

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2026/1

Karar No : 2026/8

ÖZET: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, 18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:558) ile değiştirilmeden önceki hâli uyarınca yapılan tebligatın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen usule uygun olduğu hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

I. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : Ankara Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II. İSTEMİN ÖZETİ

II. İSTEMİN ÖZETİ : Ankara Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 31/10/2024 tarih ve E:2024/698, K:2024/134 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 31/10/2024 tarih ve E:2024/2040, K:2024/3543 sayılı kararı arasında, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, 18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:558) ile değiştirilmeden önceki hâlinin, mükellefler yönünden yeterli güvenceyi içerip içermediği ve tebligatın usulüne uygun biçimde gerçekleştirildiğinin ortaya konulabilmesine elverişli olup olmadığı hususunda olduğu belirtilen aykırılığın, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin anılan kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Ankara Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 22/12/2025 tarih ve E:2025/272, K:2025/272 sayılı kararıyla istenmiştir.

III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin E:2024/698 sayılı

dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı adına, şirket ortağı sıfatıyla düzenlenen 31/08/2022 tarihli ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 31/01/2024 tarih ve E:2024/10, K:2024/146 sayılı kararının özeti:

Uyuşmazlıkta, dava konusu ödeme emri davacının MERNİS adresine tebliğe çıkarılmış, adresin kapalı olması nedeniyle 22/09/2022 tarihinde tebliğ evrakı idareye iade edilmiştir. Münasip bir süre sonra ödeme emri ikinci kez aynı adrese tebliğe çıkarılmış, muhatabın adreste bulunmaması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesi uyarınca tebligat pusulası 11/10/2022 tarihinde kapıya yapıştırılmak suretiyle tebligat yapılmıştır.

Dava konusu ödeme emrinin Vergi Usul Kanunu'nun 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesine uygun biçimde davacının MERNİS adresinde kapıya pusula yapıştırma suretiyle tebliğ edildiği, durumun posta memuru tarafından tebliğ evrakının üzerine şerh ve imza edildiği görülmüştür.

Bu durumda, dava açma süresinden sonra 04/01/2024 tarihinde açılan işbu davada süre aşımı bulunduğundan uyuşmazlığın esasının incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı süre aşımı nedeniyle reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 31/10/2024 tarih ve E:2024/698, K:2024/134 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu kararın hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin E:2024/2040 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, kanuni temsilcisi olduğu şirketin vergi borçlarının tahsili amacıyla 22/11/2023 tarihli haciz bildiriyle banka hesaplarına uygulanan haciz işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 05/03/2024 tarih ve E:2023/2266, K:2024/485 sayılı kararının özeti:

Dava konusu haciz işleminin dayanağı olan davacı adına düzenlenen ödeme emirleri 24/12/2021 tarihinde davacının MERNİS adresine gönderilmiş ise de tebliğ evrakı "*muhatap ve muhatap adına tebliğ edilecek kimseye ulaşılamadığı*" şerhi düşülerek iade edilmiştir. Anılan ödeme emirlerinin "*ikinci defa mernis adresine gönderilen tebligattır*" kaşesi basılarak 08/04/2022 tarihinde aynı adrese ikinci kez gönderilmesi üzerine "*muhatap ve muhatap adına tebliğ edilecek kimseye ulaşılamadığı*" şerhi düşülen tebliğ alındısına posta idaresince tebligat pusulasının yapıştırılmadığı anlaşıldığından ödeme emirleri tekrar 11/05/2022 tarihinde postaya verilmiştir. Akabinde, posta idaresince tebligat pusulası

davacının MERNİS adresinde 16/05/2022 tarihinde kapıya yapıştirilmiştir. Davacı on beş gün içinde tebliğ evrakını almaya gelmediği için 31/05/2022 tarihinde ödeme emirleri tebliğ edilmiş sayılmıştır.

Davali idarece dava dosyasına sunulan ikinci tebligata ilişkin 16/05/2022 tarihli tebligat pusulası, Vergi Usul Kanunu'nun 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin aradığı şekilde *"tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği"* şerhini içermediğinden, davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmediği sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, dava konusu haciz işleminde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle haciz işlemini iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 31/10/2024 tarih ve E:2024/2040, K:2024/3543 sayılı kararının özeti:

Vergi Usul Kanunu'nun 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden 17/12/2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde tebligat pusulası örneğine yer verilmiştir. Bu örneğe göre tebligat pusulası, biri idarede, diğeri muhatapta kalacak şekilde iki kısımdan oluşmaktadır. Sözü edilen tebligat pusulası örneğinin muhatap kısmında, tebliğ evrakını gönderen idare ve tebliğ yapılacak kişinin adreste bulunamama durumu ile tebliğ evrakının pusulanın kapıya yapıştirildiği tarihten itibaren on beş gün içinde alınması hâlinde alındığı gün, bu süre içinde alınmazsa on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılacağına ilişkin bilgilerin; idarede kalan kısmında ise sadece muhatabın adı ve soyadı ile vergi kimlik numarası, tebliğ evrakını gönderen idare ve tebliğe çıkan memurun ismine ilişkin bilgilerin yer aldığı görülmektedir.

Tebligat, yasal bir işlemde ilgisinin haberdar edilmesini sağlamak için yetkili makamın yazı veya ilan yoluyla yapacağı belgelendirme işlemi olup yasal bir işlem hakkında muhatabı bilgilendirmek amacıyla hazırlanan belgenin muhatabına başarıyla ulaştırıldığıнын biçimsel kanıtıdır. Buradan tebligatın teslim, bilgilendirme ve belgelendirme olarak üç fonksiyonunun bulunduğu anlaşılma tebligatta, *"muhataba teslim"*, *"muhatabı bilgilendirme"* ve *"tebliğin belgelendirilmesi"* fonksiyonları tebligattan varılmak istenilen amaçlardır. Tebligattan varılmak istenilen amaç, tüm bunların yanı sıra istikrar ve hukuk güvenliği ilkelerinin tesisine de hizmet eder.

Anayasa'nın *"Hak arama hürriyeti"* başlıklı 36. maddesinde, *"Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."* kuralı; *"Temel hak ve hürriyetlerin korunması"* başlıklı 40. maddesinin ikinci fıkrasında da *"Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."* kuralı yer almaktadır. Anayasa'nın 40. maddenin ikinci fıkrasının gerekçesinde, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanmasının

amaçlandığı, son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, merci ve sürelerin belirtilmesinin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk hâline geldiği belirtilmiştir.

Dava dosyasına davalı idarece sunulan tebligat pusulasının, uyumsuzluk konusu dönemde yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan ve uygulamada "idare nüshası" olarak adlandırılmakta olan pusula olduğu anlaşılmaktadır. İdare nüshasında "adrese ikinci kez geldiği, tebliğ evrakının evraki gönderen idareden alınabileceği, alınmaması hâlinde pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beşinci günde tebliğ edilmiş sayılacağı" neviden bir şerhin bulunmasına gerek bulunmadığı, Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde aranan pusulada bulunması zorunlu olan bu şerhin "muhatap nüshası"nda yer alması gerektiği, muhatapın kapısına yapıştırılan "muhatap nüshası"nın ise idarenin elinde bulunmasına, dolayısıyla da dava dosyasına sunulmasına imkân bulunmadığı açıktır.

Dava konusu haciz işleminin dayanağı olan davacı adına düzenlenen ödeme emirleri, davacının MERNİS adresinde kapiya pusula yapıştırılmak suretiyle tebliğ edilmiştir. Ancak yapılan bu tebliğin; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485) ekinde yer alan tebligat pusulası örneğine ilişkin düzenlemenin, Kanun'un getiriliş amacına uymayacak şekilde hukuki güvenliği göz ardı etmesi ve tebligat adresine gidilip gidilmediği, dolayısıyla tebliğ işleminin gerçekleşip gerçekleşmediği ile 213 sayılı Kanun'un aradığı tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği yolundaki şerhi içerir bir pusulanın kapiya yapıştırıldığı hususlarını ispat etmekten uzak olması nedeniyle usulsüz olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu hâliyle, davacıya usulüne uygun şekilde tebliğ yapıldığı ispat edilemediğinden ve dolayısıyla davacı açısından usule uygun şekilde haciz aşamasına gelmiş bir amme alacağı bulunmadığından, dava konusu haciz işleminde kanuna uygunluk görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

IV. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ HUKUK:

i. İlgili Mevzuat:

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tebliğ" başlıklı 21. maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."

2. 213 sayılı Kanun'un "Tebliğ esasları" başlıklı 93. maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir."

Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir."

3. 213 sayılı Kanun'un 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle değişik "Bilinen adresler" başlıklı 101. maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"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 tebliğat 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."

4. 213 sayılı Kanun'un 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik "Tebliğ evrakının teslimi" başlıklı 102. maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"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 kapağıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapağına yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Bu Kanununun 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 kapağıya 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."

5. 213 sayılı Kanun'un 102. maddesinin altıncı fıkrasında verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan ve 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin "3. Tebliğ evrakının teslimi" başlıklı bölümünde yer alan "3.2. Muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde tebliğe çıkılması" başlıklı alt bölümünde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"213 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında tebliğ yapılacak kişinin bilinen işyeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmalar dâhil) ya da muhatabın bilinen işyeri adresinin olmaması durumlarında, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebligata çıkılır ve tebliğ bu adreste yapılır.

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Zarfın, posta memuru tarafından muhatabına verildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılır. 213 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların yerleşim yeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmalar dâhil) halinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bu durumda kapağıya pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderildiği idareye iade edilir.

Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından olayın özelliğine göre (zamanaşımı vs.) tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakına, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine ikinci defa çıkıldığına ilişkin ibare konulur. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren ve bu tebliğ ekinde yer alan tebligat pusulası (pusula) (Ek:1) kapağıya 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 pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihi izleyen on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır."

ii. İlgili Kararlar:

1. Anayasa Mahkemesi kararı:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen 102. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü, dördüncü ve beşinci cümlelerinin; itiraz konusu kurallarla muhatabın adreste bulunmaması hâlinde posta memurunun tek taraflı yapacağı kapiya pusula yapıştırma işlemi ile bu işlemin yapıldığına dair posta memurunun yine tek başına imzalayacağı alındı belgesinin idareye iade edilmesi suretiyle tebligatın tamamlanmasının öngörüldüğü, muhataba veya muhataba teslim edilmek üzere muhtarlığa bırakılan bir tebliğ zarfının bulunmadığı, tebligatın en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya bildirilmesi zorunluluğunun da öngörülmediği, tebliğ pusulasının kapiya yapıştırılmasıyla birlikte muhatabın kendisine teslim edilemeyen söz konusu tebliğ evrakından haberdar olduğunun varsayıldığı, ayrıca pusulanın kapiya yapıştırılıp yapıştırılmadığı hususunun uygulamada ciddi ispat sorunlarına neden olduğu, bu hâliyle kuralların tebliğ işleminin muhatapları açısından yeterli hukuksal güvence sağlamadığı, bu durumun hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle bağdaşmadığı, mülkiyet hakkının ölçüsüz bir şekilde sınırlandırıldığı belirtilmek suretiyle Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebiyle yapılan başvuru üzerine verilen ve 01/12/2021 tarih ve 31676 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 22/09/2021 tarih ve E:2021/37, K:2021/63 sayılı kararının gerekçesinin ilgili kısmı şöyledir:

"38. Bu durumda kurallarla mahkemeye erişim hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bunun kişilere makul olmayan bir külfet yüklememesi için Kanun'da gerekli güvencelerin öngörüldüğü, bu çerçevede kurallarla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mahkemeye erişim hakkına ilişkin kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralların orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı, dolayısıyla mahkemeye erişim hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirmedeği sonucuna ulaşılmıştır.

39. Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir."

2. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) ilgili kararları:

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, 18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:558) ile değiştirilmeden önceki hâli uyarınca yapılan tebligatın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102.

maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen usule uygun olduğu yönünde verilen kararlar (VDDK, 24/12/2025, E:2025/491, K:2025/1162; VDDK, 13/11/2024, E:2024/526, K:2024/991)

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten sonra konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüldü:

Bölge İdare Mahkemeleri Vergi Dava Dairelerince verilen kararlar arasındaki aykırılık, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen tebliğ usulünün uygulanmasında kullanılan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, 18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:558) ile değiştirilmeden önceki hâlinin, mükellefler yönünden yeterli güvenceyi içerip içermediği ve tebligatın usulüne uygun biçimde gerçekleştirildiğinin ortaya konulabilmesine elverişli olup olmadığına ilişkindir.

Tebliğat, hukuki işlemlerin yetkili makamlarca kanuna uygun şekilde muhatabına ya da muhatap adına kabule kanunen yetkili kılınanlara yazılı olarak bildirim ve bu bildirim usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. Bu kapsamda, tebliğ işleminin bilgilendirme ve belgelendirme olmak üzere iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bilgilendirme fonksiyonu, muhatabın tebliğe konu işlemden haberdar olmasını ve bu suretle haklarını kullanabilmesini; belgelendirme fonksiyonu ise tebliğ işleminin usulüne uygun şekilde gerçekleştirildiğinin ortaya konulabilmesini ve denetlenebilmesini sağlamaktadır. Tebliğin usulüne uygun olduğunun kabulü, tebligat işleminin anılan fonksiyonların gerçekleşmesini sağlayacak biçimde ve mevzuatta öngörülen kurallara uygun şekilde yapılmış olmasına bağlıdır.

Vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden vesikaların muhataplarına hangi usullerle tebliğ edileceği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Anılan Kanun'da öngörülen tebliğ usullerinden biri olan posta yoluyla tebliğ usulü, Kanun'un 99 ila 102. maddelerinde düzenlenmiş olup 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 16 ve 17. maddeleriyle bu tebliğ usulüne ilişkin düzenlemelerde bazı değişikliklere gidilmiştir.

213 sayılı Kanun'un 101. maddesinde 7061 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle yapılan değişiklikle 25/04/2006 tarih ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi bilinen adreslerden biri olarak kabul edilmiştir. 213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'la değişik 101 ve 102. maddeleri uyarınca, mükellefin bilinen iş yeri adresinde bulunmaması (geçici ayrılma dahil), işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması veyahut iş yeri adresinin olmaması hâllerinde tebliğin,

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 yapılması gerekmektedir.

Adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine posta yoluyla tebliğ usulü, 213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, tebliğ yapılacak kişinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılma dahil) hâlinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilecektir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra muhataba yeniden tebliğ çıkartılacaktır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapiya yapıştırılacak ve bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilecektir. 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 sayılacaktır.

213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'la değişik 102. maddesinin altıncı fıkrasında, anılan maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan ve 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde, 213 sayılı Kanun'un sözü edilen maddesinde belirtilen tebligat pusulası örneğine yer verilmiştir. Anılan örneğe göre tebligat pusulası, biri tebliği çıkaran idarede kalacak olan idare nüshası, diğeri ise muhatabın kapısına yapıştırılacak olan muhatap nüshası olmak üzere iki nüshadan oluşmaktadır. Anılan tebligat pusulası örneğinin idare nüshasında yalnızca muhatabın adı ve soyadı ile vergi kimlik numarası, tebliğ evrakını gönderen idare, barkod numarası, tarih ve saat ile tebliğe çıkan memurun adı ve soyadına ilişkin bilgiler ile memurun imzasına ilişkin bölümün yer aldığı görülmektedir. Muhatap nüshasında ise idare nüshasında yer alan hususların tamamının yanı sıra, tebliğ evrakının, gönderen idareye iade edilmesini gerektiren nedenin, tebellüğden imtina edilmesi veya yerleşim yeri adresine ikinci defa gidildiği hâlde tebliğ yapılacak olanların adreste bulunamaması (geçici ayrılma dahil) hâllerinden hangisine dayandığının tebliğ memurunca ilgili bölüm işaretlenmek suretiyle belirtilmesi öngörülmüş; tebliğ evrakının gönderen idareden alınabileceğine ilişkin bilgiye yer verilmiştir. Ayrıca, tebellüğden imtina edilmesi durumunda pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihte tebliğin yapılmış sayılacağı; yerleşim yeri adresine ikinci defa gidildiği hâlde tebliğ yapılacak olanların adreste bulunamaması (geçici ayrılma dahil) durumunda ise tebliğ evrakının pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde alınması hâlinde alındığı gün, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde on beşinci günde tebliğ yapılmış

sayılacağı hususlarında muhatapı bilgilendirmeye yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'la değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen tebliğ usulüne ilişkin düzenlemelerin, muhatapın tebliğe konu işlemden haberdar olması ile mahkemeye erişim hakkı bakımından yeterli güvenceleri içerip içermediği hususu, anılan fıkranın üçüncü, dördüncü ve beşinci cümlelerinin iptali istemiyle yapılan başvuru üzerine verilen Anayasa Mahkemesinin 22/09/2021 tarih ve E:2021/37, K:2021/63 sayılı kararında değerlendirilmiştir.

Anayasa Mahkemesine yapılan bu başvuruda; tebligat pusulasının kapiya yapıştırılması işleminin posta memuru tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirildiği, muhataba veya muhataba teslim edilmek üzere muhtarlığa bırakılan bir tebliğ evrakının bulunmadığı, komşuya, yöneticiye veya kapıcıya herhangi bir bildirimde bulunulmasının da öngörülmediği, bu nedenle tebliğ pusulasının kapiya yapıştırılıp yapıştırılmadığının uygulamada ciddi ispat sorunlarına yol açtığı, itiraz konusu kuralların muhataplar bakımından yeterli hukuksal güvence sağlamadığı, hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle bağdaşmadığı ve mülkiyet hakkını ölçüsüz biçimde sınırladığı ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi, anılan kuralları Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan mahkemeye erişim hakkı yönünden incelemiştir. Mahkeme, kuralların muhatapın tebliğe konu işlemden haberdar olmasına imkân sağlayacak güvenceler içerdiğini belirtmiş; kurallarla mahkemeye erişim hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bu sınırlamanın kişilere makul olmayan bir külfet yüklememesi için Kanun'da gerekli güvencelerin öngörüldüğü, kamu yararı ile mahkemeye erişim hakkına ilişkin kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği ve kuralların mahkemeye erişim hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirmediği sonucuna ulaşarak itirazı reddetmiştir.

Bu itibarla, uyumsuzluğun çözümü bakımından, Anayasa Mahkemesince yeterli güvenceleri içerdiği kabul edilen 213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'la değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen tebliğ usulünün uygulanmasında kullanılan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, anılan düzenlemeyle öngörülen güvenceleri içerip içermediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin kapiya yapıştırılacak olan muhatap nüshasında, 213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'la değişik 102. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca muhataba bildirilmesi gereken hususların tamamının yer aldığı görülmektedir. Bu itibarla, tebligat pusulası örneğinin anılan düzenlemeyle öngörülen güvenceleri içerdiği sonucuna ulaşılmış olup, muhatap nüshasında yer alan bazı hususların idare nüshasında yer almaması tek başına anılan düzenlemeyle öngörülen güvencelerin sağlanmadığı sonucunu doğurmamaktadır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan

tebligat pusulası örneği esas alınarak oluşturulan muhatap nüshasının muhatabın kapısına yapıştırılacak olması nedeniyle dava dosyasına ibrazının mümkün olmadığı da gözetildiğinde muhatabın kapısına yapıştırıldığıının kabulü gerekmektedir. Bu durum, Anayasa Mahkemesi kararında yapılan değerlendirmeler ile ulaşılan sonuç da dikkate alındığında tebliğin usule uygunluğunu ispat açısından bir sorun oluşturmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu tebligat pusulası örneğinin tebliğatin usulüne uygun biçimde gerçekleştirildiğinin ortaya konulabilmesine elverişli olduğunun kabulü gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, söz konusu tebligat pusulası örneği uyarınca yapılan tebligatlarda 213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'la değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörölen usule aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

V- SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, 18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:558) ile değiştirilmeden önceki hâli uyarınca yapılan tebliğatin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörölen usule uygun olduğu yönünde giderilmesine, 13/05/2026 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2026/1

Karar No : 2026/8

X - KARŞI OY:

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, 18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:558) ile değiştirilmeden önceki hâlinde, kâpiya yapıştırılacak olan muhatap nüshasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca muhataba bildirilmesi gereken hususların tamamına yer verilmekle birlikte, idare nüshasında adrese ikinci kez geldiği, tebliğ evrakının evrakı gönderen idareden alınabileceği, alınmaması hâlinde pusulanın kâpiya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beşinci günde tebliğ edilmiş sayılacağı hususlarına yer verilmemiştir.

Bu durum dikkate alındığında, yargı mercilerince tebligat işleminin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesi bakımından esas alınan idare nüshasının, tebligat işleminin 213 sayılı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'la değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen usule uygun olarak gerçekleştirildiğini ortaya koymaya elverişli olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu itibarla, söz konusu tebligat pusulası örneğinin anılan düzenlemeye uygun olduğundan söz edilemez.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nin ekinde yer alan tebligat pusulası örneğinin, 18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:485)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:558) ile değiştirilmeden önceki hâli uyarınca yapılan tebligatın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değişik 102. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen usule uygun olmadığı yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.