

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
ÖZEL HUKUK TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE TEBLİGAT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**(28.11.2017 Tarih ve 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda
Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Dikkate Alınarak Hazırlanmıştır.)**

HAZIRLAYAN
OSMAN TUNAOĞLU

GAZİANTEP – 2018

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
ÖZEL HUKUK TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE TEBLİGAT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**(28.11.2017 Tarih ve 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda
Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Dikkate Alınarak Hazırlanmıştır.)**

HAZIRLAYAN
OSMAN TUNAOĞLU

TEZ DANIŞMANI
YRD. DOÇ. DR. AHMET CEMAL RUHİ

GAZİANTEP – 2018

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**213 Sayılı Vergi Usul Kanuna Göre Tebligat**” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.09/02/2018

Osman TUNAOĞLU



ÖNSÖZ

Bu çalışmamızda, şekli olarak hukuki işleme esas nitelik kazandıran tebligat işlemini, genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve özel kanun olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu perspektifinden ele alınarak, doktrinde yer alan görüşler ve yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlar ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik öngören 05.12.2017 tarihli 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun dikkate alınmıştır.

Hazırlanmış olduğumuz tez konusunun belirlenmesinde, konunun araştırılmasında, yazım sürecinin şekillenmesinde ve sunuma hazırlanmasında desteklerini esirgemeyen değerli hocam ve tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Ahmet Cemal RUHİ' ye, Kurumum T.C. PTT A.Ş. adına Sayın Genel Müdürümüz Kenan BOZGEYİK'e, ihtiyaç duyduğum kaynaklara ulaşmamda yardımcı olan Milli Kütüphane personellerine çok teşekkür ederim.

Çalışma sürecinde maddi ve manevi desteğini gösteren, sabırla destek veren kıymetli eşim, hayat arkadaşım Çiğdem TUNAOĞLU'na ve neşe kaynağımız kızım Hatice Sare TUNAOĞLU'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Desteklerini eksik etmeyen annem, babam ve kardeşlerime çok teşekkür ederim.

Gaziantep, 09.02.2018

Osman TUNAOĞLU

ÖZET

Tebliğ hukuki bir işlemin taraflar açısından nitelik kazanmasını sağlayan bir usul işlemidir. Hukuk alanında bir işlemin sonuç doğurabilmesi ancak tebliğin usulüne uygun olarak gerçekleştirilmesi ile mümkündür.

Vergi ile ilgili olarak bir kamu alacağının kesinleşmesi ancak tebliğin kanunda gösterilen şekilde yapılması ile gerçekleşir. Tebliğin önemi açısından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu bu konuyu özel olarak ele almıştır. Bu kanunda açıkça yer almayan hususlara ise genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu uygulanacaktır.

Çalışmamızda 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu bağlamında tebliğ işleminin nasıl ve ne şekilde yapılacağı, yeni düzenlemelerin uygulanışı ve tebliğ hataları sonucunda oluşacak durumlar ele alınmıştır.

Çalışmamızın güncelliği açısından, konumuz ile ilgili son yıllarda verilen, Danıştay kararlarından ve vergi mahkemesi kararlarından yararlanılmıştır.


Anahtar kelimeler: tebliğ, vergi hukukunda tebligat, e-tebligat, ilanen tebligat.

ABSTRACT

Notification is procedure which allows legal process to acquire qualifications in terms of parties. A process in the field of law can be resulted only if it is carried out accordance with rules of notification. Certainly, a public will receive taxation, if it is only through the manner specified in the law of the notification.

Tax Procedure Law No. 213 has been specially addressed the importance of notification. General law Notification No. 7201 will be implemented, for the issues that are not explicitly covered in this regard.

In our study, It has been discussed that; how and what manner the notification shall be made, in accordance with the Notification Law No. 7201 and 213 Tax Law Code, implementation of new regulations, and the situations that will occur as a result of the notification errors. In terms of our work update, academic studies which have been written in the last years have been given in our study and we benefited from decisions of the Council of State and the decisions of the tax court in direction.



Key Words: Notification, Tax Notification, electronic notification, notice by notification

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viiv
BİRİNCİ BÖLÜM	1
GİRİŞ	1
TEBLİGAT KAVRAMI VE TEBLİGATIN KAYNAKLARI İLE HUKUKİ DÜZENLEMELER	1
1.1. Tebligatın Tanımı.....	2
1.1.1. Etimolojik Tanımı.....	2
1.1.2. Hukuki Tanımı.....	3
1.1.3. Tebligatın Unsurları.....	4
1.2. Tebligatın Amacı ve Önemi.....	6
1.2.1. Tebligatın Amacı.....	6
1.2.2. Tebligatın Önemi.....	6
1.3. Tebligat Mevzuatındaki Düzenlemeler.....	8
1.4. Tebligat Çıkarmaya Yetkili Merciler.....	11
1.5. Tebligat Usulleri.....	12
1.5.1. Yapılış Biçimine Göre Tebligat.....	12
1.5.1.1. Posta Yoluyla Tebligat.....	12
1.5.1.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat.....	15
1.5.1.3. Doğrudan Tebligat.....	16
1.5.1.4. Elektronik Tebligat.....	16
1.5.1.5. İlanen Tebligat.....	19
1.5.2. Konusuna Göre Tebligat.....	23
1.5.2.1. Kazai (Yargısal) Tebligat.....	23

1.5.2.2. İdari Tebligat	23
1.5.2.3. Mali Tebligat	23
1.5.3. Niteliğine Göre Tebligat.....	23
1.5.3.1. Resmi Tebligat.....	23
1.5.3.2. Özel Tebligat	24
1.6. Tebliğ Masrafı	24
1.7. Tebligatın Esasları.....	25
1.7.1. Bilinen Adreste ve Muhataba Tebligat.....	25
1.7.2. Vekile ve Kanuni Temsilciye Tebligat.....	29
1.7.3. Aynı Konutta Oturan Kişilere veya Hizmetçiye Tebligat	33
1.7.4. Tüzel Kişilere Tebligat	35
İKİNCİ BÖLÜM	38
213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİGAT	38
2.1. Vergi Tebligatı, Konusu ve Önemi	38
2.2. Tebliğ Edilecek Belgeler	40
2.2.1. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler	41
2.3. Tebliğ Yapılacak Kişiler	42
2.3.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ	42
2.3.1.1. Gerçek Kişinin İkametgâhında veya İşyerinde Tebliğ	43
2.3.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ	45
2.3.1.3. Umumi Vekile Tebliğ.....	47
2.3.2. Tüzel Kişilere Tebligat	48
2.3.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ	49
2.3.2.2. Kamu Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ.....	53
2.3.2.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklara Yapılacak Tebliğ	53
2.4. Tebliğ Usulleri.....	54
2.4.1. Posta Yoluyla ve Memur Eliyle Tebliğ.....	54
2.4.1.1. Kapalı Zarf Esası	57
2.4.1.2. Bilinen Adreslere Tebliğ.....	59
2.4.1.3. Tebliğ Evrakının Teslimi	64
2.4.2. İlan Yoluyla Tebliğ.....	72
2.4.2.1. Tebliğin İlan Yolu ile Yapılacağı Durumlar.....	73
2.4.2.2. İlan Yolu ile Tebliğe Usul ve İlanın Neticeleri	75

2.4.3. Dairede ve Komisyonda Tebliğ.....	77
2.4.4. Yurt Dışında Tebliğ.....	78
2.4.5. Elektronik Ortamda Tebliğ.....	79
2.4.5.1. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler.....	81
2.4.5.2. Bildirim Yükümlülüğü ve Elektronik Tebligat Adresi Edinme	82
2.4.5.3. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi	84
2.5. Tebliğ Edilen Belgede Hata	86
2.5.1. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları	86
2.5.2. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları	87
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	90
7201 SAYILI TEBLİGAT KANUNU HÜKÜMLERİ İLE 213 SAYILI VERGİ USUL	
KANUNU'NUN KARŞILAŞTIRILMASI.....	90
3.1. Tebligat Kanunu'nun Uygulama Alanı	90
3.2. Tebligat Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun İlişkisi.....	91
3.3. Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun Karşılaştırılması.....	92
3.3.1. Tebliğ Edilecek Belgeler Açısından Karşılaştırma	92
3.3.2. Tebliğ Yapacak Makam Açısından Karşılaştırma.....	93
3.3.3. Tebliğ Yapılacak Kişiler Açısından Karşılaştırma.....	95
3.3.4. Tebliğ Usulleri Açısından Karşılaştırma	98
3.3.4.1. Posta Vasıtasıyla ve Memur Eliyle Tebliğ	98
3.3.4.2. Elektronik Ortamda Tebliğ.....	100
3.3.4.3. Bilinen Adres Kavramı	101
3.3.4.4. Muhatabın Geçici Olarak Başka Yere Gitmesi	103
3.3.4.5. İlanen Tebliğin Yapılması	104
SONUÇ.....	106
KAYNAKÇA	109

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
CMUK	:	Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu (mülga)
E.	:	Esas
HUMK	:	Hukuk Usul Muhakemeleri Kanunu
İYUK	:	İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	:	Karar
m./md.	:	Madde
MÖHUK	:	Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun
PTT	:	T.C. Posta ve Telgraf Teşkilat Anonim Şirketi
S.	:	Sayı
Teb. K./TK	:	Tebliğat Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

TEBLİGAT KAVRAMI VE TEBLİGATIN KAYNAKLARI İLE HUKUKİ DÜZENLEMELER

Hukuki işlemin geçerlilik kazanması, yapılan işlemin ilgisine tebliğ edilmesi ile gerçekleşir. Özellikle tek taraflı olarak yapılan idari işlemlerin ilgisine bildirilmesi yasal hakları kullanma açısından son derece önemlidir.

Tebliğat bir usul işlemidir. Kanunda belirtilen usule uyulması zorunludur. Bu bağlamda 7201 sayılı Tebliğat Kanunu genel hükümleri ortaya koymaktadır. Kanun koyucu mali tebliğatlar açısından ayrı bir düzenleme getirmiştir. Vergi dairesi tarafından yapılan tebliğlerin 7201 sayılı Tebliğat Kanunu'ndan ayrı olarak, özel kanun olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da düzenlenmesi bu önemden kaynaklanmaktadır.

Bu bağlamda yapmış olduğumuz çalışmada tebliğin hukuki anlamda önemini ön plana alarak 7201 sayılı Tebliğat Kanunu'nun genel kavramları ve hükümleri çerçevesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre mali tebliğat konusu açıklanmaya çalışılacaktır. Çalışma içeriğinde Tebliğat Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun mali tebliğat ile ilgili hükümleri verilecek, her iki kanun açısından benzerlikler ve farklılıklar ele alınacaktır. Ayrıca mali tebliğat açısından Tebliğat Kanunu'nun genel hükümlerinin hangi durumlarda uygulanacağı belirtilecektir. Bu nedenle gerekli açıklamaların yapılmasında dipnotlarda içtihatlarla geniş yer verilmiştir.

Bu konuyu tez konusu olarak belirlememizdeki amaç, tebliğat konusunda ülkemizdeki tek yetkili kurum olan T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.'de görev yapmakta olduğumdan, tebliğat işlemlerinin ayrı bir ilgi alanı oluşturmasından kaynaklanmaktadır. Çalışmamızda, Kurumumuzun bizlere katmış olduğu tebliğatın kabulünden, ayırım-sevk ve dağıtımına kadar geçen süreçle ilgili teorik ve pratik bilgilerin yanında, Tebliğat Hukuku bağlamında hukuki bilgiler kazanmanın işin daha doğru bir şekilde yapılması sağlayacağından bu konu seçilmiştir.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmamızın birinci bölümünde, 7201 sayılı Tebliğat Kanun genel hükümleri çerçevesinde, tebliğat hukuku açısından genel kavramlara, tebliğatın önemine ve 7201 sayılı Tebliğat Kanunu uygulamalarına yer verilmiştir. Bu nedenle, tebliğatın yapılmasında ülkemizde tek yetkili kurum olan T.C. Posta ve Telgraf

Teşkilatı A.Ş.’nin uygulama ile ilgili genel tebliğ ve yazılarına ve Yargıtay kararlarına geniş yer verilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Vergi Usul Kanunu’nda tebliğ, tebliğ usulleri, vergi tebliği ile ilgili kavramlar ve hatalı tebligat konuları üzerinde ayrıntılı olarak durulmuştur. Bu doğrultuda, 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun dikkate alınmıştır. Güncel mevzuat değişiklikleri dikkate alınarak çalışma oluşturulmuştur.

Çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde ise, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çeşitli açılarda karşılaştırılmıştır. Her iki kanunun benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır

1.1. Tebligatın Tanımı

Tebligat kavramı iki açıdan tanımlanabilir. Kelime anlamı ve hukuki anlamı ile tebligatı ayrı ayrı açıklamak gerekir.

1.1.1. Etimolojik Tanımı

Arapça kökenli bir kelime olan tebliğ kelime “Bel-le-ğa” fiil kökünden tef’il kalıbına sokularak türetilmiş bir kelime olup Arapça ’da “*bir şeyin ulaştığı, yetiştiği, yeterli olduğu ve maksadına kavuştuğu*” anlamında kullanılmaktadır¹. Tebliğ kelimesinin Türkçe anlamı ise, bildirme, haber verme ve bildiri anlamlarına gelmektedir².

Tebligat kelimesi, tebliğ kelimesinin çoğulu olup, sözlük anlamı itibari ile bir bilgi veya haberin ilgili kimseye bildirilmesi ve bu hususun yazılı olarak bir belge ile tespit edilmesidir³. Türk Dil Kurumu tarafından tebligat kelimesi, “*yazılı olarak açıklama ve bu açıklamanın yapıldığı kağıt, ihbarname*” anlamına gelen “*bildirim*” olarak tanımlanmıştır⁴.

¹ Yüce, Mehmet/ Çelik, Muhammed, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi, 1. Basım, 2017, s. 1.

² Türk Dil Kurumu Resmi İnternet Sayfası, (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59d91d3d63dc46.96973322,
(Erişim Tarihi: 15.12.2017).

³ Ruhi, Canan/ Ruhi, Ahmet Cemal, Tebligat Hukuku: En Son Yargıtay İçtihatlarıyla, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 9. Basım, 2017, s. 17.

⁴ Türk Dil Kurumu Resmi İnternet Sayfası, (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59d923b3aa3e31.71350687,
(Erişim Tarihi: 15.12.2017).

1.1.2. Hukuki Tanımı

Hukuki anlamda tebligat kavramı için pek çok tanımlamayla karşılaşmak mümkündür.

“*Tebliğ (tebligat), hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya muhatabı adına kanunen yetkili şahıslara yazılı olarak bildirim ve bu bildirim yapıldığının kanunda belgelendirilmesidir*”. Kısaca bildirim ve belgelendirme işlemi olarak tanımlanabilir⁵.

Tebliğat, hukuki işlemin, ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makam tarafından yapılan, kanun ve yöntemine uygun bir biçimde yazıyla veya ilanla bildirim işlemidir⁶. Tebligatı, şartları Kanunda belirtilen “*belgeli teslimat*” olarak da tanımlamak mümkündür⁷.

Bir diğer tanıma göre hukuki anlamı ile tebligat yani hukuki bildirimler, kendilerine hukuki sonuçlar bağlanmış olan, muhatabını bir takım hukuki sorumluluklar, yükümlülükler ve yaptırımlar (müeyyideler) ile karşı karşıya bırakan bildirimlerdir⁸.

Günümüzde tebligat, tek bir anlamı ile bir bildirim olarak kabul edilemez. Çünkü tebligat, muhatabına veya muhatabı adına yetkili kişilere imza karşılığında teslim edilmesi hedeflenen nitelikli bir hukuki işlemidir⁹. Doktrine göre tebligat, dava teorisi açısından ve esas itibarıyla “*tevsik işlemi*” olarak tanımlanmış olup, bildirme ve bunun belgelendirmesi işlemi olarak kabul edilir¹⁰.

Tebliğat, usul ve yöntemi Tebligat Kanunu’nda belirlenen resmi bir işlemdir. Örneğin kişinin eşine, ailesine, arkadaşına ve dostlarına mektup yazarak iletmesi ve bunun PTT işletmesiyle ilgisine verilmesi içeriğinde bir bildirim bulundursa da bunun resmi bir niteliği bulunmamaktadır. Tebligat Kanunu’nda belirtilen merciiler, şartlar ve kurallar dışında resmi anlamda tebligat işlemi yapılması söz değildir¹¹.

Açıklanması gereken bir diğer kavram ise, genel tebliğ kavramıdır. Türk hukukunun yazılı kaynakları arasında yer alan genel tebliğler bakanlıklar tarafından kanunların uygulanmasına açıklık getirmek ve yön vermek amacıyla çıkarılmaktadır. Genel tebliğler

⁵ Muşul, Timuçin, Tebligat Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, 6. Basım, 2017, s. 45.

⁶ Erbay, Ayhan, Tebligat İşlemleri Ders Kitabı: Dağıtım, Ankara, PTT Genel Müdürlüğü Eğitim Yayınları, 2006, s. 1.

⁷ Akcan, Recep/ Albayrak, Hakan, Tebligat Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 3. Basım, 2016, s. 24.

⁸ Erdem B. Bahadır, Türk Milletlerarası Usul Hukukunda Tebligat, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1992. 1. Basım., s. 5.

⁹ Ruhi/ Ruhi, a.g.e. s. 17.

¹⁰ Bilgen, Mahmut, Tebligat Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, 1. Basım, s. 1.

¹¹ Hanağası, Emel/ Özekes, Muhammed, Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku, Ed. Doğan Gökbel, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2015, 1. Basım, s. 99.

daha çok vergi kanunları açısından ülke çapındaki uygulamalarda birliğin sağlanması amacıyla çıkarılan tebliğlerdir.

Tebliğat ve genel tebliğ arasındaki fark ise şu şekilde açıklanabilir. Genel tebliğler; ülke genelindeki tüm ilgililerine hitap eden, bağlayıcı bir hukuk kuralı özelliği taşıyan, kanunların nasıl uygulanacağını açıklayan genel düzenlemelerdir. Tebliğat ise, daha çok muhatabını ilgilendiren, ilgisine hukuki sorumluluk veya müeyyideler getiren, subjektif nitelikli hukuki işlemlerin bildirilmesi ve bildirim belgelendirilmesini amaçlayan usul işlemidir¹².

1.1.3. Tebliğatın Unsurları

Bir hukuki işlemin tebliğat olarak nitelendirilebilmesi için, iki unsura¹³ ihtiyaç vardır. Bu unsurlar, kanunda öngörüldüğü şekilde; yazılı bildirim ve belgelendirme. Bu iki unsurun veya birinin mevcut olmaması halinde, tebliğat usulsüz değil, yokluğu söz konusudur. Bu iki unsur mevcut olmakla beraber kanuna uygun değilse, usulsüz tebliğ var demektir¹⁴. Tebliğin usulüne uygun olması için kanunda öngörülen şekilde yapılması gerekir¹⁵.

¹² Yüce/ Çelik, a.g.e., s.12 ve 13.

¹³ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi'nin 26.04.2016 tarihli bir kararına göre; "Tebliğat, bilgilendirme yanında, belgelendirme özelliği de bulunan bir usûli işlem. Tebliğ ile ilgili Tebliğat Kanunu ve Tüzük hükümleri şeklindedir. Bu nedenle, tebligata ilişkin yasal hükümlerin gözden uzak tutulmaması ve uygulanması zorunludur." Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, 26.04.2016, 2014/11695 E., 2016/5094 K., (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb>, (Erişim Tarihi: 01.11.2017).

¹⁴ a) Tebliğat usulüne uygun olmayan tebliğler, davalının savunma hakkını kısıtlar. Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin, 25.10.2017 Tarih ve E. 2017/5972, K. 2017/14614 Sayılı Kararı. b) "Dava dilekçesine ilişkin mazbatada tebligattan haberdar edilen kişi sadece imzadan imtina etme hakkına sahipken isim vermekten de imtina etmiş ise bu durumda usulsüz tebliğat söz konusudur. Usulsüz tebliğ halinde, davalının savunma hakkı kısıtlanmış olur. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin, 24.10.2017 Tarih ve E. 2016/6239, K. 2017/11546 Sayılı Kararı.

¹⁵ a) Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 26.11.2015 tarihli kararından; "... Söz konusu tebligatta muhatabın adreste bulunmadığını, işte olduğunu beyan eden yöneticinin imzasının alınmadığı gibi imzadan imtina durumu da saptanmamıştır. Tebligatta yer alan "sözlü beyanı" ifadesi, imzadan imtina edilip edilmediğinin belirtilmemiş olması karşısında tebliğatı usulüne uygun hale getirmemektedir. Bu hali ile tebliğ işlemi 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu'nun 21/1 ve 23/7. maddeleri ile Tebliğat Yönetmeliğinin 30 ve 34. maddeleri hükümlerine uygun yapılmamış olmakla usulsüzdür..." Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, 26.11.2015, 2015/17796 E., 2015/29532 K., (Çevrimiçi) <http://khyk.kazancihukuk.com>, (Erişim Tarihi: 03.11.2017). b) "Tebliğat Kanunu'nun 20, 21 ve özellikle Tüzüğü'nün 28. maddesi uyarınca, muhatap veya muhatap adına tebliğ yapılabilecek olanlardan hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz iseler tebliğ memurunun, adreste bulunmama sebebini bilmesi muhtemel komşu, yönetici, kapıcı, muhtar, ihtiyar kurulu, zabıta amir ve memurlarından tahkik ederek, beyanlarını tebliğ tutanağına yazıp imzalatması, imzadan çekinmeleri halinde de bu durumu yazarak imzalaması gerekir. Gösterilen şekil geçerlilik koşuludur (YHGK'nun 29.12.1993 tarihli 1993/18-778-876 sayılı kararı)". Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin, 23.10.2017 Tarih ve E. 2016/6250, K. 2017/11485 Sayılı Kararı.

Tebliğat; **“bilgilendirme”**¹⁶ ve **“belgelendirme”**¹⁷ özelliği bulunan bir usul işlemidir. Nitekim Yargıtay 1. Hukuk Dairesi'nin 23.06.2016 tarihinde vermiş olduğu bir kararda, Tebliğat Kanunu'nun ve Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerinin şekli olduğu vurgulanmış, bu sebeple tebliğata ilişkin kanuni hükümlere uyulmasının zorunlu olduğu açıklanmıştır¹⁸.

Gerek tebliğ işlemi ve gerekse tebliğ tarihi, Kanun ve yönetmelikte emredilen şekillerde tevsik ve dolayısıyla ispat olunabilir. Bu nedenden dolayı tebliğatın yapılması sırasın mutlaka tebliğat usulünün göz ardı edilmemesi ve usule uyulması gerekir¹⁹.

Tebliğatın en kısa sürede muhatabına ulaştırılması temel amaç iken, tebliğatın muhatabının bilgilendirilmesi ve bu konuda bildirim belgeye bağlanması da konusunu oluşturur²⁰.

Tebliğe konu olan hukuki işleme ilişkin evrakın muhatabına veya onun adına tebliği almaya yetkili olan kimselere fiziken teslim edilmesi; böylelikle bu hukuki işlemle ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve sonucunda bu hususların belgelendirilmesi ile temel fonksiyonlar yerine getirilmiş olmaktadır. Bir tebliğ işleminin hukuka uygunluğu ve güvenceli olup olmadığı söz edilen fonksiyonları gerçekleştirmesi itibarıyla değerlendirilir. Belirtilen üç

¹⁶ “Tebliğat Kanunu ve Tebliğat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, tebliğ belgesindeki işlemin aksinin iddia edilmesi halinde bu hususun tahkik şeklini ve yöntemini göstermemiştir. Bu durumda, hâkim, her somut olayın özelliğini, cereyan şeklini, gerçekleşen maddi olguları en ufak ayrıntılarına kadar göz önünde bulundurup iddiayı araştırmalıdır”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 27.02.2017 Tarih ve E. 2016/25317, K. 2017/2734 Sayılı Kararı.

¹⁷ **a)** “Belgeleme işlemi, devamı işlemleri belirlemesi yanında muamelenin doğru olup olmadığına karar verilmesi yönünden yardımcı olacak ve tebliği isteyen makam ve hâkimin denetimini sağlayacaktır. Tebliğat Kanunu'nun 21/1. maddesine göre yapılan tebliğatlarda tebliğ tarihi, maddenin son cümlesinde açıkça belirtildiği üzere, iki numaralı fişin, yani ihbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarihtir. Tebliğ tarihinin bu şekilde belirlenmesi ve geçerli sayılabilmesi, tebliğ memurunun yukarıda açıklanan araştırmayı mutlaka yapmasına ve belgelemesine bağlıdır”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 06.11.2017 Tarih ve E: 2016/22178, K: 2017/13679 Sayılı Kararı. **b)** “Tebliğatın bilgilendirme özelliği yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemidir. 7201 sayılı Tebliğat Kanunu ve Yönetmeliğinin amacı da tebliğin muhatabına ulaşması konusu ile ilgili olarak kişilerin bilgilendirilmesi ve bunun belgeye bağlanmasıdır”. Yargıtay 6. Hukuk Dairesi, 10.03.2016 Tarihli, 2015/6042 E., 2016/1870 K., (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017). **c)** “Tebliğ mazbatası kaybolmuş ise, tebliğatın nasıl yapıldığının tebliğat dağıtım merkezinden resmi yazı ile sorulması ve gerekir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 01.03.2017 Tarih ve E. 2016/25092, K. 2017/2941 Sayılı Kararı.

¹⁸ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi'nin 23.06.2016 tarih, 2014/18710 E., 2016/7573 K. (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 10.12.2017)

¹⁹ Kaçak, Nazif, Tebliğat Hukuku Şerhi: Açıklamalı ve İçtihatlı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2011, 2. Basım, s. 14.

²⁰ Ercan, İsmail, Avukatlar ve Hakimler İçin Medeni Usul Hukuku: Özel Hukuk Yargısı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015, 3. Basım, s.157.

fonksiyon, kuşkusuz hukuk güvenliğinin ve adil yargılanma hakkının²¹ sağlanmasına hizmet etmektedir²².

1.2. Tebligatın Amacı ve Önemi

1.2.1. Tebligatın Amacı

Tebligatın amacı hukuki işlemlerin, hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan muhatabının bilgilendirilmesi ve bu bilgilendirmenin belgelendirilmesidir²³.

Tebligatın en temel amacı, haberdar etmek yani öğrenmeyi sağlamaktır. Hakkında açılan davayı öğrenmek, idarece leh ve aleyhe işlem tesisini haber almak, bildirimle öğrenmek tebligat sayesinde mümkün olur ki, işte bunda sonra açılan davaya savunma getirilir, işleme idari itiraz veya yargı yoluna başvurulur²⁴.

Tebligat mevzuatının temel amacı ise, tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması, konusu ile ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanmasıdır²⁵. Davanın veya muhatap hakkındaki hukuki birçok işlemin geçerli olması veya hüküm ifade edebilmesi için tebliğ edilmesi, yani muhatap tarafından öğrenilebilmesi için ona bildirilmesi gerekir²⁶.

1.2.2. Tebligatın Önemi

Tebliğ işlemi, birçok açıdan öneme sahiptir. Zira tebligat ile ortaya çıkacak hukuki sonuçlar, ancak, tebliğ olarak nitelendirilebilecek hukuki bir işlemin var olması ve bu tebliğ işleminin Kanunda açıklandığı şekilde usulüne uygun bir şekilde yapılması halinde doğacaktır. Ayrıca tebliğ konusunda yapılacak hatalar, işlerin uzamasına, gereksiz zaman ve masraf israfına yol açabileceği gibi, hakkında kaybına da sebebiyet verebilir²⁷.

²¹ “Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile **adil yargılanma** hakkına sahiptir.” T.C. Anayasası’nın 36. Maddesi.

²² Varol, Asaf/ Baştürk, İhsan, “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, 2015, S. 1, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/2012yayin/dergi/ankara-barosu-dergisi/ankara-barosu-dergisi2015-1.html>, (Erişim Tarihi: 17.11.2017). s. 263.

²³ Tepedelenli, Murat, "Vergi Hukukunda Tebligat", (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2015, s.15.

²⁴ Kaçak, a.g.e., s. 5.

²⁵ Ercan, a.g.e. s. 157.

²⁶ Pekcanitez, Hakan/ Atalay, Oğuz/ Özokes, Muhammet, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 5. Baskı, 2017, s. 129.

²⁷ Muşul, a.g.e., s. 9.

Tebliğat; hukuki dinlenilme hakkı, adil yargılanma hakkı, hukuk devleti ilkesi, iddia ve savunma hakkı gibi hakların sağlanmasında en önemli araçlardan birisidir. Tebliğat işlemiyle; davalı veya muhatap, hakkındaki davadan veya hukuki işleminden haberdar olacak ve kendisini savunma imkânı bulacaktır²⁸.

Tebliğat hukuki anlamı ile iddia ve savunma hakkının önemli bir unsuru ve adil yargılanma hakkının da bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır²⁹. Tebliğat işlemi, Anayasa ile güvence altına alınmış hak arama özgürlüğünün somut araçları olan dava ve savunma hakkının³⁰ önemli bir unsuru ve bu hakların kullanılabilmesinin ve dolayısıyla adil bir hukuk düzeninin varlığından söz edilebilmesinin ön koşuludur³¹.

Davaların mümkün olan en hızlı ve en az giderle sonuçlandırılması, anayasal bir yükümlülüğünün yanında adil yargılanma hakkının da³² bir gereğidir³³. Konuya bu yönüyle bakıldığında, ülkemizdeki adalet sisteminde tebliğatların zamanında yapılmaması ve muhataplarına usulüne göre ulaştırılmaması sebebiyle ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Bu bağlamda, bir taraftan bireyler yönünden ciddi hak kayıpları ortaya çıkabilmekte, diğer

²⁸ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 31.

²⁹ Özbay, İbrahim, “6099 Sayılı Kanun ve Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik Çerçevesinde Tebliğat Hukukundaki Son Değişiklikler”, 2012. C.17, S. 1-2, (Çevrimiçi) http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/wp-content/uploads/2015/10/2012_XVI_1.7.pdf, (Erişim Tarihi: 23.10.2017), s. 115.

³⁰ “Yargılamanın sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi, her şeyden önce tarafların yargılama gününü bilmeleri ile mümkündür. ... Bu gibi durumlarda gerekli uyarıyı taşıyan çağrı kağıdının tebliğ edilmesinden ve yasaya uygun taraf teşkilinin tamamlanmasından sonra işin esasına girilmesi, kanıtlar toplanarak sonuca ulaşılması gereklidir”. Yargıtay 6. Hukuk Dairesi’nin, 10.03.2016 Tarih ve E.2015/6042, K.2016/1870 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

³¹ Erdem, a.g.e., s. 6.

³² “1982 Anayasası’nın 36. maddesine göre teminat altına alınan iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanma hakkı, hukukî dinlenilme hakkını da içermektedir. ... Bu hakka, tarafın hâkime meramını anlatma hakkı ya da iddia ve savunma hakkı da denilmektedir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 27. maddesi hükmüne göre; “(1) Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler.

(2) Bu hak;

a) Yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını,

b) Açıklama ve ispat hakkını,

c) Mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini, içerir”. Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 22.06.2016, E. 2016/6917, K. 2016/9681, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 25.06.2017).

³³ “Yapılan yargılama sırasında tanık dinletme hakkı da dâhil olmak üzere delillerin ibrazı ve değerlendirilmesi adil yargılanma hakkının unsurlarından biri olarak kabul edilen silahların eşitliği ilkesi kapsamında kabul edilmekte olup, bu hak adil yargılanma hakkının somut görünümünden biridir. ... Adil yargılanma hakkının unsurlarından olan çelişmeli yargılama ilkesi ise taraflara dava malzemesi hakkında **bilgi sahibi olma** ve yorum yapma hakkının tanınmasını ve bu nedenle tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir”. Anayasa Mahkemesi’nin İkinci Bölümünün 12.03.2015 Tarih ve Başvuru Numarası: 2013/5949 No’lu “Ahmet Türko Başvurusu” Kararı, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

yandan tebligatların zamanında gerçekleştirilmemesi nedeniyle davaların uzamasına sebep verilmektedir³⁴.

Eğer bir tarafa gereksiz bir durumda tebligat yapılması halinde, yeni bir süre başlamasına sebep olmaz ve bu tebligat ile herhangi bir hakkın da doğması söz konusu değildir³⁵.

Tebligatın, yargılamada ve idari işlemlerde, özellikle süreler ve usul işlemleri bakımından ayrı bir önemi bulunmaktadır. Zira birçok yargılama işlemi ve idari işlem bir süreye tabidir. Süre söz konusu olduğundan, sürenin ne kadar olduğu, ne zaman başladığı ne zaman bittiği önem taşır³⁶.

Tebligatın ulaştırılması ve yapılabilmesi, egemenlik alanı ve kamu gücünün bir sonucudur. Bir ülkenin vatandaşlarına tebligat yapılamaması, hem devlete olan güvenin kaybına hem de adalete olan inancın yitirilmesine sebep olabilir³⁷.

Tebligattan söz edildiğinde, şu aşamalara dikkat edilmesi gerekir: Tebligat için öncelikle tebligata esas olacak işlemi talep eden olmalıdır; usulüne uygunsuzsa bu talep üzerine ilgili merci tebligatı çıkarmalıdır. Tebligat çıkarılmasından sonra, bu tebligat yetkili merci tarafından, kanunda belirtilen yer ve zamanda, usulüne uygun olarak muhatabına ya da muhatabı yerine tebligatı almaya yetkili kimseye ulaştırılmalıdır. Bu açıklamalar dikkate alındığında, tebligatın temel aşamalarını şu şekilde sıralayabiliriz; tebligat çıkarılması talebi, tebligatı çıkaracak makamın tebliğ evrakını hazırlaması, tebligatı yapacak merci (veya kişi) tarafından tebligatın usulüne uygun şekilde yapılmasıdır³⁸.

1.3. Tebligat Mevzuatındaki Düzenlemeler

Tebligat mevzuatı Türkiye’de geniş bir düzenlemeye sahiptir. Tebligat mevzuatı daima günün şartlarına göre değişiklikler yapılmış ve adaletin sağlıklı çalışması amacıyla düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.

Tebligat Kanunu yürürlüğe girmeden önce, tebligat konusundaki düzenlemeler 18.06.1927 tarih ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 114. ila 148. maddeleri arasında düzenlenmişti. Tebligat ile ilgili özgün bir mevzuatın oluşturulması ve

³⁴ Varol/ Baştürk, a.g.e., s. 267.

³⁵ Deliduman, Seyithan, Tebligat Hukuku Bilgisi, Yetkin Yay., Ankara, 2014, 5. Baskı, s. 18.

³⁶ Hanağası/Özekes, a.g.e., s. 101.

³⁷ Kurt, Nesibe Konca, “Tebligat Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414>, (Erişim Tarihi: 25.10.2017).

³⁸ Pekcanitez,/Atalay/ Özekes, a.g.e., s. 129.

kazai, idari ve mali tebligatın düzenlemesi amacıyla 19.02.1959 tarih ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu kabul edilmiş ve yayım tarihinde altı ay sonra yürürlüğe girmiştir³⁹.

Daha sonra sırasıyla,

- 15.06.1985 tarih ve 3220 sayılı Kanun,
- 27.03.2003 tarih ve 4829 sayılı Kanun⁴⁰,
- 08.02.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun,
- 19.10.2011 tarih ve 6099 sayılı Kanun⁴¹,

ile Tebligat Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır.

³⁹ Ruhi/Ruhi, a.g.e., s. 17.

⁴⁰ "Tebligat Kanununun 6, 16, 17, 20, 21, 22, 23, 28, 34, 35, 53,54, 55, 56, 59 uncu maddeleri ile ek 1 inci maddesinde değişiklik yapılmış ve 25 inci maddesinin ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılmış ve Kanuna 25/a maddesi eklenmiştir.

Bu bağlamda Tasarıyla genel olarak;

- PTT İşletmesi memurlarının kusur ve ihmali aranmaksızın tebliğ evrakının ziyayı halinde meydana gelen masraflardan PTT İşletmesinin sorumlu olması esası getirilmiştir.

- Birlikte oturlan aile efradı ve hizmetçi dışında aynı konutta oturan diğer kişilere de tebligat yapılabilmesi imkanı getirilmiştir.

- Muhtar, ihtiyar heyeti azası ve zabıtaya tebliğ evrakını alma zorunluluğu getirilmiştir.

- Siyasi temsilcilik aracılığıyla yabancı ülkedeki Türk vatandaşlarına yapılan tebliğlerde, tebliğ evrakını almaktan kaçınan kötü niyetli kişilere karşı getirilen usulle, tebliğin yapılmış sayılacağı esası getirilmiştir.

- Adresini değiştirip yeni adresini bildirmeyen ve yeni adresi de tespit edilemeyen kişilere, evrakın bir nüshasının eski adresine ait binanın kapısına asılmasıyla tebliğ yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir.

- Kanunun daha etkin uygulanması ve cezaların caydırıcılığının artırılması amacıyla Kanundaki cezalar yükseltilmiştir". 05.03.2003 tarih ve B.02.0.KKG.0.10/101-602 1964 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Genel Gerekeşi, (Çevrimiçi) <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0533.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.10.2017).

⁴¹ "... Yukarıda belirtilen amaçları sağlamak ve ortaya çıkan sorunların önüne geçmek, bir yandan da zaman içindeki gelişmelere intibak sağlamak ve bu gelişmelerden yararlanmak üzere 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanununda bazı değişiklikler yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu değişikliklerin başında, tebligat çıkartmaya yetkili mercilerin, konuyla ilgili mevzuattaki değişikliklere paralel şekilde yeniden düzenlenmesi gelmektedir.

Uygulamada yaşanan sorunları önlemek üzere Tasarıda yer verilen en önemli değişiklik, 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununda kabul edilen "adres kayıt sistemi"nin Tebligat Kanununa intibakının sağlanmasıdır. ... Tasarıda, adres kayıt sistemi esas alınarak 7201 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde değişiklik yapılmış ve yenilikler getirilmiştir. Buna uygun olarak, uygulamada sıklıkla başvuru Kanununun 10 uncu, 21 inci ve 35 inci maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle, özellikle adil yargılamadaki makul süre unsurunun gerçekleşmesine önemli katkı sağlanacak, diğer yandan da tebligatın güvenli bir adrese yapılması imkânı doğacaktır.

Tasarıdaki diğer bir değişiklik ve yenilik ise kural olarak ihtiyarî şekilde elektronik yolla tebligat imkânının getirilmesi ve bununla bağlantılı olarak klasik ilânen tebligat yanında elektronik ilânen tebligatın da kabul edilmesidir.

Yurt dışındaki Türk vatandaşlarına yapılacak tebligatta da daha basit ve kolay bir yol kabul edilmiş ve bu yönde değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Ayrıca, Tasarıda uygulamada yerleşmiş olan ancak tam olarak kanunî temeli bulunmayan, mahkeme, savcılık veya icra kalemlerinde yapılan doğrudan tebligatla ilgili kanunî düzenleme yapılmakta ve bu tebligatın usulü belirtilmektedir". 6099 Sayılı Kanun Genel Gerekeşi (Bkz. Tebligat Kanunu ile Adli Sicil Kanununun Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Kahramanmaraş Milletvekili Veysi Kaynak'ın; Tebligat Kanunu ile Karayolları Trafik Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu - 1/742, 2/546; TBMM, Dönem: 23, Yasama Yılı: 4, S. Sayısı: 474), (Çevrimiçi)

http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrlstate=1bqxtq4jdp_144&pkanunlarno=76667&pkanunnumarasi=6099, (Erişim Tarihi: 28.10.2017).

Tebliğat Kanunu'nda çok sayıda değişiklik yaşanmıştır. 11.01.2012 tarihli 6099 sayılı Kanun ile 7201 sayılı Tebliğat Kanunu'nun 60. maddesine getirilen düzenleme ile “Tebliğat Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmelik” çıkarılmasına karar verilmiş, ayrıca 16.07.2012 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla “Tebliğat Tüzüğü'nün Kaldırılmasına Dair Tüzük” çıkarılmıştır.

Tebliğatın uygulanması usulü, Tebliğat Kanunu ve Tebliğat Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ve PTT A.Ş. Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan Tebliğat İşletme Usul ve Esasları ile genel ve detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler tebliğat konusunda genel hükümlerdir.

Genel hükümlerin yanında ayrıca uygulanması gereken öncelikli hükümler bulunmaktadır. Yurtiçi tebliğatta, bazı hükümler tebliğat konusunda önceliklidir. 7201 sayılı Tebliğat Kanunu asıl kaynak olmasına rağmen; İcra İflas Kanunu (İİK. m. 21 ve m. 57), Vergi Usul Kanunu (m. 93 ve devamı) gibi bazı kanunlardaki düzenlemeler Tebliğat Kanunu ile birlikte uygulanmaktadır. Özel hükümle ifade bulan düzenlemelerde tebliğat konusunda öncelikle özel kanun hükmünün uygulanması gerekir. Özel düzenlemelerde, tebliğat konusunda hüküm bulunamaması halinde, çözüm Tebliğat Kanunu ve ona bağlı bulunan düzenlemelerde aranmaktadır⁴².

Tebliğat hukukunun kaynakları açısından bakıldığında pek çok düzenleme bulunmaktadır. Tebliğat Kanunu ve Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, Tebliğat İşletme Usul ve Esasları, Elektronik Tebliğat Yönetmeliği, Çek Kanunu, Posta Hizmetleri Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kamulaştırma Kanunu, Gümrük Kanunu ile yüksek mahkeme kararları ve T.C. PTT A.Ş. Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan genelgeler de tebliğat hukuku açısından başvurulması gereken kaynaklardır⁴³.

Tebliğat yargılama gücünün bir simgesidir. Bu sebeple Türk mahkemeleri yargılama gücünü sadece Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde kullanabilir. Yurt dışında bulunan bir kişiye doğrudan tebliğat yapılması mümkün değildir. Yurt dışına yapılacak tebliğat açısından öncelikle, tebliğat yapılacak ülke ile herhangi bir anlaşmanın veya çok taraflı bir sözleşmenin varlığına bakılır. Ülkeler arası anlaşmalar, uluslararası ikili veya çok taraflı sözleşmeler yurt dışı tebliğat açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda gerek ülkeler arasındaki anlaşmalar gerekse de ikili veya çok taraflı sözleşmeler tebliğat hukuku kaynakları arasındadır⁴⁴.

⁴² Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 35.

⁴³ Deliduman, a.g.e., s. 22.

⁴⁴ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 84.

1.4. Tebligat Çıkarmaya Yetkili Merciler

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun "Tebligatın Yapılması"⁴⁵ kenar başlıklı 1. maddesi; "Kazai merciler"⁴⁶, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar⁴⁷ ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dahil tüm tebligat bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü⁴⁸ veya memur vasıtasıyla yapılır." şeklindedir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki; tebligat çıkarmak ülkenin egemenliğinin bir göstergesi olduğundan, tebligat düzenleme ve tebligat çıkarabilme yetkisi, ancak kanunda belirtilen mercilerce yapılabilir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda tadililik ilkesi benimsenerek tebligat

⁴⁵ "... Tebligat Kanununun 1 inci maddesi, önceki hükme paralel şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenlemenin amacı, tebligat çıkartılabilecek mercilerin kapsamının genişletilmesi değil, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kabul edilen yeni terminolojiye uyum sağlamaktır. Bu bağlamda, 5018 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine göre merkezi yönetim kapsamında kabul edilen ve anılan Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tebligat çıkarmaya yetkili kurumlar olarak kabul edilmiştir. Kanunun 1 inci maddesinde tebligatın hangi usullerle yapılacağı da genel olarak belirtilmiştir. Bugüne kadar tebligat, posta idaresi veya memur vasıtasıyla yapılmaktadır. Ancak, Kanuna eklenen "Elektronik tebligat" başlıklı 7/a maddesiyle, elektronik yolla tebligat yapılması yöntemi de kabul edildiğinden, bu değişikliğe uyum sağlamak ve bu yeni tebligat usulüne temel oluşturmak üzere, hükümler arasında bir boşluğa sebebiyet vermemek için, elektronik ortamda tebligat da ayrıca belirtilmiştir". 6099 Sayılı Kanun 1. Madde Gereğesi (Bkz. Tebligat Kanunu ile Adli Sicil Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Kahramanmaraş Milletvekili Veysi Kaynak'ın; Tebligat Kanunu ile Karayolları Trafik Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu -1/742, 2/546; TBMM, Dönem: 23, Yasama Yılı: 4, S. Sayısı: 474), (Çevrimiçi) http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrlstate=1bqxtq4jdp_144&pkanunlarno=76667&pkanunnumarasi=6099, (Erişim Tarihi: 28.11.2017).

⁴⁶ "Kazai Merciler (Yargı Mercileri); Yargısal Kat, Yargı Organı, Mahkeme", (Çevrimiçi)

<http://www.hukukmedeniyeti.org/kazai-merci/nedir/>, (Erişim Tarihi: 01.10.2017).

⁴⁷ "Kanunda hangi mercilerin tebligat çıkarabileceği belirtilmekte olup, anılan maddede avukatların tebligat çıkarabileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bununla birlikte anılan Tebligat Kanununun "Vekillerin Yekdiğerine Tebligat Yapması" başlıklı 38 inci maddesinde "Vekil vasıtasıyla takip edilen davalarda, vekiller makbuz mukabilinde yekdiğerine **tebligat yapabilirler**" hükmü ile, Avukatlık Kanununun 56/4 üncü maddesinde "Avukatlar, vekalet aldıkları işlerde, ilgili yargı mercii aracılığı ile ve bu yargı merciiinin tebligat konusunda bir kararı olmaksızın, diğer tarafa adli kağıt ve belge **tebliğ edebilirler**. Tebliğ edilen kağıt ve belgelerin birer nüshası, gerekli harç, vergi ve resim ödenmek şartıyla, ilgili yargı merciiinin dosyasına konur." hükmü yer almakta olup, anılan maddelerle iki Kanunda da avukatların karşı tarafa ne şekilde tebligat çıkarabileceği hususu düzenlenmiştir.

Bu bakımdan avukatların Kanun metninde yer aldığı şekilde yani vekalet almış olmak, gönderilecek belgenin adli kağıt ve belge niteliğinde olması ile sadece karşı tarafa yapabildiği kaydıyla tebligat yapabileceği hususunun kabulü gerekmektedir." T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin 22.09.2014 ve 19223 Sayılı Tebligat Konulu Yazısı.

⁴⁸ 09.05.2013 tarihinde kabul edilen 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ile Türkiye Cumhuriyeti Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, Türkiye Cumhuriyeti Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi adıyla anonim şirket tüzel kişiliğine dönüşmüştür.

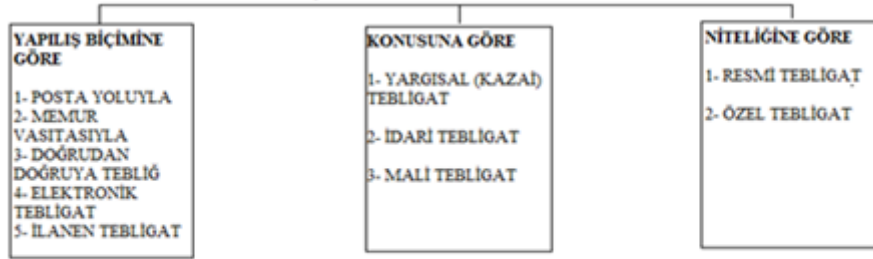
çıkarmaya yetkili kurumlar sayılmıştır⁴⁹. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu değiştirebileceğinden, hangi kurumun tebligat çıkarmaya yetkili olduğuna en son düzenlemelerle gelen hükümlere bakarak belirlemek gerekir⁵⁰.

Tebligat Kanunu'nun 1. maddesinde kapsam dışı bırakılan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak tebligat ise, Tebligat Kanunu hükümlerine göre değil, durumun gereğine göre Posta Hizmetleri Kanunu uyarınca yapılabilecektir⁵¹.

1.5. Tebligat Usulleri

7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine tabi bir tebligat;

1. Tebligatı çıkaran merci,
2. Tebligatın bir vasıta (aracı) ile yapılıp yapılmaması,
3. Tebligatın yapılacağı muhatabın gerçek veya tüzel kişi olması,
4. Tebligatın Tebligat Kanunu'nun diğer hükümleri uyarınca veya ilanen yapılması gibi, çeşitli açılardan ayrılması mümkündür⁵².



Şekil 1. Tebligat Usulleri

1.5.1. Yapılış Biçimine Göre Tebligat

1.5.1.1. Posta Yoluyla Tebligat

⁴⁹ “Bununla birlikte 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ekli cetvelde bulunan Kurum ve Kuruluşların merkez teşkilatının yanı sıra bölge müdürlüğü, il müdürlüğü vb. isimler altında taşra teşkilatı olarak görev yapan birimlerinin bağlı oldukları birim adına ve kanunen görevleri arasında sayılan hususlarda yaptıkları işlemler ile ilgili olarak tebligat çıkarmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

7201 sayılı Tebligat Kanununun 1 inci maddesinde genel olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ibaresi yerine sayma yöntemiyle sadece barolar ve noterler kapsam dahilinde ifade edildiği ve anılan kanunun “Diğer kanunlardaki atıflar” başlıklı 61 inci maddesinde ise tebligat hükümlerinin uygulanması koşulunun sadece diğer kanunların 7201 sayılı Kanuna atıf yapmasına bağlı olduğu görülmektedir”. T. C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin 22.08.2014 ve 17542 Sayılı “Tebligat Çıkarmaya Yetkili Merciiiler” Konulu Yazısı.

⁵⁰ Özbay, a.g.e., s. 119.

⁵¹ Muşul, Timuçin, Medeni Usul Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, 3. Basım, s. 201.

⁵² Muşul, Timuçin, İcra ve İflas Hukuku Esasları, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, 5. Basım, s. 105.

Tebliğatlar, kural olarak Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından yapılır⁵³. Türkiye’de tebligat memur vasıtası ile tebligat hariç olmak üzere, kurum olarak sadece T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. vasıtası ile yapılabilir. Kısaca günümüzde T.C. PTT A.Ş.⁵⁴ tekel durumundadır⁵⁵. Bu konuda 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu’nun “Posta Tekeli” başlıklı 6. maddesinin (b) bendinde, “ 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun elektronik tebliğe ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 7201 sayılı Kanun ve diğer kanunlar kapsamındaki elektronik ortam dâhil her türlü tebligatın kabulü, toplanması, işlenmesi, sevki, dağıtımı ve teslimi” şeklinde ifadesini bulmaktadır.

Uygulama, en çok PTT aracılığıyla tebligat işlemi yapılmaktadır. Toplumda ve hukukçular arasında, tebligatın, PTT aracılığıyla gerçekleştirildiği yönünde bir kanı vardır. Ancak, tebligatın nasıl yapılacağı hususunda mevzuatın böyle bir üstünlük verdiği söylenemez⁵⁶.

Tebliğatın sadece PTT tarafından yapılacağı kuralı, 15.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3220 sayılı Kanunla 7201 sayılı Tebligat Kanununda yapılan değişiklikten önce söz konusuydu⁵⁷.

Değişiklikten önce Tebligat Kanunu’nun 1. maddesi şu şekildeydi.

“Tebliğatın PTT vasıtasıyla yapılması

Madde 1- *Kazai merciler, umumi ve mülhak bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak biçimle tebligat, bu kanun hükümleri dairesinde Posta, Telgraf ve Telefon işletmesi vasıtasıyla yapılır*”.⁵⁸

⁵³ Ercan, a.g.e., s. 158.

⁵⁴ “**Tebliğatın yapılması ilkeleri**

Madde 5- (1) *Bu Usul ve Esasların 2 inci maddesinde belirtilenler tarafından yapılacak tüm tebliğler (adli ve vergi) bu Usul ve Esaslarda belirlenen usullerle PTT aracılığıyla yapılır.*

(2) *2 inci maddede belirtilen Tebliğ evrakı çıkarmaya yetkili merciler tarafından tebligat kendi memurları aracılığıyla yaptırılabilir. Bu durumda, PTT’nin herhangi bir sorumluluğu yoktur*”. T.C. PTT A.Ş. Tebligat İşletme Usul ve Esasları.

⁵⁵ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., 26.

⁵⁶ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 47.

⁵⁷ Diğer ülkelerden farklı olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde tebliğ işlemleri özel bir şirket tarafından yapılmaktadır. Bu konuda Amerika Birleşik Devletleri, Lahey Özel Hukuk Konferansı Daimî Bürosuna yapmış olduğu 15.04.2003 tarihli bildirimde; 1965 tarihli Lahey Tebligat Sözleşmesinin 2-6. maddeleri çerçevesinde Amerika Birleşik Devletleri Merkezî Otoritesinin tebligat konusundaki sorumluluğunu Process Forwarding International adlı şirkete devretmiş olduğunu ve uygulamanın 01/06/2003 tarihinden itibaren beş yıl süre ile devam edeceğini bildirmiştir. Kısaca PFI olarak adlandırılan söz konusu tebligat firmasının işlem yapacağı bölgeler; ABD, Guam, Amerikan Samoa Adası, Porto Riko, ABD Virgin Adaları ve Kuzey Mariana Adaları olarak belirtilmiştir. Tebliğ işleminin PFI şirketine sabit tutar olan 95 ABD Doları ödeme yapılarak işlem gerçekleştirilmektedir. Devletlere Göre Tebligat İşlemlerinde Uygulanacak Esaslar, <http://www.hukukmedeniyeti.org/haber/14617/devletlere-gore-tebligat-islemlerinde-uygulanacak/>, (Erişim Tarihi: 15.02.2018).

⁵⁸ Muşul, Tebligat Hukuku, s. 82.

Kanuni düzenleme yapılmış olsa da uygulamaya şu an için yansımamış, eskiden olduğu gibi Posta ve Telgraf Teşkilatı vasıtasıyla ağırlıklı olarak tebligat yapılmaya devam etmektedir. Memurların tebligat hukuku açısından yeterli bilgiye sahip olmaması nedeni ile memur eliyle yapılan tebligatların çoğunun usulsüz olduğu görülmüştür⁵⁹.

PTT tarafından yaptırılacak tebligatlarda ek hizmet işaretleri⁶⁰ ile tebligat yaptırılabilir. Nitekim bu konu da Tebligat Kanunu'nun 7. maddesinde düzenleme bulunmaktadır. Buna göre Tebligat Kanunu'nda şu şekilde ifade bulunmaktadır; *“Tebligat uçakla veya **postada** kullanılan diğer seri veya hususi vasıtalarla veya muhtelif işaretli telgraflarla da yaptırılabilir”*.

PTT tarafından yapılan tebliğlerde, PTT'nin yetkilendirmiş olduğu tebliğ memurları tarafından tebliğler yapılabilir. Bu konuda 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda net bir ifade yer almamaktadır. T.C. PTT A.Ş. Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nda tebliğ memuru; PTT tarafından tebliğ evrakını teslim etmekle görevlendirilen personel, şeklinde tanımlanmıştır.

Burada tartışma konusu olan husus tebliğ memurunun PTT tarafından istihdam edilen taşeron firma elemanları tarafından tebliğ yapılıp yapılamayacağıdır. Yukarıda da ifade edildiği gibi, Kanun'da net bir ifade yer almamakla birlikte, Tebligat Kanunu'nun 52. maddesi; *“Bu Kanunun tatbikinde vazifeli bulunan memur ve hizmetliler ile mahalle, köy muhtar ve ihtiyar heyeti ve meclisi azaları işledikleri suçlar ile kendilerine karşı işlenen suçlardan dolayı, Türk Ceza Kanununun kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır”* şeklinde ifade bulmuştur. Nitekim burada, tebliğ işlemi ile ilgili görevlendirilen memurun, herhangi bir usulsüz işlemi sonucunda cezalandırılması, Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ilişkin hükümlerine göre yapılacağı açıklanmıştır. Bu hükümden tebliğ görevlisinin de kamu görevlisi olması gerektiği, yani taşeron firma

⁵⁹ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., s. 26.

⁶⁰ **“Uçak, telgraf ve diğer seri veya özel vasıtalarla tebligat**

Madde 22- (1) Tebligat, çıkaran merciler tarafından uçak, telgraf veya Hızlı Tebligat ek hizmetli olarak yaptırılabilir.

(2) Tebliğin bu ek hizmetlerden hangisiyle yapılacağı ilgilinin talebi üzerine veya resen, mahkeme başkanı, hakim veya tebliği yaptıracak diğer merciler tarafından kararlaştırılır. Hangi ek hizmetle gönderileceğinin tebliğ evrakı üzerinde gösterilmesi gerekir.

Telgrafla tebliğ evrakının kabulü ve iletimi

Madde 23- (1) Tebligatın çıkaran merci tarafından telgraf olarak gönderilmek istenmesi halinde; evrakı düzenleyen merciin ad ve adresi; muhatabın adı, soyadı ve adresi ile tebliği çıkaran merciin mührü ve imzasının tebliğ evrakı üzerinde ve Yönetmeliğe ekli 8 nolu tevdi listesinde bulunup bulunmadığı, telgrafın türü (normal ve acele) incelenir. Kabul işyerinde, tebliğ evrakı üzerindeki çıkaran merci bilgileri, muhataba ait kimlik, adres bilgileri, tebligatın kapsamı ve kaydedilmesi gereken diğer bilgiler (adresin MERNİS adresi olduğu gibi) telgraf otomasyon sistemine eksiksiz olarak girilir. Telgraf tebliği evrakına sistemden numara verilir.

(3) Mali tebligat telgrafla kabul edilemez”. 02.02.2015 Tarihli, PTT Tebligat İşletme Usul ve Esasları.

elemanlarının değil, ancak PTT'nin resmi tebliğ memurları tarafından işlem tesis edilebileceği sonucu çıkarılmaktadır.

1.5.1.2. Memur Vasıtasıyla Tebligat

Mahkemeler, resen (kendiliğinden) veya talep halinde işin mahiyetine göre, kendi memurları vasıtasıyla tebligat yapılmasına karar verebilir⁶¹. Yani Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. tarafından yapılması gereken tebligatlar memur vasıtasıyla da yapılabilir⁶².

Tebligat Kanunu'nun 2. maddesinde tebligatın memur vasıtasıyla yapılması şu şekilde ifade edilmiştir; *“Diğer kanunlarda özel hüküm bulunması halinde veya tehirinde zarar umulan işlerde veya aynı yerde bulunan 1 inci maddede yazılı daire ve müesseseler arasında veya bu daire ve müesseselerde bulunan şahıslara yapılacak tebligat, kendi memurları veya mahalli mülkiye amirinin emriyle zabıta vasıtasıyla yaptırılır”*.

Tebligat Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasında, tebligatın memur vasıtasıyla yaptırılmasının gerekli olduğu haller düzenlenmiştir. Tebligat Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasında sayılan hallerde memur vasıtasıyla tebligat ihtiyari değil, zorunludur. Yani tebliğ çıkaracak merciin bu konuda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Kanunun bu maddesine uymayarak PTT vasıtasıyla tebliğ yapılması halinde, kanunun gereği yerine getirilmediği için usulsüz tebliğden söz edilir.

İstisnai durumlar şu şekilde sıralanabilir:

1. Diğer kanunlarda, tebliğin memur vasıtasıyla yaptırılmasını öngören bir hüküm mevcutsa⁶³,
2. Tebligatın memur vasıtasıyla yapılmaması halinde gecikme yaşanacağı ve bu gecikmenin zarar sebep olacağı durumda,
3. Yapılacak tebligatın Tebligat Kanunu hükümlerine tabi olduğu Tebligat Kanunu'nda belirtilen daire ve müesseseler;
 - a) Aynı yerde buldukları takdirde, bunlar arasında yapılacak tebligat veya

⁶¹ Kuru, Baki, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 8. Basım, 2017, s. 609.

⁶² Ercan, a.g.e., s. 158.

⁶³ “5233 sayılı Terör ve Terörle Mücadeleden Doğan Zararların Karşılansın Hakkında Kanunun 16. maddesinde; bu Kanun gereğince yapılacak tebligatlar hakkında 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı; ancak, tebligatın memur vasıtası ile yapılmasının esas olduğu hükmüne yer verilmiştir.” Danıştay 15. Dairesi'nin, 05.10.2016 Tarih ve E.2016/3548, K.2016/4739 Sayılı Kararı, 12.10.2016 tarih ve 2016/6622 E., 2016/4853 K., (Çevrimiçi) <http://khyk.kazancihukuk.com>, (Erişim Tarihi: 03.10.2017).

- b) Bu daire ve müesseselerde bulunan şahıslara yapacakları tebligat, kendi memurları ya da mahalli mülki amirinin emri üzerinde zabıta (kolluk kuvveti) vasıtasıyla yaptırılır⁶⁴.

Tebliğat Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen şartlardan birinin gerçekleşmesi halinde bu maddenin uygulanması için yeterlidir⁶⁵.

Tebliğat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 5. maddesinde ise; “*Memur vasıtasıyla tebligat yaptırılmasını gerektiren sebep tebligat evrakında gösterilir. Kolluk vasıtasıyla tebligat yaptırılabilmesi için, tebliği çıkaran merciin, sebebini de belirtmek suretiyle mahalli mülki idare amirine müracaat etmesi gerekir. Mahalli mülki idare amirinin emri olmadan kolluğa gönderilen tebliğ evrakı gönderen mercie iade edilir*” memur vasıtasıyla tebligat uygulanması nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

1.5.1.3. Doğrudan Tebligat

Tebliğat Kanunu bazı hallerde, herhangi bir aracı koymadan tebliğ yapılmasına imkân sağlamıştır. Böylelikle, tebliğ işlemi daha kolaylaştırılmış ve basitleştirilmiştir. Aşağıda sayılan hallerde doğrudan tebligat yapılabilir;

- Duruşma esnasında, davaya ilişkin belgelerin ilgililere verilmesi tebliğ hükmündedir (Teb. K. m.36).
- Yine duruşma esnasında, davaya bakan avukatın sekreteri veya stajyerlerine, bir sonraki duruşma gününün bildirilmesi tebliğ niteliğindedir (Teb. K. m. 37).
- Avukatlar, takip ettikleri davalarda, makbuz karşılığı tebliğ çıkarabilirler (Teb. K. m. 38).
- Mahkeme kararı olmaksızın diğer tarafa adli kağıt veya belge tebliğ edebilirler (Av. K. m. 56/4)⁶⁶.

1.5.1.4. Elektronik Tebligat

19.01.2011 tarihinde 6099 sayılı “Tebliğat Kanunu ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu'nun 2. maddesi⁶⁷ ve sonradan eklenen “Elektronik tebligat” başlıklı 7/a maddesi⁶⁸ ile elektronik tebligat hukukumuzda girmiştir⁶⁹.

⁶⁴ Muşul, Tebligat Hukuku, s. 84.

⁶⁵ Ruh/ Ruhi, a.g.e., s. 32.

⁶⁶ Hanağası/ Özekeş, a.g.e., s.105.

Elektronik Tebligat (e-tebligat), Tebligat Kanunu'nda belirlenen tebligat çıkarmaya yetkili merciler tarafından elektronik ortamda hazırlanan tebligatların e- Tebligat Yönetmeliğine uygun olarak değiştirilemez ve inkar edilemez bir şekilde kayıtlı elektronik posta⁷⁰ (PTT KEP) yoluyla alıcılara iletilmesidir⁷¹.

E-tebligat, bilgisayar yazılımı (software; logiciel) ortamında yazılı evrakın, yani telekopinin (e-copy; télécopie), internet üzerinden, e-posta (e-mail) yoluyla iletilmesidir. Yönetmelik taslağında, e-tebligat mesajı, “tebliğ edilecek içerik veya diğer ekli dokümanlardan oluşan tebligat mesajının tümünün gönderici tarafından güvenli elektronik imza ile imzalanmış halini” ifade etmektedir (ETYT. m. 3/1-f)⁷².

Elektronik tebligatın yapılmasına dair usul ve esaslar, Elektronik Tebligat Yönetmeliği⁷³ ile düzenlenmiştir. Elektronik Tebligat Yönetmeliği, 28533 sayılı ve 19.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik, 11.20.1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesine dayanılarak hazırlanmıştır (E-Teb. Yön. m. 2)⁷⁴. Ayrıca elektronik tebligat için gerekli olan Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) için 25.08.2011 tarih ve 28036 sayılı Resmi Gazete ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır.

⁶⁷ “Kanunun 1 inci maddesinde tebligatın hangi usullerle yapılacağı genel olarak belirtilmiştir. Bugüne kadar tebligat, posta idaresi veya memur vasıtasıyla yapılmaktadır. Ancak, Kanuna eklenen “ Elektronik tebligat” başlıklı 7/a maddesiyle, elektronik yolla tebligat yapılması yöntemi de kabul edildiğinden, bu değişikliğe uyum sağlamak ve bu yeni tebligat usulüne temel oluşturmak üzere, hükümler arasında bir boşluğa sebebiyet vermemek için, elektronik ortamda yapılacak tebligat da ayrıca belirtilmiştir”. 6099 Sayılı Kanun 1. Madde ile Değişik Tebligat Kanunu 1. Maddesinin Gereçesi.

⁶⁸ “... elektronik iletişim, klasik iletişim yöntemlere göre çok daha süratli ve çok daha az maliyetli bir iletişim yoludur. Bu yeni iletişim fırsatı, İtalya, İspanya ve Avusturya gibi bazı gelişmiş ülkelerde erken fark edilmiş ve yargı alanındaki tebligatın elektronik yolla yapılması için bazı yeni düzenlemelere ve uygulamalara gidilmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak e-adalet konusunda örnek gösterilen ülkemizde de elektronik tebligat müessesesinin uygulamasına bu madde vasıtasıyla başlanacaktır”. 6099 Sayılı Kanun'un 2. Madde ile Eklenen Tebligat Kanunu'nun 7/a Maddesinin Gereçesi.

⁶⁹ Acar, Ayşe Ece, “Elektronik Tebligat”, (Çevrimiçi)

<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/5000207386/5000176046>, (Erişim Tar.: 08.08.2017).

⁷⁰ “Kayıtlı elektronik posta (KEP): Elektronik iletilerin, gönderimi ve teslimatı da dâhil olmak üzere kullanımına ilişkin olarak hukukî delil sağlayan, elektronik postanın nitelikli şekli”. 28.08.2011 tarih ve 28036 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/08/20110825-7.htm>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

⁷¹ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., s. 61.

⁷² Tüzüner, Özlem, “Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi”, (Çevrimiçi)

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:6zCe41dmcgJ:www.ankarabaru.org.tr/siteler/ankarabaru/tekmakale/2011-4/2011-4-6.pdf+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>, (Erişim Tarihi: 27.11.2017).

⁷³ “Bu Yönetmeliğin uygulanmasında aşağıdaki ilkeler göz önüne alınır:

a) Bilgi güvenliğinin sağlanması, b) Kişisel verilerin korunması, c) Birlikte çalışabilirlik, ç) Hizmet kalitesinin sağlanması, d) Uluslararası standartların sağlanması”.

⁷⁴ Acar, a.g.e. s. 162.

Elektronik tebligat, Tebligat Kanunu ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği gereğince; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için zorunludur⁷⁵. Ancak, belirtilen bu şirketlere zorunlu bir sebeple elektronik tebligat yapılamaması halinde, aynı tebliğ evrakında müteakip tebligatların klasik olarak yapılacağı belirtilerek, elektronik tebligat dışında diğer usullerle tebligat yapılabilir. Gerçek kişiler ve diğer tüzel kişiler için, elektronik tebligattan yararlanmak isteğe bağlıdır.

Elektronik tebligat ile ilgili yasal düzenleme yapılmıştır. Ancak sermaye şirketlerine elektronik tebligat uygulaması zorunluluğu 19.01.2013 getirilmesine rağmen uygulama henüz uygulamaya geçilmemiştir. Şimdilik elektronik tebligat adresi bildirmiş olan bankalara ve kişilere yapılmaktadır.

01.01.2018 tarihinde itibaren Türkiye’de faaliyette bulunan 47 bankanın elektronik tebligat adresi UYAP sistemine eklendiğinden, müzekkere, haciz ihbarnamesi veya tebliğ edilen diğer evraklar elektronik tebligat sistemi üzerinden yapılmaktadır.

Kep adresi üzerinden tebligat yapılması için öncelikle posta masrafının yatırılması ve gönderilecek evrakın hazırlanması gerekmektedir. Bu işlemler yapıldıktan sonra, UYAP ekranındaki “Tebligat Zarf/Davetiyesi” ekranından “Dosyada Taraf Olmayan Kurum Ekle” butonu seçilerek bankalardan hangisine tebligat yapılacağı belirlenir. Kurum seçildikten sonra, tebliğ edilecek evrak seçilir ve Zarf/Davetiye Hazırla butonu ile tebligat hazırlanır. Hazırlanan e-tebligat sistem üzerinden PTT Sistemine gönderilir buradan da alıcı kurumun Kep adresine iletilir.

E-tebligat teşkil eden e-postanın muhatabın elektronik adresine ulaştığı günden itibaren beşinci gündür. E-postanın muhatabın elektronik adresine düştüğü günden itibaren altıncı gün, tebliğ tarihinden itibaren işleyen sair sürelerin sayılmaya başlandığı ilk gündür⁷⁶.

Tebligat çıkarmaya yetkili merciler, elektronik tebligat mesajını, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü’ne iletirler. Kendisine elektronik tebligat mesajı ulaşan Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, bu mesajı zaman damgasıyla ilişkilendirerek şirketin

⁷⁵ “Değinen Yasayla eklenen 7/A maddesinin birinci fıkrasına göre, tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilecektir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrası gereğince, anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunluluğu getirilmiş, elektronik yolla tebligatın haklı bir sebeple yapılamaması hâlinde, bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılacağı öngörülmüştür. Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır”. Yargıtay 7. Hukuk Dairesi’nin, 19.01.2016 Tarih ve E.2015/42810, K.2016/239 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017) ve Danıştay 9. Hukuk Dairesi’nin, 01.12.2016 Tarih, E.2015/5984, K.2016/21340, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 20.11.2017).

⁷⁶ Tüzüner, a.g.e., s. 146.

elektronik tebligat adresine; şirket diğer bir hizmet sağlayıcıdan⁷⁷ elektronik tebligat adresi almış ise, bu hizmet sağlayıcının sunucusuna iletir. Kendisine elektronik tebligat mesajı ulaşan diğer hizmet sağlayıcıları da bu mesajı zaman damgasıyla ilişkilendirerek şirketin elektronik tebligat adresine iletirler⁷⁸. Olay kayıtları günde en az bir defa olmak üzere zaman damgası eklenerek güvenli elektronik imzayla imzalanır ve erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanır.

1.5.1.5. İlanen Tebligat

Muhatabın kendisine tebligat yapılamıyor, tebliğ memuru tarafından adresi tespit edilemiyor ve adres kayıt sisteminde de bir (yerleşim yeri) adresi bulunmuyorsa, adresinin tespiti için tebligatı çıkaran merci tarafından adres araştırması yapılır. Yapılan araştırmalara rağmen muhatabın adresinin tespit edilememesi halinde muhatabın adresi meçhul (bilinmiyor) sayılır ve muhataba tebligat ilan yolu ile yapılır⁷⁹. İlan yolu ile tebligat, yukarıdaki usuller izlendikten sonra, tebligatta başvurulacak son çaredir⁸⁰.

Tebliğat Kanunu 28. maddesinde, *“Adresi meçhul olanlara tebligat ilanen yapılır. Yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılamayan ve ikametgahı, meskeni veya işyeri de bulunamayan kimsenin adresi meçhul sayılır. Adresin meçhul olması halinde keyfiyet tebliğ memuru tarafından mahalle veya köy muhtarına şerh verdirilmek suretiyle tespit edilir.(Değişik ikinci cümle: 19.3.2003-4829/9 md.) Bununla beraber tebliği çıkaran merci, muhatabın adresini resmi veya hususi müessese ve dairelerden gerekli gördüklerine sorar ve zabıta vasıtasıyla tahkik ve tespit ettirir. Yabancı memleketlerde oturanlara ilanen tebligat yapılmasını icap ettiren ahvalde tebliği çıkaran merci, tebliğ olunacak evrak ile ilan*

⁷⁷ Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yetkilendirilen 8 adet KEPHS bulunmaktadır. Bunlar; Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş., TNB Kayıtlı Elektronik Posta Hizmet Sağlayıcılığı ve Ticaret A.Ş., TÜRKKEP Kayıtlı Elektronik Posta Hizmet Sağlayıcılığı ve Ticaret A.Ş., INTERTECH Bilgi İşlem ve Pazarlama A.Ş., EFİNANS Elektronik Ticaret ve Bilişim Hizmetleri A.Ş., KEPKUR Yazılım Bilişim Kayıtlı Elektronik Posta Hizmetleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., F.I.T. Bilgi İşlem Sistemleri Servisleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., Mikro Yazılımevi Yazılım Hizmetleri Bilgisayar Sanayi ve Ticaret A.Ş., Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.btk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/KEP-Kayitli-Elektronik-Posta-Hizmet-Saglayicilar>, (Erişim Tarihi: 16.08.2017).

⁷⁸ Altaş, Soner, “Kayıtlı Elektronik Posta(KEP) Edinmeye Şirketlere Ceza Verilir Mi?”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/135malicozum/008_Soner_ALTA%C5%9E_.pdf, (Erişim Tarihi: 08.11.2017).

⁷⁹“Tebliğat Yasasının 28. maddesine göre bu şekil tebligat ancak adresi meçhul olanlara yapılır. Adı geçen davalıların adresi tapu, vergi ve nüfus kayıtları üzerinden, ayrıca haricen zabıta vasıtasıyla araştırılıp saptanmadan ve belgelere bağlanmak suretiyle tespit ettirilmeden ilanen tebligat yapılması geçersizdir”. Yargıtay 18. Hukuk Dairesi’nin, 16.06.2016 Tarih ve E.2015/12527, K.2016/9678 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017).

⁸⁰ Kuru, a.g.e., s. 612.

suretlerini yabancı memlekette bulunan kimsenin malum adresine ayrıca iadeli taahhütlü mektupla gönderir ve posta makbuzunu dosyasına koyar.” şeklinde ilanen tebligat ifadesini bulmaktadır.

Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliği'nin 48. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında ise, “Bu Yönetmelik hükümleri uyarınca kendisine tebligat yapılamayan, tebliğ memuru tarafından adresi tespit edilemeyen, adres kayıt sisteminde de yerleşim yeri adresi bulunmayan kişinin adresinin tespiti için tebligatı çıkaran merci tarafından adres araştırması yapılır.

Tebligatı çıkaran merci, muhatabın adresini öncelikle resmi veya özel kurum ve dairelerden, bunlardan sonuç alınamadığı takdirde kolluk vasıtasıyla araştırabilir ve tespit ettirebilir. Yapılan araştırmalara rağmen muhatabın adresinin tespit edilememesi halinde adres meçhul sayılır.” ifade edilmektedir.

İlanen tebligatta, muhataba fiili bir tebligat yapılamamaktadır. Muhatabın tebligatın içeriğinden haberdar olduğu farazi ve teorik bir durumdur. Adres kayıt sisteminden⁸¹ sonra ilanen tebligatın uygulama alanı daraltılmıştır. Adres kayıt sisteminde adresi olan muhatap meçhul sayılamayacak, dolayısıyla ilanen tebligat yapılamayacaktır⁸². Adres kayıt sisteminde muhatabın bir adresi mevcut olduğu takdirde adresin meçhul sayılması ve adres araştırması yapılması mümkün değildir⁸³. O halde 6099 sayılı düzenleme⁸⁴ ile Tebligat Kanunu'nun 28. maddesi hükmünün tatbik sahası daraltılmış olup, ancak istisnai hallerde uygulanabilecektir⁸⁵.

Tüzel kişilerin adreslerinin, bir sicil veya resmi kayıtla belirli olması nedeniyle meçhul sayılması düşünülemez. Bu nedenle kural olarak tüzel kişilere ilanen tebligat yapılamaz. Daha önce tebligat yapılmamış olsa bile, tüzel kişiler bakımından resmi kayıtlardaki adresleri esas

⁸¹ “Adres Kayıt Sistemi; Türk vatandaşları ve Türkiye’de yaşayan yerleşik yabancıların yerleşim yeri ve diğer adres bilgilerinin elektronik ortamda merkezi bir yapı içerisinde güncel olarak tutulması ve adres konusundaki dağınıklığa son verilmesini sağlayan önemli bir e- devlet projesidir.” (Çevrimiçi) <https://adres.nvi.gov.tr/Home>, (Erişim Tarihi: 24.12.2017).

⁸² Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 56.

⁸³ “7201 sayılı Kanun’un 28. maddesi uyarınca; gerekli araştırmalardan sonra muhatabın adresinin tespit edilememesi halinde ilanen tebligat yapılacaktır. İlanen tebligat, başvurulacak son çaredir. Yeterli inceleme ve soruşturmayı kapsamayan adres araştırması ile yetinilerek, adresin meçhul olduğunun kabulü ve sonuçta tebligatın ilanen yapılması, savunma hakkını kısıtlayan önemli bir usul hatasıdır”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin, 09.10.2017 Tarih ve E.2017/6970, K.2017/12105 Sayılı Kararı.

⁸⁴ “... Muhatabın adres kayıt sisteminde bir adresi bulunmuyorsa, bu durumda ancak o zaman adresi meçhul sayılarak, 28 inci maddedeki araştırmanın ardından ilanen tebligat yapılacaktır. Yeni düzenlemeyle birlikte adres kayıt sisteminde bir adres mevcut olduğu sürece, adresin meçhul sayılması ve adres araştırması yapılması mümkün değildir. Bu sebeple 28 inci madde hükmünün uygulanması oldukça istisnai kullanılabilir bir hal alacaktır.” 6099 Sayılı Kanunun 3. Maddesinde Belirtilen Gerekçe.

⁸⁵ Muşul, İcra ve İflas, s. 121.

alınır. Ancak tüzel kişinin resmi kayıtlarda tescilli adresi bulunmadığı takdirde ilan tebligat yapılması gerekir⁸⁶.

İlan yoluyla tebligatın nerede ve nasıl yapılması gerektiği ve içeriğinde nelerin olacağı Tebligat Kanunu ve Yönetmeliği'nde ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir⁸⁷. İlan kendisine tebliğ yapılacak kişinin en güvenilir bir şekilde öğrenmesini sağlayabilecek ve varsa tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayımlanan bir gazetede ve elektronik ortamda Basın İlan Kurumu vasıtasıyla yapılır. Muhatabın en güvenilir bir şekilde öğrenmesini sağlayabileceği umulan gazete, tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayımlanan bir gazete ise, ayrıca bir diğer gazete ile ilan yapılmaz⁸⁸.

6099 sayılı Kanunla değişik Tebligat Kanunu 29. maddesinin 1. fıkrası hükmüne ilişkin yeni düzenleme şu şekildedir:

“İlan suretiyle tebliğ, tebliği çıkaran merciin mucip sebep beyanıyla vereceği karar üzerine aşağıdaki şekilde yapılır.

İlan alakalının ıtılama en emin bir şekilde vasıl olacağı umulan ve varsa tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde intişar eden birer gazetede ve ayrıca elektronik ortamda yapılır.”

İlanan tebligat, en son çare olarak ve araştırmalara rağmen muhataba ulaşamama ihtimaline karşı düzenlenmiştir. Elektronik ortamda yapılacak ilan tebligattan haberdar olma ihtimali, klasik yöntemlerle yapılan ilan tebligata göre çok yüksektir. Bir kimsenin her gazeteyi okuması ya da her ilana bakması mümkün değildir; ancak bir arama motorundan veya ilgili elektronik resmi ilan ortamına⁸⁹ girerek ilan tebligatı öğrenmesi mümkündür.

⁸⁶ Ercan, a.g.e., s. 176.

⁸⁷ Pekcanitez/ Atalay/ Özkes, a.g.e., s. 135.

⁸⁸ Hanağası/ Özkes, a.g.e., s. 134.

⁸⁹ 1. “T.C. KULU ASLİYE CEZA MAHKEMESİ'NDEN İLAN DUYURU

21/10/2015 tarih ve 2015/55 E., 2015/ 670 K., Suç: Basit Yaralama, Sanık Kimliği: S*** Ü*** Konya İli Kulu İlçesi *** köyü nüfusuna kayıtlı *** ve ***dan olma */*/**** doğumlu.

Sanık S*** Ü*** aleyhine açılan Basit Yaralama davasında verilen kararı gereği gereğinde; ... Sanığın kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı hapis cezasının mahkumiyet kanuni sonucu olarak TCK 53/ a,b,c,d,e maddeleri uygulandığı dair karar verildiği ve tebligata yarar adresi bilinmediğinden ve tüm aramalara rağmen bulunamadığından ilan tebliğine karar verilmiş olup, 7201 sayılı Tebligat Kanununun 28, 20 maddeleri gereğince karar özetinin Resmi Gazetede ilan tebliği , aynı Kanunun 31. Maddesi uyarınca ilanın yayım tarihinden itibaren 15 gün sonra tebliğ edilmiş sayılacağı, bu tarihten itibaren 7 gün içerisinde Mahkememize gönderilmek üzere Asliye Ceza Mahkemelerine temyiz dilekçesi vermek suretiyle Mahkememizin kararına karşı temyiz yolu açık olmak üzere ilan tebliğ olunur”. (Çevrimiçi) www.bik.gov.tr, İlan Sayı Numarası: 359073, (Erişim Tarihi: 20.08.2017).

2. “İÇİŞLERİ BAKANLIĞINDAN

4483 sayılı Yasa'ya göre Bakanlık Makamınca verilen 12.06.2017 tarih ve 128 sayılı “soruşturma izni verilmesine/ verilmemesine” dair karar tüm aramalara rağmen ; hakkında ön inceleme yapılanlardan A. B.'ye tebliğ olunamamıştır. 7201 sayılı Tebligat Kanununun 28, 29, ve 30. maddeleri hükümlerine göre muhataplarına ilan tebliğ olunur”. (Çevrimiçi) <https://ilan.gov.tr/yazdir-detay-tebligat-ve-duyurular-kurumsal-tebligat-ve->

Böylelikle yeni düzenlemenin, ilgilinin kendisine yapılan tebligatı daha kolay olarak öğrenebilmesinin yanı sıra, hukuki dinlenilme hakkının gerçekleşmesi bakımından isabetli olduğu söylenebilir⁹⁰.

İlanen tebligat usulü Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 92. maddesinde açıklanmıştır. “... *Tebliğ olunacak evrak ve ilan sureti bir ay süreyle tebliği çıkararak mercide herkesin kolayca görebileceği bir yere asılır.*

Merci, gerekirse, ikinci defa ilan yapılmasına karar verebilir. ... İki ilan arasındaki süre bir haftadan az olamaz. İkinci ilan, gerekiyorsa yabancı ülke gazeteleriyle de yaptırılabilir.

Adresi yabancı ülkelerde bulunanlara ilan yoluyla tebliğ yapılmasını gerektiren hallerde, tebliği çıkararak merci, tebliğ olunacak evrak ile ilan suretlerini yabancı ülkede bulunan kişinin bilinen son adresine, ayrıca, iadeli taahhütlü mektupla gönderilir ve posta makbuzunu dosyasında saklar.

İlan, tebliği çıkararak merci tarafından yayımlattırılır.

İlanda, ilgililerin ad ve soyadları, işleri, yerleşim yeri veya adresleri, tebliğ olunacak evrakın içeriğinin özeti, sebebi, ilanın hangi merciden verildiği, ilan daveti gerektiriyorsa nerede ve ne için, hangi gün ve saatte hazır bulunacağı hususlarına yer verilir.

İlan yoluyla tebliğ, son ilan tarihinden itibaren yedi gün sonra yapılmış sayılır”.

Yabancı bir devlette ilan tebligatının muhataba nasıl yapılacağı ya da adresi tespit edilemeyenlere ilan suretlerinin nasıl gönderileceği hususlarında detaylı bir açıklama bulunmamaktadır⁹¹.

[duyurular-i-%CC%87dari-ceza-tebliginin-ilanen-duyurusu-...](#), İlan Sayı Numarası: ILN00651668, (Erişim Tarihi: 22.08.2017).

3. “T.C. KARS SULH HUKUK MAHKEMESİ'NDEN İLANEN DUYURU

Sayı: 2016/386 Esas, 17/04/2016 tarih. Davacılar vekili Av. Fatih Kamil Erkoç Kars ili Merkez İstasyon Mahallesi Meşrutiyet Caddesi 182 ada 54 parsel sayılı taşınmazda ortaklığın giderilmesi dava açmış olup davanın duruşması 13/09/2017 tarihine bırakılmış, dava konusu taşınmazların hissedarı N... ve G...oğlu, 27/09/... doğumlu S... C... 'ye yapılan araştırmada aktif bir adresinin belirlenemediği anlaşıldığından davalıya “ ilan tarihinden itibaren 2 hafta içinde cevap vermesi veya bu süre içerisinde ilk itirazlarını bulunması, cevap vermesi çok zor veyahut imkansız olduğu takdirde yine 2 hafta içerisinde mahkemeye başvurması halinde bir defaya mahsus olmak ve 2 haftayı geçmemek üzere ek bir süre verileceği , cevap vermediği takdirde ilk itirazları ileri süremeyeceği ve dava dilekçesinde ileri sürülen vakıaları inkar etmiş sayılacağı” hususu 7201 sayılı Tebligat Kanununun 28. ve devamı uyarınca ilan tebliğ olunur”. (Çevrimiçi) <https://ilan.gov.tr/yazdir-detay-tebligat-ve-duyurular-adli-i-%CC%87lan-ve-tebligatlar-ortakligin-giderilmesi-davasina-iliskin-ilanen-tebligat-305012.html>, İlan Sayı Numarası: ILN00590666, (Erişim Tarihi: 22.08.2017).

⁹⁰ Özbay, a.g.e., s. 148.

⁹¹ Bozdağ, Gonca Gülfem, “1965 Tarihli Lahey Sözleşmesi Bakımından Tebligat Kanunu'na İlişkin Bazı Sorunlar”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX, Y. 2016, Sa. 2, s. 269.

1.5.2. Konusuna Göre Tebligat

1.5.2.1. Kazai (Yargısal) Tebligat

Tebligat Kanunu hükümlerine tabi, adli ve idari yargı mercilerince yapılan tebligatlardır.

1.5.2.2. İdari Tebligat

Kazai ve vergi tebliğ evrakı dışında kalan tebliğ, idari tebligattır.

Gümrük ve tekel işlemlerinde, kendi kanunlarına göre imkân verilmesi durumunda, işlemin yapıldığı yerdeki ilgiliye tebligat, kendi memurları aracılığıyla yapılmaktadır⁹².

1.5.2.3. Mali Tebligat

Tebligat Kanunu 50. ve 51. maddelerinde düzenlenmiştir. Nitekim söz konusu maddeye göre;

“Divanı Muhasebat tarafından yapılacak tebligat:

Madde 50- *Divanı Muhasebatça yapılacak tebligat, tebliğ yapılan şahıslardan merkez teşkilatında vazifeli bulunanlara, bağlı oldukları daireler, bunlar haricinde kalanlara mahalli mülkiye amiri vasıtasıyla yaptırılır.*

Adresin tespit olunamaması veya tebellüğden imtina hallerinde tebligat, bu kanunun umumi hükümleri dairesinde yapılır.

Diğer mali tebligat:

Madde 51- *Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır”.*

Çalışmamızın ikinci bölümünde, konuya daha detaylı açıklama getirilecektir.

1.5.3. Niteliğine Göre Tebligat

1.5.3.1. Resmi Tebligat

Kamu tüzel kişileri ve kamu hukuku hükümlerine tabi makam ve merciler tarafından Tebligat Kanunu ve Yönetmeliğine göre yapılan tebligatlardır.

⁹² Deliduman, a.g.e., s. 50.

1.5.3.2. Özel Tebligat

Özel hukuk hükümlerine tabi kurum ve kişiler ile Tebligat Kanunu kapsamı dışında kalan ve Posta Hizmetleri Kanunu hükümlerine göre yapılan tebligatlardır. Örneğin gerçek kişiler ve ticaret ve sanayi odaları ile borsalarca doğrudan doğruya yapılan tebligat gibi⁹³.

1.6. Tebliğ Masrafı

Tebligatın ücretlendirilmesi ile ilgili 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda düzenleme bulunmaktadır. Tebligat Kanunu'nun 3. maddesinde tebliğ ücreti; *“Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğünün bu kanuna göre yapacağı işlerden dolayı alacağı ücretler, bu işletme tarafından ayrı bir tarife ile tespit ve tayin edilir”* şeklinde ifadesini bulmaktadır.

Tebligat Kanunu'nun 5. maddesinde ise; *“Tarifede yazılı PTT ücretlerini veya dördüncü madde⁹⁴ mucibince verilecek zaruri masrafları, hilafına bir hüküm bulunmadıkça tebliğin yapılmasını isteyen peşin olarak öder.*

Tebliği çıkaracak merci tarafından tayin olunan mehil içinde gerekli masrafi vermeyen, talebinden sarfınazar etmiş addolunur. Zaruri sebeplerden dolayı bu mehle riayetsizlik halinde yeni bir mehil verilir”. denilerek tebliğ masrafının ödenmemesi halinde ortaya çıkacak durum ifade edilmektedir.

“Tebliğ evrakına takse işlemi uygulanmaz.

Variş veya ara işyerlerinde ücret⁹⁵ hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş tebliğ evrakı görülmesi halinde, bunların eksik evrakları tamamlanarak muhatabına tebliği veya ileriye sevki sağlanır. Tamamlanan eksik ücret çıkış işyerinden talep edilir”.

⁹³ Ercan, a.g.e., s. 161.

⁹⁴ **“Madde 4 – (Değişik birinci fıkrası: 6.6.1985 – 3220/4 md.)** 6245 sayılı Harcırah Kanununun 49 uncu maddesine göre tazminat alan memur ve hizmetliler dışındaki memurlar vasıtasıyla, bu Kanun mucibince yaptırılacak tebligatlar için tebligat yapana verilecek zaruri masrafların miktarı kendisine tebliğ yapılacak şahsın bulunduğu yerin mesafesine nazaran her mali yılbaşında il idare heyetleri tarafından o ilin gerek merkez, gerekse bağlı ilçeleri için ayrı ayrı tespit olunur.

Yukarıdaki fıkraya göre kendilerine zaruri masraf verilen memurlara yaptıkları tebliğ dolayısıyla 6245 sayılı kanun mucibince ayrıca harcırah verilmez”.

⁹⁵“Tebligatın kabulü esnasında gişe personeli tarafından dikkat edilmesi gereken hususları belirleyen Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 76 ve Tebligat İşletme Usul ve Esaslarının 14 üncü maddeleri göz önünde bulundurularak tebliğ evrakının ücretlendirilmesi ile ilgili konulara gereken önemin gösterilmesini, eksik ücretlendirilme yapıldığının anlaşılması halinde söz konusu ücretin tamamlanmasını teminen tebliğ evrakının giren personele verilmesini, tebligata kullanılmı pul tatbik edildiğinin anlaşılması halinde durumun tutanak altına alınarak tebligatın yazı eşliğinden çıkarılan mercie iade edilmesini, Türk Ceza Kanuna göre gereken kovuşturmanın yapılmasını teminen tutanağın bir örneği ile konunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesini...” Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin, 18/08/2016 Tarih ve 18303 Sayılı Evrakına Kullanılmış Pul Tatbik Edildiğinin Anlaşılması Hakkında Genel Tebliği.

Aksine hüküm bulunmadıkça tebligat giderlerini tebliğin yapılmasını isteyen taraf peşin olarak ödemelidir. Tebliğ gideri verilen süre içinde yatırılmaz ise, talep eden kişi bu isteminden vazgeçmiş sayılır. Dava dilekçesinin karşı tarafa tebliği için gerekli olan tebliğ gideri peşin verilmemiş ve verilen makul süre içinde yatırılmamış ise, dava hakkında 6100 sayılı Kanun'un 150. maddesi uyarınca işlem yapılması gerekir⁹⁶.

Tebliğ evrakının mücbir sebepler dışında kaybolması durumunda taahhütlü gönderilerin kaybında ödenecek tazminat hükümleri gereğince işlem yapılır. Tebliği çıkaran zararından dolayı tebliğ masrafı kadar tazminatı PTT'den talep edebilir.

1.7. Tebligatın Esasları

1.7.1. Bilinen Adreste ve Muhataba Tebligat

Tebliğat, tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde yapılır. Bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığı anlaşılmaması veya tebligat yapılmaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adres olarak kabul edilir.

Tebliğat Kanunu'nun 10. maddesi⁹⁷, muhataba tebligatın nerede yapılacağı konusundaki kuralı ve istisnasını göstermektedir⁹⁸.

Kural, tebligatın doğrudan tebliğ yapılacak olan şahsın son adresinde şahsın kendisine yapılmasıdır. Ancak, kendisine tebliğ yapılacak şahsın müracaatı ya da kabulü ile kendisine tebliğ yapılacak şahsa her yerde tebliğ yapılması mümkündür⁹⁹.

Tebliğat Kanunu'nun 10. maddesi hükmünde de geçtiği şekliyle "*bilinen en son adres*" özellikli bir kavramdır. Düzenlemede kavram tanımlanmamış; lâkin tebligatın muhataba (*tebliğ yapılacak şahıs olarak*) bilinen en son adresinde yapılacağı, emredici bir

⁹⁶ Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin, 18/02/2016 Tarih ve E.2015/16025, K.2016/1922 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017).

⁹⁷ "7201 sayılı Yasa'nın 10. maddesi ile ilgili değişikliğe ilişkin kanun gerekçesinde, kişilere getirilen adres kayıt sistemi zorunluluğu ile birlikte işleyişin kolaylaştığı dile getirilmiş, ancak yapılan yeni düzenlemeyle, öncelikle yine bilinen en son adrese tebligat yapılacağı, tebligatın yapılmasını isteyen veya tebligatı çıkartan makamın bildirdiği adresin, tebligata elverişli olmadığı anlaşılmaması ya da bu adrese tebligat yapılamaması halinde, muhatabın 5490 sayılı Kanun'a göre adres kayıt sistemindeki adresinin bilinen en son adresi olarak kabul edileceği ve tebligatın buraya yapılacağı açıklanmış, değişiklik ile birlikte adres kayıt sistemi dışında başkaca adres araştırması yapılmasının gerekmeceği vurgulanmıştır". Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 12.09.2017 Tarih ve E. 2017/1280, K. 2017/10555 Sayılı Kararı.

⁹⁸ Muşul, Medeni Usul Hukuku, s. 210.

⁹⁹ Ayhan, Alanur, "Uygulama ve Teoride Tebligat Hukuku", (Çevrimiçi) <http://www.ankarabaru.org.tr/siteler/ankarabaru.org/hgdmakale/2010-2/10.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

biçimde düzenlenmiştir¹⁰⁰. Kavramın içeriğinde yer alan ibareler bakımından unsurlarına ayrılması mümkündür: Örneğin *i) adresin* ne olduğu; daha yerinde bir ifadeyle neyin –hangi ibarelerin/ne tür bilgilerin- bir adrese delalet ettiği, değinilebilecek ilk husustur. Eldeki adresin muhatabın *ii) en son/en yakın tarihli, güncel* adresi olmasının gerekmesi, tebligata yarar olmak ve esas alınmak bakımından; kavramın özünde varlığı aranan bir diğer şarttır. Sonuncusu ise *iii) söz konusu -en son- adresin aynı zamanda bilinen* bir adres olmasının gerekmesidir¹⁰¹. Bu adresin tespitinde, tebliğ isteyeninin beyanı, muhatabın veya diğer ilgililerin bildirimleri ya da mevcut belgelerden yararlanılır¹⁰².

Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 24.10.2016 tarihli kararında, “*Adreste tebligatın, gerçek veya tüzel kişinin bilinen en son adresinde yapılması gerekir. Burada kastedilen kişinin oturduğu veya çalıştığı yerdir. Asıl olan tebligatın, tebligat evrakında belirtilen adreste muhatabın kendisine yapılmasıdır. Adres niteliğinde bulunmayan yerlerde, örneğin inşaat halindeki binalarda tebligat yapılamaz. Tebligat evrakına adresin doğru ve okunaklı olarak yazılması gerekir. Bir kişinin adresinden başka bir yerde tebligat yapılabilmesi o kişinin tebligatı kabul etmesine bağlıdır. Ev adresine çıkarılan tebligatın herhangi bir nedenle*

¹⁰⁰ a) “Tebligat Kanunu'nun 21/2. maddesine göre tebligat yapılabilmesi için aynı Kanunun 10/2. maddesi gereğince muhatabın bilinen en son adresinin tebligata elverişli olmadığı anlaşılması veya tebligat yapılamaması hâlinin gerçekleşmesi gerekir. Bu hal gerçekleşikten sonra tebligatı çıkaran merci tarafından Tebligat Yönetmeliği'nin 79. maddesine uygun zarf üzerine aynı Yönetmeliğin 16/2. maddesi gereğince; “Tebligat çıkarılan adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olduğundan, tebliğ imkansızlığı durumunda tebligatın TK'nun 21/2. maddesine göre bu adrese yapılmasına dair kayıt düşülmesi zorunlu olup; tebligatı çıkaran mercii tarafından anılan şekilde şerh verilmeden salt "mernis adresi" ibaresine dayanılarak, tebliğ memuru tarafından 21/2. maddeye göre tebliğ işlemi yapılamaz”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 08.11.2017 Tarih ve E.2016/22302, K.2017/13803 Sayılı Kararı. b) “Tebligatta, borçluya yönelik araştırmanın kimden sorulmak suretiyle yapıldığının belli olmaması, beyanı alınan şahsın imzasını almadan veya imzadan imtina etmişse imtina şerhi verilmemesi ile birlikte haber verilen komşunun ismi yazılmadığından, 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 21/1. maddesi ile Tebligat Yönetmeliği'nin 30 ve 35. maddeleri hükümlerine göre usulsüzdür”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 03.07.2017 Tarih ve E. 2016/17807, K. 2017/9940 Sayılı Kararı. c) “Tebligat Yönetmeliği'nin 30. maddesinde öngörülen şekilde ve maddede belirtilen kişilere sorularak imzaları da alınmak suretiyle, imzadan çekilmeleri halinde, bu husus da belirtilerek, Tebligat Yönetmeliği'nin 35. maddesi gereğince muhatabın adreste geçici olarak bulunmama sebebi ve tevziat saatlerinden sonra geleceği “tevsik edilmeden”, Tebligat Kanunu'nun 21/1. maddesine göre yapılan tebligat işlemi geçersizdir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 05.06.2017 Tarih ve E. 2017/3706, K. 2017/8776 Sayılı Kararı. d) “Dava dilekçesi ve duruşma gününü bildiren davetiyenin tebliği işleminde, muhatabın adreste bulunmadığı tespit edilmişse de ismini vermekten kaçınan ve hangi dairede oturduğu belirlenmeyen, "en yakın komşusuna" beyanı esas alınarak mahalle muhtarlığına yapılan tebligatın usulsüz olduğunun kabulü gerekir”. Yargıtay 8. Hukuk Dairesi'nin, 18.01.2017 Tarih ve E. 2017/395, K. 2017/407 Sayılı Kararı.

¹⁰¹ Yeşilova, Bilgehan, “Tebligat Kanunu'nun 6099 S. K. ile Değişik 10/II ve 21/ II Maddesi Hükümlerinin Uygulama Alanlarının Tespiti–Bir Karar İncelemesinin Düşündürdükleri-”, (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarosu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2014-3.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.11.2017).

¹⁰² Hanağası/ Özokes, a.g.e. s. 117.

yapılamaması nedeniyle iş adresinde yapılması durumunda, tebligat geçerli kabul edilmelidir”¹⁰³.

Muhatabın kabul etmesi halinde bilinen en son adresi dışında her yerde kendisine tebligat yapılabilir. Tebliğ görevlisinin muhatabı tanımış olması, tebliğin ona caddede, sokakta, kahvede rastlaması halinde yapmasına neden teşkil etmez. Ayrıca uygulamada görülen bir aksaklığın burada dile getirilmesinde yarar görülmektedir; Tebliğ görevlisi tebliğ için bilinen en son adresine gittiği muhatabın o anda adresinde bulamamış ise, bir haber kâğıdı bırakarak adına gelen tebliği almak üzere PTT işyerine davet etmektedir ki bu yöntem, yukarıda belirtilen açıklamaların ışığında tebliğ evrakının muhatabı evrakını alması için PTT işyerine davet edilemez¹⁰⁴.

Tebliğ memuru, tebligat adresinde küçük yanlışlıklar mevcutsa ya da adreste, belirtilen yerin isminde bilinen değişiklik meydana gelmişse, bunları dikkate alıp tebliğ evrakına not düşerek tebligatı yapmalıdır; sırf bu sebeple tebligat yapılmasından imtina edilemez¹⁰⁵.

Tebliğat Kanunu’nun 10. maddenin ilk fıkrası genel kuralı tekrar etmekte, bilinen en son adresin tebliğ isteyeninin beyanına, muhatabın veya diğer ilgililerin bildirimine ya da (dosyada) mevcut bilgilerin içeriğine göre belirleneceğini düzenlemektedir. Maddenin ikinci fıkrası 2 ayrı hali tarif etmektedir¹⁰⁶:

Bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığı, tebligat çıkaran mercii tarafından tespiti durumunda, muhatabın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi¹⁰⁷ bilinen en son adres olarak kabul edilecek ve tebligat bu adrese yapılacaktır¹⁰⁸. Bu halde,

¹⁰³ Yargıtay 7. Hukuk Dairesi’nin, 24.10.2016 Tarih ve E.2016/34870, K.2016/17428 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/yeniTasarim/index.jsp>, (Erişim Tarihi: 01.12.2017).

¹⁰⁴ Erbay, a.g.e., s. 3.

¹⁰⁵ Hanağası/ Özkes, a.g.e. s. 117.

¹⁰⁶ “Tebliğat Kanunu’nun 10/2 ve 21/2. maddeleri farklı şekilde yorumlanarak, başka adresi bilinmediği gerekçesiyle muhatabın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine doğrudan doğruya 21/2. maddesine göre tebligat çıkartılması muhatabın savunma hakkını kısıtlayacağından, Anayasanın "Hak arama hürriyeti" kenar başlıklı 36. maddesine ve Tebligat Kanunu’nun yukarıda bahsi geçen hükümlerine aykırı olacaktır”. Yargıtay 14. Hukuk Dairesi’nin, 06.11.2017 Tarih ve E. 2016/17473, K. 2017/8148 Sayılı Kararı.

¹⁰⁷ “... dava dilekçesinin, tebligat zarfında davalının bilinen adresine tebliğ için gönderilmesi, şayet tebligatın yapılamaması halinde Tebligat Kanununun 10/2. maddesi uyarınca sistemdeki adresin bilinen son adres olduğu kabul edilerek buna göre tebligatın çıkarılması, bu şekilde davalıya dava dilekçesinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerektiği gözetilmeksizin hüküm kurulması hukuki dinlenilme hakkını (HMK m. 27) zedeleyen önemli bir usul hatası olup, bozmayı gerektirmiştir”. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi’nin, 29.03.2016 Tarih ve E.2016/5076 ve K.2016/6235 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/yeniTasarim/index.jsp>, (Erişim Tarihi: 01.12.2017).

¹⁰⁸ a) “Tebliği çıkaran merci tarafından, Tebligat Yönetmeliği’nin 16/2. maddesi kapsamında bir şerh verilmediği için, tebligatın TK’nun 21/1 ve Tebligat Yönetmeliği’nin 30. maddesine göre yapılması gerekirken, dağıtıcının kendiliğinden TK’nun 21/2. maddesine göre tebliği yapması kanuna aykırıdır”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin, 10.10.2017 Tarih ve E. 2017/6676, K. 2017/12192 Sayılı Kararı. b) “Tebliği çıkaran merci tarafından, Tebligat Yönetmeliği’nin 16/2. maddesi kapsamında bir şerh verilmediği için, tebligatın TK’nun 21/1 ve Tebligat Yönetmeliği’nin 30. maddesine göre yapılması gerekirken, dağıtıcının kendiliğinden TK’nun 21/2. maddesine

muhatabın bilinen en son adresi olarak kabul edilecek adrese çıkarılacak tebligat, normal yolla gönderilecektir. Başkaca adres araştırması yapılamayacaktır¹⁰⁹.

Adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine çıkartılacak tebligatın Tebligat Kanunu'nun 21. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre yapılabilmesi için, bilinen en son adrese çıkartılacak ilk tebligatın iade edilmiş olması gereklidir. Bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığı tespit edilmiş durumda da, tebligatın açık mavi zarfla ve Tebligat Kanunu'nun 21. maddesinin 2. fıkrası hükmüne¹¹⁰ göre çıkartılabilmesi, tebligatın iade edilmesi şartına bağlı olduğundan, bilinen en son adres olarak kabul edilecek olan adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine önce normal tebligat çıkartılacaktır¹¹¹.

Tebligat Kanunu'nun 21. maddesinin 2. fıkrasına göre adres kayıt sistemindeki yerleşim adresine çıkarılan tebliğler, muhatap bu adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli ayrılmış olsa dahi tebliğ evrakı o yeri muhtar, ihtiyar heyeti üyelerinden biri veya zabıta amir ya da memurlarından birisine imza karşılığında teslim edilir. Burada tebliğ memuru, muhatabın bulunmama sebebini muhtara sormuş ise burada muhtar hem bilgi verdiği için hem de tebliğ evrakını teslim aldığı için dolayı iki ayrı imza atması gerekir.

göre tebliği yapması kanuna aykırıdır". Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 10.10.2017 Tarih ve E. 2017/6676, K. 2017/12192 Sayılı Kararı.

¹⁰⁹ Tebligat Kanunu'nun 21. maddesinin 1. fıkrasına göre muhatabın bilinen en son adresine çıkarılan tebliğin, muhatabın geçici olarak bulunamaması sebebi ile yapılamaması durumunda, bilmesi muhtemel komşu, yönetici, bina görevlisi, muhtar, ihtiyar heyeti üyeleri veya kolluk kuvvetlerinden adres araştırması yapılması ve söz konusu kişilere tebliğ mazbatasının imzalatılması gerekmektedir. Ancak bu uygulama komşu, yönetici, bina yöneticisi gibi kişilerce imzalanmamakta ve böylelikle tebliğ görevlileri bu konuda zorluk yaşamaktadır. Bu sebeple tebliğ görevlileri tarafından önce 2 nolu haber kağıdı muhatabın kapısına yapıştırılmakta ve daha sonra tebliğ mazbatasına şerh yazılarak, tebliğ evrakı muhtara teslim edilmektedir. Bu konuda Tebligat Kanunu ile pratikteki uygulama arasında farklılık bulunmaktadır.

¹¹⁰ a)“Tebligat Kanunu'nun 21/2. maddesine göre tebligat yapılabilmesi için aynı Kanunun 10/2. maddesi gereğince muhatabın bilinen en son adresinin tebligata elverişli olmadığı anlaşılması veya tebligat yapılamaması hâlinin gerçekleşmesi gerekir. Bu hal gerçekleştikten sonra tebligatı çıkaran merci tarafından Tebligat Yönetmeliği'nin 79. maddesine uygun zarf üzerine aynı Yönetmeliğin 16/2. maddesi gereğince; “Tebligat çıkarılan adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olduğundan, tebliğ imkânsızlığı durumunda tebligatın TK'nun 21/2. maddesine göre bu adrese yapılması"na dair kayıt düşülmesi zorunlu olup; tebligatı çıkaran mercii tarafından anılan şekilde şerh verilmeden salt "Mernis adresi" ibaresine dayanılarak, tebliğ memuru tarafından 21/2. maddeye göre tebliğ işlemi yapılamaz". Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 08.11.2017 Tarih ve E: 2016/22302, K: 2017/13803 Sayılı Kararı. b)“Sanığın duruşmada bildirdiği adresi yerine doğrudan doğruya Mernis adresine tebligat yapılması usulsüzdür". Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin, 11.10.2017 Tarih ve E. 2016/10759, K. 2017/8062 sayılı Kararı. c)“Kapalı Ceza İnfaz Kurumunda hükümlü olan kişinin Mernis adresine yapılan tebligat usulsüzdür". Yargıtay 15. Ceza Dairesi'nin, 30.10.2017 Tarih ve E. 2017/21173, K. 2017/21727 Sayılı Kararı. d)“Sanığın Mernis adresinde oturup oturmadığı veya Mernis adresinden sürekli olarak ayrılıp ayrılmadığı tespit edilmeden doğrudan aynı Kanun'un 21/2. maddesine göre işlem yapılarak tebliğ evrakının ihtiyar heyeti azasına teslim edilmesi nedeniyle tebligatın usulsüzdür". Yargıtay 2. Ceza Dairesi'nin, 30.10.2017 Tarih ve E. 2017/3474, K. 2017/10895 Sayılı Kararı. e)“Askerde bulunan kişinin askerlik adresi yerine Mernis adresine tebligat çıkarılması usulsüzdür". Yargıtay 17. Ceza Dairesi'nin, 10.10.2017 Tarih ve E. 2015/21858, K. 2017/11436 Sayılı Kararı.

¹¹¹ Salgırtay, Teoman, “Tebligat Kanununda Yapılan Değişiklikler Ve Bir Yargıtay Kararı Işığında (Yargıtay 12. H.D. 2012 / 32459 E. – 2013 / 3328 K. S. -11.02.2013 T.) Tebligat”, Ankara Barosu Dergisi, 2013, S. 71,(Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2013-4.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.09.2017), s. 302.

Muhtara tebliğ evrakı teslim edildikten sonra muhatabın kapısına 2 nolu haber kağıdı¹¹² yapıştırılarak tebliğ işlemi tamamlanır¹¹³.

6099 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenleme ile aşağıdaki sonuçlara ulaşmak mümkündür.

Önce yine bilinen (bildirilen) en son adrese tebligat yapılacaktır. Böylelikle, muhataba daha kolay ulaşılabilecek bir adres biliniyorsa oraya tebligat yapılması imkanı açık tutulmuştur. Burada olumlu bir sonuç alınmışsa, adres kayıt sistemindeki adrese tebligat yapmaya gerek yoktur¹¹⁴.

Ancak, tebligatın yapılmasını isteyen veya tebligatı çıkartan makamın bildirdiği adresin, tebligata elverişli olmadığı anlaşılmaması ya da bu adrese tebligat yapılamaması halinde, muhatabın 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre adres kayıt sistemindeki adresi bilinen en son adresi olarak kabul edilerek, tebligat buraya yapılacaktır¹¹⁵. Böylece adres kayıt sistemindeki adres, kişinin resmi tebligat adresi olarak kabul edilmiştir¹¹⁶.

1.7.2. Vekile ve Kanuni Temsilciye Tebligat

Tebligat Kanununun 11. maddesi vekile ve kanuni temsilciye yapılacak tebligatı düzenlemiştir. Nitekim ilgili madde "*Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir. Eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise, bunlardan ilkinin yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır.*"

¹¹² 2 nolu haber kağıdının yapıya yapıştırılma usulü, tebellüğden imtina ve tebliğ imkansızlığı durumlarında da uygulanmaktadır. "Tebliğ imkansızlığı ve tebellüğden kaçınma ile adres kayıt sistemindeki adreste bulunamama halinde yapılacak işlem" başlıklı 31/1(a). maddesine göre, tebliğ memuru, muhatap veya muhatap adına tebligat yapılabilecek kişiler, o adreste buldukları halde hiçbirinin tebliğ anında gösterilen adreste mevcut olmamaları halinde tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti veya meclisi üyesinden birine ya da kolluk amir veya memuruna imza karşılığında teslim eder. Tebliğ memuru, tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirir. 2 numaralı ihbarnamenin muhatabın kapısına yapıştırılması geçerlilik şartı olup, 2 numaralı ihbarname kapıya yapıştırılmaksızın yapılan tebligat usulsüz ve geçersiz olur". Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun, 27.04.2016 Tarih ve E. 2014/12-1101, K. 2016/562 Sayılı Kararı.

¹¹³ Çatalkaya, İbrahim, Tebligat Hukuku, Adalet Yay. Ankara, 2018, s. 155.

¹¹⁴ "Mahkemece, davalılardan G.. A... in bilinen en son adresi araştırılmadan dava dilekçesi doğrudan davalılardan G... 'in mernis adresine Tebligat Kanununun 21/2. maddesi uyarınca tebliğ edilmiştir. Bu durumda dava dilekçesinin tebliği usulsüz olup, davalı G... 'in savunma hakkı kısıtlanmıştır". Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin 2016/8323 Esas ve 2016/8851 Karar sayı numarası ile 02.05.2016 tarihli kararı, (Çevrimiçi) <https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/yeniTasarim/index.jsp>, (Erişim Tarihi: 01.12.2017).

¹¹⁵ "Tebligat Kanununun 35. maddesine göre tebligat yapılabilmesi için de öncelikle, mahkemece aynı adrese usulüne uygun olarak en azından bir kere tebliğ yapılabilmemiş olması gerekir. Bu şartta ilave olarak, muhatabın adres kayıt sisteminde herhangi bir adresinin de bulunmaması gerekir". Yargıtay 14. Hukuk Dairesi'nin, 18.09.2017 Tarih ve E.2017/2875, K.2017/6540 Sayılı Kararı.

¹¹⁶ Özay, a.g.e., s. 136.

Ancak, Ceza Muhakemeleri Usul Kanununun, kararların sanıklara tebliğ edilmelerine ilişkin hükümler saklıdır (Değişik birinci fıkra: 6.6.1985- 3220/5).

Avukat tarafından takip edilen işlerde, avukatın bürosunda yapılacak tebligatlar, resmi çalışma gün ve saatleri içinde yapılır¹¹⁷.

Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 18. Maddesi ise “Vekile Tebligat” başlıklıdır. İlgili maddeye göre; “*Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekile bürosunda yapılacak tebligat, resmi çalışma gün ve saatleri içinde yapılır.*

Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir. Eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise bunlardan ilkinde yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır. Ancak, 4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun, kararların sanıklara tebliğ edilmesine ilişkin hükümleri saklıdır”.

Kişinin birden fazla vekili varsa, tebliğin bunlardan birine yapılması yeterli olup; tebliğin birden fazla vekile yapılması halinde, ilk yapılan tebliğ esas alınır. Yani, kanunun tebliğe bağladığı hukuki sonuçlar ilk tebliğin yapıldığı tarihten itibaren doğar. Aksinin kabulü sürenin uzamasına sebebiyet verir ve bu da diğer tarafın yararına doğmuş olan hakların zedelenmesine yol açar¹¹⁸.

Tebliğat İşletme Usul ve Esaslarının 38. maddesinde ise; “*Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekile bürosunda yapılacak tebligat, resmi çalışma gün ve saatleri içinde yapılır. Hafta sonu ve resmi tatile rastlayan günlerde dağıtılamayan tebliğ evrakı takip eden ilk iş gününde dağıtımına çıkarılır”* denilmektedir.

Tebliğat Kanunu’nda tebligatların resmi çalışma gün ve saatlerinde yapılması gerektiği konusunda bir düzenlemenin yer almamaktadır. Avukatların resmi tatil gün ve saatlerinde genellikle işleri idame ettirdikleri yerde bulunmamaları nedeniyle tebliğ yapılması halinde hak kayıplarının oluşmasına yol açmaktadır. Vekil aracılığıyla takip edilen işlerde ise

¹¹⁷ “Tebliğat Kanununda tebligatların resmi çalışma gün ve saatlerinde yapılması konusunda bir düzenleme yer almamaktadır. Resmi çalışma gün ve saatlerinde tebligat yapılması yönünde bir düzenleme olmaması, uygulamada belirtilen zaman dilimlerinin dışında da tebligat yapılmasına neden olmakta ve avukatların resmi tatil gün ve saatlerinde genellikle işleri idame ettirdikleri yerde bulunmamaları nedeniyle hak kayıplarının oluşmasına neden olmaktadır. Vekil aracılığıyla takip edilen işlerde asıl tarafa tebligat yapılamaması ve resmi tatil gün ve saatleri dışında vekillerin de işlerini idame ettirdikleri yerde bulunmamaları/bulunmamaları hususları göz önünde bulundurulmuş ve avukat tarafından takip edilen işlerde, avukatın bürosunda yapılacak tebligatların resmi çalışma gün ve saatlerinde yapılmasının sağlanması amacıyla Tebligat Kanununun 11 inci maddesine ikinci fıkra eklenmesine dair önerge yeni çerçeve 4 üncü madde eklenmek suretiyle kabul edilmiş ve kabul edilen madde çerçevesinde diğer çerçeve maddeler teselsül ettirilmiştir”. TBMM Komisyon Gerekçesi, (Çevrimiçi)http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?_adf.ctrlstate=gv7yvt08a_49&psira=100224&psorgukriteri=, (Erişim Tarihi: 20.09.2017).

¹¹⁸ Yönder, Gizem, “Vekil Vasıtasıyla Takip edilen İşlerde Tebligat”, Nevşehir Barosu Dergisi, Y.1, S. 1, Mart-2014, (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/nbd/article/view/5000098995>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

asıl tarafa tebligat yapılamaması ve resmi tatil gün ve saatleri dışında vekillerin de işlerini sürdürdükleri yerde bulunamamaları nedeniyle tebliğ yapılamamaktadır. Bu ek ile uygulama, avukatların sıklıkla tebliğ memurlarından tebligat evraklarının adli tatil bittikten sonra getirmeleri yönündeki taleplerini kapsamamaktadır¹¹⁹.

Vekil aracılığıyla takip edilen işlerde, Tebligat Kanunu'nun 11. maddesinde açık ifadesi karşısında tüm tebligatların vekile yapılması gerekir¹²⁰. Bu nedenle vekil adına tebliğ çıkarılması gerekirken muhatap adına tebliğ çıkarılması halinde olması gereken muhataptan başka birine tebliğ evrakı çıkarılmıştır. Bu durumda muhatabına yapılacak tebliğde Tebligat Kanunu hükümlerine uygun davranılması söz konusu olmadığından usulsüz tebliğden söz edilemez¹²¹. Vekil adına çıkarılan bir tebligat mevcut olmadığından bunun usulsüz olduğundan da bahsedilemeyecektir. Kanaatimizce vekil varken müvekkil adına tebliğ çıkarılması halinde tebliğ yokluğu ortaya çıkacaktır¹²².

Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda, *“7201 sayılı Yasanın 11'inci maddesi uyarınca davacı vekilinin vekaletnamede yer alan açık adresine tebliğ edilmesi gerekirken, usulsüz olarak davacıya yapılan tebligat üzerine yapılan duruşma sonucu verilen yargılama usulüne aykırı olan vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”*¹²³ denilmiştir.

Nitekim Danıştay 5. Dairesi'nin 03.12.2013 tarihli bir kararında ise şöyle denilmektedir; *“7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 11. maddesinde vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligatın vekile yapılacağı yolundaki açık hüküm karşısında; söz konusu Mahkeme kararının Tebligat Kanunu'nun ilgili hükmü dikkate alınarak öncelikle olarak*

¹¹⁹ Akil, a.g.e., s. 256.

¹²⁰ “Talimat icra dosyasına ayrıca vekaletname sunulmamış olması, borçlunun takipte vekille temsil edildiği gerçeğini ortadan kaldırmaz. Öte yandan, vekilin satış kararından önce azledildiğine veya vekâlet görevinden çekildiğine dair bir belge de bulunmamaktadır. Emredici nitelikteki bu düzenlemelerden kaynaklanan yasal zorunluluğa aykırı olarak, vekili varken asile gönderilen satış ilanı tebligatı yok hükmünde olup sonuç doğurmaz. Şu hale göre, vekil ile takip edilen işlerde vekile tebligat zorunlu olduğundan, asile yapılan tebligatın usulüne uygun olup olmaması da sonuca etkili değildir.” Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 23.01.2017 Tarih ve E.2016/22975, K.2017/744 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi)

<https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/yeniTasarim/index.jsp>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

¹²¹ “Tebligat Kanunu'nun 11. ve Tebligat Yönetmeliği'nin 18. maddeleri gereğince vekil ile takip edilen işlerde tebligatın vekile yapılması zorunlu olduğundan, ödeme emrinin tebliğine dair vekile çıkarılmış ve usule aykırı bir tebligat da bulunmadığına göre, olayda usulsüz tebliğ ile ilgili Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinin uygulama yeri yoktur. Bu durumda asile yapılan tebligat yok hükmünde olup iptali gerekmektedir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 19.04.2017 Tarih ve E. 2017/2585, K. 2017/6156 Sayılı Kararı.

¹²² “...vekil ile takip edilen işlerde tebligat vekile yapılacağından, duruşma gün ve saatini bildirir tebligatın da vekile tebliğe gerekir. Borçlu asile tebligat yapılması taraf teşkilinin tamamlandığı sonucunu doğurmaz. Borçlu vekiline duruşma gününü bildirir tebligat yapıldıktan sonra, işin esası hakkında karar verilmesi gerekirken bu yön gözetilmeden karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olduğundan, kararın bozulmasına karar vermek gerekmiştir.” Yargıtay 8. Hukuk Dairesi'nin, 30.01.2017 tarih ve E.2017/479, K. 2017/794 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/yeniTasarim/index.jsp>, (Erişim Tarihi: 15.05.2017).

¹²³ Danıştay 3. Dairesi'nin, 21.11.2011 Tarih ve E.2009/1720, K.2011/6748 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 22.12.2017).

avukatın bizzat kendisine veya çalışanına tebliğ edilmesi gerekirken, Sendikanın evrak memuruna tebligat yapılmasında yasal isabet görülmemiştir.”¹²⁴.

Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bir karar da şöyledir; “7201 sayılı Kanun'un 11. maddesinin birinci fıkrası gereğince vekil tarafından takip edilen işlerde tebligatların vekile yapılması zorunludur. Bunun sonucu olarak tebligata bağlı süreler ancak vekile yapılacak tebligat halinde işlemeye başlayacaktır”¹²⁵. Ayrıca, vekile veya kanuni temsilciye yapılacak elektronik tebligat yapılabilir.

Tebligat Kanunu'nun 11. maddesinin 3. fıkrası, tebligatın muhataba bizzat teslim edilmesinin bir istisnasının ifade etmektedir. Şöyle ki ilgili madde; “Kanuni mümessilleri bulunanlara veya bulunması gerekenlere yapılacak tebligat kanunlara göre bizzat kendilerine yapılması icap etmedikçe bu mümessillere yapılır” şeklindedir.

Yine Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 19. maddesi bu konuyu ele almıştır.

“Kanuni temsilcisi bulunanlara yapılacak tebligat temsilciye yapılır.

Kanuni temsilcisi bulunanlara kanun hükümleri gereğince bizzat kendilerine tebligat yapılması icap ederse tebligat temsilciye yapılmaz.

Kanuni temsilcisi olmayıp da bulunması gerekenlere usulüne göre kanuni temsilci tayini yoluna gidilir.”.

Kanuni temsilciden kast edilen, veli, vasi ve kayyum gibi kişilerdir¹²⁶. Vasi¹²⁷, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının, kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukuki işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür. Kayyum ise, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır¹²⁸.

Kanuni temsilcisi olmayıp da bulunması gerekenlere önce usulüne göre kanuni mümessil tayin edilir ve tebligat bu temsilciye yapılır. Bizzat muhataba yapılması gereken hallerde ise artık kanuni temsilciye tebligat yapılmaz¹²⁹.

¹²⁴ Danıştay 5. Dairesi'nin, 03.01.2013 Tarih ve E.2012/7302, K.2013/8867 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi)

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 22.12.2017).

¹²⁵ Anayasa Mahkemesi'nin, 17/05/2017 Tarih ve 2014/632 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı, (Çevrimiçi) www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19.09.2017).

¹²⁶ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 109.

¹²⁷ Vasi Gerektiren Haller; Küçüklük: Küçükler için velayet asıldır. Ancak velayet altında bulunmayan her küçük vesayet altına alınır. Kısıtlama Halleri: Dört durumda kişiler kısıtlanır. Bunlar; Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı sebebiyle kısıtlama, Savurganlık, alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim sebepleriyle kısıtlama, bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir ceza mahkûmiyet sebebiyle kısıtlama ve kişinin isteği üzerine kısıtlama. Kayıhan, Şaban/ Ünlütepe, Mustafa, Medeni Hukuk Bilgisi, Seçkin Yayınları, Ankara, 3. Baskı,2016, s.409.

¹²⁸ Kayıhan / Ünlütepe, a.g.e., s. 410.

¹²⁹ Erbay, a.g.e., s. 4.

1.7.3. Aynı Konutta Oturan Kişilere veya Hizmetçiye Tebligat

Tebligat Kanunu'nun 16. maddesinde “*Aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçiye tebligat*” başlığı ile şu şekildedir; “*Kendisinde tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğ kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır (Değişik: 19.3.2003-4829/2 md.)*”¹³⁰. Nitekim Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin aynı başlıklı 25. maddesinde de Tebligat Kanunu'nun 16. maddesi aynen zikredilmiştir.

Tebligat Kanunu'nun 16. maddesinde¹³¹; kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğin kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılacağı düzenlenmiştir¹³². Aynı konutta oturmadan kastedilen herhangi bir sebeple geçici olarak birlikte kalma değil süreklilik arz edecek şekilde birlikte ve aynı konutta oturaktır¹³³. Aynı adreste oturan kişilere yapılacak tebligatta birlikte oturma şartının dışında ayrıca kan bağı ve hısımlık¹³⁴ aranmaz. Ayrıca muhatap adına kendilerine tebliğ yapılabilecek kişilerin, o davada hasım olarak ilgileri varsa, muhatap adına kendilerine tebligat yapılmaz.

Muhatap ile aynı konutta oturan ve tebligatı almaya ehil olan, muhatapın karısına, oğluna, kardeşine, yeğenine yapılan tebligat geçerlidir¹³⁵. Buna karşılık, muhatap ile aynı

¹³⁰ “**Madde 2-** Madde ile tebligatın, hizmetçisi dışında aynı konutta oturan diğer kişilere de yapılması imkanı getirilerek, tebligatın daha kolay yapılması ve böylece yargılamanın hızlandırılması amaçlanmıştır”. 5/3/2003 Tarihli Tebligat Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekeşi, (Çevrimiçi) <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0533.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

¹³¹ “7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 16. maddesi gereğince, kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğ, kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır.

... Bu durumda mahkemece, borçlunun şikâyet dilekçesi ekinde sunduğu adrese dayalı nüfus kayıt sistemi örneğinde tebliğ tarihi itibarıyla adresi Gaziantep gözüktüğüne göre borçlunun, tebliğ tarihinde, tebligatın yapıldığı İzmir adresinde, ... olarak belirtilen kişiyle aynı konutta oturup oturmadığı konusunda zabıta araştırması yapılarak, oluşacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsizdir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, E.2015/15825, K.2015/28466 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://khyk.kazancihukuk.com/>, (Erişim Tarihi: 03.11.2017).

¹³² Danıştay 15. Dairesi'nin, 05/10/2016 Tarih ve E.2016/3548 Esas ve 2016/4739 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 03.11.2017).

¹³³ Erbay, a.g.e., s. 9.

¹³⁴ “Mahkemece bozmaya uyulduktan sonra yapılan araştırmada;.. İlçe Nüfus Müdürlüğü'nün 27.07.2015 tarihli yazı cevabında, ...'nun adresinin, ... İlçe Emniyet Müdürlüğü'nün 25.08.2015 tarihli tutanağında ...'nun 35 yıldır .arşiyaka adresinde ikamet etti...inin bildirildiği ve duruşmada dinlenen tanık ...'ın ise; borçlunun kayıncıvalidesi ...nun zaman zaman damadı olduğu için borçlunun oturduğu yere gittiğini, tebliğ evrakını imzaladığı tarihlerde ve halen de ... caddesinde oturduğunu beyan ettiği görülmektedir. Bu durumda tebligatı alan ...'nun borçlu ile aynı konutta ikamet etmediği anlaşıldığından, 103 davetiye evrakının usulsüz tebliğ edildiğinin kabulü gerekir.” Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 18.02.2016 Tarih ve E.2015/26573, K.2016/4411 Sayılı Kararı.

¹³⁵ “... Ancak muhatap namına kendisine tebligat yapılacak olan aile ferdi veya müstahdemin, muhatapla birlikte oturması şarttır. Karı, koca, hısım ve evlatlık gibi birlikte oturan kimseler aynı aile efradından sayılır.” düzenlemelerine yer verilmiştir”. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun, 16.03.2016 Tarih ve E.2014/860, K.2016/320 Sayılı Kararı.

konutta oturmayan annesine, babasına¹³⁶, kızına yapılan tebligat usulsüzdür¹³⁷. Muhatap ile aynı konutta otursa bile, Tebligat Kanunu'nun 16. maddesinde belirtilen kişilere, bunların iş adresinde tebligat yapılamaz. Mesela, evli bir kadın adına çıkarılan bir tebligatın, kocasının iş yerinde kocasına yapılmış olması Tebligat Kanunu'nun 16. maddesi hükmüne aykırıdır¹³⁸.

Muhatap yerine tebligat yapılacak kimseler bakımından kanun koyucu bir sınırlama getirmiştir. Bunun amacı, kendi yerine tebligat yapılacak kimselerin, tebligatın önemini anlayabilecek ve muhataba ulaştırabilecek yeterlilikte olmasıdır. Muhatap yerine tebligat yapılacak kimselerin görünüş itibariyle on sekiz yaşından aşağı olmaması ve açık şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekir. Burada görünüş esas alınmıştır. Özellikle, tebliğ anında ilgili kişinin kimliğini yanında bulundurmaması ihtimali dikkate alınarak, ayrıca tebligatın aksamaması için, tebliğ memurunun, tebligatı alacak kişinin görünüş itibariyle on sekiz yaşından aşağı olmadığını ve açıkça ehliyetsiz olmadığını tespit etmesi yeterli sayılmıştır. Ancak, özellikle yaş bakımından ciddi bir tereddüt ortaya çıkarsa, tebliğ memuru kimlik incelemesi yapabilir¹³⁹. Ehliyetsizlikten kasıt, tebligatı alan kimsenin, tebligatın önemini anlayacak ve bunu muhataba ulaştıracak yeterlilikte olmasıdır¹⁴⁰.

¹³⁶ a) "Somut olayda borçlunun tevzii saatlerinde adresinde bulunmaması, çarşıda olması nedeniyle, borçlu adına kendisine tebligat yapılan babası ... 'un, borçlu ile aynı konutta oturmadığı dosyaya ibraz edilen yerleşim yeri belgesinden anlaşılmakta olup, aynı apartmanda farklı dairelerde ikamet ettikleri, dolayısıyla ödeme emri tebligatının, Tebligat Kanunu'nun 16. maddesine aykırı olarak yapıldığı ve usulsüz olduğu anlaşılmaktadır". Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 07.03.2017 Tarih ve E.2015/31640, K.2016/6547 Sayılı Kararı. b) "... usulsüz bir tebligat, mutlaka geçersiz olmayıp, usulsüz tebligatı, muhatabının öğrenmesi halinde, bu öğrenme tarihi itibarı ile hüküm doğurur. Anılan maddeden kaynaklanan usulsüz tebligat şikâyetinde bulunma hakkı ise, tebligatın muhatabına aittir". Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 30.11.2017 Tarih ve E: 2016/24064, K: 2017/14989 Sayılı Kararı.

¹³⁷ "Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliği'ne göre, ergin olan aile fertlerinin birbirleri yerine adres beyanında bulunmaları da mümkündür. (Yönetmelik m. 13/2) Bu husus da dikkate alındığında dava dilekçesi ve ön inceleme duruşma gününe ilişkin tebligatların, aynı zamanda davacının da yerleşim yeri adresi olan adrese yapılması durumunda tebligatlar geçerli ve usulüne uygun sayılamaz". Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin, 09.03.2017 Tarih ve E. 2016/10845, K. 2017/2565 Sayılı Kararı.

¹³⁸ Kuru, a.g.e., s. 611.

¹³⁹ Bu konuda tebliğ memurlarının kimlik kontrolü yapma yetkisi bulunmakla birlikte, uygulamada bu husus tam anlamıyla gerçekleştirilememektedir. Bunun en önemli nedeni bu yetkinin tebliğ memuru tarafından kullanılabilmesinin vatandaşlar tarafından bilinmemesidir. Nitekim muhataplar, tebliğ memurlarına güvenmemekte, bu hususta yetkisinin olmadığını, ancak polise kimlik gösterebileceğini söylemektedir. Ayrıca vatandaşlar tarafından kimlik bilginin verilmesi halinde farklı amaçlarda kullanılacağı yönünde çekinceler bulunmaktadır. Hal böyle olunca tebliğ memurları, nasıl ki bir kargo firmasının gönderi tesliminde aldığı gibi, tebliğ gibi önemli işlemlerde muhatabın T.C. kimlik numarasını alamamakta, tebliğ mazbatasında muhatabın kimlik bilgisini belirtememektedir. Bu sebeple ilerleyen süreçte bu konunun yargıya taşınması durumunda, tebliğ memurları hatalı duruma düşmektedir.

Ayrıca bu konuda belirtilmesi gereken diğer bir konuda, T.C. PTT A.Ş.'nin Kayıtlı Posta Sistemi (KPAPG) üzerinden tebliğ memurları tarafından tebligat teslim düşüm işleminin yapılmasıdır. Burada muhataptan T.C. kimlik numarasının alınmaması sebebiyle tebliğ düşümlerinin yapılması gereken ekranda T.C. kimlik numarası istendiğinden asıl ekran genel olarak kullanılmamaktadır. Tebliğ memurları KPAPG sistemi üzerinde ayrıca bulunan "Hızlı Tebligat Düşüm" ekranı kullanarak işlem yapmaktadır. Bu ekranda muhatap ile ilgili bilgi

Yaş ve ehliyet şartı sebebiyle tebliğin usulsüz olduğu ancak taraflarca öne sürülmesi halinde inceleme ve değerlendirme yapılır. Aksi takdirde mahkemece doğrudan bu işlemlerle ilgili inceleme ve değerlendirme yapılmaz¹⁴¹.

1.7.4. Tüzel Kişilere Tebligat

Tüzel kişilik, sözleşme ile meydana gelen ve sözleşmeyi yapan gerçek ve tüzel kişilerin varlığından ayrı ve onlardan bağımsız bir hukuki kişidir¹⁴².

Tebligat Kanunu'nun 12. ve 13. maddelerinde, tüzel kişilere tebligatın yapılmasını ele almıştır¹⁴³. Nitekim ilgili maddeler şu şekilde ifade bulmaktadır;

“Hükmi şahıslara ve ticarethanelere tebligat:

Madde 12 –*Hükmi şahıslara tebliğ, salahiyyətli mümessillerine, bunlar birden ziyade ise, yalnız birine yapılır.*

*Bir ticarethanenin muamelelerinden doğan ihtilaflarda, ticari mümessiline yapılan tebliğ muteberdir*¹⁴⁴.

Hükmi şahısların memur ve müstahdemlerine tebligat:

Madde 13 – *Hükmi şahıslar namına kendilerine tebliğ yapılacak kimseler her hangi bir sebeple mütat iş saatlerinde iş yerinde bulunmadıkları veya o sırada evrakı bizzat alamayacak bir halde oldukları takdirde tebliğ, orada hazır bulunan memur veya müstahdemlerinden birine yapılır”.*

sorulmadığından bu ekran tercih edilmektedir. Bu sebebi ise muhatabın T. C. Kimlik numarasını vermemesinden kaynaklanmaktadır.

¹⁴⁰ Hanağası/ Özkes, a.g.e., s. 107.

¹⁴¹ Çatalkaya, a.g.e.. s. 95.

¹⁴² Pulaşlı, Hasan, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, 1. Baskı, S. 52.

¹⁴³ “Somut olayda tebligat evrakında bu husus belirtilmediği gibi tebligatların şirketin sicilde kayıtlı adresine değil ihale ile iş alınan hastane adresine çıkarıldığı ve şirketi temsile yetkili olmadığı anlaşılan sekreter imzasına tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Yukarıda açıklanan hususlar gereği dava dilekçesi ile yargılama sırasında davalı şirkete yapılan tüm tebligatların 7201 sayılı Kanun'un 12 ve 13. maddesine aykırı yapıldığı anlaşılmaktadır”. Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin, 04.07.2017 Tarih ve E.2015/15330, K.2017/16063 Sayılı Kararı.

¹⁴⁴ a) “Hükmi şahıslar adına ticaret sicildeki adreslerine gönderilen tebligatların 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21. maddesine göre yapılmış olması halinde tebliğ memurunun Tüzüğü'nün 28. maddesindeki koşulları araştırmasına gerek yoktur. Zira muhatabın adreste bulunmaması halinde bunun nedeni araştırılması ve tevziat saatinden sonra adrese dönülüp dönülmeyeceğinin tespit edilmesi gerçek kişiler yönünden zorunlu olup, hükmi şahısların sıfatı ve niteliği itibarı ile böyle bir araştırma yapılmamış olması tebligatın usulsüzlüğü sonucunu doğurmaz ...”. İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 20. Hukuk Dairesi'nin, 22.03.2017 Tarih ve E. 2017/268, K. 2017/367 Sayılı Kararı. b) “Adrese dayalı kayıt sistemi ise gerçek kişiler yönünden olup, tüzel kişiler hakkında 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21/2. maddesinin uygulanması mümkün değildir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 25.01.2017 Tarih ve E. 2016/8838, K. 2017/1051 Sayılı Kararı.

Adreste tebligat ilkesi tüzel kişiler için de geçerlidir. Bu nedenle tüzel kişilere yapılacak tebligatın tüzel kişinin bilinen en son adresinde yapılması gerekir. Tüzel kişilere yapılacak tebligatlarda¹⁴⁵, tüzel kişinin “resmi kayıtlardaki adresleri”¹⁴⁶ esas alınır¹⁴⁷.

Tüzel kişilerde tebligat, kuruluş belgelerinden tespit edilecek yetkili temsilcilerine¹⁴⁸ yapılacaktır¹⁴⁹. Dernekler ve şirketlerin yetkili temsilcileri Türk Medeni Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu ve bunların tüzel ve temel mukaveleleri hükümlerinde gösterilen gerçek kişilerdir¹⁵⁰.

Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 21. maddesinde “*Ancak, kendisine tebliğ yapılacak memur veya müstahdemin, tüzel kişinin o yerdeki teşkilatı veya personeli içinde görev itibariyle tebligatın muhatabı olan tüzel kişinin temsilcisinden sonra gelen bir kimse veya evrak müdürü gibi esasen bu tür işlerle görevlendirilmiş bir kişi olması gereklidir.*

¹⁴⁵ “Dairemizce geri çevirme sonrası dosyaya ibraz edilen belgelerden davalı ... Belediye Başkanlığı'na gönderilen dava dilekçesini tebliğ alan işyeri daimi çalışanı ...'un davalı ...Ş. çalışanı olduğu, yine yargılamanın çeşitli aşamalarındaki tebligatların hatta gerekçeli kararın dahi davalı şirket ... Belde A.Ş. 'nin Av... 'e tebliğ edildiği, davalı belediyenin yargılama boyunca herhangi bir savunma, itiraz veya beyanına rastlanmadığı görülmüştür”. Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin, 20.06.2017 Tarih ve E.201/15337, K.2017/14918 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 01.10.2017).

¹⁴⁶ **a)** “Tüzel kişiler adına çıkarılan tebliğe evrakına MERNİS kaydı düşülse bile Tebligat Kanununun 21 inci maddesinin 2 inci fıkrasının uygulama alanı dışında kabul edilmektedir. Ayrıca, Ticaret Sicil Gazetesi ile Adres Kayıt Sistemi birbirinden bağımsız iki farklı adres kaydı olduğundan ve yasal düzenlemeler bu hususta Adres Kayıt Sisteminin (Mernis'in) dışında başka bir sisteme atıfta bulunulmadığı için bu hususta tebligatı çıkaran merciin talebinin karşılanması mümkün bulunmamaktadır”. T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi'nin 30.07.2013 Tarih ve 10445 Sayılı Yazısı. **b)** “Tebliğat Kanunu'nun 35/4. maddesi uyarınca; daha önce tebligat yapılmamış olsa bile, tüzel kişiler bakımından resmî kayıtlardaki adresleri esas alınır ve bu madde hükümleri uygulanır. Bu durumda, anılan maddeye göre tebligat yapılabilmesi için, tebligat yapılan adresin, tebliğ tarihi itibariyle muhatabın ticaret sicilinde kayıtlı adresi olması zorunludur”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 11.02.2016 Tarih ve E. 2015/26638, K. 2016/3552 Sayılı Kararı.

¹⁴⁷ Ercan, a.g.e, s. 170.

¹⁴⁸ **a)** “Somut olayda borçlu şirkete gönderilen örnek 10 ödeme emri tebligatının, yetkili olduğunu beyan eden ... imzasına tebliğ edildiği, oysa Ticaret sicil kayıtlarına göre şirket yetkilisinin H.G. olduğu, yetkili olduğu şerhiyle tebligat yapılan ... nin şirket yetkilisi olmadığı gibi, asıl muhatap olan şirket yetkilisi H.G.'nin adreste bulunmadığına yönelik tebligatta şerh de bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda tebliğ işlemi 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 12 ve 13. Maddelerine aykırı olduğundan usulsüzdür”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 24.06.2013 Tarih ve E.2013/ 15646, K.2013/ 23563 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://khyk.kazancihukuk.com/>, (Erişim Tarihi: 03.11.2017). **b)** “Tebliğat Kanunu'nun 32. maddesinin uygulanabilmesi için, usulsüz de olsa bir tebligatın yapılmış olması gerekir. Herhangi bir tebligat yapılmamış veya tebligat çıkarılmasına rağmen tebliğ edilemeden iade edilmiş olması halinde, söz konusu madde hükmü uygulanmaz”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 22.02.2017 Tarih ve E. 2016/20468, K. 2017/2398 Sayılı Kararı. **c)** “PTT Web sitesinden temin edilen bilgilendirme kayıtlarında tebliğ işlemlerinin yapıldığı belirtilmiş ise de, borçlulara gönderilen satış ilanı tebliğ mazbatasını elde edilememiş olup, tebliğ işlemlerinin ne şekilde yapıldığına, Tebligat Kanunu ve ilgili Yönetmeliğe uygun prosedürün yerine getirilip getirilmediğine dair yeterli bilgi bulunmadığından, PTT Web sitesinden temin edilen bilgi amaçlı kayıtlara itibar edilmesi mümkün değildir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 01.11.2016 Tarih ve E. 2016/22368, K. 2016/22709 Sayılı Kararı. **d)** “Dava dilekçesinde öğrenme tarihi bildirmediği için, mahkemeye başvuru tarihinin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 01.03.2016 Tarih ve E. 2015/28570, K. 2016/5832 Sayılı Kararı.

¹⁴⁹ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 142.

¹⁵⁰ Erbay, a.g.e., s. 61.

Bu kişilerin de bulunmaması halinde, bu husus tebliğ mazbatasında belirtilir ve tebliğ, o yerdeki diğer bir memur veya müstahdeme yapılır.” denilerek tebliğ muhatabı haricinden tebliği almaya yetkili kişilere tebligatın nasıl yapılacağı hususu açıklanmıştır¹⁵¹. Bu işlemler sıralı işlemler olup, tebligatta bu hususun belirtilmesi gerekir¹⁵².

Bu bağlamda, Yargıtay 8. Hukuk Dairesi'nin 07.06.2017 tarihinde vermiş olduğu kararda, “*şirket yetkilisinin nerede olduğu sorgulanmadan doğrudan sekreterine yapılan tebligatı usulsüz bulmuştur*”¹⁵³.

Ayrıca, 19.01.2011 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6099 sayılı Kanun ile Tebligat Kanununda esaslı değişiklikler yapılmıştır. Değinen Kanunla eklenen 7/a maddesinin birinci fıkrasına göre, tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir. Söz konusu maddenin 2. fıkrası gereğince, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunluluğu getirilmiş, elektronik yolla tebligatın haklı bir sebeple yapılamaması halinde, bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılacağı öngörülmüştür¹⁵⁴.

¹⁵¹“Dava konusu ödeme emrine esas teşkil eden Kurul kararının davacı şirket yetkilisine tebliğ edilmemesi üzerine, 7201 sayılı Kanun'un aktarılan düzenlemelerindeki usul izlenerek, davacı şirket yetkilisinin yerinde bulunmadığına ilişkin şerh düşülüp, işyerindeki memura veya müstahdeme tebliğ edildiğinin belirtilmesi gerekmekte iken, bu yol izlenilmeden söz konusu işlerin yetkili olmayan bir kişinin imzasına tebliği yoluna gidildiği ve Kurul kararında belirtilen sürede ödeme yapılmaması ve Kurul kararına dava açılmaması üzerine para cezasının tahsili amacıyla dava konusu ödeme emrinin gönderildiği, bu yönüyle dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğu anlaşılmıştır. ... dava konusu ödeme emrinin, dayanağı olan Kurul kararının tüm usul işlemleri tamamlanmadan tesis edilmesi nedeniyle, Mahkeme tarafından, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülen iddiaların “böyle bir borcunun olmadığı” itirazı kapsamında görülerek işin esasının değerlendirilmesi suretiyle henüz kesinleşmeyen idari para cezasının tahsiline yönelik düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle iptaline karar vermesi gerekirken, davanın reddine karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir.” Danıştay 13. Dairesi'nin, 18.02.2016 Tarih ve E.2015/5527, K.2016/364 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 03.04.2017).

¹⁵² Bilgen, Mahmut, “Tebliğat Hukukuna İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, (Çevrimiçi) <https://jurix.com.tr/article/7533>, (Erişim Tarihi: 13.08.2017).

¹⁵³ Yargıtay 8. Hukuk Dairesi'nin, 07.06.2016 Tarih ve E.2017/3450, K.2017/8455 Sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 01.10.2017).

¹⁵⁴ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin, 04.05.2017 Tarih ve E.2017/20557, K.2017/7841 Sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 01.10.2017).

İKİNCİ BÖLÜM

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİGAT

2.1. Vergi Tebligatı, Konusu ve Önemi

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93. ila 110. maddeleri arasında düzenlenen maddeler ile vergi tebligatına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Tebliğat Kanunu, hukukumuzda tebliğ işlemleri açısından genel kanun olarak yer almaktadır. Fakat vergilendirmede kişilerin temel hak ve özgürlükleri doğrudan ilgili olduğundan, Vergi Usul Kanunu'nda tebligat ayrıca ele alınmıştır¹.

Bu bağlamda Tebliğat Kanunu'nun üçüncü faslı mali tebligatı düzenlemekte olup, Tebliğat Kanunu'nun "Diğer Mali Tebliğat" başlıklı 51. maddesinde; "*Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır*" denilerek, Vergi Usul Kanunu'na atıf yapılmaktadır².

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden konuların yetkili mercilerce mükellefe veya ceza sorumlusuna³ yazı ile bildirilmesidir⁴. Genel olarak verginin tarhiyatının mükellefe ya da vergi sorumlularına bildirim veya vergi ile ilgili olarak yapılan bir işlemin ilgisine haber verilmesine tebliğ denir⁵.

Tebliğ, vergi hukuku açısından önemli bir husustur. Verginin ödenebilirliği ve bazı işlemlerin sürelerinin başlangıcı tebligatın yapılmasına bağlıdır. Bu açıdan Vergi Usul Kanunu'nda⁶ tebligat konusu özel ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir⁷.

Vergilerin tarh ve tahakkuku aşamalarında Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hükümleri geçerlidir. Kamu alacağının tahsilini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesinde yapılan açık atıf ile bu aşamada Vergi Usul

¹ Ürel, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yay., Ankara, 6. Baskı, 2016, s. 251.

² Kaçak, Nazif, Tebliğat Kanunu Şerhi: Açıklamalı ve İctihatlı, Adalet Yay., Ankara, 2. Baskı, 2011, s. 387.

³ "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek ve tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir". Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yay., Ankara, 40. Baskı, 2017, s. 43.

⁴ Yılmaz, Kazım, Türk Vergi Hukuku: Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar, Ce-Ka Yay., Ankara, 2. Baskı, 2003, s. 34.

⁵ Tuncer, Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yay., Ankara, 2003, s. 145.

⁶ "12.12.2013 tarih ve 2013/3 sayılı davacı adına düzenlenmiş olan ödeme emri içeriği borçlar için ise 27/03/2009 tarihinde ortaklık adına düzenlenen ödeme emri ile tebliği cihetine gidildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen tebliğat esasları uyarınca tebliğ edilmesi gerekli ve zorunlu iken, 7201 sayılı Tebliğat Kanunu uyarınca kاپی yapıştirma ve tebliğ evrakını mahalle muhtarına bırakma şeklinde tebliğ edildiği, bu nedenle ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği sonucuna ulaşılmaktadır". Danıştay 4. Dairesi'nin, 16.05.2017 Tarih ve E. 2014/5999, K. 2017/4536 Sayılı Kararı.

⁷ Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 20. Baskı, 2015, s. 115.

Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Böylelikle vergilendirme sürecine ilişkin tüm tebliğ aşamalarında Vergi Usul Kanunu'nun tebligat hükümleri esas tutulmuştur. Buna karşılık vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yargı uyuşmazlığı oluşması halinde tebligat işlemleri İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır⁸.

Tebliğ tahakkuk aşamasının başlamasına sağlar. Bu nedenle tebliğ, verginin tarhi ile tahakkuku aşamaları arasında köprü görevi görür. Mükellefe bildirilmemiş bir işlemin sonuç doğurması mümkün değildir⁹.

Mükellef ve vergi sorumlusuna tebligat yapılması çeşitli açılardan önemlidir:

- Tarh edilen vergiden mükellef ve vergi sorumlusu tebliğ ile haberdar edilmiş olur.
- Tebliğin yapılması ile mükellefin idari yollara ya da yargıya başvurma süreleri başlatılmış olur. Vergilendirme ile ilgili süreler ile idari ve hukuki süreler tebliğ tarihi ile başlar.
- Tebliğ yapılarak, tarh zamanasını kesilmiş olur. İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile vergi cezaları, vergi dairesince zamanasını süresi içinde mükellefe tebliğ edilemediği takdirde istenemez¹⁰. Bu süre içinde tebligatın yapılması ile tahakkuk aşamasında zamanasını süresi kalkar¹¹.

Bu bağlamda örneğin, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12. maddesi gereği, muhatabın bilinen en son adresine uzlaşma davet yazısı tebliğ edilemez ve tebliğde belirtilen yer ve zamanda davete uyulmazsa uzlaşma temin edilememiş olur. Böylelikle mükellef gerek tarhiyat öncesi uzlaşma gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kaybeder¹².

Tebliğatın muhatabının, kanundan doğan haklarını kullanabilmesi, zamanında ve sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmesi ile sağlanacaktır. Tebligat müessesinin amaçlarına uygun olarak en sağlıklı şekilde gerçekleştirilebilmesi ve idare ile tebligatın muhatabının haklarını korumalarına imkân veren bir bilgilendirme müessesesinin oluşturulması zorunluluğu vardır¹³.

⁸ Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Yay., Ankara, 26. Baskı, 2017, s. 106.

⁹ Arslan, Mehmet, Vergi Hukuku, Dora Yay., Bursa, 9. Baskı, 2016, s. 96.

¹⁰ “Mükellefler adına res'en, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatın kesinleşebilmesi için vergilendirme işlemlerinin Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen şekilde tamamlanarak verginin tahsil edilebilir aşamaya gelmesi gerekmektedir. Kanuna uygun şekilde tarh edilmiş vergilere ilişkin ihbarnameler usulüne uygun tebliğ edilmemiş ise verginin hukuka uygun olarak kesinleşip tahsil edilebilir hale geldiğinden söz edilemez.” Danıştay 9. Dairesi'nin, 14.05.2015 Tarih ve E.2012/799, K.2015/4932 Sayılı Kararı.

¹¹ Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yay., Ankara, 6. Baskı, 2017, s. 131.

¹² Gökaya, Murat, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet Yazısının Tebliğ Edilememesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2013, S. 120, (Çevrimiçi) www.lebiblyalkin.com, (Erişim Tarihi: 17.10.2017).

¹³ Akdoğan, Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Yay., Ankara, 13. Baskı, 2017, s. 71.

Nitekim bu bağlamda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 28/09/2016 tarihli kararında, “İdari işlemlerde; işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari merci ve başvuru süresini göstermesi gerekmekte olup, bu gereklilik, ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur” denilerek idari işleme ilişkin olarak vatandaşın bilgilendirilmesinin Anayasal bir zorunluluk olduğuna vurgu yapılmıştır¹⁴.

2.2. Tebliğ Edilecek Belgeler

Vergi Usul Kanunu'nda “Tebliğ Esasları” başlıklı 93. maddede, “Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilim vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir” şeklinde ifade edilerek tebliğ edilebilecek belgelere genel atıf yapılmıştır¹⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda, genel ifade kullanarak tahakkuk fişi haricinde vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade edecek bütün belge ve yazıların tebliğ edilebileceğini hüküm altına almıştır¹⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ edilecek belgelerin neler olduğu konusunda ayrı ayrı açıklama getirilmemiştir. Kabul edilen genel görüş ise, hukuki sonuç doğuracak ve mükellefin bilmesi gereken tüm işlemlerin ve kararların tebliğ edilmesi gerektiği doğrultusundadır. Uygulamada tebliğ edilmesi gereken belgeler genel olarak şöyle sıralanabilir:

- Vergi ve ceza ihbarnameleri,
- Düzeltme ve yoklama fişleri,
- Vergi inceleme raporu ve tutanakları,
- Takdir komisyonu kararları,
- İncelemeye yetkili olanların çıkaracakları yazılar,
- Ödeme emirleri,
- Vergi mahkemesi kararları,
- Uzlaşma gün ve yerini tayin ile ilgili yazılardır¹⁷.

¹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 28.09.2016 Tarih ve E.2016/72, K.2016/814 Sayılı Kararı.

¹⁵ Çağlar, Kemal, Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Adalet Yay., Ankara, 2015, s. 161.

¹⁶ Kırbas, a.g.e., s. 116.

¹⁷ Arslan, Mehmet/ Biniş, Mine, “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, C. 14, S. 1, 2016, (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/yead/article/view/5000171941/5000155093>, (Erişim Tarihi: 17.09.2017).

Uygulamada vergi tutarı mükellefe “vergi ihbarnamesi” denilen ve Maliye Bakanlığı tarafından özel surette hazırlanmış basılı bir form ile tebliğ edilir. Vergi cezaları içinde aynı basılı form kullanılır¹⁸. Bu durum uygulamada “ihbarname kuralı” olarak tanımlanmaktadır¹⁹.

Tebliğ işlemi, özellikle vergi matrahının idarece tespit edildiği ikmalen ve re’sen tarhiyatlarda uygulanmaktadır. Bilindiği üzere, mükellefin beyanı üzerine yapılan vergi tarhında, vergi dairesince tahakkuk fişi düzenlenir, mükellefe veya beyannameyi getiren kişiye tahakkuk fişinin verilmesi ile tebliğ işlemi yapılmış olur. Yine benzer bir uygulama ile vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi halinde de, vergi dairesince tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenmektedir. Mükellef veya yetkili meslek mensubuna elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer. Bu nedenle tahakkuk fişinin mükellefe ayrıca tebliğine gerek bulunmamaktadır²⁰. Bu durum 93. maddenin istisnasını oluşturmaktadır²¹.

2.2.1. Tebliğ Yerine Geçen Belgeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 109. maddesinde tarh ve tahakkukun yerine geçen işlemler hakkındaki hükümler saklı tutulmuştur.

Diğer ücret geliri elde edenler, tarh zamanında bağlı oldukları vergi dairesine müracaatlarında vergi karnelerini yazdırmaları halinde tarh ve tebliğ edilmiş olur. Verginin karneye yazıldığı tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir²².

Diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının vergilendirilmesi, bu usuldeki verginin tarhı dolayısıyla tebliği için Gelir Vergisi Kanunu ile belirlenen sürede ilgili vergi dairesine başvuramazlarsa bunlara ilişkin vergiler yoklama yapılarak tespit edilir. Bu yoklama fişine dayanılarak ihbarname düzenlenerek Vergi Usul Kanunu’nun tebliğ hükümlerine göre muhataplarına tebliğ edilir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun 251. maddesi hükmüne göre, vergi karnesiz hizmet erbabı çalıştıran kişilere ilişkin tebliğler de ihbarname esasına göre yapılır²³.

¹⁸ Tuncer, a.g.e., s. 145.

¹⁹ Süer, Nedim Tolga, “İhbarname Esası”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 354, İstanbul, 2011, s. 69.

²⁰ Öner, a.g.e., s. 132.

²¹ Alpaslan, Mustafa/ Kaya, Eda, “Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, S. 375, 2012, s.111.

²² Saraçoğlu, Fatih/ Pürsünlerli Çakar, Elif, Vergi Hukuku, Gazi Yay., Ankara, 2016, s. 105.

²³ Akbal, Güray/ Tepedelenli, Murat, “Vergi Hukukunda Tebliğ ve Öneriler”, LYY Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi, 2016, (Çevrimiçi) www. vmhk.org.tr, (Erişim Tarihi: 12.10.2017).

Ayrıca, mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde tahakkuk fişi ile yapılan işlem, mükellefin esasen bilgisi dâhilindedir. Mükellefin bilgi ve rızası ile oluşturulmaktadır. Bu neden tebliğ esasına göre, mükellefe ayrıca tebliğ edilmesine ihtiyaç yoktur²⁴.

2.3. Tebliğ Yapılacak Kişiler

2.3.1. Gerçek Kişilere Yapılacak Tebliğ

Gerçek kişi bir mükellefe tebliğ yapılması durumunda, mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, umumi vekiline, yerleşim yerinde bulunanlara veya işyerinde çalışan personeline yapılabilir. Asıl olan ise tebligatın muhatabına yapılmasıdır²⁵.

Tebliğatin esas itibariyle, tebligata konu olan hukuki işlemde dolayı yasal yollara başvurabilecek kişilere yapılması gerekir²⁶. Gerçek kişilerde tebliğ, mükellef, sorumlu ya da ilgilinin kendisine yapılır²⁷. Vergi sorumlularına da tebligat yapılabilir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasına göre mükellef tabiri vergi sorumlularını da kapsamaktadır. Bilindiği üzere, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımında, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir²⁸.

Tebliğ işlemlerinde muhatabın bizzat kendisine yapılacak tebligat, tebliğin amacına ulaştığının göstergesidir. Ancak muhataba yapılacak tebligatlarda, muhatabın yapmış olduğu işlemin hukuksal olarak sonuç doğurmasını ifade eden fiil ehliyetine sahip olması ve fiil ehliyetinin tüm koşullarına sahip her türlü eylemi bizzat yapabilecek durumda olmasını ifade eden tam ehliyetli olması gerekir. Muhatabın fiil ehliyetine sahip olması için tam ehliyet koşullarına sahip olması halinde ancak bu şartları taşıyanlara tebligat yapılabilir²⁹.

²⁴ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 112.

²⁵ Ruhi, Canan/ Ruhi, Ahmet Cemal, Tebligat Hukuku: En Son Yargıtay İçtihatlarıyla, Seçkin Yay., Ankara, 9. Baskı, 2016, s. 998.

²⁶ Ozansoy, Ahmet, "Vergi Hukukunda Tebligat Usulü", İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Y.13, S. 152, 2013, s. 17.

²⁷ Arslan/ Biniş, a.g.e. s. 303.

²⁸ Baykara, Bekir, "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler", Vergi Dünyası Dergisi, S. 291, 2005, (Çevrimiçi)

http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Usul_Kanununa_Gore_Tebliğ_Yapılacak_Kimseler_1_1318.pdf, (Erişim Tarihi: 02.10.2017).

²⁹ Yüce, Mehmet/ Çelik, Muhammed, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin Yay., Bursa, 2017, s. 72.

Akıl hastalığı, akıl zayıflığı veya diğer bir hastalık ya da engel sebebiyle kendisi ile anlaşma imkânı bulunmayan ve tam ehliyetli olmayan kişilere tebligat yapılamaz. Böyle durumlarda, muhatabın bulunmaması hükümlerine göre işlem tesis edilir³⁰.

2.3.1.1. Gerçek Kişinin İkametgâhında veya İşyerinde Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun "tebliğ yapılacak kimseler" başlıklı 94. maddesinin 3. fıkrasından; *"Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır"*³¹. *"Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir"*³².

Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan tebligatlar açısından, üzerinde en çok uyuşmazlık çıkan ve uygulama hatası bulunan hüküm, 94. madde hükmüdür, denilebilir. Bunun öncelikli nedeni, Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesi ile Tebligat Kanunu hükümleri arasında esaslı fark bulunmasından kaynaklanmaktaydı. Bu temel farklılık, Vergi Usul Kanunu'na göre tebligat yapmak durumunda kalan tebliğ memurlarını tereddütlere sevk etmekteydi. Bu nedenle, 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesine, Tebligat Kanunu'nun 16. ve 17. maddelerine benzer bir hüküm getirilerek, iki kanun arasındaki bu farklılık ortadan kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinin 3. fıkrasına göre, tebliğ muhatabının bulunmaması halinde tebligat, muhatabın oturma adresinde bulunan (İkametgâh yerleşmek niyetiyle oturlan yerdir) veya işyerinde çalışanlara³³ (memur, müstahdem veya işçilere)

³⁰ Ozansoy, Ahmet, "İdare Hukukunda Tebligat Müessesesi", İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Y. 13, S. 149, 2013. s. 9.

³¹ "Madde; aile fertlerine tebliğ yapılması halinde, tebliğ muhatabının haberdar olma ihtimalinin, ilan tebligata göre daha fazla olacağı gerekçesine dayandırılmış, Bütçe Plan Komisyonunda maddeye "veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır" ifadesi eklenmiş, böylece fıkra hem gerçek hem de tüzel kişiler için uygulanır duruma gelmiştir.

"İkamet adresinde yapılacak tebliğ" ifadesi, birinci fıkranın da işaret ettiği gerçek kişilere tebligat yapılmaması halini düzenlemektedir. Tüzel kişiler yönünden ise "işyerinde", "tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması", "memur veya müstahdem" kriterlerinin esas alınması gerekmekte olup, düzenlemeden; tüzel kişilerle ilgili tebliğin, tüzel kişilerin temsilcilerinin ikamet adreslerinde yapılabileceği gibi bir sonuç çıkarılması mümkün değildir". Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 14.12.2016 Tarih ve E.2016/644, K.2016/1221 Sayılı Kararı.

³² "İkamet adresinde yapılacak tebligatın geçerli sayılabilmesi için, tebligatın, muhatabın ikametgâh adresi olduğu belli olan adreste, muhatabın yokluğunda bu adreste bulunanlardan görünüşe göre 18 yaşın üstünde olan herhangi birilerine yapılmış olması gerekir". Danıştay 4. Dairesi'nin, 16.01.2017 Tarih ve E. 2016/21152, K. 2017/401 Sayılı Kararı.

³³ "İşyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli

yapılabilir³⁴. Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesindeki ifadeyi oturma adresinde bulunanlar ibaresini, Tebligat Kanunu'nun 16. maddesine uygun olarak "kendisi ile birlikte oturan kişilerden veya hizmetçilerinden biri" olarak anlamak gerekir³⁵.

Tebliğ esas itibariyle, muhatabın kendisine yapılır. Muhatabın yani mükellefin kendisi bulunmuşken veya bulunabilecek durumda iken, işyerinde veya ikametgâhında bulunan kişilere tebligat yapılamaz³⁶.

İkametgâhında bulunan kişilerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Bir başka ifadeyle ikametgâhta yapılacak tebliğin muhatabın eş, çocuk, anne, baba vs. gibi yakın akrabalara yapılacağı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır³⁷. İkametgâhta yapılacak tebliğde, mükellef ile tebliğ yapılacak kimse arasında kan veya sıhri bağı olması şartı aranmaz³⁸.

İşyerinde tebliğ yapılacak kimsenin, mutlaka mükellefin memur veya müstahdemi olması gerekmektedir³⁹. İşyerinde bulunan herhangi bir kişiye tebliğ yapılamaz⁴⁰. Ayrıca tebliğ yapılan işyeri personelinin⁴¹ sürekli olarak çalışıyor olması gerekir⁴².

mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sinai, zira veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir".

³⁴ "Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, şirketin kanuni temsilcisinin ikametgah adresinde şirket adına yapılacak tebliğin, bizzat ilgisine yapılması gerekmektedir. Kanuni temsilcinin ikametgah adresinde oğluna yapılan ve şirketi ilgilendiren tebligat bu haliyle usulsüz olduğundan ve ortada usulüne uygun olarak kesinleştirilmiş bir amme alacağı bulunmadığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır". Danıştay 4. Dairesi'nin, 06.04.2017 Tarih ve E.2014/500, K.2017/3415 Sayılı Kararı.

³⁵ Yılmaz, Ejder/ Çağlar, Tacar, Tebligat Hukuku, Yetkin Yay., Ankara, 6. Baskı, 2016, s.774.

³⁶ Ürol, a.g.e., s. 226.

³⁷ Özyer, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 2015, 7. Baskı, s. 182.

³⁸ "Temyiz dilekçesinde; davacı tarafından, ödeme emrinin tebliğine ilişkin 11.2.2014 tarihli evrakta, kendisiyle aynı konutta ikamet eden ehil kayınvalide ... imzasına tebliğ edildiğine dair şerh bulunmasına karşın, adı geçen soyadının gerçekte "...” olduğunun, ve bu kişide Alzheimer hastalığının bulunduğu ileri sürüldüğü ve belirtilen hususlara ilişkin nüfus cüzdanı sureti, 5.2.2014 tarihli psikiyatri polikliniğince düzenlenen "alzheimer", "orta depresif nöbet", "unipolar depresyon" ve "demans" teşhisli ilaç raporu ile ...'in okur yazar olmadığını belirtir sol elinin baş parmak izine havi ... Beşinci Noterliğinin 27.11.2012 tarih ve 28171 yevmiye nolu evrak suretinin sunulmuş olması karşısında, yukarıda anılan mevzuat uyarınca ehil ve okuryazar olmayan kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olduğundan bahsedilemeyeceğinden, davacının usulsüz tebliğe muttali olduğunu beyan ettiği tarihin esas alınarak, işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, davanın süre aşımı yönünden reddine ilişkin mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir". Danıştay 7. Dairesi'nin, 13.04.2017 Tarih ve E.2014/2327, K.2017/ 2395 Sayılı Kararı.

³⁹ "Dava konusu hacizlerin dayanağı vergi ve cezaları içeren ödeme emrinin, dava dilekçesinde yazışma adresi olarak da gösterilen davacının ikamet adresinde, çalışanı olduğu belirtilen ... imzasına 21.5.2011 tarihinde tebliğ edilmesi, 213 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 94'üncü maddesine aykırılık oluşturmadığından ..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.03.2017 tarih ve 2017/95 E. ve 2017/157 K. sayılı Kararı.

⁴⁰ Alpaslan, Mustafa/ Sakal, Mustafa, "Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler", Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, (Çevrimiçi) http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1_Sayi_520.pdf, (Erişim Tarihi: 06.09.2017).

⁴¹ "... tebliğ yapılan kişinin davacı şirketin işçisi olduğunun yoklama tutanağıyla tespit edilmesi, sonrasında davacı şirketten 2011 yılı defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazının, iş yerinde çalışan işçiye, işçi olduğu hususu ile sigorta sicil numarası şerh düşülerek tebliğ edilmiş bulunması, şirketin başkan, müdür veya kanuni

Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ yapılacak kimsenin görünüşü itibariyle 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir şekilde ehliyetsiz olmaması gerekmektedir⁴³. Buradan anlaşılması gereken, tebligat yapılacak kişinin 18 yaşından büyük olması olmayıp, görünüşünün 18 yaşından küçük olmamasıdır⁴⁴. Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda açıklık bulunmasa da Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 36. maddesi gereği tebligat memurunun, kişinin kimlik kontrolünü yapma yetkisi bulunmaktadır⁴⁵.

2.3.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

Gerçek kişilerin kanuni temsilcilerine tebliğ iki durumda yapılabilir. Bu durumlar küçük ve kısıtlıların mükellef olması ile mükellefin Türkiye dışında bulunmasıdır⁴⁶.

Küçükler, kısıtlılar veya kendilerine kayyum tayin edilenler ile ilgili tebligatların bunların veli, vasi veya kayyumuna yapılması gerekir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde⁴⁷ bu kişilerin vergiden doğan yükümlülükleri veli, vasi veya kayyum tarafından

temsilcisinin tebligat sırasında işyerinde bulunmadığını göstermektedir. Tebligat aşamasında, anılan yetkililerin o an için işyerinde bulunmadığının tebliğ alındısına yazılmamış olması, yapılan tebliği usulsüz hale getirmeyeceği açıktır". Danıştay 4. Dairesi'nin, 26.10.2017 Tarih ve E.2013/238, K.2017/7149 Sayılı Kararı.

⁴² Gınalı, Ayşe, "Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar", Mali Çözüm Dergisi, S. 104, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/15%20ayse%20ginali.pdf>, (Erişim Tarihi:03.10.2017).

⁴³ "Olayda, temyiz dilekçesine eklenen davacının kızına ait nüfus cüzdan fotokopisinden ...'nın doğum tarihinin 30.7.1995 olduğu, adı geçen şahsın tebliğin yapıldığı tarih itibariyle 15 yaşını bitirmediği görülmüştür.

Yukarıda belirtilen 213 sayılı Kanun'un 94. Maddesindeki tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması kriterinin hakkaniyet kuralları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmekte olup, tebliğ tarihi itibariyle henüz 15 yaşını bitirmemiş olan davacının kızına yapılan tebliğin görünüş itibariyle 18 yaşından aşağı olmayan bir kimseye yapıldığının kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır". Danıştay 9. Dava Dairesi'nin, 15.05.2012 Tarih ve E.2010/8939, K.2012/2645 Sayılı Kararı, Bilgen, Mahmut, Tebligat Hukuku, Adalet Yay., Ankara, 2015, s. 498.

⁴⁴ "... tebliğin, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikâmetgah adresinde bulunanlardan veya iş yerlerindeki memur ya da müstahdemlerden birine yapılmasına olanak tanınmış ve muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından küçük olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması yeterli görülmüş olup tebliğ zarfında, kendisine tebligat yapılan kişinin davacı ile birlikte oturduğuna ve 18 yaşından büyük olduğuna ilişkin şerh düşülmesi gerektiği yolunda bir düzenlemeye yer verilmemiştir". Danıştay 3. Dairesi'nin, 07.03.2017 Tarih ve E.2016/9503, K.2017/1543 Sayılı Kararı.

⁴⁵ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 113.

⁴⁶ Durmuşoğlu, Serkan, "Vergi Hukukunda Tebliğ", Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları, Der. Hakan Üzeltürk, İstanbul, Yeditepe Üniversitesi Yayını, Legal Yay., 2015, s. 41.

⁴⁷ "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, tüzel kişilerle küçükler ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği, ..." Danıştay 3. Dairesi'nin, 06.03.2014 Tarih ve E.2011/3199, K.2014/961 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/Bilgi/BankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 16.10.2017).

yerine getirilmesi gerekir. Bu sebeple tebligatın bu kişilere yapılması tabiidir⁴⁸. Küçük ve kısıtlıların temyiz kudretine haiz olmadıklarından, kendilerine yapılan tebliğ hükümsüzdür⁴⁹.

Kanuni temsilci, kanundan doğan bir temsilciliktir. Bunlar temsilciler; veli, vasi veya kayyumdur. Eğer gerçek kişi mükellef veya vergi sorumlusunun kanuni temsilcisi varsa, bu durumda kendisine tebligat yapılamaz. Tebligatın kanuni temsilcilerine yapılması gerekir. Çünkü kanuni temsilciliğin söz konusu olduğu durumda, hukuki ehliyetsizlik durumu var demektir. Bilindiği üzere, vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şartı aranmaz⁵⁰.

Velayet Türk Medeni Kanunu'nun 335. ila 351. maddelerinde, vesayet 396. ila 403. maddelerinde düzenlenmiştir. Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve onu temsil etmekle yükümlü iken, kayyum belirli işleri görmek ve malvarlığını yönetmek için atanır. Türk Medeni Kanunu'nun vasi ile ilgili hükümleri aksi belirtilmediği sürece kayyum hakkında da uygulanır⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 95. maddesi veli, vasi veya kayyuma tebliği düzenlemiştir. Eğer mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyum gibi vergi sorumlusu birden fazla olması durumunda, tebligatın yalnız bunlardan birine yapılması yeterlidir. Şayet tebligatın konusu olan iş ile ilgili ayrıca veli, vasi veya kayyum atanmış ise, tebligat bunlara yapılır⁵². Örneğin, velilerden yalnızca anaya veya yalnızca babaya yapılan tebligat geçerlidir⁵³.

Kanuni temsilci sıfatıyla vergi sorumlusuna yapılacak tebligata ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 94. ve 95. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilik sıfatı dışında, örneğin stopaj sorumluluğunda, sorumlunun kendi şekli ödevleriyle ilgili konularda tebligatın muhatabı kendisi olacaktır⁵⁴.

Bunun dışında dar mükellefiyette gerçek kişiler adına yapılacak tarhiyatın muhatabı, dar mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcileridir. Tebligat da bu temsilcilere yapılır. Temsilcinin birden fazla olması halinde, tebliğ dar mükellef kişi tarafından tayin edilecek temsilciye, böyle bir tayin yapılmadığında temsilcinin herhangi birine yapılır⁵⁵. Türkiye'de daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi gerçek kişiye tarhiyat, kendisine kazanç

⁴⁸ Özyer, a.g.e., s. 184.

⁴⁹ Alpaslan/ Sakal, a.g.e., s. 11.

⁵⁰ Ozansoy, Vergi Hukukunda, s. 18.

⁵¹ Baykara, a.g.e., www.bekirbaykara.com

⁵² Uğur, Hüsamettin/ Elibol, Mert, Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yay., Ankara, 2015, s. 35.

⁵³ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 779.

⁵⁴ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, a.g.e., s. 107.

⁵⁵ Ürel, a.g.e., s. 227.

ve iradı sağlayan kişi adına yapılır. Bu sebeple böylelikle tebligatın muhatabı da kazanç ve iradı sağlayanlar olur⁵⁶.

2.3.1.3. Umumi Vekile Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinde tebliğ yapılabilecek kimseler arasında, umumi vekiller de sayılmıştır. Yani, mükellef veya vergi sorumlusuna tebligat yapılabildiği gibi, umumi vekile de hüküm ifade eden yazılar ve vesikalar tebliğ edilebilir. Umumi vekillik kanundan, mükellef ya da vergi sorumlusu ile umumi vekil arasındaki vekâlet sözleşmeden doğar. Tebliğ yapılacak umumi vekilin, avukat olması şart değildir. Mükellef veya vergi sorumlusunu temsil etmeye yetkili herkes umumi vekil olabilir. Ancak avukat olmayan umumi vekile yapılan tebligat, dava açma ehliyeti bulunmadığından bunlara tebligat yapmak sorunludur⁵⁷.

Avukat olmayan umumi vekil dava açamaz. Vekâletname de açık hüküm bulunmaması halinde uzlaşmada bulunamaz. Avukat olan umumi vekile ise, kabul etmesi halinde tebligat yapılabilir ve bu tebligat geçerlidir. Çünkü umumi vekil ancak müvekkilinin talimatı ile bütün davaları takip edebilir⁵⁸. Eğer dosyaya vekâletname ibraz etmiş avukat var ise, bunun dışındaki umumi vekillere ve hatta asıl mükellefe veya mükellefin kanuni temsilcisine tebligat yapılması mümkün değildir⁵⁹.

Diğer taraftan mükellefin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetki almış mali müşavir veya muhasebecisine de tebligat yapılabilir⁶⁰.

Umumi vekile yapılacak tebligatlarda şu hususlara dikkat etmek gerekir;

- Vekâletnamede açıkça vergi ile ilgili tebligatların vekile yapılabileceği,
- Veya genel olarak vekâletnamede vekilin, mali konularda her türlü iş ve işlemlerle ilgili olarak takip ve sonuçlandırmaya yetkisinin bulunduğuna dair hüküm yer almalıdır⁶¹.

⁵⁶ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 114.

⁵⁷ Baykara, a.g.e., www.bekirbaykara.com

⁵⁸ Akbal/ Tepedelenli, a.g.e., www.vmhk.org.tr

⁵⁹ Ozansoy, Vergi Hukukunda., s. 18.

⁶⁰ Alpaslan/ Sakal, a.g.e., s. 11.

⁶¹ Özyer, a.g.e., s. 187.

Vekile genel bir yetki verilmişse bile, vekile özel bir konuda, örneğin bir vergi davasını yürütmek amacıyla, her türlü yetki verilmişse, bu kimse Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasında ifadesinde kullandığı gibi, "umumi vekil" olmamasına karşın, yine de mali tebliğleri alabilme konusunda tam yetkili sayılmalıdır. Hatta bir kimseye yalnızca, gelen tebliğleri alma yetkisi verilmişse, o kimseye yapılan tebliğ de geçerli olacaktır⁶².

Avukat aracılığıyla takip edilen davalarda tebligat kişinin vekil olan avukatına yapılmalıdır, bu davalarda asile tebligat yapılamaz⁶³. Tebligat Kanunu'nun 11. maddesi⁶⁴ hükmüne göre vekil varken asile yapılan tebligat hükümsüzdür.

Kendisine tebligat yapılacak kimsenin birden fazla vekili varsa tebliğin sadece bunlardan birisine yapılması yeterlidir. Tebligat birden fazla vekile yapılmışsa hangi vekile daha önce tebliğ edilmişse tebligat o tarihte yapılmış sayılır. Tebligat hem asile hem de vekile yapılmış olabilir. Bu durumda vekile yapılmış olan tebligat geçerli olacaktır. Ayrıca vekile tebligat imkanı yoksa asile tebligat yapılabilir. Örneğin vekil herhangi bir suçtan dolayı tutuklanmış ve tutukevinde bulunuyor ise bu durumda tebligat vekile değil asile yapılır⁶⁵.

2.3.2. Tüzel Kişilere Tebligat

Tüzel kişiler, ortak bir amacın devamlı bir şekilde yerine getirilmesi doğrultusunda toplanmış bulunan kişi ya da mal topluluklarıdır. Hukukta tüzel kişiler; "özel hukuk tüzel kişileri" ve "kamu hukuku tüzel kişileri" olarak ikiye ayrılır. Özel hukuk tüzel kişileri; özel hukuk kuralları çerçevesinde kurulan ve bu çerçevede faaliyet yürütülen tüzel kişiler iken, kamu hukuku tüzel kişileri ise; kamu gücünün üstün yetkileri çerçevesinde kanunla kurulan

⁶² Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 764.

⁶³ "İncelenen dosyadan, davanın davacı tarafından bizzat açıldığı, 16.12.2008 tarihinde yapılan duruşma sırasında ibraz edilen vekaletname ile davayı takibe başlayan vekilin isteği üzerine duruşmanın açılmamasına ve ertelenmesine karar verildiği, erteleme kararı ve yeniden yapılacak duruşmanın gün ve saatini bildiren davetiyenin davacı vekiline değil, davacı kurumun adresine gönderilerek, kulüp başkanının imzasına tebliğ edildiği ve duruşma tutanağında, davacı adına duruşmaya gelen olmadığının belirtildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, duruşma davetiyesinin 7201 sayılı Yasanın 11. maddesi uyarınca davacı vekilinin vekaletnamede yer alan açık adresine tebliğ edilmesi gerekirken, usulsüz olarak davacıya yapılan tebligat üzerine yapılan duruşma sonucu verilen yargılama usulüne aykırı olan vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir." Danıştay 3. Dairesi'nin, 24.11.2011 Tarih ve E.2009/1720, K.2011/6748 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 04.10.2017).

⁶⁴ "7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 11. maddesinde vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligatın vekile yapılacağı yolundaki açık hüküm karşısında; söz konusu Mahkeme kararının Tebligat Kanunu'nun ilgili hükmü dikkate alınarak öncelikli olarak avukatın bizzat kendisine veya çalışanına tebliğ edilmesi gerekirken, Sendikanın evrak memuruna tebligat yapılmasında yasal isabet görülmemiştir." Danıştay 5. Dairesi'nin, 03.2.2013 Tarih ve E.2012/7302, K.2013/8867 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 04.10.2017).

⁶⁵ Akbal/ Tepedelenli, a.g.e., www.vmhk.org.tr

ve yine kanunla faaliyet gösteren tüzel kişilerdir. Kamu hukuku tüzel kişilerinde temel amaç kamu yararı iken, özel hukuk tüzel kişilerinde amaç kar elde etmek gibi kişisel çıkarlardır⁶⁶.

Özel hukuk tüzel kişileri, taraf oldukları davaları organları aracılığıyla takip ederler⁶⁷. Tüzel kişilerin dava takibine yetkili organları, dış organlarıdır; yani tüzel kişileri üçüncü kişileri karşı temsil eden organlardır. Örneğin yönetim kurulu ve müdürler gibi organlar tüzel kişiliğin temsil organlarıdır. Kimlerin organ olduğu kanuna ve tüzel kişiliğin tüzüğüne göre belirlenir⁶⁸.

Tebliğat işlemleri açısından, gerek özel hukuk tüzel kişileri gerekse kamu hukuku tüzel kişileri hem Tebliğat Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinde belirtilenler özel hukuk tüzel kişileri iken, kamu kurumları ile ilgili düzenleme 98. maddede ayrıca yapılmıştır⁶⁹.

2.3.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ

Tüzel kişilerde yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Başkan, müdür veya kanuni temsilciler birden fazla ise, tebliğatın bunlardan birisine yapılması yeterlidir⁷⁰.

Eğer tüzel kişiliği olmayan bir topluluğa tebliğ yapılacak ise, topluluğu idare edenlere veya temsilcilerine tebliğ yapılır⁷¹. Tüzel kişilerin temsilcilerinin kimler olduğu, kanunlarda, sözleşmelerde ya da vakıf senetlerinde belirtilmiştir⁷². Tüzel kişilerde, başkan, müdür ve temsilciler; ticaret şirketlerinde, Ticaret Kanunu veya şirket sözleşmesi, kooperatiflerde 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu yahut kooperatif sözleşmesi ile derneklerde⁷³ Dernekler Kanunu,

⁶⁶ Çağlayan, Ramazan, "Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği ve Kıstasları", (Çevrimiçi) <http://dergi.uysmazlik.gov.tr/um/yedincisayi/12caglayanramazan1.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁶⁷ "Bir ticaret şirketi olan limited şirketlerin taraf ehliyetlerinin, tüzel kişiliklerinin kazanıldığı tarihte doğup bu kişiliğin kaybedildiği tarihte sona erdiği, ancak bu iki tarih arasında bir davaya taraf olabilecekleri ve bu davada kanuni organları vasıtasıyla usuli işlemler yapabilecekleri, tüzel kişiliğin sona erdiği tarihten sonra herhangi bir biçimde davaya taraf olmalarının ya da tüzel kişilikle birlikte ortadan kalkan organları tarafından dava açılmasının mümkün olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır". Danıştay 4. Dairesi'nin, 21.06.2017 Tarih ve E. 2016/11754, K. 2017/5645 Sayılı Kararı.

⁶⁸ Deliduman, Seyithan, "Tüzel Kişilerin Davada Temsili", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. II, S. 1, 1998, s. 178. (Çevrimiçi) <http://hukukdergi.erezincan.edu.tr/tuzel-kisilerin-davada-temsili-ars-gor-seyithan-deliduman/>, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁶⁹ Yılmaz/Çağlar, a.g.e., s. 766.

⁷⁰ Mutluer, M. Kamil/ Dayanç, N. Nilay, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Yay., Ankara, 4. Baskı, 2014, s. 113.

⁷¹ Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yay., Ankara, 8. Baskı, 2017, s. 214.

⁷² Kırbas, a.g.e., s. 117.

⁷³ "Dernekler, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır". Kayıhan/Ünlütepe, a.g.e., s.249.

vakıflarda⁷⁴ vakıf senedi ile belirlenir⁷⁵. İş ortaklıklarında tebligatın, ortaklığın yöneticilerine yapılması örnek gösterilebilir⁷⁶.

Tebligat tüzel kişiliği temsil etmeyen kişilere yapılamaz. Buna karşılık tüzel kişilerde tebligatın mutlaka tüzel kişinin temsilcilerine yapılması şartının çok sıkı ve katı uygulanmasının pratikte işlemleri zora sokacağı ve posta vasıtasıyla tebliğ usulünün uygulanmasının imkânsız kılacağı yönünde görüşler bulunmaktadır. Zira bu görüşe göre posta vasıtasıyla yapılan tebliğ işlemleri PTT tebliğ memuru tarafından yürütülmektedir. Bu tebliğ görevlilerinin Maliye Bakanlığı'na karşı bir sorumlulukları yoktur. Bu görevlilerden tebliği, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak tüzel kişi temsilcilerini bulup onlara yapmalarını beklemek mümkün değildir. Belirtilen nedenlerle bu görüşe göre, posta vasıtasıyla tebliğde, tebliğin işyerinde görevlilerden birine yapılmasının yeterli olacağının kabulü gerekmektedir. Bu kabul vergi dairesi görüşüne de uygundur⁷⁷.

Tebligat usulünün ikmaline olanak sağlamak amacıyla getirilmiş olan söz konusu pratik çözümler, vergi ve ekleri ya da cezalar ile ilgili olarak, önemli darboğazların ya da kanuni olanakları kullanamama gibi mağduriyetlerin ortaya çıkmasına yol açabilir. Özellikle, tebliğin anlamını ve önemini bilmeyenlere sırf tebliğ yapılmış sayılması için yapılan tebligatlar için bu durum söylenebilir⁷⁸.

Tüzel kişilerde yapılacak tebligat sırası;

- Öncelikle yasal temsilci,
- Bulunmadığı takdirde sırasıyla temsilciden sonra gelen kimse⁷⁹ veya

⁷⁴ “Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin, yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan, tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.” Kayıhan/Ünlütepe, a.g.e., s.265.

⁷⁵ Arslan, a.g.e., s. 97.

⁷⁶ Ünsal, Hilmi, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Detay Yay., Ankara, 4. Baskı, 2014, s. 30.

⁷⁷ Ürel, a.g.e., s. 229.

⁷⁸ Akdoğan, a.g.e., s. 73.

⁷⁹ a) Şirket yetkilisinin babasına vermiş olduğu şahsi vekaletname ile şirket adına tebliğ işleminin yapılamayacağını kabul etmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 14.12.2016 Tarih ve E.2016/1011, K.2016/112 Sayılı Kararı. b) “... şirketin kanuni temsilcisinin ikametgâh adresinde şirket adına yapılacak tebliğin, bizzat ilgisine yapılması gerekmektedir. Kanuni temsilcinin ikametgâh adresinde oğluna yapılan ve şirketi ilgilendiren tebligat bu haliyle usulsüz olduğundan ve ortada usulüne uygun olarak kesinleştirilmiş bir amme alacağı bulunmadığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır”. Danıştay 4. Dairesi'nin, 06.04.2017 Tarih ve E. 2014/500, K. 2017/3415 Sayılı Kararı. c) “Şirket tüzel kişiliği adına yapılacak tebliğ işlemlerinde şirket adresine tebligat yapılmaya çalışılmaksızın kanuni temsilcinin ikamet adresinde annesine yapılan tebligatın usulüne uygun olmadığına karar verilmiştir”. Danıştay 3. Dairesi'nin, 15.03.2017 Tarih ve E.2016/6590, K.2017/1774 Sayılı Kararı. d) “Şirketin kanuni temsilcisinin ikamet adresinde şirket adına yapılacak tebliğ, bizzat ilgisine yapılması gerektiği ve böyle bir tebliğ o adreste bulunanı değil şirketi ilgilendirir nitelikte olduğundan, şirket adına yapılacak tebliğ işlemlerinde ilgisinin o anda adreste bulunmaması halinde tebligat şirketle ilgisi olmayan eşe yapılamayacağı gibi ilgili tebliğ alındısının tetkikinden, tebligatın neden ilgilisi olan şirket temsilcisi yerine temsilcinin eşine tebliğ yapıldığına ilişkin bir açıklama ya da şerh de yazılmadığı saptandığından, eşe yapılan söz konusu usulsüz tebligata dayanılarak davanın

- Evrak müdürü gibi bu tür işlerle görevlendirilmiş kimsedir.

Bunlar da bulunamamış ise, bu yerdeki memur veya müstahdeme tebligat yapılabilir⁸⁰. Ancak bu durum tebliğ evrakında tutanak ile tespiti gerekir⁸¹.

Bu bağlamda tüzel kişi temsilcisinin tebliğ anında işyerinde bulunmaması halinde tebligat, işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerden⁸² birine yapılabilir⁸³. Burada dikkat edilmesi gereken husus tebliğ yapılan kimsenin görünüş itibarıyla 18 yaşından aşağı olmaması⁸⁴ ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir⁸⁵. Örneğin bir firmanın bağlı

süreşımı nedeniyle reddine ilişkin ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, 26.03.2014 Tarih ve E.2013/409, K.2014/201 Sayılı Kararı.

⁸⁰ a) “Uyuşmazlıkta dava konusu ödeme emri içeriği vergi ve cezaya ilişkin ihbarname davacı şirketin işyeri adresinde posta memuru tarafından sekreter ... isimli kişiye tebliğ edilmiştir. Tebliğin işyerinde çalışan sekretere yapılmasıyla şirketin başkan, müdür veya kanuni temsilcisinin tebligat sırasında bulunmadığının yazılmamış olması yapılan tebliği usulsüz hale getirmez. Dolayısıyla, ihbarnamenin Kanunda öngörülen usule uygun olarak tebliğ edildiği sonucuna varıldığından aksi yönde Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” Danıştay 4. Dairesi’nin, 07.03.2012 Tarih ve E.2009/8772, K.2012/712 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 14.10.2017). b) “...tüzel kişilere yapılacak tebligatın öncelikle tüzel kişiliğin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birine, bunların bulunmaması halinde işyerinde çalışanlardan birisine yapılması mümkündür”. Danıştay 4. Dairesi’nin, 16.05.2017 Tarih ve E.2013/2145, K.2017/4516 Sayılı Kararı. c) Kanun koyucu tarafından tebliğ yapılacak muhatap bulunmadığı takdirde onun yerine tebliğ yapılacak kişinin, muhatabın adresinde bulunan kişi veya muhatabın memuru veya müstahdemi olması ve bariz olarak ehliyetsiz ya da 18 yaşından küçük görünmemesi yeterli bulunmuştur. Bu şartların dışında, tebliğin yapıldığı sırada muhatabın aranıp bulunamadığının tebliğ alındısına yazılması gerektiği yolunda bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, 13.11.2013 Tarih ve E.2012/525, K.2013/534 Sayılı Kararı. d) “Asıl borçlu ...’in ödenmemiş ve vadesi geçmiş vergi borçlarının ticari ilişki içinde olduğu davacıdan tahsili için tanzim edilen 11.4.2012 gün ve 6 sayılı haciz bildirisinin, davacı şirketin iş yeri adresinde davacı şirket yetkilisi sıfatıyla tebliğ edilen ... haciz bildirisinin tebliğ tarihi itibarıyla ... Özel Güvenlik Koruma ve Eğitim Hizmetleri Limited Şirketi bünyesinde sigortalı olarak görünse de davacı şirketin iş yerinde güvenlik görevlisi olarak bulunan ve şirket adına tebligat evrakını şirket yetkilisi olarak teslim alan ...’a yapılan tebligatın usule uygun düşmediğinden söz edilemeyeceğinden, yazılı gerekçeyle ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir”. Danıştay 3. Dairesi’nin, 22.02.2017 Tarih ve E.2013/10838, K.2017/1016 Sayılı Kararı.

⁸¹ Ozansoy, Vergi Hukukunda, a.g.e., s. 20.

⁸² “... vergi ceza ihbarnamelerinin tebliğ alındısı incelendiğinde şirket ortağı ...’ün ... adresine tebliğe çıkarıldığı, 23.08.2013 tarihinde oğlu ...’e, 06.11.2013 ve 02.09.2013 tarihlerinde eşi ...’e tebliğ edildiği, söz konusu kişilerin şirket yetkilisi olmadığı gibi şirketin daimi işçisi, memur veya müstahdemi de olmadığı, tebligatların da şirketin bilinen adresinde yapılmadığı anlaşıldığından tarh aşımına ilişkin tebligatın usulüne uygun gerçekleştirilmediği sonucuna ulaşılmakla usulsüz tebliğ ile kesinleştirilen özel usulsüzlük cezalarının tahsili için tanzim ve tebliğ olunan ödeme emirlerinin 2008, 2009 ve 2010 yıllarına ilişkin kesilen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir.” Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi’nin, 19.02.2015 Tarih ve E.2014/682, K.2015/195 Sayılı Kararı.

⁸³ “Dava konusu hacizlerin dayanağı vergi ve cezaları içeren ödeme emrinin, dava dilekçesinde yazışma adresi olarak da gösterilen ikamet adresinde, çalışanı olduğu belirtilen ... imzasına 21.5.2011 tarihinde tebliğ edildiği, 213 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 94’üncü maddesine aykırılık oluşturmadığından, dava konusu hacizlerin diğer yönlerden hukuka uygun olup olmadığı araştırılmak suretiyle varılacak sonuca göre karar verilmek üzere ısrar kararının bozulması gerekmektedir”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, 29.03.2017 Tarih ve E.2017/95, K.2017/157 Sayılı Kararı.

⁸⁴ “...Kanunda görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmama ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmama şartlarının karşılanması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan herhangi birine tebliğin yapılabileceği belirtildiğinden, şirketle ilgisi bulunmayan eşe tebliğ yapılmasında yasal olarak herhangi bir sakınca bulunmamaktadır”. Danıştay 4. Dairesi’nin, 09.05.2017 Tarih ve E.2013/823, K.2017/4308 Sayılı Kararı.

⁸⁵ Saban, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yay., İstanbul, 8. Baskı, 2016, s. 171.

olduğu vergi dairesinden posta ile gelen yazı şirketin muhasebe müdürüne tebliğ edilebilir⁸⁶. Tebligat tüzel kişinin temsile yetkili kişiye yapılmayıp, başka kimseye yapılırsa, geçersizdir⁸⁷.

Danıştay'a göre, Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinde belirtilen muhatabın adreste bulunmaması olağan bir durumdur. Ancak, örneğin cezaevinde tutuklu veya hükümlü⁸⁸ olarak bulunan kimseye yapılacak tebligat, ikametgah adresinde bulunan kimselere yapılamaz⁸⁹.

Tüzel kişi ortaklığın iflası halinde, tebligatlar iflas dairesine yapılırken, tasfiye durumunda ise tebligatı almaya tasfiye memuruna tebliğ yapılır⁹⁰. Ancak tasfiye memurunun azledildiği halinde geçici tasfiye memuruna, o da yoksa şirket ortaklarına tebliğ yapılır⁹¹. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tasfiye, birleşme ve devir durumlarında vergisel yükümlülüklerinin kimler tarafından yerine getirileceği, vergi borçlarından kimlerin sorumlu tutulacağı belirtilmiştir⁹².

Şirket müdürü eğer ortaklıktan ayrılır ise bu durumda⁹³, ortaklıktan ayrılmasından sonraki dönemlere ilişkin tarhiyatlar ve bu tarhiyatlarla ilgili ödeme emirleri, ilgili dönemde yönetimde olanlara yani temsile yetkili kişilere tebliğ edilmesi gerekir⁹⁴.

Şirket adına, şirket ile ilgili yetkililere yapılması gereken bir tebligatın şirketin eski ortaklarına veya eski yönetim kurulu üyelerine yapılmış olması halinde hukuken geçerli bir

⁸⁶ Koçakoğlu, Hamza, Uygulamalı Vergi Hukuku, Gazi Yay., Ankara, 4. Baskı, 2016, s. 22.

⁸⁷ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 772.

⁸⁸ "Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 28, Tebligat İşletme Usul ve Esaslarının 47 inci maddesi çerçevesinde tutuklu ve hükümlülere tebligat yapılması bu kişilerin bulunduğu kurum müdürü, müdür yoksa orayı idare eden memur tarafından temin edilir.

Muhatabın tutuklu veya bir yıldan az hükümlü olması halinde:

Muhatap o anda bulunabiliyorsa; Kurum yetkilisinin huzurunda tebligat bizzat muhatabın kendisine yapılır, mazbataya ve Teslim Belgesine "Muhatabın tutuklu/bir yıldan az hükümlü olduğunu beyan eden kurum müdürünün huzurunda tebligat muhatap ...'a .../.../... tarihinde tebliğ edilmiştir" şerhi düşülerek muhatap ve dağıtıcı tarafından bu belgeler imzalanır.

Muhatabın bir yıl veya daha fazla hürriyeti bağlayıcı ceza ile mahkum olması halinde:

Kurum yetkilisi tarafından muhataba vasi tayin edildiği beyan edilir; Alınan beyan tebliğ mazbatasına ve Teslim Belgesine şerh edilerek kurum yetkilisine imzalatılır ve tebligat vasi adresine sevk edilir.

Kurum yetkilisi tarafından muhataba vasi tayin edilmediği beyan edilirse; Beyan tebliğ mazbatasına ve Teslim Belgesine şerh edilerek kurum yetkilisine imzalatılır ve tebligat çıkaran mercie iade edilir."

T.C. PTT Genel Müdürlüğü'nün 14.02.2017 tarih ve 4004 sayılı Yazısı.

⁸⁹ Uğur/ Elibol, a.g.e., s. 35.

⁹⁰ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 769-770.

⁹¹ Özyer, a.g.e., s. 185.

⁹² Ayaz, Garip/ Sönmez, Erdal, "Vergi Yargısında Tarafların Kişilik veya Niteliğinde Değişiklik ve Davacının Gösterdiği Adrese Tebligat Yapılmaması Durumları", Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, S. 218, 1998 .

⁹³ "... davacı adına eski kanuni temsilcisi olduğu şirketin borçları sebebiyle haciz uygulanabilmesi için haczin miktarı, haczin dayanağı ödeme emirlerinin tespit edilmesi ve bu ödeme emirlerinin usulüne uygun tebliğ edilip edilmediği, ilan tebliğ edilmişse ilan tebliğ şartlarının oluşup oluşmadığı, amme alacağının usulüne uygun kesinleştirilip kesinleştirilmediği araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, bu hususlar yeterince araştırılıp irdelenmeden verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır". Danıştay 4. Dairesi'nin, 26.01.2017 Tarih ve E.2016/7770, K.2017/704 Sayılı Kararı.

⁹⁴ Özyer, a.g.e., s. 186.

tebligattan söz edilemez. Tüzel kişinin temsilcisinden kastın tebliğ yapılacağı tarihteki temsilci olması gerekir⁹⁵.

2.3.2.2. Kamu Tüzel Kişilerine Yapılacak Tebliğ

Kamu tüzel kişilerine yapılacak tebligat ile ilgili düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 98. maddesinde açıklanmıştır. Nitekim "Kamu idare ve müesseselerine tebliğ" başlıklı maddede, "*Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.*" şeklinde ifade edilmektedir.

Kamu idare ve kurumlarında evrak şeflikleri, yetkili makam durumunda olduklarından bunlara yapılan tebligat geçerlidir. Kamu idare veya kurumunun avukatı varsa, tebligat bu avukata veya avukatlardan birine de yapılabilir⁹⁶.

PTT Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 77. maddesine göre; "*İl Özel İdarelerine yapılacak tebligat, illerde valilere veya yardımcılarına veya özel saymanlık müdürlerine, kazalarda kaymakamlara veya özel saymanlık memurlarına yapılır. Mahalli idarelere yapılacak tebligat, belediye başkanlarına, müdürlerine veya yetkili kıldıkları memurlarına yapılır*".

2.3.2.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklara Yapılacak Tebliğ

Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği haiz olmayan topluluklarda tebligatlar bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır⁹⁷. Kurumlar vergisine tabi bir takım müessese ve işletmeler içinde bunların bağlı oldukları tüzel kişilik muhataptır⁹⁸.

Vakıflar ve cemaatler müteveli heyetleri tarafından idare edilir. Tebligatın müteveli heyeti başkanına veya kanuni temsilcilerine yapılması gerekir⁹⁹.

Türk Medeni Kanun'a göre kurulan vakıfların tüzel kişiliği vardır. Dolayısıyla vakıflarda tebligat kanuni temsilcilerine yapılır. Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinde sözü

⁹⁵ Alpaslan Güven, Nazlı Gaye, "Eski A.Ş. Yönetim Kurulu Üyesine Tüzel Kişilik Adına Ödeme Emri Tebligatı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 155, 2016, (Çevrimiçi) www.lebiblyalkin.com, (Erişim Tarihi: 17.10.2017).

⁹⁶ Yılmaz/Çağlar, a.g.e., s. 782-784.

⁹⁷ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, a.g.e., s. 178.

⁹⁸ Kırbay, a.g.e., s. 117.

⁹⁹ Erbay, Ayhan, Tebligat İşlemleri Ders Kitabı: Dağıtım, Ankara, PTT Genel Müdürlüğü Eğitim Yayınları, 2006, s. 127.

edilen tüzel kişiliği olmayan vakıflardan kastın “mazbut vakıflar” olması gerekir. Bu tür vakıfların idare edenlere veya temsilcilerine tebligat yapılır.

Adi ortaklık veya adi şirket, Türk Ticaret Kanunu’nda değil, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 620. ila 641. maddelerinde düzenlenmiştir ve adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Türk Borçlar Kanunu’nun 620. maddesine göre adi ortaklık, iki veya daha fazla kimsenin, emeklerini ve mallarını ortak bir amaç için birleştirerek faaliyette bulunmalarıdır. Adi ortaklığın faaliyeti sonucunda oluşan kar, ortakların kişisel olarak gelirdir. Bu sebeple ortaklığın gelir vergisi mükellefiyeti yoktur. Bu oluşan kar, ortakların geliri olduğundan ortaklar tarafından beyan edilir. Yapılan bu beyanla ilgili tebligatlar ortakların şahsına yapılır¹⁰⁰.

Vergi mevzuatı açısından adi ortaklık, vergileme ile ilgili hususlarda muhatap kabul edilmemiştir. Ortaklıklar ortaklıktan elde ettikleri gelirleri, şahsi gelir unsuru olarak beyan etmektedir. Bunlarla ilgili tebligatın muhatabı da ayrı ayrı kendileri olmaktadır¹⁰¹.

Adi ortaklıklarda tebliğ ile ilgili sorun, katma değer vergisinde, sorumlu sıfat ile kesilen vergilerde ve usulsüzlük cezalarında ortaya çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 44. maddesinin 1-a fıkrasına göre, ortaklardan herhangi birinin adına tarhiyat işlemi yapılabilir. Ancak tarh edilen söz konusu verginin ödenmesinden dolayı ortaklar bu borca karşı müteselsilen sorumludur¹⁰². Bu nedenle tebligat ortaklara yapılacaktır. Bu hallerde tebliğin ortaklardan birine yapılması yeterlidir¹⁰³.

Bu bağlamda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 14.12.2016 tarihinde vermiş olduğu bir kararda, Vergi Usul Kanunu’nun 94. maddesine göre yapılan tebligatta, adi ortaklık adına düzenlenen bir vergi ziyai cezası tebligatında, işyeri adresinde şirketi kanuni temsilcisine tebligat yapılmadan şirket müdürünün ikametgah adresinde eşine yapılan tebliği usulsüz bulmuştur¹⁰⁴.

2.4. Tebliğ Usulleri

2.4.1. Posta Yoluyla ve Memur Eliyle Tebliğ

¹⁰⁰ Ozansoy, Vergi Hukukunda., s. 19.

¹⁰¹ Alpaslan/ Sakal, a.g.e., s. 12.

¹⁰² Baykara, a.g.e., www.bekirbaykara.com

¹⁰³ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 114.

¹⁰⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, 14.12.2016 Tarih ve E.2016/762, K.2016/1214 Sayılı Kararı.

Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde tahakkuk fişinden hariç, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden vesika ve yazılar gerçek ve tüzel kişilere posta aracılığıyla ilmühaberli taahhütlü olarak tebliğ edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 99. ve 102. maddeleri, posta ile tebliğ usulünü düzenlemektedir.

Vergi tebliğ evrakının düzenlenmesi, postaya verildikten sonra incelenmesi, kabulü ve vergi tebliği evrakına ara ve varış merkezlerinden uygulanacak işlemlerle ilgili kurallar, Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nda¹⁰⁵ ayrıntılı olarak düzenlenmiştir¹⁰⁶.

Vergi tebliğ zarfı, gerçek veya tüzel kişiliğin bilinen adresine "resmi alma haberli taahhütlü" şekilde gönderilir¹⁰⁷.

Kural olarak Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ, posta vasıtası ile ilmühaberli taahhütlü olarak yapılır. Ayrıca APS¹⁰⁸ olarak adlandırılan yöntemle yapılan tebliğin de, usulüne uygun olarak yapıldığının kabulü gerekir. Çünkü bu yolla yapılan tebliğlerde muhataba yazılı olarak yapılmaktadır. Ancak adi posta yolu ile tebliğ yapılması mümkün değildir. Yine özel dağıtım şirketleri veya kurye şirketleri aracılığı ile tebliğ yapılması mümkün değildir¹⁰⁹.

Vergilendirme ile tebliğ edilecek evrakların öncelikle ve birincil olarak ilmühaberli ve taahhütlü posta yolu olduğu tartışmasızdır. Vergi hukukunda, bu yol tüketilmeden, diğer tebligat yollarına başvurulamaz. Diğer tebliğ yöntemlerinin kullanılabilmesi için, vergi dairesinin öncelikle bilinen adreslerden hareket ederek mükellefe olağan tebligat yoluyla

¹⁰⁵ "Mali tebligata uygulanabilecek özel hizmetler: Madde 70: Mali tebliğ zarfına, bu Usul ve Esasların 3 üncü bölümünde yer alan ek hizmetler uygulanır. Ancak, mali tebligat telgraf ek hizmeti ile kabul edilmez."

"Mali tebliğ zarfının postaya verilmesi ve diğer işlemler:

Madde 73: (1) Mali tebliğ zarfı bunları çıkaran dairelerce, 2 nüsha tevdi listesi düzenlenerek postaya verilir.

(2) Mali tebliğ zarflarında ve tebliğ alındılarında boş yerlerin eksiksiz doldurulup doldurulmadığı ve posta ücretinin tam olup olmadığı incelenir. İnceleme sırasında zarflarda, muhatabın her iki adresinin de yazılmış olduğu görülürse, bunlardan fazla gösterilmiş olanı, getiren mamura iptal ettirilerek bu durum kendisine şerh ve imza ettirilir. Eksikliğin giderilmesinden sonra barkod numarası ile sisteme kaydedilerek kabul edilir. Sistemden alınan 2 nüsha tevdi listesi damgalandıktan sonra bir nüshası göndericiye verilir.

(3) Mali tebliğ zarfının yollanması, ilgili servise verilmesi, gelen mali tebliğ zarfının incelenmesi, görülen düzensizliklere uygulanacak işlemler, dağıtım servisine intikal ettirilmesi ve teslim belgesi düzenlenmesinde bu Usul ve Esasların 16-21 inci maddelerinde belirtildiği gibi işleme tabi tutulur." PTT A.Ş. Tebligat İşletme Usul ve Esasları.

¹⁰⁶ Yılmaz/Çağlar, a.g.e., s. 785.

¹⁰⁷ Öner, a.g.e., s. 133.

¹⁰⁸ "Kayıtlı olarak postaya verilmek istenen yurtiçi mektup, posta kartı, basılmış kağıt, görme engellilere özgü yazıların, postaya verilmesinden itibaren kayda tabi tutularak alıcısına imza karşılığında teslim edilen, kaybı halinde de üst sınırı belirlenmiş tazminat ödenmesini gerektiren özel hizmete "APS Kurye ve taahhütlü özel hizmeti" bu özel hizmeti içeren yurtiçi gönderilere ise "APS Kurye ve taahhütlü gönderi" denir." 02/02/2015 Tarihli PTT A.Ş. Posta ve Kargo Hizmetleri Usul ve Esasları.

¹⁰⁹ Ürel, a.g.e., s. 230.

ulaşmaya çalıştığının hukuki kanıtlanabilir olması gereklidir. Vergi dairesi, hukuki olarak kanıtlayamaz ise, diğer tebligat yöntemlerine geçişine hukuki dayanak oluşturamaz¹¹⁰.

Vergi tebliğlerinde uygulanacak bir diğer yöntem ise Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesinde açıklanan memur vasıtasıyla tebliğdir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesi şu şekilde ifade bulmaktadır; “*Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur.*”

Bazı durumlarda memur vasıtasıyla tebliğ yapılabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesi ile bu konuda Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir¹¹¹. Bu hususta memur aracılığıyla tebliğe yetkili tek merci Maliye Bakanlığı olup Vergi Usul Kanunu çerçevesinde tebligat işlemi yapan diğer merciler bu yöneme başvurarak tebliğ yapamazlar. Ancak bu konuda diğer kurumların tebliğ yapabilmesi Maliye Bakanlığı'nın yetki devri ile mümkündür¹¹².

Maliye Bakanlığı, posta ile yapılması zor veya yararsız olduğu görülen durumlarda ve yerlerde veya özel ve acil durumlarda memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılmaktadır¹¹³. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda, memur vasıtasıyla tebliğ yapılabilmesi için herhangi bir şart veya kayıt öngörülmemiştir. Burada, Maliye Bakanlığının takdir hakkı vardır. Bu usulde tebliğ işlemi posta ile tebliğ yapılmasında uygulanan usul esaslarına tabidir¹¹⁴. Posta vasıtasıyla

¹¹⁰ Erol, Ahmet, “Elektronik Ortamda Tebligat”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 97, 2012, (Çevrimiçi) www.lebibyalkin.com, (Erişim Tarihi: 19.09.2017).

¹¹¹ Aygün, Fethi, “Vergilendirmede Tebligat İşlemleri ve Özellikli Durumlar”, (Çevrimiçi) <https://jurix.com.tr/article/4338>, (Erişim Tarihi: 13.08.2017).

¹¹² Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 120.

¹¹³ Tuncer, a.g.e., s. 146.

¹¹⁴ **a)** “... tebligatın posta yoluyla yaptırılacağı gibi memur vasıtasıyla da yaptırılacağı, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda da posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği açıktır. Bu durumda, posta yoluyla yapılacak tebligatlara ait tebliğ alımdılarının 102. maddeye göre düzenlenerek tutanak haline getirilmesi zorunlu olduğu gibi memur eliyle tebliğ yapılması halinde de, tebliğ yapılacak mükellefin adresten geçici olarak mı ayrıldığı ve adresin değiştirilip değiştirilmediği hususlarının yasada öngörülen usule uygun olarak tespiti ile durumun adres tespit tutanaklarına yazılması gerekmektedir”. Danıştay 9. Dairesi'nin, 26.05.2016 Tarih ve E.2016/2349, K.2016/5198 Sayılı Kararı. **b)** “Dosyanın incelemesinden, davacı adına yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamenin ve sonrasında düzenlenen ödeme emrinin davacının ikametgah adresinde memur eliyle tebliğ edilmeye çalışıldığı, davacının bilinen ve tespit edilen adreslerinde çeşitli tarihlerde bağlı olunan mahalle muhtarları nezdinde düzenlenen adres tespit tutanakları ile adreste bulunamama halinin tespit edildiği belirtilmişse de; yukarıda ifade edildiği üzere memur vasıtasıyla yapılacak tebliğlerde 213 sayılı Kanununun 102 nci maddesinde belirtilen usul ve esaslara uyulması gerektiği açıktır”. Danıştay 4. Dairesi'nin, 10.02.2011 Tarih ve E.2008/5721, K.2011/630 Sayılı Kararı, Mevbank İçtihat Programı, (Çevrimiçi) www.lebinyalkin.com, (Erişim Tarihi: 02.11.2017). **c)** “... tebligatın posta yoluyla yapılacağı gibi memur vasıtasıyla da yaptırılacağı, posta yoluyla tebliğ usulünün uygulanmasının zorunlu ve öncelikli bir yol olmadığı, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır”. Danıştay 9. Dairesi'nin, 21.02.2017 Tarih ve E.2014/8920, K.2017/1986 Sayılı Kararı.

tebliğ ile memur aracılığıyla tebliğ arasındaki fark, posta memuru yerine bakanlığın yetkilendirdiği memur tarafından tebliğin yapılmasıdır¹¹⁵.

Bu bağlamda Maliye Bakanlığı'nın 98 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde memur vasıtasıyla yapılması uygun görülmüştür. Nitekim 98 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; *“(Vergi Usul Kanunu) 2, 4 ve 71 sıra sayılı genel tebliğlerine ektir. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konusu olan özel ve müstacel hallerle ilişkin tarhiyatlara ait tebliğlerin ve posta ile yapılan tebliğde, muhatabın adresini değiştirmemesine veya geçici olarak başka bir yere gitmemesine rağmen tebliğin yapılmaması gibi özel hallerde ikinci tebliğin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107 nci maddesi uyarınca, memur vasıtasıyla yapılması Bakanlığımızca uygun görülmüştür.”* şeklinde ifade edilmiştir. Ancak genel tebliğde ek olarak atıf yapılan 2, 4, 71 sıra sayılı genel tebliğleri güncelliği kalmamıştır.

Memur vasıtasıyla tebliğ, genel olarak aynı yerleşim yerinde yükümlü veya sorumluya yapılır. Tebligat bu usulde, memur tarafından zimmet defterine kaydedilir. Muhatabın tebliğ evrakını alarak zimmet defterine imza atmak suretiyle tebliğ yapılmış sayılır. Tebliğ günü olarak, muhatabın zimmet defterini imzaladığı tarih esas alınır¹¹⁶.

2.4.1.1. Kapalı Zarf Esası

Vergi Usul Kanunu'na göre posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen özel zarflar kullanılır¹¹⁷.

Mali tebliğler, kural olarak PTT İşletmesi aracılığıyla yapılır. Kullanılacak kapalı zarfın biçimi Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir¹¹⁸. Bu zarfa “vergi tebliğ zarfı” denir. Uygulamada kullanılmakta olan “vergi tebliğ zarfı”, kapalı bir zarf kısmı ile tebliğ alındısından oluşmaktadır. Sürekli bir form şeklinde oluşturulmuştur. Bu zarfın ve tebliğ

¹¹⁵ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, a.g.e., s.180.

¹¹⁶ Karakoç, a.g.e., s. 217.

¹¹⁷ Bilgen, a.g.e., s. 499.

¹¹⁸ “Maliye Bakanlığınca tespit edilen ve tebliğ alındılı zarf ile postaya verilen tebligatların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında dağıtım ve tesliminin sağlanacağı, Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğe ekli 3 nolu tebliğ mazbatalı zarf ile postaya verilecek tebliğ evraklarının 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde tebliğ işleminin gerçekleştirileceği, ...” PTT A.Ş.'nin 16.10.2014 Tarih ve 20636 Sayılı Genel Tebliği.

alındısının üzerinde tebliğin yapılması sırasında ne gibi işlemler yapılacağı, çeşitli durumlara göre belirlenmiştir¹¹⁹.

Vergi tebliğ alındısında,

- Tebliği çıkaran mercii,
- Muhatabın vergi kimlik numarası, adı ve soyadı ile baba adı, doğum yer ve tarihi,
- İşyeri ve ikametgah adresi,
- Tebliğ edilen belge sayısı,
- Tarihi ve posta taahhüt no.su,
- Verginin türü ve numarası,
- Tebliğ tarihi,
- Tebligatı teslim alan ve teslim eden adı, soyadı ve imzası

gibi bilgilerin bulunması gerekmektedir. Ayrıca uygulanacak mevzuat hükmü de zarf üzerinde yazmaktadır.

T.C. PTT A.Ş. Tebligat İşletme ve Usul Esasları'nın "Mali tebliğ zarfının düzenlenmesi" başlıklı 72. maddesinde; "*Mali tebligat, çıkaran merciler tarafından örneği Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar içerisinde kapalı ve tebliğ alındısı eklenmiş ve bunları çıkaran mercilerce eksiksiz ve okunaklı olarak doldurulmuş olarak postaya verilmelidir.*

Zarflarda iş yeri ve ikametgah olmak üzere iki adres yeri bulunmakla beraber, bunlardan yalnızca birinin gösterilmiş olması zorunludur." şeklinde mali tebliğ zarfları ile ilgili düzenleme yapılmıştır.

Vergi tebliğ zarfı, ilmühaberli taahhütlü olarak postaya verilir. Bunun sebebi tebliğ evrakının kanıtlanabilmesidir¹²⁰.

Maliye Bakanlığı tarafından özel olarak oluşturulan tebliğ zarflarının kullanılmaması halinde tebliğin geçerliği konusunda detaylı bir açıklama bulunmasa da söz konusu tebliğ zarfı üzerinde bulunması gereken bilgilerin varlığı halinde geçerli olacaktır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesi esasa etkili olmayan şekil hataları nedeniyle tebliğin geçersiz sayılmayacağını belirtmiştir. Özel zarf yerine başka bir zarf kullanılması halinde oluşan bir şekil hatası olduğundan geçerli kılınmalıdır¹²¹.

¹¹⁹ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s 785.

¹²⁰ Arslan, a.g.e., s. 99.

¹²¹ Özyer, a.g.e., s. 192.

2.4.1.2. Bilinen Adreslere Tebliğ

Vergi dairesi tarafından tebliğ yapılabilmesi için “doğru ve ulaşılabilen” bir adresin olması gerekir. Mükellefler, kendileri lehlerine veya aleyhlerine bir işlemten ancak tebliğ ile haberdar olurlar. Aksi bir durum olması halinde mükellef, hakkındaki bir işlemten haberdar olamayacak ve böylelikle itiraz olanağını kaybedecektir. Böylece mükellefin birtakım haklarını, süresi içerisinde kullanamaması ile sonuçlanacak bir durum ortaya çıkacaktır¹²². Bu nedenle tebligatta en önemli hususlardan birisi, tebligatın muhatabın doğru adresinde yapılmasıdır¹²³.

Vergi Usul Kanunu’nun 100. maddesinde bilinen adrese tebliğin sonucu ve 101. maddesinde ise nerelerin bilinen adres kapsamında değerlendirildiği açıklanmıştır.

“Bilinen adreslere tebliğ” başlıklı 100. maddesi şu şekilde ifade bulmuştur; “*Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır*”. Vergi Usul Kanunu’nun 100. maddesindeki düzenleme ile tebliğin, bilinen adreste yapılması halinde tebliğ anının da belirlendiği görülmektedir. Bu bağlamda, tebliğ anının tespiti, muhatabın dava açma ve zamanaşımı süresini, uzlaşma veya cezalarda indirim gibi birtakım haklardan faydalanma için gerek duyulan süreyi, belirlemek açısından önemlidir¹²⁴.

1982 Anayasası’nın “*yargı yolu*” başlığını taşıyan 125. maddesinin 1. fıkrasında idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtildikten sonra, yine 1982 Anayasası’nın 125. maddesinin 3. fıkrasında “*İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre yazılı bildirim tarihinde başlar*” hükmü yer almaktadır.

1982 Anayasası’nın bu hükmü gereği, idarenin tek taraflı olarak kişiler açısından tesis ettiği işlemin uygulanması ve bu işlemin, kişinin hukuki durumunu etkileyebilmesi ancak söz konusu idari işlemin kişiye yazılı olarak tebliğ edilmesi ile mümkündür¹²⁵. Kişiler açısından süre, tebliğin veya tebliğ yerine geçen işlemin yapıldığı günden itibaren başlar¹²⁶. Örneğin, re’sen, ikmalen veya idarece tarh yapılması halinde, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük dava süresi başlar. Yine ceza kesilmesi durumunda, ceza ihbarnamesinin

¹²² Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergilendirmede Adresin Önemi, Ankara, 2. Baskı, 2007, (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 17.06.2017), s. 9.

¹²³ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, a.g.e., s. 178.

¹²⁴ Özyer, a.g.e., s. 192.

¹²⁵ Çölgezen Batun, Övül, Vergi Hukukunda Süreler; Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Seçkin Yay., Ankara, 2013, s. 70.

¹²⁶ Yüce, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yay., Bursa, 2017, 5. Baskı, s. 260.

tebliğ tarihinden itibaren süre başlar¹²⁷. Uzlaşma sağlanamaması durumunda, uzlaşmaya ilişkin tutanağın tebliğine göre dava süresi değişir¹²⁸.

Tebliğatin muhatabına veya muhatap adına kabule yetkili kişilere tebligat yapılması halinde, tarih hem tebliğ mazbatasına hem de tebliğ zarfına yazılmalıdır. Burada herhangi bir çelişki yaşanması halinde, tebliğ zarfının üzerine şerh edilen tarih geçerli sayılacaktır. Sehven yeniden bir tebligat çıkarılması durumunda, çıkarılan tebligat geçerli değildir. İkinci tebligat yok hükmünde olduğundan, yeni tebligatın süreye etkisi bulunmamaktadır. Ayrıca tebliğin yanlış kimseye yapılması halinde, tebligat yapılmamış sayılacağından süre başlamaz¹²⁹.

05.12.2017 Tarih ve 30261 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen yenilikten önce, Vergi Usul Kanunu’nun 101. maddesinde bilinen adresler aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

“Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

- 1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler¹³⁰,*
- 2. Adres değişikliği durumunda bildirilen adresler¹³¹,*
- 3. İşi bırakmada bildirilen adresler,*
- 4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,*
- 5. Yoklama fişlerinde tespit edilen adresler,*
- 6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,*
- 7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (ilgilinin tutanakta imzasının bulunması şartıyla)¹³²,*
- 8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.*

¹²⁷ “... , davacının bilinen adresi yerine, eski avukatının işyeri adresine yapılan tebligatın usulüne uygun olarak kabul edilmesine olanak bulunmaması karşısında, söz konusu usulsüz tebliğe davacının muttali olduğunu beyan ettiği, 18.1.2013 tarihi esas alındığında 25.1.2013 tarihinde mahkeme kayıtların giren dilekçeyle açılan davada süre aşımı bulunmadığı anlaşıldığından, işin esasının incelenmesi gerekirken, Mahkemece aksi yolda verilen temyize konu kararda isabet görülmemiştir.” Danıştay 7. Dairesi’nin, 21.04.2015 Tarih ve E.2013/5750, K.2015/2207 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://www.uyap.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 18.10.2017).

¹²⁸ Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Yargılama Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yay., Afyonkarahisar, 2015, 3. Baskı, s. 189.

¹²⁹ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 788-789.

¹³⁰ Vergi Usul Kanunu’nun 143. Maddesi; “Aşağıda yazılı mükelleflerde işe başlıyanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar: Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, Serbest meslek erbabı, Kurumlar Vergisi mükellefleri, Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.”

¹³¹ Vergi Usul Kanunu’nun 157. Maddesi; “101’inci maddede yazılı bilinen iş yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.” 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen yeni düzenleme ile ikamet yerlerinin bildirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır.

¹³² Arslan, a.g.e., s. 99.

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır.”

Yukarıda sözü edilen Kanun değişikliğinden önce, mükellefler tarafından, işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler¹³³, vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler ile bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler, bilinen adresler olarak kabul edilmekteydi.

Bu konuda, 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen değişiklik ile 101. madde şu şekilde değiştirilmiştir.

“Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

- 1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,*
- 2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,*
- 3. 25.4.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.*

Birinci fıkranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.”

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesinde değişiklik yapan 7061 sayılı Kanun ile mükellef tarafından bildirilen adresler, bilinen adres kapsamından çıkarılmıştır. 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 485 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemeye açıklık getirilmiştir. Nitekim, söz konusu Genel

¹³³ “...davacıya dava konusu ödeme emrinin dayanağı olan ihbarnamelerin tebliğinde davacının bilinen son adres bilgilerinin esas alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır”. Danıştay 4. Dairesi'nin, 28.02.2017 Tarih ve E.2016/3570, K.2017/2095 Sayılı Kararı.

Tebliğe göre, bilinen adrese tebligatta, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesinin 1. fıkrasının (1) numaralı bendinde belirtilen “mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri” veya (2) numaralı bendinde belirtilen “yoklama fişinde veya ilgisinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanak ile tespit edilen işyeri adresleri”ne tebliğ yapılır.

7061 sayılı Kanun'dan önce vergi tebligatında mükellef tarafından beyannamelerde bildirilen adresler ile vergi dava dilekçeleri ile cevap yazılarında bildirilen adresler, bilinen adres kapsamındaydı. Ancak yapılan düzenleme ile mükellef tarafından bildirilen adresler¹³⁴ bilinen adres kapsamına alınmamış, böylelikle bu adreslere tebligat yapılamayacaktır¹³⁵.

Söz konusu değişiklik öncesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mükellefin 101. madde kapsamında birden fazla adresinin olması halinde, en son bildirilen veya tespit edilen adreslerin¹³⁶ her birinde ayrı ayrı mükellefin aranması gerekiyordu¹³⁷. Ancak, 485 Sıra Nolu Genel Tebliğe göre, 7061 sayılı Kanun'da getirilen düzenleme ile mükellefin birden fazla işyerinin bulunması halinde 101. maddesinin 1. fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde

¹³⁴ a)“... Görüldüğü üzere Derece Mahkemeleri, başvuru tarafından ihbarnameye konu olan dairenin satın alınması sırasında doldurulan bilgi formunda ve daha sonra dairenin satışı sırasında düzenlenen resmi senette beyan edilen başvuru ev adresinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesi çerçevesinde bilinen adres olduğu gerekçesiyle bu adrese yapılamayan ihbarname tebliği için ilan tebligat yoluna gidilmesinde hukuka aykırılık bulunmamıştır ...” Anayasa Mahkemesi'nin, 12.03.2015 Tarih ve Bireysel Başvuru Numaralı 2013/5949 Kararı, (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/135ac171-8107-47aa-8a33-ddf07d839e94?wordsOnly=False>, (Erişim Tarihi: 15.10.2017). b) “... 17/05/2007 tarihli ödeme emrinin şikayetçinin tapu devri esnasında beyan ettiği ... adresine tebliğe çıkarıldığı ancak gösterilen adresin yetersiz olması ve muhatabın ismen tanınmaması nedeniyle 06/06/2007 tarihinde tebligat parçasının mercine iade olduğu belirlenmiştir, idarece yapılan yerleşim yeri sorgulaması sonucu bulunan ... adresine 04/10/2012 tarihinde usulüne uygun tebligat parçası gönderildiği ancak muhatabın adresinde bulunmaması ve tebligat parçasını almak için davet edildiği adrese icabet etmemesi üzerine tebligatın mercine bila ikmal iade olduğu, bu durum üzerine de şikayetçinin kendisi tarafından bildirilen ... adresine 05/12/2012 tarihinde ilan tebliğ yapıldığı tespit edilmiştir. Hal böyleyken; idarece çıkarılan tebligatların şikayetçi tarafından bildirilen adrese usulüne uygun olarak gönderildiği, ilan yapılan tebligatların da usul ve VUK hükümlerine uygun olduğu, İdarenin üzerine düşen görevi yerine getirdiği, idareye yüklenecek herhangi bir kusurunun olmadığı, şikayetçi tarafından eksik ve yanlış adres gösterilmesi nedeniyle tebligatların şikayetçiye ulaşmadığı dolayısıyla idarece tesis edilen işlemlerde hukuka ve hakkaniyete aykırılık bulunmadığı anlaşıldığından şikayet başvurusunun reddi yönünde karar vermek gerekmiştir.” T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, 08.04.2014 Tarih ve 04.2013/1937 Şikayet Nolu Kararı, (Çevrimiçi) https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/pdf/karar/04_2013-1937.pdf, (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

¹³⁵ Doğrusöz, Bumin, “Yeni Tebliğ Usulü”, Dünya Gazetesi, 21.12.2017, (Çevrimiçi) www.dunya.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.12.2017).

¹³⁶ a) “...”, 6183 ve 213 sayılı Yasalar uyarınca tebliğlerin mükelleflerin bilinen adreslerinde yapılacağı, bilinen adresin ise yükümlüler tarafından mükellefiyetlerinin bulunduğu daireye en son bildirilen veya ilgili idare tarafından tespit edilen adres olduğu, yükümlünün adresi yanlış olursa veya postayla tebligat yapılamazsa tebliğin 104'üncü maddede açıklanan şekilde ilan yapılacağı sonucuna varılmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 17.04.2009 Tarih ve E.2008/670, K.2009/173 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lebibyalkin.com, (Erişim Tarihi: 20.10.2017). b) “... davacıya dava konusu ödeme emrinin dayanağı olan ihbarnamelerin tebliğinde davacının bilinen son adres bilgilerinin esas alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiği ...”. Danıştay 4. Dairesi'nin, 28.02.2017 Tarih ve E.2016/3570, K.2017/2095 Sayılı Kararı.

¹³⁷ Ürel, a.g.e., s. 231.

belirtilen işyeri adreslerinden, tebligatı yaptıracak mercie en son belirtilen veya bu mercii tarafından tespit edilmiş olan adrese tebliğ yapılır. Öncelikle (1) ve (2) numaralı bentlerde belirtilen adreslere tebliğ çıkarılır.

Diğer taraftan 7061 sayılı Kanun'dan önce vergi dairesince mükellefin hem yerleşim yeri hem de işyeri adresinin her ikisinin de biliniyor olması durumunda, her iki adrese de tebliğin çıkarılması yerinde görülmekteydi¹³⁸. Bu hususta Tebligat İşletme Usul ve Esaslar'da, mali tebliğ zarflarından işyeri ve ikametgah adreslerinin birlikte bulunması halinde bunlardan yalnızca birinin gösterilmiş olması zorunlu tutulmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nda bilinen adresler 101. maddede sıralanmıştır. 101. maddede belirtilen bilinen adreslerin dışında, bilinen adreslere sınırlama getirilmemiştir. Söz konusu Kanun maddesinin başında "Bu Kanuna göre..." ibaresi bulursa da, bu ibarenin dar anlamda düşünülmesi idarenin hareket alanını ve kabiliyetini daraltmak anlamına gelir¹³⁹.

7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'dan önce Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 101. maddede sayılan adreslerin haricinde başka bir adrese tebligat yaptırılmamaktaydı. Bu sebeple Mernis¹⁴⁰ ve Mersis¹⁴¹ adresleri belirtilen Kanun maddesinde yer almadığından dolayı, bu adreslere tebliğ yapılması halinde dava konusu sayılacağından kaygı duyulmaktaydı¹⁴².

Adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresi, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu ve Adres Kayıt Sistemi Yönetmeliği'nce yetkili memurlar tarafından tutanak ile tespit edildiğinden dolayı, 7061 sayılı Kanun'dan önce 101. maddenin 7. fıkrasında belirtilen; *"Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla)"* kapsamında değerlendirilerek, adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri

¹³⁸ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, a.g.e., s. 179.

¹³⁹ Özyer, a.g.e., s.192.

¹⁴⁰ "Mernis Projesi tüm Ahvali Şahsiye bilgilerini elektronik ortama aktaran ve Ahval-i Şahsiye bilgilerinde meydana gelen her tür değişikliğin ülkenin her tarafına dağılmış 970 merkezden anlık güncellenmesini ve bir ağ üzerinden güvenle paylaşımını sağlayan bir projedir. Proje dünyada ilk e-devlet projelerinden olup ülkemizdeki ve Avrupa'daki tüm projelere de ilham olmuştur. Proje ile bilgilerin güvenli paylaşımı, bilgilerin hızlı güncellenmesi ve vatandaşlara verilen hizmetteki hızın ve verimin de artması amaçlanmıştır." (Çevrimiçi) <https://www.nvi.gov.tr/hakimizda/projeler/mernis/genel-olarak-mernis>, (Erişim Tarihi: 30.10.2017).

¹⁴¹ "Ticaret sicili işlemlerinin elektronik ortamda yürütüldüğü, ticaret sicili kayıtları ile tescil ve ilan edilmesi gereken içeriklerin düzenli olarak depolandığı ve elektronik ortamda sunulduğu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile TOBB nezdinde oluşturulan ve işletilen merkezi ortak veri tabanını da içeren bilgi sistemini ifade eder." (Çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/04/11/mersis-nedir-mersis-numarasi-kullanmak-zorunlu-mu-mersis-numarasi-nasil-sorgulanir/>, (Erişim Tarihi: 30.10.2017).

¹⁴² Dakın, Mustafa, "Bu Bir İlanen Tebliğ Sorunudur!", Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, 2015, S. 408, s. 30.

adresinin, bilinen adres olarak benimsenmesi gerektiği görüşü mevcuttu. Tebligatın bu adreslere yapılabileceği söylenmekteydi¹⁴³.

7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 25.04.2006 tarihli Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre oluşturulan adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresleri, bilinen adresleri bilinen adres kapsamına alınmıştır. Nitekim bu Kanun ile yerleşim yeri adresi olarak sadece adrese dayalı kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi esas alınmakta ve mükellef tarafından bildirilen yerleşim yeri adresleri bilinen adres olarak kabul edilmemektedir.

Bu bağlamda, 7061 sayılı Kanun değişikliğinden önce, muhatap bilinen adreslerinde aranmaktaydı. Adres kayıt sistemindeki adresin, bilinen adres olarak kabul edilmesi ile bu konuda kesin bir düzenleme getirilmiştir.

Yeni düzenlemeye göre, mükellef iş yeri adresinde bulunamazsa ve işi bırakmışsa ya da işi bırakmış kabul edilen bir durum varsa tebliğ, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılır. Ayrıca gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin bulunmaması halinde bunların adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adreslerine tebliğ yapılır. Yine tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller açısından bunları idare edenler veya temsilcilerinin bulunmaması halinde tebliğ belirtilen kişilerin adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adreslerine yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nda yeni getirilen düzenleme ile 101. maddesine işyeri adresi bulunmayanlara yapılacak tebliğ, doğrudan mükellefin adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine yapılır.

Örneğin; mükellefe işe başlamada bildirilen işyeri adresine bir tebliğ çıkarılması durumunda, eğer mükellef bu adreste bulunamazsa; 7061 sayılı Kanun'a göre tebliğ mükellefin adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine yapılacaktır.

2.4.1.3. Tebliğ Evrakının Teslimi

Tebligatın nasıl yapılması gerektiği, Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde belirlenmiştir.

Tebliğ zarfı, tebliğe yetkili memur tarafından tebliğin muhatabına verilir, söz konusu durum tebliği alan ile posta memuru taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmasıyla tespit

¹⁴³ Çitil, Bünyamin, "Tebliğ Kanunu'nun 213 Sayılı Yasa Hükümleri Açısından Tamamlayıcılık Etkisi", (Çevrimiçi) <https://jurix.com.tr/article/1895>, (Erişim Tarihi: 13.08.2017), s. 4.

edilir¹⁴⁴. Posta memuru tebliğ evrakını imzalattıktan sonra tebliğ teslim belgesini tebliği çıkararak idareye gönderir. Tebliğ evrakları tebliğ mazbatasını üzerinde yazılı bulunan tarihte tebliğ edilmiş sayılır¹⁴⁵. Bu durumla birlikte, idare tebliğin gerçekleştiği yani muhatabına ulaştığı bilgisine sahip olur¹⁴⁶.

Burada önemli olan hem muhatabın hem de tebliğe yetkili memurun imzasının bulunmasıdır¹⁴⁷. Nitekim tek başına söz konusu ilgililerin imzası da yeterli bulunmayıp her ikisinde kimlik bilgilerinde yer alması zorunludur¹⁴⁸. Bu şekilde yapılmayan tebliğler kabul edilemez¹⁴⁹.

Tebliğ muhatabı imza edecek kadar yazı bilmez veya imza edemeyecek bir durumda olursa¹⁵⁰ sol elinin başparmağı bastırılarak tebliğ yapılır¹⁵¹. Vergi Usul Kanunu'na muhatabın ellerinin olmayışı ya da her iki elinde kullanamayışı konusunda ne yapılması gerektiği açıklanmamıştır. Böyle bir durum halinde Tebligat Kanunu 51. maddesine atıfla Tebligat Kanunu'nun 24. maddesi uygulanacaktır¹⁵².

¹⁴⁴ Karakoç, a.g.e., s. 216.

¹⁴⁵ Şenyüz/ Gerçek/ Yüce, a.g.e., s. 179.

¹⁴⁶ Arslan/ Biniş, a.g.e., s. 305.

¹⁴⁷ a) "... e-haciz bildirisinde ve haciz varakalarında yer alan ödeme emirlerinin ve ödeme emirlerine ilişkin tebliğ alındılarının bir kısmının dosyaya sunulmadığı, dosyaya sunulan ödeme emirleri v tebliğ zarflarına bakıldığında ise söz konusu ödeme emirleri ilan tebliğ edilmesine rağmen ödeme emirlerinin tebliğ edilemediğine ilişkin keyfiyetin 213 sayılı Kanununun 102'nci maddesinde belirtilen kişilerin imzası alınmak suretiyle tutanak haline getirilmeksizin sadece posta memuru imzasıyla tebliğ edildiği, bunun haricinde davacının adresinde bulunmadığına ilişkin, ödeme emri tebliği ile ilişkilendirilmiş herhangi bir adres tespit tutanağı/ yoklama fişinin dosyaya sunulmadığı, mutad tebliğ usulleri denenerek sonuç alınmadığı hususu, usulüne uygun ve kesin olarak belirlenmeden, doğrudan ilan yoluyla tebliğ yoluna gidildiğinden dava konusu hacizlerde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle hacizleri kaldırmıştır". Danıştay Vergi Daireleri Kurulu'nun, 2017/42 E. ve 2017/125 K. sayılı Kararı.

b) "... dosyada yer alan bilgi ve belgelerden dava konusu ihbarnamenin 15.8.2013 tarihinde davacının ikamet adresi olan "... Köyü, Kapı No:..., .../ MARDİN, adresinde tebliğ edildiği, ancak tebliğ alındısında yer alan imzanın kime ait olduğu belli olmadığı, yine bilinen işyeri adresine dava konusu işlemin usulüne uygun biçimde tebliğ edildiğinden söz edilemeyeceğinden, süre aşımı nedeniyle davanın reddi kararında isabet görülmemiştir". Danıştay 7. Dairesi'nin, 26.5.2016 Tarih ve E.2016/2805, K.2016/4774 Sayılı Kararına Ait Karşı Oy.

¹⁴⁸ Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 105.

¹⁴⁹ Kızılot, Şükrü/ Kızılot, Zuhul, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yay., Ankara, 23. Baskı, 2014, s. 785.

¹⁵⁰ "Temyiz dilekçesinde; davacı tarafından, ödeme emrinin tebliğine ilişkin 11.2.2014 tarihli evrakta, kendisiyle aynı konutta ikamet eden ehil kayınvalide ... imzasına tebliğ edildiğine dair şerh bulunmasına karşın, adı geçen soyadının gerçekte "... olduğunun, ve bu kişide Alzheimer hastalığının bulunduğu ileri sürüldüğü ve belirtilen hususlara ilişkin nüfus cüzdanı sureti, 5.2.2014 tarihli psikiyatri polikliniğince düzenlenen "alzheimer", "orta depresif nöbet", "unipolar depresyon" ve "demans" teşhisli ilaç raporu ile ...'in okur yazar olmadığını belirtir sol elinin başparmak izine havi Beşinci Noterliğinin 27.11.2012 tarih ve 28171 yevmiye nolu evrak suretinin sunulmuş olması karşısında, yukarıda anılan mevzuat uyarınca ehil ve okur yazar olmayan kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olduğundan bahsedilemeyeceğinden, davacının usulsüz tebliğe muttali olduğunu beyan ettiği tarihin esas alınarak, işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, davanın süre aşımı yönünden reddine ilişkin mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir." Danıştay 7. Dairesi'nin, 13.04.2017 Tarih ve E.2014/2327, K.2017/ 2395 Sayılı Kararı.

¹⁵¹ Bilgen, a.g.e., s. 500.

¹⁵² Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 105.

Tebliğ evrakının tesliminin gerçekleştirilmesi sırasında yapılması gerekenler eksiksiz olarak yerine getirilmesi büyük önem taşımaktadır¹⁵³. Bu bağlamda söz konusu unsurlardan birinin yerine getirilmemesi halinde tebligat geçersiz olabilir ve kamu alacağının zamanaşımına uğramasına sebep olabilir¹⁵⁴.

Vergi Usul Kanunu evrak teslim sırasında muhatapta gelişebilecek çeşitli durumları ayrı ayrı ele almış ve bu konuda yasal düzenlemeleri koymuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde değişiklik getiren 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmeden önce Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde şu şekilde düzenleme bulunmaktaydı;

“... Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir.

Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.

Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tâyin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemiyerek iade olunursa tebliğ ilân yolu ile yapılır.

...

Muhatap tebelluğdan imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt

¹⁵³ a) “... asıl borçluya ait ihbarnamelerin tebliğ edilemediğine ilişkin muhtelif tarihli adres tespit tutanakları düzenlenerek, söz konusu ihbarnamelerin asıl borçluya tebliğ edilemediğinden bahisle ilan tebligat yapılmış ise de asıl borçlunun adresinde bulunmadığına ilişkin tebliğ alındısının, 213 sayılı Kanun'un 102. maddesinde sayılan kişilerin imza ve beyanı ile tutanak haline getirilmediği anlaşıldığından, amme alacaklarının asıl borçlu nezdinde usulüne uygun bir şekilde kesinleştirildiğinden söz edilemeyecektir”. Danıştay 9. Dairesi'nin, 26.09.2017 Tarih ve E.2014/8843, K.2017/6496 Sayılı Kararı. b) “... davalı idarece vergi ve ceza ihbarnamesinin davacının bilinen adresine tebliğ edilemediğinden bahisle ilan yoluyla tebliğ edilerek amme alacağının kesinleştirilmesine karşın, tebligat alındıları üzerinde vergi ceza ihbarnamelerinin neden tebliğ edilemediği hususunun yazılıp usulüne uygun olarak komşu, mahalle muhtarı ve benzeri kişiler nezdinde tespit edilmediği, ihbarnamelere ilişkin tebliğ alındılarına sadece ilan tebliğ yazıldığı, düzenlenen adres tespit tutanakları ile yoklama fişlerinin ise ihbarname ile ilişkilendirilmediği, davacının adresi hakkında usulüne uygun adres tespiti yapılmaksızın 213 sayılı Kanunun 102. maddesinde düzenlenen hükümlere aykırı olarak vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edildiği açıktır”. Danıştay 9. Dairesi'nin, 27.03.2017 Tarih ve E.2013/8054, K.2017/3066 Sayılı Kararı. c) “... davacının imzadan imtina ettiğine dair tebliğ alındısının gerçeği yansıtmadığı ve 213 sayılı Yasanın 102. maddesinde sayılan usule uyulmadan tutanak haline getirildiği, ceza yargılaması sonucunda ortaya çıktığı görülmüş olup, bu durumda, amme alacağının usulüne uygun kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden, tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinde ve yazılı gerekçeyle davayı reddeden mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır”. Danıştay 9. Dairesi'nin, 17.02.2017 Tarih ve E.2014/12433, K.2017/1833 Sayılı Kararı.

¹⁵⁴ Özyer, a.g.e., s. 194.

ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tesbit olunur.”

7061 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, adres değişikliği durumunda bulunamamış olması halinde¹⁵⁵, tebliğ evrakı tebliği çıkaran daireye iade edilmektedir¹⁵⁶. Muhatabın adreste bulunmaması halinde, muhtar huzurunda adres tespit tutanağı¹⁵⁷ düzenlenmesi gerekmektedir. Bu tutanağın geçerli bir belge olarak kabul edilebilmesi için tebliğ ile ilgili bilgileri içermesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’da belirtilen şekil şartlarına sahip olması gerekir¹⁵⁸. Eğer tebliğ muhatabı en son bilinen adresinde bulunamaması halinde, tebliğ evrakı tebliği yaptıran idareye geri iade edilirdi.

Muhatabın geçici olarak bulunmaması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun önceki halinde; geçici olarak ayrıldığını bilmesi muhtemel adreste bulunanlar veya komşuları tarafından ifade edildiği takdirde, bir adres tespit tutanağı düzenlenerek, bilgiyi verenler tarafından imzalanırdı. Bu şahısların, söz konusu tutanağı imzadan imtina etmesi halinde, tebliğ memuru durumu açıklayan bir şerh yazarak yalnız kendi imzası ile tebliği çıkaran mercie iade ederdi¹⁵⁹.

¹⁵⁵ “Şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin, vergisel konularda özel kanun niteliğinde olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekirken, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre muhtara bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesi usulsüz bir tebligat olup, bu haliyle davacı adına düzenlenen ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği anlaşıldığından, ıttıla tarihine göre süresi içerisinde açılmış olan davanın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken davayı süreaşımı nedeniyle reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir”. Danıştay 4. Dairesi’nin, 09.02.2017 Tarih ve E. 2016/4634, K. 2017/1112 Sayılı Kararı.

¹⁵⁶ “Olayda, davalı idarece ödeme emri içeriği tarhiyatların mutad vasıtaları ile tebliğ edilememesi üzerine ilan tebliğe gidildiği suretiyle kesinleştirildiği ifade edilmekte ise de, dosyada mevcut bilgi ve belgelerden yükümlünün bilinen adresleriyle ilgili tek tespitin 05/11/2010 tarihli bir adres tespit tutanağı olduğu, ancak tebliğ alındısı üzerinde davacının adresten taşındığına dair herhangi bir ibareye yer verilmeden, hangi tebliğ alındısı ve içeriği için düzenlendiği belirsiz, yeterli özen ve dikkatin gösterilmediği bir adres tespit tutanağından hareketle ilan tebliğ yoluna gidildiği, buna karşın dava konusu ödeme emrinin çelişik bir şekilde davacıya tebliğ edilebildiği görüldüğünden, ödeme emri aşamasında davacının adresine ulaşılabilirken ihbarname aşamasında davacının bilinen adreslerinin yeterince araştırıldığı kabulü mümkün olamayacağından, mutad tebliğ vasıtaları ile tebliğin yapılamayacağı usulüne uygun olarak ortaya konulmadığı anlaşılmakla, usulsüz tebliğ ile kesinleştirilen amme alacağı için tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi’nin, 31.10.2014 Tarih ve E.2013/1509, K.2014/1229 Sayılı Kararı.

¹⁵⁷ **a)** Posta yoluyla yapılacak tebligatlarla tebliğ alındılarının 102. maddeye göre düzenlenerek, tutanak haline getirilmesi zorunludur. Tebliğ yapılacak mükellefin adreste bulunamaması, adresinin değişip değişmediği hususlarının maddede öngörülen usule uygun olarak tespiti ve durumun adres tespit tutanağına geçirilmesi gerekmektedir. Usulüne uygun bir şekilde yapılan tespitle tebliğ yapılamaz ise; ilan tebliğ yoluna gidilmesi gerekmektedir. Danıştay 4. Dairesi’nin, 20.02.2017 ve E. 2014/8789, K. 2017/1778 Sayılı Kararı. **b)** Ödeme emirlerinin posta yoluyla tebliğ edilemediğine ilişkin alındı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 102 inci maddesine uygun olarak tutanak haline getirilmediği gibi, 04.05.2011 tarihinde düzenlenen adres tespit tutanağında, ödeme emirlerinin tebliğine yönelik olarak düzenlendiği yönünde bir ifade ve açıklamaya yer verilmediği görülmektedir. Bu hali yapılan tebligat usulsüzdür. Danıştay 4. Dairesi’nin, 19.11.2014 Tarih ve E. 2012/5648, K. 2014/6990 Sayılı Kararı.

¹⁵⁸ Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 107.

¹⁵⁹ Ozansoy, Vergi Hukukunda., s. 21.

Söz konusu durum ile ilgili Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 84. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir;

- *“Mükellefin ölmesi halinde tebligat o adreste bulunanlarca alınmak istenmezse bu durum tebliğ memuru tarafından zarf üzerine şerh edildikten sonra, tebligat çıkarılan mercie iade edilir.*
- *Mükellefin adresini değiştirmiş olması ve yeni adresinin tespit edilememiş olması halinde durum, tebliğ zarfı üzerine ve 150.0001-001006 stok no.lu Teslim Belgesi üzerine şerh edilerek çıkarılan mercie iade edilir.*
- *Ancak, adresini değiştirmiş olan mükelleflerin yeni adresleri bilindiği ve mükellef de yeni adresinde bulunduğu takdirde, mali tebliğ zarfı mükellefe yeni adresinde teslim edilerek, bunların hangi adreste teslim edildiği tebliğ alındısına ve Dağıtım ve Teslim Listesine açıkça yazılır.*
- *Yurtdışına gitmiş olanlara ait mali tebliğ zarfının, yeni adresi öğrenildiği takdirde üzerlerine şerh edilmek suretiyle çıkarılan mercie iade edilir.”*

Mükellefin yeni adresi tespit edilir ve adres tutanağına yazılır ise, söz konusu yeni adresin aynı tevzi bölgesinde ise tebliğ o adrese yapılır; yeni adres aynı PTT merkezinin tevzi bölgesinde ise, tebliğ evrakı yeni adreste tebliğin yapılması için merkeze iade edilirdi. Eğer tespit edilen yeni adres yurtdışı adresi ise çıkarılan mercie iade olunurdu¹⁶⁰.

7061 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeden önce, geçici olarak muhatabın bulunmadığını beyan edenlerin imzadan imtina etmesi halinde, makul bir süre beklenerek yeniden tebliğe çıkılırdı. Çünkü adresten geçici olarak ayrılan muhataba ikinci kez tebligat yapılmadan ilan tebliğ yapılamamaktaydı. İlan tebligatının yapılabilmesi için iki kez tebligat yapılmak istenmeli ve her ikisinde de tebligat gerçekleştirilmemelidir. Ayrıca, makul süre beklenmeden, ikinci kez tebligat yapılmasına karar verilmesi halinde kanuna aykırı bir durum söz konusuydu¹⁶¹.

Bu bağlamda T.C PTT A.Ş. Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 85. maddesinde geçici olarak adreste bulunmama haline açıklık getirilmiştir. “Mükellefin adreste bulunmaması veya adresini geçici olarak terk etmesi halinde yapılacak işlem” başlıklı maddede;

¹⁶⁰ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 806-807.

¹⁶¹ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 808-809.

- *Mükellefin, mali tebliğ zarfı üzerinde yazılı adresi geçici olarak terk etmiş olması ve ne zaman döneceğinin de belli olmaması halinde haber kağıdı bırakılması ve tebliği yedi gün ve sonra tekrar görülmesi, adreste yine bulunamaması halinde, tebliğ memuru tarafından bu durumun zarf üzerine ve Teslim Belgesine (mükellef geçici olarak ... ya gitmiştir gibi) şerh edilerek evrakın çıkarılan mercie iade edilmesi gerekir.*
- *Ancak, mükellefin adresini geçici olarak terk ettiği, mükellefle birlikte bulunanlar veya komşuları veya muhtar, zabıta memuru gibi kimseler tarafından beyan edilmişse, zarf üzerine verilen şerh beyanda bulunana, kimliği de yazılarak, imza ettirilir. Beyanda bulunan imzadan kaçınırsa bu durum tebliğ memuru tarafından şerh edilir.*
- *Adresini geçici olarak terk etmiş olan mükellefin nereye ve hangi adrese gittiğinin ve ne zaman döneceğinin tespit edilmesine çalışılmalıdır. Kısa sayılabilecek sürelerle adresinden ayrılmış olanlara ait mali tebliğ zarfı için haber kağıdı bırakılarak mükellefin dönüşü takip edilerek tebligatın teslimine çalışılır. Bu gibi mali tebligat, 7 gün içerisinde mükellefe teslim edilmezse, teslim edilememe sebebi üzerine şerh edilerek çıkarılan mercie iade edilir.*
- *Mükellefin dağıtım zamanlarında, yazılı adreste bulunmayacağı anlaşılır ve mali tebliğ zarfının kendisine başka bir adreste teslim edilebileceği öğrenilirse tebligat bu adrese sevk edilerek mükellefe tebliğ edilir.*

uygulanacak işlem detaylı olarak açıklanmıştır¹⁶².

Muhatabın tebliğ evrakını almaktan imtina etmesi, olması muhtemel bir durumdur. 7061 sayılı Kanundan önceki düzenlemede, tebliğ evrakı muhatabın önüne bırakılarak, durumun tebliğ mazbatasını yazılması ve komşu, muhtar, ihtiyar heyeti üyesi veya kolluk personeline imzalatılarak tebliğ edilmiş sayılırdı¹⁶³.

Muhatabın bulunmaması halinde 94. maddede belirtilen tebligatı almaya yetkili kişilere¹⁶⁴, tebligat yapılması halinde imtina durumu söz konusu olursa, önüne bırakılarak tebligat yapılamaz. Bu kural asıl muhataplar için geçerli bir durumdur¹⁶⁵.

¹⁶² Bu konuda 7061 sayılı Kanun değişikliği ile paralel değişiklikler T.C. PTT A.Ş. tarafından yapılacaktır. Çalışmamızın hazırlanma aşamasında böyle bir düzenleme bulunmadığından yer verilememiştir.

¹⁶³ Özyer, a.g.e., s. 194.

¹⁶⁴ “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102’nci maddesine göre işlem yapılarak tebliğ edilemeyen vergi-ceza ihbarnamesinin tebliğe çıkarılan vergi dairesine iade edilmesi gerekirken, adı geçen Kanunun 94’üncü maddesi kapsamında tebliğ yapılacak kimselerden olmayan köy ihtiyar heyeti azasına tebliğ edilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından, ödeme emrini iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık

Bu konuda Tebligat İşletme Usul ve Esasları 'nın 86. maddesinden düzenleme bulunmaktadır. Nitekim ilgili maddede “Mükellef veya bu Usul ve Esasların 74 üncü maddesine göre mali tebliğ zarfının tebliğ edilebileceği kimse, tebligatı tebellüğden kaçınırsa, tebliğ alındısı koparılır; zarf, komşu, muhtar, ihtiyar heyeti azası, zabıta memuru gibi kimseler huzurunda mükellefin önüne bırakılmak suretiyle tebliğ yapılır. Bu durum tebliğ alındısına şerh edilerek hazır bulunanlar ve tebliğ memuru tarafından imzalanır.” şeklinde ifade edilmiştir.

7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 102. madde şu şekilde düzenlenmiştir;

“Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.

Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda bu Kanunun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır.

Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

bulunamamaktadır.” Danıştay 3. Dairesi'nin, 02.04.2012 Tarih ve E.2010/6814, K.2012/1024 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lebibyakın.com, (Erişim Tarihi: 14.10.2017).

¹⁶⁵ Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 106.

7061 sayılı Kanun¹⁶⁶ ile yukarıda açıklanan tebliğ usulünde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu 102. maddede öngörülen değişiklik ile 101. maddenin 1. fıkrasının (1) ve (2). bendinde yer alan adreslere, muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi hali de dahil olmak üzere, tebliğ yapılamazsa, 3. fıkrada yer alan adres kayıt sistemine göre tebliği gerçekleştirilir. Yapılan değişiklik ile adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri esas alınmıştır. Önceki düzenlemeden farklı olarak tebliğ anında bulunan kişilerin beyanı değil, resmi kayıtlardaki adres dikkate alınmaktadır¹⁶⁷.

Bu hususta Tebligat Kanunu'nun 35. maddesinde bulunan düzenlemeye benzer şekilde bir yenilik getirilmiştir. Resmi kayıtlardaki adreste veya adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresinde muhatap bulunmasa dahi tebliğ yapılmış sayılmaktadır¹⁶⁸. Nitekim yeni düzenlemede de buna benzer şekilde adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine¹⁶⁹ tebliğ yapılacağı belirtilmektedir.

¹⁶⁶ “Madde ile, tebliğ evrakının teslimi düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102 nci maddesi değiştirilmekte ve geçici ayrılmalarda dahil olmak üzere, tebliğ yapılacak olanların işyerlerinde ve yerleşim yerlerinde bulunmaması halinde tebliğin nasıl yapılacağı hususu düzenlenmektedir.

Bu çerçevede, mükellefin işyerinde bulunmaması halinde MERNİS’te kayıtlı yerleşim yeri adresine gidilmesi esası getirilmekte ve 7201 sayılı Tebligat Kanununda yer alan kapıya yapıştırma usulüyle tebligata ilişkin benzer düzenlemeye 213 sayılı Kanunda da yer verilmektedir.” 05/12/2017 Tarih ve 30261 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 17. Maddesinin Gereğesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.12.2017).

¹⁶⁷ “Özellikle Defterdarlık, Milli Emlak Müdürlükleri gibi merciler tarafından örneği Maliye Bakanlığınca tespit edilen tebliğ alındılı zarfla düzenlenen ve üzerinde “Mernis Adreslidir” ya da “7201 sayılı Tebligat Kanununun 21 inci maddesinin idari tebliğ evraklarında uygulanabileceği hususları göz önünde bulundurarak:

İlgi (a) tebliğ çerçevesinde çıkaran merciiler tarafından tebliğ zarfı üzerine düşülen mevzuat hükümlerine uygun olmayan şerhlerin dikkate alınmaması,

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında, örneği Maliye Bakanlığınca tespit edilen tebliğ alındılı özel zarf içerisinde postaya verilen mai tebligatların ilgili mevzuat hükümleri ve ilgi (b) tebliğde belirtilen hükümlere uygun tebliğ işlemlerinin gerçekleştirilmesini,

Söz konusu durumla ilgili çıkaran merci ile yazışma yapılması gereken hallerde Tebligat Kanununun

Uygulanmasına Dair Yönetmeliğe ekli 3 nolu tebliğ mazbatalı zarf ile postaya verilen tebligatlara 7201 sayılı Tebligat Kanununun 21 inci maddesinin uygulanabileceği hususunda bilgi verilmesini ...” T.C. PTT A.Ş.’nin 01.03.2017 Tarih ve 5823 Sayılı Genel Tebliği.

¹⁶⁸ Aslan, Memduh, “Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, (Çevrimiçi) vmhk.org.tr/vergilendirmede-tebligat-sorunlari-muhatabin-adreste-yoklugu/, (Erişim Tarihi: 16.08.2017).

¹⁶⁹ **a)** “Olayda, yukarıda belirtilen Yasal düzenlemeler dikkate alındığında 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tebligatlarla ilgili açık düzenlemeler var iken 7201 sayılı Kanunun 51. maddesine istinaden anılan Kanunun 20. ve 21. maddeleri gereğince tutanak düzenlemek suretiyle tebligat yapılmasında yasalara uygunluk bulunmadığından ve usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararının bozulması gerekmektedir.” Danıştay 9. Dairesi’nin, 02.11.2011 Tarih ve E.2008/5363, K.2011/7553 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lebilyalkin.com, (Erişim Tarihi: 16.10.2017). **b)** “... haciz varakasına dayanak ödeme emrinin tebliğinin 7201 sayılı Kanunun 21’inci maddesi uyarınca yapıldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Tebliğler” başlıklı Beşinci Kısımındaki yasal düzenlemelere uygun biçimde gerçekleştirilmediği, ödeme emrinin usulüne uygun şekilde tebliğ edilmesi, bu suretle ödenmeyen vergi borçları için icra takibine geçilmesi gerekirken, usulüne uygun tebligat yapılmaksızın doğrudan haciz işlemi tesis edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı gereğesiyle iptal eden İstanbul Birinci Vergi Mahkemesinin 22.3.2016 gün ve E:2015/921; K:2016/697 sayılı kararının; ... temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından,

Bu bağlamda 101. maddenin 3. fıkrasındaki değişiklik ile (3). bendte ifade bulan adres kayıt sistemine tebliğ çıkarılması halinde, muhatap geçici olarak adreste bulunamaması hali de dahil olmak üzere, muhatap bulunamaz ise durum şerh edilerek tebliğ çıkaran mercie iade edilir. Bu durumda tebliğ çıkaran mercii, belli bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarır. Ancak ikinci defa da evrakın teslimi sağlanamaz ise, tebliğ evrakını, tebliğ çıkaran merciden alabileceğini belirten şerhi ile düzenlemiş olduğu pusulayı kapıya yapıştırır ve tebliğ evrakı, tebliğ çıkaran mercie iade edilir. Bu durumda eğer muhatap, onbeş içerisinde tebliğ evrakını teslim alır ise, tebliğin yapıldığı tarihte tebliğ yapılmış sayılır. Ancak muhatap belirtilen sürede tebliğ evrakını teslim almaz ise, tebliğ evrakı on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Söz konusu 7061 sayılı Kanun ile imtina halide düzenlenmiştir. Önceki düzenlemede, tebliğ anındaki komşu, bina yöneticisi, kapıcı gibi kişilerin beyanı tebliğ evrakına şerh edilerek ve muhtar imzası ile, muhatabın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ yapılmaktaydı. Ancak 7061 sayılı Kanun ile, tebellüğden imtina halinde, tebliğin gönderildiği daireden alınabileceği şerhi yazılarak, muhatabın kapısına tebliğ pusulası yapıştırılmak suretiyle tebliğ çıkaran mercie iade edilir. Bu durumda tebliğ, pusulanın yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır. Kanuna uygun bir şekilde işlem yapılması halinde imtina durumunun gerçekleşmesi halinde, tebliğ tarihi kapıya yapıştırılan pusulada yer alan tarihtir.

Adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresinin, mali tebligat açısından uygulanması yönündeki çelişkili durum, 7061 sayılı Kanun ile kesin bir hüküm kazanmıştır. Nitekim bu konuda farklı kararlarda mevcuttu. Yeni düzenleme ile böylece, adres kayıt sistemindeki adreslerin bilinen adresler arasına alınması, tebligat hukuku açısından 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na benzer düzenleme ile yeknesaklığın sağlanmasında katkı sağlayacaktır.

2.4.2. İlan Yoluyla Tebliğ

İlan yoluyla tebliğin ne şekilde yapılması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 104.-106. maddelerinde düzenlenmiştir. İlanen tebligatın yapılabilmesi için belirli şartların oluşması gerekmektedir¹⁷⁰. Ayrıca idarenin bilgisinde bulunan tüm adresler tüketilmeden ilanen tebligatın yapılması kanunen uygun deęildir¹⁷¹.

temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına;...” Danıştay 7. Dairesi'nin, 20.04.2017 Tarih ve E.2016/12579, K.2017/2701 Sayılı Kararı.

¹⁷⁰ a) “Asıl borçlu şirket adına düzenlenen ilk vergi ceza ihbarnamelerinin şirket müdürüne tebliğ edildiği adresin bilinen adres sayılacağı ve vergi borçlusu şirket ait 2. No'lu ihbarnamelerin söz konusu adreste tebliğine çalışılmadan şirketin ticaret siciline kayıtlı adresinde tebliğ edilememesi nedeniyle ilan yoluyla tebliğinde hakka uygunluk bulunmaktadır.” Danıştay 3. Dairesi'nin, 09.04.2012 Tarih ve E.2010/6346, K.2012/1145 Sayılı

Vergi işleri ile ilgili yapılacak olan ilan tebligatta, Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır. İlan giderini, ilan tebligatın yapılmasını talep eden kimse öder¹⁷². Eğer bu gider ödenmezse, ilan tebliğ talebinden vazgeçmiş sayılır (Teb. K. md. 5, Teb. Yön. md. 8)¹⁷³.

2.4.2.1. Tebliğin İlan Yolu ile Yapılacağı Durumlar

Tebligatta genel kural, tebliğ muhatabın bilinen en son adresine yapılır. Aksi durumda yapılan tebligat geçersizdir. Nitekim adresi bilinmeyen veya ulaşılamayan muhataba ilan yoluyla tebligat en son çare¹⁷⁴ olarak başvurulabilir¹⁷⁵.

Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır¹⁷⁶:

- Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
- Muhatabın bilinen adresi yanlış¹⁷⁷ veya değişmiş olup¹⁷⁸ ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,

Kararı, Kızılot/ Kızılot, a.g.e., s. 785. **b)** “... ödeme emrine ilişkin tebligatın öncelikle davacı şirketin bilinen adresine yapılması ve davacının adresinde bulunmaması halinde, 213 sayılı Kanunun 102’nci maddesi uyarınca, ikinci defa yeniden tebliğe çıkarılması, tebliğin mümkün olmaması halinde de tebliğin ilan yolu ile yapılması gerektiği halde, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebligat usulsüz olduğundan, söz konusu usulsüz tebliğin bilgisine girdiği beyan edilen tarihinin, ödeme emrinin tebliğ tarihi esas alınması...” Danıştay 7. Dairesi’nin, 23.10.2015 Tarih ve E.2012/5844, K.2015/5340 Sayılı Kararı. **c)** “... ilan tebligat yoluna gidilebilmesi için, muhatabın adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması nedeniyle, bu hususun komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda tutulan tutanağa yazılmak ve imzalatılmak suretiyle saptanması gerekmekte olup, uyumsuzlukta davacının adreste bulunmadığına, yeni adresinin bilinmediğine ilişkin tutulan tutanağın komşu niteliğinde sayılabilecek konumda bulunan bina görevlisi tarafından imzalandığı anlaşıldığından yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu sonucuna varılmıştır”. Danıştay 4. Dairesi’nin, 01.03.2017 Tarih ve E.2013/9097, K.2017/2154 Sayılı Kararı.

¹⁷¹ Uğur/ Elibol, a.g.e., s. 37.

¹⁷² Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., 814.

¹⁷³ Saraçoğlu/ Pürsünlerli Çakar, a.g.e., s.104.

¹⁷⁴ **a)** “Verilen bu Karar’dan da açıkça anlaşılacağı üzere Anayasa Mahkemesi, mükellefin gerçek adresine tebligat yapılması için özel bir gayret aramakta, böyle bir çaba gösterilmeden yapılan ilan tebligatları ise mükellefin dava açma hakkının engellenmesi ve mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmesi olarak değerlendirilmiştir”. Anayasa Mahkemesi’nin, 16.05.2015 Tarihli Resmi Gazete’de Yayımlanan 12.03.2015 Tarih ve 2013/5949 Başvuru Numaralı Kararı, Dakın, a.g.e., s. 32. **b)** “... 6183 ve 213 sayılı Yasalar uyarınca tebliğlerin mükelleflerin bilinen adreslerinde yapılacağı, bilinen adresin ise yükümlüler tarafından mükellefiyetlerinin bulunduğu daireye en son bildirilen veya ilgili idare tarafından tespit edilen adres olduğu, yükümlünün adresi yanlış olursa veya postayla tebligat yapılamazsa tebliğin 104’üncü maddede açıklanan şekilde ilan yapılacağı sonucuna varılmaktadır”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, 17.04.2009 Tarih ve E.2008/670, K.2009/173 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lebiblyalkin.com, (Erişim Tarihi: 20.10.2017).

¹⁷⁵ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 112.

¹⁷⁶ “Bu hususta başka sebeplere örnek olarak; **a)** PTT görevlisinin grevde olması, **b)** Posta idaresinin tebligat yapacağı adrese askeri harekât yapılması, **c)** Salgın hastalık olması, doğa olayları nedeniyle ulaşamaması gibi nedenler, **d)** Görüşme mektubu düzenlenmek suretiyle daireye davet edilenlerin görüşmeye iştirak etmeme halinde de ilan yoluyla tebligat yapılmasında bir usulsüzlük yoktur.” Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 126.

¹⁷⁷ “... borçlu şirketin adresinde bulunmadığı hususunun 213 sayılı Kanunun 102’nci maddesinde belirtilen kişiler huzurunda ve anılan kişilerin imzalarıyla tespit edilmediği anlaşılmış olup, olayda ilan tebliğ şartları oluşmadığından, şirket adına düzenlenen ödeme emirleriyle istenen kamu alacağının, borçlu şirkete usulüne uygun olarak duyurulduğundan ve kesinleştiğinden söz edilemez. Bu durumda davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk görülmediğinden, aksi gerekçeyle verilen vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.” Danıştay 3. Dairesi’nin, 19.11.2015 Tarih ve E.2015/4455, K.2015/8436 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lebiblyalkin.com, (Erişim Tarihi: 15.10.2017).

- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa¹⁷⁹,
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa¹⁸⁰.
- Muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa.

İlan yoluyla tebligat yoluna başvurulabilmesi için, ilanen tebligatın kanunda belirtilen şartlarının oluşması gerekir¹⁸¹. Bu yöntemde muhatabın adresinin meçhul olması halinde başvurulduğundan, adreste bulunmadığının kanunda belirtilen usulle belirtilmesi gereklidir¹⁸². Aksi halde ilanen tebligat hüküm ifade etmez¹⁸³. Burada dikkat edilmesi gereken husus, muhatabın gerçekten o adresi terkinin gerçekleşmiş olmasıdır¹⁸⁴. Yoksa geçerli bir ilanen tebligattan söz edilemez¹⁸⁵.

¹⁷⁸ a) "...davacı şirketin adres değişikliğini bildirmeden, bilinen adresinden ayrılmış olduğu ve bilinen adresinde bulunamadığının adreste bulunan kişiler tarafından ifade edildiği, ilgililer ile mahalle muhtarı ve posta memuru tarafından imza edildiği, dolayısıyla yukarıda yer verilen 213 sayılı Kanununun 102. maddesinin ikinci ve son fıkraları hükümlerine uygun olarak yapılan tebligat üzerine, yine aynı Kanununun 103. maddesi hükümleri uyarınca ilanen yapılan tebligatta hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşılmış olup, Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir". Danıştay 4. Dairesi'nin, 20.02.2017 Tarih ve E.2014/8789, K.2017/1778 Sayılı Kararı.

¹⁷⁹ a) "Dosyanın incelenmesinden, dava konusu 189 nolu ödeme emrinin dayanağı olan 04.11.2010 tarih ve 2010/5 ve 6 nolu ihbarnamelerin "... adresinde tebliğe çıkarıldığı, tebliğ alındısının üzerine "Tanınmadığı, komşusu ...'ın imzasız beyanından anlaşıldı. Muhtarda kaydına rastlanmadı." ibaresi yazılarak ... Sanayi Mahallesi muhtarı ve posta dağıtıcısı tarafından imzalandığı görülmüştür.

Bu itibarla, 04.11.2010 tarih ve 2010/5 ve 6 nolu ihbarnamelerin 213 sayılı Kanununun 103. maddesinde yer alan başkaca sebeplerle tebligat yapılmasına imkan bulunmadığı hali Vergi Usul Kanununun yoklama ve tebliğe ilişkin hükümleri uyarınca tespit edildiği hususu tartışmasızdır". Danıştay 4. Dairesi'nin, 13.04.2017 Tarih ve E.2014/7423, K.2017/3660 Sayılı Kararı. b) "... asıl borçlu şirkete ait ihbarname ve ödeme emirlerinin şirkete tebliğ edilemediğine ilişkin muhtelif tarihli adres tespit tutanaklarının düzenlendiği, söz konusu ödeme emirlerinin şirkete tebliğ edilemediğinden bahisle ilanen tebligat yapılmış ise de şirketin adresinde bulunamadığına ilişkin tebliğ alındısının, 213 sayılı Yasanın 102. maddesinde sayılan kişilerin imza ve beyanı ile tutanak haline getirilmediği gibi münasip bir süre sonra yeniden tebliğe de çıkarılmadığı anlaşıldığından, amme alacaklarının şirket nezdinde usulüne uygun bir şekilde kesinleştirildiğinden söz edilemeyecektir". Danıştay 9. Dairesi'nin, 20.02.2017 Tarih ve E.2013/7108, K.2017/1881 Sayılı Kararı.

¹⁸⁰ Öner, Engin, Vergi Hukuku: Çözümlü Örnek Olaylar, Nobel Yay., Ankara, 2016, s. 81.

¹⁸¹ a) "Olayda, 12.09.2013 tarihinde şirket müdürünün adresine tebliğe çıkarılan vergi ceza ihbarnamelerine ilişkin düzenlenen tebliğ alındısına, sadece dağıtıcının imzasının bulunduğu, ... isimli şahsa ait herhangi bir imzanın bulunmadığı, dolayısıyla da muhatabın adreste bulunamadığı hususundaki tebliğ alındısının 213 sayılı Yasa'nın 102. maddesinde sayılan kişinin imzası ile tutanak haline getirilmediği görüldüğünden, ilanen tebligat şartlarının gerçekleşeceğinden söz edilemeyeceği ..." Danıştay 9. Dairesi'nin, 06.04.2016 Tarih ve E.2016/9211, K.2016/2401 Sayılı Kararı. b) "Dava konusu ödeme emirlerinin; adını vermek istemeyen ve imzadan imtina eden komşu beyanına istinaden "adres kapalı" şerhiyle tebliğ edilemeyerek merciine iade edildiği, muhatabın adreste bulunamadığı hususundaki tebliğ alındısının 213 sayılı Yasa'nın 102. maddesinde sayılan kişilerin imzası ile tutanak haline getirilmediği görüldüğünden, ilanen tebligat şartlarının gerçekleştiğinden söz edilemeyeceği için bu iddiaya itibar edilmemiştir." Danıştay 9. Dairesi'nin, 11.05.2016 Tarih ve E.2016/2774, K.2016/3885 Sayılı Kararı.

¹⁸² "Dava konusu ödeme emrinin dayanağı olan ihbarnamelerin, davacının bilinen adreslerinde tebliği için yeterli adres araştırılması yapılmadan yapılan ilanen tebliğ suretiyle amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır". Danıştay 4. Dairesi'nin, 07.02.2017 Tarih ve E.2015/9917, K.2017/993 Sayılı Kararı.

¹⁸³ Karakoç, a.g.e., s. 290.

¹⁸⁴ "... bir an uyuşmazlık konusu dönem için asıl borçlu şirket adına ödeme emri çıkartılmış ve bu ödeme emrinin de diğer 2007, 2008 ve 2009 dönemleri gibi ilanen tebliğ edildiği kabul edilse bile 213 sayılı Yasanın 103 üncü maddesi kapsamında ilanen tebliğ yoluna gidilmeden önce mükellefin bilinen tüm adreslerine uygun şekilde posta yoluyla tebliğe gidilmesi bu şekilde tebliğ imkanının kalmadığının anlaşılması halinde de yine asıl

Adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da getirilen düzenlemeden önce, yetki memurlar tarafından tutanak ile tespit edilen adres olarak kabul edilerek 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu açısından yorumlanmaktaydı¹⁸⁶. Ancak, 7061 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile yukarıda belirtildiği gibi bir adres tespitine ihtiyaç kalmamıştır. Doğrudan ilgili maddede adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi ifadesine yer verilmiştir.

Vergi tebliğlerin diğer tebligatlar gibi uluslararası iki veya çok taraflı sözleşmelere dayanılarak yapılması mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun 103. maddesinin 4. fıkrasına göre, ilan tebligat yapılabilmesi için, muhatabın yurt dışındaki adresinin bilmesine rağmen çeşitli sebeplerle tebligat yapılması olanağının bulunmaması gerekir. Bu sebeple, yurt dışındaki muhataba tebligat yapılamadığının anlaşılmasına kadar, örneğin bu doğrultuda başkonsolosluk yazısı gelmeden, ilan tebligat yapılamaz¹⁸⁷.

2.4.2.2. İlan Yolu ile Tebliğe Usul ve İlanın Neticeleri

İlan yoluyla yapılmasına karar verilen vergi tebliğinin hangi esasa göre ilan edileceği Vergi Usul Kanunu'nun 104. maddesinde belirtilmiştir. İlanda¹⁸⁸; gazete ile yayımlanma, ilan yazısının tebliği çıkaran merciin ilanların konulmasına ayrılan yerine asılması ve ilan suretinin muhtarlığa gönderilmesi koşullarının bir araya gelmesi gerekir¹⁸⁹.

345 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan tebliğinin esas ve usulleri ayrıntı olarak açıklanmıştır. İlan yazıları veya listesi vergi dairesinden tebliğ yapmaya mahsus divanname denilen ilan tahtasına asılmalıdır. Burada süre askıya çıkarıldığı tarihten itibaren 1,5 aydır¹⁹⁰.

borçlu şirketin ortaklarının ve temsilcisinin tarh dosyasında bulunan ikametgah adreslerine posta yoluyla tebligatın yapılması çalışmasının gerektiği, bu şekilde yapılmayan tebligatın usule aykırılık teşkil edeceği ve yeniden tebligata çıkarılması halinde de tahsil zamanaşımını kesen veya durduran sebep ve işlemlerin davalı idarece ibraz ve iddia edilemediği görüldüğünden mevcut amme alacağı için tahsil zamanaşımının ortaya çıkacağı ve bu yönüyle hukuka aykırılık oluşturacağı açıktır". Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi'nin, 11.01.2016 Tarih ve E.2015/695, K.2016/9 Sayılı Kararı.

¹⁸⁵ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 819.

¹⁸⁶ Çitil, a.g.e., s. 4.

¹⁸⁷ Yüce/ Çağlar, a.g.e., s. 824.

¹⁸⁸ Danıştay 4. Dairesi'nin, 22.01.1996 Tarih ve E.1995/2458, K.1996/219 Sayılı Kararı, Kızılot/ Kızılot, a.g.e., s.784.

¹⁸⁹ Yüce/ Çağlar, a.g.e., s. 832.

¹⁹⁰ Alpaslan, Nazlı Gaye, "Vergi Usulde İlan Tebligat", (Çevrimiçi) <http://www.hurses.com.tr/Haber-Vergi-Usulde-İlanen-Tebligat-6784.htm>, (Erişim Tarihi: 20.10.2017).

İlanen tebligatın hüküm ifade edebilmesi için kanunda belirtilen usul ve şartların oluşması halinde gerçekleşecektir. İlanen tebliğin yapılabilmesi ise vergi ve cezanın belirli tutarları geçip geçmemesine göre ilanen tebligatın şekli belirlenecektir.

İlanen tebliğin şekli belirlenirken verginin aslı ve cezasının toplamına göre bir değerlendirme yapılmayıp sadece vergi aslı dikkate alınarak ilan şekli belirlenir. Eğer vergi aslı belirlenen haddi geçerse hem vergi aslı hem de cezası belirlenen ilan şekline göre ilan edilecektir¹⁹¹.

İlanen tebliğe ilişkin limitler, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414. maddesi kapsamında Bakanlar Kurulu yetkisi dahilinde her yıl yeniden belirlenmektedir¹⁹². Nitekim 2018 yılı için 490 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen rakamlar şöyledir;

- İlanın vergi dairesinde yapılması: 2.200,00 TL.
- İlanın vergi dairesinin bulunduğu yerde yayımlanan bir veya daha fazla gazetede yayımlanması: 2.200,00 TL. ila 220.000,00 TL.
- İlanın Türkiye genelinde yayımlanan gazetelerden birinde ayrıca yapılması: 220.000,00 TL. ve üzeri.

Gazete ilanı, bir ilan olmaktan ziyade bildirim olarak kabul edilmelidir¹⁹³. İlanen tebligat bu sebeple, muhatabın en güvenilir şekilde öğrenmesini sağlayabilmelidir. Bunun için tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayımlanan bir gazetede ve elektronik ortamda Basın İlan Kurumu aracılığıyla yapılır.

İlanen tebliğin içeriği, vergi mahremiyetinin sağlanması sebebiyle kısa tutulmuştur¹⁹⁴. İlanen tebliğ içeriğinde; ilgililerin ad ve soyadları, işleri, yerleşim yeri veya adresleri, tebliğ olunacak evrakın içeriğinin özeti, sebebi, ilanın hangi merciden verildiği, ilan daveti gerektiriyorsa nerede ve ne için, hangi gün ve saatte hazır bulunacağı hususlarına yer verilir.

Birden fazla mükellef için çıkarılan ilanen tebligat bilgilerine, aynı ilan yazısında bilgi verilmesi durumunda, ilan yazısı alfabetik sıra ile hazırlanır ve yazının her sayfasına birbirini takip eden numaralar verilir¹⁹⁵.

İlan yazısının her sayfası, vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı veya yetki verilmesi haline vergi müdürü veyahut ilgili müdür yardımcısı, başkanlık şekilde

¹⁹¹ Doldur, Semih, "İlanen Tebliğ ve Sonuçları", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, İstanbul, Y. 2017, S. 157, (Çevrimiçi) www.lebiblyalkin.com, (Erişim Tarihi: 14.11.2017).

¹⁹² Ürel, a.g.e., s. 233.

¹⁹³ Gımalı, a.g.e., s. 222.

¹⁹⁴ Özeyer, a.g.e., s. 205.

¹⁹⁵ Özeyer, a.g.e., s. 206.

örgütlenmeyen bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü veya yetki vereceği ilgili müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde malmüdürü veya yetki vermesi halinde gelir servisi şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir¹⁹⁶.

İlanen tebligatta, vergi dairesinin ilan asmaya mahsus mahallerinde ilana çıkılır ancak ilk ilana asılma tarihi değildir. İlan tarihi yazının ilana çıktığı tarihi izleyen 15. gündür. İlan yoluyla tebligat yapılabilmesi için en az 45 günlük bir süreye ihtiyaç vardır. Bu sürenin sonunda söz konusu evrakın tebliği imkansız hale gelecektir¹⁹⁷.

İlanen tebliğin yapılması durumunda dava açma süresi de farklılık göstermektedir. Özel kanunlarda aksine bir hüküm söz konusu olmadığı sürece, son ilan tarihini izleyen günden itibaren 15 gün sonra dava açma süresi işlemeye başlar¹⁹⁸.

2.4.3. Dairede ve Komisyonunda Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinin 2. fıkrasına göre, muhatabın kabul etmesi şartıyla vergi dairesinde tebligat yapılması mümkündür¹⁹⁹.

Mükellef, vergi sorumlusu ya da ilgilisi, vergi dairesinde veya oluşturulan komisyonunda bulunduğu sırada, kendisine tebliğ edilebilir. Bu tür tebliğin yapılabilmesi için tebligat yapılacak olanın kabul etmesi şarttır. Bu bakımdan, dairede veya komisyonunda tebliğ istisnai bir tebliğ yöntemidir²⁰⁰.

Muhatap rızası olmadan muhataba vergi dairesi veya komisyonunda tebligatın yapılması mümkün değildir. Buradaki esaslı husus, muhataba bizzat bilinen adresinde tebliğ yapılmasıdır²⁰¹. Muhatabın tebligatı kabul etmemesi halinde tebligat muhatabın bilinen adresine posta veya memur aracılığıyla tebliğ edilir. Eğer adresi bilinmiyorsa bu durumda ilan tebliğ yapılır. Dairede ve komisyonunda yapılan tebliğ, yetkili memurlar tarafından gerçekleştirilir²⁰².

¹⁹⁶ Durmuşoğlu, a.g.e., s. 49.

¹⁹⁷ Güllü, Üzeyir/ Çelik, Bekir, "Amme Alacağını İçeren Zamanaşım Evrakların Vergi Usul Kanunu Hükümleri Yerine Tebligat Kanunu Hükümlerine Göre Tebliğ Edilmesinin Usul Yönünden Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Y. 2015, S. 406., s.146.

¹⁹⁸ Bayraklı, a.g.e., s. 189.

¹⁹⁹ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, a.g.e., s. 107.

²⁰⁰ Arslan, a.g.e., s. 104.

²⁰¹ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 113.

²⁰² Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, a.g.e., s. 180.

Bu yöntem, muhatap veya vergi sorumlusuna uygulanabilir. Muhatap adına kabule yetkili kişilere dairede veya komisyonda tebligat yapılamaz. Dairede tebligatın muhatabı, kabul etmesi koşuluyla yalnızca muhatap veya ceza sorumlusudur²⁰³.

Dairede veya komisyonda yapılan bir tebligatın tebliğ tarihi belgenin tebliğ edildiğine ilişkin olarak muhatabın imzasının alındığı gündür²⁰⁴.

Kabul şartının gerekçesi, yükümlü veya sorumlunun bir evrakın tebliğ edilmesine kadar geçecek süre içinde düşünme ve tavır alma hakkından feragat etmiş olmasıdır. Bu yolla, yapılacak işlemlerin daha hızlı gerçekleşmesi sağlanmaktadır²⁰⁵.

Yukarıda belirtilen genel halin dışında da dairede veya komisyonda tebliğ yoluna gidilebilir. İlanen tebligatta ilan tarihinden başlayarak bir ay içerisinde muhatabın bizzat veya vekili aracılığıyla başvurması halinde dairede tebligat yapılabilir. Nitekim uzlaşma durumunda da tutanağın muhataba bir örneğinin verilmesi halinde de komisyonda tebliğ gerçekleşmiş olur²⁰⁶. Ayrıca tebliğ yerine geçen muamelelerden diğer hizmet erbabının vergileri, vergi dairesince tarh edilerek karneye yazılması halinde karnede belirtilen tarih tebliğ tarihi sayılacaktır²⁰⁷.

2.4.4. Yurt Dışında Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 97. maddesinde yabancı memlekette bulunanlara tebliğ usulü düzenlenmiştir. Nitekim ilgili kanun maddesi şu şekildedir;

“Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister.

Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir.

Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslughuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır.

²⁰³ Yüce/ Çelik, a.g.e, s. 122.

²⁰⁴ Kırbaş, a.g.e., s. 119.

²⁰⁵ Karakoç, a.g.e., s. 218.

²⁰⁶ Kırbaş, a.g.e., s. 119.

²⁰⁷ Yüce/ Çelik, a.g.e, s. 123.

Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı buldukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır”.

Yurt dışında bulunan bir kimseye yapılacak tebligat, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığı'na, oradan da muhatabın bulunduğu ülkedeki Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir²⁰⁸. Örneğin yurtdışında bulunan bir gerçek kişinin vergi borcundan dolayı tebliğ öncelikle vergi dairesince Maliye Bakanlığı'na iletilir. Maliye Bakanlığı'ndan da tebliğ evrakı Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. Elçilik veya konsolosluk aracılığıyla tebliğ gerçekleştirilir²⁰⁹.

2.4.5. Elektronik Ortamda Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 107/a maddesinde, 93. maddesinden ayrı olarak elektronik olarak tebliğden bahsedilir²¹⁰. Günümüzde hızla yaşanan teknolojik gelişmeler, vergilendirmede vergi dairelerini, işlemlerinde teknolojiden faydalanmayı zorunlu hale getirmektedir²¹¹.

Gelir İdaresi Başkanlığı, teknolojik gelişmelerle birlikte otomasyon sistemlerini sürekli olarak yenilemektedir. Başkanlık, vergi mükelleflerinin sorumluluk ve yükümlülüklerinden daha hızlı ve daha etkin haberdar olmaları için elektronik tebligat sistemini getirmiştir²¹².

Vergi Usul Kanunu'nun 93. ve devamındaki maddelerde vergi tebliği esasları, muhatapları ve usulleri verilmiştir. Söz konusu Vergi Usul Kanunu'na 01.08.2010 tarihinde 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gelir Vergi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 107/a maddesi eklenmiştir²¹³.

İlgili maddede; *“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres*

²⁰⁸ Ozansoy, Vergi Hukukunda., s. 20.

²⁰⁹ Koçakoğlu, a.g.e., s. 23.

²¹⁰ Çağlar, a.g.e., s. 169.

²¹¹ Özyer, a.g.e., s. 197.

²¹² Yurtsever, Hatice, “Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C. 23, S. 2, 2016, (Çevrimiçi) <http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C23S22016/451-466.pdf>,), (Erişim Tarihi: 14.10.2017) s. 461.

²¹³ Gınalı, Ayşe, “Vergi Daireleri Tarafından Yapılacak Tebliğlerde Elektronik Tebliğ Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. 2015, S. 142, (Çevrimiçi) www.lebibyalkin.com, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” hükmüne yer verilmiştir²¹⁴.

Yeni getirilen elektronik tebligat yöntemi öncelikle kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanacaktır. Ardından gelir, katma değer ve diğer vergi mükelleflerine de uygulanacaktır. Yeni sistem ile Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi yükümlülükleri ve kamu alacaklarını vatandaşlara ve şirketlere elektronik tebligat ile iletacaktır. Aynı yöntemle vergi ve ceza ihbarnameleri de elektronik tebligat ile yapılacaktır²¹⁵.

Elektronik tebligat ile Gelir İdaresi Başkanlığı, yaygın olarak kullanılan klasik tebligat yöntemlerini terk ederek mükelleflere ve yükümlülere elektronik yolla tebliğ yöntemine geçmek ve böylelikle 100 milyon liralık tasarruf sağlamak amacındadır. Ayrıca bu yolla, halk tarafından şikayet edilen trafik cezası, hızlı geçiş sistemi(HGS) cezaları gibi cezaların gecikmesinden kaynaklı mağduriyetlerin önüne geçerek, kamu alacağını sorunsuz tahsil etme düşüncesindedir²¹⁶.

27.08.2015 tarihinde 29458 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğde elektronik tebligata ilişkin açıklamalar yapılmış olup 01.01.2016²¹⁷ tarihinde uygulanacağı belirtilmiştir.

Elektronik tebligatta amaç, vergi dairesince muhatap adına düzenlenen Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ gerekli olan evrakın, ilgili Kanununun 107/a maddesince elektronik imzalı²¹⁸ bir şekilde ve elektronik tebligat sistemi²¹⁹ ile muhatabın elektronik tebligat adresine²²⁰ tebliğ edilmesidir²²¹.

²¹⁴ Bayram, Muhammed/ Akbalık, Abdullatif, “E-Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemleri Uygulamaları”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul, Y. 2015, S. 128, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/128malicozum/016_Muhammet_BAYRAM_Abdullatif_KARAB_ALIK_.pdf, (Erişim Tarihi: 08.08.2017), s. 149.

²¹⁵ Ay, Hakan/ Alpaslan, Mustafa/ Kaya, Eda, Vergi Uygulamalarında e-Tebligat ve e-Haciz, Seçkin Yay., Ankara, 2017, 3. Baskı, s. 23.

²¹⁶ Durmuşoğlu, a.g.e., s. 51.

²¹⁷ 29.12.2015 tarih ve 29577 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 467 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile 456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde değişiklik yapılmıştır. Nitekim yapılan değişiklik şu şekildedir; “ 27/8/2015 tarihli ve 29458 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 456)’nin “5.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi”, “5.2. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi” ve “10. Diğer Hususlar” başlıklı bölümlerinde yer alan “01.01.2016” ibareleri “1/4/2016” şeklinde değiştirilmiştir.”. (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 11.11.2017).

²¹⁸ “Elektronik İmza; Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri.” 15.01.2014 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza

2.4.5.1. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler

456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde elektronik ortamda tebligata yapılacak kişiler olanlar sayılmıştır. Elektronik tebligat adresi edinmesi zorunlu kişiler aşağıda sıralanmıştır.

- Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Sermaye Şirketleri (Anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar), kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketi ve kooperatif niteliği taşımayan ticari, sınai ve zirai işletmeler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları Elektronik Tebligat Sistemi kapsamında zorunlu olarak bu sistem içerisinde oluşturulan ilk mükelleflerdir.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin tamamı elektronik tebligat sistemi kapsamına alınmıştır²²².

- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesi kapsamında ticari, zirai ve mesleki kazanç elde eden ve gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar için elektronik tebligat adresi edinmek zorunludur. Fakat kazançları basit usulde vergilendirilen, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler açısından elektronik tebligat zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bununla birlikte ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde eden mükelleflerin, elektronik tebligat adresi edinmeleri isteğe bağlı

Kanunu'nun 3. maddesi, (Çevrimiçi) http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrl-state=14yk7jrhyx_24&pkanunlarno=24562&pkanunnumarasi=5070, (Erişim Tarihi: 11.11.2017).

²¹⁹ “Elektronik Tebligat Sistemi: Bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistem.” 27.08.2015 Tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

²²⁰ “Elektronik Tebligat Adresi: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortam.” 27.08.2015 Tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

²²¹ Güler, İbrahim, “Maliye Bakanlığı Tebligat Sistemi”, (Çevrimiçi) https://www.muhasabeweb.com/yazarlar_detay.php?id=251?baslik=Maliye%20Bakanl%FD%F0%FD%20Elektronik%20Tebligat%20Sistemi, (Erişim Tarihi: 20.09.2017).

²²² Sütçü, Fuat, “Elektronik Tebligat”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, İstanbul, Y. 2015, S. 144, (Çevrimiçi) www.lebibyalkin.com, (Erişim Tarihi: 19.09.2017).

tutulmuştur. 452 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ kapsamında herhangi bir yükümlülükleri bulunmamaktadır²²³.

- İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler

Kendilerine elektronik tebligat yapılacak kişiler, Tebliğle belirtilen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi olarak elektronik tebligat sistemine dahil olmak zorundadır.

Ayrıca, bağlı vergi dairesi müdürlükleri olan mal müdürlüklerinde elektronik tebligata dair çalışmalar devam ettiğinde, bağlı vergi dairesi müdürlüğü mükelleflerinin elektronik tebligat kapsamında zorunluluğu bulunmamaktadır²²⁴.

2.4.5.2. Bildirim Yükümlülüğü ve Elektronik Tebligat Adresi Edinme

452 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, kendisine elektronik tebligat sistemi kullanma zorunluluğu getirilen mükelleflerin yapmaları gerekenler ve elektronik tebligat adreslerini nasıl edinecekleri konusunda ayrı ayrı açıklamalarla düzenleme yapılmıştır.

1- Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan kurumlar vergi mükelleflerinin, 01.01.2016 tarihine kadar örneği Tebliğ ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin)”ni (Ek-1) kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu mükellefler, söz konusu bildirim kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekaletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim edeceklerdir.

Bu Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettirilen kurumlar vergisi mükellefleri ise işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır.

Yapılan başvurunun değerlendirilmesi sonucu, gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir. Böylece bu mükellefler elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.

²²³ Saltık, İbrahim, “Vergi Mevzuatı Açısından Elektronik Tebligat”, (Çevrimiçi) vmhk.org.tr/vergi-mevzuati-acisindan-elektronik-tebligat/, (Erişim Tarihi: 17.09.2017).

²²⁴ Gezer, Güngör, “Elektronik Tebligat Sistemi İle İlgili Bilinmesi Gereken Hususlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, İstanbul, Y. 2016, S. 145, (Çevrimiçi) www.lebiblyalkin.com, (Erişim Tarihi:19.09.2017).

2- Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, 01.01.2016 tarihine kadar örneği Tebliğ ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Gerçek Kişiler İçin)”ni (EK:2) internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamaları gerekmektedir.

Bu mükelleflerin, söz konusu bildirim kendileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekaletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla gelir vergisi mükelleflerine internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecek olup bu mükellefler sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılmak suretiyle elektronik tebligat sistemi kullanabileceklerdir.

Vergi dairesine bizzat veya yetkili vekili aracılığıyla başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilecek ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir.

İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda veya vergi dairesine bizzat başvurarak sistemi kullanacak olan gelir vergisi mükellefleri, elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri, gelir vergisi mükellefleri, mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekaletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla örneği Tebliğin ekinde (EK:2) yer alan bildirim doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadır.

3- İsteğe Bağlı Olarak Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılmasını Talep Edenlerin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi

Tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen ancak isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller Tebliğin (5.1) bölümünde açıklandığı şekilde katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabileceklerdir.

Benzer şekilde, Tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen gerçek kişi muhatapların, Tebliğin (5.2) bölümünde açıklandığı şekilde internet vergi dairesi aracılığıyla başvurarak veya ikametgahlarının bulunduğu yer dairesine bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekaletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunarak sistemi kullanmaları mümkündür”.

Elektronik tebligat sisteminin kullanılması amacıyla, elektronik tebligat talep bildirimini ile bildirimde bulunan mükellefe vergi dairesi tarafından başvuru anında sistemden üretilen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi kapalı bir zarf içerisinde verilir. Bu zarf teslim tutanağı düzenlenerek, mükellef veya vekili ile vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefin bildirim formu ile birlikte arşivlenir²²⁵.

2.4.5.3. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi

Elektronik tebligat sistemine mükellefler, internet vergi dairesi üzerinden erişebilmektedir. Elektronik tebligat adreslerine gerçek ve tüzel kişiler kullanıcı kodu, parola ve şifreleri ile internet vergi dairesi üzerinden ulaşmaktadır. İnternet vergi dairesi şifresi, kullanıcı kodu ve parolasına sahip olmayan mükelleflere kimlik doğrulaması ile sisteme girebilecektir²²⁶.

Elektronik yolla tebligat yapıldığında, muhatabına sisteme giriş sırasında Bildirim formunda belirttiği telefon numarası kısa mesaj ile ve/veya e-posta adresine mail yoluyla bilgilendirme yapılır²²⁷.

Elektronik yolla yapılan tebligat, muhatabının elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş kabul edilir²²⁸.

Olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenmek suretiyle, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sağlanacaktır. Talep olması halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtlarını ilgisine veya yetkili mercilere sunulacaktır²²⁹.

Genel olarak elektronik tebligat sisteminin işleyişini şu şekilde anlatabiliriz.

Mükellef, kendisi veya kanuni temsilcisi aracılığıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine sisteme giriş başvurusunda bulunmaktadır. Vergi dairesi tarafından elektronik tebligat sistemine kaydı yapılan mükellefe, kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmektedir. Bu konuda belirtilmesi gereken bir husus bulunmaktadır. Malmüdürlüğüne bağlı mükellefler açısından

²²⁵ Arslan/ Biniş, a.g.e., s. 309.

²²⁶ Şen, Yasin, “6637 Sayılı Yasa ile Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler ve Getirilen Yeni Düzenlemeler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, İstanbul, Y. 2015, S. 141, (Çevrimiçi) www.lebiblyalkin.com, (Erişim Tarihi: 19.09.2017).

²²⁷ Yurtsever, a.g.e., s. 462.

²²⁸ Durmuşoğlu, a.g.e., s. 50.

²²⁹ Özyer, a.g.e., s. 199.

elektronik tebligat sistemi uygulanmaya başlanmadığından sistem kaydı yaptırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Elektronik tebligat uygulamasına Google Chrome veya Mozilla Firefox ekranından <https://intvrg.gib.gov.tr> adresinden, mükellefe verilen kullanıcı şifresi ve kodu ile parola girilerek sisteme erişilebilmektedir. Şifresi bulunmayan gerçek kişiler internet vergi dairesi üzerinden T.C. kimlik numarası ile doğrulama yaparak sisteme giriş sağlayabilir. Mükellef burada kendisine gönderilen belgeleri görüntüleyebilir, tebliğ tarihini öğrenebilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan elektronik tebligat usulünde KEP ile bağlantı bulunmadığından, KEP adresi alma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Elektronik tebligatın mükellefe yapılması halinde, elektronik tebligat bildirim başvurusunda bulunurken bildirilen cep telefonu adresine ve/veya e-posta adresine “Sn. mükellefimiz <https://intvrg.gib.gov.tr> adresine tebligat gönderilmiştir. Tebligat gönderildiği tarihi izleyen 5. günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır” şeklinde bir bilgilendirme mesajı gönderilmektedir. Bu bilgi mesajı mükellefe ücretsiz olarak iletilmektedir²³⁰.

Muhatabın elektronik tebligat ile ilgili birtakım yükümlülükleri bulunmaktadır.

- Elektronik Tebligat Talep Bildirimini, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen sürede, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmek,
- Beyan edilen bilgilerde meydana gelecek değişiklikleri öncesinde veya en geç değişiklik tarihinde vergi dairesine bildirmek,
- Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen tüm şartlara uymak,
- Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerini korumakla, üçüncü kişilerle paylaşmamak ve başkasına kullandırmamak,
- Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerin istenmeyen şekilde üçüncü kişilerin eline geçtiğini tespit ettiğinde derhal vergi dairesine bilgi vermek,

mükellefin yükümlülükleridir²³¹.

Elektronik tebligat sisteminden gerek zorunlu bildirimde bulunanlar gerekse isteğe bağlı olarak sisteme dahil olanlar, 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen şartların oluşması halinde çıkabilirler. Tüzel kişiliklerde ticaret sicil kaydından silinme durumunda tarihinde, elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişiler açısından bu

²³⁰ Bu bilgi, www.gib.gov.tr/E-Tebligat/sorular internet adresinden alınmıştır.

²³¹ Arslan, a.g.e., s. 103.

durum ölüm halinde veya gaiplik kararı verilmesi durumunda re'sen gerçekleşir. Ayrıca, mükellefin mirasçıları tarafından da başvuru halinde elektronik tebligat adresi kapatılır²³².

Elektronik tebligat sistemine girmesi zorunlu olan mükelleflerin 456 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine uymaması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca cezai yaptırım uygulanır²³³.

Ceza uygulamasından sonra mükellefe re'sen kullanıcı kodu, parolası ve şifresi oluşturulur ve tebligatlar sistem üzerinden yapılmaya başlanır²³⁴.

2.5. Tebliğ Edilen Belgede Hata

Tebliğ işleminin kanunda belirtilen usule göre yapılması ve tebliğ belgelerinin sağlıklı olarak düzenlenmesi vergi hukuku açısından öneme sahiptir. Aksi bir durum söz konusu olduğunda vergi alacağının ortaya çıkması zorlaşacak, kamu alacağının tahsili güçleşecektir²³⁵.

Tebliğ işlemlerinde yapılan hatalar, vergi hukukunda önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi borcunun hukuken varlığı ancak tarh edilen vergi ya da kesilen cezanın ilgili kişiye usulüne uygun biçimde tebliğ edilmiş olması ile mümkündür. Tebliğ, usulüne uygun olarak yapılmadığı takdirde, vergi borcu da doğmamış olur²³⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ hataları, esasa etkili olan hatalar ve esasa etkili olmayan hatalar olmak üzere iki başlıkta incelenmesi mümkündür²³⁷.

2.5.1. Esasa Etkili Olmayan Şekil Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde, tebliğ olunan belgelerde, esasa ilişkin olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler²³⁸. Bu bağlamda, şekilde bulunan bir hata eğer esasa etkilemiyorsa, bu hata tebligatı geçersiz hale getirmez²³⁹.

Ayrıca, Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinin 1. fıkrasında; *“Tebliğ, usulüne uygun olarak yapılmamış olsa bile, muhaabı tebliğe muttali (haberdar) olmuş ise muteber (geçerli)*

²³² İleri, Yusuf, “Elektronik Tebliğ Sisteminden Çıkış Mümkün mü?”, Dünya Gazetesi, 31.10.2015, (Çevrimiçi) www.ileriymm.com, (Erişim Tarihi: 10.11.2017)

²³³ Ay/ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 41.

²³⁴ Yurtsever, a.g.e., s. 463.

²³⁵ Arslan, a.g.e., s. 106.

²³⁶ Kızılot/ Kızılot, a.g.e., s. 381.

²³⁷ Arslan/ Biniş, a.g.e., s.312.

²³⁸ Ürel, a.g.e., s. 231.

²³⁹ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, a.g.e., s. 184

sayılır” hükmü yer almaktadır²⁴⁰. Muhatabın tebligattan haberdar olması için; tebligatı alması veya tebligatın içeriğini öğrendiğini gösteren işlemleri yapmış olması gerekir. Tebligatı almamasına rağmen, tebligatın içeriğini öğrendiğini gösteren işlemler yapmış ise, usulsüz olarak yapılmış olan tebligat geçerli olacaktır²⁴¹. Bu işlemler; yazılı, sözlü beyan veya bir davranış şeklinde olabilir²⁴².

Nitekim bu konuda örneğin; muhatabın adresi haricinde daire veya komisyonda tebliğ yapılması sadece muhatabın kabulü ile mümkündür. Kural olarak kanuni temsilcinin ikametgâhında tebligat yapılamayacak olmasına rağmen eğer kanuni temsilci tebligatı alır ise bu tebligat hatalı olacak ancak, Vergi Usul Kanunu’nun 108. maddesi gereğince hukuki kıymetini kaybetmeyecektir²⁴³. Örnekle açıklamak gerekirse, mükellef yerine komşusuna tebligat yapılırsa, Vergi Usul Kanunu açısından geçerli bir tebligattan söz edilemez. Ancak muhatap bu tebliğden haberdar ise, tarihyata karşı dava açtığı anda, tebliği öğrendiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir²⁴⁴.

2.5.2. Esasa Etkili Olan Şekil Hataları

Vergi Usul Kanunu’nun 108. maddesinde bazı eksikliklerin tebliğ evrakını hükümsüz kılacağı düzenlenmiştir. Bu eksiklikler, tek tek maddede sayılmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 108. maddesi şu şekildedir; *“Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nev’i veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”*

²⁴⁰ a) “Mahkemece; öncelikle tebligatın usulsüz olduğuna ilişkin şikâyetin incelenerek tebligatın usulsüz olduğu sonucuna varılması halinde, tebligat tarihinin TK'nun 32. maddesi uyarınca düzeltilmesi, buna göre, süresinde olması halinde borçlunun itirazlarının esası incelenerek oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin, 27.11.2017 Tarih ve E.2016/23737, K.2017/14615 Sayılı Kararı. b) “Tebliğ Kanunu'nun 32. maddesine göre ise; “Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur.” Şikâyetçinin bildirdiği öğrenme tarihi esas olup, bu tarihin aksi karşı tarafça ancak yazılı belge ile ispatlanabilir. Hukuk Genel Kurulu'nun 12/02/1969 tarih ve 1967/172-107 sayılı kararında da benimsendiği üzere, beyan edilen öğrenme tarihinin aksi tanık beyanıyla ispat edilemez”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin, 06.06.2017 Tarih ve E.2016/15802, K.2017/8888 Sayılı Kararı. c) “7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 32. maddesi gereğince tebliğ, usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin, 14.11.2017 Tarih ve E.2016/22034, K.2017/14150 Sayılı Kararı.

²⁴¹ “Usulsüz tebligat üzerine yapılan usulî işlemler ve alınan kararlar geçersizdir”. Yargıtay 21. Hukuk Dairesi’nin, 11.02.2016 Tarih ve E. 2016/1504, K. 2016/1789 Sayılı Kararı.

²⁴² Saraçoğlu/ Pürsünlerli Çakar, a.g.e., s. 105.

²⁴³ Aslan, a.g.e, s. 6.

²⁴⁴ Kızılot/ Kızılot, a.g.e., s. 382.

Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinin düzenleniş biçiminde anlaşılacağı üzere kanun koyucu hangi hallerde tebligatın geçersiz sayılacağını saymak suretiyle belirtmiştir. Kanun lafzında açık olduğu üzere;

- Mükellefin adı,
- Verginin nev'i,
- Verginin miktarı,
- Vergi mahkemesinde dava açma süresinin tebliğ olunan evrak üzerine yazılmamış olması

ya da belgenin yetkili bir makam tarafından düzenlenmemiş olması hallerinde vesikanın hükümsüz kalacağı belirlenmiştir. Yani bu haller tahdidi olarak vesikayı hükümsüz kılacak noksanlıklar olarak sayılmıştır²⁴⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde; takdir komisyonu tarafından tarh edilen vergiler ile re'sen takdiri gerekli olan inceleme raporları vergi ve/ veya ceza ihbarnamesine eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine aynı Kanunu'nun 366. maddesinde cezayı gerektiren bir durumla ilgili olarak oluşturulan tutanağın bir örneği ile inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye eklenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir²⁴⁶. Bu nedenle, tarh edilmiş olan verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması aranan 35. maddedeki unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamelerin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacaktır. Vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi esaslı bir şekil hatası olmayıp söz konusu eksiklik mahkemece tamamlanabilir²⁴⁷.

Vergi tebligatında dava açma süresinin yazılması, idarenin işlemlerine karşı bireylerin başvuru hakları açısından zorunlu tutulmuştur. Nitekim T.C. Anayasası'nın 40. maddesinin 2. fıkrasında açıklanmıştır²⁴⁸.

²⁴⁵ Süer, a.g.e., s. 70.

²⁴⁶ Karakelle, Samet, "Vergilendirmede Tebliğin Hatalı veya Eksik Yapılmasının Neticeleri", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, İstanbul, Y. 2017, S. 158, (Çevrimiçi) www.lebibyalkin.com, (Erişim Tarihi: 18.10.2017).

²⁴⁷ Aydemir, İsa, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/mdergi/article/view/5000194579>, (Erişim Tarihi: 11.11.2017), s. 196.

²⁴⁸ "Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasanın 40'inci maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmek zorunludur." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 28.09.2016 Tarih ve E.2016/712, K.2016/814 Sayılı Kararı.

Vergi tahsilatı ile ilgili dava açma sürelerinde İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 7. maddesinin 1. fıkrası uygulanır. Bu bağlamda İdari Yargılama Usul Kanunu'nun ilgili maddesine göre vergi mahkemelerinde idari işleme karşı dava açma süresi 30 gündür²⁴⁹.



²⁴⁹ Gümüş, Veysel, “Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü”, Ankara Barosu Dergisi, Ankara, Y. 2013, S. 1, (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/site/ankarabarusu/tekmakale/2013-1/2013-1-9.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.11.2017), s. 206.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

7201 SAYILI TEBLİGAT KANUNU HÜKÜMLERİ İLE 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NUN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Tebligat Kanunu'nun Uygulama Alanı

7201 sayılı Tebligat Kanunu, dört ana kısım ve bir ek madde ile geçici maddelerden oluşmaktadır. Kanun'da dört ana kısım; umumi hükümler (m. 1-33), hususi hükümler (m. 34-51), cezai hükümler (m. 52-57) ve müteferrik hükümler (m. 58-64) şeklinde oluşturulmuştur.

Tebligat Kanunu'nun 1-33. maddelerinde açıklanan genel hükümler, söz konusu Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan merciler tarafından yapılacak tebliğlerde uygulandığı halde, özel hükümler başlığı altında bulunan kazai tebligat (m. 34-44), idari tebligat (m. 45-49) ve mali tebligat (m. 50-51) hükümleri sadece ilgili maddelerde belirtilen mercilerce uygulanır¹.

Genel Kanun olan Tebligat Kanunu'nda, tebliğ çıkarabilecek merciler ve bu mercilerce yapılacak tebliğlerin nasıl yapılacağı belirtilmektedir. Tebligat Kanunu'nun 1. maddesi ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliği'nin 2. maddesindeki hükümlerine bağlı olarak tebligat yapmaya yetkili merciler şunlardır;

Kazai merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterlerdir. Tebligat yapabilecek merciler arasında, Türkiye Noterler Birliği ve Türkiye Barolar Birliği sayılmamıştır.

Kanun, Yönetmelik ve Esaslar uyarınca tebligat yapabilecek kurumlar tadili olarak sayılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ilgili cetvellerde belirtilen tebligat yapabilecek mercilere zaman zaman eklenmeler ve çıkarmalar olmaktadır. Bazı kanun değişiklikleri ile cetvellere yeni ilavelerin veya mevcutların ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Bu durumlarda da, ilgili cetvellere göre tebligat yapılabilecek merciler tahdidi kalmaktadır².

¹ Muşul, Timuçin, Tebligat Hukuku, Adalet Yay., Ankara, 6. Baskı, 2016, s. 26-28.

² Akcan, Recep/ Albayrak, Hakan, Tebligat Hukuku, Seçkin Yay., Ankara, 3. Baskı, 2016, s. 45-46.

Tebliğatla ilgili ayrıca ilgili mevzuatlarda da düzenlemeler bulunmaktadır. Nitekim İcra ve İflas Kanunu'nun 21. maddesi ile 57. maddesinde “*icraya ait tebliğlerde, Tebliğat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı*” hüküm altına alınmıştır³.

3.2. Tebliğat Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun İlişkisi

Mali tebliğler, kendi kanunlarından hüküm bulunmayan hallerde, Tebliğat Kanunu'nun genel hükümlerine göre tebliğ edilir⁴.

Türk hukukunda tebliğat ile ilgili olarak düzenlenen genel kanun, Tebliğat Kanunu'dur. Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler, tebliğ ile ilgili özel düzenlemelerdir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'ndaki vergiler ile bu vergilerin tahsilini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 8. maddesi gereğince⁵ Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak Tebliğat Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca; Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmaması durumunda Tebliğat Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir⁶.

Özel kanunlarda tebliğatla ilgili bir hüküm bulunmaz ise mali tebliğler, Tebliğat Kanunu ve Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerine göre yapılır. Tebliğat Kanunu hükümlerine göre tebliğat yapılabilmesi için Tebliğat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ekinde bulunan örneklere uygun düzenlenen tebliğat evrakının kullanılması gerekir⁷. Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak tebliğatın uygulanma yöntemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 93. ila 109. maddelerinde düzenlenmiştir. Tebliğat Kanunu'nun 51. maddesinde belirtilen açık hüküm gereği, Vergi Usul Kanunu'nun uygulanması gereken durumlarda öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 93. ila 109. maddelerine göre işlem yapılır⁸. Ancak, burada bir hüküm söz konusu değil ise, 7201 sayılı Kanunu'nun

³ Uyar, Tahir, “İcra Tebliğleri (İİK. 21)”, Ankara Barosu Dergisi, 2013, S. 4, (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2013-4/5.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.09.2017).

⁴ Bilgen, Mahmut, Tebliğat Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, 1. Basım, s. 496.

⁵ “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8'inci maddesinde, hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunacağı belirtilmiştir”. Danıştay 7. Dairesi'nin, 21.04.2015 Tarih ve E.2013/5750, K.2015/2207 Sayılı Kararı.

⁶ Baykara, Bekir, “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebliğat Yapılacak Kimseler”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 291, 2005, (Çevrimiçi) http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Usul_Kanununa_Gore_Tebliğ_Yapılacak_Kimseler_1_1318.pdf, (Erişim Tarihi: 02.10.2017).

⁷ Ruhi, Canan/ Ruhi, Ahmet Cemal, Tebliğat Hukuku: En Son Yargıtay İçtihatlarıyla, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 9. Basım, 2017, s. 992.

⁸ a) “Bu hükümlere göre; süresi içinde ödenmeyen gümrük vergileriyle ilgili ödeme emirlerinin tebliğinin, 7201 sayılı Kanun hükümlerine göre değil, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmasının yasal bir zorunluluk

51. maddesi gereği ilgili Tebligat Kanunu'nun 1.-33. maddelerindeki genel hükümlere göre işlem yapılır⁹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ ile ilgili esaslar; vergi hukukunun kendine özgü özelliklerinden genel hükümlerden farklı olarak düzenlenmiştir. İstisnai durumlar dışında, vergilendirme ile ilgili tebliğlerin bu esaslara göre yapılması gerekir. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili tebliğ işlemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 93. ila 109. maddelerinde düzenlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılmazsa tebliğ geçersiz sayılır¹⁰.

Mali tebligat; 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 1. maddesi, Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ile Tebligat İşletme Usul ve Esasları'nın 2. maddesinde yer alan tebligat çıkarmaya yetkili mercilere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olup hüküm ifade eden her türlü belge ve yazıları içeren tebligattır.

3.3. Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun Karşılaştırılması

Tebliğ işlemi, birçok açıdan öneme sahiptir. Zira tebligat ile ortaya çıkacak hukuki sonuçlar, ancak, tebliğ olarak nitelendirilebilecek hukuki bir işlemin var olması ve bu tebliğ işleminin Kanunda açıklandığı şekilde usulüne uygun bir şekilde yapılması halinde doğacaktır¹¹. Bu durum gerek 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na tabi tebligatlar gerekse de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na yapılan tebliğler için geçerlidir¹².

Her iki kanunda bulunan benzerlikler ve farklılıklara değinmenin faydalı olacağını düşünmekteyiz. Bu sebeple aşağıda çeşitli açılardan kanunların karşılaştırması yapılacaktır.

3.3.1. Tebliğ Edilecek Belgeler Açısından Karşılaştırma

olduğu; muhatabın adreste bulunmaması halinde, tebliğin ikinci defa yenilenmesi gerektiği; ancak, Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı açıktır". Danıştay 7. Dairesi'nin, 23.10.2015 Tarih ve E.2012/5844, K.2015/5340 Sayılı Kararı. **b)** "Uyuşmazlıkta, şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin, vergisel konularda özel kanun niteliğinde olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekirken, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre muhtara bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesi usulsüz bir tebligat olup, bu haliyle davacı adına düzenlenen ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği anlaşıldığından, ittıla tarihine göre süresi içerisinde açılmış olan davanın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken davayı süreaşımı nedeniyle reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir". Danıştay 4. Dairesi'nin, 09.02.2017 Tarih ve E.2016/434, K.2017/1112 Sayılı Kararı.

⁹ Yılmaz, Ejder/ Çağlar, Tacar, Tebligat Hukuku, Yetkin Yay., Ankara, 6. Baskı, 2016, s.713.

¹⁰ Durmuşoğlu, Serkan, "Vergi Hukukunda Tebliğ", Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları, Der. Hakan Üzeltürk, İstanbul, Yeditepe Üniversitesi Yayını, Legal Yay., 2015, s. 41.

¹¹ Muşul, a.g.e., s. 9.

¹² "Maliye Bakanlığınca tespit edilen ve tebliğ alındığı zarf ile postaya verilen tebligatların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında dağıtım ve teslimin sağlanacağı tereddüte meydan verilmeyen uygulanmalıdır." T.C. PTT A.Ş.'nin 16/10/2014 tarih ve 20636 sayılı Genel Tebliği.

Tebliğ edilecek bir evrakın, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre mi yoksa 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre mi tebliğ edileceği, söz konusu belgenin içeriğine bağlıdır. Nitekim 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda konusuna göre tebligatlar üçe ayrılır.

Adli, idari ve askeri mahkemeler ile savcılıklarla icra daireleri tarafından çıkarılan tebligatlar kazai tebligattır ve bu tebligatlar 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na tabidir¹³. Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesine göre mali tebligat ise, *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”*.

Vergilendirme ile ilgili yapılacak olan tebliğ işlemleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51. madde hükmüne göre mali konuları ilgilendiren tebliğlerin kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır¹⁴.

İdari tebligat ise, kazai ve mali tebligatın dışında kalan tebligat idari tebligattır. Gümrük ve tekel işlerinde, kendi kanunlarının imkan verdiği durumlarda, işlemin yapıldığı yerde hazır bulunan ilgiliye tebligat, bu işle görevli memurlar vasıtasıyla yapılır¹⁵.

Vergi tebligatında, tebliğ edilecek belgeler genel olarak şöyle sıralanabilir;

- Vergi ve ceza ihbarnameleri,
- Bazı takdir kararları,
- Defter ve belge ibrazı için gönderilecek yazılar,
- Beyanname vermesi için mükellefe verilecek ek sürelerle ilişkin yazılar,
- Red ve iade taleplerine ilişkin yazılar,
- Veraset ve intikal vergisinde beyana çağrı,
- Mükellefiyet tesisine ilişkin yazı ve yoklama fişi,
- Bilgi isteme yazıları

Tabiatı ile daha başka yazı ve kararların da tebliğ edilmesi gerekir¹⁶.

3.3.2. Tebliğ Yapacak Makam Açısından Karşılaştırma

¹³ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 76.

¹⁴ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., s. 998.

¹⁵ Ozansoy, Ahmet, “İdare Hukukunda Tebligat Müessesesi”, İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Y. 13, S. 149, 2013. s. 9.

¹⁶ Özyer, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 2015, s. 175.

Tebliğat Kanunu hükümlerine göre tebliğat çıkarmaya yetkili mercilerin hangileri olduğu 6099 sayılı Kanun'la değişik 7201 sayılı Tebliğat Kanunu'nun 1. maddesinde (Teb. Yön. m.2) sınırlı sayıda sayılmıştır. Bu merciler:

- Kazai Merciler,
- 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli;
 - (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri
 - (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler,
 - (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar,
 - (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları,
 - ✓ İl Özel İdareleri¹⁷
 - ✓ Belediyeler
 - ✓ Köy Hükmi Şahsiyetleri
 - ✓ Barolar
 - ✓ Noterler

Tebliğat Kanunu'nun 1. maddesinde, 11.01.2011 tarihinde kabul edilen 6099 Sayılı Tebliğat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişiklik yapılmıştır. Değişiklikten önce Tebliğat Kanunu'nun 1. maddesinde tebliğatı çıkaracak merciler; kazai merciler, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler olarak sıralanmıştı¹⁸.

Mali tebliğlerle ilgili olarak yetki makam konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 93. ila 109. maddelerinde doğrudan bir hüküm bulunmamakla birlikte, söz konusu Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde kanunun kimler tarafından uygulanacağını belirtilmiştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesi şu şekilde ifade bulmaktadır; *“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır”*.

¹⁷ 12.11.2012 Tarih ve 6360 Sayılı Ondört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile büyükşehir belediyesi sayısı 30'a çıkarılmıştır. Bu 30 büyükşehir belediyesinin bulunduğu illerde il özel idareleri kaldırılmıştır. Bu illerde il özel idarelerinin yerine “Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları” kurulmuştur. Türkiye'deki 51 ilde ise il özel idareleri hukuki varlıklarını sürdürmektedir. Çetin Önez, Zuhâl, “Türkiye’de İl Özel İdaresi Sisteminin Dönüşümü ve 6360 Sayılı Kanunun Dönüşüme Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y. 2015, C. 20, S. 2, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194143>, (Erişim Tarihi: 31.12.2017), s. 248

¹⁸ Tahiroğlu, Fatih, “Tebliğat Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Tebliğat Çıkarmaya Yetkili Merciler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXIV, Y. 2016, (Çevrimiçi) <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/5000207207>, (Erişim Tarihi: 18.08.2017), s. 389.

3.3.3. Tebliğ Yapılacak Kişiler Açısından Karşılaştırma

Tebliğat hukuku açısından tebliğat yapılacak kişi, muhatap olarak tanımlanır. Tebliğatta muhatap, bir davadaki veya yargısal işteki durumundan bağımsız olarak belirlenir. Tebliğatın temel amacı da, muhatabına tebliğin en sağlıklı şekilde bildirilmesidir¹⁹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından muhatap 94. maddede açıklanmıştır. 213 sayılı Kanunu'nun 94. maddesi şu şekilde ifadesini bulmuştur; "*Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır*". Kural olarak bu kişiler, vergi ödevleri sebebiyle vergi dairesiyle ilişkili olan muhatap olanlardır. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre muhatap, mükelleftir²⁰. Mükellef ise, kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişiliktir²¹.

Tebliğatın asıl amacını gerçekleştirmesi için, bizzat muhatabın kendisine tebliğatın yapılmasıdır. Tebliğatta asıl kural budur. Tebliğat Kanunu 10. maddesinde tebliğatın muhataba yapılacağı belirtilmiştir²². Tebliğ yapılacak muhatabın bizzat kendisine tebliğ yapılabilmesi için medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip olması şarttır. Bu ehliyetlere sahip olmayan şahıslara tebliğat kanuni temsilcileri aracılığı ile yapılır. Ayrıca muhatap adına tebliğ alacak kimselerinde görünüşleri itibarıyla on sekiz yaşını bitirmiş olması gerekir²³. Bu kural gerek 7201 sayılı Tebliğat Kanun gerekse de 213 sayılı Vergi Usul Kanun için geçerlidir.

Tebliğ muhatabının adresinde bulunmaması halinde tebliğatın nasıl yapılacağı gerek Tebliğat Kanunu gerekse de Vergi Usul Kanunu'nda benzer şekilde düzenlenmiştir. Tebliğat Kanunu'nun 16. ve 17. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesine göre, muhatabın adresinde bulunmaması halinde, tebliğat kendisi ile aynı konutta oturan veya işyerindeki memur veya müstahdemlerine yapılır. Muhatap dışındaki kişilere sadece ikamet adresi veya işyeri adresinde tebliğat yapılabilir²⁴.

¹⁹ Hanağası, Emel/ Özekes, Muhammed, Yargı Örgütü ve Tebliğat Hukuku, Ed. Doğan Gökbek, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2015, 1. Basım, s. 99.

²⁰ Özyer, a.g.e., s. 179.

²¹ Ozansoy, Ahmet, "Vergi Hukukunda Tebliğat Usulü", İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Y.13, S. 152, 2013, s. 18.

²² Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 101.

²³ Erbay, Ayhan, Tebliğat İşlemleri Ders Kitabı: Dağıtım, Ankara, PTT Genel Müdürlüğü Eğitim Yayınları, 2006, s. 4-9.

²⁴ Yüce, Mehmet/ Çelik, Muhammed, Karşılaştırmalı Vergi Tebliğat Hukuku, Ekin Yay., Bursa, 2017, s. 73.

Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde, tebligat vekile yapılır. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 11. maddesi ile Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereği vekil ile takip edilen işlerde vekile tebligat zorunludur²⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda ise vekil ile tebligat konusu 94. maddede "umumi vekil" şeklinde ifadesini bulmuştur. Umumi vekiller, muhatap adına tebligatı kabul edebilirler. Vekâlet ilişkisi, vekil ile vekil tayin eden kişi arasındaki sözleşmeden doğar. Umumi vekilin avukat olma şartı bulunmamakla birlikte, avukat olmayan umumi vekilin dava açma ehliyeti yoktur. Ayrıca uzlaşmada da bulunamaz²⁶. Bazı Danıştay kararlarına göre, vekile tebligat yapılabilmesi için vekaletnamede ayrıca tebligat kabul etme yetkisinin bulunması gerekir²⁷.

Muhataba tebliğin bir diğer istisnası kanuni temsilciye tebligattır. Kanuni temsilciden kast edilen, veli, vasi ve kayyum gibi kişilerdir²⁸. Vasi²⁹, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının, kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukuki işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür. Kayyum ise, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır³⁰.

Küçükler, kısıtlılar veya kendilerine kayyum tayin edilenler ile ilgili tebligatların bunların veli, vasi veya kayyuma yapılması gerekir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde³¹ bu kişilerin vergiden doğan yükümlülükleri veli, vasi veya kayyum tarafından yerine getirilmesi gerekir. Bu sebeple tebligatın bu kişilere yapılması tabiidir³². Küçük ve kısıtlılar temyiz kudretine haiz olmadıklarından, kendilerine yapılan tebliğ hüküm ifade etmez³³.

Tebligat Kanunu'nun 12. maddesine göre tüzel kişilere tebligat yapılırken, tüzel kişiliğin temsilcisinin birden fazla olması halinde tebligatın, bunlardan birine tebliğ edilmesi

²⁵ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 04.05.2016 Tarih ve E.2016/10115, K.2016/13133 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://khyk.kazancihukuk.com>, (Erişim Tarihi: 03.09.2017).

²⁶ Baykara, a.g.e.

²⁷ Yılmaz/ Çağlar, a.g.e, s. 762.

²⁸ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 109.

²⁹ Vasi Gerektiren Haller; a) Küçüklük: Küçükler için velayet asıldır. Ancak velayet altında bulunmayan her küçük vesayet altına alınır. b) Kısıtlama Halleri: Dört durumda kişiler kısıtlanır. Bunlar; Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı sebebiyle kısıtlama, Savurganlık, alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim sebepleriyle kısıtlama, bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir ceza mahkumiyet sebebiyle kısıtlama ve kişinin isteği üzerine kısıtlama. Kayıhan, Şaban/ Ünlütepe, Mustafa, Medeni Hukuk Bilgisi, Seçkin Yayınları, Ankara, 3. Baskı,2016, s.409.

³⁰ Kayıhan/ Ünlütepe, a.g.e., s. 410.

³¹ Danıştay 3. Dairesi'nin, 06.03.2014 Tarih ve E.2011/3199, K.2014/961 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>, (Erişim Tarihi: 16.09.2017).

³² Özyer, a.g.e., s. 184.

³³ Alpaslan, Mustafa/ Sakal, Mustafa, "Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler", Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, (Çevrimiçi) http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1_Sayi_520.pdf, (Erişim Tarihi: 06.09.2017), s. 11.

yeterlidir³⁴. Yine Tebligat Kanunu'nun 13. maddesi gereği, tebliğ yapılacak bu kişiler, herhangi bir nedenle tebliğ anında işyerinde yoksa veya tebliğ anında tebliğ evrakını bizzat alamayacak bir halde ise, tebliğ oradaki memur veya müstahdemlerine yapılır³⁵.

Vergi Usul Kanunu'na göre tüzel kişilere yapılacak tebligat, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Birden fazla müdür veya kanuni temsilci bulunması durumunda bunlardan birine yapılmış olması yeterlidir. Tüzel kişiliğin yetkisinin işyerinde tevzi saatinde bulunmaması halinde çalışan personele tebliğ yapılır. Ayrıca tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde tebligatı o teşekkülü idare edenler veya temsilcileri almaya yetkilidir. Tasfiye durumunda ise tebligat tasfiye memuruna veya iflas masasına yapılır³⁶.

Muhatabın işyeri adresine tebligat yapıldığında, muhatabın tebellüğden imtina halinde 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 17. maddesinde nasıl bir usul uygulanacağı açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre; işyeri adresinde yapılan tebligatta muhatap imtina etmiş ise, yapılacak işleme esas olacak madde Tebligat Kanunu'nun 21. maddesidir³⁷.

7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre imtina halinde, tebliğ memuru tarafından, tebliğ evrakına tebellüğden imtina edildiği şerh yazıldıktan sonra, tebliğ evrakı muhtara bırakılır ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğe ekli 2 no.lu ihbarnameyi kapıya yapıştırır. Böylelikle, tebliğ yapılmış sayılarak hüküm doğmuş olur³⁸.

Vergi Usul Kanunu açısından işyerine tebligat yapılması durumunda, tebliğden imtina hali 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Dair Kanun'la yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Söz konusu Kanun yayınlanmadan önce, mükellef tarafından imtina edilmesi durumunda, komşu, yönetici vs. kişilerin imzası alınarak tebliğden imtina edildiği şerhi tebliğ evrakına yazılarak, muhatabın önüne bırakılırdı. Ancak yapılan değişiklik ile yukarıda 7201 sayılı Tebligat Kanunu açısından imtina halinde bahsettiğimiz usule benzer bir uygulamaya geçilmiştir.

Nitekim yeni düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinin 3. fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir; *“Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği daireden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu*

³⁴ “Hükmi şahıslara ne şekilde tebligat yapılacağı, 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 12 ve 13. maddelerinde belirlenmiştir. Tebligat adresinin, borçlu şirketin ticaret sicilinde kayıtlı adresi olması ve tevziat saatlerinde kapalı olması veya tebligatın alınmasından imtina edilmesi halinde, bu adrese 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 21/1. ya da 35/4. maddelerine göre tebligatın yapılması gerekir”. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 02.11.2017 Tarih ve E.2017/1063, K.2017/13472 Sayılı Kararı.

³⁵ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 24.06.2013 Tarih ve E.2013/15646, K.2013/23563 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://khyk.kazancihukuk.com>, Erişim Tarihi: 03.09.2017.

³⁶ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., s. 999.

³⁷ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., s. 389.

³⁸ Deliduman, Seyithan, Tebligat Hukuku Bilgisi, Yetkin Yay., Ankara, 2014, 5. Baskı, s. 121.

tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır”.

Bu bağlamda, yapılan değişiklik ile bu konuda Tebligat Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasında birbirine daha yakın uygulama yapılacağı anlaşılmaktadır.

Tebligatın muhatabı mahkum veya tutuklu ise, tebligat vasisi varsa ona yapılır³⁹. Buna karşılık, kendisine bir vasi ataması yapılmayacak ise, tebliğ muhataba yapılır. Vergi Usul Kanunu’nda mevkuf ve mahkumlara tebligatın nasıl yapılacağı düzenlenmediği için, bu durumda Tebligat Kanunu’nun 19. maddesine göre tebligat yapılmalıdır⁴⁰. Aynı gerekçelerle, tebligat muhatabının resmi daire, otel, hastane, fabrika ve okul gibi yerlerde bulunması durumunda, Vergi Usul Kanununda bu yolda bir hüküm bulunmadığından Tebligat Kanunu’nun 18. maddesi⁴¹ uygulanmalıdır⁴².

3.3.4. Tebliğ Usulleri Açısından Karşılaştırma

3.3.4.1. Posta Vasıtasıyla ve Memur Eliyle Tebliğ

Tebligat Kanunu’nun 1. maddesinde; “... elektronik ortam da dahil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.” denilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun ise 93. madde de ise; “... adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak,...” hükmü ile posta ve memur vasıtasıyla tebliğ yapılacağı belirtilmiştir.

Tebligat, kural olarak PTT tebliğ görevlileri aracılığıyla veya memur vasıtasıyla yapılır⁴³. Uygulamada genel olarak bu iki yolla tebliğ yapılır⁴⁴.

³⁹ “Sanığın yokluğunda kurulan hükmün Mernis adresine 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 21. maddesine göre 02/01/2014 tarihinde mahalle muhtarına teslim edilmiş ise de, UYAP kayıtlarında elektronik ortamda yapılan incelemede tebligatın yapıldığı tarihte sanığın Keban K-2 tipi Kapalı Ceza İnfaz Kurumunda başka suçtan hükümlü olarak bulunduğu anlaşılması karşısında, sanığa yapılan tebligat işlemi geçersizdir”. Yargıtay 17. Ceza Dairesi’nin, 18.10.2017 Tarih ve E.2015/23535, K.2017/11940 Sayılı Kararı.

⁴⁰ “Mevkuf ve mahkumlara ait tebliğlerin yapılmasını, bunların bulunduğu müessese müdür veya memuru temin eder.” 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 19. Maddesi.

⁴¹ “... ödeme emrinde borçlu keşideci şirket ile şikayetçi borçlunun adreslerinin aynı olduğu, tebliğ edilen adresin işyeri adresi olduğu, tebligatın TK’nun 21. maddesine göre yapılmaya çalışıldığı anlaşılacakla, TK’nun 18. maddesine göre yapılması gereken tebligatın usulüne uygun yapılmadığı, TK’nun 18. maddesine göre komşudan bilgi alınarak komşuya haber verilerek tebliğ edilmesinin isabetsiz olduğu anlaşılacakla, şikayetçi borçluya yapılan ödeme emri tebligatı usulsüzdür”. Yargıtay 12. Dairesi’nin, 14.11.2017 Tarih ve E.2016/22034, K.2017/14150 Sayılı Kararı.

⁴² Yılmaz/ Çağlar, a.g.e., s. 759.

⁴³ Muşul, a.g.e., s. 82.

⁴⁴ Akcan/ Albayrak, a.g.e., s. 47.

Tebliğatın yapılmasını talep eden, tebliğ giderini peşin olarak ödemekle yükümlüdür. Aksi takdirde, kişi talebinden vazgeçmiş sayılır. Zaruri bir sebep öne sürülmesi halinde tebliğ isteyene makul bir süre verilir⁴⁵. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme yoktur.

Vergilendirme işlemleri nedeniyle Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılacak tebliğat için şekli Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kapalı bir zarf Maliye Bakanlığı, vergilendirme daireleri, maliye ve özel idare vergi daireleri, tahsil şubeleri, belediyeler, belediyelerin yetkili daireleri ve Ziraat Bankası tarafından tebliğ alındısı eklenmek suretiyle düzenlenir.

7201 sayılı Tebliğat Kanunu'na göre yapılacak tebliğat işlemlerinde ise tebliğat çıkarmaya yetkili merci tarafından tebliğ evrakı ile birlikte tebliğ mazbatasını için tebliğ mazbatalı zarf hazırlanır⁴⁶.

Posta ile yapılan tebliğatta, posta idaresi tebliğatı gereği gibi yapar, alındı belgesini tebliğatı alana imzalatılarak tebliği çıkaran mercie ulaştırır. Tebliğ alındısında yazan tarihte tebliğ yapılmış sayılır⁴⁷.

Posta ile gönderilen tebliğin taahhütlü ilmühaberli yapılması gerekir. Adi posta ile gönderildiğinde, hüküm ifade etmez. Dava konusu yapılmasına da gerek yoktur. Ancak, mükellef adi posta ile yapılan tebliğ hakkında bilgi sahibi olduğunu bildirdiği güne izleyen tarihten başlayarak, dilerse 30 gün içinde davasını açabilir. Bu takdirde de tebliğ geçerli duruma gelmektedir⁴⁸. Özel dağıtım şirketleri veya kuryelerle tebliğat yapılması mümkün değildir⁴⁹.

Memur vasıtası ile tebliğat, Tebliğat Kanunu'nun 2. maddesinde düzenlenmiştir. 7201 sayılı Kanuna göre memur vasıtasıyla tebliğat öngörülen şartlardan birinin gerçekleşmesi halinde uygulanır. Kanunda belirtilen şartlar ise şöyledir;

- Kanunlarda özel hüküm bulunan hallerde memur vasıtasıyla yapılabilir.
- Gecikmesi halinde zarar doğabilecek işlerde, aynı yerde bulunan merciler arasında ya da bu mercilerde bulunan kişilere memur vasıtasıyla yapılabilir.

Ayrıca, memur vasıtasıyla tebliğat yapılmasını gerektiren nedenin tebliğ evrakında gösterilmesi gerekir⁵⁰.

Vergi Usul Kanunu'nda memur vasıtasıyla tebliğ yöntemi 107. madde açıklanmıştır.

⁴⁵ Hanağası/ Özekes, a.g.e., s. 123.

⁴⁶ Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 90-91.

⁴⁷ Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Yay., Bursa, 2015, 6. Baskı, s. 179.

⁴⁸ Kızılot, Şükrü/ Kızılot, Zuhar, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yay., Ankara, 23. Baskı, 2014, s. 382.

⁴⁹ Ürel, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yay., Ankara, 6. Baskı, 2016, s. 251.

⁵⁰ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., s. 32.

Memur vasıtasıyla tebliğ düzenlemesine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesinde, “*Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur*” hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre, memurlar tarafından yapılacak tebliğlerde de posta yoluyla tebliğ usulüne uyulması gerektiği esası benimsenmiştir⁵¹.

Görüldüğü üzere, Tebligat Kanunu'nun 2. maddesinde memur vasıtasıyla tebliğ şartı bağlı iken, Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesinde ise şart öngörülmemiş olup Maliye Bakanlığı takdirine bırakılmıştır.

Tebliğ evrakının teslimi sırasında tebliğ yapılacak kişinin yazı bilmemesi veya imza atamayacak bir durumunun olması halinde yapılması gerekenler hem 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda hem de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda aynı ifadelerle yer almıştır. Her iki kanunda böyle bir durumda tebliğ yapılacak kişinin sol el başparmağının bastırılması suretiyle tebliğ yapılacağını öngörmektedir⁵².

3.3.4.2. Elektronik Ortamda Tebliğ

6009 sayılı Kanun ile 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 1. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Nitekim bu değişiklik ile 1. maddede sayılan kurumlara elektronik ortamda tebliğ yapma yetkili verilmiştir. 6009 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Tebligat Kanunu'na “Elektronik Tebligat” başlıklı 7/a maddesi eklenmiştir.

Bu maddeye göre, tebligata elverişli kayıtlı elektronik posta adresi bulunanlara elektronik tebligat yapılabilir. Ancak 7/a maddesine göre, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik ortamda tebliğ zorunludur. Ayrıca, bu yolla tebliğ yapılması halinde, muhatabın elektronik adresine tebliğin ulaşmasından itibaren beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Bu bağlamda ilgili kanunda maddesine dayanarak, 19 Ocak 2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazetede “Elektronik Tebligat Yönetmeliği” yayımlanmıştır. Usul ve esaslar bu yönetmelik ile düzenlenmiştir⁵³.

⁵¹ Güllü, Üzeyir/ Çelik, Bekir, “Amme Alacağını İçeren Zamanaşımli Evrakların Vergi Usul Kanunu Hükümleri Yerine Tebligat Kanunu Hükümlerine Göre Tebliğ Edilmesinin Usul Yönünden Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Y. 2015, S. 406., s.145.

⁵² Arslan, Mehmet, Vergi Hukuku, Dora Yay., Bursa, 9. Baskı, 2016, s. 99.

⁵³ Arslan, Cenk Murat, “7201 Sayılı Kanun Çerçevesinde Elektronik Tebligat Uygulaması ve Vergi Usul Kanununda Elektronik Tebliğe İlişkin Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, 2013, S. 379, s. 13.

2010 yılında 6009 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 107/a maddesi eklenmiş ve mali tebliğlerde elektronik tebliğ yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu konuda Maliye Bakanlığı 27 Ağustos 2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete'de 456 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğ yayınlamış ve elektronik tebliğ ile ilgili geniş bilgi vermiştir⁵⁴.

456 Sıra Nolu Genel Tebliğe göre, “*gerçek usulde kurumlar vergisi mükellefleri, sermaye şirketleri (A.Ş., LTD., sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler), kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları, ticari, zirai ve mesleki yönden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar, şahıs şirketleri, adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler, doktorlar, avukatlar, emlak komisyoncuları, manav, kasap vb.*” için elektronik tebligat kullanma zorunluluğu getirilmiştir⁵⁵.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, ücret geliri elde edenler, kira geliri elde edenler, menkul sermaye iradı elde edenler, değer artış kazancı elde edenler ve arazi kazanç elde edenler bu uygulanmanın kapsamı dışında bırakılmıştır⁵⁶.

Yapılan elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili olarak Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiş olup, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye de yetkilidir⁵⁷.

3.3.4.3. Bilinen Adres Kavramı

Tebliğat Kanunu'nun 10. maddesi hükmünde geçtiği şekliyle “*bilinen en son adres*”, özellikli bir kavramdır. Kanunda kavram tanımlanmamıştır. Ancak tebligatın muhataba bilinen en son adresinde yapılacağı, emredici bir biçimde düzenlenmiştir. Kavramın içeriğinde yer alan ibareler bakımından unsurlarına ayrılması mümkündür. Örneğin; adresin

⁵⁴ Tuncer, Selahattin, “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ve E- Tebligat”, LebibYalkin Mevzuat Dergisi, 2015, S. 143, (Çevrimiçi) www.lebibyalkin.com, (Erişim Tarihi: 19.09.2017).

⁵⁵ Ay, Hakan/ Alpaslan, Mustafa/ Kaya, Eda, Vergi Uygulamalarında e-Tebliğat ve e-Haciz, Seçkin Yay., Ankara, 2017, 3. Baskı, s. 23.

⁵⁶ Ay/ Alpaslan/ Kaya, a.g.e., s. 24.

⁵⁷ Görkemli, Burcu, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, Ankara Barosu Dergisi, 2017, S. 75, (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2017-3/4.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.11.2017), s. 118.

ne olduğu; daha yerinde bir ifadeyle neyin bir adres olarak kabul edileceği, değinilebilecek ilk husustur. Eldeki adresin muhatabın en son ve güncel adresi olmasının gerekmesi, tebligata yarar olmak ve esas alınmak bakımından; kavramın özünde varlığı aranan bir diğer husustur. Son olarak söz konusu en son adresin aynı zamanda bilinen bir adres olmasının gerekmesidir⁵⁸. Bu adresin tespitinde, tebliğ isteyen beyanı, muhatabın veya diğer ilgililerin bildirimleri ya da mevcut belgelerden yararlanılır⁵⁹.

Bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığı, tebligat çıkaran mercii tarafından tespiti durumunda, muhatabın adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi bilinen en son adres olarak kabul edilir. Böylece tebligat bu adrese yapılacaktır. Bu halde, muhatabın bilinen en son adresi olarak kabul edilecek adrese çıkarılacak tebligat, normal yolla gönderilecektir. Başkaca adres araştırması yapılamayacaktır⁶⁰.

Vergi Usul Kanunu açısında bilinen adresler Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesinde sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre bilinen adresler;

- Mükellef tarafından işe başlamada bildilen adresler,
- Adres değişikliği durumunda bildirilen adresler,
- Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,
- Yoklama fişlerinde tespit edilen adresler,
- Vergi mahkemesi dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (ilgilinin tutanakta imzasının bulunması şartıyla)⁶¹.
- Adres kayıt sistemine kayıtlı yerleşim yeri adresi⁶².

Her iki kanunda da bilinen adres kavramı yer almaktadır. Genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda sadece bilinen adreslere yapılacağı düzenlenmişken, 213 sayılı Vergi

⁵⁸ Yeşilova, Bilgehan, "Tebligat Kanunu'nun 6099 S. K. ile Değişik 10/II ve 21/ II Maddesi Hükümlerinin Uygulama Alanlarının Tespiti – Bir Karar İncelemesinin Düşündürdükleri-", (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2014-3.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.11.2017).

⁵⁹ Hanağası/ Özkes, a.g.e., s. 117.

⁶⁰ Salgırtay, Teoman, "Tebligat Kanununda Yapılan Değişiklikler Ve Bir Yargıtay Kararı Işığında (Yargıtay 12. H.d. 2012 / 32459 E. – 2013 / 3328 K. S. -11.02.2013 T.) Tebligat", Ankara Barosu Dergisi, 2013, S. 71,(Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2013-4.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.09.2017), s. 302.

⁶¹ Arslan, a.g.e., s. 99.

⁶² 05/12/2017 Tarih ve 30261 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 17. maddesi ile adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi bilinen adres olarak Vergi Usul Kanuna eklenmiştir. Böylelikle artık vergi tebligatlarında da 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na benzer şekilde adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adreslerine tebliğ yapılabilecektir.

Usul Kanunu'nun 101. maddesinde bilinen adresler ayrı ayrı sayılmıştır. Her iki kanun açısından temel kural ise, tebligat muhatabın en son bilinen adresine yapılır.

3.3.4.4. Muhatabın Geçici Olarak Başka Yere Gitmesi

Tebliğat Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda geçici olarak muhatabın başka yere gitmesi halinde tebliğ usullerinin nasıl yapılacağı farklı olarak düzenlenmiştir. Tebligat Kanunu'nun 20. maddesine göre, eğer muhatap herhangi bir sebeple geçici olarak başka bir yere gider ise, bu beyanı veren kişinin bilgileri alınır ve imzalatılarak tebliğ evrakı teslim edilir. Bu durumda muhatap adına tebliği kabule yetkili olan kişiler açısından zorunludur. Yine Tebligat Kanunu'na göre muhatap adına kabule yetkili kişi tarafından beyan verildikten sonra imzadan imtina hali söz konusu ise, bu durumda Tebligat Kanunu'nun 21. madde hükümleri uygulanır⁶³. Muhatabın sadece tebliğ anında bilinen adreste bulunmaması halinde, muhatap adına kabule yetkili kişilere tebliğ edilir. Bu kişilerin tebliği kabulü zorunludur. Tebligat, muhatap adına kabule yetkili kişinin tebliği tarihte yapılmış sayılır⁶⁴.

Vergi Usul Kanunu açısından bu konu, 7061 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddede öngörülen değişiklik ile 101. maddenin 1. fıkrasının (1) ve (2). bendinde yer alan adreslere, muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi hali de dahil olmak üzere, tebliğ yapılamazsa, 3. fıkra da yer alan adres kayıt sistemine göre tebliği gerçekleştirilir. Bu bağlamda 101. maddenin 3. fıkrasındaki değişiklik ile (3). bendde ifade bulan adres kayıt sistemine tebliğ çıkarılması halinde, muhatap geçici olarak adreste bulunamaması hali de dahil olmak üzere, muhatap bulunamaz ise durum şerh edilerek tebliğ çıkarılan mercie iade edilir. Bu durumda tebliği çıkarılan mercii, belli bir süre sonra yeniden tebliği çıkarır. Ancak ikinci defa da evrakın teslimi sağlanamaz ise, tebliğ evrakını, tebliği çıkarılan merciden alabileceğini belirten şerhi ile düzenlemiş olduğu pusulayı kapıya yapıştırır⁶⁵ ve tebliğ evrakı, tebliği çıkarılan mercie iade edilir. Bu durumda eğer muhatap, on

⁶³ “Olayda dava konusu ödeme emri dayanağı ihbarnamelerin, davacının adresinde bulunamamasından dolayı 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre, muhtara bırakılmak ve kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ edildiği görülmektedir. 213 sayılı Kanun kapsamındaki vergilendirme işlemleriyle ilgili tebligatın bu Kanunda ayrıntılı şekilde düzenlenen kurallara göre yapılması gerekmektedir. Buna göre adresin bulunmayan veya geçici olarak ayrılan muhataba yapılacak tebliğin 213 sayılı Kanunun 102. ve izleyen maddelerine göre tebliğe gidilmesi icap ederken, bu yola girilmeden olayda uygulanmayacak olan Tebligat Kanunu hükümlerine göre ihbarnamelerin kapıya yapıştırılması veya muhtara bırakılması suretiyle yapılan tebligatın usule aykırı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.” Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi'nin 21.12.2016 Tarih ve 2016/499 E. ve 2016/888 K. Sayılı Kararı.

⁶⁴ Muşul, a.g.e., s. 272.

⁶⁵ “Olayda, eşyanın ithalatı sırasında teminat altına alınan vergilerin tahsili amacıyla dava konusu işlemin tebliğinden önce, davalı idarece 6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesine istinaden, amme alacağının vadesinin

beş içerisinde tebliğ evrakını teslim alır ise, tebliğin yapıldığı tarihte tebliğ yapılmış sayılır. Ancak muhatap belirtilen sürede tebliğ evrakını teslim almaz ise, tebliğ evrakı on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

3.3.4.5. İlanen Tebliğin Yapılması

Tebliğat Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda ilanen tebliğ düzenlemiştir. Ancak her iki kanunun ilanen tebliğ usulleri konusunda farklılıklar bulunmaktadır.

Tebliğat Kanunu'nun 28. ve 31. maddelerinde ve Vergi Usul Kanunu'nun 103. ila 106. maddelerinde düzenlemiş, ilanen tebliğata her iki kanun açısından bazı şartların oluşması sonucunda uygulanan bir usuldür. Bu şartlar oluşmadan ilanen tebliğ yoluna gidilmesi halinde usulsüz tebliğat söz konusu olur⁶⁶.

Tebliğat Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca, adresi bilinmeyen kişilere tebliğat ilanen yapılır. Tebliğat Kanunu'nun diğer maddeleri çerçevesinde tebliğat yapılamayan ve ikametgâhı, meskeni veya iş yeri de bulunamayan kimsenin adresi meçhul sayılır⁶⁷.

Tebliğat Kanunu'nun 29. maddesinde genel olarak ilanen tebliğatın usulü düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre ilanen tebliğat;

- İlan muhatabın öğrenmesinin en güvenilir şekilde gerçekleşeceği umulan ve varsa tebliği çıkaran merciin bulunduğu yerde yayınlanan birer gazetede ve ayrıca elektronik ortamda yapılır.
- Tebliğ olunacak evrak ve ilan sureti, tebliği çıkaran merciin herkesin kolayca görebileceği bir yerine de asılır. Tebliği çıkaran merci, gerekiyorsa ikinci defa ilan yapılmasına karar verebilir. İki ilan arasındaki müddet bir haftadan aşağı olamaz⁶⁸.

belirlenmesi için 20.5.2011 tarihli ve 155-1312 sayılı işlemlerle 1 aylık süre tanındığı ve buna ilişkin işlemin davacı şirketin işyeri adresine 21.6.2011 tarihinde Tebliğat Kanununun 21'inci maddesi uyarınca tebliği üzerine, usulüne uygun olarak vadesinde ödenemediğinden bahisle amme alacağının tahsili amacıyla dava konusu işlemin tesis edildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere; davacının adresinde bulunamaması üzerine, 213 sayılı Kanunun 102'nci maddesi uyarınca, tebliğ evrakının iade edilmesi ve evrakın ikinci defa tebliğ yoluna gidilmesi gerekirken, bu yola başvurmaksızın Tebliğat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebliğatta hukuka uygunluk bulunmadığından Mahkemece usulsüz tebliğata dayanılarak verilen temyizle konu kararda isabet görülmemiştir." Danıştay 7. Dairesi'nin 27.10.2015 Tarih ve 2012/7400 E. ve 2015/5434 K. Sayılı Kararı.

⁶⁶ Yüce/ Çelik, a.g.e., s. 124.

⁶⁷ Bozbağ, Gonca Gülfem, "1965 Tarihli Lahey Sözleşmesi Bakımından Tebliğat Kanunu'na İlişkin Bazı Sorunlar", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 20, 2016, S. 2, (Çevrimiçi) http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/20_2_9.pdf, (Erişim Tarihi: 23.11.2017), s. 290.

⁶⁸ Bozbağ, a.g.e., s. 291.

5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanun ile adres kayıt sistemindeki adresin bilinen adres kapsamına alınması, ilan tebligatının uygulanmasını kısıtlamıştır. Nitekim adres kayıt sisteminde bulunan kişinin adresi bilinen adres sayılarak tebliğ bu adrese yapılmaktadır. Yeni düzenleme kişinin adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresinin bulunması durumunda adresin meçhul sayılmasına ve adres araştırması yapılmasına imkan vermemektedir⁶⁹.

Vergi Usul Kanunu açısından ilan tebliği düzenleyen 103. maddede ilan tebligatının yapılabilmesi için oluşması gereken durumlar açıklanmıştır. Takip eden 104. maddesinde ilan tebliğinin şekil şartları konusunda açıklama yapılmıştır. Nitekim ilan tebliğinin uygulanma şekli ceza miktarına göre değişiklik göstermektedir. 2018 yılı için ilan tebliğ hadleri 490 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na bilinen adres olarak adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi eklenmiştir. Bu düzenleme ile Tebligat Kanunu'na benzer bir uygulama getirilmiştir. Bu bağlamda mali tebliğinin Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesinin 1. fıkrasının (1) ve (2) bendinde sayılan bilinen adreslere tebliğ edilememesi halinde aynı fıkranın (3) bendine göre adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresine tebligat yapılacaktır. Böylelikle ilan tebligat uygulaması mali tebliğler açısından da kısıtlanmıştır.

İlan üzerine mükellef bir aylık süre içinde vergi dairesinde kendilerine veya vekilleri tarafından müracaat ederse yerinde, adres bildirirlerse bildirilen adrese posta ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde, vergi dairesine müracaat edilmez veya adres bildirmezse bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır⁷⁰.

⁶⁹ Akil, Cenk, "11.1.2011 Gün ve 6099 Sayılı Kanun ile 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Yapılan Değişiklikler", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2012, S. 101, (Çevrimiçi)

https://www.antalya.edu.tr/personel_cv/20161021173624_1949.pdf, (Erişim Tarihi: 16.11.2017), s. 255.

⁷⁰ Ruhi/ Ruhi, a.g.e., s. 1003.

SONUÇ

Tebliğat, bir kimsenin hakkında yapılan işlemin hüküm ifade edebilmesi, bir yargı kararının verilebilmesi veya hukuki bir işlemin varlığından söz edilebilmesi amacıyla yapılan bildirim işlemidir. Kişilerin hak arama ehliyetini kullanabilmesi açısından son derece önemli bir fonksiyona sahiptir. Ayrıca adil yargılanma hakkının sağlanması yine kişinin hakkında hüküm ifade eden konu hakkında bilgi sahibi olmasıyla mümkün olacaktır.

Tebliğat ile ilgili genel hükümler, 19.02.1959 tarihli 10139 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7201 sayılı Tebliğat Kanunu’nda düzenlenmiştir. Tebliğat Kanunu’nda düzenlenen tebliğler konuları açısından adli, idari ve mali tebliğat olarak ayrılmaktadır. Mali tebliğat, Tebliğat Kanunu’nun 50. ve 51. maddelerinde düzenlenmiştir. Tebliğat Kanunu 50. maddesinde Sayıştay tarafından yapılan tebliğatlar ele alınmıştır. “Diğer Mali Tebliğler” başlıklı 51. maddesinde ise Maliye Bakanlığı, vergi daireleri gibi mali idareler tarafından çıkarılan tebliğlerle ilgili kendi kanunlarından açık hüküm bulunmaması halinde Tebliğat Kanunu genel hükümleri uygulanacağı yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nda tebliğ hükümleri özel düzenlenmiştir. Nitekim mali tebliğ konusu Vergi Usul Kanunu’nun 21. ve 93. ila 109. maddelerinde düzenlenmiştir.

Çalışmamızın birinci bölümünde genel düzenleme olan 7201 sayılı Tebliğat Kanunu çerçevesinde genel tebliğat mevzuatı ele alınmıştır. Tebliğ mevzuatı açıklanırken tebliğat hukukunun kaynakları olan, Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. Tebliğat İşletme Usul ve Esasları ile tebliğat uygulamasını düzenleyen genel tebliğ ve yazıları, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay içtihat kararlarından yararlanılarak birinci bölüm oluşturulmuştur. Tebliğat usulüne böylelikle açıklık getirilerek vurgulanmıştır.

Bu bölümde ayrıca tebliğ işlemlerinin yürütülmesinde ülkemizdeki tek yetkili kurum olan T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.’nin uygulanmalarından ve PTT tebliğ memurlarının yaşadığı zorluklardan bahsedilmiştir. T.C. PTT A.Ş. tebliğ memurları, Tebliğat Kanunu’nun 21. maddesinin uygulamasında zorluk yaşamaktadır. Nitekim bu konuda tebliğ memurları tarafından tebliğ memurlarınca tebliğ mazbatasına şerh edilmesi gereken komşu, yönetici, bina görevlisi vs. kişilerin beyanı alınamamakta ve 2 nolu haber kağıdını kapıya yapıştırılarak tebliğ evrakını doğrudan muhtara teslim etmektedir. Bu durumda Tebliğat Kanunu’nun 21. maddesinde kolaylık sağlayacak düzenlemelerin kanun koyucu tarafından yapılması gerekmektedir. Ayrıca, tebliğ memurları tarafından karşılaşılan bir diğer sorun ise muhatap veya muhatap adına tebliği almaya yetkili kişilerce kimlik kontrolü yapılmasına izin

verilmemesidir. Muhataplarca, tebliğ memurlarının kimlik kontrolü yapma yetkisinin bulunmadığı öne sürülmektedir. Kimlik bilgilerinin verilmesi durumunda ise farklı amaçlarda kullanılacağı yönünde çekincede bulunmaktadır. Bu durumda tebliğ işlemi gibi önemli bir işlemde, tebliğ memurları tarafından T.C. kimlik numarası tebliğ mazbatasına şerh edilememektedir. Daha sonraki süreçte söz konusu tebliğ evrakı yargıya taşındığında, tebliğ memuru hatalı duruma düşmektedir. Bu hususta Adalet Bakanlığı ve T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. tarafından ortak bir çalışma ile bir kamu spotu reklam oluşturularak, ulusal basın ve yayın organlarında aracılığıyla vatandaşlar bilgilendirilmelidir. Böylelikle vatandaşın duyarlılığı ve güveni kazanılarak tebliğ işleminin daha sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde mali tebliği düzenleyen özel kanun hükmündeki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde konu detaylandırılmıştır. Bu bağlamda mali tebliğin konusu ve önemi verilerek mali tebligat usulleri ele alınmıştır. Bu bölümde mali tebliğin esasları, yapılan yeni düzenlemeler ele alınarak oluşturulmuştur. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 101., 102. ve 103. maddelerinde değişiklik öngören 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen yenilikler çalışmamızda dikkate alınarak çalışmamızın güncelliği sağlanmıştır. 7061 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeye açıklık getiren 485 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de tebliğ işleminin uygulaması açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca ilgili konularda Danıştay kararları, Kamu Denetçiliği Kurumu tavsiye kararı, T.C. Posta ve Telgraf Teşkilat A.Ş. genel tebliğ ve yazıları ile Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinden yararlanılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan yeni düzenleme ile Tebligat Kanunu'na benzer bir uygulama getirilmişse de bu yeterli değildir. Tamamıyla tebliğ işleminin tek bir mevzuat ile düzenlenmesi daha az hata yapılarak, usulüne uygun tebliğlerin gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

Ayrıca tebliğ memurlarının bu konuda özel oluşturulmuş bir kadro tarafından yapılmasında yarar vardır. Nitekim bu konuda farklı uygulamalar usulsüz tebliğlere yol açmaktadır. Bu konuda ihtisaslaşmış bir kadro tarafından tebligatın yapılması ile tüm ülke genelinde, tek bir kanuni düzenleme sayesinde tebligat yapılacak ve böylelikle bu konuda yargı mercilerinin işleri daha hızlı sonuçlandırmalarını sağlayacaktır. Böylelikle adaletin yavaş işlemeden dolayı yapılan yakınmalar ortadan kalkacaktır.

Vergi tebligatı konusunda gerek kamu alacağının kaybı gerekse mükellefe ek mali yükümlülükler yüklemeyecek ve mağduriyetleri en aza indirecek şekilde yasal düzenlemeler

yapılmalıdır. Ayrıca tebliğ memurlarının daha kolay bir şekilde usulüne uygun olarak tebliği gerçekleştirmelerine yönelik, mevzuatta detaylı olarak açıklanması gereken maddelere açıklık getirilmelidir.

Çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mali tebliği düzenleyen hükümleri arasında karşılaştırma yapılarak, her iki kanundaki benzerlikler ve farklılıklar ele alınmıştır. Bu bağlamda 7061 sayılı Kanun ile getirilen uygulama ele alınmış, Tebligat Kanunu ve Vergi Usul Kanunu arasındaki benzerlik detaylı olarak açıklanmıştır. Buradaki en önemli husus, tüm tebliğ işlemleri ile ilgili tek bir kanuni düzenlemenin oluşturularak, usul farklılıkları sebebiyle hataların önüne geçecek düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.



KAYNAKÇA

- Acar, A. E. (08.08.2017). *Elektronik Tebligat*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 74(1), 159-174.
<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/5000207386/5000176046>.
- Akbal, G. ve Tepedelenli, M. (12.10.2017). *Vergi Hukukunda Tebliğ ve Öneriler*. LYY Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi, <http://www.vmhk.org.tr/>.
- Akcan, R. ve Albayrak, H. (2016). *Tebligat Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Akdoğan, A. (2017). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. (13. Baskı). Ankara: Gazi Yayınları.
- Akil, C. (16.11.2017). *11.1.2011 Gün ve 6099 Sayılı Kanun ile 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na Yapılan Değişiklikler*. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, (101), 247-266.
<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>.
- Alpaslan Güven, N. G. (17.10.2017). *Eski A.Ş. Yönetim Kurulu Üyesine Tüzel Kişilik Adına Ödeme Emri Tebligatı*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 155. www.lebibyalkin.com.
- Alpaslan, M. ve Kaya, E. (2012). *Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar*. Vergi Dünyası Dergisi, (375), 111-115.
- Alpaslan, M. ve Sakal, M. (06.09.2017). *Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler*. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 520, 8-13.
http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1_Sayi_520.pdf.
- Alpaslan, N. G. (20.10.2017). *Vergi Usulde İlanen Tebligat*. http://www.hurses.com.tr/Haber-Vergi_Usulde_Ilanen_Tebligat-6784.htm.
- Altaş, S. (08.11.2017). *Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) Edinmeye Şirketlere Ceza Verilir Mi? Mali Çözüm Dergisi*, (135), 105-120.
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/135malicozum/008_Soner_ALTA%C5%9E_.pdf.
- Arslan, C. M. (2013). *7201 Sayılı Kanun Çerçevesinde Elektronik Tebligat Uygulaması ve Vergi Usul Kanununda Elektronik Tebliğe İlişkin Düzenlemeler*. Vergi Dünyası Dergisi, (379), 12-19.
- Arslan, M. (2016). *Vergi Hukuku*. (9. Baskı). Bursa: Dora Yayınları.

- Arslan, M. ve Biniş, M. (17.09.2017). *Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat*. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 14(1), 300-317. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/yead/article/view/5000171941/5000155093>.
- Aslan, M. (16.08.2017). *Vergilendirmede Tebligat Sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu*. Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2(3), 21-58. <http://www.vmhk.org.tr/vergilendirmede-tebligat-sorunlari-muhatabinadresteyoklugu/>
- Ay, H., Alpaslan, M. ve Kaya, E. (2017). *Vergi Uygulamalarında e-Tebligat ve e-Haciz*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ayaz, G. ve Sönmez, E. (1998). *Vergi Yargısında Tarafların Kişilik veya Niteliğinde Değişiklik ve Davacının Gösterdiği Adrese Tebligat Yapılmaması Durumları*. Vergi Dünyası Dergisi, (218).
- Aydemir, İ. (11.11.2017). *Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği*. 183-207. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/mdergi/article/view/5000194579>.
- Aygün, F. (13.11.2017). *Vergilendirmede Tebligat İşlemleri ve Özellikli Durumlar*. Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(2), 121-136. <https://jurix.com.tr/article/4338>.
- Ayhan, A. (24.10.2017). *Uygulama ve Teoride Tebligat Hukuku*. Ankara Barosu Hukuk Gündemi Dergisi, (2), 61-65. <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2010-2/10.pdf>.
- Baykara, B. (20.10.2017). *Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler*. Vergi Dünyası Dergisi, 291, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Usul_Kanununa_Gore_Tebliğ_Yapılacak_Kimseler_1_1318.pdf.
- Bayraklı, H. H. (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*. (3. Baskı). Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Bayram, M. ve Akbalık, A. (08.08.2017). *E-Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemleri Uygulamaları*. Mali Çözüm Dergisi, (128), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mali_cozum/128malicozum/016_Muhammet_BAYRAM_Abdullatif_KARABALIK_.pdf.
- Bilgen, M. (2015). *Tebligat Hukuku*. (1. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.

- Bilgen, M. (13.08.2017) *Tebliğat Hukukuna İlişkin Genel Bir Değerlendirme*. Fasikül Hukuk Dergisi, 8(82), 6-18. <https://jurix.com.tr/article/7533>.
- Bilici, N. (2017). *Vergi Hukuku*. (40. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Bozbağ, G. G. (23.11.2017). *1965 Tarihli Lahey Sözleşmesi Bakımından Tebliğat Kanunu'na İlişkin Bazı Sorunlar*. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 20(2), 269-301. http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/20_2_9.pdf.
- Çağlar, K. (2015). *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*. Ankara: Adalet Yayınları.
- Çağlayan, R. (21.10.2017). *Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği ve Kıstasları*. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 7, 373-398. <http://dergi.uyusmazlik.gov.tr/umd/yedincisayi/12caglayanramazan1.pdf>.
- Çatalkaya, İ. (2018). *Tebliğat Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Çetin Önez, Zuhâl. (04.01.2018). “*Türkiye’de İl Özel İdaresi Sisteminin Dönüşümü ve 6360 Sayılı Kanunun Dönüşüme Etkileri*”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. C.20. S.2. s. 247-266. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194143>.
- Çitil, B. (13.08.2017). *Tebliğat Kanunu'nun 213 Sayılı Yasa Hükümleri Açısından Tamamlayıcılık Etkisi*. Terazi Hukuk Dergisi, 8(77), 45-48. <https://jurix.com.tr/article/1895>.
- Çölgezen Batun, Ö. (2013). *Vergi Hukukunda Süreler; Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Dakın, M. (2015). *Bu Bir İlanen Tebliğ Sorunudur!*. Vergi Dünyası Dergisi, (408), 29-32.
- Deliduman, S. (21.10.2017). *Tüzel Kişilerin Davada Temsili*. Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 2(1), 176-187. <http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/tuzel-kisilerin-davada-temsili-ars-gor-seyithan-deliduman/>.
- Deliduman, S. (2014). *Tebliğat Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Doğrusöz, Bumin. (21.12.2017). “*Yeni Tebliğ Usulü*”. Dünya Gazetesi. www.dunya.com.tr
- Doldur, S. (14.11.2017). *İlanen Tebliğ ve Sonuçları*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (157). www.lebibyalkin.com.
- Durmuşoğlu, S. (2015). *Vergi Hukukunda Tebliğ*. H. Üzeltürk (Der.). Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları (39-56)., İstanbul: Yeditepe Üniversitesi Yayını, Legal Yayınları.

- Erbay, A. (2006). *Tebliğat İşlemleri Ders Kitabı*. Ankara: PTT Genel Müdürlüğü Eğitim Yayınları.
- Ercan, İ. (2015). *Avukatlar ve Hakimler İçin Medeni Usul Hukuku: Özel Hukuk Yargısı*. (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Erdem, B. B. (1992). *Türk Milletlerarası Usul Hukukunda Tebliğat*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Erol, A. (2012). *Elektronik Ortamda Tebliğat*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 97. www.lebibyalkin.com.
- Gezer, G. (19.09.2017). *Elektronik Tebliğat Sistemi İle İlgili Bilinmesi Gereken Hususlar*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (145). www.lebibyalkin.com.
- Gınalı, A. (03.10.2017). *Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar*. Mali Çözüm Dergisi, 104, 215-224. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/15%20ayse%20ginali.pdf>.
- Gınalı, A. (19.10.2017). *Vergi Daireleri Tarafından Yapılacak Tebliğlerde Elektronik Tebliğ Uygulaması*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (142). www.lebibyalkin.com.
- Gökkaya, M. (17.10.2017). *Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet Yazısının Tebliğ Edilememesi*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 120. www.lebibyalkin.com.
- Görkemli, B. (19.11.2017). *Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları*. Ankara Barosu Dergisi, (75), 101-128. <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2017-3/4.pdf>.
- Güler, İ. (20.09.2017). *Maliye Bakanlığı Tebliğat Sistemi*. <https://www.muhasibeweb.com/yazarlardetay.php?id=251?baslik=Maliye%20Bakanl%FD%F0%FD%20Elektronik%20Tebliğat%20Sistemi>.
- Güllü, Ü. ve Çelik, B. (2015). *Amme Alacağını İçeren Zamanaşımli Evrakların Vergi Usul Kanunu Hükümleri Yerine Tebliğat Kanunu Hükümlerine Göre Tebliğ Edilmesinin Usul Yönünden Değerlendirilmesi*. Vergi Dünyası Dergisi, (406), 144-148.
- Gümüş, V. (09.11.2017). *Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü*. Ankara Barosu Dergisi, Ankara, 1, 201-220. <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2013-1/2013-1-9.pdf>.

- Hanağası, E. ve Özekes, M. (2015). *Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku*. D. Gökbel (Ed.), Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- İleri, Y. (10.11.2017). *Elektronik Tebliğ Sisteminden Çıkış Mümkün mü?* www.ileriymm.com.
- Kaçak, N. (2011). *Tebligat Hukuku Şerhi: Açıklamalı ve İçtihatlı*. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Karakelle, S. (18.10.2017). *Vergilendirmede Tebliğin Hatalı veya Eksik Yapılmasının Neticeleri*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (158). www.lebibyalkin.com.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. (8. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kayıhan, Ş. ve Ünlütepe, M. (2016). *Medeni Hukuk Bilgisi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku*. (20. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2014). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Koçakoğlu, H. (2016). *Uygulamalı Vergi Hukuku*. (4. Baskı). Ankara: Gazi Yayınları.
- Kurt, N. K. (25.10.2017). *Tebligat Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Türkiye Barolar Birliği, 114, 249-274. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414>.
- Kuru, B. (2017). *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*. (8. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Muşul, T. (2012). *Medeni Usul Hukuku*. (3. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Muşul, T. (2015). *İcra ve İflas Hukuku Esasları*. (5. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Muşul, T. (2017). *Tebligat Hukuku*. (6. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Mutluer, M. K., Dayanç, N. N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. (4. Baskı). Ankara: Turhan Yayınları.
- Ozansoy, A. (2013). *İdare Hukukunda Tebligat Müessesesi*. İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, (149), 5-11.
- Ozansoy, A. (2013). *Vergi Hukukunda Tebligat Usulü*. İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, (152), 17-23.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Yayınları.

- Öner, E. (2016). *Vergi Hukuku: Çözümlü Örnek Olaylar*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Öner, E. (2017). *Vergi Hukuku*. (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Özbay, İ. (23.10.2017). *6099 Sayılı Kanun ve Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik Çerçevesinde Tebligat Hukukundaki Son Değişiklikler*. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(1-2), 115-157. http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/wpcontent/uploads/2015/10/2012_XVI_1.7.pdf.
- Özyer, M. A. (2016). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. (7. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Pekcanitez, H., Atalay, O. ve Özekes, M. (2017). *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Pulaşlı, H. (2016). *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*. (1. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ruhi, C. ve Ruhi, A. C. (2016). *Tebligat Hukuku: En Son Yargıtay İçtihatlarıyla*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Saban, N. (2016). *Vergi Hukuku*. (8. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Salgırtay, T. (14.09.2017). *Tebligat Kanununda Yapılan Değişiklikler Ve Bir Yargıtay Kararı Işığında (Yargıtay 12. H.D. 2012 / 32459 E. – 2013 / 3328 K. S. -11.02.2013 T.) Tebligat*. Ankara Barosu Dergisi, 2013,(2013/4), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/19442010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2013-4.pdf>.
- Saltık, İ. (17.09.2017). *Vergi Mevzuatı Açısından Elektronik Tebligat*. vmhk.org.tr/vergi-mevzuati-acisindan-elektronik-tebligat/.
- Saraçoğlu, F. ve Pürsünlerli Çakar, E. (2016). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Yayınları.
- Süer, N. T. (2011). *İhbarname Esası*. Vergi Dünyası Dergisi, (354), 69-76.
- Sütçü, F. (19.09.2017). *Elektronik Tebligat*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (144). www.lebiblyalkin.com.
- Şen, Y. (19.09.2017). *6637 Sayılı Yasa ile Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler ve Getirilen Yeni Düzenlemeler*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (141). www.lebiblyalkin.com.
- Şenyüz, D. ve Yüce, M., ve Gerçek, A. (2015). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları.

- Tahiroğlu, F. (18.08.2017). *Tebligat Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Tebligat Çıkarmaya Yetkili Merciler*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 76(1), 389-396. <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/5000207207>.
- Tepedelenli, M. (2015). *Vergi Hukukunda Tebligat*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniveristesi, İstanbul.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Tuncer, S. (19.09.2017). *Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ve E- Tebligat*. LebibYalkin Mevzuat Dergisi, (143), www.lebibyalkin.com.
- Tüzüner, Ö. (27.11.2017). *Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi*. Ankara Barosu Dergisi, (4), 137-159. www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2011-4/2011-4-6.pdf.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2015). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınları.
- Uyar, T. (19.09.2017). *İcra Tebliğleri (İİK.21)*. Ankara Barosu Dergisi. (s.4). <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2013-4/5.pdf>.
- Ünsal, H. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ürel, G. (2016). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Varol, A. ve Baştürk, İ. (17.11.2017). *Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi*. Ankara Barosu Dergisi, 1, 263-278. <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/2012yayin/dergi/ankara-barosu-dergisi/ankara-barosudergisi2015-1.html>.
- Yeşilova, B. (27.11.2017). *Tebligat Kanunu'nun 6099 S. K. ile Değişik 10/II ve 21/ II Maddesi Hükümlerinin Uygulama Alanlarının Tespiti-Bir Karar İncelemesinin Düşündürdüğüleri*. Ankara Barosu Dergisi, (3), 55-114. <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2014-3.pdf>.
- Yılmaz, E. ve Çağlar, T. (2016). *Tebligat Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, K. (2003). *Türk Vergi Hukuku: Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar*. (2. Baskı). Ankara: Ce-Ka Yayınları.

Yönder, G. (15.11.2017). *Vekil Vasıtasıyla Takip edilen İşlerde Tebligat*. Nevşehir Barosu Dergisi, (1), Mart- 2014, (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/nbd/article/view/5000098995>, (Erişim Tarihi: 15.08.2017).

Yurtsever, H. (14.10.2017). *Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat*. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 23(2), 451-466. <http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C23S22016/451-466.pdf>.

Yüce, M. (2017). *Vergi Yargılama Hukuku*. (5. Baskı). Bursa: Ekin Yayınları.

Yüce, M. ve Çelik, M. (2017). *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

