1969/2234 sayılı Karar.

⁶⁴ Yar. 6. HD 16.06.2010 tarih ve E. 2010/3612, K. 2010/7391 sayılı Karar.

yapılan tarhiyatın hukuka uygun olmadığına hükmedilmiştir⁶⁵. Dolayısıyla umumi vekilin mükellef adına yapılan tebligatı alabilmesi için öncelikle yetkilendirilmiş olması ve ikinci olarak da düzenlenen vekâletnamede mükellefin mali nitelikteki işlemlerini yapmaya ve mükellefe yapılan tebliğleri almaya yetkili kılınması gerekmektedir. Bunun aksine yapılan tebligat işlemleri Kanun'un öngördüğü usul ve esaslara aykırı olacağından hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

2.3.1.6. Mükellefin Mirasçılara Yapılan Tebligat

VUK'un 164'üncü maddesine göre ölüm işi bırakma hükmündedir. Aynı Kanun'un 12'nci maddesine göre mirası reddetmemiş mirasçılar, ölenin vergi borçlarından payları oranında sorumlu olmaktadır. Öte yandan cezaların şahsiliği ilkesi gereğince Kanun'un 372'nci maddesi uyarınca mükellefe ait vergi cezaları düşmektedir⁶⁶.

TMK'nın 641'inci maddesi ve 681'inci maddesinde ise mirasçıların tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu oldukları, ancak bu sürenin mirasın paylaşılmasından itibaren 5 yıllık bir süre için olduğu ifade edilmiştir. Bu 5 yıllık süre sonrasında mirasçıların sorumlulukları payları oranında olacaktır. Ölen kişiye ait amme alacakları için VUK hükümleri, diğer borçlar için ise TMK hükümleri uygulanacaktır (Özgen, 2018: 48).

TMK'nın 606'ncı maddesine göre miras 3 ay içinde reddedilebilir. Dolayısıyla usulsüz tebliğ yapılmaması için 3 aylık ret süresinin beklenmesi gerekmektedir. Üç aylık süre içerisinde mirasın reddedildiği ilgili⁶⁷ yerlere bildirilmediği takdirde kabul edilmiş sayılacak ve tebligat işlemi yapılabilecektir. Mirasın tüm mirasçılar tarafından reddedilmesi halinde TMK hükümlerine göre mirasın resmi tasfiyeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda ilgili vergi dairesinin tereke hâkimliğine başvurarak mirasın resmi tasfiyenin yapılmasını talep etmesi ve ihbarnameleri tasfiye memuruna tebliğ etmesi gerekecektir (TMK, Md. 612).

⁶⁵ Dan. 4. D. 29.11.2006 tarih ve E. 2006/2230, K. 2006/2434 sayılı Karar.

⁶⁶ Mükellefe ait usulsüzlük cezaları, özel usulsüzlük cezaları ve vergi ziyat cezalarını kapsamaktadır. Ancak vergi aşına bağlı bir amme alacağı olan gecikme faizi ve gecikme zammı mirasçılara hisseleri oranında pay edilecektir.

⁶⁷ Mirasın reddi, mirasçılar tarafından sulh mahkemesine sözlü veya yazılı beyanla yapılır (TMK, Md. 609).

Mükellefin ölümü üzerine vergi borcunun bulunması halinde bu vergi borcu mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılara payları oranında dağıtılır. Paylaştırma hisse oranında olmadığı takdirde yapılan işlem Kanuna ve usule aykırı olacağından yargı yerlerince işlem iptal edilmektedir. Nitekim yargı yerince verilen bir kararda mükellefin ölümü halinde mirasçılardan her birinin ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olması gerektiği buna aykırı olarak düzenlenen ödeme emrinde vergi borcunun tamamının bir mirasçı üzerinde bırakılmasında hukuka uyarlık bulunmadığına hükmedilmiştir⁶⁸(Sadıç, 2016: 35).

Tebliğatin mirasçılar üzerinde hüküm ifade edebilmesi için tebligatın mirasçı adına çıkarılması ve mirasçıya tebliğ edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hem tebligat vesikasının düzenlenmesinde hem de tebliğ edilmesinde Kanun'un öngördüğü usul ve esaslara uygun olarak yapılması önem arz etmektedir. Aksi yönde yapılan bir tebligat hüküm doğurmayacaktır. Örneğin mirasçının ölen kişi adına düzenlenen tebligatı alması halinde dahi tebligat usullere uygun olarak düzenlenmediğinden geçersiz kabul edilecek ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır. Kişi öldükten sonra temsil edilme olanağı da ortadan kalktığından ölen kişi adına düzenlenen tebligata ilişkin olarak açılacak davada ehliyet yönünden davanın reddine karar verilmektedir (Özgen, 2018: 50).

2.3.1.7. Vasıtalı Tebligat

Tebliğat işleminin doğrudan muhatabın kendisine yapılamadığı hallerden birisi de vasıtalı tebligat usulüdür. VUK'un 96'ncı maddesi hükmüne göre kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebligatlarda kıta komutanı ya da müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

VUK'ta erat ifadesinin kimleri kapsadığı ifade edilmemiş olmakla birlikte *erat* ifadesi 211 sayılı TSK İç Hizmet Kanunu'nun⁶⁹ 118'inci maddesiyle *erbaş* ve *er* olarak değiştirilmiştir. Öte yandan Tebligat Kanunu'nun 14'üncü maddesinde askeri şahıslara yapılacak tebligat maddesinde "astsubaylar hariç" denilerek İç Hizmet Kanunu'na paralel bir düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla İç Hizmet Kanunu'nda astsubay ve subay sıfatına sahip asker kişiler bu maddenin kapsamı dışındadır. Erbaş ve erlerin askerlik şubesinden birliklerine sevk edilmeleri ile asker kişi sıfatı başlamakta, terhis edildikleri

⁶⁸ Diyarbakır Vergi Mahkemesi 14.10.2015 tarih ve E.2015/496, K. 2015/1372 sayılı Karar.

⁶⁹ TSK İç Hizmet Kanunu ifadesi bundan sonra İç Hizmet Kanunu olarak kullanılacaktır.

tarihten itibaren ise asker kişi sıfatı sona ermektedir (Ruhi ve Ruhi, 2021: 412). Er, ihtiyaçları devlet tarafından temin edilen rütbesiz asker; erbaş ise, onbaşı ve çavuş rütbesindeki muvazzaf askerdir (TSK İç Hizmet Kanunu, Md. 3/a-1, 2). Dolayısıyla bu madde hükmünde tebligat yapılabilmesi için muhatabın asker kişi sayılması gerekmektedir. Öte yandan asker kişi sayıldığı halde muhatabın işyerine yapılacak tebligat işlemi usulsüz olacaktır⁷⁰. Usulsüz olarak yapılacak tebligat işlemleri hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

Vasıtalı tebligat yönteminde tebligatın yapılmış kabul edilmesi için tebliğ evrakının madde metninde geçen en yakın üst veya müessese amirine teslim edilmesi yeter koşuldur. En yakın üstün veya müessese amirinin tebligat evrakını muhatap kişiye verip vermemesinin tebligat işlemine bir etkisi bulunmamaktadır. Şöyle ki aynı maddede tebligat evrakını alan kişinin bu evrakı muhatabına vermediği takdirde üstün tazminle mahkûm olacağı ifade edilmiştir. Ancak üstün tazminle mahkûm olması ancak tebligat evrakında buna ilişkin yazılı ibarenin bulunması koşuluna bağlıdır. Dolayısıyla tebligat eline ulaşmayan muhatabın uğramış olacağı zararlar nedeniyle tebligatı zamanında kendisine teslim etmeyen üstüne karşı rücu hakkı bulunmaktadır (Ayyıldırım, 2018: 152).

2.3.2. Tüzel Kişilere Tebligat

Tüzel kişi, kendisini oluşturanlardan ayrı olarak, başlı başına bir varlığa, hak ve fiil ehliyetine sahip, kişi ya da mal topluluklarıdır. Tüzel kişiler ikiye ayrılmaktadır. Bunlar özel hukuk tüzel kişileri ve kamu hukuku tüzel kişileridir. 1982 Anayasası'nın 123/3 maddesine göre devlet dışındaki kamu tüzel kişiliği ancak kanun ile kurulabilir. Özel hukuk tüzel kişileri ise kanunun öngördüğü usul ve adlarla kurulabilirler. Dolayısıyla kanunda belirtilen tüzel kişilikler dışında tüzel kişilik kurulamaz (Özgen, 2018. 54).

Özel hukuk tüzel kişileri özel hukuk kurallarına tabi olarak kurulan ve özel hukuk kurallarına uygun olarak faaliyette bulunan tüzel kişiler iken kamu hukuku tüzel kişileri ise kamu gücü üstünlüğüne sahip olarak kanunla kurulan ve kuruluş kanunlarına uygun olarak faaliyette bulunan tüzel kişilerdir. Özel hukuk tüzel kişilerinin temel amacı kâr

⁷⁰ Dan. 11. D. 24.11.1997 tarih ve E. 1996/5661, K. 1997/4199 sayılı Karar. Yar. 3. CD 23.01.2020 tarih ve E. 2019/18412, K. 2020/1576; Yar. 4. HD 08.03.2018 tarih ve E. 2016/5048, K. 2018/1704 sayılı Kararlar.

elde etmek iken, kamu hukuku tüzel kişilerinin temel amacı ise kamu yararadır (Tunaoğlu, 2018: 48-49).

Tüzel kişiler kanunda belirtilen kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetine sahip olabilirler (TMK, Md. 49). Tüzel kişilerin haklara sahip olması ve borç yükümlülüğü altına girebilmesi olarak ifade edilen fiil ehliyeti organların oluşturulmasına bağlıdır. Öte yandan tüzel kişiler kanunda belirtilen organları aracılığıyla iradelerini açıklayabilirler (TMK, Md. 50).

Bu temel açıklamalardan sonra tüzel kişilere yapılacak tebligat işlemlerinin kimlere yapılacağı VUK'un 94'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ifade edilmiştir. Buna göre tüzel kişilere yapılacak tebligatın tüzel kişilerin başkan, müdür veya bunların kanuni temsilcilerine; vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayanlarda ise bunları idare edenlere veya bunların temsilcilerine yapılacağı ifade edilmiştir (VUK, Md. 94/2). Kamu idare ve müesseselerine ilişkin tebligat işlemleri ise bunların en büyük amirlerine veya yardımcılarına ya da en büyük amirin yetkili kılacağı memura yapılmaktadır (VUK, Md. 98).

Tüzel kişilere yapılacak tebligat işleminin yetkili kişilere yapılması gerekmektedir. Şirketi temsile yetkili olan kimselere yapılacak tebligatın yetkisiz kimselere yapılması halinde işlem geçersiz olacaktır. Danıştay tarafından verilen bir kararda şirket ortağına yapılan tebligat işleminin geçersiz olduğu kabul edilmiştir⁷¹. Ancak buradaki durum şirketi temsile yetkili kişi sorunudur. VUK'un 94/2 maddesinde sayılan kişiler şirket yetkilisi olarak sayıldığından bunlara yapılacak bir tebligat işlemi geçerli olacaktır. Öte yandan şirketi temsile yetkili olan kişiye yapılan tebligat işleminde bulunamaması halinde gerçek kişi mükelleflere yapılan usul uygulanacaktır. Buna göre şirket yetkilisine yapılan tebligat işleminde yetkiliye ulaşılamaması halinde ikametgâhında bulunanlardan birine veya işyerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine tebligat yapılabilecektir⁷²(İnneci, 2014: 39). Bir başka kararında ise Danıştay tüzel kişi temsilcisine ulaşılamaması halinde tüzel kişiliğin adresinde bulunan memur veya

⁷¹ Dan. 4. D. 21.11.1986 tarih ve E. 1985/918, K. 1986/3473 sayılı Karar.

⁷² Dan. 4. D. 15.02.2000 tarih ve E. 1999/5915, K. 2000/499 sayılı Karar.

müstahdemlerinden birine tebligat işleminin yapılabileceği ancak bu durumun tebligat evrakına yazılması gerektiğini ifade etmiştir⁷³(Tepedelenli, 2015: 42).

Tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri açısından önemli bir husus da bunların tasfiye halinde veya iflas halinde olmaları durumudur. Şirketin tasfiye haline girmesi halinde tebligat işlemi tasfiye memuruna yapılır⁷⁴. Birden fazla tasfiye memuru olması halinde bunlardan birine yapılması yeterlidir (Özgen, 2018: 60). Şirketin iflas halinde olması durumunda ise şirketi temsil etme yetkisi iflas idaresine geçmektedir. İflas halinde olan şirket adına yapılacak olan tebligat işlemlerinin iflas idaresi yerine ortaklara yapılması, yapılan tebligat işleminisakatlayacaktır⁷⁵(İnneci, 2014: 40).

Sonuç olarak tüzel kişilere yapılacak tebligat işlemlerinde VUK'un 94'üncü madde hükmüne göre işlem yapılması gerekmektedir. Öte yandan usulüne uygun olarak yapılmayan tebligat işlemlerinin geçersiz sayılacak ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

2.3.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Tebligat

Özel hukuk tüzel kişileri özel hukuk kurallarına göre kurulan ve kar elde etmek amacıyla ticari faaliyette bulunan kuruluşlardır. Çalışmanın bu bölümünde TTK hükümlerine göre kurulan özel hukuk tüzel kişileri anlatılacaktır.

a. Anonim Şirketlerde Tebligat

Anonim şirket,TTK'nın 329'uncu maddesinde sermayesi belirli ve paylara bölünmüş ve borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu olan şirket olarak tanımlanmıştır(Saban, 2020: 128). Öte yandan pay sahipleri sadece taahhüt ettikleri sermaye payları ile şirkete karşı sorumludur. Anonim şirketler de limited şirketler gibi kanunen yasaklanmamış olmak kaydıyla her türlü ekonomik amaç ve konularda kurulabilir.

⁷³ Dan. VDDK 31.01.2003 tarih ve E. 2002/205, K. 2003/14; Dan. 4. D. 19.10.2006 tarih ve E. 2006/791, K. 2006/1983 sayılı Kararlar. Aksi yöndeki karar için bkz. Dan. 4. D. 07.03.2012 tarih ve E. 2009/8772, K. 2012/712 sayılı Karar.

⁷⁴ Dan. 4. D. 25.03.1999 tarih ve E. 1998/1102, K. 1999/1241; Dan. 4. D. 07.12.2000 tarih ve E. 1999/5368, K. 2000/5126; Dan. 4. D. 20.02.1992 tarih ve E. 1989/2129, K. 1992/559 sayılı Kararlar.

⁷⁵ Dan. 4. D. 07.04.2004 tarih ve E. 2003/1554, K. 2004/686; Dan. 3. D. 01.06.2017 tarih ve E. 2015/1049, K. 2017/4560 sayılı Kararlar.

Anonim şirketler de diğer şirketler gibi ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır (TTK, Md. 355). Tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olması yani hakların kazanılması veya borç altına girebilmesi için zorunlu organların kurulmuş olması gerekmektedir. Anonim şirketin temsil kabiliyeti zorunlu bir organ olan yönetim kurulunun kurulmasıyla mümkündür. Anonim şirketler, yönetim kurulu tarafından temsil edilmekte ve yönetilmektedirler (TTK, Md. 365). Esas durum böyle olmakla birlikte yönetim kurulu bu temsil yetkisini bir veya birden fazla murahhas üyeye ya da müdür olarak üçüncü bir kişiye devredebilmektedir. Ancak temsil yetkisinin üçüncü bir kişiye devredilmesi halinde bu durumda en az yönetim kurulu üyelerinden bir tanesinin de üçüncü kişiyle birlikte temsil yetkisini haiz olması gerekmektedir (Ayyıldırım, 2018: 130). Öte yandan şirketin tasfiyeye girmesi halinde tasfiye memurları yetkili olacaktır.

Anonim şirketlerde esas olarak temsil yetkisi ve görevi yönetim kuruluna aittir. Dolayısıyla yapılacak tebligat işlemlerinin yönetim kuruluna yapılması gerekmektedir. Nitekim VUK'un 94'üncü maddesinin ikinci fıkrasında tüzel kişilere yapılacak tebligat işleminin bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anonim şirketlerde bu sıfatları haiz olan yönetim kuruludur. Dolayısıyla tebligatın yönetim kuruluna yapılması gerekmektedir. Yönetim kurulu dışındaki kimselere yapılan tebligat işlemi kusurlu olacağından hüküm doğurmayacaktır⁷⁶. Öte yandan yönetim kurulunun temsil yetkisinin murahhas üyeye devredilmesi halinde şirketi temsil yetkisi ve görevi murahhas üyeye geçeceğinden tebligat işleminin murahhas üyeye yapılması gerekmektedir⁷⁷. Ancak tebligat işleminin murahhas üyeye yapılabilmesi için murahhas üye olarak atanma işleminin ticaret siciline tescil ve ticaret sicil gazetesinde ilan edilmiş olması gerekmektedir⁷⁸. Tescil ve ilan yükümlülüğünün yapılmaması halinde ise eski yetkiliye yapılan tebligat işlemi geçerli olmaktadır (Özgen, 2018: 55). Bir başka husus ise yönetim kurulunun temsil yetkisini üçüncü bir kişiye devretmesi halidir. Bu durumda tebligat işlemlerinin yönetim kurulu tarafından atanan üçüncü kişiye yapılması gerekmektedir. Üçüncü kişiye yönetim kurulu tarafından temsil yetkisi verildiği halde yönetim kuruluna yapılan tebligat işlemi geçerli olmayacak ve

⁷⁶ Dan. 4. D. 06.07.2005 tarih ve E. 2005/361, K. 2005/1694; Dan. 4. D. 13.04.2005 tarih ve E. 2004/2483, K. 2005/623 sayılı Kararlar.

⁷⁷ Dan. 4. D. 19.01.2021 tarih ve E. 2016/19354, K. 2021/352 sayılı Karar.

⁷⁸ Dan. 4. D. 02.06.2016 tarih ve E. 2013/3286, K. 2016/2808 sayılı Karar.

hüküm doğurmayacaktır. Ancak temsil yetkisini haiz üçüncü kişi ile ilgili işlemlerin ticaret siciline tescil ve ticaret sicil gazetesinde ilan edilmiş olması gerekmektedir.

Şirketi temsile yetkili kişi ya da kişilere ulaşılamaması halinde tebligat işlem VUK'un 94/3 maddesi hükümlerine göre yapılacaktır. Buna göre yetkili kişinin bulunamaması halinde işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerine tebligat işlemi yapılabilecektir⁷⁹(Korkmaz, 2009: 64). Öte yandan şirketin kapalı olması halinde ise şirket yetkilisinin ikametgâh adresinde bulunanlara tebligat yapılabilecektir⁸⁰.

Sonuç olarak şirketlerde tebligat işleminin yetkili kişilere yapılması gerekmektedir. Yetkili olmayan kişilere yapılan tebligat işlemi hukuki sonuç doğurmayacaktır. Öte yandan şirketlerin de tebligat işlemlerinde hatalı işlemlerin ortaya çıkmaması için yönetici değişikliklerinin tescil ve ilan konusunda yükümlülüklerine uymaları sürecin sorunsuz işlemesi açısından önem arz etmektedir.

b. Limited Şirketlerde Tebligat

TTK'nın 573'üncü maddesine göre limited şirket, bir veya daha çok gerçek ya da tüzel kişinin bir araya gelmesi sonucu bir ticaret unvanı altında kurulan ve ortakların şirket borçlarından dolayı sorumluluğu bulunmadığı, kanunen yasaklanmamış olmak kaydıyla her türlü ekonomik amaç için kurulan ve işletilen bir şirket türüdür (Saban, 2020: 129). Ortak sayısı olarak kanun koyucu en fazla 50 ortağın olması gerektiğini kabul etmektedir (TTK, Md. 574). Limited şirketleri birer sermaye şirketi olarak şirketin borçlarından şirket tüzel kişiliği sorumludur. Şirket ortakları taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı sorumludurlar.

Limited şirket de diğer sermaye şirketleri gibi şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmaktadır (TTK, Md. 588). Öte yandan şirketin yönetimi şirket sözleşmesi ile belirlenmektedir. Şirket sözleşmesi ile şirket yönetimi ve temsil yetkisi müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa ya da tüm ortaklara ya da üçüncü bir kişiye verilmektedir. Ancak her halükarda en az bir ortağın şirketi yönetim ve temsil yetkisinin bulunması kanuni zorunluluktur (TTK, Md. 623). Şirket müdürlerinin birden fazla olması halinde genel kurul tarafından müdürlerden biri (ortak olup olmamasına bakılmaksızın) müdürler kurulu başkanı olarak atanmaktadır.

⁷⁹ Dan. 3. D. 18.03.2003 tarih ve E. 2002/2086, K. 2003/1169; Dan. 4. D. 06.07.2005 tarih ve E. 2005/361, K. 2005/1694 sayılı Kararlar.

⁸⁰ Dan. VDDK 31.01.2003 tarih ve E. 2002/205, K. 2003/14 sayılı Karar.

Şirket tüzel kişiliğine yapılacak tebligat işlemlerine ilişkin olarak VUK'un 94'üncü maddesi hükmüne göre tüzel kişilerde temsil yetkisi bulunan başkan, müdür veya kanuni temsilciye yapılabileceği ifade edilmiştir. Buna göre limited şirketi temsil yetkisi bulunan şirket müdürüne tebligat yapılabilecektir (Ayyıldırım, 2018: 126). Limited şirkette yönetim ve temsil yetkisi birden fazla ortağa verilmesi halinde veya üçüncü bir kişiye verilmesi halinde temsil ve yönetim yetkisi bulunan kimseye tebligat işlemi yapılması gerekmektedir. Yönetim ve temsil yetkisi bulunmayan yani müdür sıfatı bulunmayan ortağa yapılacak tebligat işlemi kanunun açık hükümlerine aykırı olduğundan yapılan tebligat geçersiz olacak ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır⁸¹.

Şirketi yönetim ve temsil yetkisi bulunan kişinin iş yerinde bulunmaması halinde tebligat işlemi VUK'un 94/3 maddesi hükmü uyarınca memur veya müstahdemlerinden birine yapılacaktır⁸²(Özgen, 2018: 55). Öte yandan şirketin kapalı olması halinde ise yetkilinin ikametgâh adresinde bulunanlardan birine tebligat işlemi yapılabilecektir⁸³.

c. Kollektif Şirketlerde Tebligat

Kollektif şirket TTK'nın 211'inci maddesinde ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğunun şirket alacaklarına karşı sınırlanmadığı şirket türü olarak tanımlanmıştır (Terzi, 2018: 36). Kollektif şirket de diğer şirketler gibi ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır.

Kollektif şirket en az iki gerçek kişi ile kurulmaktadır. TTK'nın 218'inci maddesine göre ortaklardan her biri ayrı ayrı olarak şirketi yönetme yetkisine sahiptir. Öte yandan şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetme yetkisi ortaklardan birine, birkaçına veya tüm ortaklara verilebilir (Ayyıldırım, 2018: 120).

GVK'nın 37'nci maddesinde Kollektif şirketlerde ortakların ayrı ayrı gelirlerinin ticari kazanç olarak vergilendirildiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla Kollektif şirket ortakları şirket ortaklığından dolayı elde ettikleri ticari kazanç için yıllık gelir vergisi

⁸¹ Dan. 4. D. 02.06.2016 tarih ve E. 2013/3286, K. 2016/2808; Dan. 4. D. 06.07.2005 tarih ve E. 2005/361, K. 2005/1694; Dan. 4. D. 13.04.2005 tarih ve E. 2004/2483, K. 2005/623 sayılı Kararlar.

⁸² Dan. 4. D. 15.02.2000 tarih ve E. 1999/5915, K. 2000/499; Dan. 3. D. 23.12.2010 tarih ve E. 2009/3162, K. 2010/4227 sayılı Kararlar.

⁸³ Dan. 3. D. 13.04.2017 tarih ve E. 2016/11527, K. 2017/2829; Dan. 3. D. 14.02.2017 tarih ve E. 2015/5036, K. 2017/841; Dan. 3. D. 04.04.2017 tarih ve E. 2016/18187, K. 2017/2570 sayılı Kararlar. Aksi yöndeki karar için bkz. Dan. 3. D. 14.02.2019 tarih ve E. 2015/13668, K. 2019/1037 sayılı Karar.

beyannameyi vermektedirler. Tüzel kişilik olan Kollektif şirket ise KDV ve muhtasar beyanname vermektedir.

Kollektif şirkete ilişkin tebligat işlemleri yönetim ve temsil yetkisi verilen tek ortak var ise ona yapılmaktadır. Birden fazla ortak tüzel kişiliği temsil etme ve yönetme yetkisine sahip ise bunlardan birine tebligat işlemi yapılabilecektir. Öte yandan bütün ortakların şirketi temsil etme ve yönetme yetkisine sahip olması halinde bunlardan birine tebligat yapılması yeterli olmaktadır (VUK, Md. 94/2).

Şirketi yönetme yetkisine sahip kişi ya da kişilere ulaşılamadığı takdirde tebligat işyerindeki memur veya müstahdemlere, şirketin kapalı olması halinde ise temsil ve yönetme yetkisine sahip kişi veya kişilerden birinin ikametgâh adresinde bulunanlardan birine tebligat yapılabilecektir (VUK, Md. 94/3). Tebligat işleminin VUK'un tebligat hükümlerine uygun olarak yapılması gerekmektedir. Şirketin yönetme yetkisine sahip olan ortak ya da ortakların bildirimleri ticaret siciline zamanında yapması ve tescil ve ilan ettirmesi yapılacak tebligat işlemlerinin sağlıklı olmasına katkı sağlayacaktır. Şirketin bildirim yükümlülüğünü zamanında yerine getirmemesi nedeniyle eski yönetici ortağa tebligat yapılması halinde tebligat işlemi geçerli olmaktadır.

ç. Komandit Şirketlerde Tebligat

Komandit şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklarına karşı ortaklardan bazılarının sorumluluğunun sınırlandırılmadığı ancak diğer ortak ya da ortaklarının sorumluluğunun belirli bir sermaye ile sınırlandırıldığı bir şirket türüdür (TTK, Md. 304). TTK'da esasen iki tür komandit şirket bulunmaktadır. Şahıs şirketi olarak komandit şirketler ve sermaye şirketi olarak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir⁸⁴.

Komandit şirketleri, kollektif şirketlerden ayıran en temel özellik iki tür ortağın bulunmasıdır. Kollektif şirketlerde ortakların hepsi sınırsız sorumlu iken, komandit şirketlerde ortakların bazılarının sorumluluğu sınırsız (komandite ortak), bazılarının sorumluluğu ise sınırlıdır (komanditer ortak) (Terzi, 2018: 37). Sorumluluğu sınırsız olan komandite ortakların sadece gerçek kişi olması gerekmektedir. Tüzel kişiler ise komandit şirketlerde sadece komanditer ortak olabilmektedir (Ayyıldırım, 2018: 122).

⁸⁴ Anlam karışıklığı olmaması açısından adi komandit şirketler için "komandit şirket" ifadesi kullanılacaktır.

TTK'nın 309'uncu maddesinde komandit şirketlerde ortağın komandite veya komanditer olup olmadığına bakılmaksızın her ortağın bir oy hakkının bulunduğu, ancak ortaklardan komanditer ortağın şirket işlerini görmeye görevli ve yetkili olmadıkları ve alınan kararlara itiraz edemeyecekleri⁸⁵ hüküm altına alınmıştır. Buna göre şirket yönetiminde komanditer ortak değil sorumluluğu sınırlandırılmayan komandite ortak yetkilidir.

Kollektif şirketlerde olduğu gibi şirketi temsile yetkili olan ortak ya da ortakların kimler olduğunun şirket sözleşmesinde belirtilmesi gerekmektedir. Komandit şirketlerde temsile ilişkin düzenleme TTK'nın 318'inci maddesinde bulunmaktadır. Buna göre komandit şirketlerde temsil yetkisi komandite ortakadır. Öte yandan kollektif şirkete uygulanan hükümler komandit şirketleri de bağlamaktadır. Şöyle ki kollektif şirketlerde temsil yetkisi ortaklardan birine, bazı ortaklara ya da ortakların tümüne verilebilirken, komandit şirketlerde de temsil yetkisi komandit ortak olması şartıyla ortaklardan birine veya bazı ortaklara verilebilmektedir. Komandit şirketlerde tüm ortaklara temsil yetkisi verilememesinin temel nedeni ise komanditer ortakların temsil yetkisinin bulunmamasıdır (TTK, Md. 318).

GVK'nın 37'nci maddesine göre komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Dolayısıyla komandite ortakların şahsi gelir vergisi beyannamesi vermeleri, başka faaliyetten dolayı beyanname veriyor ise bu kazançlarını da beyanname göstermeleri gerekmektedir. VUK'ta belirtilen maddi ve şekli görevlerin yerine getirilmemesi halinde yıllık gelir vergisine ilişkin tebligat işlemi komandite ortağa yapılmaktadır. Öte yandan komandite ortaklar ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olurken tüzel kişiliği haiz komandit şirket ise KDV ve muhtasar vergi beyannamesi mükellefi olmaktadır. Komandit şirkete ilişkin vergisel yükümlülükler nedeniyle yapılacak tebligat işlemlerinde VUK'un 94'üncü maddesine göre komandite ortaklar şirketi temsil ve yönetme yetkisini haiz olduklarından tebligat işlemi bunlara yapılabilecektir.

Tebliğat yapılacak kişi ya da kişilerin işyerinde bulunmaması halinde VUK'un 94/3 maddesi uyarınca işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerinden birine tebligat

⁸⁵ Ancak, olağanüstü iş ve işlemlerde, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, tür değiştirme, birleşme ve bölünme gibi yapısal değişikliklerde; şirkete ortak alınması, çıkarılması ve payın devri türünden temel işlemlerde komanditerler de oy hakkını haizdirler (TTK, Md. 309/3).

yapılabilecektir. Aynı madde uyarınca işyerinin kapalı olması halinde de tebligat yapılacak kimsenin ikametgâhında bulunanlardan birine tebligat işlemi yapılabilecektir. Vergilendirmeye ilişkin yapılan tebligat işlemlerinde VUK'un tebligata ilişkin hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla komandite ortağa yapılması gereken tebligat komanditer ortağa yapılırsa tebligat işlemi usulsüz olacağından hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ise TTK'nın 564'üncü maddesinde sermayesi paylara bölünmüş ortaklardan bir ya da bir kaçının şirket alacaklarına karşı sınırsız sorumlu olduğu (kollektif şirket ortağı gibi), diğer ortakların ise pay sahibi gibi (anonim şirket ortağı gibi) sorumlu olduğu şirket türü olarak ifade edilmiştir (Terzi, 2018: 38).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde de komandit ve komanditer ortak bulunmaktadır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketi adi komandit şirketten ayıran temel unsur komandit şirket sadece bir ticari işletmeye işletmek amacıyla kurulurken, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ise kanunen yasaklanmamış olması şartıyla her türlü ticari amaç ve konuda faaliyette bulunabilmektedir (Ayyıldırım, 2018: 124).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde temsil ve yönetime ilişkin olarak TTK'nın 565'inci maddesi uyarınca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin temsil ve yönetimine ilişkin olarak komandit şirkete ait hükümler uygulanacaktır. Öte yandan 570'inci maddeye göre yönetici olan ortaklar için anonim şirketin yönetim kuruluna ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler sermaye şirketi olarak kabul edildiklerinden KVK hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Ancak vergilendirilmede şirket karından komandite ortağın payı düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Bunun temel nedeni ise komandite ortakların elde etmiş oldukları kazanç GVK'nın 37'nci maddesi uyarınca şahsi ticari kazanç olmasıdır. Komandite ortaklar şirketten elde ettikleri kazanç için ayrıca gelir vergisi beyannamesi vermektedirler. Bunun yanında şirket açısından kurumlar vergisi, kurum geçici vergi, muhtasar vergi ve KDV yönünden mükellefiyet tesis edileceğinden bu vergilere ilişkin olarak maddi ve şekli ödevlerden şirketi temsil etme yetkisi bulunanlar sorumlu

olacaktır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetme ve temsil yetkisi komandite ortak veya ortaklarda olacağından şirket tüzel kişiliğine ilişkin her türlü tebligat işlemi komandite ortak ya da ortaklara yapılacaktır.

Diğer şirketlerde de olduğu gibi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette de tebligat işleminde yetkili kişi veya kişilerin işyerinde bulunmaması halinde tebligat işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerden birine yapılabilecektir. Öte yandan işyerinin kapalı olması halinde tebligat yapılacak kişinin ikametgâh adresinde bulunanlardan birine tebligat yapılabilecektir (VUK, Md. 94/3).

d. Kooperatiflerde Tebligat

KK'nın 1'inci maddesinde kooperatif, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ya da geçimlerine ait ihtiyaçlarını hem iş gücü hem de parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet yoluyla sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli tüzel kişiliğe sahip ortaklıklar olarak tanımlanmıştır (Kooperatifler Kanunu, Md. 1).

Kooperatifler de şirketler gibi merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır. KK'nın 55'inci maddesine göre kooperatifin temsil edilmesi ve yönetilmesi yönetim kuruluna aittir. Öte yandan aynı Kanun'un 58'inci maddesinde ana sözleşme ile genel kurula veya yönetim kuruluna, kooperatifin yönetimini ve temsilini kısmen veya tamamen kooperatif ortağı olup olmamasına bakılmaksızın bir veya birkaç müdüre ya da yönetim kurulu üyesine tevdi etme yetkisinin verilebileceği ifade edilmiştir (Ayyıldırım, 2018: 135-136). Dolayısıyla asli olarak yönetim kurulu kanuni temsilci olurken yetkinin ortak olmayan bir veya birkaç müdüre devredilmesi halinde veya yönetim kurulu üyelerinden birine yetki verilmesi halinde bu yetkiyi haiz olanlar kanuni temsilci olarak kabul edilecektir.

Kooperatifler, KVK'nın 1'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisine tabidirler. Öte yandan aynı Kanun'un 4'üncü maddesinin (k) fıkrasında belirtilen şartları haiz olan kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (Kurumlar Vergisi Kanunu, Md. 1, 4/k). Kooperatifler ayrıca hem GVK'nın 94'üncü maddesi hem de KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmakla yükümlü kılınmıştır. Dolayısıyla kooperatiflerin vergi kanunları uyarınca maddi ve şekli açıdan vergisel yükümlülükleri bulunmaktadır.

Vergi kanunları uyarınca yapılacak tebligat işlemlerinde kooperatiflerde yönetim kurulu temsil ve yönetme yetkisine sahip olduğundan öncelikle yönetim kuruluna tebligat yapılması gerekmektedir. Ancak KK'nın 58'inci maddesine göre temsil ve yönetime ilişkin bir yetki devrinin söz konusu olması halinde tebligat işleminin yetkili kimselere yapılması gerekmektedir. Öte yandan kooperatifi temsil ve yönetme yetkisine sahip kimselerin tebligat işlemi sırasında işyerinde bulunmaması halinde veya işyerinin kapalı olması halinde VUK'un 94/3 maddesine göre tebligat işlemi yapılabilecektir (Çelik, 2015: 80). Kooperatiflerin temsil ve yönetme yetkisine ilişkin hükümlerine aykırı olarak ortaklardan birine veya yetki devri olduğu halde yetkisiz kimselere ya da organlara yapılan tebligat işlemi usulsüz olacağından hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

e. Vakıflarda Tebligat

Vakıflar, TMK'nın 101'inci maddesinde gerçek ya da tüzel kişilerin yeter miktardaki mal ve haklarını belirli ve sürekli bir amaca tahsis etmesiyle oluşan tüzel kişiliği haiz mal topluluğu olarak ifade edilmiştir. Vakıf kelime olarak *tutmak*, *alıkoymak*, *hapsetmek* anlamlarında kullanılmaktadır (Ocak, 1996: 237). Dolayısıyla bir malın veya hakkın vakfedilmesi demek bu mal veya hakkın vakfeden kişinin şahsi varlığından kopması anlamına gelmektedir. Bir vakıftan söz edilebilmesi için tahsis edilen yeterli mal ya da hakkın vakfedenin şahsiyetinden kopması, bu mal veya hakkın özel bir amaca tahsis edilmesi ve tüzel kişilik bulunması gerekmektedir (Ayyıldırım, 2018: 139).

Vakıf kurma iradesi, resmi senetle ya da ölüme bağlı tasarrufla açıklanabilmektedir. Bu irade yerleşim yeri mahkemesinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanılmış olmaktadır (TMK, Md. 102). Vakıflar, özel hukuk tüzel kişileri olarak faaliyette bulunmaktadır (Vakıflar Kanunu, Md. 4). Vakıfların temsili ve yönetimine ilişkin Vakıflar Kanunu'nda düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre Kanunu'nun *yönetim ve temsil şekli* başlıklı 6'ncı maddesine göre (Saban, 2020: 130-131; Vakıflar Kanunu, Md. 6);

1. *Mazbut vakıflar*, Genel Müdürlük tarafından yönetilir ve temsil edilir.
2. *Mülhak vakıflar*, Anayasaya aykırılık teşkil etmemesi şartıyla vakfiye şartlarına göre meclis tarafından atanacak olan yöneticiler tarafından yönetilir ve temsil edilir. Vakfiyede belirtilen şartları taşımamaları nedeniyle yönetici olamayanların (küçük ile kısıtlılar) şartları sağlamasına kadar geçecek sürede

boş kalacak yöneticilikte yenisi verilinceye kadar vakıf işleri Genel Müdürlükçe temsilen yürütülür.

3. *Cemaat vakıflarının* yöneticileri kendi mensupları arasından yine mensuplarınca seçilir.
4. *Esnaf vakıfları*, mülhak vakıflardaki hükümlere tabidirler. Bu vakıflar, esnafın seçmiş oldukları yönetim kurulunca yönetilir ve temsil edilir.
5. *Yeni kurulan vakıfların* yönetim organı ise vakıf senedine göre oluşturulmaktadır. Bu vakıfların yönetim organlarında görev alanların çoğunluğunun Türkiye’de yerleşik bulunması gerekmektedir.

Vakıflar Kanunu’na göre kurulmuş farklı türlerde vakıflar olmakla birlikte yönetim ve temsil şekilleri de farklılık göstermektedir.

Vakıfların temel amacı tahsis edildikleri amacı gerçekleştirmektir. Bu amaca hizmet etmek amacıyla vakıflar esas olarak vergiden muaf tutulmuşlardır. Ancak bazı durumlarda kaynaklarının yetersiz olması nedeniyle gelir sağlama ihtiyacı içinde bulunabilmektedirler. Vakıflar, kendileri doğrudan ticari faaliyette bulunmazken iktisadi işletme kurarak doğrudan olmasa da dolaylı olarak ticari faaliyette bulunmaktadır. Vakıf tüzel kişiliği vergiden muaf olmakla birlikte KVK 1/1-ç maddesi uyarınca vakıflar tarafından kurulan iktisadi işletmelerin kurum kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir (Ayyıldırım, 2018: 139-140).

Vakıfların vergiden muaf olmasının kurulan iktisadi işletmenin vergilendirilmesine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Vergilendirilme vakıf tüzel kişiliğinin değil kurulan iktisadi işletmenin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Vakıfların iktisadi işletme kurması ve işletmesi durumunda vakıf tüzel kişiliği kurumlar vergisi mükellefi olmamakta, iktisadi işletme tüzel kişiliği kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Nitekim KVK’nın mezkûr 1’inci maddesinde mükellefler sayılırken vakıf ve dernek olarak yer almamış vakıf ve derneklerin iktisadi işletmelerinin mükellef olarak kabul edildiği ifade edilmiştir. Öte yandan 1 Seri No.lu KV Genel Tebliğinde de dernek ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyette bulunan ve tüzel kişiliğe sahip olan iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kazançlar için tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabının iktisadi işletmeler olduğu düzenlenmiştir. Ancak, kurulan iktisadi

işletmelerin ayrı birer tüzel kişiliği bulunmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu dernek veya vakıf olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu bilgiler çerçevesinde vakfın iktisadi işletmesinin bulunması halinde ve bu iktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliği bulunması halinde yapılacak tebligat işlemlerinde iktisadi işletmenin kanuni temsilcisine tebligat işlemi yapılabilecektir. Keza kanuni temsilcinin tebligat işlemi sırasında işyerinde bulunmaması ve işyerinin kapalı olması halinde kanuni temsilcinin ikametgâh adresinde bulunmadığı durumlarda VUK'un 94/3 maddesi uyarınca tebligat işlemi yapılabilecektir. İktisadi işletmenin ayrı tüzel kişiliği bulunmasına rağmen bağlı olduğu vakfa tebligat yapılması halinde tebligat işlemi kusurlu olacağından hüküm ve sonuç doğurmayacaktır. Öte yandan kurulan iktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunmaması halinde tarhiyatların muhatabı vakıf olacaktır. Vakıfların dışarıya karşı temsil edilmesi ve yönetilmesi konusunda yetkili organ aynı zamanda kanuni temsilci sıfatını da haiz olduğundan bu durumda tebligat işleminin vakfın temsil ve yönetiminden sorumlu kanuni temsilcilere yapılması gerekmektedir. Temsil ve yönetme görevi bulunan ve kanuni temsilci sıfatını haiz olanların tebligat işlemi sırasında işyerinde bulunmaması veya işyerinin kapalı olması halinde kanuni temsilcinin ikametgâhında bulunmaması halinde VUK'un 94/3 maddesi hükümlerine göre tebligat işlemi yapılabilecektir. Yetkisiz kimselere yapılan tebligat işlemleri geçersiz olacağından tebligat işlemi hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

Vakıfların kanuni temsilcileri açısından bir diğer önemli husus da VUK'un 10'uncu maddesi ve AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesidir. Kanuni temsilciler vakıf tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen amme alacağından sorumlu olduklarından tebligat işleminin muhatabı kabul edileceklerdir. Ayrıca vakıf tüzel kişiliğinden alınamayan amme alacağından kanuni temsilciler sorumlu olduğundan takip işlemlerine kanuni temsilciler muhatap olacaktır. Ödeme emri tebligatları kanuni temsilcilere yapılacaktır (Ayyıldırım, 2018: 141).

f. Derneklerde Tebligat

Dernek, gerçek ya da tüzel kişi en az 7 kişinin kazanç paylaşma amacı dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek amacıyla bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirerek oluşturdukları tüzel kişiliği haiz kişi topluluğudur (Dernekler Kanunu, Md. 2; TMK, Md. 56). Dernekler ve vakıflar arasındaki temel farklara baktığımızda;

birincisi vakıflarda yeterli mal veya hakkın tahsisi söz konusuysen, derneklerde bilgi ve çalışmayı birleştirmek söz konusudur. İkincisi ise vakıflar birer mal topluluğu iken dernekler kişi topluluğudur.

Dernekler, kuruluş bildirimini, dernek tüzüğünü ve gerekli belgeleri yerleşim yerinin bulunduğu yerin en büyük mülkî amirine verdikleri anda tüzel kişilik kazanırlar. Dolayısıyla vakıflar gibi mahkemeye değil mülki idare amirliğine belgelerin verilmesiyle tüzel kişilik doğmaktadır. Bu açıdan dernekler için serbest kuruluş sisteminin geçerli olduğu söylenebilir (Akkaya, 2019: 13-14; Ecer, 2017: 37-38).

TMK'nın 72'nci maddesinde derneğin genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu olmak üzere üç zorunlu organının olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 85'inci maddesinde yönetim kurulunun derneğin yürütme ve temsil organı olduğu, temsil görevinin yönetim kurulunca üyelerden birine veya üçüncü bir kişiye verilebileceği ve bu görevini kanun ve dernek tüzüğüne uygun olarak yapmakla yükümlü olduğu ifade edilmiştir.

Dernekler de vakıflar gibi iktisadi işletme kurabilmektedirler. Dernekler kendileri mükellef olmamakla birlikte kurdukları iktisadi işletmeler KVK'nın 1/1-ç maddesine göre kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedirler. İktisadi işletmenin elde ettiği kurum kazancı kurumlar vergisine tabidir. KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan mükellefler arasında dernekler değil derneklerin kurmuş oldukları iktisadi işletmeler mükellef olarak sayılmıştır. Dolayısıyla burada dernek tüzel kişiliği değil kurulan iktisadi işletme mükellef olarak kabul edilmiştir. Kurumlar vergisi yönünden yapılacak tarhiyatın muhatabına ilişkin olarak 1 Seri No.lu KV Genel Tebliğinde, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyette bulunan ve tüzel kişiliğe sahip olan iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kazançlar için tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabının iktisadi işletmeler olduğu düzenlenmiştir. Ancak, kurulan iktisadi işletmelerin ayrı birer tüzel kişiliği bulunmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu dernek veya vakıf olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu bilgiler ışığında kurumlar vergisi yönünden yapılacak tarhiyatta tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmedir. Tebligat işlemi iktisadi işletmenin kanuni temsilcisine yapılabilecektir. Kanuni temsilcinin tebligat işlemi sırasında işyerinde bulunmaması halinde tebligat işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerinden birine, işyerinin

kapalı olması halinde kanuni temsilcinin ikametgâhında bulunanlardan birine tebligat işlemi yapılabilecektir (VUK, Md. 94/3).

Öte yandan kurulan iktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunmaması halinde ise tarhiyatın muhatabı dernek tüzel kişiliği olacaktır. Yönetim kurulu esasen yetkili olmakla birlikte temsil yetkisini devrettiği takdirde temsil yetkisi verilen üye ya da üçüncü kişi, derneği temsil etme ve yönetme yetkisini haiz olmakla birlikte aynı zamanda kanuni temsilci sıfatına da sahip olmaktadır. Dolayısıyla tarhiyatın muhatabının dernek tüzel kişiliği olması halinde tebligat işlemi tüzel kişiliği temsil ve yönetme yetkisine haiz olan kanuni temsilciye yapılacaktır.

Tebliğat işlemi sırasında kanuni temsilcinin işyerinde bulunmaması veya işyerinin kapalı olması halinde ikametgâh adresinde bulunmaması halinde VUK'un 94/3 maddesi uyarınca tebligat işlemi yapılabilecektir. Gerek iktisadi işletmenin tüzel kişiliğinin bulunması halinde gerekse iktisadi işletmenin tüzel kişiliğinin bulunmaması halinde tebligat işleminin yetkili kişi ya da organa yapılması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak yapılmayan tebligat işlemleri geçersiz olacağından hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

Derneklerin kanuni temsilcileri açısından bir diğer önemli husus da VUK'un 10'uncu maddesi ve AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesidir. Dernek tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen amme alacakları kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından tahsil edilmektedir. Ayrıca dernek tüzel kişiliğinden alınamayan amme alacağından kanuni temsilciler sorumlu olduğundan takip işlemlerine kanuni temsilciler muhatap olacaktır. Ödeme emri tebligatları kanuni temsilcilere yapılacaktır⁸⁶(Ayyıldırım, 2018: 143).

2.3.2.2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerine Tebligat

Kamu hukuku tüzel kişileri kamu gücü üstünlüğüne sahip, kamu yararı esasına göre kamu hizmeti sunan tüzel kişiler olarak ifade edilmektedir. Kamu tüzel kişileri kamu hukuku rejimine tabi olarak faaliyette bulunmaktadır (Özgen, 2018: 54; Sadiç, 2016: 40). Devlet, il özel idareleri, belediyeler ve köyler birer kamu idaresi olarak tanımlanırken; üniversiteler, barolar, sosyal güvenlik kurumları, müzeler ise birer kamu müessesesi olarak kabul edilmektedir (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 255-256).

⁸⁶ Dan. 10. D. 19.02.2007 tarih ve E. 2004/5790, K. 2007/520 sayılı Karar.

Kamu tüzel kişiliğini haiz kamu idaresi veya kamu müessesesi ile ilgili olarak vergilendirmeye ilişkin tebligat işlemleri VUK'un 98'inci maddesi hükmüne tabidir. Buna göre kamu idare veya kamu müesseselerinin vergilendirmeye ilişkin işlemleri nedeniyle tebligat öncelikle bu idare veya müessesenin en büyük amirlerine ya da bunların yardımcısına ya da en büyük amirin yetkili kılacağı memura yapılabilecektir. Dolayısıyla tebligat yapılacak kamu tüzel kişisine yapılacak ise 94'üncü madde hükmü değil 98'inci madde hükmüne göre yapılacaktır. Bu duruma aykırı olarak yapılacak tebligat işlemi kanun hükmüne aykırı olduğundan usulsüz olacak ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır⁸⁷.

Kamu hizmetlerinin etkin sunulması ihtiyacına istinaden devlet kurumları, hiyerarşik olarak merkez ve taşra; taşra ise bölge, il ve ilçe olarak hiyerarşik bütünlük içinde kamu hizmeti sunmak amacıyla dizayn edilmiştir. Bu itibarla kamu hizmetinin etkin sunulması amacıyla bakanlıkların il ve ilçe düzeyinde örgütlenmeleri mevcuttur. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin olarak il müdürlüklerinin de yetkili kişi olarak kabul edilmeleri gerekmektedir⁸⁸. Örneğin Sosyal Güvenlik Kurumu Şanlıurfa İl Müdürlüğü'nün KDV yönünden mükellefiyeti olması halinde tebligatın Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığına değil Şanlıurfa İl Müdürlüğüne yapılması gerekmektedir. VUK'un 98'inci maddesine göre tebligat yapılması gerektiği halde madde hükmüne aykırı yapılan tebligat işlemleri geçersiz olarak kabul edilmektedir.

2.3.3. Tüzel Kişiliği Olmayanlara Tebligat

2.3.3.1. Adi Ortaklıklarda Tebligat

Adi ortaklık, iki veya daha fazla kişinin emek ve mallarını ortak bir amaca ulaşma amacıyla birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklardır (Türk Borçlar Kanunu, Md. 620). Adi ortaklıklarda esasen yönetme ve temsil yetkisi müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan her birine aittir. Ancak sözleşme ile adi ortaklığı temsil etme ve yönetme yetkisi ortaklardan birine veya üçüncü bir kişiye verilmesi halinde sorumluluk yetki verilen ortak ya da üçüncü kişide olmaktadır (Ayyıldırım, 2018: 147).

⁸⁷ Dan. 7. D. 27.05.1999 tarih ve E. 1999/197, K. 1999/2236 sayılı Karar.

⁸⁸ Dan. 11. D. 12.10.1995 tarih ve E. 1995/189, K. 1995/2499 sayılı Karar.

GVK açısından adi ortaklık ortaklarının geliri şahsi ticari kazanç olduğundan ortaklar ayrı ayrı gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. Ortağın adi ortaklıktan ayrı bir ticari kazancının bulunması halinde ise verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde ortaklıktan elde edilen gelirin de beyan edilmesi gerekmektedir (Sadıç, 2016: 38). Öte yandan adi ortaklık KDV ve muhtasar vergi yönünden mükellef olacağından adi ortaklık adına KDV beyannamesi ve muhtasar vergi beyannamesinin ortaklığın bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Gelir vergisi açısından gelir vergisi beyannamesini her ortak kendisi bağlı bulunduğu vergi dairesine vermekle yükümlüdür. Öte yandan adi ortaklığın KDV ve muhtasar vergi yönünden mükellefiyeti bulunduğundan bu beyannamelerin ilgili vergi dairesine bildirilmesinden ortaklar müteselsilen sorumludur. Ortaklığa ait şekli ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde yapılacak tarhiyat işlemlerinde ortaklar müteselsilen sorumlu kabul edilmektedir. Dolayısıyla yapılacak tebligat işlemi ortaklardan herhangi birisine yapılabilecektir. Ancak sözleşme ile temsil yetkisi ortaklardan birine veya üçüncü bir kişiye devredilmesi halinde tebligat yetki devri yapılan kimselere yapılacaktır. Ancak yetki devrine ilişkin bildirim ilgili vergi dairesine yapılmış olması gerekmektedir. Bildirim yapılmamış olması halinde ortaklardan herhangi birine yapılan tebligat işlemi geçerli olacaktır.

KVK açısından adi ortaklığın iş ortaklığı şeklinde kurulması halinde Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesini talep edenler kurumlar vergisi mükellefi olarak vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisinin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarhiyat yapılmaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu, Md. 2/7, 16/4). İş ortaklığına ilişkin şekli ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ortaklar müteselsilen sorumlu olmakla beraber sözleşme ile yönetici ortak ve diğer ortaklardan birisine temsil yetkisi verilmiş olması halinde tebligat temsil yetkisi verilen ortağa yapılacaktır. Ancak temsil yetkisinin devrine ilişkin bildirim yapılmış olması gerekmektedir. Bildirim yapılmayan hallerde ortaklardan herhangi birisi adına yapılan tebligat işlemi geçerli olmaktadır.

KDVK'nın 44'üncü maddesi ve ÖTVK'nın 14/1 maddesinde düzenleme bulunmaktadır. Buna göre KDV ve ÖTV açısından yapılacak tarhiyatlarda adi ortaklıklarda müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi adına tarhiyat yapılacaktır. Adi ortaklığın şekli ve maddi yükümlülüklerini yerine getirmemesi

nedeniyle yapılan tarhiyatlar müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisine tebliğ edilecektir (Tunaoğlu, 2018: 54). Ancak sözleşmeyle temsil yetkisi ortaklardan birisine veya üçüncü bir kimseye verilmiş olması ve bu durumun ilgili vergi dairesine bildirilmiş olması halinde tebligat yetki devri yapılan kimselere yapılacaktır. Bildirim yapılamayan hallerde ortaklardan herhangi birisine yapılan tebligat işlemi geçerli olmaktadır.

Adi ortaklıklara yapılacak tebligat işlemlerinde bir diğer önemli husus ise tebligat yapılacak ortaklığın faaliyetine devam edip etmediği hususudur. Adi ortaklıklarda ortakların hepsi ayrı ayrı kanuni temsilci sıfatına sahip olduklarından (temsil yetkisinin devredildiği durumlar hariç) yapılacak tebligat işlemi, işyeri açık olması halinde öncelikle işyerine yapılmalıdır. Tebligat yapılacak yetkili kimsenin işyerinde bulunmaması halinde işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerinden birine, işyerinin kapalı olması halinde ise tebligat yapılacak kimsenin ikametgâh adresinde bulunanlardan birisine yapılabilecektir⁸⁹(VUK, Md. 94/3).

2.3.3.2. İdare ve Teşekküllerde Tebligat

VUK'un 94'üncü maddesinde vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde vergilendirmeyi ilgilendiren tebligat işlemlerinin bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünde her ne kadar vakıf ifadesine yer verilmiş olsa da daha önce incelediğimiz gibi vakıfların tüzel kişiliği bulunduğundan tüzel kişilere yapılacak tebligat hükümleri uygulanmaktadır (Sadıç, 2016: 37).

Madde metninde yer verilen cemaat kavramı ise Lozan Barış Antlaşması'nın 37-45'inci maddeleri arasında statüsü belirlenen dini cemaatler olarak anlaşılması gerekmektedir. Antlaşmada ifade edilen cemaatlere yapılacak tebligat işlemlerinin cemaat liderine, diğer cemaatlerde ise idare edenlere yapılması gerekmektedir (Ayyıldırım, 2018: 149).

Tebliğat yapılacak kimsenin işyerinde (vakıf veya cemaatin idare merkezi) bulunmaması veya işyerinin kapalı olması halinde VUK'un 94/3 maddesi hükümlerine göre tebligat işlemi yapılabilecektir. Madde hükmüne aykırı olarak yapılacak tebligat usulsüz kabul edileceğinden hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

⁸⁹ Dan. VDDK 14.12.2016 tarih ve E. 2016/762, K. 2016/1214; Dan. 11. D. 22.03.1995 tarih ve E. 1995/2722, K. 1995/763; Dan. 3. D. 15.11.1994 tarih ve E. 1994/1567, K. 1994/3686 sayılı Kararlar.

2.4. Tebligat İşleminde Uygulanan Usuller

Tebligat işlemleri esasen TK hükümlerine göre yapılmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin tebligat işlemleri VUK'un 93 ve müteakip maddeleri uyarınca yapılmaktadır. VUK'ta tebligatların hangi usuller ile yapılacağına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre, vergilendirmeyi ilgilendiren muameleler mükelleflere; posta yoluyla (Md. 93), memur vasıtasıyla (Md. 107), dairede veya komisyonda (Md. 93), ilan yoluyla (Md. 93) ve son olarak da elektronik ortamda (Md. 107/A) tebliğ edilmektedir (Kaneti vd., 2019: 194).

Vergilendirmeye ilişkin tebliğ yapılacak vesikaların yukarıda sayılan yöntemlerden biri ile yapılması gerekmektedir. Bu yöntemler dışında yapılacak olan tebligat işlemleri usul yönünden Kanuna aykırı olacaktır. Öte yandan bu yöntemlerin de usul ve esaslara uygun yapılması gerekmektedir. Tebligat işleminin usulsüz yapılması esas işlemin kusurlu olmasına neden olacağından Kanun'da belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması önem arz etmektedir.

2.4.1. Posta Yoluyla Tebligat

Posta yoluyla tebligat işleminin VUK'un 99'uncu maddesinde tebliğ edilecek vesikanın kapalı zarf içine konularak posta idaresine verilmesi suretiyle yapılacağı ifade edilmiştir. Kural olarak, tebligat işlemi posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla adi şekilde tebligat yapılmamaktadır. Öte yandan Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesine göre özel kurye şirketleri ile de tebligat işlemi yapılamamaktadır.

Vergilendirmeye ilişkin ve hüküm ifade eden vesikaların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla tebligat yapılması gerekmektedir. Türkiye'de tebligat işlemleri memur vasıtasıyla tebligat yapılması istisna olmak üzere yetkilendirilmiş kurum olan Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır (Sadıç, 2016: 45-46). Posta yoluyla tebligat işleminin yapılmasında uyulması gerekli usul ve esaslar bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; öncelikle posta yoluyla tebligat işlemi mükellefin bilinen adreslerinde yapılması, ikincisi; tebligat yapılacak evrakın kapalı zarf içinde olacak şekilde hazırlanması, üçüncüsü ise tebligat evrakının tebligat

yapılacak muhataba teslim edilmesidir (Saban, 2020: 90-91). Bu usul ve esaslara aykırı olarak tebligat yapılması halinde işlem hukuki sonuç doğurmayacaktır.

2.4.1.1. Kapalı Zarf Esası

VUK'un 99'uncu maddesine göre vergilendirmeye ilişkin tebligatların posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak yapılacağı düzenlenmiştir. Aynı maddede posta yoluyla tebligat yapılması halinde tebligat vesikasının kapalı zarf içinde olacak şekilde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Tebligat işleminin iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi tesis edilen hukuki işlemde muhatabın haberdar edilmesi, ikincisi ise bu işlemin belgelendirilmesidir. Tebligat işlemine ilişkin olarak sonradan ortaya çıkacak bir uyuşmazlıkta tebligat evrakı hukuki delil niteliğine sahip olarak belgelendirme işlevine sahip olmaktadır.

Vergilendirmeye ilişkin tebliğ edilecek evraklar şekli Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen özel zarf içerisinde tebliğ edilmektedir. Dolayısıyla tebligat işlemlerinde adi nitelikte zarfların kullanılması tebligat işlemini usulsüz hale getirmektedir. Öte yandan tebligatın amacına uygun olarak gerçekleşmesi tebligat evrakının muhatabına usulüne uygun olarak teslim edilmesine bağlıdır.

Tebligat zarfı iki parçadan oluşmaktadır. Birinci parçası *tebliğ alındısı*, ikinci parçası ise *tebliğ zarfı*'dır. Tebligat evrakı muhatap ve tebligat memuru tarafından birlikte ad soyad⁹⁰ yazılarak ve tarih atılarak imza altına alınmaktadır. Tebligat evrakının muhatap nüshası (tebliğ zarfı) muhataba verilmektedir. Tebliğ alındısı ise ilgili vergi dairesine verilmektedir. Tebligat evrakının teslim tarihine ilişkin bir uyuşmazlık ortaya çıkması halinde Danıştay'a göre posta idaresince tebligat evrakına vurulan damganın tarihi ile posta memuru ve mükellefin imza ettikleri tarihlerin uyuşmaması halinde posta memuru ve mükellefin imza ettikleri tarih esas alınmalıdır⁹¹. Öte yandan muhatabın tebligat evrakındaki imzanın kendisine ait olmadığını iddia etmesi halinde aksi ispatlanıncaya kadar imzanın muhatabın imzası olduğu kabul edilmektedir⁹². Ancak imzanın muhataba ait olmadığına ilişkin tespit somut delillere dayandırılması halinde tebligat işlemi

⁹⁰ Dan. 3. D. 01.12.2015 tarih ve E. 2014/8830, K. 2015/8818; Dan. 1. D. 24.02.2016 tarih ve E. 2015/1835, K. 2016/222; Dan. 4. D. 18.11.1996 tarih ve E. 1995/5229, K. 1996/4259 sayılı Kararlar.

⁹¹ Dan. 4. D. 25.09.1997 tarih ve E. 1996/5631, K. 1997/2750 sayılı Karar.

⁹² Dan. 3. D. 16.02.2017 tarih ve E. 2016/15452, K. 2017/898 sayılı Karar.

geçersiz olarak kabul edilmektedir⁹³. Tebligat evrakını alacak kişinin imza atacak kadar yazı bilmemesi ya da herhangi bir nedenle imza atamayacak durumda olması halinde imza yerine Kanun'un 102/2 maddesi uyarınca tebligat evrakına sol elinin başparmağı basılması suretiyle imza edilmiş sayılmaktadır (Kaneti vd., 2019: 195).

Tebliğat zarfının üzerinde zarfın içerisinde bulunan evraklara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Kaç evrak olduğu ve evrakların türleri ile diğer ayırt edici bilgileri yer almaktadır. Ancak bazı durumlarda zarfın üzerinde yazmakla birlikte zarfın içerisinde ilgili evrak olmayabilmektedir. Mevzuat açısından bakıldığında yapılan tebligat işlemi usule uygun olarak yapıldığından geçerlidir. Öte yandan mükellefin bu durumu ispat etme olanağı bulunmamaktadır. Ancak her ne kadar mükellefin bu duruma karşı başvurabileceği yasal bir yol bulunmasa da mükellef bu eksik belgeleri ilgili vergi dairesinden temin edebilmektedir. Ancak hak arama hürriyetinin ve mükellefin savunma hakkının korunması açısından tebligat zarfının üzerinde yazılı belgelerin zarfın içinde bulunması gerekmektedir (Sadıç, 2016: 47). Öte yandan tam tersi durumda ise tebligat evraklarından bir veya birkaçının zarfın üzerinde yazmamakla birlikte zarfın içinde olması halinde ise tebligat işlemi kusurlu olarak kabul edilmekte ve geçersiz sayılmaktadır.

2.4.1.2. Bilinen Adreslere Tebligat

Tebliğat işleminin mükellefin bilinen adreslerine yapılması gerekmektedir. Posta yoluyla veya memur eliyle yapılmasına bakılmaksızın tebligat işleminin mükellefin bilinen adreslerinden birine yapılması gerekmektedir. Tebligat işleminde bilinen adreslere ilişkin olarak VUK'un 101'inci maddesinde; mükellefin işe başlama dilekçesinde veya adres değişikliği dilekçelerinde bildirdiği işyeri adresleri, yoklama fişinde veya ilgilinin imzasının bulunması kaydıyla yetkili kişilerce bir tutanak ile tespit edilen işyeri adresleri, mükellefin adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresleri bilinen adreslerdir.

Tebliğat işleminin yapılmasında birinci ve ikinci fıkrada yer alan adreslerden tebligat yapacak makama en son bildirilmiş olan adres esas alınarak tebligat işlemi yapılacaktır. Birinci ve ikinci fıkrada belirtilen adreslerde mükellefe tebligat yapılamaması halinde

⁹³ Dan. 3. D. 17.10.1988 tarih ve E. 1988/193, K. 1988/3456; Dan. 3. D. 15.06.2009 tarih ve E. 2008/1635, K. 2009/2126 sayılı Kararlar.

ise adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde tebligat işlemi yapılacaktır. Bu işlemin yapılmasında sıranın takip edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla işyeri adresi bulunan bir mükellefe yerleşim yer adresinde yapılacak olan tebligat işlemi hukuka aykırıdır ve hüküm doğurmaz⁹⁴. Ancak mükellefin faaliyeti dolayısıyla örneğin şehir içi yolcu taşımacılığı yapan bir mükellefin işyeri adresi olmayacağından doğrudan mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde tebligat yapılabilir.

Mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairelerinde bulunan tarh dosyalarında birden fazla bilinen adres bulunabilmektedir. Böyle bir durumun ortaya çıkması halinde bu adreslerden en yakın tarihli olan adres bilinen adres olarak kabul edilmeli ve tebligat işlemi bu adrese yapılmalıdır. Bilinen adres olarak en son bildirilmiş olan adres esas alınmalıdır (Tepedelenli, 2015: 50).

Tebliğat işleminde esas olarak tebligat evrakının muhatabın kendisine yapılması gerekmektedir. Ancak gerçek kişi veya tüzel kişi⁹⁵ mükelleflerde mükellefin işyeri adresinde bulunmaması halinde VUK 94/3 maddesine göre tebligat işlemi işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerden birine yapılabilecektir. Ancak işyerinin kapalı olması halinde ise aynı maddeye göre gerçek kişilerde adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde, tüzel kişilerde ise temsile yetkili kılınan kimsenin adres kayıt sisteminde kayıtlı bulunan yerleşim yeri adresinde bulunanlardan birine tebligat yapılacaktır (Sadıç, 2016: 49).

Mükellefin işyeri adresinin kapalı olması halinde ve adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde de tebligat yapılacak kimse bulunamaması halinde tebligat işlemi nasıl yapılacaktır? 485 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ve buna bağlı olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 2017/8 ve 2018/8 Uygulama İç Genelgelerine göre(EK-5, 6) göre mükellefin işyeri adresinin kapalı olması ve yerleşim yeri adresinde de tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde tebligat memuru durumu zarfın üzerine yazarak evrakı vergi dairesine iade etmektedir. Makul bir süre beklendikten sonra ilgili vergi dairesi ikinci bir tebligat zarfı hazırlayarak yeniden tebliğe çıkmaktadır⁹⁶. Ancak bu durumda hazırlanan ikinci tebligat zarfının üzerinde “Adres

⁹⁴ Dan. 2. D. 14.11.2019 tarih ve E. 2019/2931, K. 2019/6251 sayılı Karar.

⁹⁵ Dan. 4. D. 16.09.2013 tarih ve E. 2011/9461, K. 2013/5912 sayılı Karar.

⁹⁶ 2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi'nin *tebliğin yapılması* başlıklı bölümünün dördüncü maddesinde, birinci defa yapılan tebligat işleminin olumsuz sonuçlanması ve idareye iade edilmesi durumunda ilgili idarenin makul bir süre sonra mükellefin yerleşim yeri adresinin kontrol edilerek adresin

Kayıt Sistemindeki Adrese Gönderilen İkinci Tebligattır” kaşesi vurulmaktadır. İkinci defa yapılan tebligat işleminde yerleşim yeri adresinde tebligat yapılması halinde olağan tebligat işlemleri uygulanmaktadır. Ancak ikinci yapılan tebligatta da yerleşim yeri adresinde tebligat yapılacak kimse bulunmaması halinde Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan 485 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nin ekinde yer alan *tebligat pusulası*(EK-4) kapıya yapıştırılmaktadır. Bu tebligat pusulası iki parçadan oluşmaktadır. Birinci parçası vergi dairesi nüshası, ikinci parça ise muhatap nüshasıdır. Vergi dairesi nüshasında tebligat yapılacak mükellefin bilgileri, tebliğ memurunun bilgileri (imza dahil), tarih ve saat bilgileri; muhatap nüshasında da mükellefin bilgileri, tebliğ memuru bilgileri (imza dahil), tarih, saat ve ayrıca muhatapın tebligatı almaktan imtina etmesi halinde izlenecek yöntem, mükellefin evrakı nereden teslim alacağı, evrakı almaması halinde ortaya çıkacak sonuçlara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bilindiği üzere vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılbaşından itibaren tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen kamu alacakları zaman aşımına uğramaktadır. Vergi idaresi bu düzenleme ile kamu alacağını güvence altına almaktadır. Öte yandan mükellefin yasal haklarını kullanması açısından mağdur olmaması için 15 günlük bir süre öngörülmüştür (485 Seri No.lu VUK Genel Tebliği).

Bir diğer husus ise tebligat yapılacak kişinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinin başka bir il sınırının içerisinde bulunması halinde tebligat işleminin nasıl yapılacağıdır. GİB tarafından yayımlanan 2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesine (EK-5) göre böyle bir durumun bulunması halinde tarha yetkili vergi dairesince düzenlenen tebligat evrakı üst yazı ile mükellefin yerleşim yeri adresinin yetkisinde bulunan vergi dairesine gönderilmektedir. Tebligat evrakını alan vergi dairesi olağan tebligat işlemlerini uygulayarak tebligat işlemini sonuçlandırarak tebliğ alındısını tarha yetkili vergi dairesine göndermektedir. Bu uygulamanın amacı tebligat işleminin kısa sürede yapılması ve mükellefin mağdur olmamasıdır. Örneğin başka bir şehirde bulunan

aynı olması durumunda mevcut tebliğ evrakının, farklı olması durumunda yeni düzenlenecek tebliğ evrakının üzerine *ikinci defa tebliğ* kaşesi vurularak yerleşim yeri adresine ikinci defa tebliğe çıkarılacağı ifade edilmiştir. Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan 2018/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesinde Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi ile yapılan görüşmeler neticesinde uygulama birliğinin sağlanması gerekçesiyle gerek işyeri gerekse adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacak birinci tebligatın sonuçsuz kalması durumunda ikinci tebligat için yeni düzenlenecek zarfın kullanılması gerektiği düzenlenmiştir. Aynı düzenlemede daha önceki genelgede bulunan *ikinci defa tebliğ* kaşesi yerine *Adres kayıt sistemindeki adrese gönderilen ikinci tebligattır* kaşesinin kullanılması gerektiği ifade edilmiştir.

mükellefe 2017/8 ve 2018/8 No.lu İç Genelgelere göre tebliğ yapılması halinde mükellefin tebligat evrakını alabilmesi için tarha yetkili vergi dairesinin bulunduğu şehre gitmesi gerekmektedir. Bu durumun mükellefin mağduriyetine sebep vereceği açıktır. Bu nedenle yapılan düzenleme ile hem zaman olarak vergi dairesi açısından bir avantaj bulunmakta hem de mükellefin mağduriyeti engellenmiş olmaktadır (2017/8 ve 2018/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi).

Tebliğat yapılacak adresler açısından bir diğer önemli husus da özellikle home-office olarak kullanılan adreslerdir. Mükellefin hem işyeri adresinin hem de ikametgâh adresinin aynı olması durumunda yapılacak tebligatın şekli ve düzenlenecek tebligat evrakının şeklinin nasıl olacağı tebliğat işleminin sağlıklı olması açısından önem taşımaktadır. 2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi hükümlerine göre düzenlenecek tebligat zarfının üzerinde hem işyeri adresi hem de ikametgâh adresi alanlarının aynı adres olacak şekilde doldurulması gerekmektedir. Muhatabın adresinde bulunmaması halinde kapıya pusula yapıştırılmamakta ve posta memuru tarafından durum tebligat alındısı üzerine şerh ve imza edilerek ilgili idareye iade edilmektedir. Yapılacak ikinci tebliğat işlemi bu iç genelgenin (2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi) 4'üncü maddesinin ikinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkra hükümlerine göre yapılacaktır.

Yukarıda bahsi geçen durumlarda mükellefin adresinde bulunmaması halinde yapılacak işlemler açıklanmıştır. Mükellefin adresinde bulunmasına karşın tebellüğden imtina etmesi halinde tebligat işlemi nasıl yapılacaktır? 2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi B/6 maddesinde mükellefin bilinen işyeri adresinde veya yerleşim yeri adresinde bulunmasına karşın tebligat evrakını almaktan imtina etmesi yani tebellüğden kaçınması halinde, posta memuru tarafından tebligat evrakının gönderen idareden alınabileceği şerhini içeren pusulayı kapıya yapıştırılır. Tebliğat evrakı posta memuru tarafından ilgili idareye iade edilir. Pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir. İç genelgedeki düzenlemeye göre tebellüğden imtina sadece mükellef/muhatap için geçerli olup işyerinde bulunan işçinin veya yerleşim adresinde bulunan muhatap dışındaki diğer kimselerin tebellüğ etmesi halinde kapıya yapıştırma işlemi yapılmayıp böyle bir durumun gerçekleşmesi halinde ikinci defa tebligata ilişkin işlemler uygulanacaktır (2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi).

2.4.1.3. Tebligat Evrakının Teslimi

Tebliğat işleminin esas amaçlarından birisi muhatabın hakkında tesis edilen hukuki işlemde haberdar edilmesidir. Vergi mükellefinin hakkında tesis edilen hukuki işlemde haberdar edilmesi ise ancak usulüne uygun olarak yapılacak tebliğ ile mümkün olmaktadır. VUK'un 102'nci maddesinde tebligat evrakının mükellefe teslim edileceği ve bu durumun tebliğ memuru ile tebligatı alan mükellef veya onun adına kanunen yetkili olan kimse tarafından imza altına alınacağı ifade edilmiştir. Tebligat zarfının üzerinde bulunması zorunlu bilgilerin yazılmış olması gerekmektedir⁹⁷. Usulüne uygun olarak yapılmayan bir tebligat işlemi geçersiz olarak kabul edilmektedir⁹⁸.

Tebliğat zarfının tebligat işlemini yapan memur ve tebligatı teslim alan tarafından eksiksiz olarak doldurulmasının temel amacı tebliğat işleminin belgelendirme özelliğine dayanmaktadır. Tebliğatın zamanaşımı süresinden sonra yapıldığı, imzanın reddedilmesi⁹⁹, tebligatı yetkili olmayan kimsenin almış olması gibi iddialarla açılacak bir davada tebliğ alındısı hukuki delil niteliğine sahip olarak uyuşmazlığın çözülmesinde önem arz etmektedir (Sadıç, 2016: 51).

Tebliğatı alacak olan kimsenin imza atamayacak durumda olması halinde sol elinin başparmağı basılmak suretiyle imzalama işlemi yerine getirilmiş olmaktadır. Öte yandan mükellefin tebellüğden imtina etmesi halinde ise tebliğat zarfının ilgili idareden alınabileceği şerhini içeren pusula kapıya yapıştırılmaktadır. Tebliğat memuru durumu zarfın üzerine şerh düşerek ve imza altına alarak tebliğat zarfını idaresine iade etmektedir. Bu durumda pusulanın kapıya yapıştırılma tarihi tebliğat tarihi olarak kabul edilmektedir (VUK, Md. 102).

Tebliğat zarfının mükellefe teslimi esas kural olmakla birlikte mükellefin işyerinde bulunmaması halinde işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerinden birine veya işyerinin kapalı olması halinde adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresinde bulunanlardan birine tebliğat yapılabilecektir. Mükellefin yerleşim yeri adresine yapılan tebliğat işleminde adreste kimsenin bulunmaması halinde tebliğat evrakı idaresine iade

⁹⁷ Dan. 4. D. 18.11.1996 tarih ve E. 1995/5229, K. 1996/4259 sayılı Karar.

⁹⁸ Dan. 4. D. 31.05.2000 tarih ve E. 1999/5833, K. 2000/2466 sayılı Karar.

⁹⁹ Diyarbakır Vergi Mahkemesi 13.03.2008 tarih ve E. 2007/730, K. 2008/102 sayılı Karar.

edilerek, idarece münasip bir zaman sonra 2018/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi hükümlerine göre ikinci defa tebligat işlemi yapılacaktır.

VUK'un 102'nci maddesinde belirtilen usul ve esaslara aykırı olarak yapılan tebligat işlemleri hukuka aykırı olacağından hüküm ifade etmeyecektir. Örneğin Tebligat Kanunu'nun 21'inci maddesinde belirtildiği üzere pusulanın kapıya yapıştırılarak zarfın mahalle muhtarına verilmesi¹⁰⁰, adres tespitine ilişkin olarak tebligat zarfı üzerine şerh düşülmesi¹⁰¹ yerine harici adres tespit tutanağı tutulması¹⁰² gibi durumlarda yapılan tebligat işlemleri hükümsüz kalmaktadır. Dolayısıyla tebligat evrakının 102'nci maddede belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması gerekmektedir.

2.4.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat

VUK'un 107'nci maddesine göre posta yoluyla tebligat yapılması esas olmakla birlikte vergi idaresinin memur eliyle de tebligat yapabileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi dairesi tebligat işlemlerini posta yoluyla yapabileceği gibi kendi memurları vasıtasıyla da yapabilmektedir. Tebligat Kanunu'nun 2'nci maddesinde Kanun'un birinci maddesinde tebligat yapabilecek olan makamların kendi kanunlarında özel hüküm bulunması veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ilgili makamın kendi personeli veya mahalli mülki idare amirinin emriyle zabıta personeli eliyle tebligat işleminin yapılabilmesi hüküm altına alınmıştır (Ruhi ve Ruhi, 2021: 67).

Her iki yasal düzenlemede de bulunan ortak noktalara bakıldığında birincisi, tebligat yapacak makamın kendi özel kanununda tebligat işleminin memur eliyle yapılmasına imkân veren özel düzenleme bulunması; ikincisi ise, yapılacak tebligat işleminin gecikmesinde sakınca bulunmasıdır. Bu iki ortak nokta çerçevesinde baktığımızda vergi hukukunda da memur eliyle tebligat yapılmasına ilişkin VUK'un 107'nci maddesinde özel düzenleme bulunmaktadır. Öte yandan VUK 98 Seri No.lu Genel Tebliğ'de ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk hallerine ilişkin olarak yapılan tarhiyat işlemlerinin tebliğinde birinci defasında yapılamaması halinde ikinci tebligatın memur eliyle yapılabilmesi hüküm altına alınmıştır (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 86). Kanun'un 107'nci maddesinde

¹⁰⁰ Dan. 4. D. 02.12.2014 tarih ve E. 2013/1695, K. 2014/7606 sayılı Karar.

¹⁰¹ Dan. 4. D. 13.06.2000 tarih ve E. 1999/6316, K. 2000/2792 sayılı Karar.

¹⁰² Diyarbakır Vergi Mahkemesi 06.03.2015 tarih ve E. 2014/950, K. 2015/242; Dan. 4. D. 12.06.2014 tarih ve E. 2013/9152, K. 2014/4407; Dan. 4. D. 15.06.2015 tarih ve E. 2014/9144, K. 2015/3340 sayılı Kararlar. Aksi yöndeki karar için bk. Dan. VDDK 10.02.2016 tarih ve E. 2016/16, K. 2016/162 sayılı Karar.

doğrudan bu durum düzenlenmemekle birlikte tebliğ düzenlemesiyle Tebligat Kanunu hükümlerine uygun olacak şekilde düzenleme yapılmıştır. Vergi hukukunda da özel durumlarda veya zamanaşımı gibi gecikmesinde sakınca bulunan hallerde vergi daireleri kendi personelleri ile tebligat işlemlerini yapabilmektedirler.

Her iki düzenleme arasında farklılıklar da bulunmaktadır. Örneğin Tebligat Kanunu, tebligat yapmaya yetkili makamların kendi memurları veya mahalli mülki idare amirinin emriyle zabıta eliyle tebligat yapılabileceğini kabul etmektedir. Ancak VUK tebligat işlemlerinin yalnız kendi memurları ile yapılabileceğini kabul etmektedir. Öte yandan VUK'ta tebligat işleminin posta yoluyla veya memur eliyle yapılacağına ilişkin bir ayırım bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi dairesi ister posta yoluyla ister memur eliyle tebligat işlemini yapabilecektir. Ancak Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesinde tebligat işlemlerinin PTT veya memur eliyle yapılabileceği düzenledikten sonra 2'nci maddesinde memur eliyle tebligat yapılabilecek durumlarayer verilmiştir. Dolayısıyla Tebligat Kanunu'ndaki düzenleme istisnai bir düzenleme olarak kabul edilmektedir. Ancak VUK'ta istisnai bir durum olarak düzenlenmemiştir. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin tebligat işlemlerinde vergi dairesi ister posta yoluyla ister memur eliyle tebligat işlemi yapabilmektedir. Tebligat Kanunu'na göre yapılacak tebligat işlemlerinde ise memur eliyle tebligat yapılmasını gerektiren hallerin oluşmasıyla memur eliyle tebligat yapılabilecektir (Ayyıldırım, 2018: 173). Başka bir fark ise VUK'ta memur eliyle tebligat yapılması halinde tebligat evrakının üzerine neden memur eliyle tebligat yapıldığına ilişkin herhangi bir yazı yazılmasına ilişkin bir hüküm bulunmamakta iken Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacak memur eliyle tebligat işlemlerinde tebligat evrakının üzerinde neden memur eliyle tebligat yapıldığı hususu yazılmaktadır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 24'üncü maddesinde vergi dairesi müdürünün uygun görmesi halinde tebligat işleminin memur eliyle yapılabileceği ifade edilmektedir. Vergi dairelerinde genellikle tebligat işlemleri görevli yoklama memurlarınca yapılmaktadır (Somuncu, 2014: 143). Posta yoluyla tebligat işleminde uygulanan usul ve esaslar memur eliyle tebligat usulü içinde geçerlidir¹⁰³. Usulüne uygun olarak yapılmayan tebligat işlemi hükümsüz olarak kabul edilmektedir.

¹⁰³ Dan. 11. D. 22.03.1995 tarih ve E. 1995/2722, K. 1995/763 sayılı Karar.

2.4.3. Dairede veya Komisyonda Tebligat

Vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden muameleler posta yoluyla ve memur eliyle ya da elektronik ortamda muhatabına tebliğ edilmektedir. Ancak VUK'un 93'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ilgilinin rızasının bulunması halinde dairede veya komisyonda da tebligat yapılabileceği ifade edilmiştir. Madde hükmünde geçen *ilgili* ifadesi VUK 94'üncü maddesinde geçen tebligat yapılacak kimseler olarak kabul edilmelidir¹⁰⁴. Örneğin şirkete yapılacak tebligat işleminde yönetim ve temsile yetkili kişi tebligat evrakını alma yetkisine sahip olduğundan ilgili kişi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan teşekkülleri yönetme ve temsil yetkisini haiz olanlar ilgili kişi olarak kabul edilmektedirler. Dolayısıyla ilgili kişi olarak kabul edilmeyen kişi veya kişilere dairede veya komisyonda yapılacak tebligat işlemi kanun hükmüne aykırı olacağından yapılan tebligat işlemi hükümsüz kabul edilmektedir¹⁰⁵. Nitekim Danıştay bir kararında vergi incelemesine ilişkin defter belge isteme yazısının dairede davacının babasına tebliğ edildiği davacının babasının temsil yetkisi bulunmadığı ve ilgili kişi olarak kabul edilmediğinden yapılan tebligat işleminin hukuka aykırı olduğu ve yapılan bu tebligata istinaden re'sen tarh nedeninin oluşmadığına karar vermiştir¹⁰⁶.

Dairede veya komisyonda mükellefe tebligat yapılmasında önemli olan bir husus da mükellefin rızasının bulunmasıdır. Yapılacak tebligat işleminde mükellefin rızasının bulunmaması halinde işlem hükümsüz kabul edilmektedir¹⁰⁷. Ancak rızanın varlığının nasıl tespit edileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayımlanan "213 sayılı VUK ile İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi" başlıklı belgede ilgili kişiye dairede veya komisyonda tebligat yapılması halinde tebligat evrakının üzerine *dairede/komisyonda rızaen tebliğ aldım* ifadesinin mükellef tarafından yazılması gerektiği, ihtilaf ortaya çıkması halinde usul yönünden eksikliğin böylelikle bertaraf edileceği ifade edilmiştir (Ayyıldırım, 2018: 191).

¹⁰⁴ Dan. 11. D. 13.12.1999 tarih ve E. 1999/2847, K. 1999/4946 sayılı Karar.

¹⁰⁵ Dan. 11. D. 20.11.1995 tarih ve E. 1995/2870, K. 1995/3199 sayılı Karar.

¹⁰⁶ Dan. 4. D. 12.04.2000 tarih ve E. 1999/3973, K. 2000/3973 sayılı Karar.

¹⁰⁷ Dan. 10. D. 22.02.2001 tarih ve E. 1998/7038, K. 2001/693 sayılı Karar.

VUK'ta mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda bazı idari başvuru yolları bulunmaktadır. Bunlardan birisi de uzlaşma kurumudur. Mükellef hakkında yapılan tarhiyat işlemi neticesinde kesilen vergi ve vergi ziyai cezası ile 5.000 Türk lirası üzeri usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanabilmektedir. Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşmanın nasıl yapılacağı, kimlerin uzlaşmaya başvurabileceği, uzlaşma makamları gibi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre uzlaşmanın sağlanması halinde düzenlenen tutanağın bir örneği derhal mükellefe verilmektedir. Tutanağın mükellefe verilmesi komisyonda tebliğ hükmündedir. Böyle bir durumda rızanın varlığının bir önemi bulunmamaktadır. Öte yandan mükellefin uzlaşma komisyonu tarafından kendisine verilen gün ve saatte uzlaşmaya gelmemesi, geldiği halde tutanağı imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalaması halinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Bu durumda uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda komisyonca düzenlenen temin edilemedi tutanağı gereği yapılmak üzere mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmektedir. Mükellefin dava açma hakkı uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihten itibaren başladığı için ilgili vergi dairesince tutanak mükellefe posta yoluyla veya memur eliyle ya da elektronik ortamda tebliğ edilmektedir. Dolayısıyla komisyonda da ilgilinin rızasına ilişkin istisnai bir durum bulunmadığından rıza olmadan tebligat işlemi yapılamayacaktır.

Mükellefe dairede tebliğ yapılmasına ilişkin olarak VUK'un ilan yoluyla tebligat yapılmasına ilişkin hükümlerine göre ilan tarihinden itibaren bir ay içinde ilgilinin ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele başvurması ya da taahhütlü mektup veya telgrafla adreslerini bildirmeleri ihtar olunur. Öte yandan bizzat veya bilvekele başvuranlara yerinde, adres bildirenlere ise tebliğ yoluyla tebligat yapılacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla bizzat veya bilvekele başvuranlara yerinde olarak yapılan tebligat dairede tebligat olarak kabul edilmektedir. İlgilinin rızasına ilişkin olarak istisnai bir düzenleme bulunmadığından bu durum da ilgilinin rızası üzerine ancak dairede tebligat yapılabilecektir. Mükellefin dairede tebliğden imtina etmesi halinde tebligat işlemi yapılamayacaktır. Bu durumda ilan tarihinden itibaren bir ay içerisinde tebligat yapılmış sayılmaktadır (VUK, Md. 105, 106).

2.4.4. İlan Yoluyla Tebligat

Tebliğat işleminde esas olarak mükellefe posta yoluyla veya memur eliyle ya da elektronik ortamda tebliğ yapılmakla birlikte Kanun'da belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde ilan yoluyla tebligat yapılmaktadır. VUK'un 103-106'ncı maddelerinde ilan yoluyla tebligatın nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Özellikle mükellefler tebellüğden imtina etmek amacıyla çeşitli yollara başvurabilmektedirler. Kamu alacağının hazineye intikalinin gerçekleşmesi için kanun koyucu bu yöntem ile kamu alacağını koruma altına almış olmaktadır.

2.4.4.1. İlan Yoluyla Tebligatın Yapılacağı Haller

a. Muhatabın Bilinen Hiçbir Adresinin Bulunmaması

VUK'un 103'üncü maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde mükellefe tebligat ilan yoluyla yapılmaktadır. Buna göre; mükellefin bilinen hiçbir adresi yoksa, yabancı memlekette bulunan mükellefe tebliğ yapılamaması ve başkaca nedenlerden dolayı tebligat yapılamaması halinde ilan yoluyla tebligat yapılmaktadır.

İlan yoluyla tebligat yapılmasına ilişkin şartlardan ilki mükellefin bilinen hiçbir adresinin bulunmamasıdır. Tebligata ilişkin genel kuralları düzenleyen Tebligat Kanunu'na göre ilan yoluyla tebligat yapılabilmesi için muhatabın adresinin meçhul olması gerekmektedir. Adresin meçhul olmasında kasıt ise kendisine tebligat yapılamayan ve ikametgâhı, meskeni ve işyerinin bulunamaması durumudur (Yılmaz ve Çağlar, 2013: 509). Öte yandan Tebligat Kanunu'na göre adresin meçhul olması halinde tebliğ yapmaya yetkili makam tarafından kolluk kuvveti marifetiyle araştırma yapıldıktan sonra adresin meçhul olduğu kabul edilmektedir (Ruhi ve Ruhi, 2021: 736). Ancak VUK'ta genel kanunun aksine böyle bir araştırma yapılmasına gerek yoktur. VUK'un 103'üncü maddesinde belirtilen şartların oluşması ilan yoluyla tebligat yapılması için yeterli kabul edilmektedir.

Vergi idaresinin ilan yoluyla tebligat yapabilmesi için 103'üncü maddede sayılan hallerin gerçekleşmiş olması¹⁰⁸ ve bu durumun ispat edilebilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ilan yoluyla tebligat şartları gerçekleşmediği halde ilan yoluyla yapılan tebligat

¹⁰⁸ Dan. 3. D. 20.09.2007 tarih ve E. 2006/4002, K. 2007/2453

işlemi geçersiz kabul edilmektedir¹⁰⁹. Tebligat işleminin usulüne uygun olarak yapılmaması mükellefin adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet vermektedir. Bu nedenle şartların gerçekleşmesi ve bu durumun vergi idaresi tarafından ispatlanabilmesi gerekmektedir. Nitekim AYM vermiş olduğu bir kararda vergi dairesinin bilinen adresler dışındaki bir adrese tebligat yapmaya çalıştığı, tebligatın gerçekleşmemesi nedeniyle vergi dairesinin ilan yoluyla tebligat yolunu kullandığı, ancak başvurucunun adresinin araştırılmasına ilişkin dosyada herhangi bir veri bulunmadığı, doğrudan ilan yolunun kullanılması ile mükellefin mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır¹¹⁰.

b.Muhatabın Yerleşim Yeri Adresinin Bulunmaması

VUK'un 103'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre mükellefin 101'inci maddenin birinci ve ikinci fıkrasında yer alan işyeri adreslerinde tebligat yapılamaması halinde mükellefin yerleşim yeri adresinin de bulunmaması halinde ilan yoluyla tebligat yapılmaktadır. VUK'un 101'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan mükellefin işe başlama ve adres değişikliklerinde bildirdiği adresler ile ikinci fıkrada yer alan yoklama fişinde veya muhatabın imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlarca tutulan tutanakta yer alan işyeri adreslerinde mükellefe tebligat yapılamaması halinde muhatabın yerleşim yeri adresinde posta yoluyla veya memur eliyle tebliğ yoluna gidilmektedir. Ancak mükellefin yukarıda belirtilen birinci ve ikinci fıkrada yer alan adreslerinde tebligat yapılamaması ve yerleşim yeri adresinin de olmaması halinde ilan yoluyla tebligat yapılmaktadır. Dolayısıyla 103'üncü maddenin ikinci fıkrasına göre ilan yoluyla tebligat yapılabilmesi için hem 101'inci maddenin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen işyeri adreslerinde tebligat yapılamaması hem de muhatabın yerleşim yeri adresinin bulunmaması gerekmektedir (VUK, Md. 101, 103).

Mükellefin bilinen işyeri adreslerine yapılan tebligat işleminin sonuçsuz kalması halinde (Adreste bulunmama hali geçici ayrılımları da kapsamaktadır.) tebligat evrakı ilgili vergi dairesine iade edilmektedir. İlgili vergi dairesi mükellefin Mernis (Merkezi Nüfus İdare Sistemi) adresinin bulunup bulunmadığını kontrol etmektedir. Yapılan

¹⁰⁹ Dan. 3. D. 19.11.2015 tarih ve E. 2015/4482, K. 2015/8437; Dan. 3. D. 09.04.2012 tarih ve E. 2010/6347, K. 2012/1146; Dan. 3. D. 09.04.2012 tarih ve E. 2010/6346, K. 2012/1145; Dan. 4. D. 17.02.2005 tarih ve E. 2004/1775, 2005/244; Dan. 9. D. 09.06.2004 tarih ve E. 2002/2451, K. 2004/3948; Dan. 4. D. 07.04.2004 tarih ve E. 2003/1554, K. 2004/686 sayılı Kararlar.

¹¹⁰ AYM İkinci Bölüm 12.03.2015 tarih ve 2013/5949 sayılı Başvuru (57-58 No.lu paragraflar).

kontroller neticesinde mükellefin Mernis adresi varsa, posta yoluyla veya memur eliyle; yoksa, ilan yoluyla tebligat işlemi yapılmaktadır. Ancak burada önemli bir nokta bulunmaktadır. Bazı durumlarda mesleğin gereği olarak mükellef sürekli işyeri adresinde bulunmamaktadır. Örneğin X kişisi avukatlık hizmetlerinden dolayı Topçumeydanı Vergi Dairesinin Müdürlüğünün mükellefi olarak kayıtlı bulunmaktadır. Aynı zamanda X kişisi yerleşim yeri adresini değiştirmiş ancak ilgili nüfus müdürlüğüne bildirmemiştir. X kişinin il dışına duruşmaya gittiği bir durumda mükellefin işyeri adresine yapılan tebligat işlemi olumsuz sonuçlanacaktır. Bunun yanında ilgili vergi dairesinin yapacağı araştırmada mükellefin Mernis adresi de olmayacağından ilan yoluyla tebligat işlemi yapılacaktır. Bu durumda yapılan işlem usul yönünden her ne kadar hukuka uygun olsa da tebligat işleminin esas amacı olan mükellefin hukuki işlemde haberdar edilmesi gerçekleşmeyecektir. Bu tür durumlarda mükelleflerin beyannamelerini düzenli verip vermediği, sistemde bulunan telefon numarasının aranması, daha önce yapılan yoklamalar ve yapılan tebligatın öncelik durumu değerlendirilerek ilan yoluna gidilmeden önce makul bir süre sonra tebligat işleminin tekrarlanmasında tebligatın amacına ulaşması için yararlı olacağı kanaatindeyiz. Ancak yukarıda yer alan örneği zamanaşımli bir tebligat üzerinden düşünecek olursak ilgili vergi dairesinin kamu alacağının zamanaşımına uğramasının engellenmesi açısından ilan yoluyla tebligat yapılması gerekmektedir.

Mükellefin yerleşim yeri adresinin bulunmaması nedeniyle ilan yoluyla tebligat yapılması halinde bu durumun varlığının ilgili vergi dairesince ispat edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda mükellefin 101'inci maddenin birinci ve ikinci fıkrasında yer verilen işyeri adreslerinde tebligat işleminin yapılamadığına ilişkin tebligat zarfları ile bu tebligatlardan sonra mükellefin yerleşim yeri adresinin bulunmadığının ispatı ilgili vergi dairesine düşmektedir. Dolayısıyla gerekli şartların varlığının ispat edilmemesi halinde ilan yoluyla yapılan tebligat işlemi hukuka aykırı olacaktır.

c. Yabancı Memleketlerde Bulunanlara Tebligat Yapılamaması

Yurtdışında bulunan mükelleflere tebligat yapılamaması nedeniyle ilan yoluyla tebligat yapılmasının hüküm ifade edebilmesi için tebligat yapılamamasına ilişkin tüm süreçlerin usulüne uygun olarak yapılması ve belgelendirilmesi gerekmektedir.

Öncelikle VUK'un 97'nci maddesindeki tebligat yolunun usulüne uygun olarak gerçekleştirilmesi ancak sonuçsuz kalması halinde ilan yoluna başvurulması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak tebligat yapılmadan ilan yoluna gidilmesi halinde yapılan işlem hukuki yönden hüküm ifade etmeyecektir. Nitekim Danıştay kararında mükellefin kendisine yapılan tebligatta tebliğ evrakı üzerinde bulunan imzanın kendisine ait olmadığı ve o tarihte yurt dışında bulunduğuna ilişkin iddianın araştırılmadan davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığına hükmedilmiştir¹¹¹.

ç. Başkaca Nedenlerden Dolayı Tebligat Yapılamaması

Mükellefe tebligatın ilanla yapılmasına ilişkin bir diğer neden ise başkaca sebeplerden dolayı tebligat yapılamaması halidir. VUK'un 103'üncü maddesinin son fıkrasına göre başkaca sebeplerden dolayı mükellefe tebligat yapılamadığı takdirde ilan yoluyla tebligat yapılabilecektir. Ancak madde hükmünde başkaca sebeplerden kastın neler olduğu ifade edilmemiştir (VUK, Md. 103/son).

Mükellefin 103'üncü maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen durumlar dışındaki herhangi bir nedenden dolayı diğer tebligat usulleri ile tebligat yapılamaması halinde bu durumda tebligat işlemi ilan yoluyla yapılacaktır. Madde hükmünde tebligatın yapılamaması için özellikle bir sebep belirtilmemiştir. Örneğin tebligatın yapılacağı yerde savaş durumu söz konusu olması, deprem, sel gibi doğal afetler veya o bölgede salgın hastalık nedeniyle tebligat yapılamaması halinde 103/son kapsamında ilan yoluyla tebligat işlemi yapılabilecektir (Ayyıldırım, 2018: 204). Burada 103/son kapsamında ilan yoluyla tebligat yapılması gerektiği durumlarda yapılacak tebligatın acil olup olmadığı, başkaca sebebin süresi de dikkate alınarak ilan yoluyla tebligata karar verilmelidir. Başkaca sebebin madde hükmünde net olarak belirtilmemesi idarenin ilan yoluyla tebligat yaparak mükellefin haklarını kullanmasına engel olacak şekilde uygulanmamalıdır. Örneğin Topçumeydanı Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olan X'e tebligat yapılması gerekmektedir. Ancak mükellefin bulunduğu yerde meydana gelen deprem nedeniyle tebligat yapılamamaktadır. Yapılacak olan tebligat eğer zamanaşımına uğrayacak şekilde acil değilse sadece belirli bir süre için tebligat yapılamadığı için ilan yoluna başvurulması mükellefin aleyhine

¹¹¹ Dan. 3. D. 15.06.2009 tarih ve E. 2008/1635, K. 2009/2126 sayılı Karar.

olacaktır. Dolayısıyla vergi dairesince zamanaşımına uğrama riski olmayan tebligat için belirli bir süre beklenmesi ve tebligat yapmaya elverişli olması halinde tebligat yapılması kanaatimizce daha uygundur. Örneğimizde usul yönünden vergi dairesinin işlemi hukuka uygundur. Ancak tebligat işleminin esas amacı mükellefin hakkında tesis edilen hukuki işlemden haberdar edilmesidir. İşlemin bu amaca hizmet etmesi gerekmektedir. Ancak zamanaşımlı bir işlemle ilgili olarak kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla ilgili vergi dairesi ilan yoluyla tebligat usulünü uygulamalıdır.

2.4.4.2. İlanın Şekli

Tebliğat işleminin temelinde muhatap hakkında tesis edilen hukuki işlemden haberdar edilmesi ve bu işlemin belgelendirilmesine dayanmaktadır. Ancak bu haberdar edilme ve belgelendirmenin yerine getirilmesinde idarenin uymakla yükümlü olduğu usuller bulunmaktadır. İdari işlemler tesis edilirken çeşitli şekil şartlarına uygun olarak yapılması gerekmektedir. Şekil şartına olan bağlılık esasında idarenin düzenli olması ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesinden kaynaklanmaktadır. İdarenin işlem tesis ettiği durumlarda izleyeceği yolun bilinmesi, işlemin muhatapları açısından idareye olan güvenin tesis edilmesinin yanında idarenin daha özenli bir tutum sergilemesine de katkıda bulunacaktır (Demirkol, 1998: 72).

VUK'ta yer alan diğer tebligat usullerinde işlemin geçerliliği için belirli şekil koşulları olduğu gibi ilan yoluyla tebligat işleminin de geçerliliğine etki eden belirli şekil şartları bulunmaktadır. Şekil şartlarına aykırı olarak yapılacak olan tebligat işlemi geçersiz olduğundan işlem hüküm ifade etmeyecektir. VUK'ta ilan yoluyla tebligat işleminde şekil şartları 104'üncü maddede ve 345 Seri No.lu Genel Tebliğde açıklanmıştır. Buna göre; öncelikle ilan yazısının bir örneği ilgili vergi dairesinin ilan panosuna asılacak, bir örneği ise mükellefin bilinen son adresinin bağlı bulunduğu mahalle muhtarlığına gönderilecektir. İlan yazısının asılmasına ilişkin keyfiyeti ve asılma tarihi tutanak ile tespit edilecektir. İlan yazısının muhtarlığa hangi sürede gönderilmesi gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 345 Seri No.lu VUK Genel Tebliğ'de bu işlemin *geciktirilmeksizin* yapılmasına ilişkin ifade bulunmaktadır. Mükellefin herhangi bir hak kaybına uğramaması açısından ilan yazısının ilan panosuna asıldığı gün muhtarlığa gönderilmesinde yarar bulunmaktadır. Öte yandan muhtarlığa gönderilecek

olan yazının taahhütlü ilmühaberli olarak yapılması daha sonra ortaya çıkabilecek bir uyuşmazlıkta işlemin belgelendirilmesinde delil niteliğine sahiptir.

İlan yazısının bir örneği muhtarlıklara gönderilmekle beraber muhtarlığın bu ilan yazılarını ilan panosuna asması ve indirmesinin tutanağa bağlanması ya da bağlanmaması, panoda kalma süresi, bu durumlara ilişkin tutanakların vergi dairelerine gönderilmesine ilişkin farklı uygulamalar bulunmaktadır. Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yapılan açıklamada¹¹² tutanağa bağlama işleminin vergi dairesi ilan panosuna asılma işlemi olduğu, mahalle muhtarlıklarının ilan yazısını panoya asılmasına ilişkin Kanun'da tutanak zorunluluğu bulunmadığı, ikinci¹¹³ olarak yapılan açıklamada ise ilan yazısının muhtarlıklarda asılması işleminin tutanağa bağlanması işlemine ilişkin Kanun'da yasal bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte ilan yazısının muhtarlığa gönderilmesi işleminin taahhütlü ilmühaberli olarak yapılmasında daha sonra ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda işlemin tevsiki açısından yararlı olacağı ifade edilmiştir (Ayyıldırım, 2018: 207).

İlan yoluyla tebligat işleminde bir diğer şekil unsuru ise yayımlanma şeklidir. İlan yoluyla tebligat işleminde tebligat konusu her bir vergi ya da vergi cezası için ayrı ayrı dikkate alınarak Kanun'da belirtilen tutarın¹¹⁴ aşılması halinde ayrıca gazetede de yayımlanmaktadır. Buna göre; tebliğ konusu vergi veya ceza 3.600 TL den az ise vergi dairesi ilan panosuna asıldığı tarihten itibaren 15'inci gün ilan tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu durumda ayrıca gazetede ilan yapılmamaktadır. İlan ile yapılan tebligatın konusu miktar 3.600-360.000 TL arasında ise ilan, ilanı yapan vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içerisinde çıkan ve Basın-İlan Kurumunca belirlenen bir veya birden fazla gazetede yayımlanmaktadır. Ancak vergi dairesinin bulunduğu yerdeki belediye sınırları içerisinde gazete yayımlanmaması halinde sadece vergi dairesi ilan panosuna asılması yeterli olmaktadır. Son olarak tebliğ konusu vergi veya cezanın miktarının 360.000 TL'den fazla olması halinde ise vergi dairesinin bulunduğu yerde çıkan yerel bir ya da birden fazla gazetenin yanında Türkiye genelinde yayın yapan ve Basın-İlan Kurumunca belirlenen günlük gazetelerden birinde de yayımlanmaktadır.

¹¹² Gelir İdaresi Başkanlığı 11.07.2011 tarih ve E. 70189 sayılı Yazısı.

¹¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı 09.12.2011 tarih ve E. 113695 sayılı Yazısı.

¹¹⁴ 522 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2021 tarihinden itibaren geçerli olan tutarlardır.

İlan yoluyla tebligata ilişkin olarak 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un¹¹⁵15'inci maddesi ile değişiklik yapılmıştır. Buna göre; konusu 3.600 TL'yi geçen vergi veya vergi cezasına ilişkin ilanın ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına Bağlı vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), diğerleri için ise ilgili idarenin resmi internet sitesinde de duyurulabileceği hüküm altına alınmıştır¹¹⁶(VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Md. 15). Söz konusu düzenleme ile kanun koyucunun mevcut teknolojik gelişmelere uygun olarak mükellef haklarını korumak ve tebligatın işlevini tam anlamıyla yerine getirmesini amaçladığı görülmektedir. Öte yandan söz konusu düzenlemede *duyurulabilir* ifadesi kullanılmış olup burada idarenin internet sitesinde ilan yapılıp yapılmayacağı konusunda idareye takdir yetkisi verildiği görülmektedir.

İlan şeklinin belirlenmesinde vergi aslı dikkate alınmaktadır. Öte yandan ihbarname içeriği sadece vergi cezası olması halinde ise ceza miktarı dikkate alınarak ilan şekli belirlenmektedir. Örneğin güncel hadleri dikkate alarak 3.500 TL vergi ve 10.500 TL (3 kat vergi ziyai cezası) içeren bir ihbarname için sadece 3.500 TL vergi aslı dikkate alındığından gazetede ilan edilmesine gerek bulunmamaktadır. İlan yazısının vergi dairesi panosuna asılması ve bir örneğinin bilinen son adresin bulunduğu muhtarlığa gönderilmesi yeterli kabul edilmektedir¹¹⁷. Vergi/ceza ihbarnamesi, ödeme emri dışında mükellefe tebligat yapılması gerekli bir diğer belge olan düzeltme fişlerinde ise ilan yoluyla tebligat işleminde ilan şeklinin belirlenmesi iade tutarı dikkate alınarak tespit edilmektedir. Örneğin bir hesap hatası sonucu mükelleften 100.000 TL vergi alınması gerektiği halde 120.000 TL vergi alınması halinde burada mükellefe ret ve iade olunan miktar olan 20.000 TL ilanının şeklinin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Buna göre 20.000 TL iade tutarı 360.000 TL'nin altında kaldığından ilan yazısı ilgili vergi dairesinin ilan panosuna asılacak, bir örneği bilinen son adresin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilecek ve vergi dairesinin bulunduğu yer belediyesi sınırları içerisinde kalan yerel gazetelerden Basın-İlan Kurumunca belirlenen bir ya da birkaçında ilan yoluyla tebligat işlemi yapılacaktır. Ayrıca 7338 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre konusu 3.600 TL'yi geçtiğinden diğer işlemlere ek olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde de ilan edilebilecektir.

¹¹⁵ 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁶ Söz konusu değişiklik 01.06.2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

¹¹⁷ Dan. 3. D. 01.10.2013 tarih ve E. 2011/124, K. 2013/3771 sayılı Karar.

İlan yoluyla tebligat işleminin şekle ilişkin önemli noktalarından biri de gazetenin günlük olup olmadığı hususudur. Kanunda doğrudan günlük gazete ile ilan edileceği hususu belirtildiğinden haftalık bir gazete ile ilan yapılması usule aykırı kabul edilmektedir (Ayyıldırım, 2018: 209). Öte yandan Resmi Gazete de ilan tebligat için yeterli görülmemektedir. Resmi Gazete'ye diğer ulusal gazetelere göre ulaşımı daha zor olduğundan ilan tebligat için kabul görmemektedir (Ruhi ve Ruhi, 2021: 781).

VUK'un 104/son maddesinde yurtdışında bulunan mükelleflere ilan tebligatının yapılmasına ilişkin olarak yukarıda belirtilen işlemlerin yapılmasına ek olarak mükellefin yurtdışında bulunan bilinen adresine ayrıca ilan yazısının gönderilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemenin temel amacı ise vergi dairesine asılan ilan yazısının mükellef için bir anlam ifade etmeyeceği görüşüdür.

2.4.4.3. İlanın Muhteviyatı

Tebliğat işleminin temel amacı mükellefin hakkında tesis edilen hukuki işlemde usulüne uygun bir şekilde haberdar edilmesidir. Mükellefin kanundan kaynaklanan haklarını kullanabilmesi ve herhangi bir hak kaybına uğramaması için tebligat işleminin kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun olarak yapılması gerekmektedir. Diğer tebligat usullerinde olduğu gibi ilan yoluyla tebligat işleminin de geçerli olabilmesi için gerekli şartları taşıması gerekmektedir.

VUK'un 105'inci maddesinde ilan muhteviyatına ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Buna göre vergi dairesince yapılacak olan ilanda tebligatın ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle muhataplarına;

1. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilan yapan makama bizzat ya da bilve kale müracaat etmeleri ya da iadeli taahhütlü mektup ya da telgrafla açık adreslerini bildirmeleri,
2. Kendilerine süre ile resmi tebligat yapılacağı,

ihbar edilmektedir.345 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde ilan muhteviyatına ilişkin olarak; muhatapın adı soyadı/unvan, vergi kimlik numarası, adresi, vergi veya cezanın hesap dönemi, türü ve miktarı, mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat ya da bilve kale müracaat etmesi ya da iadeli taahhütlü mektupla ya da

telgrafla açık adresini bildirmesi halinde resmi olarak tebligat yapılacağı, herhangi bir bildirim yapılmadığı takdirde ilan tarihinden başlayarak bir ayın sonunda tebligatın yapılmış sayılacağı ilan yazısında yer verilecek bilgilerdir (Ayyıldırım, 2018: 205). Diğer tebligat usullerinde şekil şartları nasıl işlemin geçerliliğine etki etmekte ise ilan yoluyla tebligat usulünde de şekil şartları işlemin geçerliliğine aynı şekilde etki etmektedir. Örneğin posta yoluyla tebligat işleminde tebligat evrakının üzerinde bulunması zorunlu bilgilerin eksik olması ya da hatalı olması halinde işlem geçersiz olarak kabul edilmekteyse aynı şekilde ilan bilgilerinde eksiklik ya da hatalı bilgiler bulunması halinde işlem geçersiz olarak kabul edilmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen bir kararda ilan yazısında yazılması gereken zorunlu bilgilerin bulunmaması halinde söz konusu tarhiyatların kesinleşmesinden söz edilemeyeceğine hükmetmiştir¹¹⁸.

2.4.4.4. İlanın Sonuçları

İlan yoluyla tebligat işleminin sonucunun tespitinde ilan tarihi ve tebliğ tarihi önemli rol oynamaktadır. VUK'un 106'ncı maddesinde de ilanın sonucuna ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. Buna göre ilanın yapılması üzerine muhatabın kendisi veya bilvekele müracaat edenlere, yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebligat işlemi yapılmaktadır. Bu durumda 100'üncü madde hükmü uygulanmaktadır. Öte yandan ilan tarihinden itibaren başlayarak bir ay içerisinde vergi dairesine herhangi bir müracaat yapılmamış veya adres bildirilmemiş olması halinde bir ayın sonunda tebliğ edilmiş kabul edilmektedir.

Tebliğ konusu miktarın 3.600 TL'den az olması halinde gazetede ilan edilme şartı bulunmamaktadır. Bu durumda ilan yazısının vergi dairesi ilan panosuna asılmasını izleyen 15'inci gün ilan tarihi, ilan tarihini izleyen bir ayın sonunda ise tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Ancak tebliğ konusu miktarın 3.600 TL ile 360.000 TL arasında halinde ise ilan yazısı hem vergi dairesinin ilan panosuna asılmakta hem de ilan yapma yetkisine sahip günlük yerel bir gazetede yayımlanma şartı da bulunmaktadır. İlan yazısının vergi dairesinin ilan panosuna asıldığı günü izleyen günden itibaren 15'inci gün ile gazetede ilan edildiği tarihlerin farklı olması halinde hangi tarih ilan tarihi olarak esas alınacaktır? Özellikle tebliğ tarihi ilan tarihine bağlı olduğundan bu sürenin doğru

¹¹⁸ Dan. 4. D. 22.01.1996 tarih ve E. 1995/2458, K. 1996/219 sayılı Karar.

olarak hesaplanması gerekmektedir. Tebliğ tarihi mükellefin yasal haklarını kullanması açısından son derece önemli olduğundan bu tarihin doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. İlan tarihinin tespiti noktasında iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Bunlar (Ayyıldırım, 2018: 213-214);

Birincisi gazetede ki ilan tarihi ile ilan yazısının vergi dairesi ilan panosuna asılmasını izleyen 15'inci günün aynı güne denk gelmesi, ikincisi gazetede ki ilan tarihinin ilan yazısının vergi dairesi ilan panosuna asılmasını izleyen 15'inci günden sonraki bir güne denk gelmesidir.

Birinci duruma göre ilan yazısının vergi dairesinin ilan panosuna asıldığı tarihi izleyen tarihten itibaren 15'inci günün gazetede ki ilan tarihiyle aynı olması halinde vergi dairesi ilan tarihi esas alınmaktadır.

İkinci duruma göre ilan yazısının vergi dairesi ilan panosuna asıldığı günü izleyen günden itibaren 15'inci gün ile gazetede yayımlanma tarihinin farklı olması halinde hangi tarih ilan tarihi olarak kabul edilecektir? Bu görüşe göre gazetede yayımlanma tarihinin, vergi dairesindeki ilan tarihinden sonraki bir tarihe denk gelmesi halinde gazetede ki ilan tarihi kabul edilmektedir. Bunun gerekçesinde ise gazetenin ulaşılma imkânı ve kamuya açık olması özelliklerine dayandırılmaktadır. Biz de bu görüşün doğru olduğu kanaatindeyiz. Ayrıca gazetede ki ilan tarihinin objektif olarak ispat edilebilme olanağı bulunmaktadır.

Mükellef açısından herhangi bir hak kaybına sebebiyet verilmemesi amacıyla gazete ilan tarihinin ilan yazısının vergi dairesinin ilan panosuna asıldığı tarihi izleyen tarihten itibaren 15'inci gününe denk gelecek şekilde yapılması gerekmektedir. İdarenin bu konuda ihmalkâr davranması halinde mükellefin kanundan doğan haklarına zarar verilmemelidir. Bu durum hukuki güvenlik ilkesi ve hukuki belirlilik ilkelerinin birer gereğidir.

İlan yoluyla tebligat işleminde tebliğ tarihinin belirlenmesinde en önemli nokta ilan tarihinin doğru olarak tespit edilmesidir. Kanun'un 106/son maddesine göre yapılan ilan üzerine mükellefin bizzat veya bilve kale müracaatı halinde yerinde veya adres bildirilmesi halinde ise posta yoluyla tebligat yapılabilecektir. Bu durumda tebliğ tarihi posta yoluyla tebligat usulüne göre tespit edilmektedir. Herhangi bir müracaat olmaması

ya da adres bildirilmemesi halinde ilan tarihinden başlayarak bir ayın sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

2.4.5. Yurtdışında Tebligat

Yurtdışında bulunan mükelleflere tebligat işlemi VUK'un 97'nci maddesinde belirtilen hükümlere göre yapılmaktadır. Yurtdışında bulunan mükelleflere tebligat işlemi esasen o ülkenin yetkili makamı eliyle yapılmaktadır. Ancak bunun için anlaşma olması ya da o ülkenin kanunlarının müsait olması halinde o ülkedeki Türk siyasi memuru ya da konsolosu tebligatın yapılmasını yetkili makamdan ister. Tebligat yapılacak kişi eğer Türk vatandaşı ise tebligat işlemi Türk siyasi memuru ya da konsolosu eliyle de yapılabilmektedir. Bu takdirde tebligat işlemi Türkiye elçiliği ya da konsolosluğu ya da bunlar tarafından görevlendirecek bir memur tarafından yapılmaktadır. Tebligatın konusunu ve çıkarılan merci bilgilerinin yer aldığı ve otuz gün içerisinde başvurulmadığı takdirde tebligatın yapılmış sayılacağına ilişkin bildirim, muhatabına o ülkenin mevzuatının öngördüğü yöntem ile gönderilmektedir. Bildirim, o ülkenin mevzuatına göre muhatabına tebliğ yapıldığının belgelendirildiğinde, bu tebliğ tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içinde Türkiye elçiliğine ya da konsolosluğuna başvurulmadığı takdirde 30'uncu günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Ancak muhatap, Türkiye elçiliğine veya konsolosluğuna başvurmakla birlikte tebligat evrakını almaktan imtina etmesi halinde bu hususla ilgili düzenlenecek olan tutanak tarihinde tebligat yapılmış sayılmaktadır. Tebligat evrakı ve tutanak bekletilmeksizin merciine geri gönderilmektedir (VUK, Md. 97).

Yurtdışında bulunan kimselere tebliğ edilmesi gereken evrak(lar), tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık yoluyla Dışişleri Bakanlığına oradan da Türkiye elçiliği ya da konsolosluğuna gönderilmektedir. 7338 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile 97'nci maddede yapılan değişiklikle beraber vergi dairelerinin yurtdışında bulunan kimselere yapılacak tebligat işlemlerinde tebligat evrak(lar)ı vergi dairesi başkanlıkları; başkanlık bulunmayan illerde ise defterdarlıklar tarafından doğrudan Türkiye elçiliğine ya da konsolosluğuna gönderilecektir. Söz konusu düzenleme ile tebligat işlemlerinde bürokratik işlemler nedeniyle ortaya çıkan zaman sorununun ortadan kalkması amaçlanmıştır. Özellikle vergi alacağının zamanaşımına uğrama riskine karşın böyle bir düzenleme yapılmış olması kamu alacağını güvence altına almak açısından önem

taşımaktadır. Şöyle ki vergi alacağının tarh edilmesi ve mükellefe tebliğ edilmesi 5 yıllık bir zamanaşımı süresi ile kısıtlanmıştır. Bu açıdan yapılan düzenleme ile kamu alacağının zamanaşımına uğramaması açısından önem taşımaktadır.

İnsanlar çeşitli sebeplerden dolayı farklı ülkelerde bulunabilmektedirler. Eğitim, iş, sosyal, siyasi vb. nedenlerden dolayı ülkelerarası insan sirkülasyonu artmaktadır (Tepedelenli, 2015: 69). Kişinin herhangi bir nedenle vergi mükellefiyetinin bulunduğu ülke ile ikamet ettiği ülke farklı olabilmektedir. Örneğin Türkiye’de gayrimenkul sermaye irade elde etme nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan bir kişi başka bir ülkede yaşayabilmektedir. Böyle bir durumda başka ülkede bulunan vergi mükellefine tebligat yapılması gerektiği takdirde bu kişiye VUK’un 97’nci maddesi hükmüne göre işlem yapılmaktadır.

Yurtdışında bulunan mükelleflere (sivil kişiler) tebligat işleminde tebligat yapacak makam bağlı bulunduğu Bakanlığa, oradan da Dışişleri Bakanlığına gönderilmektedir. Dışişleri Bakanlığı tarafından da yurtdışında bulunan Türk elçiliği veya konsoloslukuna gönderilmektedir. Türk elçiliği veya konsolosluğu kendisine ulaşan tebligat evrakını tebligat yapılması amacıyla yabancı ülkenin yetkili makamına göndermektedir. Ülkenin iç hukuk düzenlemelerine uygun olarak mükellefe tebligat işlemi yapılmaktadır. Yapılan tebligat işlemine ilişkin evraklar tebligatın yapılmasını isteyen makama geri gönderilmektedir.

Yurtdışında bulunan kişi resmi görevle bulunan memur ise tebligat yapılmasını isteyen makamın bağlı bulunduğu Bakanlık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığına gönderilmektedir. Dışişleri Bakanlığı da tebligat evrakını Türk elçilik veya Konsoloslukuna, oradan da elçilik, konsolosluk veya görevlendirilecek olan memur eliyle ilgili memura tebligat işlemi yapılarak tebligata ilişkin belgeler daha sonra tebligat yapılmasını isteyen makama iletilmektedir.

Yurtdışında bulunan asker kişilere tebligat ise bağlı buldukları kara, deniz ve hava kuvvetleri komutanlığı veya Jandarma Genel Komutanlığı’na gönderilmektedir. Tebligat evrakını alan komutanlık tarafından derhal ilgili askeri şahsın bulunduğu en yakın askeri birliğin komutanı ya da amirine gönderilmektedir. Tebligat evrakının muhatabına verilmesiyle tebligat işlemi tamamlanmaktadır. Tebligat işlemine ilişkin evraklar aynı usulle tebligat yapılmasını isteyen makama iletilmektedir. Ancak

yurtdışında askeri şahıslara yapılan tebligat işlemi ile yurtiçinde askeri şahıslara yapılan tebligat işlemi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, yurtiçinde asker kişilere yapılan tebligat işlemi yalnızca erat sıfatına sahip asker kişiler için geçerli iken yurtdışında bulunan asker kişilerin tümü için geçerlidir. İkincisi, yurtiçinde asker eratına tebligat yapılmış olması için kıta komutanlığının tebligat evrakını teslim alması yeterli koşul kabul edilirken yurtdışında asker kişinin kendisine tebligat yapılması gerekmektedir. Üçüncüsü ise yurtiçinde kıta komutanının tebligat evrakını alması ile tebligat işlemi tamamlanırken, yurtdışında tebligat evrakının asker kişiye verilmesi ile tebligat işlemi tamamlanmaktadır (Tepedelenli, 2015: 70).

Sivil, resmi memur veya asker kişilere yurtdışında tebligat işleminin gerçekleşmemesi halinde VUK'un 103/3 maddesi uyarınca ilan yoluyla tebligat işlemi yapılabilecektir. Ancak yurtdışında bulunan mükelleflere ilan yoluyla tebligat yapılabilmesi, ilk tebligat işleminin Kanun'un 97'nci maddesi kapsamında yapılmış olmasına bağlıdır. Aksi durumda yurtdışında bulunan mükellefe posta yoluyla tebligat işleminin sonuçsuz kalması halinde ilan yoluyla tebligat işlemi yapılamayacaktır. Öte yandan tebligat işleminin yurtdışında tebligat usulünün uygulanması gerekirken posta yoluyla tebligat işlemi yapılması halinde işlemin geçersiz olduğu kabul edilmektedir¹¹⁹.

2.4.6. Elektronik Ortamda Tebligat (E-Tebligat)

Değişen ve gelişen teknolojiyle birlikte tebligat işlemlerinde de buna paralel gelişmeler yaşanmaktadır. Elektronik tebligatın gerek zaman açısından gerekse maliyet açısından oldukça yararlı olduğu söylenebilir. Bu bakış açısıyla VUK'un 107/A maddesi ile vergi hukukunda bir tebligat usulü olarak elektronik ortamda tebligat usulü düzenlemesi yapılmıştır. GİB'in 2020 yılı Faaliyet Raporunda yer alan verilere göre 31.12.2020 tarihi itibarıyla 5.114.231 mükellef e-tebligat sistemine dâhil bulunmakta olup, 8.779.021 âdet e-tebligat gönderilmiştir. Ayrıca elektronik ortamda tebligat yapılmasıyla birlikte 2020 yılı içinde 153.276.952,00-TL tasarruf sağlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021: 96).

VUK'un 107/A maddesine göre 93'üncü maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebligata elverişli elektronik bir adres yoluyla elektronik ortamda tebligat yapılabilecektir. Elektronik ortamda tebligat işleminde tebliğ tarihi iletinin mükellefin

¹¹⁹ Dan. 3. D. 15.06.2009 tarih ve E. 2008/1635, K. 2009/2126 sayılı Karar.

elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5'inci gün tebliğ edilmiş sayılmaktadır¹²⁰. Madde hükmüne göre Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik tebligata ilişkin olarak her türlü teknik altyapıyı kurmaya ve kurulmuş olanları kullanmaya, tebligata elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendilerine elektronik ortamda tebligat olanları belirlemeye ve elektronik ortamda yapılacak olan tebligat işlemine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır (Sadıç, 2016: 62). Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak çıkartılan 456 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile elektronik tebligat sisteminin işletilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Elektronik tebligat işleminde iletinin mükellefin elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5'inci gün tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Bu durum İstanbul 9. Vergi Mahkemesi tarafından Anayasa'nın 10, 13 ve 36'ncı maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz yolu ile AYM'ye taşınmıştır. Mahkeme oy çokluğu ile söz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır¹²¹ (Balçı, 2020).

2.4.6.1. Elektronik Tebligat Yapılacak Kimseler

VUK'un 107/A maddesinde düzenlenmiş olan elektronik tebligat uygulamasına ilişkin olarak çıkarılan 456 Seri No.lu Genel Tebliğ'de¹²² hangi mükelleflerin elektronik tebligat kullanacağına ilişkin olarak açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre; kurumlar vergisi mükelleflerine, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi olanlara ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat adresi verilmesini isteyenlere elektronik ortamda tebligat yapılabilecektir (Özgen, 2018: 96-97).

Kurumlar Vergisi Mükellefleri: 456 Seri No.lu Genel Tebliğ'de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların elektronik tebligat adresi kullanma zorunluluğu bulunduğu ifade edilmiştir. KVK'nın 1'inci maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklarının (İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti için talep gerekmektedir.) kurumlar vergisi mükellefi oldukları kabul edilmiştir. Dolayısıyla Kanun'un 1'inci maddesinde sayılanların elektronik tebligat kullanma zorunluluğu bulunmaktadır.

¹²⁰ Dan. 4. D. 31.05.2018 tarih ve E. 2018/3416, K. 2018/5404 sayılı Karar.

¹²¹ AYM 19.09.2019 tarih ve E. 2018/144, K. 2019/72 sayılı Karar.

¹²² 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların 01.04.2016¹²³ tarihine kadar Tebliğ'de belirtilen usullere uygun olarak elektronik tebligat adresi alma zorunluluğu bulunmaktadır. 01.04.2016 tarihi bu tarihten önce kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar için geçerli olup, bu tarihten sonra tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetlerinde ise işe başlama bildiriminden itibaren 15 gün içinde elektronik tebligat adresinin alınması zorunlu kılınmıştır. Mükellefler elektronik tebligat talep formlarını bağlı buldukları vergi dairesine vermekle yükümlü kılınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri bildirim kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik olarak özel yetki içeren noter tarafından verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınmış kişiler aracılığıyla bizzat teslim edeceklerdir.

Gelir Vergisi Mükellefleri: 456 Seri No.lu Genel Tebliğ'e göre kazançları basit usulde tespit edilenler ile gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler hariç olmak üzere ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefiyeti bulunanların 01.04.2016 tarihinden önce mükellef olanların bu tarihe kadar, bu tarihten sonra mükellefiyet tesis ettirenlerin işe başlama bildirimini ile aynı gün elektronik tebligat adresi edinmeleri gerektiği kabul edilmiştir.

Mükellefler, elektronik tebligat adresi talep bildirimlerini kendileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili olarak işlemleri yapmaya özel yetki içeren noter tarafından düzenlenmiş vekâletnameyle yetkili kılınmış kimseler aracılığıyla gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

İsteğe Bağlı Olarak Elektronik Tebligat Adresi Talep Edenler: 456 Seri No.lu Genel Tebliğ'e göre kurumlar vergisi mükellefleri ile sayılan gelir vergisi mükellefleri dışında kalan mükellefler de talepleri halinde elektronik tebligat adresi alabilmektedirler. Bunlar; elektronik tebligat adresi alma zorunluluğu bulunmayan tüzel kişiler ile tüzel kişiliği bulunmayan KDV veya muhtasar vergi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak elektronik tebligat adresi alabilmektedirler. Ayrıca gelir vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilerde aynı usulle elektronik tebligat adresi alma imkânına sahiptir.

¹²³ 456 Seri No.lu Genel Tebliğ'de yer alan 01.01.2016 tarihi 467 Seri No.lu Genel Tebliğ ile 01.04.2016 olarak değiştirilmiştir.

Kendi istekleri ile elektronik tebligat adresi almak isteyen mükelleflerin internet vergi dairesi ya da ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat ya da elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noter tarafından düzenlenmiş vekâletnameyle yetkili kılınmış kişiler vasıtasıyla başvurarak sistemi kullanmalarına imkân tanınmıştır.

Tebliğ kapsamında elektronik tebligat adresi kullanma zorunluluğu bulunmadığı halde kendi istekleriyle elektronik tebligat adresi talep edilmesine ilişkin herhangi bir süre bulunmamaktadır. Bu mükellefler istedikleri zaman elektronik tebligat adresi edinebilmektedirler.

2.4.6.2. Elektronik Tebliğin Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi

VUK hükümlerine göre tebliğ edilmesi gereken evraklar, güvenli elektronik imza ile imzalanmakta ve vergi dairesi adına Gelir İdaresi Başkanlığı'na tebligat yapılacak olan mükellefin elektronik tebligat adresine iletilmektedir. Elektronik ortamda tebligat işlemi tebligat evrakının mükellefin elektronik tebligat adresine ulaştığı tarihi izleyen 5'inci gün tebliğ yapılmış sayılmaktadır¹²⁴. Dava açma süresinin başlangıcı mükellefin elektronik tebligat adresindeki tebliğ evrakını gördüğü an değil ulaştığı tarihi izleyen 5'inci gündür¹²⁵. Örneğin Topçumeydanı Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi X'e 01.01.2020 tarihinde elektronik tebligat yoluyla ihbarname gönderilmektedir. 01.01.2021 tarihinde mükellefin elektronik tebligat adresine ulaşan ihbarnamelerin ulaştığı tarihi izleyen 5'nci gün olan 06.01.2020 tarihi tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir. Mükellefin dava açma hakkı bu tarih itibarıyla başlayacaktır. İYUK'un 7'nci maddesine göre vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür. Örneğimizde dava açmanın son günü 05.02.2020 tarihi olacaktır.

Mükelleflerin elektronik tebligat adresi bildirim formunda bildirmiş oldukları telefon numarasına ve(ya) e-posta adreslerine bildirim yapılarak mükellefin olası hak kaybına uğraması engellenmektedir. Mükellefin bildirim formunda yer alan bilgilerin hatalı olması nedeniyle herhangi bir hak kaybına uğraması halinde sorumluluk mükellefe ait olmaktadır. Ayrıca daha önce bildirim formunda yer alan bilgilerin veya iletişim numaralarının değişmesi halinde ilgili vergi dairesine gerekli bilgilendirmelerin

¹²⁴ Dan. 7. D. 11.01.2018 tarih ve E. 2017/2383, K. 2018/78 sayılı Karar.

¹²⁵ Dan. 4. D. 31.05.2018 tarih ve E. 2018/3414, K. 2018/5404 sayılı Karar.

yapılması yine mükellefin bildirim sorumluluğunun bir parçası olarak kabul edilmektedir (Özgen, 2018: 100).

Tebliğat işleminin esasında iki önemli amaç yer almaktadır. Bunlardan birincisi mükellefin hakkında tesis edilen hukuki işlemde haberdar edilmesi, ikincisi ise yapılan bu haberdar etme işleminin belgelendirilmesidir. Elektronik tebliğat sisteminin bu iki amacı gerçekleştirmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mükellefin haberdar edilmesinin sağlanması amacıyla elektronik tebliğat adresi talep formunda yer alan mükellefe ait iletişim (sms, e-posta) araçlarının kullanılmış olması gerekmektedir. Nitekim verilen bir yargı kararında mükellefin elektronik tebliğat adresi talep formu üzerinde yer alan telefon numarasına ve e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmesini talep ettiği ancak yapılan tebliğat işleminde davacı mükellef tarafından bu bilgilendirmelerin yapılmadığı ve tebliğatı yapın idarece herhangi bir ispat edici delil sunulmadığından yapılan tebliğat işleminin usulsüz olduğu kabul edilmiştir¹²⁶. Öte yandan mükellefin elektronik tebliğat adresine gönderilen tebliğ evrakının mükellefin elektronik tebliğat adresine ulaşım ulaşmadığı, mükellef tarafından okunup okunmadığı gibi hususların belgelendirilmesi gerekmektedir. Tebliğat işlemine ilişkin olarak ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlıkta bu belgelendirme işleminin delil niteliği fiziki ortamda yapılan tebliğat işlemindeki zarfın delil niteliği ile aynı hukuki değere sahiptir (Özgen, 2018: 102).

2.4.6.3. Elektronik Tebliğatta Mükellefin Sorumluluğu ve Ceza Hükümü

456 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde mükellefin elektronik tebliğat adresi edinmesi ve kullanmasında bazı sorumlulukları olduğu ifade edilmiştir. Bunlar;

1. Mükellef, elektronik tebliğat adresi talep bildirimini süresinde, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmek,
2. Mükellef, beyan ettiği bilgilerde meydana gelecek değişikliklerin öncesinde ya da en geç değişikliğin yapıldığı tarihte vergi dairesine bildirmek,
3. Mükellef, elektronik tebliğat adresi talep bildiriminde yer alan tüm kurallara uymak,

¹²⁶ İzmir BİM 2. Vergi Dava Dairesi 18.06.2018 tarih ve E. 2018/431, K. 2018/699 sayılı Karar.

4. Mükellef, elektronik tebligat sistemini kullanabilmesi için kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu ve şifre gibi bilgilerini korumak, üçüncü kişilerle paylaşmamak ve başkasına kullandırmamak,
5. Mükellef, kendisine verilen kullanıcı kodu ve şifre gibi bilgilerinin istenmeden üçüncü bir kişinin eline geçmesi halinde vergi dairesine bilgi vermekle,

yükümlü kılınmıştır. Mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde ortaya çıkacak olan sonuçlardan mükellef sorumlu olmaktadır. Örneğin mükellef elektronik tebligat adresi talep bildiriminde beyan ettiği telefon numarasını değiştirmesi halinde vergi dairesine bu durumu bildirmekle yükümlüdür. Mükellef gerekli bildirimleri yapmadığından dolayı kendisine yapılan bir tebligat işlemini zamanında öğrenmediğinden dava açma süresinin geçmesi halinde mükellef herhangi bir hak talep edemeyecektir. Mükelleflerin mağdur olmaması yukarıda ifade edilen yükümlülüklerle riayet etmeleri kendi faydalarına olacaktır. Öte yandan mükelleflerin değişiklikleri bildirmesinde zaman açısından da sorumlulukları bulunmaktadır. Mükellef iletişim bilgilerinde meydana gelen değişiklikleri zamanında bildirmediği takdirde ortaya çıkacak olan sonuçlardan sorumlu tutulmaktadır. Vergi dairesince elektronik tebligat adresi talep bildiriminde yer alan e-posta adresine veya beyan edilen telefon numarasına SMS gönderildikten sonra mükellefin değişikliği vergi dairesine bildirmesi halinde bildirme tarihinden itibaren değişiklik hüküm ve sonuç doğurmaktadır.

Örneğin Topçumeydanı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce mükellefi X'e 01.01.2020 tarihinde elektronik ortamda vergi/ceza ihbarnameleri gönderilmiştir. Bu ihbarnameler 06.01.2020 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Dava açma süresinin son günü ise 05.02.2020 tarihidir. Mükellef ise 30.01.2020 tarihinde vergi dairesine vermiş olduğu dilekçede 25.12.2019 tarihinde telefon numarasını ve kullandığı e-posta adresini değiştirdiğini ve dilekçesinde yer alan yeni bilgilerin kullanılmasını talep etmiştir. Mükellef kendisine gönderilen ihbarnamelere ilişkin herhangi bir bildirim almadığından dava açma süresini geçirmiştir. Mükellef telefon numarasına ya da posta adresine herhangi bir bildirim gelmediği ve yapılan tebligatın usulsüz olduğu gerekçesiyle vergi mahkemesinde dava açmıştır. Böyle bir durumda mükellef yükümlülüklerini zamanında yerine getirmediğinden davanın reddine karar verilecektir. Mükelleflerin böyle

durumlarla karşılaşmamaları için ve herhangi bir hak kaybına uğramamaları için yukarıda ifade edilen yükümlülüklerle riayet etmeleri gerekmektedir.

Tebliğ’de belirtilen yükümlülüklerle aykırı davranılması halinde VUK’un 148, 149 ve mükerrer 257’nci maddeleri uyarınca aynı Kanun’un mükerrer 355’inci maddesi gereğince ceza uygulanacağı ifade edilmiştir. Ceza uygulamasın sonrasında ilgili vergi dairesince re’sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu ve şifre gerçek kişilerde mükellefin kendisine, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayanların kanuni temsilcilerine tebliğ edilerek elektronik ortamda tebligat gönderilmeye başlanmaktadır (Özgen, 2018: 106).

Tebliğ’de yer verilen bu ceza uygulamasına ilişkin olarak açılan dava neticesinde Danıştay kararında¹²⁷ mükerrer 355’inci maddede 107/A maddesinden bahsedilmediği, Kanun’un 148, 149 ve mükerrer 257’nci maddelerinde tebliğin getiriliş amacıyla ilgili doğrudan bir bağlantının bulunmadığı, idare tarafından sınırları kanun tarafından belirlenmeyen bir yetkiye dayanılarak düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmekle suç ve cezaların kanuniliği ilkesine açıkça aykırı hareket edildiği gerekçesiyle yükümlülüklerle uyulmaması halinde mükerrer 355’inci madde uyarınca kesilen cezaların hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir. Söz konusu dava Türkiye Barolar Birliği tarafından 456 Seri No.lu Genel Tebliğin dayanağını teşkil eden 107/A maddesinin mükelleflere hukuki güvence sağlamadığı gerekçesiyle Anayasa’nın 2’nci ve 36’ncı maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istemiyle açılmıştır. Ancak Danıştay, kararında Anayasa aykırılık iddiasının ciddi olmaması nedeniyle Anayasa’ya aykırılık iddiası yönünden temyiz isteminin reddine, Tebliğ’in *ceza hükümleri* başlıklı bölümü yönünden temyiz isteminin kabulüne karar vermiştir. Karar oyçokluğuyla alınmakla birlikte *Karşı oy*’da suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin Anayasa’nın 2’nci maddesinde düzenlenmiş olan hukuk devleti ilkesinin bir parçası olduğu ve katı bir biçimde uygulanması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca yine Anayasa’nın 36’ncı maddesinde düzenlenmiş olan hak arama hürriyetinin korunmasının bireylerin mahkemeler önünde davacı ya da davalı olarak başvurabilme ve bunun da doğal bir sonucu olarak adil yargılanma hakkının tesis edilmesi sonucuna varılmaktadır. Öte yandan Anayasa’nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40’inci

¹²⁷ Dan. VDDK 08.11.2017 tarih ve E. 2017/618, K. 2017/521 sayılı Karar.

maddesine göre temel hak ve hürriyetlerin etkin bir şekilde kullanılabilmesi bu hak ve hürriyetlerin ihlal edilmesi halinde bireylerin yargı yoluna başvurabilmesine bağlıdır. Temel hak ve hürriyetlerin ihlali halinde bireylerin yargı yoluna başvurma imkânlarının bulunmaması halinde pratik anlamda bir hukuk devletinden bahsedilemeyecektir.

Yukarıda içeriğine yer verilen mahkeme kararı ve kararda bulunan karşı oy ile ilgili olarak kanaatimiz Tebliğ'de yer verilen ceza hükümlerine ilişkin bölümün mahkeme kararında da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kanuna aykırı olarak idarenin düzenleyici nitelikteki bir işlemiyle suç ve cezanın ihdas edilemeyeceğidir. Hukuk devleti ilkesinin sadece teorik düzlemde kalmaması gerekmektedir. İdarenin normlar hiyerarşisine aykırı olarak kanunla düzenlemesi gereken bir alanda düzenleyici işlem ile kural yaratması hem kanuna hem de Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir. Bu düşünceyle Tebliğ'de yer alan ceza hükümlerine ilişkin mahkeme kararının yerinde olduğunu düşünmekteyiz. Öte yandan karşı oy'da Tebliğ'in dayanağını teşkil eden 107/A maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu yolundaki kısmına katılmamaktayız. Değişen ve gelişen teknolojiyle birlikte birçok alanda işlemler elektronik ortama aktarılmış bulunmaktadır. Tebligat işlemleri gerek zaman açısından gerek maliyet açısından ve diğer olumsuz etkenler de göz önünde bulundurulduğunda elektronik ortamda yapılmasında kamu yararı olduğu açıktır. TTK'nın 18'inci maddesinde her tacirin, ticari faaliyetinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmekle yükümlü olduğu, VUK'un ikinci kitabında mükellefin ödevleri düzenlenmiştir. Dolayısıyla mükellef ticari faaliyette bulunurken çeşitli ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Yine Tebliğ'de mükellefin elektronik tebligat adresini temin etmesi ve kullanmasında yükümlülükleri bulunduğu ifade edilmiştir. Mükellefin tebliğde belirtilen yükümlülüklere uyması halinde elektronik ortamda tebligat yapılması Kanun'un diğer yöntemlerine göre tebligat yapılmasına göre daha güvenlidir. Özellikle mükelleflerin adreslerinde bulunmamaları, adres değişikliklerinde eski adreslerinden kayıtlarını taşınamaları gibi nedenlerden dolayı yapılan tebligat işlemlerinden haberdar olamamakta ve hak kaybına uğramaktadırlar. Elektronik tebligat sistemini kullanan mükellef her gün her saatte sisteme erişebilmekte ve kendisine yapılan tebligat işlemlerinden haberdar olabilmektedir. Bu düşünceyle elektronik tebligat sisteminin etkin olarak kullanılmasında hem mükellef açısından hem de idare açısından yarar bulunmaktadır.

2.4.6.4. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkılması

456 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde elektronik tebligat sistemine dâhil olan mükelleflerin bazı durumlarda sistemden çıkmaları mümkün kılınmıştır. Bu durumlara baktığımızda gerçek kişi mükellefler için mükellefin ölümü veya mahkeme tarafından gaipliğine karar verilmesi halinde bu kararın idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibariyle, tüzel kişi mükelleflerde ise tüzel kişiliğin ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dâhil) tarih itibariyle elektronik tebligat adresi idare tarafından kapatılmaktadır. Gerçek kişinin ölümüne bağlı olarak mirasçılardan başvurusu halinde ölen kimsenin (varsa) elektronik tebligat adresi kapatılmaktadır (456 Seri No.lu Genel Tebliğ).

2.5. Tebligat İşleminde Yapılan Hatalar

Tebligat işlemi asıl idari işlemin tamamlayıcı bir unsurdur. İdari işlemlerin hüküm ifade edebilmesi için usulüne uygun olarak muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince mükellef hakkında tesis edilen idari işlemlerin de hüküm doğurması için VUK'un 93 ve müteakip maddeleri uyarınca usulüne uygun olarak mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanun'un 108'inci maddesinde tebligat işleminin yapılmasında esasa etkili olan ve olmayan şekil hataları düzenlenmiştir. Esasa etkili şekil hatasının varlığı halinde tebligat işlemi geçersiz olurken, esasa etkili olmayan şekil hatalarında ise tebligat işlemi geçerliliğini korumaktadır (VUK, Md. 108). Tebligat işleminde iki tür hata bulunmaktadır. Bunlardan birincisi tebligat evrakında yer alan şekil hatası, ikincisi ise tebligat usulünde yapılan hatadır. Çalışmanın önceki bölümlerinde tebligat usulünde hatanın yapılması halleri ve sonuçlarına ayrıntılı olarak yer verildiğinden bu bölümde tebligat usulündeki hatalar ayrıntılı açıklanmayacak, tebligat evrakında ortaya çıkan hatalar ve sonuçları ayrıntılı olarak yargı kararları ışığında açıklanacaktır.

2.5.1. Tebligat Evrakında Yapılan Hatalar

Tebligat işleminin hüküm ifade etmesi işlemin Kanun'a uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Kanun'da belirtilen şekil şartlarına aykırı olarak düzenlenmiş olan tebligat evrakının tebliğ edilmiş olması işlemi geçerli kılmamaktadır. VUK'un 108'inci maddesinde işlemin geçerliliğine etki eden şekil hataları ile etki etmeyen şekil hataları

ifade edilmiştir. Tebligat evrakında esasa etkili bir şekil hatası varsa işlem geçersiz, esasa etkili bir şekil hatası yoksa işlem geçerlidir (Öncel vd., 2020: 109).

2.5.1.1. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları

Mükellefe tebliğ edilmesi gereken evraklara ilişkin olarak VUK'un 93'üncü maddesinde tahakkuk fişinden gayri vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden belgelerin mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Vergi/ceza ihbarnamesi, ödeme emri, düzeltme fişi, denetim tutanağı, uzlaşma tutanağı gibi hüküm ifade eden belgelerin mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak tebliğ edilmesi gereken belgelerde bazı hallerde bazı bilgiler yanlış veya hiç olmayabilmektedir. Örneğin mükellefin ad ve soyadı, şirket ise unvanı, vergilendirme dönemi, vergi türü, T.C kimlik numarası, vergi kimlik numarası, ihbarname numarası, vergi/ceza miktarı, dava açma süresi ve dava merci, uzlaşma komisyonu gibi bilgiler bazen eksik olurken bazen de yanlış olarak yazılabilmektedir. Bu bilgilerden bazılarının yanlış veya eksik olması halinde belge hükümsüz kalırken bazı hallerde ise belge hükümsüz kalmamaktadır (Kaneti vd., 2019: 200; Saban, 2020: 94).

Esasa etkili şekil hataları VUK'un 108'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tebligat evrakında mükellefin adının, vergi nevi ya da miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması halinde ya da bu belgelerin yetkili olmayan bir makam tarafından düzenlenmiş olması halinde düzenlenmiş olan belgenin hükümsüz olduğu kabul edilmektedir (Karakoç, 2020: 195). Tebligat evrakının esasa etkili bir şekil hatası barındırması halinde tebliğ usulüne uygun olarak yapılmış olsa dahi tebligat işlemi geçersiz olarak kabul edilmektedir (Ayyıldırım, 2018: 223). 108'inci maddede ifade edilen esasa etkili şekil hataları haricinde aynı Kanun'un 35'inci maddenin son fıkrasında vergi/ceza ihbarnamesi ile birlikte tarhiyat işleminin dayanağı takdir komisyonu karar(lar)ı ve vergi inceleme raporunun da ihbarname ile birlikte mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği, bunların ihbarnameye eklenmediği takdirde tebligat işleminin usulsüz olduğu ve hüküm doğurmayacağı kabul edilmektedir (İnneci, 2014: 68).

a. Mükellefin Adına Yer Verilmemesi

VUK'un 108'inci maddesinde mükellefe yapılan tebligat işleminde tebligat evrakında mükellefin adının bulunmaması esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmektedir.

Madde metninde sadece “mükellefin adının” ifadesi kullanılmış ise de bundan kastedilen gerçek kişi mükellefler için ad ve soyad¹²⁸, tüzel kişi mükellefler için unvan anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla düzenlenen tebligat evrakında mükellefin ad ve soyadının ya da şirket unvanının yer almaması halinde yapılan tebligat işlemi usulsüz olarak kabul edilmektedir (Korkmaz, 2009: 99).

Madde metninde görüldüğü üzere mükellefin adının hiç yazılmamış olması halinde tebligat evrakının hükümsüz olacağı ifade edilmiş ancak mükellefin adının yanlış yazılmış olması halinde bu durumun esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilip edilmeyeceği düzenlenmemiştir. Konuya ilişkin olarak verilmiş olarak yargı kararlarına bakıldığında mükellefin adının yanlış yazılmış olması halinde bu durumun esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul eden¹²⁹ ve esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul etmeyen¹³⁰ kararlar bulunmaktadır.

b. Vergi Türünün/Miktarının Hiç Gösterilmemesi

Tebliğat evrakını hükümsüz kılan durumlardan birisi de tebligat evrakında vergi türünün veya miktarının hiç gösterilmemesidir. Mükellefin kendisine yapılan tebligat işleminin hangi vergi türü nedeniyle yapıldığı ve miktarını bilmemesi halinde yasal haklarını etkin bir şekilde kullanamayacağından tebligat evrakında vergi türünün ve miktarının bulunması gerekmektedir. Bu bilgilerin bulunmaması halinde tebligat evrakı hükümsüz olarak kabul edilmektedir.

Tebliğat evrakında vergi türünün gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi olarak yer alabileceği gibi bu bilgilerin vergi dairesi sistemindeki gibi 0001 GV, 0010 KV, 0015 KDV gibi ifadelerle bulunması halinde tebligat evrakı hüküm ifade edecektir (Ayyıldırım, 2018: 226). Konuya ilişkin olarak verilen bir yargı kararında VİV’in tebligat evrakında “intikal vergisi” olarak yer almasının esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmeyeceğini ifade etmiştir¹³¹ (İnneci, 2014: 69).

¹²⁸ 2525 sayılı Soyadı Kanunu’nun birinci maddesine göre herkesin öz adı ile birlikte soyadını da kullanması zorunludur (Soyadı Kanunu, Md. 1).

¹²⁹ Dan. 9. D. 17.02.1968 tarih ve E. 1965/1815, K. 1968/564; Dan. 9. D. 03.12.1974 tarih ve E. 1973/1021, K. 1974/1788; Dan. 9. D. 17.12.2009 tarih ve E. 2008/910, K. 2009/5003 sayılı Kararlar.

¹³⁰ Dan. 9. D. 16.11.1976 tarih ve E. 1975/564, K. 1976/2936; Dan. 4. D. 18.04.1973 tarih ve E. 1972/483, K. 1973/877; Dan. 4. D. 08.03.1995 tarih ve E. 1994/1343, K. 1995/970 sayılı Kararlar.

¹³¹ Dan. 11. D. 19.09.1966 tarih ve E. 1966/603, K. 1966/1724 sayılı Karar.

Tebliğat işleminin temel esaslarından birisi mükellefin hakkında tesis edilen idari işlemten haberdar edilmesidir. Mükellef adına tarh edilen verginin veya cezanın miktarının tebliğat evrakında gösterilmemiş olması tebliğat işleminin esas amacı olan haberdar etme işlevinin gereği gibi uygulanmadığını ifade eder. Bu nedenle tebliğat evrakında tarhiyat miktarının yer alması gerekmektedir. Tarhiyat miktarının tebliğat evrakında bulunmaması esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmektedir. Esasa etkili şekil hatasının varlığı halinde tebliğat evrakı hükümsüz kalmaktadır.

c. Dava Açma Süresinin Gösterilmemesi

Anayasa'nın 36'ncı maddesinde herkesin meşru vasıta ve yollardan yararlanmak suretiyle yargı mercileri önünde davalı ve davacı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu, 40'ıncı maddesinde devletin işlemlerinde ilgili kişilerin hangi sürelerde hangi kanun yollarına ve mercilere başvurabileceğini, 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olduğu ifade edilmiştir (1982 Anayasası, Md. 36, 40, 125).

Vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden muameleler birer idari işlem olarak kabul edilmekte ve bunların hüküm ifade edebilmesi için ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğ edilen evraklarda yukarıda zikredilen anayasa hükümleri uyarınca ilgililerin hangi sürelerde yargı yoluna başvurması gerektiğine ilişkin bilgilendirmenin yapılmış olması gerekmektedir. VUK'un 108'inci maddesinde de tebliğat yapılan evrakta vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması halinde tebliğat evrakının geçersiz olacağı ve tebliğat işleminin usulsüz olacağı ifade edilmiştir¹³².

Konuya ilişkin olarak Danıştay kararında şirket adına eğlence vergisine ilişkin olarak düzenlenmiş olan ihbarnamenin tebliğ edildiği ve söz konusu eğlence vergisinin kanuni süresinde ödenmediğinden dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği, ancak şirkete tebliğ edilen ihbarnamelerde dava açma süresinin gösterilmediği tespit edilmiş olup, söz konusu ihbarnamenin ihbarnamede bulunması zorunlu unsurları barındırmadığı bu nedenle ihbarname niteliği taşımadığından şekil noksanlığı nedeniyle hukuken hükümsüz olduğu ifade edilmiştir¹³³.

¹³² Dan. 3. D. 04.04.1986 tarih ve E. 1986/92, K. 1986/1133 sayılı Karar.

¹³³ Dan. 9. D. 02.11.2010 tarih ve E. 2008/8506, K. 2010/5692 sayılı Karar.

Tebliğat evrakında vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması tebliğat evrakını hükümsüz kılmakla birlikte sürenin yanlış yazılmış olması halinde mükellef bir hak kaybına uğrarsa durum ne olacaktır? Bu duruma ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen kararda vergi mahkemesinde dava açma süresinin yanlış yazılmış olması halinde süresinde açılmayan davanın süreaşımı yönünden reddine ilişkin olarak mükellefin hakkını kullanamamasının idarenin hatası nedeniyle ortaya çıkan bir durum olduğundan dava açma süresinin usulsüz tebliğat işlemi nedeniyle işlemeyeceğini kabul etmiştir¹³⁴. Dolayısıyla idarenin hatalı işlemleri nedeniyle mükellefin Anayasa'dan doğan haklarının kullanmasının engellenmeyeceği açıktır.

ç. Evrakın Görevli Olmayan Makam Tarafından Hazırlanması

Vergilendirmeye ilişkin muameleler yetkili ve görevli makam tarafından düzenlenmektedir. Görevli olmayan makam tarafından düzenlenen evraklar hükümsüz olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla görevli bir makam tarafından düzenlenmeyen bir vesika hüküm ifade etmemekle birlikte bu vesikanın tebliğ edilmiş olması da işlemi geçerli hale getirmemektedir. Görevli olmayan makam tarafından düzenlenen belgeler yok hükmündedir. Bu belgeler hukuk âleminde hiç doğmamıştır. Dolayısıyla hiç olmayan bir vesikanın hüküm ifade etmesi de beklenmemelidir (Ayyıldırım, 2018: 228).

VUK'un 108'inci maddesinde görevli makam tarafından düzenlenmeyen belgelerin hüküm ifade etmeyeceği, düzenlenen belgelerin tebliğ edilmesinin de belgelerin geçerliliğine bir etkisinin bulunmadığını ifade etmektedir. Görevli makam tarafından düzenlenmeyen belgeler esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmekte ve tebliğat işlemi hüküm ifade etmemektedir. Öte yandan VUK'un 4'üncü maddesinde mükelleflerin vergi kanunları uyarınca bağlı buldukları vergi dairesinin tarha yetkili vergi dairesi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla mükellef hakkında işlem yapmaya görevli vergi dairesi tarha yetkili vergi dairesidir. Tebliğat işlemleri esas olarak mükellefin bağlı bulunduğu görevli vergi dairesince yapılmakla birlikte mükellefin işyeri adresinin kapalı olması halinde tebliğat işlemi mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılmaktadır. Mükellefin yerleşim yeri adresi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin bulunduğu şehirde olmayıp başka bir şehirde olması halinde 2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi hükümleri uyarınca

¹³⁴ Dan. 3. D. 24.10.1984 tarih ve E. 1984/484, K. 1984/2972 sayılı Karar.

görevli vergi dairesince tebligat evrakı yerleşim yeri adresinin yetki alanında bulunduğu vergi dairesine gönderilerek tebligat işleminin yapılması sağlanmaktadır. Ancak her halükarda tarhiyat işlemi sadece görevli vergi dairesince yapılabilmektedir.

Mükellefler çeşitli sebeplerle işyerlerini başka yerlere taşıyabilmektedirler. VUK'un 163'üncü maddesine göre iş ve teşebbüsün bir yerden başka bir yere taşınması adres değişikliğidir. Adres değişikliği aynı vergi dairesinin yetki alanında olabileceği gibi başka bir vergi dairesinin de yetki alanındaki bir yere de yapılabilmektedir. Mükellefin X vergi dairesinin yetki alanından Y vergi dairesinin alanında bulunan bir adrese taşınması halinde tarha yetkili vergi dairesi Y vergi dairesi olacağından nakil tarihi itibarıyla X vergi dairesinin yapacağı işlemler hükümsüz kalacaktır. Danıştay bir kararında 17.10.1994 tarihinde başka bir vergi dairesine nakil gittiği, 1994 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin eski vergi dairesi değil yeni vergi dairesine verilmesi gerektiğinden tarha yetkili olmayan eski vergi dairesince yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğunu kabul etmiştir¹³⁵.

VUK'un 11'inci maddesi uyarınca müteselsil sorumlu adına işlem yapmaya asıl mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetkilidir¹³⁶. Öte yandan aynı Kanun'un 12'nci maddesi kapsamında ölen mükellefin vergi borçlarının mirası reddetmemiş mirasçılara hisseleri oranında pay edilmektedir. Aynı Kanun'un 372'nci maddesi uyarınca vergi cezaları terkin edilmektedir. Mirasçılar adına tarhiyat işlemi yapılması (mirasçı sıfatıyla ve hisse oranında) ya da ödeme emri düzenlenmesi işlemleri ölen kişinin bağlı bulunduğu vergi dairesince yapılmaktadır¹³⁷. SMMYMMK'nın 12'nci maddesi uyarınca Yeminli Mali Müşavirler yapılan tasdik işleminden dolayı asıl mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar. Asıl mükellef hakkında yapılan tarhiyat işlemlerinin kesinleşmesine müteakip müteselsil sorumluluk kapsamında Yeminli Mali Müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından ödeme emirleri düzenlenmektedir¹³⁸.

¹³⁵ Dan. 4. D. 21.01.2004 tarih ve E. 2002/3983, K. 2004/72 sayılı Karar.

¹³⁶ Dan. 7. D. 16.11.2005 tarih ve E. 2003/536, K. 2005/2755 sayılı Karar.

¹³⁷ Dan. 3. D. 03.04.1996 tarih ve E. 1995/4839, K. 1996/1154; Dan. 3. D. 11.11.1997 tarih ve E. 1996/3630, K. 1997/3884; Dan. VDDK 30.01.2004 tarih ve E. 2003/255, K. 2004/11; Dan. 3. D. 06.03.1996 tarih ve E. 1995/4820, K. 1996/630 sayılı Kararlar.

¹³⁸ Dan. VDDK 13.11.2019 tarih ve E. 2019/325, K. 2019/908; Dan. 7. D. 16.04.2018 tarih ve E. 2017/1070, K. 2018/2527 sayılı Kararlar.

Danıştay tarafından konuya ilişkin olarak verilen bir kararda davacı şirkete ait defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle KDV indirimleri reddedilerek yapılan tarhiyat işleminde davacı uyuşmazlık konusu 2002 yılının Aralık ayında Şehitkâmil Vergi Dairesi mükellefi olduğundan tarhiyat işleminin Şehitkâmil Vergi Dairesi tarafından yapılması gerekmektedir¹³⁹. Bir başka kararda ise kaçakçılığa iştirak etmek fiili nedeniyle ceza kesmeye yetkili vergi dairesinin fiiline iştirak edilen yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesi olup, yetkili olmayan vergi dairesince düzenlenen ceza ihbarnamelerine karşı dava açılmamış olması borcun cebren takip edilebilir bir borç yaratmayacağı kabul edilmiştir¹⁴⁰.

d. Vergi İnceleme Raporu ve Takdir Komisyonu Kararının Eklenmemesi¹⁴¹

Tebliğat işleminde esasa etkili olan şekil hataları VUK'un 108'inci maddesinde sayılmakla birlikte bu maddede yer almadığı halde 35/son'da ve 366/son'da vergi inceleme raporunun bir nüshası ile takdir komisyonu kararlarının vergi/ceza ihbarnamesine ek yapılarak mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu belgelerin ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmemesi halinde mükellefin adil yargılanma hakkının ihlal edileceği gerekçesiyle yapılan tebliğat işlemi hükümsüz kabul edilmektedir.

Vergi İnceleme Raporları, incelemenin yapılış nedenini, inceleme sürecinde elde edilen delillerin nasıl değerlendirildiği, inceleme elemanı tarafından yapılan tespitleri içermektedir. Mükellefin, Vergi İnceleme Raporuna dayanılarak yapılan tarhiyat işlemine karşı dava açıp açmayacağı, VUK'un 376'ncı maddesi kapsamında indirim hakkından ya da uzlaşma hükümlerinden yararlanıp yararlanmayacağına karar verebilmesi için hakkında yapılan tespit ve değerlendirmeleri bilmesine bağlıdır. Mükellefin sağlıklı bir karar verebilmesi ancak hakkında düzenlenen raporun tebliğ edilmesi ile mümkün olmaktadır. Öte yandan mükellefin dava açmaya karar vermesi halinde etkili bir savunma yapabilmesi açısından da düzenlenen raporların içeriğini bilmesi önem arz etmektedir. Konuya ilişkin olarak verilen yargı kararlarına bakıldığından Vergi İnceleme Raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesini esasa etkili

¹³⁹ Dan. 3. D. 15.10.2015 tarih ve E. 2014/8130, K. 2015/7010 sayılı Karar.

¹⁴⁰ Dan. VDDK 10.10.2008 tarih ve E. 2007/489, K. 2008/627 sayılı Karar.

¹⁴¹ Vergi Tekniği Raporlarının tebliğ edilmemesi halinde esas etkili bir şekil hatası olup olmayacağına ilişkin olarak çalışmamızın *savunma hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve tebliğ edilecek belgeler* bölümüne bakınız.

bir şekil hatası olarak kabul eden kararlar bulunduğu gibi bu durumu esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul etmeyen kararlar da bulunmaktadır¹⁴².

Vergi İnceleme Raporları gibi Takdir Komisyonu Kararlarının da vergi/ceza ihbarnamesine ek yapılmaması halinde tebligat işlemi esasa etkili bir şekil hatası barındırdığından hükümsüz olduğu kabul edilmektedir¹⁴³. Dolayısıyla takdir komisyonu kararlarının ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

2.5.1.2. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları

VUK'un 108'inci maddesinde tebligat işleminin geçerliliğine etki eden şekil hataları doğrudan düzenlenmiştir. Ancak ilgili madde metninde esasa etki eden şekil hataları sayıldığı halde esasa etki etmeyen şekil hataları sayılmamıştır. Dolayısıyla tebligat evrakında bulunan eksiklik/kusur esasa etkili bir şekil hatası olarak sayılanlardan değilse bu eksiklik tebligat evrakının geçerliliğine etki etmeyecek ve tebligat işlemi hüküm ifade edecektir.

Esasa etki etmeyen şekil hataları madde metninde ayrı ayrı doğrudan düzenlenmediğinden hangi eksikliklerin esasa etki etmeyen şekil hataları olduğu genellikle yargı kararları ile ortaya konulmaktadır. Esasa etki etmeyen şekil hatalarına ilişkin yargı kararlarına bakıldığında bunların varlığı halinde mahkeme tebligat işleminin geçerli olduğunu ve hüküm ifade ettiğini kabul etmiştir¹⁴⁴. Bunlar (Korkmaz, 2009: 102-103; Tepedelenli, 2015: 75-76);

1. Vergi/ceza ihbarnamesinde vergilendirme döneminin yanlış yazılmış olması¹⁴⁵,
2. İlanen tebliğde mükellefin adresindeki bir bilginin yanlış yazılmış olması¹⁴⁶,
3. Gazete ilanında vergi miktarının bulunmaması (İnneci ve Karadağ, 2015: 62)¹⁴⁷,
4. Tebligat evrakında mükellefin adının/soyadının hatalı yazılmış olması¹⁴⁸,

¹⁴² Dan. 7. D. 02.03.2004 tarih ve E. 2001/1844, K. 2004/555; Dan. 3. D. 03.03.2008 tarih ve E. 2006/4527, K. 2008/649; Dan. 4. D. 26.05.1970 tarih ve E. 1967/3651, K. 1970/3063; Dan. 9. D. 05.11.2009 tarih ve E. 2008/3530, K. 2009/3998; Dan. 11. D. 14.11.1997 tarih ve E. 1996/6510, K. 1997/4061 sayılı Kararlar. Aksi yöndeki kararlar için bkz. Dan. VDDK 19.02.2020 tarih ve E. 2020/9, K. 2020/2; Dan. 7. D. 02.03.2004 tarih ve E. 2001/1222, K. 2004/556 sayılı Kararlar.

¹⁴³ Dan. 3. D. 01.12.2014 tarih ve E. 2011/4933, K. 2014/6021; Dan. 7. D. 12.02.1998 tarih ve E. 1997/2709, K. 1998/405; Dan. 3. D. 15.01.1991 tarih ve E. 1989/2359, K. 1991/8 sayılı Kararlar. Aksi yöndeki karar için bkz. Dan. 4. D. 24.04.1968 tarih ve E. 1965/81, K. 1968/2273 sayılı Karar.

¹⁴⁴ Dan. 3. D. 29.01.1991 tarih ve E. 1989/53, K. 1991/198 sayılı Karar.

¹⁴⁵ Dan. 4. D. 09.05.1974 tarih ve E. 1973/2728, K. 1974/1233 sayılı Karar.

¹⁴⁶ Dan. 7. D. 11.04.1974 tarih ve K. 976/1052 sayılı Karar.

¹⁴⁷ Dan. 4. D. 22.12.1976 tarih ve E. 1976/718, K. 1976/3256 sayılı Karar.

5. Vergi/ceza ihbarnamesinde tarihin yanlış yazılmış olması¹⁴⁹,
6. Vergi/ceza ihbarnamesinin dayanağı vergi inceleme/tekniki raporunun bir örneğinin ihbarnameye ek yapılmaması¹⁵⁰,
7. Vergi/ceza ihbarnamesinin dayanağı takdir komisyonu kararının ihbarnamede yanlış yazılmış olması¹⁵¹,
8. Vergi/ceza ihbarnamesinde cezanın dayanağı maddenin yanlış olması¹⁵²,
9. Vergi/ceza ihbarnamesinde vergi türünün *veraset ve intikal vergisi* yerine *intikal vergisi* olarak yazılmış olması¹⁵³,
10. Vergi/ceza ihbarnamesinde vergi matrahının/oranının bulunmaması¹⁵⁴.

Tebliğat işleminin esasına etki etmeyen eksikliklerin bulunması halinde bu eksikliğin tebliğat işleminin geçerliliğine bir etkisi bulunmamaktadır. İşlem tüm hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır.

2.5.2. Tebliğat Usulünde Hata

Tebliğat işleminin geçerliliğine etki eden iki durum vardır. Bunlardan birincisi tebliğat evrakında bulunan esasa etkili şekil hatası, ikincisi ise tebliğatın yapılış usulünün hatalı olmasıdır. Tebliğat usulünde hata, tebliğat işleminin kanunda öngörülen usul ve esasların hiç dikkate alınmaması ya da eksik dikkate alınmasıdır (Tepedelenli, 2015: 76). Tebliğat usulünde hata yapılması tebliğat evrakını değil tebliğat işleminin geçersiz olması sonucunu doğurmaktadır.

Tebliğat usulünde hatalara örnek vermek gerekirse (Korkmaz, 2009: 103-104; Tepedelenli, 2015: 76-77);

1. Tebliğatın muhatabı dışındaki kişi ya da kişilere yapılması,
2. Posta yoluyla ya da memur eliyle tebliğat usulü denenmeden doğrudan ilan tebliğat yolunun uygulanması¹⁵⁵,

¹⁴⁸ Dan. 9. D. 18.04.1973 tarih ve E. 1972/483, K. 1973/877; Dan. 9. D. 10.01.1973 tarih ve K. 1187/16 sayılı Kararlar.

¹⁴⁹ Dan. 11. D. 27.02.1979 tarih ve K. 1976/2192 sayılı Karar.

¹⁵⁰ Dan. VDDK 19.02.2020 tarih ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı Karar.

¹⁵¹ Dan. 4. D. 24.10.1978 tarih ve K. 757/3188 sayılı Karar.

¹⁵² Dan. 4. D. 18.01.1990 tarih ve E. 1987/3092, K. 1990/176 sayılı Karar.

¹⁵³ Dan. 11. D. 19.09.1966 tarih ve E. 1966/603, K. 1966/1724 sayılı Karar.

¹⁵⁴ Dan. 3. D. 22.09.1992 tarih ve E. 1990/2908, K. 1992/2829 sayılı Karar.

¹⁵⁵ Dan. 9. D. 23.09.1987 tarih ve E. 1986/2915, K. 1987/2579 sayılı Karar.

3. Muhatabın işyeri adresinde tebligat yapılmadan doğrudan yerleşim yeri adresinde tebligat yapılması,
4. Mükellefin işyeri adresinde ve/veya yerleşim yeri adresinde tebligat yolu denenmeden ilan yoluyla tebligat yoluna gidilmesi,
5. Mükellefin vergi beyannamesinde ya da yoklama tutanağında bulunan adresinde tebligat yapılmadan doğrudan ilan yoluyla tebligat yapılması.

Tebliğat işleminin temel amaçlarından birisi de mükellefin hakkında tesis edilen hukuki işlemde haberdar olması ve kanunda belirtilen sürelerde yasal haklarını kullanmasına imkân tanınmasıdır. Ancak tebligat işlemi yapılmasında yöntemlerin uygulanmasında uyulması gereken usul ve esaslar bulunmaktadır. Tebligat usul ve esaslarına aykırı olarak yapılan tebligat işlemi geçersiz kabul edilmekte ve hüküm ifade etmemektedir. Bunlara aykırı işlemler geçersiz kabul edilmekte ve yargı yerlerince işlem iptal edilmektedir. Tebligat usulünde hata yapılmasının esas işlemin geçerliliğine bir etkisi bulunmamakta, tebligat işleminin iptali söz konusu olmaktadır (Tepedelenli, 2015: 77).

BÖLÜM 3: PTT PERSONELİNİN USULSÜZ TEBLİGAT İŞLEMİNDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Çalışmanın bu bölümü iki kısım halinde incelenecektir. Birinci kısımda; Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi personelinin tebligat işlemini usulsüz yapması halinde ortaya çıkan suç nedeniyle cezai sorumluluğu doktrindeki görüşler ve konuya ilişkin olarak verilmiş olan yargı kararları çerçevesinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Şöyle ki Tebligat Kanunu'nun 52'nci maddesinde kanunun uygulamasında görevli olanların işledikleri suçlar ile kendilerine karşı işlenen suçlar nedeniyle TCK'nın kamu görevlisine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Her ne kadar ilgili maddede kanunu uygulamakla görevli olarak memur ve hizmetliler, köy veya mahalle muhtarı ile ihtiyar heyeti ve meclis azaları sayılmış olsa da çalışmamızda sadece posta dağıtıcıları incelenecektir.

İkinci kısımda ise öncelikle PTT A.Ş. ve personelinin hukuki statüsü incelenecektir. Bu incelemede özellikle 6475 sayılı Kanun öncesi ve sonrası meydana gelen değişim araştırılacaktır. Daha sonra PTT A.Ş. personelinin tebligat işlemini usulsüz yapması halinde ortaya çıkan kamu zararı nedeniyle açılacak olan davanın hangi yargı kolunda ve hangi mahkemede açılacağına ilişkin olarak inceleme yapılacaktır. Son olarak ortaya çıkan kamu zararının tazmin edilmesine ilişkin olarak PTT A.Ş. aleyhine açılacak olan tazminat davası incelenecektir.

3.1. Cezai Sorumluluk: Görevi Kötüye Kullanma Suçu

Görevi kötüye kullanma suçu TCK'nın 257'nci maddesinde düzenlenmiştir. Görevi kötüye kullanma suçu icrai hareketle işlenebildiği gibi ihmali hareketle de işlenebilen bir suç olarak kabul edilmektedir (Sevük, 2018: 259). Görevi kötüye kullanma suçu torba bir hüküm biçiminde düzenlenmiştir. Kanun'da ayrıca ve açıkça ayrı bir suç olarak düzenlenmemiş bütün görevi kötüye kullanma fiilleri diğer şartların da gerçekleşmiş olması halinde görevi kötüye kullanma suçununvarlığı kabul edilmektedir (Zafer, 2019: 1558).

Madde metninde yer verilen *ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında* ifadesi, görevi kötüye kullanma suçunun genel ve tamamlayıcı bir suç olarak kabul edildiğini belirtmektedir. Dolayısıyla bir fiilin görevi kötüye kullanma suçu olarak ifade

edilebilmesi için o fiilin Kanun'da ayrıca ve açıkça suç olarak tanımlanmamasına bağlıdır. Örneğin kamu görevlisinin sahip olduğu kamu görevi yetkisini kullanarak *kişiyi hürriyetinden yoksun kılma (Md. 109)*, *zimmet (Md. 247)*, *suçu bildirmeme (Md. 279)* gibi fiilleri işlemesi nedeniyle hakkında genel ve tamamlayıcı nitelikte olan 257'nci madde değil bu fiilleri suç olarak düzenleyen maddeler uygulanacaktır (Artuk vd., 2021: 1122). Nitekim Yargıtay tarafından verilen bir kararda resmi belgede sahtecilik suçu nedeniyle yapılan inceleme neticesinde sanığın sahtecilik kastıyla hareket ettiğine ilişkin delil bulunmadığından fiilin görevi kötüye kullanma suçunu oluşturup oluşturmayacağına araştırılması gerektiği kabul edilmiştir¹⁵⁶.

765 sayılı mülgaTCK'da ayrı ayrı maddelerde düzenlenmiş olan suç tipleri 5237 sayılı TCK'nın 257'nci maddesinde toplanmıştır. Kanun koyucunun buradaki temel amacının mülga Kanun'un uygulamasında ortaya çıkan karışıklığı ortadan kaldırmaktır. Bu düzenleme ile maddenin genel ve tamamlayıcı bir nitelikte düzenlendiği ifade edilmektedir (Üzülmez, 2012: 193).

3.1.1. Suçla Korunan Hukuki Değer

Görevi kötüye kullanma suçunun Kanunun sistematığı içindeki yeri açısından bakıldığında TCK'nın *millete ve devlete karşı suçlar* başlıklı dördüncü kısmın, *kamu idaresinin güvenilirliğine ve işleyişine karşı suçlar* başlıklı birinci bölümünde düzenlendiği görülmektedir. Dolayısıyla bu suçun ihdas edilmesindeki temel amaç kamu idaresinin sağlıklı ve istikrarlı bir şekilde işlemesi ve devletin güvenilirliğinin sağlanmasıdır (Karataş, 2015: 49).

Görevi kötüye kullanma suçunun madde gerekçesinde *toplumda kamu faaliyetlerinin eşitlik ve liyakat gibi ilkelere uygun olarak yürütülmesi noktasında var olan güvenin ve inancın sarsılmaması gerektiği* ifade edilmiştir. Bu düşünceyle görevi kötüye kullanma suçunun varlığıyla kamu idaresinin işleyişine olan güvenin korunmaya çalışıldığı açıktır (Zafer, 2019: 1560).

Kamu görevlisinin görevini ifası sırasında hukuka aykırı işlem yapması halinde kamu idaresinin itibarına ve güvenilirliğine zarar verilmektedir. Kamu görevlisi, kamu otoritesi adına hareket etmekte ve yetkisini kullanırken kamu idaresini temsil

¹⁵⁶ Yar. 11. CD 15.06.2017 tarih ve E. 2015/4835, K. 2017/4645 sayılı Karar.

etmektedir. Bu suçla birlikte korunan hukuki değer, kamu idaresine olan güvenin tesis edilmesi, itibarının korunması ve hukuka bağlılığı noktasındaki inancın korunması olarak kabul edilmektedir (Karataş, 2015: 50).

Doktrindeki hâkim görüş, kamu görevlisinin görevi ifası sırasında görevin muhatabı olan kimselere zarar vermesinin veya bir menfaat sağlanmasının önlenmesi, bu suçla birlikte zarar görecektir olan bireysel değerlerin de koruma altına alınmak istenmesidir (Zafer, 2019: 1560). Ayrıca kamu görevlisinin görevini ifası sırasında kişilere ya da kamuya zarar vermesinin önlenmesi aynı zamanda kamu otoritesini ve gücünü elinde bulunduranlara karşı hem kişiler hem de kamu idaresinin ekonomik varlığı da korunmuş olmaktadır (Sevük, 2018: 262).

3.1.2. Suçun Maddi Unsurları

3.1.2.1. Suçun Faili: Kamu Görevlisi

Görevi kötüye kullanma suçunda fail kamu görevlisidir. Görevi kötüye kullanma suçu sadece kamu görevlisi tarafından işlenebilecek bir suç olması nedeniyle özgü suç olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla kamu görevlisi olmayan, kamu gücünün verdiği yetkiyi kullanmayan kimse kamu görevlisi sayılmayacağından bu suçun faili olmamaktadır (Kartal, 2013: 1381). Kişinin daha sonra kamu görevinden ayrılmış olması bu suçtan dolayı yargılama yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Görevini kötüye kullanma suçunun gerçekleşmesi için her ne kadar kişinin kamu görevlisi sıfatını haiz olması gerekli ise de ayrıca kişinin görevinin gereklerine de aykırı olarak hareket etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kamu görevlisi sıfatını haiz olan kimsenin işlemiş olduğu her suç görevi kötüye kullanma suçunu oluşturmayacaktır (Üzülmez, 2012: 195).

Çalışma konumuz açısından değerlendirme yapıldığında posta dağıtıcıları Tebligat Kanunu'nun 52'nci maddesi uyarınca görevinin yerine getirilmesinde kamu görevlisi olarak kabul edilmekte görevi sırasında işlediği ve kendisine karşı işlenen suçlarda TCK'nın kamu görevlisine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır.

a. Anayasa Hukukunda Kamu Görevlisi

Kamu görevlisi ifadesi gerek 1924 Anayasası'nda gerekse 1961 Anayasası'nda tanımlanmakla birlikte dar bir tanımlama yapılmıştır. 1924 Anayasası'nda kamu görevlisi sıfatı *memurlar* başlığı altında düzenleme alanı bulmuştur. 1924 Anayasası'nda tek tip bir kamu görevlisi sınıflandırması oluşturulmuştur. Dolayısıyla 1924 Anayasası'nda hem kamu görevlisi hem de memur ifadeleri özdeş bir biçimde kullanılmıştır (Aydın, 2010: 112). 1961 Anayasası'nda 1924 Anayasası'ndan farklı olarak devlet tüzel kişiliğinin yanında diğer kamu tüzel kişilerinin de yürütmekte oldukları kamu hizmetlerinin de memurlar eliyle yürütülmesi gerektiği kabul edilmiştir. Böylelikle her iki Anayasa'da da tüm kamu görevlilerinin memur statüsü içinde birleştirildiği görülmektedir.

1982 Anayasası, diğer Anayasalardan farklı olarak kamu görevlisi sıfatını daha geniş şekilde yorumlamıştır. Anayasa'da *memur* kavramına ek olarak *diğer kamu görevlileri* kavramına da yer verilmiştir. 1982 Anayasası bu yönüyle kamu görevlisi sıfatını sadece memurlardan ibaret görmemiştir (Dönmez, 2011: 100). 1982 Anayasası kapsamında bir kimsenin kamu görevlisi sıfatına haiz olabilmesi için *memur* veya *diğer kamu görevlileri* sınıflandırmasında bulunması ve yürüttüğü hizmetin kamu hizmeti niteliğine sahip olması gerekmektedir. Nitekim AYM geçici köy korucularının ifa ettikleri görevin genel idare esaslarına göre sürekli nitelikteki görevlerden olmaması¹⁵⁷, kamu bankalarında çalışan kişilerin, çalıştıkları bankaların kamu tüzel kişiliğinin sona erdirilmesi ve özel hukuk tüzel kişiliğine sahip olmaları nedeniyle ve yürüttükleri hizmetin genel idare esaslarına göre sürekli yürütülmesi gereken bir kamu hizmeti olmaması¹⁵⁸, il genel meclisi üyelerinin hizmete geçici olarak katılmaları ve üstlenmiş oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği şekilde ve alanda uzmanlaşmamaları nedeniyle kamu görevlisi olarak sayılmayacaklarını¹⁵⁹ kabul etmiştir (Aydın, 2010: 114).

b. İdare Hukukunda Kamu Görevlisi

İdare hukuku açısından bir kimsenin kamu görevlisi olarak kabul edilebilmesi için o kimsenin, devlet örgütünde ya da kamu kesiminde yer alan bir örgütte çalışması

¹⁵⁷ AYM 10.12.1985 tarih ve E. 1985/5, K. 1985/23 sayılı Karar.

¹⁵⁸ AYM 19.06.2002 tarih ve E. 2001/33, K. 2002/56 sayılı Karar.

¹⁵⁹ AYM 22.06.1988 tarih ve E. 1987/18, K. 1988/23 sayılı Karar.

gerekmektedir. Dolayısıyla bu koşulun mevcut bulunmadığı hallerde, kişinin ifa ettiği görevin kamu hizmeti olması ya da yürüttüğü faaliyetin kamusal niteliğe sahip olması kamu görevlisi sayılmak için yeterli kabul edilmemektedir (Aydın, 2010: 115).

İdare hukuku kamu görevlisini dar ve geniş olmak üzere ikili bir sınıflandırmada incelemektedir. Buna göre geniş anlamda, kişinin hukuki statüsüne ya da hiyerarşik durumuna bakılmaksızın kamu kesiminde bulunan herkes kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir. Dar anlamda ise kamu tüzel kişileri ile kamu iktisadi teşebbüslerinin genel idari esaslara göre yürütmekle yükümlü buldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa edenler kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir. İdare hukuku dar anlamdaki kamu görevlisi tanımını kabul etmiştir (Aydın, 2010: 116). Nitekim konuya ilişkin olarak verilen bir Danıştay kararında kamu görevlisini kamu hizmetinin gerektirdiği *asli ve sürekli* görevlerde idareye kamu hukuku ilişkisiyle bağlı olarak çalışan ve kendilerine kadro tahsis edilen, bütçeden ödeme yapılan ve haklarında yasalarda belirtilen özel kurallara tabi olan memurlar ve diğer kamu görevlileri olarak ifade etmiştir¹⁶⁰.

TCK, kamu görevlisi kavramını idare hukukundaki dar tanımlamadan daha geniş olarak ele almaktadır. Şöyle ki, TCK'ya göre bir kimsenin kamu görevlisi sayılması için kişi ile devlet arasında bir istihdam ilişkisinin bulunmasına gerek yoktur. Örneğin Tebligat Kanunu'nun 52'nci maddesinde posta dağıtıcılarının görevleriyle ilgili olarak işledikleri ve kendilerine karşı işlenen suçlar nedeniyle TCK'nın kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılmaktadırlar. Ancak bu örnekte TCK'ya göre posta dağıtıcıları kamu görevlisi değil sadece cezalandırma yönünden kamu görevlisine benzetilmektedirler (Zafer, 2019: 1563).

c. Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi

Kamu görevlisi kavramına ilişkin olarak ceza hukukundaki uygulamasına bakıldığında ikili bir ayrımın olduğu görülmektedir. Bu ayrım 765 sayılı mülga TCK ile 5237 sayılı yeni TCK'dır. 765 sayılı Kanun'da *kamu görevlisi* ifadesi yerine *memur* ve *kamu hizmetlisi* ifadeleri kullanılmaktaydı (Aydın, 2010: 117). Kanun'da memur; “devamlı ya da geçici nitelikteki teşrii, idari ya da adli bir kamu vazifesi gören devlet ya da diğer her türlü kamu kurumları memur, müstahdemleri ile belirtilen kamu görevini sürekli ya da

¹⁶⁰ Dan. 1. D. 17.04.2000 tarih ve E. 2000/29, K. 2000/59 sayılı Karar.

geçici, ücretli ya da ücretsiz, gönüllü ya da zorunlu olarak yapan kimseler olarak ifade edilmiştir. Öte yandan kamu hizmetlisi ise sürekli ya da geçici olarak bir kamu hizmeti gören Devlet ya da diğer kamu kurumlarının memur ya da müstahdemleri ile sürekli ya da geçici, ücretli ya da ücretsiz, gönüllü ya da zorunlu bir surette kamu hizmeti gören kimse olarak ifade edilmiştir(Evik, 2019: 19).

Kanun'a göre bir kimsenin memur sayılabilmesi için kamu adına yürütülen bir faaliyete bağlı olarak çalışma değil o faaliyet içinde yapılan görevin niteliğine göre belirlenmektedir (Dönmez, 2011: 106). Dolayısıyla aynı devlet dairesinde çalışan yoklama memuru memur sayılırken, güvenlik görevlisi ya da şoför kamu hizmetlisi sayılmaktadır (Koçoğlu, 2021: 41). Devlet faaliyeti içerisinde bulunan kimsenin işlevi kamu görevi olması halinde memur, kamu hizmeti olması halinde ise hizmetli olarak kabul edilmektedir. Burada kanun koyucu bir kimsenin memur ya da kamu hizmetlisi sayılabilmesinin ölçütü olarak yapılan işin niteliğini esas almaktadır (Evik, 2019: 20). Ancak hangi hizmetin kamu hizmeti, hangisinin kamu görevi sayılacağı konusunda pozitif hukukta bir tanım bulunmaması nedeniyle memur kavramının tanımlanması, kimlerin memur olarak kabul edileceği konusunda görüş ayrılıklarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ancak Yargıtay konuya ilişkin olarak bir kararında memuru, Devlete ait hukuki bir güç ve yetkiyi kullanarak hukuki tasarruf ve fiilin icrasını gerçekleştirenler ile bu hukuki tasarruf ve fiilin icrasına kamu hukuku usullerine uygun bir biçimde iştirak ve yardım edenler olarak ifade etmiş ve icra ettikleri faaliyet bu nitelikte olmayanların memur sayılmayacağını kabul etmiştir¹⁶¹. Benzer yargı kararları ile istikrar sağlanmıştır¹⁶². Öte yandan memur ile kamu hizmetlisinin net olarak tespit edilmesi noktasında da güçlükler yaşanmış olup 765 sayılı Kanun yukarıdaki gerekçelerle eleştirilmiştir.

Yukarıdaki eleştirilerden sonra yürürlüğe giren 5237 sayılı yeni TCK¹⁶³ ile *memur* ve *kamu hizmetlisi* ayrımı kaldırılmış her ikisini de içine alacak şekilde *kamu görevlisi* ifadesi kabul edilmiştir. Yeni Kanun'la birlikte sadece kavramsal açıdan bir değişikliğe gidilmemiş aynı zamanda kavramın içeriğine ilişkin olarak da değişiklikler yapılmıştır (Dönmez, 2011: 113).

¹⁶¹ Yar. CGK 25.11.1985 tarih ve E. 1985/410, K. 1985/595 sayılı Karar.

¹⁶² Yar. CGK 26.12.2002 tarih ve E. 2002/279, K. 2002/406 sayılı Karar.

¹⁶³ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeni TCK'nın 6/1-c maddesinde kamu görevlisi, *kamusal faaliyetin yürütülmesinde atama ya da seçilme yoluyla veya herhangi bir suretle sürekli ya da geçici olarak katılan kimse* olarak ifade edilmiştir (Gökcan, 2015: 149). Dolayısıyla kamusal faaliyetin yerine getirilmesinde bulunan kimse kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir. Böylece kamusal faaliyetin yerine getirilmesinde bulunan Cumhurbaşkanından kamu işçisine kadar herkes kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir. Örneğin devlet ve vakıf üniversitelerinde görev yapan öğretim üyeleri, avukatlar¹⁶⁴, tanıklar¹⁶⁵, belediye başkanları¹⁶⁶, ihtiyar heyeti üyeleri¹⁶⁷, federasyon başkanları¹⁶⁸, kooperatiflerin yönetim kurulu başkan ve üyeleri¹⁶⁹ kamu görevlisi olarak kabul edilmişlerdir (Dönmez, 2011: 121).

Kamu görevlisi kavramı memur kavramından daha geniş bir içeriğe sahiptir. Dolayısıyla her memur kamu görevlisi olurken her kamu görevlisi memur olarak kabul edilmemektedir (Aydın, 2010: 118). Örneğin memur olmayan PTT personelinin yapmış olduğu tebliğ işlemi kamusal nitelikte bir faaliyet olması nedeniyle hizmetin ifasında kamu görevlisi olarak kabul edilirken memur olarak kabul edilmemektedir¹⁷⁰. Bu düzenleme ile *kamu hizmeti-kamu görevi* ayrımı *kamusal faaliyet* çatısı altında *memur-kamu hizmetlisi* kavramları ise *kamu görevlisi* çatısı altında birleştirilmiştir (Dönmez, 2011: 113).

5237 sayılı Kanun ile birlikte kamu görevlisi kavramı düzenlenmiş olup, 765 sayılı Kanun'da yer alan *ceza yargılamasında memur* düzenlemesi terk edilmiş ve yeni Kanun ile birlikte şoför, odacı gibi yardımcı hizmet sınıfında bulunan kimseler de ceza yargılamasında kamu görevlisi olarak kabul edilmektedirler.

3.1.2.2. Suçun Mağduru

Ceza hukukunda mağdur (suçun pasif süjesi), suçun konusunun ait olduğu kişi ya da kişiler olarak ifade edilmektedir (Yüksektepe, 2020: 128). Bir başka ifadeyle mağdur, suç nedeniyle haksızlığa uğrayan, hakkı ihlal edilen, hakkı bu ihlalden doğrudan

¹⁶⁴ Yar. 4. CD 23.11.2009 tarih ve E. 2008/5516, K. 2009/19215 sayılı Karar.

¹⁶⁵ Yar. 4. CD 13.07.2009 tarih ve E. 2008/19877, K. 2009/14039 sayılı Karar.

¹⁶⁶ Yar. 4. CD 21.01.2009 tarih ve E. 2007/5687, K. 2009/473 sayılı Karar.

¹⁶⁷ Yar. 4. CD 09.02.2009 tarih ve E. 2007/1152, K. 2009/1830 sayılı Karar.

¹⁶⁸ Yar. 4. CD 16.11.2009 tarih ve E. 2009/23014, K. 2009/19293 sayılı Karar.

¹⁶⁹ Yar. 5. CD 10.04.2007 tarih ve E. 2006/11234, K. 2007/2734 sayılı Karar.

¹⁷⁰ Yar. 4. CD 18.10.2006 tarih ve 2081/17292; Yar. 4. CD 16.06.2010 tarih ve 13771/11870 sayılı Kararlar.

etkilenen kişi ya da kişilerdir (Koçoğlu, 2021: 58). Örneğin posta dağıtıcısının adli tebligat evrakını yanlış muhataba tebliğ etmesi nedeniyle asıl muhatabın temyiz başvuru süresini geçirmesi nedeniyle hakkını kaybetmesi halinde asıl muhatap posta dağıtıcısının görevi kötüye kullanma suçunun mağduru olmaktadır.

Suçun mağduru ancak gerçek kişiler olabilmektedir. Dolayısıyla tüzel kişilerin mağdur olması söz konusu değildir. Tüzel kişiler ancak suçtan zarar gören olabilmektedirler (Evik, 2019: 102). Suçun mağduru aynı zamanda suçtan zarar görendir. Ancak suçtan zarar gören her zaman suçun mağduru olmayabilmektedir. Dolayısıyla suçtan zarar görme kavramı mağdura göre daha geniş bir anlamı ifade etmektedir. Örnek vermek gerekirse kasten yaralama suçunda mağdur doğrudan yaralanan kişi olurken, kişinin annesi, babası, eşi ve çocukları suçtan zarar görenlerdir (Koçoğlu, 2021: 58-59; Yüksektepe, 2020: 128).

Görevi kötüye kullanma suçunda mağdur, suç ile korunan hukuki menfaat ve kamu idaresidir. Görevi kötüye kullanma suçu ile zarar gören kimseler olabileceğinden dolayı zarar gören kimseler de suçun mağduru olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla görevi kötüye kullanma suçunda iki mağdur olduğu söylenebilir. Bunlardan birincisi, kamu idaresi; ikincisi ise zarar gören kimse(ler)dir (Kartal, 2013. 1381). Görevi kötüye kullanma suçu ile birlikte herhangi bir kimsenin zarar görmesi halinde zarar gören kimse suçun mağduru olurken, her halükarda suç ile korunan hukuki menfaat ihlal edildiğinden kamu idaresi de mağdur olmaktadır¹⁷¹. Dolayısıyla görevi kötüye kullanma suçunun mutlak mağduru kamu idaresi yani devlet olarak kabul edilmektedir (Yüksektepe, 2020: 132-133).

3.1.2.3. Hareket (Fiil)

Ceza hukuku açısından hareket, dış *dünyada ortaya çıkan insan davranışı* olarak tanımlanmaktadır (Koçoğlu, 2021: 41). Bir başka ifadeyle hareket, *sözden ibaret kalmayarak mevcut ve görünür olan iş*'tir. Suçun gerek icrai hareketle işlenmesi gerekse de ihmali hareketle işlenebilmesi için fiilin varlığı gerekmektedir. Dolayısıyla fiil olmadan suçun varlığından bahsedilememektedir (Artuk vd., 2021a: 299). Örneğin bir kimsenin birini öldürmeyi düşünmesi halinde ortada suçun varlığından söz

¹⁷¹ Suçun mağduru sadece gerçek kişiler olabileceğinden kamu kurumları (devlet) ancak suçtan zarar gören olarak kabul edilmelilerdir (Üzülmez, 2012: 195-196).

edilememektedir. Ancak bu düşüncenin dış dünyada somut harekete dökülmesiyle suç işlenebilmektedir.

TCK'nın 257'nci maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçunun işlenebilmesi için iki tür hareket kabul edilmiştir. Bunlardan birincisi failin icrai hareketle suçu işlemesi, ikincisi ise ihmali hareketle suçu işlemesidir (Kartal, 2013: 1382).

Suçun maddenin birinci fıkrası kapsamında işlenebilmesi için kamu görevlisinin *görevinin gereklerine aykırı hareket etmesi* gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla icrai hareketle suçun işlenebilmesi için kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareket etmesi gerekmektedir. Aynı zamanda fiilin kamu görevlisinin görev alanına giren bir hareket olması gerekmektedir. Dolayısıyla kamu görevlisinin her hareketi görevi kötüye kullanma suçunun işlenmesine neden olmayacaktır (Üzülmez, 2012: 196).

Suçun ikinci fıkrası kapsamında suçun işlenebilmesi için kamu görevlisinin görevinin gereklerini yapmakta ihmalkâr davranması ya da gecikme göstermesidir. Keza bu fıkra kapsamında da suçun işlenebilmesi için kamu görevlisinin ihmal ettiği fiilin görevi kapsamında olan bir fiil olması gerekmektedir (Karataş, 2015: 53).

a. İcrai Hareketle İşlenen Görevi Kötüye Kullanma Suçu

İcra hareket en basit ifadesiyle, failin aktif bir eylemde bulunmasıdır. Kanun koyucunun bir şeyi *yapma* olarak ifade ettiği ve kanunun yasakladığı fiildir (Koçoğlu, 2021: 62). Örneğin posta dağıtıcısının tebligat evrakını bilerek muhatap olmayan bir kimseye vermesi ya da tebligat evrakını bizzat muhataba vermiş gibi kendisinin imzalaması fiilleri icrai hareketle görevi kötüye kullanma suçunu teşkil etmektedir. İcrai hareketle görevi kötüye kullanma suçunun varlığından bahsedebilmek için kamu görevlisinin görevli olması ve fiilin görevin gereklerine aykırılık teşkil etmesi gerekmektedir.

Kamu görevlisinin icrai hareketle görevi kötüye kullanma suçunun varlığından söz edebilmek için kamu görevlisinin *görevinin gereklerine aykırı hareket etmesi* gerekmektedir (Kartal, 2013: 1384). Kamu görevlisinin görevini ifası sırasında uyması gerekli kurallara aykırı hareket etmesi halinde bu durumun diğer kanunlarda ayrıca ve açıkça düzenlenmemiş olması halinde görevi kötüye kullanma suçu ortaya çıkmaktadır (Karataş, 2015: 53). Kamu görevlisinin görevini ifasında uyması gerekli

kurallar yasal düzenlemeler ile açıkla düzenlendiği halde bu düzenlemelere aykırı olarak yapılan işlemler görevi kötüye kullanma suçunu oluşturur.

Görevi kötüye kullanma suçunda yasal düzenlemelere aykırı olarak fail, uyulması gereken yasal yöntemlere aykırı olarak görevini yerine getirmektedir. Yasal düzenlemede yer alan prosedürler dışına çıkılarak görevin yapılması halinde görevi kötüye kullanma suçu ortaya çıkmaktadır (Zafer, 2019: 1568). Örneğin posta dağıtıcısının tebligat evrakını görünüş itibariyle açıkça 18 yaşından küçük olan bir kimseye tebliğ etmesi halinde icrai hareketle görevi kötüye kullanma suçu işlenmiş olmaktadır.

İcrai hareketle görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin olarak verilen bazı yargı kararları aşağıda sıralanmıştır (Ruhi ve Ruhi, 2021: 1078-1089; Yılmaz ve Çağlar, 2013: 862-865);

1. Posta dağıtıcısı sanığın, adreslere gitmeden ilçede muhatapların kardeşlerine aynı çatı altında oturuyor ifadelerini yazarak tebligat yapması¹⁷²,
2. Posta dağıtıcısı olan görevlinin aynı kişiye aynı konuda iki farklı tarihte çıkarılan tebligat evrakını apartman görevlisine sormadığı halde sormuş gibi tutanak düzenleyerek iade etmesi¹⁷³,
3. Posta dağıtıcısı olan görevlinin katılan avukata mahkemece çıkarılan iki adet tebligatı tebliğ etmediği halde *bizzat tebliğ edildi* şeklinde not düşerek işlem yapması¹⁷⁴,
4. Posta dağıtıcısı olan görevlinin 7 farklı mahkemeye ait tebligat evraklarını yırtarak geri dönüşüm kutusuna attığı ve teslim belgelerine *7201 sayılı Kanun'un 35'inci maddesine göre tebliğ edildi* şeklinde şerh düşmesi eylemi¹⁷⁵,
5. Posta dağıtıcısı olan görevlinin Mahkemeye çıkarılan tebligatı, Tebligat Kanunu'nun 35'inci maddesine aykırı olarak tebligat evrakını katılanın evinin kapısı yerine bekçi kulübesine asması¹⁷⁶,

¹⁷² Yar. 4. CD 26.11.1998 tarih ve 9363/10705 sayılı Karar.

¹⁷³ Yar. 4. CD 13.12.2000 tarih ve 8609/8886 sayılı Karar.

¹⁷⁴ Yar. 4. CD 04.07.1994 tarih ve 4307/5097 sayılı Karar

¹⁷⁵ Yar. 11. CD 09.10.2018 tarih ve E. 2016/10293, K. 2018/7766 sayılı Karar.

¹⁷⁶ Yar. 4. CD 14.01.2015 tarih ve E. 2014/41356, K. 2015/1078 sayılı Karar.

6. Posta dağıtıcısı olan görevlinin Mahkemeye ait tebligat evrakını açması ve içerisinde yer alan evrakta bulunan adresi değiştirmesi sonucu evrakın başka adrese gitmesi ve dosyanın sürüncemede bırakılması¹⁷⁷.

b. İhmali Hareketle İşlenen Görevi Kötüye Kullanma Suçu

İhmali hareketle görevi kötüye kullanma suçu TCK'nın 257'nci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. İhmalle görevi kötüye kullanma suçunun hareket unsuru, görevin gereği olan işin yapılmasında *ihmal gösterilmesi* ya da *gecikme gösterilmesidir*(Zafer, 2019: 1569). *İhmal*, yapmama, savsama; *gecikme* ise, işin belirtilen zaman geçtikten sonra yapılmasını ifade etmektedir (Evik, 2019: 132). İhmalle görevi kötüye kullanma suçu seçimlik hareketli bir suç olarak kabul edilmektedir. Failin bu iki hareketten birini yapması halinde suçun hareket unsuru gerçekleşmiş olacaktır (Kartal, 2013: 1386).

Belirli bir kamu hizmetinin ifasında görevli olan kimsenin emir ve talimat olmaksızın hukuken kendisine tevdi edilmiş olan görevinin gereğini yapmaması ya da görevin belirlenmiş olan süre içinde yerine getirilmemesi durumunda ihmali hareketle görevi kötüye kullanma suçunun hareket unsurunun olduğu kabul edilmektedir.

Suçun failinin kendisine tevdi edilen görevin yerine getirilmesinde ihmal göstermesi hali, görevin gereklerini yerine getirmemesidir. Failin, görevi gereği tabi olduğu yasal düzenlemede belirtilen görevin gereklerini yerine getirmemesidir (Kartal, 2013: 1386). Failin görevinin gereklerini yerine getirmemesinde ihmalinin bulunup bulunmadığı her olaya ve duruma göre farklılık gösterebilmektedir (Koçoğlu, 2021: 94-95). Örneğin üzerinde 1000 dosya bulunan bir memur ile üzerinde 100 dosya bulunan bir memurun dosyaları aynı zamanda sonuçlandırmalarını beklemek hayatın olağan akışına ters bir durumdur.

Failin, kendisine tevdi edilen görevin gereklerini yerine getirmede gecikme göstermesi hali de ihmali hareketle görevi kötüye kullanma suçunun hareket unsuru olarak kabul edilmektedir. Fail, kendisine tevdi edilen görevi yapmakla birlikte belirtilen süre içerisinde yerine getirmemektedir (Kartal, 2013: 1386). Örneğin İYUK'un 28'inci maddesine göre mahkemelerce verilen kararların idareye tebliğinden itibaren 30 gün

¹⁷⁷ Yar. 4. CD 03.05.2011 tarih ve E. 2009/8178, K. 2011/6053 sayılı Karar.

içerisinde gereğinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Kamu görevlisinin mahkeme kararına 32 gün sonra işlem yapması halinde ise ihmali hareketle görevi kötüye kullanma suçunun hareket unsuru tamamlanmış olmaktadır. İhmalde olduğu gibi görevin geciktirilmesinde de özellikle işin belli bir zamana bağlı olarak yapılmadığı hallerde somut olayın özelliklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Özellikle gecikmenin iş yoğunluğu gibi bir nedenden kaynaklandığının tespit edilebildiği hallerde bu durumun görevi kötüye kullanma suçunu oluşturmayacağı kabul edilmektedir (Kartal, 2013: 1386).

Görevin gereklerinin yerine getirilmesinde ihmal olması veya gecikme olması halinde özellikle tıbbi uygulamalarda farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin hekimin hastasına geç müdahale etmesi ya da zamanında müdahale etmesine rağmen gerekli özeni göstermemesi yani ihmali nedeniyle hastanın hayatını kaybetmesi halinde görevi kötüye kullanma suçu ile taksirle ölüm suçuna ilişkin normlar çatışmaktadır. Ancak böyle bir durumun meydana gelmesi halinde ölüme sebebiyet veren fiil (geç veya eksik müdahale) ile ölüm oluya arasında illiyet bağının bulunması halinde görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen 257'nci maddede yer alan *kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında* ifadesi dikkate alınarak taksirle öldürme suçunun varlığının kabul edilmesi gerekmektedir. Zira taksirle ölüme sebebiyet verme suçu ceza kanununda ayrıca ve açıkça düzenlenmiştir. Ancak olayımızda illiyet bağının olmaması halinde ise görevi kötüye kullanma suçunun varlığından söz edilebilecektir (Zafer, 2019: 1572).

İhmali hareketle görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin olarak verilen bazı yargı kararları aşağıdaki gibidir (Ruhi ve Ruhi, 2021: 1078-1089; Yılmaz ve Çağlar, 2013: 862-865).

1. Kendisine tevdi edilen tebligat evrakını zamanında tebliğ etmeyerek 22-24 günlük bir gecikme ile tebliğ etmesi¹⁷⁸,
2. Mahalle muhtarı olan sanığın PTT dağıtıcısı tarafından kendisine verilen tebligat evrakını haber kâğıdını getiren kişinin kimliğini araştırmadan ve muhatap ile yakınlığını araştırmadan vermesi¹⁷⁹,

¹⁷⁸ Yar. 5. CD 12.03.2019 tarih ve E. 2015/8754, K. 2019/2920 sayılı Karar.

¹⁷⁹ Yar. 4. CD 07.04.1993 tarih ve 1885/2761 sayılı Karar.

3. Yerinde yapılması gerekli tebligatı ilçe merkezine gelen köy muhtarı aracılığıyla ulaştırılması¹⁸⁰,
4. Posta görevlisinin katılan tarafından noterlik aracılığıyla gönderilen tebligat evrakını muhataba 14 gün sonra ulaştırması¹⁸¹,
5. PTT dağıtıcısının tebligat evrakını tesliminde muhatabın kimlik bilgilerini kontrol etmeden evrakı teslim etmesi¹⁸²,
6. Posta dağıtıcısının tebligat evrakını muhatabın kimlik bilgilerini kontrol etmemesi nedeniyle başka birine vermesi¹⁸³.

3.1.2.4. İlliyet (Nedensellik) Bağı

İlliyet bağı, failin hareketi ile dış dünyada meydana gelen sonuç arasında bulunan ilişkidir (Koçoğlu, 2021: 120). Suçun neticesi failin hareketi sonucu ortaya çıkıyor ise illiyet bağının varlığından bahsedilebilmektedir. Şöyle ki dış dünyada meydana gelen bir değişikliğin faile yüklenebilmesi için bu değişikliğin failin hareketi sonucu ortaya çıkması gerekmektedir (Artuk vd., 2021a: 340; Koçoğlu, 2021: 120). Öte yandan illiyet bağı suçun maddi unsurudur. İlliyet bağı suçun oluşması için zorunlu koşullardan biridir. Dolayısıyla illiyet bağının olmaması halinde suçun maddi unsuru eksik olacaktır. Suçun maddi unsurunun eksiliğinde ise ortada bir suçun varlığından bahsedilemez.

Görevi kötüye kullanma suçu bir zarar suçu olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla madde metninde ifade edilen sonuçların failin hareketi sonucu ortaya çıkması gerekmektedir. Aksi takdirde illiyet bağının bulunmaması nedeniyle suçun varlığından bahsedilemez. Dolayısıyla failin hukuka aykırı davranışı sonucu madde metninde ifade edilen sonuçların ortaya çıkması halinde illiyet bağının varlığından bahsedilebilecektir. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulunca verilen bir kararda *sanığın fiiliyle doğrudan bağlantılı nesnel olarak tespit edilmiş bir zarar tespit edilemediğinden söz konusu fiil ile kamunun zarara uğratıldığından söz edilemeyeceği* ifade edilmiştir¹⁸⁴. Söz konusu

¹⁸⁰ Yar. 4. CD 26.11.1991 tarih ve 6286/7260 sayılı Karar.

¹⁸¹ Yar. 4. CD 06.12.2000 tarih ve 8517/8652 sayılı Karar.

¹⁸² Yar. 6. CD 05.05.1998 tarih ve 4799/4601 sayılı Karar.

¹⁸³ Yar. 4. CD 03.04.2000 tarih ve 1295/2391 sayılı Karar.

¹⁸⁴ Yar. CGK 06.12.2005 tarih ve E. 2005/110, K. 2005/159 sayılı Karar. Aynı yöndeki görüş için bkz. Yar. 5. Dairesi 14.12.2015 tarih ve E. 2013/14919, K. 2015/17324; Yar. 4. CD 17.01.2013 tarih ve E. 2011/6395, K. 2013/744 sayılı Kararlar.

kararda açıkça suçun varlığı fiil ile netice arasında nesnel ölçülerle tespit edilmiş bir illiyet bağının varlığına dayanmaktadır. Örneğinin posta dağıtıcısının adli nitelikteki tebligat evrakını muhatabın bizzat kendisine tebliğ etmiş gibi imzalaması halinde muhatap temyiz başvuru süresini kaçırarak zarara uğramış olması halinde hareket ile netice arasında illiyet bağı kurulmaktadır.

Bir başka görüşe göre görevi kötüye kullanma suçunun gerçekleşmesi her zaman illiyet bağının varlığına bağlı olmayacağı kabul edilmektedir. Bu görüşe göre objektif cezalandırabilirlik koşulunun varlığı halinde illiyet bağı olmasa dahi suçun işlenmiş olacağı kabul edilmektedir. *Objektif cezalandırma koşulları*, suçu meydana getiren fiilin dışında fiilden sonra ya da fiille birlikte aynı anda gerçekleşen, dolayısıyla suç oluşturan fiilden ayrı, fiil ile ilişkili olsa bile fiilden tamamen bağımsız, failin bilmemesi ya da yanılmasının bir öneminin bulunmadığı haller olarak ifade edilmektedir (Koçoğlu, 2021: 121). Bu görüşe göre objektif cezalandırabilirlik koşulunun bulunması halinde fiil ile netice arasında illiyet bağının bulunmasına gerek yoktur.

Görevi kötüye kullanma suçu bir zarar suçu olarak düzenlenmiş ve belirli hareketler sonucu zarar ortaya çıkması halinde hareket(ler) ile netice arasında illiyet bağının varlığının da bulunmasıyla ancak suçun işlenmiş olacağı kabul edilmektedir. Bu suç hem hareket yönünden hem de netice yönünden seçimlik hareketli ve seçimlik neticeli bir suç olarak illiyet bağının varlığının zorunlu olduğunu vurgulamaktadır (Evik, 2019: 180-181). Tüm bu değerlendirmeler neticesinde bizim de katıldığımız görüş failin hareketi ile netice arasında nesnel ölçülerle tespiti mümkün olan bir illiyet bağının var olması gerektiğidir. İlliyet bağının olmadığı bir durumda suçun varlığından bahsedilemez. Zira illiyet bağı suçun maddi unsuru olarak kabul edilmektedir. Suçun maddi unsurunun olmaması halinde işlenmiş bir suç yoktur.

3.1.2.5. Netice

Suçun maddi unsurlarından birisi de *netice*'dir. *Netice*, hareket sonucu dış dünyada meydana gelen değişikliklerdir (Artuk vd., 2021a: 337). Örneğin kasten öldürme suçunda netice, failin hukuka aykırı hareketi sonucu bir kimsenin ölmesidir. Burada ölüm suçun neticesidir. Görevi kötüye kullanma suçunun da işlenmiş sayılabilmesi için neticenin ortaya çıkmış olması gerekmektedir.

765 sayılı mülgaTCK'da görevi kötüye kullanma suçunda netice aranmamaktaydı. Bu nedenle bir tehlike suçu olarak kabul edilmekteydi. Ancak yeni TCK ile bu suç neticeye bağlanarak tehlike suçu olmaktan çıkarıldı ve zarar suçu olarak düzenlenmiştir¹⁸⁵(Koçoğlu, 2021: 102). Failin hukuka aykırı davranışı sonucu netice ortaya çıkıyor ise suçun varlığı kabul edilmektedir.

Görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen 257'nci maddeye göre bu suçun üç neticesi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi kişilerin mağduriyetine neden olunması; ikincisi, kamunun zararına neden olunması; üçüncüsü ise, kişilere haksız bir menfaat sağlanmasına sebebiyet verilmesidir (Karataş, 2015: 60). Bu neticelerden herhangi birinin ortaya çıkması halinde suç ortaya çıkmış olmaktadır. Dolayısıyla görevi kötüye kullanma suçu seçimlik neticeli bir suç olarak düzenlenmiştir.

Örneğin posta dağıtıcısı olan sanığın İcra Dairesi tarafından düzenlenen tebligat evrakını asıl muhatap yerine başka birine tebliğ etmesi nedeniyle muhatabın zarara uğraması halinde kamu görevlisi sıfatını haiz olan sanığın görevinin gereklerine aykırı hareketi sonucu kişinin mağduriyetine neden olduğu kabul edilmektedir.

3.1.3. Suçun Manevi Unsuru

Görevi kötüye kullanma suçu genel kastla işlenebilen bir suç olarak kabul edilmektedir¹⁸⁶(Karataş, 2015: 74). Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek yapılmasıdır (Zafer, 2019: 1580). Görevi kötüye kullanma suçunun kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareketi suretiyle işlenmesi halinde, kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareket ettiğini bilmesi ve istemesine bağlıdır. Kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareketi neticesinde kişilerin mağduriyetine ya da kamunun zararına ya da kişilere haksız menfaat sağlaması objektif cezalandırma şartı olduğundan failin hukuka aykırı hareketin neticesini bilmesinin veya istemesinin bir etkisi bulunmamaktadır (Sevük, 2018: 295). Kamu görevlisinin görevinin gereklerini yapmakta ihmal ve gecikme göstermesi neticesinde suçun işlenmesi halinde de bilerek ve isteyerek hareket etmiş olması gerekmektedir. İhmal veya gecikme hareketinin bilerek ve isteyerek yapılması kastın varlığı için yeterli koşul

¹⁸⁵ Yar. CGK 21.10.2014 tarih ve E. 2014/4-1283, K. 2014/430; Yar. CGK 18.10.2005 tarih ve E. 2005/4-96, K. 2005/118; Yar. 4. CD 19.11.2008 tarih ve E. 2007/3588, K. 2008/20883 sayılı Kararlar.

¹⁸⁶ Yar. CGK 07.02.2006 tarih ve E. 2005/4-163, K. 2006/14; Yar. CGK 17.03.2009 tarih ve E. 2008/267, K. 2009/59; Yar. CGK 07.02.2006 tarih ve E. 2005/4-163, K. 2006/14 sayılı Kararlar.

kabul edilmektedir (Karataş, 2015: 74). Örneğin posta dağıtıcısı olan kişinin tebligat evrakını tebliğ etmediği halde *muhatabın bizzat kendisine tebliğ edildi* şeklinde şerh düşmesi olayında posta dağıtıcısı bilerek ve isteyerek hareket ettiğinden suçun manevi unsuru olan kast gerçekleşmiştir.

Görevi kötüye kullanma suçunun neticeli suç olarak kabul edilmesi halinde manevi unsuru gerçekleşmiş sayılması için failin görevin gereklerine aykırı hareket etmesi, görevinin gereklerini yerine getirmede ihmal ve gecikme göstermesi şeklindeki fiillerinin neticelerini bilmesi ve istemesi gerekmektedir. Failin, fiillerini neticelerini bilmesi ve istemesi suçun tipiklik şartının tamamlanması için gerekli koşul olarak kabul edilmektedir. Neticeye yönelik kastın somut olayda varlığının tespit edilmesinde olayın özellikleri, bölgenin özellikleri, personel sayısı, iş yükü gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır (Zafer, 2019: 1581). Keza Yargıtay tarafından verilen bir kararda sanık Cumhuriyet savcısının görevini geciktirmesi, dosyaların uzun süre işlemsiz bırakılması ve bazı dosyaların işlem yapılmaması nedeniyle zaman aşımına uğradığı şeklindeki fiilleri nedeniyle görevi kötüye kullanma gerekçesiyle yapılan yargılamada personel azlığı, iş yükü gibi kriterler dikkate alınarak sanığın görevi kötüye kullanma suçu yargılamasında kastının bulunmadığı gerekçesiyle beraatına karar verilmiştir¹⁸⁷(Kartal, 2013: 1389).

Görevi kötüye kullanma suçunun objektif cezalandırılabilme koşuluna bağlı bir suç olarak kabul edilmesi halinde ise failin hukuka aykırı fiilinin neticesini bilmesi gerekmemektedir. Failin hukuka aykırı fiili sonucunda kişilerin mağdur olması ya da kamunun zarara uğratılması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayacağını bilmesine ve istemesine gerek bulunmamaktadır (Zafer, 2019: 1581).

Görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen TCK'nın 257'nci maddesinde suçun taksirle işlenebileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmadığından bu suç taksirle işlenememektedir (Sevük, 2018: 295). Kanun'un 22'nci maddesinde bir suçun taksirle işlenebilmesi için Kanun'da açıkça düzenlenmiş olmasına bağlı olduğu ifade edilmektedir.

¹⁸⁷ Yar. CGK 17.03.2009 tarih ve E. 2008/267, K. 2009/59 sayılı Karar.

3.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka uygun emri yerine getiren kamu görevlisi cezalandırılmaz. Amirin emrini ifa kamu görevlisi açısından hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmektedir. Amirin kanunsuz emrini yerine getirerek görevi kötüye kullanma suçuna sebebiyet veren kamu görevlisi suçu işlemiş sayılacaktır. Zira hem Anayasa'nın 137/2'nci maddesinde hem de TCK'nın 24/3'üncü maddesinde kanunsuz emrin hukuka uygunluk nedeni olmayacağı ifade edilmiştir (Kartal, 2013: 1388). Öte yandan uluslararası sözleşmeler de normlar hiyerarşisine göre kanun hükmünde olduğundan uluslararası sözleşme kurallarına uygun hareket eden kamu görevlisinin hareketi de hukuka uygunluktan yararlanmaktadır (Zafer, 2019: 1579).

Devlet ve toplum düzenine ilişkin hakkı koruyan suçlarda kişinin rızası hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmemektedir. Şöyle ki mağdurun rızası, mağdura yapılan işleme karşı mağdur mukavemet göstermemiş olsa dahi, itirazda bulunmamış ve işleme rıza göstermiş olsa dahi hukuka aykırı fiil meşru hale gelmemektedir. Görevi kötüye kullanma suçunda mutlak mağdur olarak kamu idaresi yani devlet kabul edilmektedir. Kamu idaresinin görevi kötüye kullanma suçuna rıza gösterme yetkisi bulunmamaktadır. Kamu idaresinin güvenilirliğine ve işleyişine karşı işlenen bu suçta ilgilinin rızası hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmemektedir (Karataş, 2015: 75).

Örneğin posta dağıtıcısı olan kimsenin görevini hangi usul ve esaslara göre yerine getireceği yasal düzenlemeler ile belirlenmiştir. Ancak posta dağıtıcısının tebligat işlemini uyması gerekli kurallara aykırı yapması halinde işlem hukuka aykırı olarak kabul edilecektir.

3.1.5. Suçun Özel Görünüş Şekilleri

3.1.5.1. Teşebbüs

Teşebbüs, Arapça kökenli bir kelime olup *bir işi yapmaya davranma, girişme* anlamlarında kullanılmaktadır. Öte yandan ceza hukuku açısından teşebbüs ise suç tanımında ifade edilen hareketlere başlanılmış olmakla birlikte suçun hareketlerinin tamamlanamaması ya da tamamlanmış olmakla birlikte suç tipinde ayrı bir unsur olarak

belirlenmiş durumlarda suçun neticesinin gerçekleşmemesi olarak ifade edilmektedir (Artuk vd., 2021a: 682).

Görevi kötüye kullanma suçunun teşebbüse müsait olup olmadığının tespitinde, suç tipinde belirtilen kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına ya da kişilere haksız menfaat sağlanmasının suçun birer unsuru ya da objektif cezalandırma şartı olarak kabul edilmesine göre değişmektedir (Sevük, 2018: 298).

İcrai veya ihmali hareketle işlenen görevi kötüye kullanma suçu, neticeli bir suç olarak kabul edildiğinde; failin icrai veya ihmali hareketinden dolayı kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına sebebiyet verilmemesi ya da kişilere haksız menfaat sağlanmamış olması halinde suçun teşebbüs aşamasında kaldığı kabul edilmektedir. İcra hareketlerinin tamamlanmamış olması halinde de teşebbüsün gerçekleştiği kabul edilmektedir (Zafer, 2019: 1583). Örneğinin posta dağıtıcısının adli mali tebligat evrakını yanlış kişiye tebliğ etmesi fiilinde asıl muhatabın başka bir yolla tebligat işleminden haberdar olup yasal haklarını kullanmasında görevi kötüye kullanma suçunun neticesi oluşmadığından suç teşebbüs aşamasında kalmış kabul edilecektir.

İcrai veya ihmali hareketle işlenen görevi kötüye kullanma suçu ile kişilerin mağduriyetine, kamunun zararına veya kişilere haksız menfaat sağlanması objektif cezalandırılabilme şartı olarak kabul edildiğinde teşebbüsün mümkün olmayacağı ifade edilmektedir. Görevi kötüye kullanma suçunda failin fiili nedeniyle cezalandırılabilmesi için suçun tanımında yazılı olan hareketlerin gerçekleşmemesi yeterli olmayıp ayrıca cezalandırılabilme şartının gerçekleşmesi gerekmektedir. Suçun faili ancak cezalandırılabilme şartının gerçekleşmesi halinde ve tamamlanmış suçtan dolayı cezalandırılabilir. Görevi kötüye kullanma suçunun hem icrai hareketle işlenen hem de ihmali hareketle işlenen durumlarda objektif cezalandırılabilme şartı bulunduğundan teşebbüsten bahsedilemez (Karataş, 2015: 77). Yargıtay tarafından verilen bir kararda görevi kötüye kullanma suçundaki kişilerin mağduriyeti, kamunun zarara uğraması ve kimselere haksız menfaat sağlanması objektif cezalandırılabilme şartları gerçekleşmediği takdirde suçun ortaya çıkmayacağı ve bu nedenle teşebbüsün oluşmayacağı kabul edilmiştir¹⁸⁸(Sevük, 2018: 300).

¹⁸⁸ Yar. 21. CD 16.03.2017 tarih ve E. 2016/10435, K. 2017/1339; Yar. 15. CD 09.02.2017 tarih ve E. 2014/1869, K. 2017/5878 sayılı Kararlar.

3.1.5.2. İştirak

Suçlar genellikle tek kişi tarafından işlenebilmektedir. *İştirak*, kanunen ve niteliği gereği tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin aralarında yapmış oldukları bir anlaşma neticesinde fiilin oluşumuna illi değeri haiz bir katkıda bulunarak birlikte işlenmesi olarak kabul edilmektedir (Artuk vd., 2021a: 730).

Görevi kötüye kullanma suçu kamu görevlisi tarafından işlenen özgü bir suç olarak kabul edilmektedir. Ancak suçun işlenmiş sayılabilmesi için sadece failin kamu görevlisi olması yeterli olmayıp aynı zamanda suçun kanuni tanımında ifade edilen diğer şartların da gerçekleşmiş olması gerekmektedir (Üzülmez, 2012: 212). TCK'nın 40'ıncı maddesinde özgü suçlarda ancak özel faillik niteliğine sahip kişilerin fail olabileceği ve suçun işlenmesine iştirak edenlerin ise ancak azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla kamu görevlisi hem suçun faili hem de iştirak edeni olurken kamu görevlisi olmayan kimseler ise faillikten sorumlulukları bulunmayıp ancak azmettiren ya da yardım eden olarak sorumlu tutulabileceklerdir (Karataş, 2015: 78).

3.1.5.3. İçtima

İçtima, tek bir fiil ile birden fazla hukuki değer in ya da bazı koşullar altında farklı fiillerle aynı hukuki değer in ihlal edilmesi olarak ifade edilmektedir (Karataş, 2015: 79).

Görevi kötüye kullanma suçu tali nitelikte tamamlayıcı bir suç tipi olarak düzenlenmiştir. Kamu görevlisinin görevlerinin gereklerine aykırı davranışı kanunda ifade edilen ayrıca başka bir suç oluşturmadığı takdirde görevi kötüye kullanma suçu işlenmiş sayılmaktadır. Nitekim 257'nci maddede *kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında* ifadesiyle görevi kötüye kullanma suçunun tali nitelikte ve tamamlayıcı bir suç olarak düzenlendiği ifade edilmiştir (Üzülmez, 2012: 212).

Görevi kötüye kullanma suçu için genel hüküm-özel hüküm ilişkisi uygulanmaktadır. Zira görevi kötüye kullanma suçu genel nitelikte bir suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla işlenen bir suç kanunda ayrıca düzenlenmiş ise örneğin zimmet, irtikâp, rüşvet gibi bu durumda genel nitelikteki görevi kötüye kullanma suçu değil özel nitelikte kanunda ayrıca düzenlenmiş olan zimmet suçu, rüşvet suçu veya irtikâp suçunu işleme nedeniyle işlem yapılacaktır. Örneğin kamu görevlisinin görevinin gereklerine

aykırı fiili nedeniyle bir kimsenin ölmesi ya da yaralanması durumunda failin fiili ile ölüm olayı arasında illiyet bağının bulunması halinde ölüm ya da yaralanma kanunda ayrıca suç olarak düzenlendiğinden kasten ya da taksirle öldürme ya da yaralama suçu işlenmiş olacaktır. Öte yandan ölüm ya da yaralama olayı ile failin görevinin gereklerine aykırı fiili arasında illiyet bağı bulunmaması halinde ise görevi kötüye kullanma suçu işlenmiş kabul edilecektir (Sevük, 2018: 303-304)¹⁸⁹.

3.1.6. Yaptırım

TCK'nın 257'nci maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçunun icrai hareketle işlenmesi halinde altı aydan iki yıla, ihmali hareketle işlenmesi halinde ise üç aydan bir yıla kadar, görevinin gereklerine aykırı davranarak ya da bu nedenle kişilere menfaat sağlanması halinde ise bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır (Üzülmez, 2012: 215).

Görevi kötüye kullanma suçunu işleyen kişinin kamu görevlisi olması ve göreviyle ilgili bir suç işlemiş olduğundan hakkında işlem yapılabilmesi için öncelikle 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanunu hükümlerine göre izin alınması gereklidir.

3.2. Hukuki Sorumluluk: Maddi Tazminat Davası

3.2.1. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi ve Personelinin Hukuki Statüsü

3.2.1.1. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin Hukuki Statüsü

Posta hizmetleri Osmanlı Devleti'nde ilk olarak 23 Ekim 1840 yılında Posta Nezareti'nin kurulmasıyla başlamıştır. 1843 yılında telgrafın icat edilmesine müteakip Telgraf Müdürlüğü kurulmuştur. Bu gelişmeyle birlikte daha önce kurulan Posta Nezareti ile Telgraf Müdürlüğü 1871 yılında Posta ve Telgraf Müdürlüğü çatısı altında birleşmiştir (Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, 2021b).

1909 yılında İstanbul'da ilk kez manüel telefon kullanımına başlanmasıyla birlikte Müdürlük Posta, Telgraf ve Telefon Nezareti, 1913 yılında ise Posta, Telgraf ve Telefon Umum Müdürlüğü adını almıştır. Posta, Telgraf ve Telefon Genel Müdürlüğü

¹⁸⁹ Yar. CGK 16.05.2017 tarih ve E. 2017/12-271, K. 2017/278 sayılı Karar.

Cumhuriyetin ilk yıllarında İçişleri Bakanlığı, daha sonra 1933'te Bayındırlık Bakanlığı'na, 1939'da Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'na bağlı olarak varlığını sürdürmüştür. Posta, Telgraf ve Telefon Genel Müdürlüğü 1954-1984 yılları arasında Kamu İktisadi Teşebbüsü olarak görevini yapmış daha sonra 1984'te 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu İktisadi Kuruluşu'na dönüşmüştür. 1994 yılında Posta, Telgraf ve Telefon Genel Müdürlüğü 4000 sayılı Kanun ile birlikte ikiye (T.C. Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü ve Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi) ayrılmıştır. Posta, Telgraf ve Telefon Genel Müdürlüğü, 1995 yılından itibaren T.C. Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü olarak faaliyetine devam etmiştir. 2000 yılında 4502 sayılı Kanun ile birlikte yapılan değişiklikle birlikte T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, 2013 yılında 6475 sayılı Kanun ile birlikte Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi olarak faaliyetine devam etmektedir (Öztoprak, 2014: 380).

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri sermayesi doğrudan doğruya devlete ait olanlar ile sermayesi bir başka Kamu İktisadi Teşebbüsüne ait olanlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sermayesi doğrudan doğruya devlete ait olanlara İktisadi Devlet Teşekkülü; sermayesi bir başka Kamu İktisadi Teşekkülüne ait olanlara ise Kamu İktisadi Kuruluşları denilmektedir (Kemal Gözler, 2019: 648). 6475 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin ikinci fıkrasında Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin sermayesinin tamamının Hazine'ye ait olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye göre halen kamu iktisadi teşebbüsü özelliğini koruduğu söylenebilir. Öte yandan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin bir kamu iktisadi teşebbüsü olmakla birlikte iktisadi devlet teşekkülü mü yoksa kamu iktisadi kuruluşu mu olduğu noktasında bir açıklık bulunmamaktadır (Öztoprak, 2014: 381). Şöyle ki;

İktisadi devlet teşekkülleri, sermayesinin tamamı devlete ait olmak üzere iktisadi alanda ticari esaslara faaliyette bulunmak üzere kurulmaktadır. Ayrıca Cumhurbaşkanı kararı ile anonim şirket olarak da kurulabilmektedirler. Nitekim gerek 6475 sayılı Kanun'un gerekçesinde gerekse PTT A.Ş. Esas Sözleşmesinde şirketin özel hukuk hükümlerine göre ticari faaliyette bulunacağı ifade edilmiştir. Kârlılık ve verimlilik ilkelerini barındırması yönüyle PTT A.Ş.'nin bir iktisadi devlet teşekkülü olduğu söylenebilir. Ancak iktisadi devlet teşekküllerinin yapılanmasında *yönetim kurulu* ve

genel müdürlük bulunmaktayken PTT A.Ş.'nin esas sözleşmesinde *genel kurul* gibi ayrı bir organın varlığı şirketi iktisadi devlet teşekküllerinden ayırmaktadır (Kemal Gözler, 2019: 649).

Kamu iktisadi kuruluşları, sermayesinin tamamı devlete ait olmak üzere tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri *kamu yararı* amacı gözeterek üretmek ve pazarlamak amacıyla kurulan ve bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsleridir (Kemal Gözler, 2019. 649). PTT A.Ş.'nin kuruluş kanunu olan 6475 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde sayılan hizmetlerin evrensel posta hizmet yükümlüsünün tekelinde olduğu kabul edilmiştir. Kamu iktisadi kuruluşları için geçerli olan *tekel niteliğindeki mal ve hizmet üretme ve pazarlama* yönüyle PTT A.Ş.'nin kamu iktisadi kuruluşu olduğu söylenebilir. Ancak 6475 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde posta tekelinin yalnız PTT A.Ş.'nin değil aynı Kanun'un 3/h,1 maddesi uyarınca hem PTT A.Ş.'nin hem de diğer yetkilendirilecek olan sermaye şirketlerince kullanılacağı ifade edilmektedir. Bu yönüyle PTT A.Ş. kamu iktisadi kuruluşlarından ayrılmaktadır (Öztoprak, 2014: 382).

Bu açıklamalar doğrultusunda PTT A.Ş.'nin idari teşkilat içerisindeki yerinin net olmamakla birlikte ne'vi şahsına münhasır bir kamu tüzel kişisi olarak iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları arasında bir yerde bulunduğu söylenebilir (İsbir, 2017: 770). Öte yandan PTT A.Ş.'nin şirket esas sözleşmesinin 1'inci maddesinde açıkça TTK ve özel hukuk hükümlerine tabi bir anonim şirket olarak ticari faaliyette bulunduğu düzenlenmiştir¹⁹⁰(Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, 2021a).

3.2.1.2. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Personelinin Hukuki Statüsü

PTT A.Ş.de istihdam edilen/edilecek olan personelin hukuki statüsünün belirlenmesinde 6475 sayılı Kanun öncesi ve sonrası olmak üzere iki durum ortaya çıkmaktadır.

6475 sayılı Kanun öncesi ve mevcut durumda; PTT A.Ş. eski adıyla PTT Genel Müdürlüğü 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kamu İktisadi Kuruluşu statüsündeydi. Kamu İktisadi Teşebbüslerinde bulunan personellerin statüsünü düzenleyen 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre kamu iktisadi

¹⁹⁰ Dan. 1. D. 19.12.2018 tarih ve E. 2018/2493, K. 2018/2354 sayılı Karar.

teşebbüslerinde memur, sözleşmeli personel ve işçi olmak üzere üç tür personel istihdam edilmektedir (Kemal Gözler, 2019: 652). Bu personellerden memurlar DMK'ya bağlı olarak, sözleşmeli personel idari hizmet sözleşmesi, işçiler ise hizmet sözleşmesi ile görev yapmaktadırlar (Öztoprak, 2014: 389).

6475 sayılı Kanun'un geçici 5'inci maddesine göre Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte çalışan 657 sayılı Kanuna tabi memur, 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (I) sayılı cetvelinde bulunan kadrolu personel ile (II) sayılı cetvelde bulunan sözleşmeli personel ve iş sözleşmesi ile görev yapan işçilerin mevcut statüleri ile istihdamlarına devam edileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

6475 sayılı Kanun sonrası durumda; PTT A.Ş.'de istihdam edilecek personellere ilişkin olarak PTT A.Ş.'de Çalıştırılacak İdari Hizmet Sözleşmeli Personel Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesine göre DMK ve diğer kanunların sözleşmeli personel hakkındaki hükümlerine bağlı olmaksızın *idari hizmet sözleşmesi*¹⁹¹ ile personel istihdam edilebilecektir. Ayrıca istihdam edilecek personeller şu hususlar dâhilinde çalışacaktır (Öztoprak, 2014: 390);

1. PTT A.Ş.'de istihdam edilebilmek için Kamu Personeli Seçme Sınavına katılmış olmak gerekmektedir.
2. Personel, özlük haklarının düzenlenmesine ilişkin olarak çıkarılan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketinde Çalıştırılacak İdari Hizmet Sözleşmeli Personel Hakkında Yönetmelik hükümlerine tabidir.
3. Personelin maaş, ikramiye, mali ve sosyal hakları ile sözleşme esasları Yönetim Kurulu tarafından tespit edilir. Avukatlara ilişkin olarak verilen vekâlet ücretleri toplam ücret içinde değerlendirilmemektedir.
4. PTT A.Ş.'de istihdam edilen avukatların dava ve icra takipleri neticesinde lehlerine vekâlet ücreti hükmedilmesi halinde bu ücret 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre verilecektir.

¹⁹¹ İdari Hizmet Sözleşmesi; idare ile işçi olmayan kamu görevlisi arasında imzalanan bir sözleşmedir (Öztoprak, 2014: 390).

5. PTT A.Ş.'de istihdam edilen personeller 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 4/1-a maddesine göre sigortalı sayılır ve 657 sayılı Kanun'un 4/B hükmüne göre istihdam edilen sözleşmeli personel ile ilgili esaslara göre tazminat verilmektedir.

3.2.2. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Aleyhine Açılacak Davanın

Hukuki Niteliği

Posta dağıtıcısı kimsenin usulsüz tebligat işlemi nedeniyle idare tahsil etmesi gereken vergi alacağını geç tahsil etmekte veya hiç tahsil edememektedir. Posta dağıtıcısı olan kişinin usulsüz tebligat işlemi sonucu tahsil edilemeyen vergi alacağı nedeniyle kamu zararı ortaya çıkmaktadır. Bu zararın tazmin edilmesi noktasında açılacak olan davanın adli yargıda tazminat davası mı yoksa idari yargıda tam yargı davası mı olması gerektiği noktasında gerek doktrinde gerekse yargı kararlarında görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

3.2.2.1. Adli Yargı: Tazminat Davası

Usulsüz tebligat işlemi nedeniyle PTT A.Ş. aleyhine açılacak davanın adli yargıda maddi tazminat davası (haksız fiilden kaynaklanan) olarak açılması gerekmektedir. Bu görüşü savunanlara göre PTT A.Ş. bir Kamu İktisadi Teşebbüsüdür. Bir Kamu İktisadi Teşebbüsü olarak PTT A.Ş.'nin kendi kuruluş kanununda özel hukuk kurallarına göre faaliyette bulunacağı ve özel hukuk hükümlerine tabi olduğu kabul edilmiştir. Öte yandan Uyuşmazlık Mahkemesi, PTT A.Ş.'nin bir Kamu İktisadi Teşebbüsü olarak üçüncü kişiler ile teşebbüs arasındaki ilişkinin özel hukuk hükümlerine tabi olduğunu kabul etmektedir. Teşebbüs ile hizmetten yararlanan kişi ya da kurumlar arasındaki ilişki teşebbüsün günlük iktisadi faaliyetinden doğan bir özel hukuk ilişkisi olup bu ilişkiden doğan davaların adli yargıda çözülmesi gerektiği kabul edilmektedir (Aktaş ve Seyhan, 2019: 151).

Nitekim Uyuşmazlık Mahkemesi, gayrimenkulün kiracısı olan davacının, söz konusu taşınmazı tahliye etmesine ilişkin gönderilen tebligatı ve hakkında başlatılan icraya ilişkin ödeme emirlerinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmemesi nedeniyle uğranılan zararın tazminine ilişkin açılan davada adli yargının görevli olduğunu kabul etmiştir¹⁹².

¹⁹² Uy. Mah. Hukuk Bölümü 09.05.2016 tarih ve E.2016/218, K. 2016/264 sayılı Karar. Benzer kararlar için bkz. Uy. Mah. Hukuk Bölümü 11.04.2016 tarih ve E. 2016/171, K. 2016/217; 04.04.2005 tarih ve E.

Konuya ilişkin olarak Yargıtay kararında PTT Genel Müdürlüğü'nün bir kamu iktisadi teşebbüsü olarak tebligat işlemleri nedeniyle özel hukuk hükümlerine tabi bulunduğu ve açılacak davada adli yargının görevli olduğu ifade edilmiştir¹⁹³.

Gerek Uyuşmazlık Mahkemesi gerekse de Yargıtay kararlarında ortak nokta olarak Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi her ne kadar posta hizmetlerini tekel niteliğinde yürüten bir kamu iktisadi teşebbüsü olsa da hem 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri hem de şirket ana sözleşmesinde şirketin TTK hükümlerine göre faaliyette bulunan bir kurum olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla posta hizmetinin sunulmasında şirket ile hizmetten faydalananlar arasındaki ilişkinin özel hukuk ilişkisi olduğu ve özel hukuk hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir (Aktaş ve Seyhan, 2019: 152). Bu nedenle şirket ile hizmetten faydalananlar arasında posta hizmetlerinin sunulmasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda adli yargının görevli olduğu görüşü savunulmaktadır.

3.2.2.2. İdari Yargı: Tam Yargı Davası

1982 Anayasası, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu ifade etmiştir. Aynı maddede idare, kendi eylem ve işlemleri nedeniyle sebep olduğu zararı ödemekle yükümlü kılınmıştır (Asker, 2020: 237-238). Anayasa'da yer alan bu düzenlemeye paralel olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda bir idari dava türü olarak tam yargı davası düzenlenmiştir. Buna göre *tam yargı davası*, idari eylem ve işlemler neticesinde kişisel hakları doğrudan ihlal edilenler tarafından açılan davadır (Armağan, 2015: 129; Candan, 2020: 195). Tam yargı davası, hakları bir idari eylem veya işleme

2005/8, K. 2005/26; 26.01.2015 tarih ve E. 2015/13, K. 2015/20; 22.10.1990 tarih ve E. 1990/22, K. 1990/22; 10.10.2005 tarih ve E. 2005/63, K. 2005/78; 06.12.2004 tarih ve E. 2004/68, K. 2004/84; 11.12.2006 tarih ve E. 2006/280, K. 2006/244; 06.06.2011 tarih ve E. 2010/325, K. 2011/106; 04.05.2015 tarih ve E. 2015/345, K. 2015/335; 26.12.2016 tarih ve E. 2016/476, K. 2016/616; 05.05.2014 tarih ve E. 2014/535, K. 2014/572; 22.10.2018 tarih ve E. 2018/590, K. 2018/657; 27.11.2017 tarih ve E. 2017/667, K. 2017/724; 30.11.2015 tarih ve E. 2015/807, K. 2015/822; 04.06.2013 tarih ve E. 2013/810, K. 2013/962; 13.10.2014 tarih ve E. 2014/895, K. 2014/934; 29.12.2014 tarih ve E. 2014/1088, K. 2014/1137 sayılı Kararlar.

¹⁹³ Yar. 4. HD 23.01.2012 tarih ve E. 2012/230, K. 2012/606 sayılı Karar. Benzer kararlar için bkz. Yar. 4. HD 10.11.2014 tarih ve E. 2014/10840, K. 2014/14957; 16.04.2001 tarih ve E. 2001/455, K. 2001/3880; 26.03.2014 tarih ve E. 2013/8842, K. 2014/5067; 05.02.2014 tarih ve E. 2013/18829, K. 2014/1748; 14.05.2014 tarih ve E. 2014/6755, K. 2014/7724; 16.03.2015 tarih ve E. 2015/341, K. 2015/3111; 07.02.2019 tarih ve E. 2016/13756, K. 2019/524; 15.02.2018 tarih ve E. 2017/4654, K. 2018/953; 01.03.2006 tarih ve E. 2006/1262, K. 2006/2015; Yar. HGK 26.03.2019 tarih ve E. 2017/1739, K. 2019/349 sayılı Kararlar.

ihlal edilmiş olanların idarenin sebep olduğu zararın tazmin edilmesi amacıyla idari yargı yerinde açtıkları davadır. Tam yargı davaları adli yargıda açılan tazminat davasının idari yargıdaki görünümüdür (Ağar, 2021).

PTT A.Ş.'nin hukuki statüsü, yürüttüğü hizmetin *tekel* niteliğinde bir kamu hizmeti olması ve tüzel kişiliğe sahip bir kamu kuruluşu niteliği göz önünde bulundurulduğunda tebligat işleminin usulsüz yapılması sonucu ortaya çıkan zarar hizmet kusurundan kaynaklandığı söylenebilir. Nitekim adli tebligat ya da mali tebligatta (vergi dairesince çıkarılan tebligat) tebligatı çıkaran makamın başka bir kurumu seçme imkânı bulunmamaktadır. Dolayısıyla usulsüz tebligat işlemi nedeniyle uğranılan zararın tazmin edilmesine ilişkin davanın tam yargı davası olarak idare mahkemesinde açılması gerekmektedir (Aktaş ve Seyhan, 2019: 122).

Nitekim Yargıtay tarafından verilen bir kararda adli makamlarca çıkarılan tebligatın doğru ve güvenli bir şekilde muhataplarına teslim edilmesi ve bu kapsamdaki işlerin denetlenmesi PTT A.Ş.'nin kamu hizmeti kapsamındaki görevleri arasında bulunduğu ifade edilmiştir. Öte yandan aynı kararda PTT A.Ş.'nin gerek Tebligat Kanunu'nun 1 ve geçici 1'inci maddesi gerekse 5584 sayılı Posta Kanunu'nun 1'inci ve 2'nci maddeleri dikkate alındığında PTT A.Ş.'nin adli tebligatlarla ilgili hizmeti tekel niteliğinde yürüttüğü bir kamusal faaliyet olduğu ve bu hizmetin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi nedeniyle doğan zararlar için idari yargı yerinde tam yargı davası açılması gerektiği ifade edilmiştir¹⁹⁴.

Uyuşmazlık Mahkemesi'nin önüne gelen dosyada İstanbul 6. İdare Mahkemesi'nin görevlilik itirazının gerekçesinde Mahkemelerinde görülmekte olana davada PTT A.Ş.'ye atfedilen hizmet kusuru nedeniyle görülen bir tam yargı davası olduğu dolayısıyla söz konusu davanın görüm yerinin idare mahkemesi olması gerektiği ifade edilmiştir¹⁹⁵.

Uyuşmazlık Mahkemesince adli yargının görevli olduğu yolunda verilen kararın karşılığında kamu iktisadi devlet teşekküllerinin üçüncü kişilerle, alım, satım, kiralama gibi faaliyetleri özel hukuk ilişkisi içinde yürütmekle birlikte yapmak zorunda kaldıkları

¹⁹⁴ Yar. 4. HD 26.03.2014 tarih ve E. 2013/8842, K. 2014/5067 sayılı Karar. Aynı yöndeki karar için bkz. Yar. 4. HD 13.06.2013 tarih ve E. 2012/8687, K. 2013/11448 sayılı Karar.

¹⁹⁵ Uy. Mah. Hukuk Bölümü 11.04.2016 tarih ve E. 2016/171, K. 2016/217 sayılı Karar. Söz konusu kararda Mahkeme adli yargının görevli olduğuna oybirliği ile karar vermiştir.

kamu hizmetlerini kamu hukuku ilişkisi içinde yerine getirdikleri ifade edilmiştir. Bu kuruluşların kamu hizmetinin yerine getirilmesinden doğan kusurlar nedeniyle kamu hukuku ilişkisi çerçevesinde sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Dosya kapsamında davacının kayıt yaptırmak istediği sağlık meslek lisesi müdürlüğü tarafından kendisine gönderilen tebligatın eline geç ulaşması nedeniyle kayıt yaptıramadığı gerekçesiyle uğradığı zararın tazmin edilmesi istemiyle dava açmıştır. PTT A.Ş.'nin tekel halinde ve kamu hukuku ilişkisi içinde yürütülen bu hizmetin bir akit ilişkisinden çok PTT A.Ş.'nin posta hizmetini görmesiyle ilgili olduğu kabul edilmektedir. Şirketin bu hizmeti, kâr ve karşılıklı çıkardan ziyade kurumun devlet adına yürüttüğü ve Anayasa'nın 22'nci maddesinde düzenlenen haberleşme özgürlüğü kapsamında yürüttüğü bir faaliyettir. Anayasa ve kamu hukuku ilişkisi içinde yürütülen tekel niteliğindeki bu hizmetin gereği gibi yapılmaması nedeniyle ortaya çıkan zarar hizmet kusuru olarak kabul edilmekte ve hizmet kusuru nedeniyle uğranılan zararın tazmin edilmesine ilişkin davanın görüm yerinin idare mahkemesi olması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir¹⁹⁶.

3.2.2.3. Değerlendirme

PTT A.Ş. aleyhine açılacak davanın görüm yerine ilişkin olarak yargı kararlarında bir netlik bulunmamakla birlikte Uyuşmazlık Mahkemesi'nin yerleşik içtihatlarında açılacak davanın görüm yeri olarak adli yargı kabul edilmektedir.

PTT A.Ş., 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyette bulunan bir kamu iktisadi teşebbüsü olmakla birlikte kendi kuruluş kanununda ve şirket ana sözleşmesinde açıkça özel hukuk hükümlerine tabi olduğu ifade edilmektedir. Şirketin, TTK hükümlerine göre kârlılık esasına uygun olarak faaliyette bulunması ve bu faaliyeti neticesinde hizmetten yararlananların zarar görmesi halinde adli yargıda tazminat davası açılabilecektir.

PTT A.Ş.'nin tabi olduğu hukuki statü ile istikrar kazanmış yargı kararları dikkate alındığında hizmetten yararlananların uğradıkları zararların tazmin edilmesine ilişkin olarak açılacak davanın görüm yeri adli yargı ve açılacak dava ise tazminat davası olacaktır.

¹⁹⁶ Uy. Mah. Hukuk Bölümü 22.10.1990 tarih ve E. 1990/22, K. 1990/22 sayılı Karar.

3.2.3. Maddi Tazminat Davası (Haksız Fiilden Kaynaklanan¹⁹⁷)

3.2.3.1. Davanın Konusu

PTT A.Ş. personelinin usulsüz tebligat işlemi sonucunda ortaya çıkan kamu zararı maddi tazminat davasının konusunu teşkil etmektedir. VUK'un 114'üncü maddesinde vergi alacağına doğduğu takvim yılın izleyen yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesi halinde verginin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Örneğin 2020 takvim yılı Ocak ayına ait bir Katma Değer Vergisi alacağına ilişkin yapılacak tarhiyat işlemi sonucu düzenlenecek olan vergi/ceza ihbarnamesinin en geç 31.12.2025 tarihine kadar usulüne uygun bir şekilde mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebligat işlemi 31.12.2025 tarihine kadar yapılmadığı takdirde vergi alacağı zamanaşımına uğramış olacak ve kamu zararı ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla tebligat işleminin posta dağıtıcısı tarafından usulsüz yapılması nedeniyle vergi alacağına zamanaşımına uğraması halinde ortaya çıkan kamu zararı maddi tazminat davasının konusunu oluşturmaktadır.

a. Kamu Zararı

Kamu zararı, kamu görevlilerinin kamu kaynağında artışa engel olma veya azalmaya neden olması olarak ifade edilmektedir (Şişman, 2017: 76). Kamu görevlilerinin hukuka aykırı eylem ve işlemleri ile kamu kaynağının eksilmesine neden olmaları ya da kamu kaynağının artışına engel olmaları halinde ortaya çıkan zarara kamu zararı ya da hazine zararı denilmektedir.

Kamu zararı kavramı KMYKK'nın 71'inci maddesinde kamu görevlilerinin kasıt, kusur ve ihmalleri neticesinde mevzuata aykırı eylem ve işlemleriyle kamu kaynağında eksilmeye neden olmaları veya artışa engel olmaları sonucu ortaya çıkan zarar olarak ifade edilmiştir (İpek ve Hepaksaz, 2018: 922; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 71).

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesi ile Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in¹⁹⁸ 6'ncı maddesinde kamu zararı sayılan haller sayılmıştır. Buna göre;

¹⁹⁷ PTT A.Ş.Şirketi aleyhine açılacak maddi tazminat davasının haksız fiilden kaynaklanan maddi tazminat davası olarak nitelendirilmesinin nedeni önceki dipnotlarda (192 ve 193) yer alan Uy. Mah. ve Yar. kararlarında açılan davaların haksız fiilden kaynaklanan tazminat davası olarak kabul edilmesidir.

- Yapılan iş ve alınan mal ve hizmetler için ilgili mevzuatında yer alan ödeme miktarından fazla ödeme yapılması,
- Mevzuatında öngörülen haller dışında iş yapılmadan ya da mal ve hizmet alınmadan ödeme yapılması,
- Transfer niteliğindeki giderlerde fazla ve yersiz ödeme yapılması,
- İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun yapılmaması,
- Mevzuatta öngörülmediği halde ödeme yapılması,

gibi hallerde mevzuata aykırı yapılan işlemler nedeniyle kamu zararı ortaya çıkmaktadır. Ancak görüldüğü üzere gerek 71'inci maddede gerekse 6'ncı maddede sayılan hususlar mevzuata aykırı muhasebeleştirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kamu zararlarıdır.

5018 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan Yönetmelik, 71'inci maddede sayılan fiiller ile kamu zararına sebebiyet verilmesi halinde uygulanmak amacıyla çıkarılmıştır. Devlet memurlarının kamu görevinin ifası sırasında Devlete ve üçüncü kişilere vermiş olduğu zarar neticesinde ortaya çıkan kamu zararının takip ve tahsiline ilişkin olarak Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre işlem tesis edilecektir (Akalan, 2011: 13).

Devlet memurlarının görevlerini yerine getirirken uymakla yükümlü buldukları kurallar bulunmaktadır. Görevlerinin gereklerine uymakla mükellef bulunan Devlet memurları gerekli tedbirleri almakla yükümlü kılınmıştır. DMK'nın 12'nci maddesinde memurların kasıt, kusur, ihmal ve tedbirsizlik ile idareye verdikleri zararlardan dolayı sorumlu oldukları, 13'üncü maddesinde ise kamu görevinin ifası sırasında üçüncü kişilere vermiş oldukları zarardan dolayı idarenin üçüncü kişiye vermiş olduğu tazminatlardan sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır (Şişman, 2017: 82).

Devlet memurunun kamu görevinin ifasında mevzuata aykırı davranışı neticesinde hem Devlete hem de üçüncü kişilere vermiş olduğu zarardan sorumlu tutulabilmesi için bu

¹⁹⁸ Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik “Yönetmelik” olarak anılacaktır.

davranış neticesinde bir zarar ortaya çıkması gerekmektedir¹⁹⁹. Öte yandan zarar ile fiil arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde kamu zararından söz edilemeyecektir (Akalın, 2011: 14-15).

Üçüncü kişilerin de kamu mallarına vermiş oldukları zararlar ya da kendilerine kamu idarelerince yapılan haksız ödemeler neticesinde sebepsiz zenginleşme ortaya çıkması halinde de kamu zararının varlığından söz edilmektedir. Ancak buradaki durum hem KMYKK'nın 71'inci maddesi hem de Yönetmeliğin 6'ncı maddesi dışında sayılan bir durumdur. Dolayısıyla üçüncü kişilerce gerek haksız yere alınan ödeme neticesinde sebepsiz zenginleşme olması gerekse kamu mallarına verilen zarar neticesinde kamu zararı ortaya çıkması halinde genel hükümlere göre işlem yapılmaktadır. Diğer kamu zararı durumlarında idare re'sen işlem tesis ederken bu durumda ise adliye mahkemelerinde açılacak dava ile kamu zararının tahsili yoluna gidilecektir (Akalın, 2011: 15).

b. Kamu Zararının Tespiti

Yönetmeliğin 7'nci maddesinde kamu zararının tespit ve tahsiline ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Yönetmelik hükmüne göre kamu zararı; (1) kontrol, denetim veya inceleme, (2) Sayıştay tarafından kesin hükme bağlama, (3) yargı kararı sonucu tespit edilmektedir (KZTİUEHY, md. 7).

Kamu zararının kontrol, denetim veya inceleme sırasında tespiti: Kamu idarelerinin iş ve işlemleri belirli periyotlarla iç denetim (iç kontrol, kurum için teftiş) ve dış denetime (Sayıştay denetimi) tabi tutulmaktadır. İş ve işlemleri mevzuata uygunluğu kurumların iç denetçileri veya teftiş kurullarında görevli müfettişler ya da kontrolörler tarafından yapılmaktadır. Yapılan denetim neticesinde kamu zararının tespit edilmesi halinde rapor düzenlenerek üst yöneticiye verilmektedir. Üst yönetici tarafından yapılan değerlendirme neticesinde kamu zararının bulunduğu kanaatine varılması halinde takip ve tahsile karar verilmekte, kamu zararının bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde ise herhangi bir işlem yapılmamaktadır (Akalın, 2011: 21).

Yönetmeliğin 7/A maddesinde kamu zararının tespit edilmesine ilişkin değerlendirme kriterlerine yer verilmiştir. Buna göre;

¹⁹⁹ Yar. 4. HD 23.09.2003 tarih ve E. 2003/9374, K. 2003/10506 sayılı Karar.

- Kamu görevlisinin mevzuata aykırı eylem ve işleminin varlığı,
- Mevzuata aykırı işlem sonucunda kamu zararının varlığı,
- Kamu zararına sebebiyet veren sorumluların tespiti,
- Kamu zararının, sorumlunun kasıt, kusur ya da ihmalden kaynaklandığına ilişkin illiyet bağının varlığı.

gibi kriterler dikkate alınarak kamu zararının oluşup oluşmadığı kanaatine varılmaktadır (KZTİUEHY, Md. 7/A).

Kurum üst yöneticisince kamu zararı olduğu yönünde bir karara varılması halinde karar sorumlulara tebliğ edilmektedir. Yapılan tebligatta, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ödeme, itiraz veya sulh teklifinde bulunulmaktadır. Sorumluların varsa itirazları 15 gün içerisinde sonuçlandırılmaktadır (Akalın, 2011: 23).

Kamu zararının Sayıştay ilamı ile tespiti: 1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesine göre Sayıştay, TBMM adına merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla kendisine verilen inceleme ve denetleme görevini yerine getirmekle yükümlüdür. Sayıştay, üstlenmiş olduğu bu görev neticesinde kamu kurum ve kuruluşlarının iş ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetlemektedir (Şişman, 2017: 117-118).

Sayıştay tarafından yapılan denetim sonucunda kamu zararı tespit edilmesi halinde sorumlular hakkında yargılama yapılmaktadır. Yapılan yargılama neticesinde verilen kararların (ilamlar) gereğinin 90 gün içerisinde yerine getirilmesi, kararların gereğinin yerine getirilmemesi halinde üst yöneticinin de sorumlu olacağı ve kararlarda bulunan tazmin miktarının İİK hükümlerine göre tahsil olunacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay tarafından verilen kararların icrası re'sen değil İİK hükümlerine göre takip ve tahsil edilecektir (Akalın, 2011: 27).

Kamu zararının yargı kararıyla tespiti: Adli veya idari dava ile kamu zararının tespiti KMYKK kapsamında doğrudan kamu zararının tazminine yönelik bir dava olabileceği gibi farklı bir dava neticesinde de kamu zararının varlığına karar verilebilmektedir.

Yargı kararı neticesinde tespit edilen kamu zararına bağlı alacaklar ile üst yöneticinin değerlendirmesi neticesinde takip ve tahsiline karar verilen kamu alacağı merkezde

strateji geliştirme birimince, taşrada ise takibe yetkili idare birimlerince takip edilmektedir. Mahkemece hükme bağlanan ve sorumlulara tebliğ edilen kamu zararına bağlı kamu alacağı kararın kesinleşmesi beklenmeksizin (istinaf veya temyiz aşaması beklenmeksizin) takibe başlanmaktadır (İpek ve Hepaksaz, 2018: 926).

c. Kamu Zararından Doğan Alacakların Tahsil Usulleri

Yönetmeliğin 12'nci maddesinde kamu zararından doğan alacakların tahsiline ilişkin yöntemler ifade edilmiştir. Buna göre kamu zararından doğan alacaklar; (1) rızaen veya sulh yolu ile ödemek, (2) TBK'ya göre takas yapılmak, (3) İİK hükümlerine göre tahsil edilmektedir (Akalan, 2011: 28).

Rızaen veya sulh yoluyla tahsilât: Yönetmeliğin 13'üncü maddesinde kamu zararından doğan alacakların rızaen veya sulh yoluyla tahsil edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Kamu zararından doğan alacakların ödenmesinin sulh yolu ile sağlanması halinde sulh işleminin kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren kamu zararına sebebiyet veren kimsenin yazılı muvafakati ile aylığından kesilmek suretiyle tahsil edilmektedir (KZTİUEHY, md. 13/3).

Kamu zararının olduğu tarih itibariyle on altı yaşından büyükler için tespit edilen asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısını geçmeyen kamu zararı, merkezde üst yöneticinin, taşrada idarenin en üst amirinin izni ve kamu zararına sebebiyet veren kimsenin rızası alınmak suretiyle tebliğ tarihini izleyen ayın başından itibaren aylığından kesinti yapılarak tahsil edilmektedir (Şişman, 2017: 231).

Yapılacak kesinti tutarı sorumlulara/ilgililere yapılan her türlü aylık, ödenek, tazminat ve zam dahil bir aylık net ödeme miktarının dörtte birinden az, üçte birinden çok olamaz (KZTİUEHY, md. 13/4).

Takas yoluyla tahsilât: Yönetmeliğin 14'üncü maddesinde kamu zararından doğan alacakların sorumluların/ilgililerin kamu idarelerinden tahsili gereken alacaklarından TBK hükümlerine göre takas yoluyla tahsil edilebileceği düzenlenmiştir. Takas yoluyla tahsil için (Şişman, 2017: 232);

- Alacaklı kamu idaresi ile kamu zararına sebebiyet veren sorumlunun ya da ilgilinin karşılıklı alacaklı ve borçlu durumda bulunması,
- Takasa konu borç ve alacağın nakit olması,

- Takasa konu borç ve alacağın vadesinin gelmiş olması,
- Takas işleminin yapılmasından önce sorumluya ya da ilgiliye alacağının borcuna takas edilmek suretiyle tahsil edileceğinin yazı ile bildirilmesi ya da alacağını talep ettiği zaman borcu ile takas edileceğinin beyan edilmesi,

gerekmektedir. Yukarıdaki şartlardan herhangi birinin yokluğu halinde takas ile tahsil yoluna gidilemeyecektir.

İcra yoluyla tahsilât: Yönetmeliğin 15'inci maddesinde kamu zararından doğan alacakların icra yoluyla tahsil edilebileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Sayıştay ve mahkeme ilamları ile hüküm altına alındığı halde sorumlularınca veya ilgililerince rızâen ödenmeyen alacaklar İİK hükümlerine göre tahsil edilecektir.

Sayıştay ilamları için takibe yetkili birim, mahkeme ilamları için ise kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimi tarafından öncelikle kamu kurumlarından (tapu, vergi dairesi, trafik şubesi, sosyal güvenlik kurumları, banka ve diğer yerler) sorumlular ile ilgili malvarlığı araştırması yapılmaktadır. Yapılan malvarlığı araştırması neticesinde haczedilebilecek malvarlığının tespit edilmesi halinde takip dosyası tamamlanır ve icra işlemleri için idareyi temsile yetkili hukuk birimine gönderilmektedir. Malvarlığı araştırmasının olumsuz sonuçlanması halinde ise Yönetmeliğin 21'inci maddesi uyarınca işlem tesis edilmektedir (Şişman, 2017: 232).

ç. Kamu Zararından Doğan Alacağın Silinmesi

Yönetmeliğin 21'inci maddesine göre kamu zararından doğan kamu alacağı zorunlu ya da mücbir sebep halinin varlığı nedeniyle takip ve tahsil imkânının kalmaması halinde merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilen tutara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına genel bütçeli kamu idarelerinde Hazine ve Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde özel kanunlarında bulunan hükümler saklı kalmak kaydıyla üst yöneticiler yetkilidir. Kamu alacakları yetkili makamdan alınan takipten vazgeçme onayı ile silinerek kayıtlardan çıkarılmaktadır (Aksoy, 2021: 336).

Kamu zararından doğan alacağın takibi için yapılacak takip giderlerinin asıl alacak miktarından fazla olması halinde dava ve icra takibine konu olmayan kamu zararına ilişkin kamu alacağından merkezi yönetim bütçesi kanununda gösterilen tutara kadar olan miktarın silinmesine üst yönetici karar verir (KZTİUEHY, Md. 21/2).

Kamu zararından doğan alacağın tahsili için açılan davanın ilgili idare aleyhine sonuçlanması halinde ve Yargıtay tarafından da onanmak suretiyle hükmün kesinleşmesi ya da kamu idaresi için bir yarar bulunmadığından temyizden yetkili makamın onayı alınarak vazgeçilmesi, Yargıtay kararı ya da temyizden vazgeçme onayı ile buna ilişkin aleyhteki mahkeme kararı, ilgili hukuk birimince takibe yetkili birime gönderilmektedir. Bu birim aracılığıyla belgelerin onaylı birer örneği muhasebe birimine gönderilerek kamu alacağı kayıtlardan çıkarılır (KZTİUEHY, Md. 21/5).

d. Kamu Zararından Doğan Alacağın Tahsilinde Zamanaşımı

Kamu zararı nedeniyle ortaya çıkan kamu alacağının zamanaşımına uğramasına ilişkin olarak KMYKK'nın 74'üncü maddesinde ve Yönetmeliğin 19 ve 20'nci maddelerinde düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemelere göre kamu zararından doğan kamu alacaklarında zamanaşımı süresi 10 yıldır. Bu 10 yıllık zamanaşımı süresi kamu zararının meydana geldiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla zamanaşımını durduran veya kesen haller saklı kalmak kaydıyla kamu zararının işlendiği tarihi izleyen yılın başından itibaren 10'uncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilmeyen kamu alacağı zamanaşımına uğramaktadır (Aksoy, 2021: 333).

Kamu zararından doğan kamu alacağı aslının zamanaşımına uğraması halinde alacak aslına bağlı fer'i nitelikte bulunan faizler de zamanaşımına uğramış sayılmaktadır. Öte yandan zamanaşımına uğramakla birlikte kamu zararı ilgili/sorumlu tarafından rızaen ödemeler kabul edilmektedir (Şişman, 2017: 235).

TBK'nın zamanaşımını düzenleyen 72'nci maddesine göre tazminat isteminde, zararı ya da tazminat yükümlüsünü öğrendiği tarihten başlayarak 2 yıl ve her halükarda fiilin işlendiği tarihten başlayarak 10 yıldır. Düzenlemede yer alan 2 yıllık süre idarenin zararı ve faili öğrendiği tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır (Şişman, 2017: 235-236).

3.2.3.2. Davanın Tarafları

a. Davacı

PTT A.Ş.'nin usulsüz tebligat işlemi nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı için açılacak olan maddi tazminat davasının davacı tarafında zararı gören taraf olarak ilgili Vergi

Dairesi Müdürlüğünün bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığı'nın mı yoksa hazine zararı olduğundan devlet tüzelkişiliği adına Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mı dava açma ehliyeti olduğuna ilişkin olarak gerek yargı kararlarında gerekse doktrinde net bir cevap bulunmamakla birlikte farklı görüşler bulunmaktadır. Bunlardan;

Birinci görüşe göre, her ne kadar ortada bir kamu/hazine zararı varsa da usulsüz tebligat işlemi nedeniyle zarar gören ve işlemin tarafı kurum olarak vergi dairesinin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığı dava açma ehliyetine sahiptir²⁰⁰(Göker, 2021) (EK-2). Kamu idarelerince²⁰¹ takip edilen davalara ilişkin olarak 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'de²⁰² bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

Kararname'nin *hukuk birimlerinin görevleri* başlıklı 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine göre idarelerin hukuk birimlerinin muhakemat hizmetleri kapsamında, idarelerin taraf oldukları adli ve idari davalarda, iç ve dış tahkim yargılamalarında, icra işleri ile yargıya intikal eden diğer her türlü hukuki uyuşmazlıkta idareyi temsil ile görevli oldukları ifade edilmiştir. Aynı Kararname'nin 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında idarelerin hukuk birimlerinin, idarelerin kendi iş ve işlemleri ile ilgili açılacak olan adli ve idari davalarda taraf sıfatını haiz olduğu kabul edilmiştir (Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, 2011: Md. 4/2-a, 6/1).

659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin geçici 1'inci maddesine göre bu Kararname'nin yayımı tarihinde diğer idarelere ait olup da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca takip edilen dosyaların ilgili idarece talep edilmesi halinde ilgili idarelere müştereken belirlenecek olan esaslara göre devredileceği hüküm altına alınmıştır.

²⁰⁰ Dan. 7. D. 21.09.2006 tarih ve E. 2006/2573, K. 2006/2429 sayılı Karar.

²⁰¹ Burada bahsi geçen idare ifadesinden ilgili Kanun Hükmünde Kararname'nin 2/ç maddesinde ifade edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (I) ve (II) sayılı cetvellerinde sayılan idarelerdir.

²⁰² 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu kararnamenin yürürlüğü ile daha önce 08.01.1943 tarih ve 4353 sayılı Maliye Vekâleti Başhukuk Müşavirliğinin ve Muhakemat Umum Müdürlüğünün Vazifelerine, Devlet Davalarının Takibi Usullerine ve Merkez ve Vilayetler Kadrolarında Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun yürürlükten kaldırılmış olup diğer mevzuatta 4353 sayılı Kanuna yapılan atıflar ilgisine göre bu 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye yapılmış sayılır.

659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin geçici 1'inci maddesi gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı [orijinal metinde Maliye Bakanlığı] ile Gelir İdaresi Başkanlığı Arasındaki Adli Davalar ile İcra Dosyalarının Takibine Dair Protokol (EK-1), Hazine ve Maliye Bakanlığı Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü ile Gelir İdaresi Başkanlığı Hukuk Müşavirliği arasında 19.03.2015 tarihinde imzalanarak yürürlüğe girmiştir. Protokole göre, protokolün imzalandığı tarihten itibaren Başkanlık ve Başkanlık işlemlerinden doğan ve Bakanlıkça takip edilen davaların (hukuk-ceza) ve icra işlemlerinin takibine Hazine avukatlarınca devam edileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan protokolün imzalanmasından sonra Başkanlık işlemleri ile ilgili olarak ortaya çıkan adli (hukuk ve ceza davaları) ve idari davalar ilgili vergi dairesi başkanlığı hukuk birimince takip edilecektir. Düzenlenen protokolden de anlaşılacağı üzere burada yalnızca Başkanlığın iş ve işlemlerine ilişkin olarak bir düzenleme bulunmaktadır. Öte yandan Bakanlıkça yapılan iş ve işlemlerin takip işlemleri yine Bakanlık Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğüne yerine getirilecektir.

Devlet, bir kamu tüzel kişisidir. Bakanlıkların ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte Devlet tüzel kişiliğinin bir organı olarak davalarda taraf ehliyetine sahiptirler. Keza 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca da taraf ehliyetine sahiptir. Öte yandan GİB 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2/ç maddesinde ifade edilen KMYKK'nın (I) sayılı cetvelinde bulunan idareler arasında sayıldığından taraf ehliyetine sahiptir (Işık, 2018: 59).

VUK'un *vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar* başlıklı 377'nci maddesinde vergi dairelerinin tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, vergi dairesi başkanlığı ile vergi dairelerinin, GİB tarafından belirlenen tutarı aşan davalarda Başkanlığın muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları için temyiz yoluna gidemeyecekleri, GİB'in tespit edeceği hadlerle sınırlı kalmak koşuluyla muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf olduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ya da defterdarlıklara devredebileceği hüküm altına alınmıştır (Demirkol, 2012: 27).

İkinci görüşe göre, PTT A.Ş.'nin usulsüz tebligat işlemi nedeniyle ortaya çıkan zarar hazine zararıdır ve dava açma ve takip işlemlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı adına

Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğünce yapılması gerektiği kabul edilmektedir (Candan, 2021b) (EK-3).

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin *Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü* başlıklı 9'uncu maddesinde Genel Müdürlüğe Maliye Bakanlığı'na ve maliye hazinesine ait her türlü davayı açmak ve maliye hazinesi aleyhine açılmış bulunan davaları takip etme görevi verilmiştir. Vergi alacağıın temel bir hazine geliri olduğu kabul edilerek, hazine zararına sebebiyet veren kişi ya da kurumlar aleyhine dava açma yetkisinin Bakanlığa ait olduğu savunulmaktadır.

Görüşümüz, gerek 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gerekse bu Kararnameye dayanılarak imzalanan protokol uyarınca vergi dairesi başkanlığı işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda -377'nci madde hükmü saklı kalmak kaydıyla- vergi dairesi başkanlıkları dava açma ve taraf ehliyetine sahiptir. Keza Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi dairesi başkanlıklarının işlemleri neticesinde ortaya çıkan adli (hukuk ve ceza davaları) ve idari yargıdaki uyuşmazlıklarda vergi dairesi başkanlıkları hukuk bürolarınca dava açma ve takip işlemleri yapılmaktadır. Bu değerlendirmeler neticesinde vergi dairelerinin işlemleri neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları tarafından adli yargıda veya idari yargıda dava açılacaktır. Dolayısıyla PTT A.Ş. aleyhine adli yargıda açılacak olan maddi tazminat davasının davacı tarafında ilgili vergi dairesi başkanlığının bulunması gerekmektedir.

b. Davalı

Usulsüz tebligat işlemi nedeniyle ortaya çıkan kamu zararında haksız fiilden kaynaklı maddi tazminat davası PTT A.Ş. aleyhine açılacaktır. Dolayısıyla davanın davalı tarafında PTT A.Ş. olacaktır. Öte yandan PTT'nin, icrai ya da ihmali hareketle tebligat işlemini usulsüz yaparak kamu zararına sebebiyet veren ve bu nedenle kurumun tazminat ödemesine neden olan personeli hakkında rücu hakkı saklıdır. Keza posta dağıtıcısının görevlerini yerine getirirken tabi olduğu usul ve esaslar yönetmelikle belirlenmiş olup bunlara aykırı hareket ederek kurumu zarara uğratması halinde bu zarar için kurumun kendisine rücu hakkı saklı bulunmaktadır.

3.2.3.3. Yetkili ve Görevli Mahkeme

a. Yetkili Mahkeme

PTT personeli posta dağıtıcısı tarafından usulsüz tebligat işlemi nedeniyle açılan maddi tazminat davası haksız fiilden kaynaklanan bir dava olarak kabul edilmektedir. HMK'nın *genel yetkili mahkeme* başlıklı 6'ncı maddesinde yetkili mahkemenin davalı gerçek ya da tüzel kişinin davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesi olduğu ifade edilmiştir. Öte yandan aynı Kanun'un *haksız fiillerden doğan davalarda yetki* başlıklı 16'ncı maddesinde haksız fiilden kaynaklanan tazminat davalarında yetkili mahkemenin, haksız fiilin işlendiği ya da zararın meydana geldiği ya da gelme ihtimalinin bulunduğu yer ya da zarar görenin yerleşim yeri mahkemesinin yetkili olduğu belirtilmiştir. Kanun koyucu haksız fiilden kaynaklanan davaların niteliğini dikkate alarak özel olarak yetkili mahkemeyi tespit etmiştir (Karabayır, 2021: 99).

Yargılamada davalıların birden fazla olması durumunda HMK'nın 7'nci maddesine göre davalılardan birinin yerleşim yeri mahkemesinde açılabileceği, ancak dava sebebine göre Kanun'da davalıların tamamı için ortak yetkiyi taşıyan bir mahkeme belirtilmiş olması halinde davaya o yer mahkemesinin bakacağı düzenlenmiştir (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Md. 7/1, 2).

b. Görevli Mahkeme

HMK'nın *Asliye hukuk mahkemelerinin görevleri* başlıklı 2'nci maddesinde davanın konusu değer ve miktara bakılmaksızın malvarlığı haklarına ve şahıs varlığına ilişkin davalarda aksine bir düzenleme bulunmadıkça Asliye Hukuk Mahkemelerinin görevli olduğu, bu kanunda ve diğer kanunlarda aksine bir düzenleme bulunmadığı sürece diğer dava ve işler bakımından da Asliye Hukuk Mahkemelerinin görevli olduğu hüküm altına alınmıştır (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Md. 2).

Haksız fiil nedeniyle açılacak tazminat davasında genel görevli mahkeme Asliye Hukuk Mahkemesi olurken, idare aleyhine dava açılması halinde dava idare mahkemesinde tam yargı davası olarak açılacaktır. Kural olarak haksız fiil nedeniyle açılan davalarda Asliye Hukuk Mahkemesi görevli iken uyuşmazlığı türüne göre Asliye Ticaret Mahkemesi, Tüketici Mahkemesi ya da İş Mahkemesinde de açılabilmektedir (Karabayır, 2021: 99).

3.2.3.4. Zamanaşımı

Zamanaşımı genel olarak hak sahibinin hakkını kullanmasının belirli bir süre ile sınırlı tutulmasıdır. Bu sürenin geçmesi ile hakkın hukuken ortadan kalkmasıdır. Belli bir sürenin geçmesi ile hak sahibinin hak iddia etme ya da dava edebilme imkânının ortadan kalkmasıdır (Takar, 2020: 57-58). Keza 6098 sayılı Borçlar Kanunu'na göre zamanaşımı borcu sona erdiren haller arasında sayılmıştır. Dolayısıyla belirli bir süre içinde dava konusu yapılmayan alacak zamanaşımına uğrayarak dava açma hakkı ortadan kalkmaktadır (Savaş, 2008: 123).

Bir borcun zamanaşımına uğraması o borç için borcun alacaklısının dava açma hakkını ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla zamanaşımı hak düşürücü bir niteliği sahiptir. Ancak bir borç zamanaşımına uğrasa dahi borçlusu tarafından alacaklıya ödeme yapılabilir. Buradaki hak düşürücü nitelik sadece borcun dava edilebilme imkânını ortadan kaldırmaktadır (Havutçu, 2010: 581).

a. İki Yıllık Zamanaşımı Süresi

TBK'nın 72'nci maddesine göre tazminat talebi, zarar görenin zararı ve tazminat yükümlüsünü öğrendiği tarihten başlayarak iki yılın sonunda ve her halükarda zarar fiilinin işlendiği tarihten itibaren on yılın sonunda zamanaşımına uğramış kabul edilmektedir. Zarara neden olan fiil bir ceza kanunlarının öngördüğü bir fiilden kaynaklanmış ise bu takdirde bu fiile ilişkin ceza zamanaşımı süresi uygulanmaktadır (Türk Borçlar Kanunu, Md. 72).

İki yıllık zamanaşımı süresinin başlama koşulu olarak zarar görenin hem zararı hem de zarar vereni yani tazminat yükümlüsünü öğrendiği tarihten itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla zarar gören zararı öğrenmiş olsa dahi tazminat yükümlüsünü öğrenmeden söz konusu süre başlamayacaktır (Eren, 2020: 938). Keza sadece zararın öğrenilmiş olması ve zarar verenin bilinmiyor olması halinde açılacak davanın davalı tarafı bilinmeyeceğinden/olmayacağından dava açma imkânı da bulunmamaktadır.

b. On Yıllık Zamanaşımı Süresi

TBK'nın 72'nci maddesinde yer alan iki yıllık zamanaşımı süresi nispi nitelikte bir süredir. Bu iki yıllık süre zarar görenin, zararı ve zararın yükümlüsünü öğrendiği

tarihten itibaren başlamaktadır. Ancak on yıllık zamanaşımı süresi mutlak nitelikte olup zararın meydana geldiği tarihten itibaren başlamaktadır. İki yıllık süre subjektif nitelikte iken on yıllık süre objektif niteliktedir. Zarar gören kimse on yıllık zamanaşımı süresi içinde ve iki yıllık zamanaşımı süresinin şartlarına uymak koşuluyla dava açma hakkına sahiptir (Takar, 2020: 58).

On yıllık zamanaşımı süresi mutlak bir hak düşürücü süredir. Fiilin işlendiği tarihten itibaren on yıllık sürenin geçmesiyle birlikte bu alacağın dava yoluyla alınma imkânı ortadan kalkmaktadır. Öte yandan on yıllık zamanaşımı süresinin son yılında alacaklının zararı ve tazminat yükümlüsünü öğrenmesi halinde iki yıl değil bir yıllık dava açma hakkı kalmış olacaktır. Zira on yıllık süre mutlak hak düşürücü niteliğe sahiptir (Eren, 2020: 941).

Kanun koyucu tarafından iki yıllık bir zamanaşımı süresi düzenlemesi yapılmasının temel nedenlerinden birisi de hakkın kötüye kullanılmasının önlenmesidir. Örneğin 2020 yılında ortaya çıkan bir zararın ve failinin 2022 yılında öğrenilmesi halinde en geç 2023 yılına kadar dava konusu yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde TBK'nın 72'nci maddesi uyarınca alacak zamanaşımına uğramaktadır. İki yıllık zamanaşımı süresi öngörülmemiş olması halinde 2020 yılında ortaya çıkan bir zarar genel zamanaşımı süresi olan on yıllık sürenin -2030 yılı- sonunda dava edilmesi halinde işleyecek faiz yönünden hakkın kötüye kullanılmasına neden olacaktır.

Zarar teşkil eden fiilin işlendiği tarihten başlayarak on yıllık zamanaşımı süresi içinde dava edilmeyen alacak hakkının dava edilme imkânı ortadan kalkmakla birlikte bu süre geçtikten sonra dava açılması halinde tazminat yükümlüsü zamanaşımı def'ini öne sürerek dava yoluyla zararı ödemekten imtina edebilecektir (Takar, 2020: 58-59).

SONUÇ

Tebliğat işlemi vergilendirme işleminin tamamlanması açısından önemli bir aşamadır. Bilindiği üzere verginin tahsil edilecek aşamaya gelmesi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin sırasıyla ve usulüne uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Tebliğat işleminin usulüne uygun olarak yapılmaması halinde mükellefin hakkında tesis edilen vergilendirme işleminden haberi olmayacak ve yasal haklarını kullanması engellenmiş olacaktır. Mükellefin yasal haklarını kullanamaması özellikle hem Anayasa'da ifade edilen hak arama özgürlüğü hem de AİHS hükümlerine aykırılık teşkil edecektir.

Türk hukukunda esas olarak tebliğat işlemleri Tebliğat Kanunu hükümlerine göre yapılmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin tebliğat işlemleri özel bir kanun olan VUK'un 93 ve müteakip maddelerine göre yapılmaktadır. Kanunda öngörülen esas ve usullere aykırı olarak yapılan tebliğat işlemi usulsüz tebliğ olarak kabul edilmektedir.

Tebliğat işlemi, esas idari işlemin hüküm ve sonuç doğurabilmesi için muhatabına usulüne uygun olarak bildirilmesidir. Muhataba usulüne uygun olarak yapılmayan tebliğat işlemi esas işlemin tamamlanmasına engel olmaktadır. Özellikle tarhiyatlara karşı dava açıldığında mükellefe yapılan tebliğat işlemi usulsüz ise davanın kabulüne karar verilerek idari işlemin tamamlanması engellenmiş ve kamu alacağının hazineye süresinde intikal ettirilmesi gecikmiş olmaktadır. Ayrıca özellikle zamanaşımı dönemlerinde usulsüz tebliğat işlemleri nedeniyle idarenin tekrar tebliğat yapmak için süresi bulunmadığı takdirde VUK'un 114'üncü maddesi gereğince vergi alacağı zamanaşımına uğramış olacaktır.

Tebliğat işleminin usulüne uygun olarak yapılmaması nedeniyle hazineye intikal ettirilmesi gereken vergi alacağı hazineye intikal etmemiş olacak ve hazine zararı ortaya çıkacaktır. Tebliğat işleminin usulsüz olarak kabul edilmesi için iki durum söz konusudur. Bunlardan birinci tebliğat evrakında bulunması gereken zorunlu bilgilerin bulunmaması ya da yanlış olması; ikincisi ise tebliğatın yapılışı sırasında usulsüz yapılmasıdır. Çalışmamızda her ne kadar iki durum hakkında da açıklamalar bulunmakta ise de ikinci durum üzerinden çalışma tamamlanmıştır.

Tebliğat Kanunu hükümlerine göre tüm kamu kurum ve kuruluşlarının tebliğat işlemleri PTT A.Ş. aracılığıyla yerine getirilmektedir. İstisna olarak vergi idaresinin tebliğat işlemleri posta yolu haricinde kendi memurları aracılığıyla da yerine getirilebilmektedir.

Çalışmamızda PTT A.Ş. personeline yapılan tebligat işleminin usulsüz olması ve bunun sonucunda kamu zararı ortaya çıkması halinde gerek posta dağıtıcısının gerekse PTT A.Ş.'nin sorumluluğu hem yargı kararları hem de doktrindeki görüşler üzerinden analiz edilmiştir. Bu itibarla; PTT personeli eliyle yapılan tebligat işleminin usulsüz olması halinde ve bu usulsüz işlem nedeniyle kamu zararı ortaya çıktığında posta dağıtıcısı görevli hakkında TCK'nın 257'nci maddesi uyarınca görevi kötüye kullanma suçu, PTT A.Ş. aleyhine ise adli yargıda haksız fiilden kaynaklanan maddi tazminat davası açılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, C. (2020). Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(75). <https://www.sosyalarastirmalar.com/articles/crime-of-smuggling-in-the-scope-of-decisions-of-the-court-of-cassation.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Ağar, S. (2021). *Vergi Davalarının Hukuki Niteliği*. <https://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Akalan, A. R. (2011). Kamu Zararlarının Tazmini Konusunda Mevzuattan ve Uygulamadan Kaynaklanan Problemler ve Çözüm Önerileri. *Türk İdare Dergisi*, 473, 9-41. http://www.tid.gov.tr/Makaleler/Dr.Abdullah_Recai_AKALAN_473.pdf
- Akkaya, A. (2019). Derneklerin Kuruluşu ve Tüzel Kişilik Kazanması. *Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi*, 3(6), 63-91. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/duamydad/711938>
- Aksoy, M. (2021). *Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Hukuku* (1. Baskı). Yetkin Yayınevi.
- Aktaş, B., & Seyhan, S. (2019). Uyuşmazlık Mahkemesi Kararları Işığında İdari Yargının Görev Alanının Belirlenmesine İlişkin Bir İnceleme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 144, 105-172.
- Armağan, R. (2015). Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı – İptal Davası Tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(1). <https://doi.org/10.17541/oebybd.70097>
- Artuk, M. E., Gökçen, A., Alşahin, M. E., & Çakır, K. (2021a). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (15. Baskı). Adalet Yayınevi.
- Artuk, M. E., Gökçen, A., Alşahin, M. E., & Çakır, K. (2021b). *Ceza Hukuku Özel Hükümler* (19. Baskı). Adalet Yayınevi.
- Asker, S. (2020). Güncel Yargı Kararları Işığında Tam Yargı Davalarında Tazminatın İrat Şeklinde Belirlenmesi. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1, 235-272. <https://doi.org/10.33432/ybuhukuk.555532>
- Aydemir, İ. (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 7, 0-0. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdergi/263383>
- Aydın, H. (2010). Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 0-0. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/abd/374076>
- Ayyıldırım, K. (2018). *Türk Vergi Hukukunda Tebligat* [Doktora Tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Balcı, M. (2020). *Vergi Usul Kanununda Yer Alan Elektronik Tebligat Düzenlemesinin Anayasaya Aykırılığı Sorunu*. www.vergialgi.net. <https://vergialgi.net/vergi-usul-kanununda-yer-alan-elektronik-tebligat-duzenlemesinin-anayasaya-aykirligi-sorunu>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Başpınar, A. (2010). Adil Yargılanma Hakkı. *Danıştay Dergisi*, 124, 1-7.
- Candan, T. (2020). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu* (8. Baskı). Yetkin Yayınevi.
- Candan, T. (2021a). *Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?* <https://turgutcandan.com/>. <https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalıdır/>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Candan, T. (2021b). *Dava Ehliyeti*. <https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=rm#inbox/KtbxLwhGNjzRFhwbDFQKqNhVKGqPmplWGq>. (Erişim Tarihi: 29.08.2021).
- Çayan, G. (2016). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 28, 235-272. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/taad/694108>
- Çelik, M. (2015). *Yüksek Mahkeme Kararları Çerçevesinde Vergi Tebligatı ve Karşılaşılan Sorunlar* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiftçi, E. (2003). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Adil Yargılama İlkesi ve İdari Yargı. *Danıştay Dergisi*, 106.
- Demirkol, S. (1998). İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru. *Sayıştay Dergisi*, 29. <http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der29m5.pdf>
- Demirkol, S. (2012). İdari Yargılama Usulü'nde Ehliyet Olgusu. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 15(1), 11-32. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuihid/14847>
- Dönmez, B. (2011). Türk Ceza Kanununda Kamu Görevlisi Kavramı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 94.
- Ecer, H. (2017). Derneklerin Kuruluşu ve Tüzel Kişilik Kazanması. *Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi*, 1(2), 19-46. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/duamydad/442967>
- Eren, F. (2020). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (25. Baskı). Yetkin Yayınevi.
- Evik, V. S. (2019). *Görevi Kötüye Kullanma Suçları (TCK m. 257)* (1. Baskı). On İki Levha Yayıncılık.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). *2020 Yılı Faaliyet Raporu* [Faaliyet Raporu]. Gelir İdaresi Başkanlığı. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf
- Gökcan, H. T. (2015). *Türk Ceza Kanunu Uygulamasında Kamu Görevlisi Kavramı*. 3(2). 147-160.
- Göker, C. (2021). *Dava Ehliyeti*. <https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=rm#sent/KtbxLwhGNjzRFhwbDFQKqNhVKGqPmplWGq>. (Erişim Tarihi: 30.08.2021).
- Görkemli, B. (2017). Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları. *Ankara Barosu Dergisi*, 75(3), 101-127. <https://doi.org/10.30915/abd.463726>
- Gözler, K. (2019). *İdare Hukuku* (3. Baskı, C. 1). Ekin Yayınevi.
- Havutçu, A. (2010). Haksız Fiil Sorumluluğunda Zamanaşımı Sürelerinin Başlangıcı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 579-605. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/deuhfd/588924>
- İnneci, A. (2014). *Vergi Hukukunda Tebligat ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İnneci, A., & Karadağ, N. (2015). Vergi Usul Kanununa Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı. *Maliye Dergisi*, 169.
- İpek, E. A. Ş., & Hepaksaz, E. (2018). Kamu Zararının Tespiti ve Tahsili Sürecinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(4), 921-940. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/atauniiibd/426656>
- İsbir, K. B. (2017). *Kamu Tüzel Kişiliği* [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Işık, A. M. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. Filiz Kitabevi.
- Kaplan, G. (2009). Danıştay Savcısının Düşüncesinin Tarafra Bildirilmemesi Adil Yargılanma Hakkını İhlal Eder Mi? *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 81, 20.
- Karabayır, M. S. (2021). *Haksız Fiilden Kaynaklanan Maddi Zararın Tazmini* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakoç, Y. (2020). *Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku Bilgisi)*. Yetkin Yayınevi.

- Karataş, N. (2015). Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK m. 257). *International Journal of Legal Progress*, 1(2), 43. <https://doi.org/10.20978/ijlp.71450>
- Kartal, P. M. (2013). Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK m.257). *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(2), 1373-1396. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/629384>
- Keskin, B. (2018). İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2), 391-414. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.462996>
- Koçoğlu, Y. G. (2021). *Görevi Kötüye Kullanma Suçu*. Seçkin Yayınevi.
- Korkmaz, A. (2009). *Türk Vergi Hukukunda Tebligat* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Muşul, T. (2018). *Tebligat Hukuku* (7. Baskı). Adalet Yayınevi.
- Ocak, N. (1996). Vakıf Çeşitleri ve Ticari İşletme İşleten Vakıfların Tacir Sıfatı. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1-2 (Prof. Dr. M. Şakir BERKİ'ye ARMAĞAN)), 237-253. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/280422>
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A., & Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku* (29. Bası). Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2020). *Türk Vergi Sistemi* (10. Baskı). Seçkin Yayınevi.
- Özgen, S. (2018). *Türk Vergi Hukukunda Tebligat* [Yüksek Lisans Tezi]. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztoprak, S. (2014). 6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ile Yeniden Yapılandırılan Posta Hizmetleri Teşkilatı; "PTT A.Ş." *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 377-394. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/abd/374480>
- Pınar, A. (2015). Yargıda Yetkinlik/Kemalat Kriterleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 118, 361-420. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-118-1485>
- Polat, İ. (2013). Takdir Komisyonu Kararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Vergi Raporu Dergisi*, 164.
- Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi. (2021a). *Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Esas Sözleşmesi*. PTT. https://www.ptt.gov.tr/Dokumanlar/2-PTT_AS_ESAS_SOZLESME_KASIM_2017.pdf. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi. (2021b). *Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Tarihçesi*. [www.ptt.gov.tr. https://www.ptt.gov.tr/Sayfalar/Kurumsal/Hakkimizda.aspx#ptt_tarihce](https://www.ptt.gov.tr/Sayfalar/Kurumsal/Hakkimizda.aspx#ptt_tarihce). (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Ruhi, C., & Ruhi, A. C. (2021). *Tebligat Hukuku* (11. Baskı). Seçkin Yayınevi.

- Saban, N. (2020). *Vergi Hukuku* (10. Baskı). Beta Yayınevi.
- Sadıç, E. (2016). *Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat Usulü* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Savaş, F. B. (2008). Haksız Fiil Tazminatının Tabi Olduğu Zamanaşımı Süresinin İşlemeye Başlama Anı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 74, 121-148. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2008-74-387>
- Sevük, H. Y. (2018). Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK Md.257). *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(39), 257-316.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, 133-173.
- Soysaldı, M. (2003). Kur'an'da Tebliğ Yöntemleri İle İlgili Kavramların Analizi. *Diyanet İlmî Dergi*, 39(3), 43-64.
- Şişman, G. (2017). *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*. Seçkin Yayınevi.
- Takar, B. S. (2020). *Trafik Kazalarında Bedensel Zararlar Nedeniyle Oluşan Maddî Tazminat Davası* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tatlıdil, S. (2019). Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Makul Sürede Yargılanma Hakkı—Sürenin Aşılması ve Sonuçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 143. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2019-143-1855>
- Tepedelenli, M. (2015). *Vergi Hukukunda Tebligat* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Terzi, G. (2018). Baskın Unsur Yönüyle Şirketlerin Sınıflandırılması. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 14, 32-43. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumrukticaretdergisi/708560>
- Tunaoğlu, O. (2018). *213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türk Dil Kurumu. (2021a). Mahremiyet. Türk Dil Kurumu. <https://sozluk.gov.tr/?q=mahremiyet&aranan=>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Türk Dil Kurumu. (2021b). Makul. Türk Dil Kurumu. <https://sozluk.gov.tr/?q=makul&aranan=>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Türk Dil Kurumu. (2021c). Tebliğ. İçinde *Türk Dil Kurumu*. Türk Dil Kurumu. <https://sozluk.gov.tr/?kelime=tebliğ>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

- Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı. (2021). *İhbar*. Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı. <https://sozluk.adalet.gov.tr/ihbar>. (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Üzülmez, İ. (2012). Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK M. 257). *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(1), 191-216. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ahbvuhfd/608476>
- Yılmaz, E., & Çağlar, T. (2013). *Tebliğat Hukuku* (6. Baskı). Yetkin Yayınevi.
- Yurtsever, H. (2016). Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 451-466. <https://doi.org/10.18657/yecbu.06698>
- Yüce, M., & Çelik, M. (2017). *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku* (1. Baskı). Ekin Yayınevi.
- Yüksektepe, M. A. (2020). *Türk Ceza Kanunu Genel Hükümleri Dâhilinde Yargıtay İlamları İle İcrai ve İhmali Hareketle Görevi Kötüye Kullanma* (1. Baskı). Platon Hukuk Yayınevi.
- Zafer, H. (2019). Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK m.257). *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 529-559. <https://doi.org/10.33433/maruhad.665589>.
- 1982 Anayasası. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1163.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.1905.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 211 sayılı TSK İç Hizmet Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.211.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 2525 sayılı Soyadı Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2525.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).

- 456 Seri No.lu Genel Tebliğ. <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 5253 sayılı Dernekler Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5253.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 5737 sayılı Vakıflar Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5737.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6100.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6475.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 659 sayılı Genel Bütçe Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine Kapsamındaki İlişkin Kanun Hükmünde Kararname. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.659.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).
- 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>. (Erişim Tarihi: 26.10.2021).
- Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/21.5.200611058.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).

Posta Hizmetlerinin Sunulmasına İlişkin Yönetmelik.
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140603-8.htm>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210407-6.htm>. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).

2017/8 Seri No.lu VUK Uygulama İç Genelgesi. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).

2018/8 Seri No.lu VUK Uygulama İç Genelgesi. (Erişim Tarihi: 25.02.2021).

Mahkeme Kararları²⁰³

Anayasa Mahkemesi Kararları

Danıştay Kararları

Uyuşmazlık Mahkemesi Kararları

Yargıtay Kararları

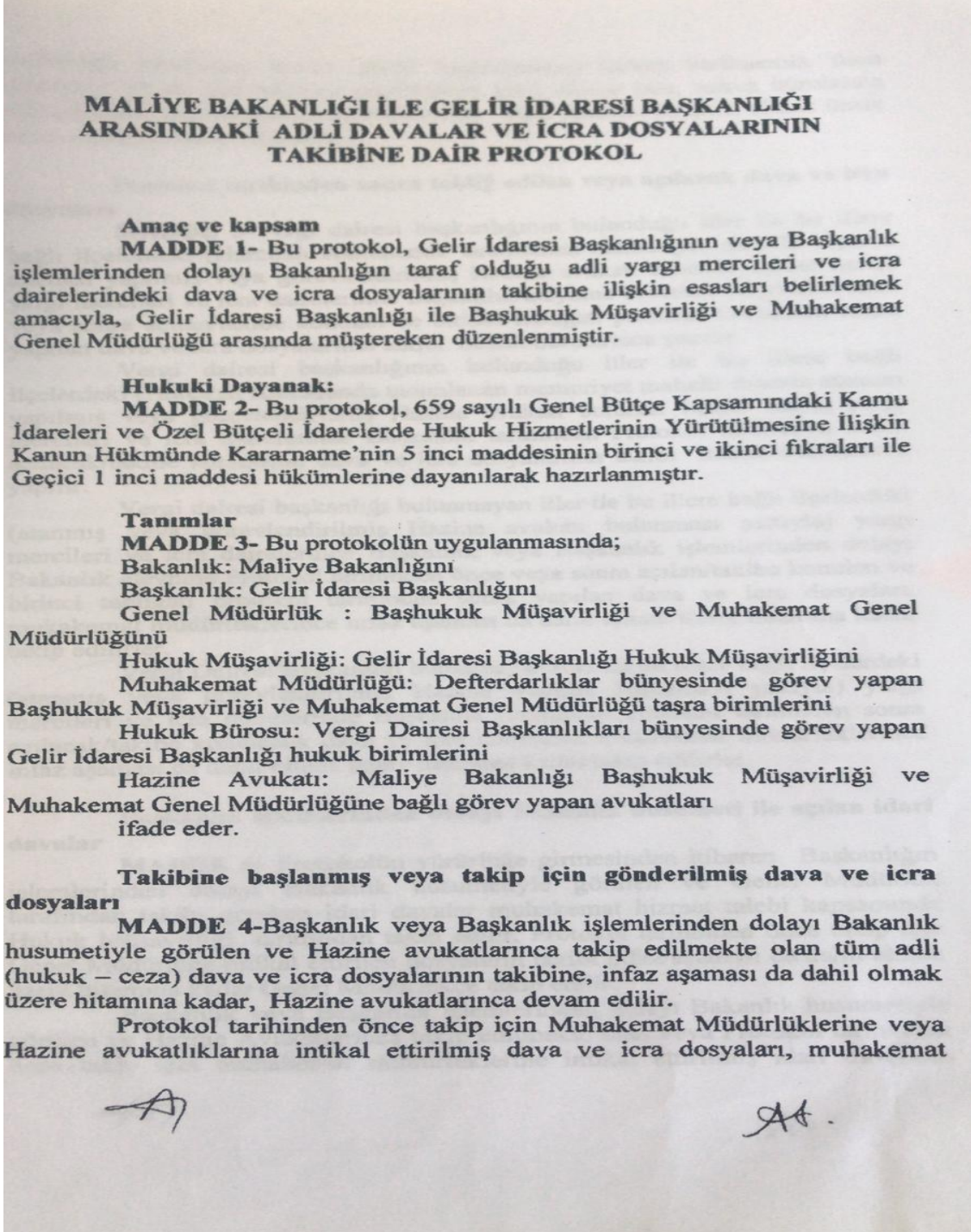
BİM Kararları

Vergi Mahkemesi Kararları

²⁰³ Kararlar ilgili kurumların internet sitelerinde bulunan karar arama motorları, Lexpera ve Legalbank içtihat veritabanlarından temin edilmiştir.

EKLER

EK 1: Hazine ve Maliye Bakanlığı Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü ile Gelir İdaresi Başkanlığı Arasında İmzalanan Protokol



müdürlüğü tarafından henüz işlemi başlatılmamış (cevap verilmemiş, dava açılmamış ya da icra takibine geçilmemiş gibi) olsalar bile, hukuk bürolarına iade edilmez, mukakemat müdürlüklerince infaz aşaması da dahil olmak üzere hitamına kadar takip edilirler.

Protokol tarihinden sonra tebliğ edilen veya açılacak dava ve icra dosyaları

MADDE 5-Vergi dairesi başkanlığının bulunduğu iller ile bu illere bağlı ilçelerdeki (Harcırah Kanununda tanımlanan memuriyet mahalli dışında ataması yapılmış veya görevlendirilmiş Hazine avukatı bulunan ilçeler hariç) yargı mercileri ve icra dairelerinde Başkanlık aleyhine Protokol tarihinden önce veya sonra açılan/takibe konulan ve birinci tebligatı protokol tarihinden sonra yapılan dava ve icra dosyalarının takibi hukuk bürolarınca yapılır.

Vergi dairesi başkanlığının bulunduğu iller ile bu illere bağlı ilçelerdeki (Harcırah Kanununda tanımlanan memuriyet mahalli dışında ataması yapılmış veya görevlendirilmiş Hazine avukatı bulunan ilçeler hariç) yargı mercileri ve icra dairelerinde Başkanlık tarafından Protokol tarihinden sonra açılacak/takibe konulacak dava ve icra dosyalarının takibi hukuk bürolarınca yapılır.

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan iller ile bu illere bağlı ilçelerdeki (atanmış veya görevlendirilmiş Hazine avukatı bulunması şartıyla) yargı mercileri ve icra dairelerinde Başkanlık veya Başkanlık işlemlerinden dolayı Bakanlık aleyhine Protokol tarihinden önce veya sonra açılan/takibe konulan ve birinci tebligatı protokol tarihinden sonra yapılan dava ve icra dosyaları, mukakemat müdürlüklerince infaz aşaması da dahil olmak üzere hitamına kadar takip edilirler.

Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan iller ile bu illere bağlı ilçelerdeki (atanmış veya görevlendirilmiş Hazine avukatı bulunması şartıyla) yargı mercileri ve icra dairelerinde Başkanlık tarafından Protokol tarihinden sonra açılacak/takibe konulacak dava ve icra dosyaları, mukakemat müdürlüklerince infaz aşaması da dahil olmak üzere hitamına kadar takip edilirler.

Başkanlık işlemlerinden dolayı Bakanlık husumeti ile açılan idari davalar

MADDE 6- Protokolün yürürlüğe girmesinden itibaren Başkanlığın işlemlerinden dolayı Bakanlık husumetiyle görülen ve Genel Müdürlük tarafından takibi gereken idari davalar muhakemat hizmet talebi kapsamında Hukuk Müşavirliği tarafından takip edilir. Protokol tarihinden önce takip için Genel Müdürlüğe intikal ettirilen dosyaların takibi infaz aşaması da dahil olmak üzere hitamına kadar Genel Müdürlükçe takip edilir.

Başkanlık veya Başkanlık işlemlerinden dolayı Bakanlık husumetiyle görülen ve Hazine Avukatlarınca takip edilmekte olan veya Protokol tarihinden önce takip için muhakemat müdürlüklerine intikal ettirilmiş idari davaların

A

AA

bulunması halinde bu davalar da infaz aşaması da dahil olmak üzere hitamına kadar, Hazine avukatlarınca takip edilir.

Halen hukuk bürolarınca takip edilen adli dava ve icra dosyaları

MADDE 7 – Protokol tarihinden önce Hukuk Bürolarınca takibine başlanmış olup, halen takip edilmekte olan adli dava ve icra dosyalarının takibine Hukuk Bürolarınca devam edilir.

Ceza davalarına müdahale

MADDE 8- Protokol yürürlük tarihinden sonra açılacak olan 213 sayılı Kanuna muhalefet ve tefecilik suçlarından kaynaklanan davalarda, müdahale talebi, suçtan zarar gören idare olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı adına yapılır. Herhangi bir nedenle mahkemece Bakanlık veya birimlerinin katılan idare olarak kabulüne karar verilmiş ise bu davalar, vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde muhakemat hizmeti talebi kapsamında hukuk büroları tarafından takip edilecektir.

Davalarla ilgili işlemlerin gecikmesinden doğan sorumluluk

MADDE 9- Yargı mercileri veya icra dairelerinden gönderilecek tebligatın, dosyayı takibe yetkili olmayan birime yapılması halinde evrak, yargı mercii veya icra dairesinde gerekli işlemin yapılmasına olanak verecek kadar süre bırakılması hususuna dikkat edilmek suretiyle, dosyayı takibe yetkili birime geciktirilmeksizin intikal ettirilir. Dosyaların süresinde intikal ettirilmemesinden kaynaklanan hak kayıplarından sorumluluk, süresinde intikal ettirmeyen birime aittir.

Sonradan ortaya çıkan haller

MADDE 10- Protokolün uygulanması sırasında, protokolde tanzim edilmeyen hususlar veya yeni hallerin ortaya çıkması durumunda, muhakemat müdürleri, muhakemat müdürlüğü bulunmayan illerde Hazine avukatları ile hukuk büroları tarafından, Genel Müdürlük ile Hukuk Müşavirliğine iletilecek ve bu hususlarda gerek duyulur ise ek protokol yapılabilir.

Uyuşmazlıkların çözümü

MADDE 11- Protokolün uygulanması sırasında doğan/doğabilecek uyuşmazlıklar, Genel Müdürlük ile Hukuk Müşavirliği'ne iletilecek ve taraflar arasında yapılacak karşılıklı görüşmeler ile çözüme kavuşturulacaktır.

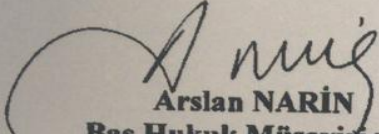
A

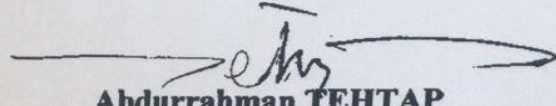
AA.

Yürürlük

MADDE 11- Bu protokol İstanbul ili dışındaki iller bakımından taraflarca imzalanmakla yürürlüğe girer. İstanbul İlindeki Vergi Dairesi Başkanlıkları bakımından iş bu protokol 01/01/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girer.

İş bu 12 madden oluşan protokol 19/03/2015 tarihinde taraflar arasında imza edilmiştir.


Arslan NARİN
Baş Hukuk Müşaviri ve
Muhakemat Genel Müdürü


Abdurrahman TEHTAP
Başkan a.
I. Hukuk Müşaviri

EK 2: Prof. Dr. Cenker GÖKER ile Yapılan E-Posta Yazışması

Soru;

...PTT personelinin usulsüz tebligat işlemi nedeniyle ortaya çıkan kamu zararına ilişkin kısım için takıldığım bir konu bulunmakta olup bu nedenle sizi rahatsız ediyorum. PTT personelinin usulsüz tebligat işlemi nedeniyle özellikle zamanaşımı dönemlerinde telafisi imkânsız durumlar ortaya çıkabilmektedir. Usulsüz işlem nedeniyle ortaya çıkan kamu zararında PTT aleyhine adli yargıda dava (Haksız fiilden kaynaklanan tazminat davası) açılması gerektiğinde (PTT A.Ş. olduğundan yaptığım araştırmalarda özellikle Uyuşmazlık Mahkemesi kararları ve Yargıtay kararlarında adli yargının görevli olduğu kabul edilmektedir) dava ehliyeti hangi makamda olacaktır? Vergi Dairesi Başkanlığı'nda mı? Yoksa hazine adına Defterdarlıkta mı (Muhakemat Müdürlüğü olarak)?

Gerek 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname gerekse Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'ne baktım. Ancak net bir cevap bulamadım.

Görüşünüz için şimdiden teşekkür ederim.

İyi Çalışmalar.

Cevap;

Cumali BeyMerhaba,
Öncelikle yüksek lisans çalışmanızda başarılar dilerim. Çok teknik ve nokta atışı bir konuyu ele alıyorsunuz. Keyifle okunacağına eminim. Sorunuza şu şekilde cevap vereyim, bildiğiniz gibi idari yargıda hasım düzeltmesi kurumu mevcut olduğundan, bu davalar idari yargıda görülseydi hiç bir sorun söz konusu olmayacaktı. Ancak uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlendiğinden PTT AŞ hasım gösterilecektir fakat davayı açacak kurumun hatalı/usulsüz tebligat nedeniyle tahsil edilmesi gereken vergiyi tahsil edemeyen Vergi İdaresi olması gerektiğini düşünüyorum. Ancak bu konuda bir netlik bulunmadığından, süreç içinde yargı kararlarıyla uygulama kendi yolunu bulacaktır.

Bir yüksek lisans çalışmasının, konuya çözüm bulması değil doğru soruları sorması önemli olduğundan, konuyu her iki durumu da inceleyerek yazıya geçirmenizin mali hukuk alanına katkı sağlayacağını düşünüyorum. İyi çalışmalar dileklerle,

Cenker GÖKER

Cenker.Goker@law.ankara.edu.tr

30.08.2021

<https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=rm#sent/KtbxLwhGNjzRFhwbDFQKqNhVKGqPmplWGq>

EK 3: Danıştay Eski Başsavcısı Turgut CANDAN ile Yapılan E-Posta Yazışması

Soru;

...PTT personelinin usulsüz tebligat işlemi nedeniyle ortaya çıkan kamu zararına ilişkin kısım için takıldığım bir konu bulunmakta olup bu nedenle sizi rahatsız ediyorum. PTT personelinin usulsüz tebligat işlemi nedeniyle özellikle zamanaşımı dönemlerinde telafisi imkânsız durumlar ortaya çıkabilmektedir. Usulsüz işlem nedeniyle ortaya çıkan kamu zararında PTT aleyhine adli yargıda dava (Haksız fiilden kaynaklanan tazminat davası) açılması gerektiğinde (PTT A.Ş. olduğundan yaptığım araştırmalarda özellikle Uyuşmazlık Mahkemesi kararları ve Yargıtay kararlarında adli yargının görevli olduğu kabul edilmektedir) dava ehliyeti hangi makamda olacaktır? Vergi Dairesi Başkanlığı'nda mı? Yoksa hazine adına Defterdarlıkta mı (Muhakemat Müdürlüğü olarak)?

Gerek 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname gerekse Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'ne baktım. Ancak net bir cevap bulamadım.

Görüşünüz için şimdiden teşekkür ederim.

İyi Çalışmalar.

Cevap;

Sayın ACAR, merhaba.

Sözünü ettiğiniz konu, daha önce düşündüğüm bir konu değil. Ama, şöyle bir hukuksal akıl yürütmenin olanaklı olduğunu düşünüyorum. Söylediğiniz gibi, tebligat işlemlerindeki usulsüzlükler nedeniyle PTT'nin sorumluluğunu konu edinen davaların görüm ve çözümü, adli yargı yerlerine ait. Uyuşmazlık Mahkemesi ve Yargıtay'ın uygulamaları böyle. Bu uygulamanın temelinde, söz konusu sorumluluğun sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk olması yatmaktadır. Zira; tebliğ evrakının PTT'ye verilmesiyle, PTT ile tebliğ evrakını gönderen kişi, kuruluş, kurum ya da idare arasında bir sözleşme ilişkisi doğmuş oluyor. Dolayısıyla; tebligat işleminin gereği gibi yapılmaması ya da hiç yapılmamasından kaynaklanan zarar sözleşmeden kaynaklanan zarar olmaktadır. Dolayısıyla da; açılacak davanın davacısı, tebliğ evrakını PTT

şubesine teslim eden; yani sözleşmeye taraf olan kişi, kuruluş, kurum ya da idare olmalıdır. Sözünü ettiğimiz kuruluş, kurum ve idarenin genel bütçeye tabi olmayan kuruluş, kurum ve idare olması halinde bir sorunun olacağını sanmıyorum. Bu kuruluş, kurum ve idarenin, davayı kendi adına açabileceği görüşündeyim. Ancak; genel bütçeye tabi idareler için (ki sorunuzun bu idarelerle ilgili olduğunu düşünüyorum) aynı şeyi söylemek mümkün değil. Bunlar yönünden, tebligattaki usulsüzlükten doğan zarar, bana göre, Hazinesinin zararıdır. Dolayısıyla; davanın Hazine adına ve hazine avukatlarınca açılması (659 sayılı KHK md.4) ve davacı mevkiinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının olması gerektiğini düşünüyorum.

Umarım açıklayıcı olmuştur. Kolay gelmesi dileğiyle, selamlar.

Turgut CANDAN-E. Danıştay Başsavcısı

29.08.2021 17:11 (GMT+03:00)

candanturgut131@gmail.com

<https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=rm#inbox/KtbxLwhGNjzRFhwbDFQKqNhVKGqPmplWGq>

EK 4: 485 Seri No.lu Tebliğ Eki Tebligat Pusulası

EK:1

.....
TEBLİGAT PUSULASI

Muhatabın Vergi Kimlik No.su(*) :.....
Soyadı (Unvanı) :.....
Adı :.....
Tebliğ Evrakını Gönderen İdare :.....
Barkod No :.....

Tarih: .../.../..... Saat: .../...

Tebliğe Çıkan Memurun
Adı-Soyadı
İmzası

(*)T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. Kimlik Numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde Yabancı Kimlik Numarası yazılır.

.....
TEBLİGAT PUSULASI (Muhatap)

Muhatabın Vergi Kimlik No.su(*) :.....
Soyadı (Unvanı) :.....
Adı :.....
Tebliğ Evrakını Gönderen İdare :.....
Barkod No :.....

Adınıza düzenlenen tebliğ evrakı

- Tebliğden imtina etmeniz
 Yerleşim yeri adresine ikinci defa gidildiği halde tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması (Geçici ayrılmayı da kapsar.)

sebebiyle tebliği gönderen idareye iade edilmiştir. Tebliğ evrakını gönderen idareden alabileceğiniz duyurulur.

Tebliğden imtina edilmesi durumunda pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte tebliğ yapılmış sayılır. Yerleşim yeri adresine ikinci defa gidildiği halde tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (geçici ayrılmayı da kapsar.) tebliğ evrakının pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde alınması halinde alındığı gün, bu süre içerisinde alınmaması halinde 15 inci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Tarih: .../.../..... Saat: .../...

Tebliğe Çıkan Memurun
Adı-Soyadı
İmzası

(*) T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. Kimlik Numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde Yabancı Kimlik Numarası yazılmıştır.

EK5: 2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : 29537098-010.06.01[49]-E.161565
Konu : Tebligatla ilgili yürütülecek iş ve işlemler

29.12.2017

DAĞITIM YERLERİNE

UYGULAMA İÇ GENELGESİ SERİ NO: 2017/8

Bilindiği üzere 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101, 102, 103 ve 157 nci maddelerinde düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, 17/12/2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 485 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Kanun ve tebliğle yapılan düzenlemeler sonrasında vergi dairesi başkanlıklarınca ve vergi dairelerince tebligatla ilgili yürütülecek iş ve işlemler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar bu İç Genelgenin konusunu oluşturmaktadır.

A- Bilinen Adresler

1- 213 sayılı Kanunun 101 inci maddesinde yapılan değişiklik sonrasında bilinen işyeri adresleri, mükellef tarafından işe başlamada ve adres değişikliğinde bildirilen adresler ile yoklama fişinde yer alan ve ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler olarak yeniden belirlenmiştir. Maddede yapılan değişiklikle işi bırakmada ve vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler ile bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler bilinen adresler arasından çıkarıldığından mezkûr vesikalarda yer alan adreslere tebliğe çıkılmayacaktır.

2- Yapılan düzenlemeyle 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri (ikametgah) adresi bilinen adresler arasına dâhil edilmiştir. Buna göre bilinen yerleşim yeri adresi olarak sadece 5490 sayılı Kanuna göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi kabul edildiğinden, mükellef tarafından vergi idaresine yerleşim yeri adresi bildirim yapılmayacak, şayet yapılmış ise bu bildirimde yer alan adres, yerleşim yeri adresine yapılacak tebligatlarda dikkate alınmayacaktır.

3- Mükellefin bilinen birden çok işyeri adresi varsa maddede yazılı bilinen işyeri adreslerinden yalnızca tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınacak ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılacaktır. Bu anlamda tebliğ evrakını gönderecek idare öncelikle kayıtlarını tetkik ederek maddede

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gib Ek Hizmet B.Yeni Ziraat Mah. Etlik Cad.Dışkapı KNo:16 06110 ANKARA

Telefon No: 3021194 Faks No: 3021525

e-Posta : mbecit@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

<https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr> Pin: T2YHFZX2S

Bilgi için: Mustafa Aydın BECİT

Gelir Uzmanı

Telefon No: 312 302 15 04 (71 Şb.)



belirtildiği şekilde kayıtlarına intikal etmiş işyeri adresi olup olmadığını kontrol edecek, bu kapsamda bir işyeri adresi bulunması durumunda tebligat bu işyeri adresinde yapılacaktır.

B- Tebligatın Yapılması

213 sayılı Kanunun 107 nci maddesine göre Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkili olup bu hükmün uygulanmasında 213 sayılı Kanunun birinci kitabının beşinci kısmında yer alan "Tebliğler"le ilgili esaslara uyulur. Öte yandan 7061 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun 101, 102, 103 ve 157 nci maddelerinde yapılan düzenlemeler sonrasında memur vasıtasıyla yapılacak tebligatlarda uyulması gereken diğer usul ve esaslar aşağıda sıralanmıştır.

1- İşyerinde tebliğe çıkılan durumda tebliğ olunacak evrakı içeren zarf tebliğe çıkan memur tarafından muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile memur tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Zarfın, memur tarafından muhatabına verildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılır.

2- 213 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında işyerinde tebliğ yapılacak olanların adreste bulunamaması (geçici ayrılmalar dâhil) halinde durum, tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bu durumda kapıya pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderen vergi dairesine iade edilir. Bu takdirde tebliğ;

- Gerçek kişilerde kendisinin,

- Tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin,

- Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin

adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Ayrıca, bilinen işyeri adresi olmayanlara, 213 sayılı Kanunun 160 ncı maddesinin birinci fıkrası ve ilgili mevzuatı kapsamında işini bırakanlara veya aynı maddenin ikinci fıkrası ve ilgili mevzuatı kapsamında işini bırakmış addolunanlara tebliğ doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacaktır.

3- 213 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların bilinen işyeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmalar dâhil) ya da muhatabın bilinen işyeri adresinin olmaması durumlarında, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebligata çıkılır ve tebliğ bu adreste yapılır. Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf tebliğe çıkan memur tarafından muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile memur tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Zarfın, memur tarafından muhatabına verildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılır.

4- Adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine ilk defa tebliğe çıkılan hallerde, geçici ayrılmalar da dâhil olmak üzere tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması halinde, kapıya pusula yapıştırılmaz. Bulunamama durumu tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı derhal gönderen vergi dairesine iade edilir.

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gib Ek Hizmet B.Yeni Ziraat Mah. Edik Cad.Dışkapı KNo:16 06110 ANKARA

Telefon No: 3021194 Faks No: 3021525

e-Posta : mbecit@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr Pin: T2YHFZX2S

Bilgi için: Mustafa Aydın BECİT

Gelir Uzmanı

Telefon No: 312 302 15 04 (71 Şb.)

Tebliğ evrakını gönderen vergi dairesi kendisine iade edilen tebliğ evrakını münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarmadan önce mükellefin adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresini kontrol eder, adresin aynı olması durumunda mevcut tebliğ evrakının, farklı olması durumunda ise yeni düzenlenecek tebliğ evrakının üzerine “İKİNCİ DEFA TEBLİĞ” kaşesi vurmak suretiyle yerleşim yeri adresinde ikinci defa tebliğ çıkarır.

İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da geçici ayrılmalar dâhil olmak üzere tebliğ yapılacak olanların adreste bulunmaması nedeniyle tebliğ edilemezse durum, tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren ve 485 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan tebligat pusulasının (pusula) “Muhatap” nüshası kapıya yapıştırılır. Tebliğe çıkan memur, pusulanın vergi dairesinde kalacak nüshasını tebliğ evrakının arkasına yapıştırmak suretiyle şerh ve imza edilen tebliğ alındısını tebliğ evrakını gönderen vergi dairesine teslim etmek zorundadır.

Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren onbeş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihi izleyen on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Öte yandan pusulanın vergi dairesinde kalacak nüshası ile birlikte şerh ve imza edilen tebliğ alındısı tebliğ evrakını gönderen vergi dairesine teslim edilmeden önce muhatabın vergi dairesine gelmesi durumunda, tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ evrakının vergi dairesine teslim edilmesi beklenmeksizin tebliğ edilecek belgeler yeniden düzenlenip muhataba vergi dairesinde elden tebliğ edilir.

Örnek 1: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Üsküdar Vergi Dairesi Müdürlüğü, mükellefi Bay (A) adına düzenlediği ihbarnameleri bilinen işyeri adresi bulunmaması nedeniyle Bay (A)'nın adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri adresine memur eliyle tebliğ edilmek üzere göndermiş, ancak mükellefin yerleşim yeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bulunmaması nedeniyle tebliğ evrakı vergi dairesine iade edilmiştir. Vergi dairesi, kendisine iade edilen tebliğ evrakını münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarmadan önce yaptığı kontrolde Bay (A)'nın yerleşim yeri adresinin değişmediğini tespit etmiş ve tebliğ evrakının üzerine “İKİNCİ DEFA TEBLİĞ” kaşesini vurmak suretiyle 25/09/2018 tarihinde yerleşim yeri adresinde ikinci defa tebliğe çıkmıştır.

İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da Bay (A)'nın yerleşim yeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bulunmaması nedeniyle tebliğ edilemediğinden tebliğe çıkan memur tarafından pusulanın “Muhatap” nüshası 25/09/2018 tarihinde kapıya yapıştırılmıştır. Bu durumda tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Bay (A) tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise 10/10/2018 tarihinde tebliğ yapılmış sayılır. Bay (A)'nın tebliğ evrakını Üsküdar Vergi Dairesi Müdürlüğünden 10/10/2018 tarihinden sonraki bir tarihte alması durumunda da tebliğ tarihi 10/10/2018 tarihi olacaktır.

5- Muhatabın adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresi ile bilinen işyeri adresinin aynı olması durumunda (home-office) bu adrese yapılacak tebligatta tebliğ evrakının üzerinde yer alan “İş Yeri Adresi” ve “İkametgah Adresi” kısımları aynı adres olacak şekilde birlikte doldurulur ve bu adreste tebligata çıkarılır. Muhatabın bu adreste bulunmaması

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gib Ek Hizmet B. Yeni Ziraat Mah. Edik Cad. Dışkapı KNo: 16 06110 ANKARA

Bilgi için: Mustafa Aydın BECİT

Telefon No: 3021194 Faks No: 3021525

Gelir Uzmanı

e-Posta : mbecit@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Telefon No: 312 302 15 04 (71 Şb.)

Evrak doğrulama erişim adresi

https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr Pin: T2YHFZX2S

durumunda kapıya pusula yapıştırılmaz. Bulunamama durumu tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı derhal gönderildiği vergi dairesine iade edilir. Bu durumda muhatabın işyerinde ve yerleşim yerinde aynı anda ilk defa tebliğ çıkılmış ve tebligat işlemi sonuçlandırılmamış olduğundan, bu aşamadan sonra yerleşim yeri adresinde ikinci defa tebliğe çıkılan durumda gerçekleştirilen ve bu İç Genelgenin 4 üncü maddesinin ikinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan işlemler uygulanır.

6- Bilinen işyeri veya yerleşim yeri adresinde bulunmasına karşın muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda, tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı gönderildiği vergi dairesine iade edilir. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır. Öte yandan tebellüğden imtina; muhatabın işyeri adresi veya yerleşim yeri adresinde bulunmasına ve tebliğe çıkan memura kapıyı açmasına rağmen gönderilen tebliğ evrakını almak istememesi durumunu ifade eder. Bu nedenle tebliğ evrakının adına düzenlendiği mükellef dışındaki kişilerin tebliğ evrakını almak istememesi durumunda tebellüğden imtina hükümlerinin uygulanmaması, bunun yerine muhatabın adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresinde ikinci defa da olmak üzere tebliğ cihetine gidilmesi, ancak bunun mümkün olmaması halinde kapıya yapıştırma yöntemine başvurulması gerekmektedir.

7- Tebliğ edilecek evrakı düzenleyen vergi dairesinin adresi ile muhatabın yerleşim yeri adresinin farklı illerde veya aynı il sınırları içerisinde farklı ilçelerde olması ve yerleşim yeri adresinde tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ edilecek evrakı düzenleyen vergi dairesi tebliğ evrakını yerleşim yeri adresinin bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine gönderir. Daha önce düzenlenmiş olan tebliğ evrakı, muhatabın yerleşim yeri adresinin bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından düzenlenen tebliğ zarfının içine konular, zarfın üzerine tebliği çıkaran merci olarak yerleşim yeri adresindeki vergi dairesi yazılarak tebliğe çıkılır.

Tebliğat işlemleri yerleşim yeri adresinin bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesince yürütülür, tebliğ gerçekleştirildikten sonra tebliğ ile ilgili evraklar muhatabın bağlı olduğu vergi dairesine en geç 5 gün içerisinde geri gönderilir.

Örnek 2: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Keçiören Vergi Dairesi Müdürlüğü, mükellefi Bayan (B) adına düzenlediği vergi/ceza ihbarnamelerini ve ihbarnamelerin dayanağı olan vergi inceleme raporunu, tebliğ yapılacak olanların işyeri adresinde bulunamaması nedeniyle tebliğ edememiştir. Bu durumda, mükellefin adres kaydında yer alan yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılması gerektiğinden, Keçiören Vergi Dairesi, Bayan (B)'nin yerleşim yeri adresini tespit etmiştir. Bu adresin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beşiktaş Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yetki sınırında olduğu anlaşıldığından Keçiören Vergi Dairesince düzenlenen ihbarnameler ve vergi inceleme raporu mükellefe tebliğ edilmesi amacıyla Beşiktaş Vergi Dairesi Müdürlüğüne gönderilmiştir.

Beşiktaş Vergi Dairesi, ihbarname ve raporları kendi düzenleyeceği tebliğ alındısının içine koymak suretiyle tebliğe çıkacak olup tebliğ gerçekleşinceye kadar işlemler Beşiktaş Vergi Dairesince takip edilecektir. Beşiktaş Vergi Dairesi tarafından mükellefin yerleşim yeri adresine ikinci defa gidilmesi ve tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması nedeniyle tebliğin gerçekleşmemesi durumunda tebliğe çıkan memur tarafından kapıya pusula yapıştırılacak, söz konusu tebliğ evrakları, muhatap tarafından pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde Beşiktaş Vergi Dairesinden alınabilecektir. Bu süre zarfından

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gib Ek Hizmet B.Yeni Ziraat Mah. Etlik Cad.Dışkapı KNo:16 06110 ANKARA

Bilgi için: Mustafa Aydın BECİT

Telefon No: 3021194 Faks No: 3021525

Gelir Uzmanı

e-Posta : mbecit@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Telefon No: 312 302 15 04 (71 Şb.)

Evrak doğrulama erişim adresi

https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr Pin: T2YHFZX2S

tebliğ evraklarının mükellef tarafından alınması halinde alındığı tarihte, alınmaması durumunda pusulanın kapağıya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 inci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Tebliğin gerçekleşmesi üzerine tebligatın yapıldığına ilişkin evraklar Beşiktaş Vergi Dairesi tarafından 5 gün içerisinde mükellefin bağlı olduğu Keçiören Vergi Dairesine gönderilecektir.

Örnek 3: Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı Kurtdereli Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, mükellefi Bay (C) adına düzenlenen ödeme emirleri muhatabın işyeri adresinde bulunamaması nedeniyle tebliğ edilememiştir. Bu nedenle muhatabın adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılması gerektiğinden, Kurtdereli Vergi Dairesi, Bay (C)'nin yerleşim yeri adresinin ".....Ayvalık/BALIKESİR"de bulunduğunu ve bu adresle ilgili yetkili vergi dairesinin Ayvalık Vergi Dairesi Müdürlüğü olduğunu tespit etmiştir. Kurtdereli Vergi Dairesi tarafından düzenlenen ödeme emirleri mükellefe tebliğ edilmesi amacıyla Ayvalık Vergi Dairesine gönderilecek, tebligat işlemleri Ayvalık Vergi Dairesince neticelendirilerek tebligatın yapıldığına ilişkin evraklar mükellefin bağlı olduğu Kurtdereli Vergi Dairesine gönderilecektir.


8- İşyerinde yapılacak tebligatlarla ilgili açıklamalar elektronik tebligat kapsamında olmayan (basit usul mükellefleri, iflas kararı verilen şirketler gibi) mükellefler için geçerli olup tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek mükelleflerle ilgili olarak yapılacak tebligat işlemlerinin öteden beri olduğu üzere elektronik tebligat sistemi kullanılarak gerçekleştirilecektir.

9- Vergi dairesince düzenlenen tebliğ zarflarının içerisine konulan ve muhatabına tebliğ edilecek evrakların neler olduğunun (vergi/ceza ihbarnamesi, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, ödeme emri gibi) tebliğ alındısı üzerinde yer alan "Tebliğ Edilen Belgenin Türü/Numarası" kısmında eksiksiz, okunaklı ve tereddüde mahal bırakmayacak bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.

Ayrıca gerek kapağıya yapıştırılan ve gerekse idarede kalacak pusula nüshalarının üzerinde yer alan bilgilerin eksiksiz, okunaklı ve tereddüde mahal bırakmayacak bir şekilde doldurulması gerekmekte olup muhatabın kapağına yapıştırılacak pusula nüshasında yer alan "Tebellüğden imtina etmeniz" veya "Adreste bulunamamanız (Geçici ayrılmayı da kapsar.)" kutucuğunun işaretlenmesi zorunludur. Ayrıca pusulada yer alan tarih/saat kısmına pusulanın kapağıya yapıştırıldığı tarih ve saatin yazılması gerekmektedir.

10- Başkanlığımız tarafından basımı yaptırılacak olan tebligat pusulaları, vergi dairelerine dağıtılmak üzere vergi dairesi başkanlıklarına gönderilecek olup, tebliğin Posta İdaresi vasıtasıyla yapılması durumunda tebligat pusulasının tebliği çıkaran vergi dairesi tarafından Posta İdaresine gönderilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını rica ederim.

 e-İmzalıdır

Yıldırım BOZBIYIK
Başkan a.

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gib Ek Hizmet B. Yeni Ziraat Mah. Etlik Cad. Dışkapı KNo:16 06110 ANKARA

Telefon No: 3021194 Faks No: 3021525
e-Posta : mbecit@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr
Evrak doğrulama erişim adresi
http://ebelgedogrulama.gib.gov.tr Pin: T2YHFZX2S

Bilgi için: Mustafa Aydın BECİT
Gelir Uzmanı
Telefon No: 312 302 15 04 (71 Şb.)

EK 6: 2018/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi



T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : 29537098-010.06.01[57]-E.74868
Konu : Tebligatla ilgili yürütülecek iş ve işlemler

06.06.2018

DAĞITIM YERLERİNE

UYGULAMA İÇ GENELGESİ SERİ NO: 2018/8

28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101, 102, 103 ve 157 nci maddelerinde düzenlemelere gidilmiş, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları 17.12.2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 485 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile vergi dairesi başkanlıklarınca ve vergi dairelerince tebligatla ilgili yürütülecek iş ve işlemlere ilişkin diğer usul ve esaslar ise 2017/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi ile belirlenmiştir.

213 sayılı Kanun kapsamında yapılacak tebligatlarla ilgili olarak Başkanlığımız ile Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) yetkilileri arasında gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde, posta memurlarınca tebliğ işlemlerinde uyulacak usul ve esaslar PTT tarafından 02.05.2018 tarihli ve 41310206-103.05-E.12790 sayılı Tebliğ ile belirlenmiş olup, söz konusu Tebliğ de dikkate alınarak uygulamada birliğin sağlanması bakımından aşağıdaki açıklamaların yapılmasına lüzum görülmüştür.

1- 485 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan ve hâlihazırda Başkanlığımız tarafından basımı yaptırılmakta olan tebligat pusulaları, Başkanlığımızca vergi dairesi başkanlıklarına gönderilecek olup, vergi dairesi başkanlıkları tarafından ihtiyaca göre yeterli sayıda pusula, koçanlar halinde PTT başmüdürlüklerine verilecektir.

2- PTT'nin ilgili birimleri tarafından tebligat pusulaları koçanlar halinde posta memurlarına verileceğinden, tebligat için PTT'ye gönderilen tebliğ evrakına vergi dairesince tebligat pusulası eklenmesine lüzum yoktur. Öte yandan zamanaşımı riskinin mevcut olması ve PTT başmüdürlüklerinde yeterli sayıda pusula bulunmaması durumu ile olayına göre özellik arz edebilecek diğer durumlarda vergi dairesince tebliğ evrakına pusula eklenebilecektir.

3- Tebligat pusulasının kapıya yapıştırılacak muhatap nüshası ile tebliğ evrakının arkasına yapıştırılarak idareye teslim edilecek nüshası posta memurlarınca doldurulacaktır. Bu nedenle, posta memurları tarafından yapılacak doldurma işlemini kolaylaştırmak amacıyla tebliğ alındısının okunaklı ve anlaşılır bir şekilde doldurulmasına azami özen gösterilmelidir.

Ayrıca, pusulanın idareye teslim edilecek nüshasının tebliğ evrakının arkasına yapıştırılıp yapıştırılmadığı ile eksiksiz ve okunaklı bir şekilde doldurulup doldurulmadığı vergi dairesi

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gib Ek Hizmet B.Yeni Ziraat Mah. Etlik Cad.Dışkapı KNo:16 06110 ANKARA

Bilgi için: Mustafa Aydın BECİT

Telefon No: 3021194 Faks No: 3021525

Gelir Uzmanı

e-Posta : mbecit@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Telefon No: 312 302 15 04 (71 Şb.)

Evrak doğrulama erişim adresi

<https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr> Pin: TT1FX2X2S




tarafından titizlikle kontrol edilecek, herhangi bir eksiklik veya hata tespit edilmesi durumunda gerekli düzeltmenin yapılması için durum PTT'nin ilgili birimine bildirilecektir.

4- Gerek işyeri gerekse adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine ilk defa tebliğe çıkılması ve tebliğ evrakının iade edilmesi durumunda, bu tebliğ zarfları yeniden tebliğe çıkarken kullanılmayacak, yeni tebliğ zarfı düzenlenerek tebliğe çıkılacaktır.

Öte yandan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine ikinci defa tebliğe çıkılan durumlarda, bu İç Genelge ekinde yer aldığı şekliyle vergi dairelerince yaptırılacak "Adres Kayıt Sistemindeki Adrese Gönderilen İkinci Tebligattır" kaşesi, yeni düzenlenecek tebliğ zarfı üzerine basılmak suretiyle tebliğe çıkılacaktır. Kaşenin, ilk bakışta fark edilecek ve tebliğ alındısı üzerinde yer alan yazıların okunmasını engellemeyecek şekilde tatbik edilmesi şarttır.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını rica ederim.

 e-İmzalıdır

Yıldırım BOZBIYIK

Başkan a.

Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı

Ek : Tebliğ Alındısı Örneği

Dağıtım :

Vergi Dairesi Başkanlıklarına

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gib Ek Hizmet B.Yeni Ziraat Mah. Etlik Cad.Dışkapı KNo:16 06110 ANKARA

Telefon No: 3021194 Faks No: 3021525

e-Posta : mbecit@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

<https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr> Pin: TT1FX2X2S

Bilgi için: Mustafa Aydın BECİT

Gelir Uzmanı

Telefon No: 312 302 15 04 (71 Şb.)

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad: Cumali ACAR	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Fakülte	Siyasal Bilgiler Fakültesi
Bölümü	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi
Makale ve Bildiriler	
1.ACAR, C., & ALTUN, N. (2020). Sayıştay Denetiminin Etkinliği Üzerine Bir Değerlendirme (Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi Örneği). Pearson Journal Of Social Sciences & Humanities. 6(6). 252-273.	
2. ACAR, C. (2020). Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. 75(3).	
3. ACAR. C. (2021). İdarenin Görüşleri Işığında Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulamasında Özellikli Durumlar. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 391. Nisan 2021.	