

VERGİ UYGULAMALARINDA YAPILAN USULSÜZ TEBLİGATLARDA POSTA MEMURU, İDARENİN MEMURU ve PTT GENEL MÜDÜRLÜĞÜNÜN SORUMLULUĞU

THE LIABILITY OF THE POSTAL OFFICER, THE OFFICER OF THE ADMINISTRATION AND THE GENERAL DIRECTORATE OF PTT IN THE IRREGULAR NOTIFICATIONS MADE IN TAXATION



Yıldırım AKBULUT*

ÖZ

Vergi incelemeleri sırasında yapılan tebligatların usule uygun olması esastır. Ancak bazı tebligatların yasaya aykırı şekilde yapıldığı görülmektedir. Yasaya aykırı tebligatlarda posta memuru ve memur eliyle yapılan tebligatlarda idarenin memurunun ve PTT Genel Müdürlüğü'nün sorumlu olduğu ve bu sorumluluğun PTT Genel Müdürlüğü için tazminat sorumluluğunu, posta memuru ve idarenin memuru içinse cezai sorumluluğu gerektirdiği yargı kararlarında kabul edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tebligat, Hatalı tebliğ, Posta memuru, Vergi incelemesi.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H29.

ABSTRACT

It is essential that the notices made during tax investigations are in accordance with the procedure. However, some of the notices appear to have been made in violation of the law. It is accepted in the judicial decisions that the officer of the administration and the General Directorate of PTT is responsible for the unlawful notifications made by the postal officer and administrative officer and this responsibility requires compensation liability for the General Directorate of PTT and criminal responsibility for the postal officer and the officer of the administration.

Keywords: Notification, Incorrect Notification, Postal Officer, Tax Investigation.

Gel Classification Codes: H20, H29.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yildirim.akbulut@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7549-2447.
Akbulut, Y. (Kasım 2019). Vergi Uygulamalarında Yapılan Usulsüz Tebligatlarda Posta Memuru, İdarenin Memuru ve Ptt Genel Müdürlüğü'nün Sorumluluğu, *Vergi Raporu*, 242, (126-134).

GİRİŞ

Usul esasa mukaddemdir ilkesi Mecelle'nin en temel ilkelerinden biridir. Bu ilke mecellenin yanında neredeyse tüm hukuk sistemlerinin temelini oluşturan bir ilkedir. Esas bakımından ne kadar haklı olsanız da esası sunarken belli bir usul öngörülmüşken bu usule uymamanız esasın geçersiz olmasına sebep olabilecektir. Yani bu ilke bazı durumlarda neyi yaptığının yanında nasıl yaptığının daha önemli olduğunu anlatan bir ilkedir.

Usulsüz tebligat hükümleri her ne kadar 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve Yargı kararlarıyla esnetilse de vergi hukuku bakımından rijit şekilde uygulanmaktadır. Şöyle ki Tebligat Kanunu uygulamasında muhatabın usulsüz tebligatı öğrendiği tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilirken¹ bu şekilde bir kabul vergi uygulamalarında geçerli değildir. İşte vergi uygulamaları için bu kadar önemli olan tebligatın usulsüz yapılması durumunda tebligatın usulsüz yapılmasına sebep olan posta memurları ile idarenin memurlarının cezai, PTT Genel Müdürlüğü'nün hukuki sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Biz bu yazımızda VUK tebliğ usullerinden yazımızı ilgilendiren kısımlarını açıkladıktan sonra tebligatı yapmakla görevli memurun usulsüz tebligat durumunda cezai sorumluluğunu açıklayıp PTT Genel Müdürlüğü'nün hukuki sorumluluğunu anlatacağız.

1- VUK TEBLİGAT USULLERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre daha özel bir kanun olduğu için kapsama giren işlemlerde vergi usul kanunu hükümleri uygulanacaktır. Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 28.11.2017 tarih ve

7061 sayılı Kanun değişikliği ile 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğü girmek üzere mevcut tebliğ usullerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Mezkur Kanun'un öngördüğü tebliğ usulleri ve bunların açıklamasına aşağıda yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tebliğ evrakı 4 yolla ilgililere tebliğe çıkarılacaktır. Bunlar; Posta ile tebliğ, memur eliyle tebliğ, ilan tebliğ ve e-tebliğdir:

Posta Yoluyla Tebliğ Usulü; Mezkur Kanun'un 99-102. maddelerinde düzenlenmiş olup posta ile tebliğ usulünün yazımızı ilgilendiren kısımlarında 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunla değişiklik yapılmıştır Buna göre; *"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 kapiya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapiya 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 bulunamaması² durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılımları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade*

¹ Örnek olarak Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 11.09.2011 tarih 2011/726 Es 2011/16436 Kar. sayılı kararına bakılabilir.(www.lebbyalkin.com.tr).

² Yargıtay 5. Ceza Dairesi'nin 23.01.2015 tarih ve Esas No:2013/6460 Karar No:2015/1574 sayılı kararında posta memurunun gerekli araştırmayı yaparak tebliğin muhatabı şahısların gerçekte adresinde bulunmaması durumunun araştırılması ve şahsın kimlere sorulduğu hususlarının posta memuru tarafından gönderinin arka kısmına yazılması gerektiğine hükmetmiştir.

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 ayrılımları 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.”

Memur Eliyle Tebliğ Usulü; 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 107. maddesi memur eliyle tebliği düzenlemektedir. Buna göre; “Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur.” Kanun maddesinin atıf yaptığı kısım Vergi Usul Kanunu’nun “tebliğler” başlıklı 5. kısmıdır. Buna göre posta ile yapılan tebligatlarda uyulması gereken kurullar memur eliyle yapılan tebligatlar için de geçerli olacaktır.

E-tebliğ Usulü; E-tebliğe ilişkin genel açıklamalar Mezkur Kanun’un 107/A maddesinde yapılmış olup konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 456 sıra No.lu VUK genel tebliğinde yapılmıştır. Kanun maddesine göre; “Bu Kanun hükümlerine

göre tebliğ yapılacak kimselere, 93’üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.”

Hülasa olarak, görüleceği üzere Vergi Usul Kanunu’na göre asıl tebliğ usulü posta yoluyla tebliğ olmakla birlikte gerek posta yoluyla tebliğlerde gerekse memur eliyle tebliğlerde Mezkur Kanun’un 102. maddesinde ki usulün uygulanması gerekmektedir. Bunun yanında e-tebliğ usulü anılan 102. maddeden bağımsız tanımlanan e-posta adresine yapılan tebliğ usulüdür.

2- POSTA MEMURUNUN USULSÜZ TEBLİGATLARDA CEZAI SORUMLULUĞU³

Posta hizmetlerinin sunulmasına ilişkin mer’i mevzuatta birçok kanun ve yönetmelik mevcut olup bu kanun ve yönetmeliklerin yazımızı ilgilendiren maddelerine aşağıda yer verilmiştir.

7201 sayılı Tebligat Kanunu tebligat hizmetlerinin sunulmasına ilişkin en temel kanun niteliğindedir. Mezkur Kanun’un “Tebliğin vaktinde yapılmaması” başlıklı 58.maddesi şu şekildedir: “*Tebliğ vaktinde yapılmaz veya tebliğ mazbatası muayyen zamanda gelmezse alakalı merci keyfiyeti mahalli PTT merkezine bildirir. Bu merkez şikayet mevzuu olan evrakın, ne muamele görüldüğünü tetkik ve icabederse mevrit merkezinden tahkik ve takibeder. Bunların neticesi mahalli PTT merkezi ve icabında Umum Müdürlük tarafından mümkün olduğu kadar kısa bir zamanda alakalı mercie bildirilir.*” Yani görüldüğü gibi Kanun’da tebligatın hangi sürede yapılacağına ilişkin bir hüküm yoktur. Sadece vaktinde yapılmadığı zaman ne yapılması gerektiğine ilişkin yol gösterici

³ Burada yapılan açıklamalar sadece PTT memurları için değil idarenin memur vasıtasıyla yapmış olduğu tebligatlar bakımından idarenin memurları için de geçerlidir.

hüküm mevcuttur. Tebligatın hangi sürede yapılması gerektiğine ilişkin PTT Genel Müdürlüğünün resmi internet sitesinde yer alan bilgi şu şekildedir: *"PTT işyerlerinde ek hizmet talep edilmeden kabul edilen tebliğ evrakının muhatabına tebliğ edilmesi aynı il dağıtım sahası içerisinde ise en geç 5 iş günü, farklı il dağıtım alanında ise en geç 7 iş günü içerisinde yerine getirilir. Köy dağıtımına tabi yerlerde bu süreler dikkate alınmadan ilk köy dağıtım sefer programı ile dağıtımı gerçekleştirilir."* Yani her ne kadar tebliğ yapılması için kanunda bir süre öngörmemesine rağmen PTT şirket olarak kendisi tebliğ için taahhütte bulunmaktadır.

Yine Tebligat Kanunu'nun 52. maddesi şu şekildedir: *"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."* Maddede de görüleceği üzere kanun koyucu posta memurunun işlediği suçlar bakımından kamu görevlisine ilişkin hükümlere atıfta bulunmuştur. Tebligatların yapılması sırasında hatalı tebligatlarla ilgili posta memurunun işleyebileceği suçlar Görevi Kötüye Kullanma ve Resmi Belgede Sahteciliktir. Bu suçlardan yargı kararlarında en fazla yer alanı Görevi Kötüye Kullanma suçudur. Az da olsa bazı yargı kararları var ki yargı tebliğ alındısı ve tebliğ evrakını resmi bir belge kabul etmiş ve bunun üzerinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 204.maddesine⁴ uyan fiillerin cezalandırılması

gerektiğine ilişkin kararlar vermiştir. Yani yargı bu yazımızın 3.başlığı altında yer verdiğimiz kararında da görüleceği üzere posta memurunun tebliğ alındısı üzerine aslında olmayan bilgileri yazmasının 204.maddeye uygun fiil olduğu ve posta memuru hakkında resmi belgede sahtecilikten işlem yapılması kararını vermiştir. Bu suç hakkındaki kararların az olması yargısal olarak görüş farklılığından kaynaklanmamakta, asıl sebep bu suçun posta memurları tarafından az sayıda işlenmesidir.

Belirttiğimiz gibi yargı kararlarında en fazla değinilen suç Görevi Kötüye Kullanma Suçu olup mezkur suç 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 257. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *"(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."* hükmü yer almaktadır. Mezkur suç sadece kamu görevlisi tarafından yahut özel kanunlarda kamu görevlisi gibi cezalandırılacağı öngörülen kimseler tarafından işlenebilen bir suçtur, yani özgül bir suçtur.⁵

Bu suç posta memurunun tebliğ evrakını hiç tebliğ etmemesi veya süresinde tebliğ etmeme-

⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 204.maddesi şu şekildedir: *"- (1) Bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmi belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (3) Resmi belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır."*

⁵ Güneş OKUYUCU-ERGÜN. "Görevi Kötüye Kullanma Suçu".(http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2009-82-512.pdf). Erişim tarihi: 10 Haziran 2019.

si yani görevini zamanında yapmaması şeklinde görüleceği gibi 3.başlık altında özetlerine yer verdiğimiz yargı kararlarında da değinildiği gibi eksik araştırma yaparak hatalı tebliğ yani kanunun öngördüğü şekillerde tebliğ yapılmaması şeklinde de karşımıza çıkmaktadır. Bu hükümlerden de görüleceği üzere posta memurlarının veya idarenin memurlarının yapmış olduğu hatalı, eksik ve/veya yanlış tebliğlerin Görevi Kötüye Kullanmanın duruma göre ilgili bentlerindeki suçta vücut vermektedir.

3- KONUYA İLİŞKİN YARGI GÖRÜŞÜ ve POSTA HİZMETLERİNİN SUNULMASINA İLİŞKİN MEVZUAT HÜKÜMLERİ

Posta idaresinin ve bu idarenin çalışanı posta memurlarının sorumluluğu hakkında birçok Yargıtay kararı mevcuttur.⁵ Bu kararlara baktığımız zaman görülecektir ki yüksek yargı posta idaresinin yapmış olduğu işin tekel niteliğinde bir iş olmasından bahisle hatalı tebligatları bir hizmet kusuru olarak nitelendirmiş ve hatta bir kısım kararlarında davaların idari yargıda görülmesi gerektiği kararını vermiştir.

Yüksek yargının, posta idaresinin ve posta memurlarının sorumluluklarına ilişkin kararları şu şekildedir:

- Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 26.3.2014 tarih ve E. 2013/8842-K. 2014/5067 sayılı kara-

rında özet olarak *"Adli makamlarca, dava ya da takibin muhataplarına yapılan tebligatların doğru ve güvenli bir şekilde adrese teslimi ve bu kapsamdaki işlerin denetlenmesi PTT Genel Müdürlüğü'nün kamu hizmeti kapsamındaki görevleri arasındadır. Özellikle adli makamlarca yapılan tebligatlarla ilgili 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 1. ve geçici 1. maddeleri ile 5584 Sayılı Posta Kanunu'nun 1. ve 2. maddeleri dikkate alındığında; davalı idarenin adli tebligatlarla ilgili faaliyetleri tekel şeklinde yürütülen kamusal bir faaliyet olduğundan, bu görevin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi hizmet kusuru niteliğindedir."*⁶ şeklinde karar vermiştir. Kararda da görüleceği üzere yüksek yargı posta hizmeti sunma işinin tekel nitelikli kamu hizmeti olduğu, usulsüz tebligatların posta idaresinden kaynaklandığı durumlarda posta idaresine karşı tam yargı davası(özel hukuktaki karşılığı ile maddi tazminat davası) açılması gerektiği hüküm altına almıştır. (tazminat sorumluluğu)

- Asliye Ceza Mahkemesi bir kararında tebligat alındısının resmi bir evrak olduğu ve bundan dolayı tebligat alındısının üzerine gerçekte olmayan bilgilerin yazılmasının resmi evrakta sahtecilik ve görevi kötüye kullanma suçlarına vücut vereceğine hükmetmiştir.⁷ (ceza sorumluluğu)

- Yargıtay 4. Ceza Dairesi'nin 16.3.2009 tarih ve E. 2008/20258 K. 2009/4797 sayılı kararında

⁵ İdarenin memur eliyle yaptığı tebliğlerde memurun sorumluluğu hakkında yargı kararı bulunamamış olup sonraki bölümlerde de açıklandığı üzere anlatacağımız sorumluluk idarenin memurları açısından da geçerlidir.

⁶ Karara muhalefet şerhi koyan üye, "PTT'nin 233 sayılı KHK'nın 2/3.maddesinin hükmüne sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsü olarak tanımlanmıştır. PTT'nin, Kanun Hükmünde Kararname ve Ana Statü'de yer alan düzenlemeler saklı kalmak üzere özel hukuk kurallarına bağlı olduğu belirtilmiştir." şeklindeki gerekçeyle davanın adli yargıda görülmesi gerektiğini söylemiştir. Ancak bizim konumuz posta memurlarının hatalarından dolayı PTT genel müdürlüğü ve memurlarını sorumluluğunun durumu olduğu için biz bu yazımızda bu tartışmaya girmeyeceğiz. Sadece bu şekilde değinmekle yetineceğiz. Zira yine Yargıtay 4. Hukuk Dairesi 01.03.2006 tarih ve E:2006/1262 K:2006/2015 sayılı kararında posta idaresine karşı açılan davaların adli yargıda görülmesine dair karar tesis etmiştir. Birbirine çelişik gibi görülen bu yargı kararları başka bir yazının konusu olduğu için o yazılara bakılabilir.

⁷ Tarafımızca yerel mahkemenin bu kararına ulaşılammıştır. Ancak mezkur karardan söz eden Yargıtay'ın 4. Hukuk Dairesi 15.02.2018 tarih ve E: 2017/4654-K: 2018/953 sayılı kararında yerel mahkemenin söz konusu kararı hakkında bilgi edinilebilir.

özet olarak “Posta dağıtıcısı saniğin, 399 sayılı KHK ve 7201 sayılı Yasa kapsamında görevini yapması nedeniyle, anılan Yasa’nın 52. maddesi uyarınca memur gibi cezalandırılması gerekir.” şeklinde karar vermiştir. Görüleceği üzere yüksek yargı yine posta memurlarının kamu görevlisi gibi cezalandırılması gerektiğine ilişkin karar vermiştir.

- Yargıtay 5. Ceza Dairesi’nin 23.01.2015 tarih ve Esas No:2013/6460 Karar No:2015/1574 sayılı kararında özet olarak “Kartal PTT Müdürlüğünde posta dağıtıcısı olarak görev yapan saniğin, katılan adına gönderilen posta gönderilerini, belirtilen adreste ikamet etmesine rağmen, Posta Dağıtım Hizmetleri Yönetmeliğinin ilgili maddelerinde belirtilen usule uygun olarak araştırma yapıp gönderinin arkasına alıcının nereden ve kimlerden sorulduğu halde adreste bulunmadığını yazmadan iade etmek suretiyle katılanın mağduriyetine neden olması şeklindeki eyleminde TCK’nın 257/2. maddesinde düzenlenen ihmali davranışla görevi kötüye kullanma suçunun tüm unsurlarıyla oluştuğu” şeklinde karar vermiştir. Görüleceği üzere yüksek yargı posta memurunun tebliğin muhatabının adresinde bulunmadığına ilişkin araştırmayı nasıl yapıldığına ve kimlere sorduğuna ilişkin şerhi gönderiye yazmasına ilişkin karar vermiştir. Yani posta memurunun “adreste bulunamamıştır” şerhi tek başına yeterli olmayıp kimlere sorulduğunun yazılması gerekmektedir. Aksi takdirde posta memurunun cezai sorumluluğu söz konusu olacaktır.

- Yargıtay 11.Ceza Dairesi’nin 01.12.2011 tarih ve Esas No.2009/331 Karar No.2011/22669 sayılı kararında özet olarak “PTT dağıtıcısı olan saniğin içinde icra takip dosyası ile ilgili ödeme emri bulunan tebligatı 12.11.2004 günü tebliğ etmesine karşın, tebligatın üzerindeki tarih üzerinde tahrifat yaparak 11.11.2004 günü yapılmış

gibi değiştirdiği, suçun konusunu oluşturup dosya içerisinde suretleri bulunan tebligat evraklarının yapılan incelemelerinde, belgeler üzerinde gerçekleştirilen sahteciliğin çıplak gözle dahi ilk bakışta farkedilebildiği, sahtecilik suçunun unsuru olan aldatma yeteneğinin bulunmaması nedeniyle saniğin eyleminin suç tarihinde yürürlükte olan 765 sayılı TCK’nın 240. maddesi (01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Kanun’un 257/1. maddesi) kapsamında kaldığının anlaşılması karşısında, saniğin değişen suç vasfına göre eylemine uyan “görevi kötüye kullanma” suçunun yasada gerektirdiği cezasının türü ve üst sınırı itibarıyla tabi olduğu” şeklinde karar vermiştir.

Ülkemizde posta hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esaslar 09.05.2013 tarih ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu (PHK) ve bu Kanun’a dayanarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle belirlenmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda PHK’ya dayanılarak hazırlanan Posta Hizmetlerinin Sunulmasına İlişkin Yönetmelik 03/06/2014 tarihli ve 29019 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin “Hizmet kalitesi” başlıklı 20’nci maddesinin 2 ve 4’üncü fıkralarında; “(2) Hizmet sağlayıcılar, hizmet seviyesi taahhütlerini asgari olarak internet sitelerinde veya Kurum⁸ tarafından belirlenebilecek diğer yöntemlerle kolay erişilebilir bir şekilde yayımlamakla yükümlüdür. (4) Hizmet sağlayıcısının kusurundan kaynaklanan nedenlerle, taahhüt ettiği hizmet kalitesi seviyesinin sağlanamaması halinde tazminat ve/veya geri ödemeye ilişkin prosedür hizmet sağlayıcılar tarafından yayınlanır. Kurum kullanıcı lehine olarak söz konusu prosedürlerde değişiklik talep etme hakkına sahiptir.” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre hizmet sağlayıcılar hizmet sürelerini belirleyerek hizmet taahhüdü şeklinde yayımlamakla yükümlüdür. Hizmet sağlayıcıla-

⁸ Yine aynı yönetmelikte “Kurum: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunu” ifade eder tanımlaması mevcuttur.

rından biri olan PTT Genel Müdürlüğü internet sitesinde hizmet süresini şu şekilde açıklamaktadır: *“PTT işyerlerinde ek hizmet talep edilmeden kabul edilen tebliğ evrakının muhatabına tebliğ edilmesi aynı il dağıtım sahası içerisinde ise en geç 5 iş günü, farklı il dağıtım alanında ise en geç 7 iş günü içerisinde yerine getirilir. Köy dağıtımına tabi yerlerde bu süreler dikkate alınmadan ilk köy dağıtım sefer programı ile dağıtımı gerçekleştirilir.”*

Hizmet taahhüdüne aykırı davranan hizmet sağlayıcılar hakkında İdari Yaptırımlar Yönetmeliği'nin ilgili hükümleri uygulanmaktadır. 03.06.2014 tarihli ve 29019 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Posta Sektöründe İdari Yaptırımlar Yönetmeliği'nin “Hizmet Kalitesine İlişkin Yükümlülüklerin İhlali” başlıklı 11'inci maddesinde yer alan “(1) Hizmet sağlayıcısının, hizmet kalitesine ilişkin yükümlülüklerini mücbir sebep halleri veya Kurul tarafından kabul edilen haklı nedenler olmaksızın ihlal etmesi halinde söz konusu hizmet sağlayıcısına bir önceki takvim yılındaki net satışlarının yüzde ikisine (%2) kadar idari para cezası uygulanır.” hükmü hizmet taahhüdüne aykırılık durumunda uygulanacak hükümler arasında yer almaktadır.

Hülasa olarak Yargıtay kararlarında da görüleceği üzere yüksek yargı posta memurlarının kusurlu davranışlarından kaynaklanan hatalı tebligatlardan posta idaresinin tazminat sorumluluğunu⁹ kabul etmiş ve posta memurlarının cezai sorumluluğunun olduğuna ve yargılamada kamu görevlilerinin yargılanmasına ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiğine hükmetmiştir.

Posta idaresinin tazminat sorumluluğu hizmet sunduğu şahıs veya kuruma karşı söz ko-

nusu olacaktır. Bunun yanında PTT Genel Müdürlüğü hizmet standartlarına aykırı hareket ettiği zaman ilgili yönetmelik gereğince idari para cezasına muhatap olabilecektir.

4- VERGİ UYGULAMALARINDA YAPILAN USULSÜZ TEBLİGATLARDA SORUMLULUK ve USULSÜZ TEBLİGAT ÖRNEKLERİ

Tebliğat kanunu tebliğ hizmetlerinde temel kanun olmasına rağmen vergisel işlemlerde yapılacak tebligatlarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunun tebligat hükümlerinin uygulanacağına ilişkin yine Tebligat Kanununda yer alan hüküm şu şekildedir: **“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.”** Vergi usul kanunu, 1. maddesi kapsamında yer alan idarelerin çeşitli vergisel işlemlerinde uygulanacak özel kanun olduğu için vergi incelemeleri sırasında yapılması gereken tebligatlarda yine tebligat kanunun 1.maddesi hükmünce vergi usul kanunu hükümleri uygulanacaktır. Yani kanun hükümlerinden anlaşılan, 213 sayılı kanunda tebligatla ilgili bir hüküm varken 7201 sayılı kanunun benzer hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus her ne kadar bazı tebligatlarda vergi usul kanun hükümleri uygulansa da hakkında vergi usul kanununda hüküm bulunmaması nedeniyle posta memurlarının sorumluluğu hakkında tebligat kanunun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bundan

⁹ Posta memurunun yapmış olduğu hatalı tebligattan dolayı PTT Genel Müdürlüğü'nün sorumlu olması esasları 6098 sayılı TBK'nın 66.hükmüne dayandırıldığı hususu göz önünde bulundurulduğunda biz burada yazımızın konusu olmadığı için bu münakaşaya girmeyeceğiz. Burada önemli olan yüksek yargı tarafından bu sorumluluğun kabul edilmesidir. Haricen, ceza sorumluluğunun şahsiliği prensibinden dolayı posta memurunun fiillerinden bu memurun amirlerinin ceza kanunun hükümleri doğrultusunda sorumlu olmadığı hususu da izahtan varestedir.

dolayı, vergi usul kanunu hükümlerine göre gerek posta vasıtasıyla gerekse memur vasıtasıyla yapılacak tebligatlarda hatalı tebligatlar hakkında cezai ve hukuki işlemler bakımından tebligat kanunun ilgili maddelerinin uygulanması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan kanun hükümleri dikkate alınarak posta memuru, idarenin memuru ve posta idaresinin sorumluluğunu gerektirecek hatalı, eksik veya usulsüz tebliğ çeşitleri şu şekilde örneklendirilebilir:

- Tebliğin taahhüt edilen sürede yapılmaması¹⁰
- Eksik araştırma sonucu muhatabın adresinde bulunamadığı gerekçesiyle tebliğin yapılamaması,
- Yeterli araştırma yapılmadığı için tebliğin yanlış kişiye yapılması,
- Tebliğ yapan memurun tebliğ alındısı üzerine tebliğ tarihini yazmaması,¹¹
- Tebliği yapan memurun gönderi ile tebliğ alındısı üzerine yazdığı tarih, isim, soyisim gibi unsurları farklı yazması, (Zira bu durum görevi kötüye kullanma suçuna vücut verecektir. Ancak 3.bölümde yer verdiğimiz yargı kararında da görüldüğü gibi bu fiil resmi belgede sahtecilik suçuna vücut verebilecek yeterlikte değildir.)

Yukarıda yer alan durumlarla çoğu zaman vergi incelemeleri sırasında vergi inceleme elemanları karşılaşmaktadır. Bu durumlarda ha-

zine zararı oluşuyor ve/veya hizmette aksama meydana geliyorsa hukukun genel ilkeleri doğrultusunda PTT Genel Müdürlüğü'nün tazminat sorumluluğuna gidilmeli ve bağlı bulunan kurum aracılığıyla dava açılmasının sağlanması gerekmektedir.

Hülasa olarak, vergi incelemeleri sırasında veya bu incelemeler sonucu tanzim edilen raporlara istinaden hazırlanan vergi-ceza ihbarname-lerinin posta veya memur eliyle tebliği sırasında tebligatı yapanların sorumluluğu hakkında yazımızın 3.bölümünde yer alan yargı kararlarından cezai işlem gerektirenler aynen uygulanacaktır. Tazminat konusunda ise farklı hükümler söz konusu olacaktır. Buna göre; Tebligatı yapan idarenin memuruysa 5018 sayılı kanun ve ilgili mevzuat hükümleri uygulanacaktır.¹² Tebligatı yapan daire memuru olmayıp PTT Genel Müdürlüğü'nün memuruysa genel hükümler cari olup tebliği çıkaran idare PTT Genel Müdürlüğü'nün hukuki sorumluluğuna gidebilecektir.

SONUÇ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıkladığı üzere tebligat vergi incelemelerinde usul bakımından son derece önemlidir. Gerek incelemeler sırasında yapılan tebligatlarda gerekse incelemeler dolayısıyla tanzim edilen raporlara istinaden hazırlanan vergi-ceza ihbarnamelerinin tebliğlerinde Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine

¹⁰ PTT Genel Müdürlüğü ve yetkili kurum tarafından tebligatların tebliğ edilmesi için azami süre öngörülüp öngörülmediği hakkında mevzuatta bir hüküm tarafımızca bulunamamış ancak PTT Genel Müdürlüğü kendi internet sitesinde şu taahhütte bulunmaktadır: "PTT işyerlerinde ek hizmet talep edilmeden kabul edilen tebliğ evrakının muhatabına tebliğ edilmesi aynı il dağıtım sahası içerisinde ise en geç 5 iş günü, farklı il dağıtım alanında ise en geç 7 iş günü içerisinde yerine getirilir. Köy dağıtımına tabi yerlerde bu süreler dikkate alınmadan ilk köy dağıtım sefer programı ile dağıtımı gerçekleştirilir."

¹¹ Danıştay 3.Dairesi'nin 2016/15452 Es. 2017/898 Karar numaralı kararı özetle şu şekildedir: "tebliğ mazbatası üzerinde muhatabın ve posta memurunun imzalarının yanı sıra tebliğ tarihinin yer alması yeterli olup ayrıca muhatabın ad ve soyadının yazılmamış olmasının tebligatı geçersiz kılacağından söz edilemeyeceği.."(www.lebilyalkin.com). Erişim tarihi: 29 Temmuz 2019.

¹² Bu sorumluluğun temel dayanağı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunun 71.maddesi olup mezkur kanun maddesinde Kamu zararı, mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmali sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır." Şeklinde tanımlanmıştır.

uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Bu hükümlere riayet edilmeden yapılan usulsüz tebligatlar Tebligat Kanunu'nun 52. maddesi hükmünce posta memurlarının ve idarenin memurlarının cezai sorumluluğunu gündeme getirebilecektir. Posta memurlarının yapmış oldukları tebligatlarda yargı kararlarında da görüleceği üzere en fazla görülen usulsüz tebligat çeşidi posta memurlarının yeterli araştırma yapmadan yapmış oldukları tebliğlerdir. Bu durum posta memuru için görevi kötüye kullanma suçuna sebebiyet vereceği gibi posta memurlarının çalıştığı kurumun yani PTT Genel Müdürlüğünün gerek Posta Sektöründe İdari Yaptırımlar Yönetmeliği'nin ilgili maddesi gereğince net satışlarının yüzde ikisine (%2) kadar idari para cezası uygulaması, gerekse 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunun 66 vd. maddeleri ve mezkur kanunun genel ilkeleri gereğince tazminat sorumluluğunu gündeme getirecektir. Bu sorumluluk çeşidinden memurun cezai sorumluluğu idarenin memur eliyle yaptırdığı tebliğler için de geçerlidir. Ancak tazminat sorumluluğu bakımından söz konusu idare memuru için 5018 sayılı kanunun kamu zararı başlıklı 71.madde hükmü duruma göre uygulanabilecektir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7201 sayılı Tebligat Kanunu

- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu
- 03/06/2014 tarihli ve 29019 sayılı Posta Hizmetlerinin Sunulmasına İlişkin Yönetmelik
- 03.06.2014 tarihli ve 29019 sayılı Posta Sektöründe İdari Yaptırımlar Yönetmeliği
- OKUYUCU-ERGÜN, G. "Görevi Kötüye Kullanma Suçu". (http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2009-82-512.pdf). Erişim tarihi 10 Haziran 2019.
- Yargıtay 5. Ceza Dairesi'nin 23.01.2015 tarih ve Es. 2013/6460 Kar.2015/1574 sayılı kararı
- Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 26.3.2014 tarih ve Es. 2013/8842-Kar. 2014/5067 sayılı kararı
- Yargıtay 4. Ceza Dairesi'nin 16.3.2009 tarih ve Es. 2008/20258 K. 2009/4797 sayılı Kar. sayılı kararı
- Yargıtay 11.Ceza Dairesi'nin 01.12.2011 tarih ve Es. 2009/331 Kar. 2011/22669 sayılı kararı
- Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 11.09.2011 tarih ve Es. 2011/726 2011/16436 Kar. sayılı kararı