

## VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE TEBLİĞ VE TEBLİGAT YAPILACAK KİMSELER

Bekir BAYKARA  
Avukat

(Not: Bu makale Vergi Dünyası Kasım 2005 291. Sayısında yayınlanmıştır.)

### GİRİŞ

Hukuk alanında “tebliğ” ve “tebligat” önemli bir hukuki kurumdur. Bu nedenle hukuk sistemleri bu kurumu ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Hukukumuzda tebligat 7201 sayılı Tebligat Kanunu’na<sup>1</sup> göre yapılır. Ancak vergilendirme ile ilgili tebliğler VUK’na tabidir. Bu özel düzenlemenin nedeni vergilendirme işleminin, kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili bulunmasıdır.<sup>2</sup>

Tebliğat kurumunun genel öneminden ayrı olarak, idari işlemlerin tebliği, özellikle de bir idari işlem<sup>3</sup> olan tarh işleminin tebliği, özel bir önem arz eder. Çünkü verginin tahakkuku ve ödenmesi gereken safhaya gelmesi (VUK Md.22), uzlaşma talebinde bulunma (VUK Ek Md. 1), cezada indirim talebinde bulunma (VUK 376) ve dava hakkının başlangıcı (Anayasa Md.125, İYUK Md. 7) usulüne uygun tebliğ ile başlar.

Yazımızın konusu vergi hukukunda tebliğ ve tebligat yapılacak kimselerdir. Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm genel olarak tebliğdir. İkinci bölümde ise “tebliğ yapılacak kimseler” konusu ele alınıp incelenecektir.

### I-GENEL OLARAK “TEBLİĞ” MÜESSESESİ

“Tebliğ” kelimesinin sözlük anlamı, bildirme, duyurma, anlatma, haber vermedir. Tebligat, bu kelimenin çoğulu olup, Türkçe’de haberin ilgili kişiye bildirilmesi anlamında kullanılmaktadır.<sup>4</sup>

Hukuki anlamda tebliğ, hukuki bir işlemde, ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın kanuni şekilde ve yazı veya ilan ile yapacağı belgelendirme işlemidir.<sup>5</sup> VUK’nun 21. maddesi bu konuda “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir” şeklinde tanım vermiş, 93. maddede benzer tanımı tekrarlamıştır. Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı gibi tebliğ; duyurma ve belgelendirme işlemidir. Bu belgelendirme işlemi, belirli

<sup>1</sup> Kanun 11 Şubat 1959 da kabul edilmiş, 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı R.G.’de yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> Doç Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 13. Baskı, Ankara 2004, Sh. 202.

<sup>3</sup> Bekir Baykara, Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi, Yaklaşım Şubat 2004, Sayı 134

<sup>4</sup> Yrd. Doç Dr. Ahmet Cemal Ruhi, Tebligat Hukuku, Ankara 2005 Sh. 1

<sup>5</sup> Türk Hukuk Kurumu tarafından hazırlanan Türk Hukuk Lügatı. 3. Baskı Ankara 1991. (Tanımda kullanılan kelimeler güncelleştirilmiştir.)

şekillere uyularak yapılır. Gerçekten “Tebliğ” konusunda şekil, büyük önem arzeder. Bu çerçevede, gerek Tebligat Kanunu ve gerekse Tebligat Tüzüğü hükümleri tamamen şekle ilişkin hükümlerdir. Usule uygun tebligattan amaç, tebliğin muhataba ulaşmasını ve onun tarafından kabul edilmesini sağlamaktır”.<sup>6</sup>

Tebliğ hukuki bir işlemdir. Yalnız kendi başına sonuç doğuran, nihai işlem değil, usuli bir işlemdir. “Tebligat idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan usuli bir işlem olduğundan , tebliğ işlemlerindeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Tebligat işlemlerinin, ilgililerine duyurulmasına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilebilmeleri mümkün değildir. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgililer açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı yoktur.”<sup>7</sup>

Mevzuatın belirlediği usul ve şekle uyulmadan yapılan tebligat geçersizdir. Ve tebliğ konusu işlem kesinleşmemiştir. Bu husus, (7) no’lu dipnotta belirttiğimiz karar yanında, birçok Danıştay kararında; usulüne uygun tebliğ edilemeyen ihbarname kesinleşmediğinden ödeme emri düzenlenemez<sup>8</sup>; kanun hükümlerine aykırı olarak yapılan tebligat üzerine kesinleşmiş bir alacaktan söz edilemez<sup>9</sup>; hukuken geçerli sayılmayan bir tebligattan dolayı amme alacağı kesinleşmiş sayılmaz<sup>10</sup>; usulsüz tebliğ edilen ihbarname kesinleşmiş olmadığından ödeme emri düzenlenemez, ödeme emri iptal edilir<sup>11</sup>; şeklinde ifade edilmiştir.

Hukumumuzda tebligatın düzenlendiği genel kanun Tebligat Kanunudur. VUK’undaki tebliğ ile ilgili düzenlemeler özeldir. Yani VUK’nu kapsamındaki vergiler ile bu verginin tahsili aşamasındaki ilgili tebligata VUK’na hükümleri uygulanır. Ancak Tebligat Kanununun (TK) 51. maddesine göre; VUK’unda hüküm bulunmayan hallerde TK’nu hükümleri uygulanır.

Tebliğ hükümleri; VUK’nun birinci kitabının beşinci kısmında 93 ila 109. maddelerinde düzenlenmiştir. VUK’nun bu hükümleri ile, tebliğ esasları ve tebliğin muhatapları, posta ve ilan yoluyla tebliğler ile memur eliyle tebliğ ve tebliğ yerine geçen işlemler düzenlenmiştir.

<sup>6</sup>Ruhi, age sh. 195

<sup>7</sup> D.V.D.D.G.K., 11.04.1997, E. 1995/425, K. 1997/187.

<sup>8</sup> D. 7. D. 03.05.1995 E. 1993/914, K. 1995/1968 sayılı kararı.

<sup>9</sup> D. 11. D. 07.06.1999 E. 1999/325, K. 1999/2417.

<sup>10</sup> D. 3. D. 21.09.1999 E. 1998/1764, K. 1999/3017.

<sup>11</sup> D. 4. D. 15.02.2000 E. 1999/5915, K. 2000/499.

VUK'nun yukarıda sözünü ettiğimiz beşinci kısmı dışında bir çok maddede tebliğ ile ilgili düzenleme bulunmaktadır.<sup>12</sup> Bu düzenlemeler, beşinci kısma göre de özel düzenlemedir. Dolayısıyla bu konularda ilgili maddedeki düzenlemeye uymak gerekir.

6183 Sayılı AATUHK'nuna göre yapılacak tebliğlere de VUK'nu hükümleri uygulanmakla birlikte (Md. 8) Kanununun 93, 94 maddelerinde tebliğ ile ilgili özel hükümler bulunmaktadır.

VUK'nun 93-109 maddelerinde, tebligatın nerede, nasıl ve kimlere yapılacağı belirlenmiştir. Buna göre tebligat 94 maddedeki kimselere, bilinen adreslere, posta ile, memur eliyle, adresleri bilinmeyenlere de ilanen yapılır.

Tebliğatin yapılma yeri bilinen adreslerdir. Bilinen adresler Kanununun 101. maddesinde sayılmıştır. İlgilinin kabul etmesi halinde tebliğ dairede veya komisyonda yapılabilir. İlgili (muhatap) dışında olup tebliğ evrakını alabilecek diğer kimselere, kabul etseler dahi dairede veya komisyonda tebligat yapılamaz.<sup>13</sup>

Tebliğatta normal ve mutata usul, VUK'nun 99-102 maddelerinde düzenlenen "posta ile tebliğ usulü"dür. Ancak Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine tebliğleri memur vasıtasıyla yaptırmaya da yetkilidir.

VUK'nunda bulunamayıp, T.K'nunda düzenlenen ve bu kanununun 51. maddesi gereği vergisel tebliğe de uygulanabilecek tebliğ usulü, "kapağına yapıştırma (Talik) suretiyle tebliğ" dir. Diğer imkanları kullanmadan bu yola başvurmak tebligatı sakatlar. Bu nedenle bu usule başvurmadan önce iyi düşünmek gerekir.<sup>14</sup>

Posta yoluyla veya memur eliyle tebligat mümkün olmaz ise, "ilan yoluyla tebliğ usulü"ne başvurulur (VUK md. 103-106).

VUK'nun 109. maddesinde belirtilen işlemler, tebliğ yerine geçer.

VUK'nun 108. maddesine göre tebliğ olunan belgelerdeki esas etkilemeyen şekil hataları, değerlerini etkilemez. Burada sözü edilen şekil hataları tebligat işlemine ait olanlar değil, tebliğ edilen işleme ait olanlardır.

Tebliğ işleminde şekil çok önemlidir. Bu işlemdeki bozukluk, tebliğ edilen işlemin ilgili hakkında hukuki sonuç doğurmasını engeller. Tebliğ işlemi bir sakatlık dolayısıyla

<sup>12</sup> Bu düzenlemeler 25. Mükerrer 30, 43, 48, Mükerrer 49, Ek Md. 11. Uzlaşmaya çağrı yazısının tebliğinin özel düzenleme niteliğindeki yönetmelik hükümlerine göre yapılacağına dair bkz. D. 3. D. 18.11.1993 tarih ve E. 1992/1722, K. 1993/3316 kararı.

<sup>13</sup> D.11.D. 13.12.1999.tarih ve E.1999/2847 K.1999/4946 s.karar

<sup>14</sup> Bu konuda geniş bilgi için bkz. Yılmaz Özbalcı Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999, Sh. 294 vd.

geçersiz sayılırsa, tebliğ işlemini tekrarlamak gerekir.<sup>15</sup> Mükellef ancak bu şekilde uzlaşma VUK'nun 376. maddesine göre cezada indirim ve dava hakkını tam olarak kullanabilir.

Danıştay, temel hakların kullanılmasıyla ilgili olması dolayısıyla, tebliğ usulü ile ilgili en küçük şekil hatalarını, iptal nedeni saymaktadır. Danıştay'a göre zamanaşımının bitmesine çok az bir süre kalması, tebliğ usulünden sapmayı gerektirmez.<sup>16</sup> Ancak, tebliğin muhatabı hileli hareketlerle tebliği engelleyerek zamanaşımına uğratmak çabasında ise, "yasaların kötü niyetli davranışları himaye etmeyeceği" gerekçesi ile Danıştay, hatalı sayılabilecek tebliği geçerli saymaktadır.<sup>17</sup>

## II-TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER

### A-Genel Olarak

Tebliğati, hukuki sonuç doğuracak işlemlerin muhatabına duyurulması ve bunun belgelendirilmesine yönelik usuli bir işlemdir şeklinde tanımlamıştık. Hukuki işlemin ilgililere duyurulmasından amaç, ilgilinin yasal haklarını kullanabilmesine imkan tanımaktır. Bu nedenle VUK'nun 2365 sayılı kanunla üçüncü fıkra eklenmeden önceki 94. madde düzenlemesinde tebligat yapılacak kişiler sadece dava açabilecek kişiler olduğu görülür. Bu düzenlemeye baktığımızda tebliğ yapılacak kimselerin; ya muhatabın kendisi ya da muhatab adına dava açma konusunda yetkili ve görevli kimseler olduğu anlaşılır. Gerçekten, kanuni temsilci ve umumi vekil gerçek kişi adına, ikinci fıkrada sayılanlar ise tüzelkişiler adına dava açabilecek kimselerdir.<sup>18</sup>

Kanununun 94.maddesine 2365 s.Kanunla eklenen üçüncü fıkra ile, muhatap dışında fakat onun adına dava açma ehliyeti olmayan kimselere tebligat yapma imkanı tanınmıştır. Hükümet gerekçesine göre bu fıkranın amacı,yukarıda belirttiğimiz kimselere tebligat yapılamadığında ,ilanen tebligat yerine 7201 Sayılı Tebligat Kanununda olduğu gibi tebligatın ikametgah adresinde bulunan aile fertlerine yapılmasını sağlamaktır.<sup>19</sup> Gerekçeye göre, aile fertlerine tebliğ yapılması halinde, tebliğ muhatabının haberdar olma ihtimali, ilanen tebligata göre daha fazladır.Ancak Bütçe Plan Komisyonunda maddeye "...veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır." İfadesi eklenmiştir.Böylece fıkra

<sup>15</sup> Maliye Bakanlığı'nın 14.12.1988 tarih ve 1-24418-94-164/79481 sayılı özelgesi. (Şükrü Kızılot Danıştay Kararları ve Özelgeler 2 Cilt Sh. 2089)

<sup>16</sup> D. 4. D. 02.12.1983 tarih ve E. 1982/3517, K. 1983/9321 sayılı kararı

<sup>17</sup> D. 11. D. 16.03.1998 tarih ve E. 1997/287, K.1998/1018 sayılı kararı. Olayda, deri konfeksiyon işi yapan şirket nezdinde Aralık ayının yedisinde incelemeye başlanmış, Yönetim Kurulu 25-29 tarihlerinde tatil kararı almış, işyeri kapatılmış, kanuni temsilciler de ikametgahlarından ayrılmıştır. Bunun üzerine vergi dairesi yönetim kurulu başkanının evinde kapıya yapıştırma (talik) suretiyle tebligat yapmıştır.

<sup>18</sup> Benzer görüş için bkz. Özbalcı, age. Sh. 277-278.

<sup>19</sup> 2365s.Kanununun gerekçesi.

hem gerçek hem de tüzelkişiler için uygulanır duruma gelmiştir.Aşağıda belirttiğimiz gibi Danıştay içtihatları da bu yöndedir

VUK'nun 94. maddesinin başlığı “Tebliğ yapılacak kimseler” dir. Madde içeriğinde ise hem tebliğin muhatapları hem de tebliğ evrakını alacak, kabul edecek kişiler belirlenmiştir. Maddenin birinci fıkrası genel gibi duruyor ise de yukarıda birinci paragrafta açıkladığımız gibi sadece gerçek kişilere yapılan tebligatı kapsamaktadır. Bu husus uygulayıcılar<sup>20</sup> ve vergi hukuku teorisiyle uğraşanlar<sup>21</sup> ile usul hukukçuları<sup>22</sup> tarafından da, 94. maddenin birinci ve ikinci fıkraları “gerçek kişilere tebliğ tüzel kişilere tebliğ” şeklinde ayrımlandırılarak incelenmek suretiyle ifade edilmektedir. Danıştay kararlarında genellikle tebliğ yapılacak kimseler konusunda birinci fıkra sayılarak ikinci fıkra “.... tüzelkişilerde ise ....” denerek<sup>23</sup> bazen da birinci fıkradan hiç söz etmeden “..94 üncü maddenin ikinci fıkrasında, tüzelkişilere yapılacak tebliğin...”<sup>24</sup> şeklinde ve dolayısıyla birinci fıkranın gerçek kişilere yapılacak tebligatı düzenlediği belirtilmektedir. Maddenin ikinci fıkrası tüzel kişilerde tebligatın kimlere yapılacağı konusu düzenlenmiştir. Maddenin üçüncü fıkrası ise, kendisine tebligat yapılacak kimsenin yani tebligatın muhatabının bulunmaması halinde tebligatın yapılacağı kişileri düzenlemektedir. Bu fıkra hem gerçek hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.<sup>25</sup>

Aşağıda tebliğ yapılacak kimseler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

## **B-Tebliğ Yapılacak Kimseler**

### **1-Gerçek Kişilerde**

Yukarıdaki bölümde değindiğimiz gibi, tebliğ esas itibariyle, tebligatın konusunu oluşturan hukuki işleme karşı yasal yollara başvurabilecek kişilere yapılması gerekir. Bunlar, mükellef ve kendisine ceza kesilenler ile bunlar adına dava açma yetki ve görevi bulunan umumi vekil ile kanuni temsilcilerdir.

<sup>20</sup> Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu 2. Baskı, Ankara 2003, Sh. 120, Mehmet Nadir Arıca, Vergi usul Kanunu, Ankara 1989, Sh. 342 vd, Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2003, Sh 196 vd.

<sup>21</sup> Prof. Dr. Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul 1989, Sh. 131 vd., Prof. Dr. Nihal Şaban, Vergi Hukuku (genel kısım) , İstanbul 2003, Sh. 205, Karakoç, age. Sh. 202.

<sup>22</sup> Prof. Dr. Ejder Yılmaz, Av. Tacar Çağlar, Tebligat Hukuku, 4. Baskı, Ankara 2005 Sh. 996.

<sup>23</sup> Örn. D.3.D.11.4.2001 tarih ve E.1999/1967, K.2001/1260; D.4. D. 25.1.1990 tarih ve E.1989/1547, K.1990/255; D. 11. D. 13.12.1999 tarih ve E. 1999/2847, K. 1999/4946; D. 9. D. E. 1997/226, K. 1997/2795; D.V.D.D.G.K. .26.9.1997 tarih ve E.1996/83, K.1997/348

<sup>24</sup> D.V.D..D.G.K. 01.04.1994 tarih ve E 1993/109, K. 1994/181 sayılı kararı, D. 4. D. 02.06.1998 tarih ve E. 1997/4159, K. 1998/2365.

<sup>25</sup> Yukarıdaki karar, ayrıca; D.9.D. 21.01.2004 tarih ve E. 2001/1907, K. 2004/537; D. 4. D. 02.06.1997 tarih ve E. 1997/4159, K. 1998/2365, D. 3.D. 11.04.2001 tarih ve E. 1999/1967, K. 2001/1260.

Vergi sorumluları da kendisine tebligat yapılacaktır. Çünkü VUK'nun 8/4 maddesine göre mükellef tabiri vergi sorumlularını da kapsar. Bilindiği gibi vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.<sup>26</sup>

Gerçek kişiler adına tebligat yapılabilecek kimselerden birisi, kanuni temsilcidir. Kanuni temsilci, diğer deyişle kanuni mümessil veya yasal temsilci, kanundan doğan bir temsilciliktir. Bunlar 95. madde de düzenlenen veli, vasi veya kayyımdır. Eğer mükellef veya vergi sorumlusunun yasal temsilcisi varsa, kendisine tebligat yapılamaz. Tebligatın bu kimselere yapılması gerekir. Çünkü, yasal temsilciliğin söz konusu olduğu durumda, hukuki ehliyetsizlik durumu var demektir. Bilindiği gibi, vergi mükellefi (veya sorumlusu) olmak için kanuni ehliyet şart değildir (VUK Md. 9).

Velayet Türk Medeni Kanununun 335-351. maddelerinde, vesayet 396-403. maddelerinde düzenlenmiştir. Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve onu temsil etmekle yükümlü iken, kayyım belirli işleri görmek ve malvarlığını yönetmek için atanır. (TMK Md. 403). TMK'nun vasi ile ilgili hükümleri aksi belirtilmedikçe kayyım hakkında da uygulanır. (TMK 403/3).

Mükellef yerine geçen veli vasi veya kayyım gibi temsilciler birden fazla olur ise, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. (VUK Md. 95). Örneğin TMK 336. maddesine göre, ana ve baba evliliğin devamı süresince, velayet hakkını birlikte kullanırlar. Bu durumda küçüğe ait olup vergilendirmeyi ilgilendiren bir evrak, ana veya babadan herhangi birine yapılabilir. (VUK 95/1 Md.). Ancak tebliğin konusu olan işe ayrı bir yasal temsilci bakmakta ise, tebliğ buna yapılır (VUK 95/2 Md.).

VUK'nu 94/1 maddesine göre gerçek kişiler adına tebligat yapılabilecek diğer kimse "umumi vekiller" dir.

Umumi vekiller de kişiler adına tebliğ evrakını alabilecek kimselerdendir. (VUK 94/1). Yasal temsilcilik kanundan, vekalet ilişkisi sözleşmeden doğar. Umumi (genel) vekil, kendisine vekalet verenin her türlü işini yapmak üzere, vekalet verilen kişidir. Umumi vekilin avukat olması şart değildir. Ancak avukat olmayan umumi vekile yapılan tebligat, dava açma ehliyeti olmadığı için bunlara tebligat yapmak sorunludur.<sup>27</sup> Gerçekten, avukat olmayan umumi vekil, dava açamaz. Vekaletnamede açık hüküm yoksa, uzlaşmada bulunamaz. VUK'nun 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim talebinde bulunup bulunamayacağı

<sup>26</sup> "Vergi Sorumlusu" kavramı ve çeşitleri için bkz. Bekir Baykara, Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk Ve VUK'nun 11. Maddesine Göre KDV'den Mütessesil Sorumluluk, Vergi Dünyası Şubat 2000 Tarih ve 222 sayısı.

<sup>27</sup> Bu soruna işaret eden yazılar için bkz. Kamil Berkem, Avni Ertan, Vasfi İtler, Ömer Fikri Akdağ, Nihat Erer, Selami Dinçer T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı (İzahlı ve İçtihatlı) C. 1. Vergi Usul Kanunu, Ankara 1966, Sh. 153, Yılmaz Özbalç, age sh. 280.

ise tartışılmamıştır. Danıştay, vekaletnamede açıkça vergi ile ilgili tebligatları almaya yetkili olduğuna dair hüküm mevcut değilse, vekile tebligat yapılamayacağı görüşündedir.<sup>28</sup>

Yukarıda belirttiğimiz gibi, 94. maddenin ilk düzenlenişindeki mantık, tebligatın dava açma ehliyet ve ödevi bulunan kimselere yapılmasıdır.<sup>29</sup> Bu nedenle bize göre, dava açma ehliyet ve ödevi olmayan umumi vekile tebligat yapılamaz. Dolayısıyla avukat olan umumi vekile, kabul etmesi şartıyla tebligat mümkün ve geçerlidir. Kabul etmesi şartıyla diyoruz çünkü; “bir kimsenin umumi vekil olması, müvekkilinin talimatı olmadan bütün davalarını takip etme mecburiyetini yüklemeyiz”<sup>30</sup> avukat olmayan vekilin dava açma ehliyeti yoktur. Davayı bir avukata vekalet vererek açtırabilir. Ancak bu konuda vekaletnamede dava açmak üzere avukata vekaletname verme konusunda açık hüküm bulunması gerekir. Borçlar kanununun 388. maddesi hükmü bunu gerektirir. Dava açma veya avukat tutma konusunda yetkisi ve ödevi bulunmayan umumi vekile tebligatın, vergi ile ilgili tebliğleri alma yetkisi yazılı olsa bile mümkün ve geçerli olmadığı görüşündeyiz.

Yani, dosyaya genel vekaletname ibraz etmiş avukat dışındaki vekillere tebligat yapılamaz yönündedir. Bu sonuç yukarıda da belirttiğimiz gibi, 94. maddenin birinci fıkrasının mantığı gereğidir. Gerçekten 94. maddenin birinci fıkrası ile 95. madde birlikte düşünülürse birinci fıkrada sayılanların birbirinin alternatifi (alması-şığı-seçeneği) olmadığı görülür. Yani, yasal temsilci varken mükellefe tebligat yapılamaz. Ancak yasal temsilci birden fazla ise bunlardan birisine tebligat yapılabilir (VUK 95/1). Bu durumda dahi tebliğin konusu olan işe ayrı bir yasal temsilci bakmakta ise tebligat ona yapılacaktır (VUK 95/2). Birinci fıkra (ve ikinci fıkra) dan çıkan diğer anlam ise tebligat yapılacak olanların tümünün dava açmaya ehil, daha da ötesinde bu (mükellef dışındakilerin) konuda ödevli (mecbur) oldukları görülür. Bu açıklamaların bizi götürdüğü nokta, paragrafın başında belirttiğimiz dosyaya vekaletname ibraz etmiş avukat dışındaki umumi vekillere tebligat yapılamayacağıdır. Bunun sonucu olarak dosyaya vekaletname ibraz etmiş avukat varsa tebligat ona yapılacak, asıl mükellefe (veya mükellefin kanuni temsilcisine) yapılamayacaktır.

Gerçek kişi olup da, tebligat yapılacak kimselerden biriside kendilerine “vergi cezası kesilenler”dir.

Vergi dairesince kesilecek vergi cezaları, vergi kaybına bağlı cezalar, vergi kaybına bağlı olmayan cezalar olarak ikiye ayrılır. Vergi kaybına bağlı cezalar, vergi tarh işlemine

<sup>28</sup> D. 4. D. 2.2.1985, E. 1984/1534, K. 1985/2351.

<sup>29</sup> Özbacı, age sh. 278. Yazar bir sayfa önce “Ancak asıl kural gene de tebliğin, asıl muhatabı kendisine yapılmasıdır” dedikten sonra 278. sayfada 2365 sayılı Kanunla getirilen düzenlemede kanun yollarına başvurma bakımından gerekli düzenlemenin getirilmediği eleştirisini yaptıktan sonra, 2365 sayılı kanundan önceki düzenlemedeki haliyle, tebligatın kanun yollarına başvurabilecekleri yapıldığını belirtmektedir.

<sup>30</sup> Y. 2. H.D. 07.06.1971, E. 1970/3771, K. 1971/3698.

tabi, bir bakıma “bağlı işlem” konumundadır.<sup>31</sup> Vergi kaybına bağlı cezalar (iştirak dışında) esas itibarıyla mükellef adına kesilir. Ancak, mükellefin yasal temsilcisi varsa ceza bunlar adına kesilir (VUK 332). Bu ceza çeşitli ilgileri nedeniyle mükelleften başka kişilere de kesilebilmektedir. Örneğin, Damga Vergisi Kanununun 24. maddesine göre kağıtları ibraz edenler, kağıdı düzenleyen memur veya noterde olduğu gibi. Bazı durumlarda ise ceza mükellefe kesilmekle birlikte onun tarafından ödenmediğinde kanunun belirlediği başka birinden ödeme emri ile istenebilmektedir. Örneğin 1982 tarihli 3568 sayılı Kanunun 12. maddesine göre Yeminli Mali Müşavirlerin, VUK’nun Mükerrer 227. maddesine göre meslek mensuplarının durumu böyledir.<sup>32</sup> Keza 6183 Sayılı Kanunun 35. maddesi gereği limited şirkete kesilen cezanın payı oranında ortağından istenmesinde de bu durum vardır.

VUK’nun 344. maddesinin üçüncü fıkrasına süre, vergi ziyatı suçuna iştirak edenlere de vergi cezası kesilir.

Vergi kaybına bağlı olmayan cezalar ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Bu tür cezaların kesilme nedenleri çok çeşitlidir ve mükellef olsun olmasın herkese kesilebilirler.

VUK’nun 94. madde düzenlemesinden, kendisine vergi cezası kesilenlere tebligatın kendilerine yapılacağı anlaşılmaktadır. Bunlara yapılacak tebligatın, yasal temsilcilere yapılması düşünülemez. Çünkü yasal temsilcisi olan zaten ceza muhatabı olamaz. (VUK md. 322) ceza yasal temsilciye kesilir.

Tebliğ yapılacak kişilerle ilgili diğer bir husus, “adi ortaklık” ta tebliğin kime yapılacağı konusudur.

Adi ortaklıkta veya adi şirket, Ticaret Kanununda değil, Borçlar Kanunu 520-541. maddelerinde düzenlenmiştir. Tüzelkişiliği bulunmamaktadır. Kanunun 520. maddesine göre adi ortaklık, iki veya daha fazla kimsenin, emeklerini ve mallarını ortak bir amaç için birleştirerek faaliyette bulunmalarıdır.

Adi ortaklığın faaliyetinden doğan karı, ortaklar şahsi gelir olarak beyan ederler. Yani adi ortaklık adına gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmez. Ortaklar kendilerine düşen geliri, ticari (veya serbest meslek) kazancı olarak beyan ederler. Bu beyanlarla ilgili tebligatlar, her bir ortağın kendisine yapılır.

Adi ortaklıkta tebligat sorunu, Katma Değer Vergisinde, sorumlu sıfatı ile kesilen vergilerde ve usulsüzlük cezalarında ortaya çıkmaktadır.

<sup>31</sup> Bekir BAYKARA, Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi, Vergi Dünyası Ekim 2004, Sayı 278.

<sup>32</sup> 3568 Sayılı Kanun ve VUK’nun Mükerrer 227. maddesine göre meslek mensuplarına ihbarname mi yoksa vergi ve ceza kesinleştikten sonra, ödeme emri mi tebliğ edileceği çok açık değildir. Maliye Bakanlığı ödeme emri tebliğ etmektedir. Ancak ihbarname tebliğ edileceğine dair Danıştay kararları da vardır.



KDV Kanununun 44/1-a maddesine göre, ortaklardan herhangi birisi adına tarhiyat yapılabilir. Ancak tarh edilen verginin ödenmesinden ortaklar Müteselsilen sorumludurlar. Usulsüzlük cezaları ve muhtasar beyanname konusu vergilerde tebligatın kime yapılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Danıştay, salınan KDV için ortaklardan her birinin dava hakkı olduğunu kabul etmektedir.<sup>33</sup> Bunun anlamı, ortaklardan her birine tebligatın mümkün olduğudur.<sup>34</sup> Ancak bunun için tarhiyatın ortaklardan birisi adına yapılması gerekir (Adi ortaklık adına tarhiyat yapıldığında, adi şirketin taraf olamayacağı gerekçesiyle dava reddedilmektedir.<sup>35</sup>). Fakat adi ortaklık sona erdikten sonra ortakların her birinin KDV'den kendi hisseleri oranında sorumlu olacağı ve ayrı ayrı tebligat yapılması gerektiği yönünde karar da bulunmaktadır.<sup>36</sup>

Sorumlu sıfatı ile ödenecek vergiler ile şirketin faaliyeti ile ilgili usulsüzlük cezalarına ilişkin tebligatın ortaklardan birisine yapılması yeterli görülmektedir.<sup>37</sup> Danıştay 4. Daire bir kararında, usulsüzlük cezasını adi ortaklık adına düzenlenip, ortaklara tebliğ edilmesinin hukuka uygun olduğuna karar vermiştir.<sup>38</sup>

VUK'nun 12. maddesine göre, ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş, kanuni<sup>39</sup> ve mansup<sup>40</sup> mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.

Görüldüğü gibi mirasçılardan sorumluluğu vergiler ile sınırlı olup, mirastaki payları oranındadır. Ölüm halinde vergi cezası düşer (VUK md. 372). Bu nedenle mirasçılardan sorumluluğu cezaları kapsamaz.

VUK'nu 12. madde gereği, her mirasçıya kendi payı tebliğ edilir. Verginin tümü bir mirasçıya tebliğ edilmişse, tebligat mirasçının kendi payı oranında geçerlidir. Mirasçılara yapılacak tebliğler, üç aylık bekleme süresinden sonra yapılmalıdır. Daha önce yapılmış tebliğler mirasın reddi halinde hükümsüz kalır.<sup>41</sup>

Dar mükellef gerçek kişilerde tebliğin muhatabı, bunların Türkiye'de bulunan daimi temsilcileridir. Daimi temsilci yoksa kazancı dar mükellefe sağlayan kişiye tebliğ yapılır. (GVK md. 107/4). GVK 8. madde de daimi temsilcinin kimler olacağı sayılmıştır.

<sup>33</sup> D.9.D. 30.01.1996 tarih ve E.1995/2286, K.1996/267, D.9.D. 05.11.1997 tarih ve E.1996/261 K.1997/3372, D.11.D 10.10.1995 tarih ve E.1995/1567 K.1995/145.

<sup>34</sup> Aynı görüşte bkz. Özbalcı, age sh. 283, Ozyer. age. sh. 125.

<sup>35</sup> D.7.D 19.11.2003 tarih ve E.2000/8454, K.2003/4807

<sup>36</sup> D.11.D 19.10.1999 tarih ve E.1999/1255, K.1999/3701, (Bu karara karşı mahkeme direnmiş, VDDGK, 29.09.2000 tarih ve E.2000/70, K.2000/272 sayılı kararı ile, 11.daire kararını onaylamıştır.)

<sup>37</sup> Özbalcı, age. Sh. 283, Ozyer age. Sh. 125, Arıca, age. Sh. 350, Ürel, age. Sh. 199.

<sup>38</sup> D.4..D. 14.09.1992 tarih ve E.1990/1786, K.1992/3647

<sup>39</sup> Kanundan doğan mirasçılıktır. Bunlar miras bırakanın kan hısımları, eşi, evlatlığı ve devlettir.

<sup>40</sup> Mansup mirasçı, miras bırakanın ölümüne bağlı tasarrufla atadığı mirasçıdır.

<sup>41</sup> Özbalcı, age. Sh. 285, Ozyer, age. Sh. 125.

Kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması haklinde, tebliğin kimlere yapılacağı, 1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunla 94. maddeye eklenen 3. fıkrada belirlenmiştir. Bu fıkra göre kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde, ikametgah adresinde bulunanlara veya işyerinde bulunan memur ve müstahdemlere tebligat yapılır. Ancak tebligat yapılacak kişinin on sekiz yaşından büyük görünmesi ve açık (bariz, belirgin) bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

Kanunun 94. maddesine üçüncü fıkra hükmünün eklenmesinin nedenlerini yukarıdaki bölümde açıklamıştık.

İkametgahta (yerleşim yerinde) veya işyerlerinde muhatap yerine aynı ikametgahta bulunanlara veya memur veyahut müstahdemlere (çalışanlara) tebligat yapılabilmesi için belli şartların bulunması gerekir. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

İkametgah adresinde bulunanlara tebligat yapılabilmesi için, tebligat yapılanın aynı adreste oturuyor olması gerekir. Aynı adreste oturmuyorsa yakın akraba da olsa tebligat yapılamaz.<sup>42</sup>

Aynı adreste oturup da tebligat yapılabileceklerin on sekiz yaşından aşağı görünmemesi gerekir demiştik. Bunun anlamı, tebligat yapılacak kişinin on sekiz yaşında olması değil on sekiz yaşından aşağı görünmemesidir (Kanunun ifadesi ile “görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olunmaması”dır.). Çünkü tebligat yapan memurun kimlik kontrol yetkisi yoktur.<sup>43</sup> Bu nedenle Danıştay 17 yaşındaki oğula tebligatı geçerli saymış<sup>44</sup>, mükellefin on dört yaşındaki kızına yapılan tebliğin geçersizliğine karar vermiştir.<sup>45</sup> Aynı şekilde muhatapla aynı adreste oturup da tebligat yapılabilecek kişinin, bariz yani belirgin şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

İşyerinde yapılacak tebligatı kendisine tebligat yapılacak kimse bulunmaz ise, muhatapın işçisine veya memuruna tebligat yapılabilir. Bunun için ilk önce asıl muhatap aranacak (çünkü amaç asıl muhataba tebliğdir) bulunamaz ise bu durum tebliğ zarfına yazılacak, tebliği alanın kimlik bilgileri ile birlikte işçi veya memur olduğu tebliğ zarfına yazılarak<sup>46</sup> tebligat yapılacaktır.

<sup>42</sup> D. 4.D. 25.09.2002 tarih ve E. 2001/2226, K. 2002/2990 sayılı karar. (Aksi görüş için bkz. Özbalcı age sh. 279).

<sup>43</sup> D. D. 9. D. 9.11.1981, E. 1980/4739, K. 1981/4998 (Nakleden Arıca age sh. 352.) Danıştay kararında tebliğ memurunun kimlik kontrol yetkisi yoktur dese de, Tebligat Tüzüğünde bu yetkinin olduğu belirtilmektedir. (Tebligat Tüzüğü Md. 34).

<sup>44</sup> D. 4. D. 09.01.1985, E. 1984/2990, K. 1985/1107 (Kızılot age sh. 2103)

<sup>45</sup> D. 3. D. 03.06.1986, E. 1986/649, K. 1986/1468 (Kızılot age. C. 2 sh. 2095).

<sup>46</sup> D. V.D.D.G.K., 05.06.1992 tarih ve E. 1991/181, K. 1992/280 sayılı kararı.

## 2-Tüzel Kişilere Tebligat

Tüzel kişi veya hükmi şahıs, kendisini oluşturan unsurlardan ayrı olarak, başlı başına bir varlığa sahip olan, hak ve fiil ehliyeti bulunan, kişi ve mal topluluklarıdır. Tüzel kişiler özel hukuk tüzel kişileri, kamu hukuku tüzel kişileri olarak ayrılır. Devlet dışındaki kamu tüzel kişiliği kanunla kurulur.<sup>47</sup> Özel hukuk tüzel kişileri ise kanunun belirlediği usulle ve adlarla kurulur. Yani, kanunda sayılanlar dışında tüzel kişilik kurulamaz, sınırlı sayıdadırlar.<sup>48</sup>

Tüzel kişilerin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleri ile tüzel kişiliği borç altına sokarlar. (Medeni Kanun Md. 50). Tüzel kişileri, kanunla veya kuruluş belgeleri ile (statülerinde) yetkilendirilmiş organlarını oluşturan gerçek kişiler temsil ederler. Tebligatında bu kişilere yapılması gerekir.

Kanunun 94. maddesinin 2. fıkrası, tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır denmektedir. Kanunun düzenlenmesinden, “başkan” veya “müdür”ün, bir yasal temsilci çeşidi olarak mı sayıldığı, yoksa yasal temsilci gibi kendisine tebligat yapılacak kimselerden mi olduğu tam olarak anlaşılammaktadır. Hukukumuzda tüzel kişilik çeşidine göre yasal temsilcinin unvanı değişmektedir. Gerçekten yasal temsilcilik, limited şirketlerde müdür, kooperatiflerde başkan, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkanı veya üyesi gibi unvanlarla anılmaktadır. Kanunun düzenlenmesinden, “başkan” ve “müdür”ün temsil yetkisine sahip kişilerden olduğu anlaşılmaktadır. Fakat maddeye 2365 sayılı Kanunla üçüncü fıkra eklendikten sonra, başkan veya müdürün temsil yetkisi olup olmadığı tartışması önemini yitirmiştir. Çünkü üçüncü fıkra gereği, tüzel kişilerde, hiçbir unvanı bulunmayan herhangi tüzel kişi çalışanına da tebligat yapılabilecektir. Ancak asıl kural muhatapın kendisine tebliğidir.<sup>49</sup> Muhatap ise, o idari işleme karşı kanun yollarına başvurabilecek kişidir. O halde tüzel kişilerde asıl muhatap tüzel kişinin yasal temsilcisinin kendisidir. Bu temsilciler mutad iş saatlerinde işyerinde bulunamadıkları veya tebligatı bizzat alamayacak durumda oldukları takdirde orada hazır bulunan memur veya müstahdemlere yapılır.

Tüzel kişilerde tebligat sırası öncelikle yasal temsilci, bulunmadığı takdirde sırasıyla temsilciden sonra gelen kimse veya evrak müdürü gibi bu tür işlerle görevlendirilmiş kimsedir. Bunlarda bulunamamış ise, bu yerdeki memur veya müstahdeme tebligat yapılabilir.

<sup>47</sup> Anayasa md. 123/3.

<sup>48</sup> Buna “tahdidi” veya “numerus clausus” da denmektedir.

<sup>49</sup> Özbalcı age. Sh. 277.

Ancak bu durumun tebliğ mazbatasında tespiti gerekir.<sup>50</sup> Birçok Danıştay kararında, tebliğ alındısına bu konuda açıklama düşülmesinin şart olduğu belirtilmektedir.<sup>51</sup>

Ticaret şirketlerinde temsilciler ve bunlardaki değişiklikler, ilan olunmadıkça üçünü kişiler ve vergi dairesi bakımından hüküm ifade etmez. Bu nedenle değiştiği halde tescil ve ilan edilmemiş eski yöneticilere tebligatın geçerli olduğu kabul edilmektedir.<sup>52</sup>

Tüzel kişilere tebligat yeri tüzel kişinin kuruluş belgelerinde yer alan adresleri ve işyerleri olacaktır. Bunlar VUK'nun 101. maddesinde belirtilen adreslerdir. Tüzel kişilerde memur ve müstahdemlere, tüzel kişiye ait bilinen adreslere de yapılabilir. Ancak Danıştay yasal temsilcinin ikametgahında kendisine yapılan tebligatı geçerli saymıştır.<sup>53</sup> Ancak tebligat temsilcinin ikametgahında başka birine yapılmışsa geçerli sayılmamaktadır.<sup>54</sup> Buna karşılık işyeri değişiklik adresini bildirmeyen şirketin müdürünün ikametgahında kızına yapılan tebliğ geçerli sayılmıştır.<sup>55</sup>

Tüzel kişilerin tasfiyeye girmesi halinde, tefsiye dönemine ilişkin vergi ve cezalardan tasfiye memurları sorumludur. Bu nedenle tebligat da tasfiye memurlarına yapılır.<sup>56</sup> Ancak tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemler için, önceki temsilcilere tebligat yapılması gerekir (VUK 10/4).

Medeni Kanuna göre kurulan vakıfların tüzel kişiliği vardır. (TMK Md. 101). Dolayısıyla Vakıflarda tebligat yasal temsilcilere yapılacaktır. VUK'nun 94. maddesinde sözü edilen tüzel kişiliği olmayan vakıflardan kastın "mazbut vakıflar" olması gerekir.<sup>57</sup> Bu tür vakıfların idare edenlere veya temsilcilerine tebligat yapılır.

VUK'nun 94. maddesi, tüzel kişiliği olmayan cemaatlere, yapılacak tebliğin idare edenlere veya temsilcilerine tebligat yapılacağını bildirmektedir. Bu madde de geçen cemaatlerden kasıt, Lozan Barış Andlaşması ile statüsü belirlenen dini cemaatlerdir.

<sup>50</sup> D. 9. D. 04.04.2002, E. 2000/3412, K. 2002/1231 sayılı kararı. (Kararda memur ve müstahdemlere tebliğ şartları belirlenirken Tebligat Tüzüğü'nün 18. maddesi esas alınmıştır.)

<sup>51</sup> D. V.D.D.G.K., 05.06.1992, E. 1991/181, K. 1992/2801, D. 4. D. 02.06.1998, E. 1997/4159, K. 1998/2365.

<sup>52</sup> D. 4. D. 27.12.1969, 1047/6904; D. 7.D. 17.04.1972, 3177/1472; D. 4. D. 2610/1970, 3103/559 (D. D. 1971/3 sh. 318-3141). (Nakleden, Yılmaz-Çağlar age. Sh. 1005 vd.)

<sup>53</sup> V.D.D.G.K., 06.11.1998, E. 1997/161, K. 1998/318.

<sup>54</sup> D. 4. D. 07.12.1993, E. 1993/2542, K. 1993/5614, D. 7. D. 27.02.1995, E. 1994/4502, K. 1995/276.

<sup>55</sup> D. 9. D. 01.02.2001, E. 1999/442, K. 2001/231.

<sup>56</sup> D. 4.D. 25.03.1999, E. 1998/1102, K. 1999/1241 (Fakat tasfiye hali vergi dairesine bildirilmemişse şirket yetkilisine yapılan tebligat geçerlidir. D. 3. D. 11.05.1974, E. 1973/3327, K. 1974/1488. Nakleden Arıca age. Sh. 94).

<sup>57</sup> 1935 tarih ve 3027 sayılı Vakıflar Kanununun 6. maddesine göre mühlak vakıfların tüzel kişiliği vardır. Bu durumda tüzel kişiliği olmayan vakıfların mazbut vakıflar ile cemaat vakıfları olması gerekir.

## ÖZET VE SONUÇ

Tebliğ, hukuki bir işlemde ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın kanuni şekilde yazı veya ilan ile yapacağı belgelendirme işlemidir. Tebligat ise, haberin kişiye bildirilmesidir. Hukukumuzda tebligatı düzenleyen genel kanun 7201 sayılı Tebligat Kanunudur. Ancak, vergilendirmenin temel hak ve özgürlükleri ile yakın ilgisi dolayısıyla, “tebliğ” konusu VUK’unda ayrıca düzenlenmiştir. Ancak, VUK’unda açıklık bulunmayan hallerde Tebligat Kanununa göre işlem yapılır.

Tebliğ, önemli bir hukuki bir müessesedir. Ancak vergi hukukunda daha bir önemlidir. Çünkü, uzlaşma talebinde bulunmak cezalarda indirim istemi ve dava açma hakkının kullanımı ancak tebliğ ile mümkündür.

Tebliğatin kanunun belirlediği usul ve şekle uyularak asıl muhataba veya asıl muhataba ulaştıracak kişilere yapılması önemlidir. Usulüne uygun yapılmayan tebliğ sonuç doğurmaz, ihbarname kesinleşmez, dolayısıyla ödeme emri düzenlenemez. Usulsüz tebliğ edilen ödeme emri de iptal edilir.

Tebliğ bilinen adreslere posta aracılığı ile veya memur eliyle yapılır. Adresi bulunmayanlara ise ilan tebligat yapılır.

Tebliğatin yapılacağı yer bilinen adreslerdir. Ancak muhatap kabul ederse, dairede veya komisyonda tebligat yapılabilir.

Tebliğın muhatabın kendisine yapılması esas kuraldır. Muhatap ise, hukuki işlemin doğuracağı sonucun kendisini etkileyecek kimse veya onun yasal temsilcisidir. Ancak bu halde yasal hakların kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, tebligatın yasal yollara başvurabilecek kişilere yapılması esastır. Bunlar gerçek kişilerde mükellef veya ceza sorumlusunun kendisi, mükellefin yasal temsilcisi veya umumi vekilidir. Tüzel kişilerde ise bunların başkan, müdür ve yasal temsilcileridir.

Kendisine tebligat yapılacak asıl muhatap bulunamaz ise, ikametgah adresinde oturanlardan birine yapılması mümkündür. Ancak bu kişilerin görünüşe göre on sekiz yaşından büyük olması belirgin bir şekilde ehliyetsiz olmaması gerekir.

İşyerinde veya ikametgahta asıl muhatap dışındakilere tebligat yapılabilmesi için, asıl muhatabın bulunmadığı tebliğ zarfına yazıldıktan sonra, kendisine tebliğ yapılan kişinin durumu ve kimliğinin tebliğ zarfına yazılması gerekir.

Vergi ve vergi cezaları gibi temel hak ve özgürlüklerle ilgili bir konuda tebliğin önemi yadsınamaz. Yasal hakların kullanılabilmesi ancak usulüne uygun şekilde, işlemin ilgiliye duyurulması ile mümkündür. Bu nedenle tebligatta ana hedef, yasal hakları kullanacak

muhabata ulaşmak olmalıdır. Gerek hukuki düzenlemelerde gerekse tebliğ işlemlerinde bütün çabalar buna yönelik olmalıdır.