Haksız KDV İadesinde Zamanaşımı

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu	28.01.2026	Kısmen Bozma

ESAS NO	KARAR NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2024/105	2026/20	VUK 94, VUK 101, VUK 114, VUK 374, KDVK 11, Tebligat K. 32

ÖZET

Tüzel kişinin umumi vekiline ikametgâhında yapılan tebligat usulsüz sayıldı, dava tarihi tebliğ tarihi kabul edildi. Haksız KDV iadesinde zamanaşımı iadenin yapıldığı tarihe göre işler; 2014 iadeleri zamanaşımına uğradı, 2015-2016 iadeleri yönünden ısrar kararı bozuldu.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/haksiz-kdv-iadesi-zamanasimi-umumi-vekile-teblig-danistay-vddk-2026-20/ →

Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU 2024/105 E. , 2026/20 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2024/105

Karar No : 2026/20

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı - ...

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Sanayi Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU: ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların tesliminden doğan 2014 yılının Ocak ila Aralık dönemlerine ilişkin katma değer vergilerinin haksız olarak mahsuben iade alındığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporu uyarınca aynı dönemler için tarh edilen katma değer vergileri ve bu vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Olayda dava konusu vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler, zamanaşımı süresinin son günü olan 31/12/2019 tarihinde üç ayrı adreste tebliğe çalışılmıştır.

İhbarnamelerin tebliğe çalışıldığı birinci adres, davacı şirketin umumi vekili olan ... isimli şahsın ikametgâh adresidir. Adı geçen şahsın, tüzel kişilerde tebliğ yapılabilecek olan başkan, müdür veya kanuni temsilci sıfatı bulunmamaktadır. Diğer taraftan, adı geçen şahsın adresinin şirkete ait bir iş yeri adresi olmaması nedeniyle bu adreste yapılan tebligatın memur ya da müstahdemlerden birine yapılan bir tebligat olarak da kabul edilmesi mümkün değildir.

İhbarnamelerin tebliğe çalışıldığı ikinci adres, davacı şirket yetkilisi ...'un ikametgâh adresidir. Tüzel kişi adına yapılacak tebligatın öncelikle şirketin bilinen iş yeri adresinde yapılmaya çalışılması gerekmektedir. Tebligatın bu adreste yapılamaması hâlinde tüzel kişi yetkilisinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde ilgili vesikaların tebliği mümkündür. Olayda ihbarnameler davacı şirketin iş yeri adresinde tebliğe çalışılmaksızın doğrudan şirket müdürünün ikametgâh adresinde tebliğe çalışılmıştır. Bu durumda anılan yöntem izlenmeksizin yapılan tebligatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Kaldı ki, şirket yetkilisi bu adreste bulunamadığından ihbarnameler anılan şahsa tebliğ edilememiştir.
İhbarnamelerin tebliğe çalışıldığı son adres, şirketin bilinen iş yeri adresidir. Davalı tarafından 31/12/2019 tarihli iki adet tebligat pusulası dava dosyasına sunulmuştur. Bunların incelenmesinden, bu pusulalarda tebellüğden imtina ile yerleşim yeri adresine ikinci defa gidilmesi hâllerine ilişkin matbu ibarelerin yer aldığı, yetkili memurca pusulanın tebellüğden imtina kısmının işaretlenmesiyle yetinildiği görülmüştür.

Uyuşmazlıkta, anılan tebligat pusulalarında, davacı şirketin bilinen adresinde kiminle görüşüldüğü, imzadan imtina ettiği ileri sürülen şahsın kim olduğu ve dolayısıyla mevzuatta sayılan tebliğe ehil kimselerden olup olmadığı, bu şahsın ismi ya da ismini vermekten imtina edip etmediği hususları hakkında herhangi bir şerhe veya bilgiye yer verilmemiştir.

Kaldı ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 7061 sayılı Kanun ile değiştirilen 102. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, muhatap tebellüğden imtina ederse posta memurunun, bu durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza etmesi gerekliyken olayda yetkili memurca tebliğ alındısı üzerine isim

ve tarih yazılmamış, tebellüğden imtina durumu şerh edilmemiş, düzenlenen tebligat pusulası ile ihbarname ve/veya tebliğ alındısı arasında bağlantı kurulmamış ve tebliğ alındısı imzalanmamıştır.

Bu durumda tebliğ alındısı davacı şirketin imzadan imtina ettiği hususunu ispata elverişli olmadığından, dava konusu cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmediği sonucuna varılmıştır.

Usulüne aykırı olarak yapılan tebligat nedeniyle davacının vergi ve cezalardan 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca davanın açıldığı 30/01/2020 tarihinde muttali olduğunun kabulü gerekmekte olup bu tarih itibarıyla zamanaşımına uğradığı sonucuna varılan vergi ve cezalarda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle vergi ve cezaları kaldırmıştır.

Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu vergi mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istemi reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 30/05/2023 tarih ve E:2022/2034, K:2023/2951 sayılı kararı:

Olayda dava konusu vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler, zamanaşımı süresinin son günü olan 31/12/2019 tarihinde üç ayrı adreste tebliğe çalışılmıştır. İhbarnamelerin tebliğe çalışıldığı adreslerden biri, ... isimli şahsın ikametgâh adresidir.

Davacı şirket yetkilisi ... tarafından Beyoğlu 22. Noterliğinin ... tarih ve ... yevmiye numaralı vekâletnamesi ile ..., davacı şirketi "tebliğ ve tebellüğ" dâhil her konuda temsile yetkili kılınmıştır. Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme tutanağını da adı geçen şahıs imzalamıştır.

Bu durumda, davacı şirketi vekâleten temsile yetkili olduğu anlaşılan kişiye yapılan tebligat hukuka uygun olduğundan, dava konusu cezalı tarhiyatın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle verilen mahkeme kararına yöneltilen istinaf isteminin reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Daire bu gerekçeyle Vergi Dava Dairesi kararını bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Vergi Dava Dairesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir. TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı ile ... arasında vekâlet ilişkisinin bulunduğu, dava konusu vergi ve cezaların dayanağı vergi inceleme raporunun ekini oluşturan tutanağın ... tarafından, adına düzenlenen vekâletnameye istinaden davacı şirketi temsilen imzalandığı, adı geçen şahsın şirket adına düzenlenen evrakları tebellüğ konusunda şirketi temsile yetkili olduğu, bu nedenle vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin umumi vekâletnameyle temsile yetkili kılınan kişiye tebliğ edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Davalı idarece kendilerine iş yeri adresinde tebligata çalışıldığı tarihin yılın son günü olduğu, yıl sonu olması sebebiyle şirketçe bugünün mesai bakımından tatil edildiği, dava konusu vergi ve cezaların vekaletnâmeyle yetkili kılınan ...'ın yerleşim yeri adresinde tebliğ edilmesinin hukuka aykırı olduğu belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN DÜŞÜNCESİ: Davacı, haksız olarak iade aldığı iddia edilen vergilerin bir kısmını 2014 yılında; bir kısmını ise 2015 ve 2016 yıllarında iade almıştır.

Israr kararında yer alan davacı adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnamelerin usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmediği yolundaki değerlendirmede hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu nedenle cezalı tarhiyat hakkındaki tebligattan davacının 30/01/2020 tarihi itibarıyla muttali olduğunun kabulü gerekir. Bu tarihe göre cezalı tarhiyatın 2014 yılında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmı zamanaşımına uğramıştır. Bu durumda ısrar kararının, cezalı tarhiyatın anılan kısmına yönelik hüküm fıkrasına davalı tarafından yöneltilen temyiz isteminin reddi ile kararın bu yönden onanması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan cezalı tarhiyatın 2014 yılına ait olup 2015 ve 2016 yıllarında haksız olarak iade alındığı iddia edilen vergilere ilişkin kısmının zamanaşımına uğrayıp uğramadığının ayrıca değerlendirilmesi gerekir.

Katma değer vergisi, yüklenilen verginin hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesini esas alan bir sisteme sahiptir. Kanun'da teslimi veya ifası istisna tutulan bir işlem nedeniyle yüklenilen verginin indirim konusu yapılamaması hâlinde ise söz konusu verginin iadesi gündeme gelebilir. İade taleplerine ilişkin sürecin başlaması ve tekemmülü, mükelleflerin iradesine bağlı olmakla birlikte, ilgili mevzuatta belirlenen şartların da gerçekleşmesini gerektirir.

3065 sayılı Kanun'un 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen yolcu beraberi eşya teslimlerine uygulanan istisna, iade mekanizması kapsamında bulunan istisnalardan biridir. Bu istisna uygulamasında satıcı, katma değer vergisini alıcıdan tahsil etmekte; alıcının Türkiye sınırları dışına çıkışı sırasında söz konusu vergi alıcıya iade edilmektedir. Bu yönüyle söz konusu istisna, işlem nedeniyle yüklenilen verginin iadesine (satıcı tarafa) imkân tanıyan bir uygulamadır.

Verginin öngörülen şartlar gerçekleşmediği hâlde iade alınması durumunda, haksız alınan bu iade nedeniyle cezalı tarhiyat yapılması söz konusu olacaktır. Bu durumda, iade süreci tamamlanarak mükellef bakımından haksız bir biçimde iade alacağının borçlarına mahsup edildiği veya bu verginin nakden iade alındığı tarihin, idare bakımından bu işlemden kaynaklanan vergi alacağının doğduğu tarih olarak kabul edilmesi gerekir. Buna bağlı olarak, 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci fıkrası ile 374. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde öngörülen zamanaşımı süresi de, bu tarih esas alınarak hesaplanmalıdır.
Olayda, iade için aranan şartların gerçekleşmediği tespit edilmiş, bu tespit üzerine 2015 ve 2016 yıllarında mahsuben iade edilen vergilerin geri alınması amacıyla cezalı tarhiyat yapılmıştır. Yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında cezalı tarhiyatın, 2015 ve 2016 yıllarında mahsuben iade alınan vergilerden kaynaklanan kısmının, tebligattan muttali olunduğu tarihe (30/01/2020) göre zamanaşımına uğramadığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle ısrar kararının cezalı tarhiyatın 2014 yılında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmına yönelik hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin reddi gerektiği; cezalı tarhiyatın 2015 ve 2016 yıllarında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmına yönelik hüküm fıkrasının ise bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

İLGİLİ MEVZUAT :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olay" başlıklı 19. maddesinin birinci fıkrasında vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı, ikinci fıkrasında ise vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil edeceği hükmüne yer verilmiştir.

213 sayılı Kanun'un "Tebliğ esasları" başlıklı 93. maddesinin birinci fıkrasında, tahakkuk fişinden gayri vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikaların ve yazıların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edileceği, ikinci fıkrasında ise ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılmasının mümkün bulunduğu kurala bağlanmıştır.

Kanun'un "Tebliğ yapılacak kimseler" başlıklı 94. maddesinin birinci fıkrasında, tebliğin, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı; ikinci fıkrasında, tüzel kişilere yapılacak tebliğin bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı; üçüncü fıkrasında ise kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması hâlinde tebliğin, ikametgâh adresinde bulunanlardan veya iş yerlerindeki memur ya da müstahdemlerden birine yapılacağı düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 7061 sayılı Kanun'un 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 16. maddesiyle değiştirilen 101. maddesinin birinci fıkrasının bentleri bağlayan hükmü ile (1) ve (2) numaralı bentleri şu şekildedir:

"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, ..."

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun "Hususi Hükümler" başlıklı ikinci babının "Mali Tebligat" başlıklı üçüncü faslında yer alan "Diğer mali tebligat" başlıklı 51. maddesinde, mali tebliğlerin, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hâllerde, bu Kanun'un umumi hükümlerine tevfikan yapılacağı; aynı Kanun'un "Umumi Hükümler" başlıklı birinci babının "Tebligat Esasları" başlıklı ikinci faslında yer alan "Usulüne aykırı tebliğin hükmü" başlıklı 32. maddesinin birinci fıkrasında, usulüne aykırı

yapılsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise tebliğin muteber sayılacağı, ikinci fıkrasında ise muhatabın beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi olarak addolunacağı hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Kanun'un "Zamanaşımının mahiyeti" 113. maddesinin birinci fıkrasında, zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış ve ikinci fıkrasında, zamanaşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.

Kanun'un "Zamanaşımı süreleri" başlıklı 114. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı kurala bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi ziyaı" başlıklı 341. maddesinin birinci fıkrasında, vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmış, ikinci fıkrasında, şahsi, medeni hâller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarla veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyaı hükmünde olduğu, üçüncü fıkrasında ise birinci ve ikinci fıkralarda yazılı hâllerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Kanun'un "Ceza kesmede zamanaşımı" başlıklı 374. maddesinin birinci fıkrasının bentleri bağlayan hükmü ve (1) numaralı bendinde, vergi ziyaı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi ziyaı cezasının kesilemeyeceği kural altına alınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı ikinci kısmının "İhracat İstisnası" başlıklı birinci bölümünde yer alan "Mal ve hizmet ihracatı" başlıklı 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının bentleri bağlayan hükmü ve (b) işaretli bendinin birinci paragrafı şu şekildedir:

"1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

...

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur."

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

a. Dava konusu vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin tebliği yönünden yapılan hukuki değerlendirme:

Israr kararına konu uyuşmazlık, dava konusu vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin davacı şirketin umumi vekilinin ikametgâh adresinde kendisine tebliğ edilmesinde hukuka uygunluk bulunup bulunmadığına ilişkindir.

Tebliğ, hukuki bir işlemden ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için yetkili makamın kanuni şekilde yazı veya ilan ile yapacağı belgelendirme işlemidir. Kamu yararını gerçekleştirmek üzere tesis edilen idari işlemlerin ilgilisine tebliğ edilmesinde amaç, işlemin muhatabının yasal haklarını kullanabilmesine imkân tanımak ve yerine getirmesi gereken yükümlülüklerden haberdar olmasını sağlamaktır.

Bir tüzel kişiliğe posta yoluyla veya memur vasıtasıyla yapılacak tebligat bakımından, tüzel kişiliğin 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinin 7061 sayılı Kanun ile değişik hâlinde sayılan adresleri esas alınmaktadır. Vergi mükellefiyeti bulunan tüzel kişilerin işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirdiği iş yeri adresleri ile yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen iş yeri adresleri, tüzel kişiliğin bilinen adresleri arasındadır. Tebligat, bu adreslerde tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine veya kanuni temsilcilerinin bulunamaması hâlinde çalışanlarına yapılabilir. Tebligatın kanuni temsilciler yerine bu kişilere yapılabilmesi için, söz konusu kişilerin görünüşlerine göre on sekiz yaşından küçük olmamaları ve açıkça ehliyetsiz durumda bulunmamaları gerekir.

Uyuşmazlığın çözümü, anılan kişilerin yanında tüzel kişilerin umumi vekiline tebligat yapılıp yapılamayacağının ortaya konulmasına bağlıdır. Bunun için 213 sayılı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen mükellef ibaresinin anlamlandırılması gerekir.

Umumi vekil, vekâlet veren adına vekâlet sözleşmesine göre gerekli hukuki işlemleri yapabilmesi için vekâlet veren tarafından yetkilendirilen kişilerdir. Bu kişiler vekâlet veren tarafından açıkça yetkilendirilmesi şartıyla vergilendirmeyle ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesika ve yazıları tebellüğ edebilirler.

Kanun'un 8. maddesinin birinci fıkrasında mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlandığından, 94. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen mükellef ibaresinin sadece gerçek kişileri değil aynı zamanda tüzel kişileri de kapsayıcı nitelikte olduğu ve bu kapsamda vergilendirmeyle ilgili bir işlemin tüzel kişilerin yukarıdaki paragrafta belirtilen kişilerin yanında umumi vekiline de tebliğ edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Umumi vekile tebligat, 213 sayılı Kanun'un 93. maddesine göre tüzel kişiliğin bilinen iş yeri adreslerinde posta yoluyla veya memur aracılığıyla ya da dairede veya komisyonda yapılabilir. Ancak ikametgâhında umumi vekile tebligat yapılması mümkün değildir. Çünkü umumi vekilin ikametgâh adresi, tüzel kişilerin 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinde yer alan bilinen adresleri arasında sayılmamıştır.

Olayda, davacı şirket yetkilisi ... tarafından Beyoğlu 22. Noterliğinin ... tarih ve ... yevmiye numaralı genel vekâletnamesi ile ..., davacı şirketi vergi dairesi/defterdarlıkların işlemleri bakımından "tebliğ ve tebellüğ" dâhil birtakım konularda temsile yetkili kılınmıştır. Davacı şirket adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnameler, davacının umumi vekilinin ikametgâh adresinde umumi vekile 31/12/2019 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Yukarıdaki paragraflarda yapılan açıklamalar ışığında bu ihbarnamelerin, ikametgâhında umumi vekile tebliğ edilmesi hukuka uygun düşmediğinden, davacının işbu davayı açtığı tarihin

(30/01/2020) bu tebligattan muttali olduğu tarih olarak dikkate alınması ve tebligatın bu tarihte yapıldığının kabul edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

b. Dava konusu vergi ve cezalar hakkında zamanaşımı yönünden yapılan hukuki değerlendirme:

Yukarıdaki hukuki değerlendirmeye göre davacının tebligattan muttali olduğu tarih dikkate alınarak dava konusu vergi ve cezaların zamanaşımına uğrayıp uğramadığının ortaya konulması gerekir.

İade hakkı doğuran vergiden istisna tutulan teslimlerden biri de 3065 sayılı Kanun'un 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen yolcu beraberi eşya teslimlerine uygulanan istisnadır. Bu istisna uygulamasında satıcı, katma değer vergisini alıcıdan tahsil etmekte; alıcının Türkiye sınırları dışına çıkışı sırasında gerekli şartların gerçekleşmesi durumunda söz konusu vergi alıcıya iade edilmektedir. Vergisel işlem nedeniyle yüklenilen vergi ayrıca satıcıya da iade edilebilmektedir. Bu yönüyle söz konusu istisna, verginin iadesine imkân tanıyan bir uygulamadır.

Yüklenilen katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden fazla olması hâlinde mükelleflerin üzerinde fazla vergi yükü oluşmaktadır. Kanun koyucu tarafından, mükelleflerin katlandıkları bu vergi yükünü ortadan kaldırılması maksadıyla belirli şartların varlığı hâlinde mükelleflere indirim hakkı yanında "iade" hakkı da tanınmıştır. İade süreci, 3065 sayılı Kanunu ve ilgili ikincil düzenlemeler uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleşmesi, yüklenilen verginin hesaplanan vergiden fazla olması ve devreden katma değer vergisi ile mukayese edilmesi sonucunda hesaplanan iade tutarının vergi beyannamesinde gösterilmesi ve iade için aranan belgelerin vergi dairesine sunulmasıyla başlar. İade talepleri hakkında yapılan kontrollerde tespit edilen bazı eksikliklerin veya olumsuzlukların yazıyla bildirilmesi, iade taleplerinin yerine getirilmesi amacıyla vergi incelemesine başlanması gibi hususların ortaya çıkması hâlinde bu aşamalar tamamlandıktan sonra mükellefin iade alacağı tekemmül eder. Süreç, talebe konu verginin mükellefe nakden veya mahsuben iade edilmesiyle son bulur.

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen verginin iade edilebilmesi için öngörülen maddi ve biçimsel koşulların yerine getirilmemesine rağmen verginin iade alındığının tespit edilmesi hâlinde, haksız alınan iade nedeniyle cezalı tarhiyat yapılması gündeme gelecektir. Bu takdirde bir iadenin haksız bir şekilde mahsuben veya nakden alındığının tespit edilmesi hâlinde, idare açısından söz konusu iadenin yapıldığı tarih itibarıyla iadeden kaynaklı bir vergi alacağı doğacaktır.

Bu durumda haksız bir şekilde iade alındığı tespit edilen bir vergi bakımından, iadenin nakden veya mahsuben gerçekleştirildiği tarihin, idare açısından bu işlemden kaynaklanan vergi alacağının doğduğu tarih olarak kabul edilmesi; 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci fıkrası ile 374. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde öngörülen zamanaşımı sürelerinin de, bu tarih esas alınarak hesaplanması gerekmektedir.

Olayda, davacı tarafından 3065 sayılı Kanun'un 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen yolcu beraberi eşya teslimlerine uygulanan istisna kapsamında yüklenilen vergiler 2014, 2015 ve 2016 yıllarının muhtelif tarihlerinde mahsuben iade alınmıştır. Bu iade talepleri yerine getirildikten sonra davacı hakkında ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiştir. Bu raporda anılan istisna kapsamında yüklenilen vergilerin iade edilebilmesi için

aranan şartlar gerçekleşmediğinden vergilerin haksız olarak iade alındığı tespit edilmiştir. Anılan rapora istinaden dava konusu katma değer vergileri tarh edilmiş, vergilerin bir katı tutarında vergi ziyaı cezaları kesilmiştir.

Dava konusu cezalı tarhiyatın zamanaşımına uğramaması için 2014 yılında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmının 31/12/2019 tarihine kadar; 2015 ve 2016 yıllarında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmının ise 31/12/2020 ve 31/12/2021 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmesi gerekmekteyken vergi ve cezanın, usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmemesi nedeniyle davacının tebligattan muttali olduğu tarih (30/01/2020) itibarıyla 2014 yılında iade alınan vergilerden kaynaklanan kısmının zamanaşımına uğradığı; 2015 ve 2016 yıllarında iade alınan vergilerden kaynaklanan kısmının ise zamanaşımına uğramadığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle ısrar kararının, cezalı tarhiyatın, 2014 yılında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık; cezalı tarhiyatın 2015 ve 2016 yıllarında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmına yönelik hüküm fıkrasında ise hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının, cezalı tarhiyatın 2014 yılında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmına yönelik hüküm fıkrasına davalı tarafından yöneltilen TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE oyçokluğuyla,
2- Davalının temyiz isteminin kısmen KABULÜNE ve ısrar kararının cezalı tarhiyatın 2015 ve 2016 yıllarında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmına yönelik hüküm fıkrasının BOZULMASINA oybirliğiyle,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

28/01/2026 tarihinde kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Israr kararının, cezalı tarhiyatın, 2014 yılında iade alınan katma değer vergilerinden kaynaklanan kısmına yönelik hüküm fıkrasının Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara bu yönden katılmıyoruz.