

7143 SAYILI KANUNA İLİŞKİN TAM İHLAL ve KISMİ İHLAL HALLERİNİN VERGİ İNCELEME SÜRELERİNE ve TARH ZAMANAŞIMINA ETKİSİ

CONCERNING LAW NO. 7143 FULL VIOLATION AND
PARTIAL VIOLATION STATE EFFECTS ON TAX REVIEW
PERIODS AND TIME LIMITATIONS IN TAX LEVY



Kemal Serkan KESKİN*



Yalçın ÇUHADAR**

ÖZ

Çalışmamızda, yeni bir ‘zamanaşımı durma hali’ nin hüküm altına alındığı 7143 sayılı Kanunda öngörülen kısmi ihlal ve tam ihlal halleri tanımlanarak ihlal tarihi, vade tarihi ve ihlal türlerine göre yaptırım türleri irdelenmiş, açıklığa kavuşturulan tüm bu kavramsal çerçeve göz önünde bulundurularak uygulamada karşılaşılabilecek farklı mali olaylara ilişkin zamanaşımı tarihlerinin nasıl hesaplanacağı, 7159 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerde dikkate alınarak yasal dayanaklarıyla ve örnekler vasıtasıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarh zamanaşımı, matrah artırımı, zamanaşımının durması, vade tarihi, tam ihlal, kısmi ihlal.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, K10.

ABSTRACT

In our study, partial violations and full violations of the Law No. 7143, in which a new “statute of limitations stoppage” is stipulated, are defined and sanctions types are examined according to the date of violation, due date and types of violations, and by taking into account all this clarified conceptual framework, we tried to explain how to calculate the expiration dates for different financial events.

Keywords: Time Limitations In Tax Levy, Base Increase, Statute Of Limitations Stoppage, Expiration Date, Full Violation, Partial Violation.

JEL Classification Codes: K34, K10.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, kemal.serkan.keskin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1232-9973.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yalcin.cuhadar@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4828-1780.

Keskin, K. S., Çuhadar, Y. (Ocak 2020). 7143 Sayılı Kanuna İlişkin Tam İhlal ve Kısmi İhlal Hallerinin Vergi İnceleme Sürelerine ve Tarh Zamanaşımına Etkisi, *Vergi Raporu*, 244, (66-73).

M.G.T.: 24.10.2019 / M.K.T.: 12.12.2019

GİRİŞ

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun¹, 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunun 5’inci maddesi hükümlerinden faydalanan mükelleflere ilişkin vergi incelemelerinin durması ancak ödemelerin ihlal edilmesi durumunda duran incelemelerin tekrar başlaması söz konusu olabilmektedir. Yeniden başlayan incelemeler kapsamında yapılacak değerlendirmelerde, ödemelerin ihlali nedeniyle vade ve ihlal tarihlerinin belirlenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Ayrıca matrah artırımından faydalanılması neticesinde zamanaşımı sürelerinin durması nedeniyle, zamanaşımı sürelerinin yeniden hesaplanması da gerekli hale gelmektedir. Çalışmamızın amacı belirtilen tarih ve sürelerin nasıl hesaplanacağına ilişkin görüşlerimizi yasal dayanakları ile sunmaktır.

Çalışmamızda, sürecin bütünü yasal dayanakları ile ortaya konulmuş ancak kolay anlaşılması amacıyla süreç aşamalara ayrılarak açıklanmıştır. Bu kapsamda ilk olarak, bu çalışma hazırlanırken artık gerçekleştiği varsayılan ilk iki aşama yasal dayanakları ile hatırlatılmıştır. Açıklamalar yapılırken sürecin **birinci aşaması** “önceden başlamış incelemelerin, matrah artırımından faydalanılması nedeniyle durması” olarak, sürecin **ikinci aşaması** “durdurulan incelemelerin ödeme şartı gerçekleştirilmediğinden tekrar başlaması” olarak adlandırılmıştır. Sürecin üçüncü aşaması ise “tekrar başlayacak incelemeyle ilgili olarak; ‘ödeme süresince’ duran zamanaşımının ne kadar uzayacağına ve bu doğrultuda yeni zamanaşımı süresinin hesaplanması” olarak adlandırılmış olup söz konusu başlık altında tam ihlal ve kısmi ihlal halleri tanımlanarak ihlal tarihi, vade tarihi ve ihlal türlerine göre yaptırım

türleri irdelenmiş, açıklığa kavuşturulan tüm bu kavramsal çerçeve göz önünde bulundurularak uygulamada karşılaşılabilecek farklı mali olaylara ilişkin zamanaşımı tarihlerinin nasıl hesaplanacağı, 7159 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerde dikkate alınarak yasal dayanaklarıyla ve örnekler vasıtasıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

1- ÖNCEDEN BAŞLAMIŞ İNCELEMELERİN, MATRAH ARTIRIMINDAN FAYDALANILMASI NEDENİYLE DURMASI AŞAMASI

7143 sayılı Kanun ile kanun koyucu, belirtilen Kanun’da tanımlanan birçok kamu alacağının yapılandırılması ve belli şartlar dahilinde tahsilatından vazgeçilmesi iradesini ortaya koymuştur.

7143 sayılı Kanunun ‘Matrah ve Vergi Artırımı’ başlıklı 5’inci maddesi ile, mükelleflerin ilgili madde de belirtilen şartlar dâhilinde, gelir, kurumlar ve katma değer vergileri matrahlarını veya vergilerini arttırdıkları takdirde, vergi matrahlarını veya vergilerini arttırdıkları hesap dönemleri için ilgili maddenin 1, 2 ve 3’üncü bentlerinde yer alan vergi türleri (Gelir, Gelir Stopaj, Kurumlar, Kurum Stopaj ve KDV) itibarıyla tarhiyat yapamayacağı hususu hüküm altına alınmıştır.

Adı geçen Kanunun, ‘Matrah ve Vergi Artırımı’ başlıklı 5’inci maddesinin 7’nci bendine göre; Kanun’un yayımı tarihinden (18 Mayıs 2018) önce başlamış incelemeler hakkında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ancak vergi incelemesinin, Kanunun yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren iki ay içerisinde (31 Temmuz 2018) sonuçlandırılmaması halinde, söz konusu vergi incelemelerine devam edilmeyecektir.

Örnek: 2013 takvim yılına ilişkin Gelir Vergisi yönünden matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefin, Kanun hükümlerine uygun şekilde taksit ödemelerini zamanında yerine getirmesi

¹ Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ‘7143 sayılı Kanun’ olarak ifade edilecektir.

durumunda, 2013 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemleri incelenemez.

hükmünden yararlanılamayacağı hüküm altına alınmıştır.²

2- DURDURULAN İNCELEMELERİN, ÖDEME ŞARTI GERÇEKLEŞTİRİLMEDİĞİNDEN TEKRAR BAŞLAMASI AŞAMASI

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 4'üncü bendine göre matrah ve vergi artırımında bulunacak mükellefler, Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (31 Ağustos 2018), 5'inci madde öngörülen şekilde matrah ve vergi artırımını yapacaklar ve gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin ödemesini peşin veya ilk taksitlerini, Kanun'un 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen sürede yani Kanun'un yayım tarihini izleyen 4'üncü aydan başlamak üzere (30 Eylül 2018) ikişer aylık dönemler halinde azami altı eşit taksitte bu Kanunda belirtilen süre ve şekillerde ödeyeceklerdir. Bu vergilerin Kanun'da belirtilen şekilde ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte *takip ve tahsiline devam olunacağı*, ancak bu madde

3- TEKRAR BAŞLAYACAK İNCELEMELERLE İLGİLİ OLARAK; 'ÖDEME SÜRESİNCE' DURAN ZAMANAŞIMININ NE KADAR UZAYACAĞININ ve YENİ ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI AŞAMASI ile BU DURUMUN İNCELEMeye ETKİSİ

3.1- "Kısmi İhlal" ile "Tam İhlal"

Halleri ve Söz Konusu Ayrımın Vade Tarihleri ile Yaptırımlara Etkisi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113'üncü maddesinde, zamanaşımı, '*süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır*' şeklinde tanımlanmış ve mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.³

7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin 15'inci fıkrasında, "*... bu Kanun kapsamındaki alacaklarla ilgili olarak mevzuatlarında yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla taksit*

² 7143 sayılı Kanunun tasarısı olarak TBMM Başkanlığına sunulduğu halinin 5'inci maddesinin dördüncü fıkrasının (a) bendinde "Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranında uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur." hükmü yer almaktaydı. Tasarının genel gerekçesinde de, ödenmesi gereken taksitlerin ilk ikisi süresinde ödenmek koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında en fazla iki defa ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi halinde, kanun hükümlerinden yararlanmanın devamı sağlanacağı belirtilmiştir. Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmelerinde madde hükmünde yer alan söz konusu cümle "Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur, ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." şeklinde değiştirilerek TBMM Genel Kurulu'nda kabul edildi. Böylece matrah ve vergi artırım sonucunda hesaplanan vergilerin ödenmemesi durumunda, bu haktan yararlanılamayacağı ve artırılan matrah ve vergiler üzerinden hesaplanan tutarların takip ve tahsil edileceği hüküm altına alınmış oldu. (Bu konuda ve matrah artırımlarının vergi incelemelerine etkisi hususunda ayrıntılı bilgi için bkz: Murat GÖKKAYA, '7143 Sayılı Kanun' a Göre Matrah/Vergi Artırımı Hükümlerinin Vergi İncelemelerine Etkisi', Vergi Raporu, sayı: 225, Haziran 2018)

³ Sürenin sona ermesi kendiliğinden ve doğrudan doğruya hakkın sona ermesine sebebiyet veriyorsa buna hak düşürücü süre denir. Hak düşürücü sürede sahip olunan hak sürenin geçmesiyle ortadan kalkar ve kullanılmaz hale gelir. Sürenin geçmesi borcu ortadan kaldırmıyor fakat dava yoluyla elde edilmesini ortadan kaldırıyorsa buna da zamanaşımı denir. Hak düşürücü süre ve zamanaşımı hak sahibinin aleyhine sonuç doğuruyorsa da, birbirlerine göre farklılık arz eder. Vergi hukukundaki tarh zamanaşımı, kanunda belirtilen sürelerin geçmesi durumunda mükelleflerin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın vergi alacağının kalkacağına ilişkin hüküm karşısında hak düşürücü süre niteliği arz eder hale gelmiştir. (Mehmet ARSLAN, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s: 30.)

*ödeme süresince*⁴ *zamanaşımı süreleri işlemez.*” hükmü ile 7143 sayılı Kanun kapsamında yapılan taksit ödemeleri süresince zamanaşımın işleme-yeceği belirtilmiştir. Diğer bir deyişle zamanaşımının durması söz konusudur. Tarh zamanaşımının durması hususuna örnek olabilecek tek bir durum vardır. Bu durum 213 sayılı VUK’un 114’üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonu-na başvurulmasıdır.

Örnek: 2010 takvim yılı gelir vergisi matrahının takdir edilmesi için 20.09.2015 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuş ve komisyon kararı **10.04.2016** tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir. 2010 takvim yılına ait zamanaşımı süresi normal şartlarda 31.12.2015 tarihinde sona ermektedir. Bu olayda takdir komisyonuna sevk dolayısıyla işlemeyen sürenin, komisyon kararının vergi dairesine tevdi edildiği **10.04.2016** tarihine ilave edilmesiyle bulunan 22.07.2016 tarihinde zamanaşımı süresi sona erecektir.⁵

Yukarıdaki örnekte yer verilen takdir komisyonuna sevk olayı, 7143 sayılı Kanun çerçevesinde yapılacak matrah artırımı olayına uyarlanırsa, Kanun’un 9’uncu maddesinin 15’inci fıkrası hü-

kümleri çerçevesinde bakıldığında, matrah artırımında bulunulması dolayısıyla tarh zamanaşımının durması (**ödeme süresince** işlememesi) ödemenin ihlali nedeniyle işlemeyen sürenin **ihlal tarihine** eklenmesi suretiyle zamanaşımı süresinin tekrar belirlenmesi gereklidir.

Zamanaşımının durması ve tekrar başlaması nedeniyle zamanaşımı tarihinin tekrar hesaplanabilmesi için Kanunda yer alan **‘ödeme süresince’** kavramının açıklanması ve işlemeyen sürenin ekleneceği **‘ihlal tarihinin’** belirlenmesi önem arz etmektedir.

7143 sayılı Kanun 1 seri No.lu Tebliğde⁶ de; matrah ve vergi artırımına ilişkin ortak hükümlerin düzenlendiği Kanun’un 5’inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca matrah ve vergi artırımında bulunanların, bu vergileri, **Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödememeleri halinde artırım hükümlerinden yararlanma hakkını kaybedecekleri** ve bu takdirde, matrah ve vergi artırımı üzerine tahakkuk eden **vergilerin vade tarihi**, ilk taksit ödeme süresinin son günü olan 1 Ekim 2018 tarihi olarak kabul edilerek (30 Eylül 2018 tarihi Pazar gününe denk geldiği için 1 Ekim 2018), söz ko-

⁴ 7143 Sayılı Kanunda son ödeme tarihi (ihlal tarihinden bir gün öncesi) ile ilgili olarak, uygulayıcılara yol gösterici tek ifade, ‘ikişer aylık dönemler halinde ödenmesi’ ifadesidir. Dolayısıyla ‘ödeme süresince’ ifadesi ile neyin kastedildiği hususu açık değildir ve söz konusu Kanunda ‘Vade tarihi’ nin hangi tarihi işaret ettiği tanımlanmamıştır. Dolayısıyla uygulayıcılar açısından kavramsal bir karışıklık olduğu söylenebilir. Şöyle ki, mükellefin taksitler halinde ödeme yapmayı tercih ettiği varsayılın. 7143 Sayılı Kanunun 5’ inci maddesinin 4. Fıkrasının ‘a’ bendine göre, “Matrah ve vergi artırımının bu Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bu maddede öngörülen şekilde yapılması, hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin, peşin veya ilk taksiti bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen sürede başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde azami altı eşit taksitte bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şarttır.” Dolayısıyla bu ifadeden Kanunun yayımı tarihini (Mayıs/2018) izleyen dördüncü aydan (Eylül/2018) başlamak üzere ikişer aylık dönemler (Eylül-Ekim/2018, Kasım-Aralık/2018, Ocak-Şubat/2019, Mart-Nisan/2019, Mayıs-Haziran/2019, Temmuz-Ağustos/2019) halinde 6 eşit taksitte ödeme yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. İkişer aylık dönemler halinde ödenmesi ibaresinden, vade tarihinin taksit döneminin ikinci ayının (Örneğin Ekim ayının) son gününün vade günü olarak kabul edilmesi lafzi olarak yorumlanabilir. Ancak 26 Mayıs 2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 1 Seri No’ lu “Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği” nde yer alan örnekler ve açıklamalara bakıldığında, vade tarihinin, ikişer aylık dönemlerin ilk ayının (Örneğin Eylül ayının) son günü olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. (Eylül’ ün son günü tatil gününe denk geldiğinden ilk taksit döneminin vade tarihi 1 Ekim olarak kabul edilmelidir.)

⁵ Komisyon, Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Mart 2017, Ankara, Cilt: 3, s: 84.

⁶ 26 Mayıs 2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

nusu vergilerin 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Takdir komisyonuna sevk olayında, Kanun'un, sürenin tekrar işlemesine sebep olarak gördüğü durum **'komisyon kararının vergi dairesine tevdi'** iken, 7143 sayılı Kanun kapsamında duran zamanaşımının tekrar başlaması için kanun koyucu tarafından öngörülen durum **'matrah ve vergi artırımı nedeniyle tarh edilen vergilerin Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmemesi'** diğer bir deyişle **'ödemelerin ihlali'** durumudur.

Bu noktada **'ihlal tarihi'** kavramı önem kazanmaktadır. Mükellefler hangi durumda kanunu ihlal etmiş sayılacaklardır?

İhlal tarihi, 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin 6'nı bendinde yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenmelidir. Söz konusu bent lafzı, sorumuza tam ve doğru bir cevap bulunabilmesi adına 2 aşamada irdelenecektir.

'Kısmi İhlal' olarak adlandırılabilir birinci aşama, 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin 6'nı bendinin ilk cümlesinin irdelenmesidir. **Söz konusu cümleye göre**, ödenmesi gereken taksitlerin **ilk ikisinin süresinde ve tam ödenmesi koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında iki veya daha az taksitin, süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti (peşin ödeme seçeneğinin tercih edilmesi hâlinde ilk taksiti) izleyen ayın sonuna kadar**, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla **bu Kanun hükümlerinden yararlanır.**

'Tam İhlal' olarak adlandırılabilir ikinci aşama ise, 7143 sayılı Kanunun 9'uncu madde-

sinin 6'nı bendinin ikinci cümlesinin yorumlanmasıdır. Söz konusu cümleye göre, **ilk iki taksitin süresinde tam ödenmemesi ya da süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen diğer taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin** süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden **yararlanma hakkı kaybedilir.**

İki cümlemin lafız olarak farkının ve huku-ki sonuçlarının ortaya konulabilmesi amacıyla öncelikle söz konusu bendin ilk cümlesinde yer alan, **bir takvim yılı içerisinde iki veya daha az taksitin** süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda ihlal tarihinin nasıl hesaplanacağı hususuna değinilecektir.

Örnek olarak, Mart 2019 ve Mayıs 2019 ayı taksitlerinin ödenmediği veya eksik ödendiği durumu ele alalım. 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin 6'nı bendinin ilk cümlesinde yer alan hükme göre, son taksit olan Temmuz ayını izleyen ayın sonuna kadar yani 31 Ağustos tarihine kadar (bu tarih dahil) gecikme zammı ile birlikte ödeme yapılması durumunda, 7143 sayılı Kanun hükümlerinden **yararlanılabilecektir.** İhlal tarihinin ise 31 Ağustos tarihini takip eden 1 Eylül günü olacağı açıktır.⁷

Söz konusu bendin ikinci cümlesine göre, **ilk iki taksitin ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin** süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâli tam ihlal halidir ve kanun koyucu tarafından yukarıda açıklanan kısmi ihlal halinden daha ağır bir yaptırıma bağlanmıştır.

Yukarıdaki örnekte yer alan mükellefin, Mart 2019, Mayıs 2019 ve Temmuz 2019 ayı taksitlerini ödemediği veya eksik ödediği durumu ele alalım. 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin

⁷ Hesaplanan tarihler, son taksit olan Temmuz ayı taksitinin ödendiği varsayımı altında geçerlidir, aksi halde bir sonraki paragrafta irdelenen bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumu söz konusu olacaktır.

6'ncı bendinin ikinci cümlesi bu konuda yasal dayanağı teşkil etmektedir. İlgili hükümde yer alan; *'ilk iki taksitin süresinde tam ödenmemesi ya da süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen diğer taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde '.....'⁸ bu Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir.'* hükmü ile mükellefin belirtilen şekilde ödeme ihlalini gerçekleştirmesi durumunda artık ilgili Kanun hükümlerinden yararlanamayacağı ve bu hakkını kaybettiği hususu hüküm altına alınmıştır. Örneğe bakıldığında **ihlal tarihi** artık 7143 Sayılı Kanun 9'uncu maddesinin 6'ncı bendinin **ilk cümlesi** baz alınarak kısmi ihlal kapsamında hesaplanmayacak, ikinci cümlede belirtilen tam ihlal türüne uygun olarak mali olay gerçekleştiğinden, ihlal edilen üçüncü ödemenin vade tarihi olan Temmuz ayının son günü vade tarihi olacak, vade tarihini takip eden 1 Ağustos **ihlal tarihi** olarak gerçekleşecektir. İşlemeyen sürenin 1 Ağustos tarihine eklenmesi ve zamanaşımı süresinin hesaplanması gerekmektedir.

Örnek: 2013 yılına ilişkin olarak gelir vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve altı eşit taksitte ödeme seçeneğini tercih eden mükellef, Eylül/2018, Kasım/2018 ve Ocak/2019 taksitlerini ödemiş, Mart/2019, Mayıs/2019 ve Temmuz/2019 taksitlerini ödemediğinden Kanun hükümlerinden yararlanma hakkını kaybetmiştir. Bu durumda mükellefin matrah artırımı şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan süre tarh zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır.⁹

Mükellefin kanun şartlarını ihlali 'tam ihlal' hali olarak değerlendirilmelidir ve ihlal tarihi, 7143 Sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin 6'ncı bendinin ikinci cümlesi gereği, üçüncü ihlalin yapıldığı vade tarihinin rastladığı ay sonu olan 31 Temmuz olarak kabul edilmelidir. Bu durumda 1 Eylül 2018 ile 31 Temmuz 2019 tarihleri arasında geçen 334 gün duran zamanaşımı süresi olup 2013 yılıyla ilgili yapılacak tarhiyatlarda zamanaşımı süresi 30 Kasım 2019 tarihine kadar uzamış olacaktır.¹⁰

Sonuç olarak yukarıda kanun lafzı ve örneklerle açıklanan ilk iki taksit ödendikten sonra bir

⁸ Makalede anlam bütünlüğünün dağılmaması amacıyla '.....' olarak gösterilen ifade "matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla" ifadesidir. Bu ifadenin matrah artırımı uygulayıp incelemesi kapanan mükelleflerin taksitlerini kapsadığı yönünde yorumlarda bulunmakta olup böyle bir yorum sonucunda ihlal durumu söz konusu olmayacağından çok farklı neticelere varılacaktır. Belirtilen yorum ve sonuçlarının irdelenmesi, başka bir çalışmanın konusunu oluşturacak derecede kapsamlı açıklamaları gerektireceğinden çalışmamızda değinilmemiştir.

⁹ Uygulamada, mükelleflerin 7143 sayılı yasanın vergi/matrah artırımını hükümlerinden kaynaklanan borçlarını, Vergi Dairesi Müdürlüğünden olan alacaklarına mahsuben ödedikleri ve Vergi Dairesi Müdürlüğünce mahsup işlemlerinin vadesi sonra gelen borçlardan başlayarak yapıldığı ve bu durumda son taksitler ödenirken, arada kalan taksitlerin ödenmediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Kanun koyucu, 7143 Sayılı Kanunun 1 Nolu Tebliğinin Ortak Hükümler başlıklı VII. Bölümünün, 3 numaralı İhlal Halinde Kanun Hükümlerinden Yararlanma alt başlıklı maddesinde; 'Kanunun 9 uncu maddesinin sekizinci fıkrasında, Kanun kapsamına giren alacakların aynı maddenin altıncı fıkrasında belirtilen şekilde tamamen ödenmemiş olması hâlinde, borçluların ödedikleri tutar kadar Kanun hükümlerinden yararlanacağı düzenlenmiştir. Buna göre, Kanun kapsamında taksitlendirilen alacakların Kanunda öngörülen süre ve şekilde tamamen ödenmemesi hâlinde, bu Tebliğin (IV/B-1-ç) ve (V/E-1) bölümlerinde yer alan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla borçlular yaptıkları ödemeler nispetinde Kanun hükümlerinden yararlandırılacaktır.' hükmü ile anılan ve benzeri durumlara açıklık getirmiştir.

¹⁰ İrdelediğimiz örnekte yer alan tarihleri esas alarak zamanaşımı süresinin 31 Aralık 2019 tarihine kadar uzayacağı yönünde yorumlar da vardır. Ancak bu yorumlara katılmamaktayız. Şöyle ki; örneğimizde ilk iki taksitin süresinde tam ödenmemesi ya da süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen diğer taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumlarından birisi söz konusudur. Bu durum 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin 6'ncı bendi ikinci cümlesi kapsamında değerlendirilmelidir. 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin 6'ncı bendi birinci cümlesinde geçen 'izleyen ayın sonuna kadar' ibaresi örneğimizdeki durumla ilişkilendirilemez.

takvim yılında **iki veya daha az taksitin** tam ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda oluşan '**kısmi ihlal**' hali ile ilk iki taksitin ödenmemesi veya **ikiden fazla taksitin** tam ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda oluşan '**tam ihlal**' halinde, ihlal tarihlerinin ve Kanunun öngördüğü yaptırımın değiştiği hususuna dikkat edilmelidir.

3.2- 7159 Sayılı Kanun Hükümlerinin Vade Tarihlerine Etkisi

İhlal tarihi konusunda dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta, 7159 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'a¹¹ eklenen Geçici 2'nci madde değişikliğidir.

Söz konusu değişiklik ile 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında borçlarını yapılandıran ancak 28.12.2018 tarihi itibarı ile kanun hükümlerini ihlal eden mükelleflere, ihlale konu olan taksitlerini 28.02.2019 tarihi itibarıyla (bu tarih dahil) geç ödeme zammı ile birlikte ödemeleri halinde, Kanun hükümlerinden yeniden yararlanma hakkı tanınmıştır. Geçici madde ile gelen değişikliğin çalışma konumuz açısından önemli ayrıntısı Eylül, Kasım ve Ocak taksitlerinin son ödeme süresinin 28.02.2019 tarihi olarak tespit edilmiş olmasıdır.

Örnek: 2013 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve altı eşit taksitte ödeme seçeneğini tercih eden mükellef, **Eylül/2018 taksitini** ödemiş olmakla birlikte ikinci taksit olan **Kasım/2018 taksitini** süresinde ödemediğinden Kanun hükümlerinden yararlanma hakkını kaybetmiştir. Bu durumda

mükellefin matrah artırımı şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan süre tarh zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla işlemeyen süre 1 Eylül 2018 ile 1 Aralık 2018 tarihleri arasında geçen 91 gündür. Ancak **7159 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun** ile yapılan değişiklik ile 1 Eylül 2018-1 Mart 2019 tarihleri arasında geçen 181 gün olacak ve 2013 yılıyla ilgili yapılacak tarhiyatlarda zamanaşımı süresi 30 Haziran 2019 tarihine kadar uzamış olacaktır.

SONUÇ

Mükelleflerin 7143 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunması neticesinde, incelemelerin durması söz konusu olabilmektedir. Duran incelemelerin Kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesi nedeniyle tekrar başlaması halinde, zamanaşımı sürelerinin hesaplanması ve ihlal tarihinin belirlenmesi hususunda çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere uygulamaya yönelik farklı görüşler mevcuttur. Çalışmamızda, yeni bir 'zamanaşımı durma hali' nin hüküm altına alındığı 7143 sayılı Kanunda öngörülen kısmi ihlal ve tam ihlal halleri tanımlanarak ihlal tarihi, vade tarihi ve ihlal türlerine göre yaptırım türleri irdelenmiş, açıklığa kavuşturulan tüm bu kavramsal çerçeve göz önünde bulundurularak uygulamada karşılaşılabilecek farklı mali olaylara ilişkin zamanaşımı tarihlerinin nasıl hesaplanacağı, 7159 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerde dikkate alınarak yasal dayanaklarıyla ve örnekler vasıtasıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

'Kısmi ihlal' halinde duran zamanaşımının tekrar işlemesi söz konusu değildir. Zira ödemelerin devam ettiği sadece aksama olduğu kabul edilmiştir. Diğer bir deyişle, kısmi ihlali gerçek-

¹¹ 28.12.2018 tarih ve 30639 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

leştiren mükellefin 7143 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanma hakkı devam etmektedir ve duran incelemenin tekrar başlatılamaz.

Ancak ‘tam ihlal’ halinde, mükellef, 7143 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanma hakkını kaybeder¹² ve duran incelemeler tekrar başlanır ve duran zamanaşımı süresi işlemeye başlar. Bu noktada tekrar işlemeye başlayan zamanaşımı süresinin ne zaman sona ereceği diğer bir deyişle tekrar başlayan incelemelerin ne zamana kadar tamamlanması gerektiği zamanaşımı süresinin hesaplanması yoluyla açıklığa kavuşturulabilir. Zamanaşımı süresinin nasıl hesaplanacağı, ihlal tarihinin hangi tarih olarak kabul edileceğine bağlıdır. Kanaatimizce vade tarihi kanunda tanımlanmadığından, bu konuda bir yoruma ihtiyaç bulunmaktadır. 7143 sayılı Kanun 1 seri No.lu Tebliğdeki ifadelerden yola çıkılarak ikişer aylık dönemlerin ilk ayının son gününün vade tarihi ertesi gününün ihlal tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla duran zamanaşımı süresi, ikiden fazla taksitin ödenmemesi duru-

munda 3’üncü taksitin vade tarihinin bittiği günü takip eden günden itibaren işlemeye başlar.

KAYNAKÇA

- GÖKKAYA, M. (2018). “7143 Sayılı Kanun’a Göre Matrah/Vergi Artırımı Hükümlerinin Vergi İncelemelerine Etkisi”, Vergi Raporu, sayı: 225, Haziran 2018.
- ARSLAN, M. (2007). Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, s: 30.
- Komisyon, Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Mart 2017, Ankara, Cilt: 3, s: 84.
- 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
- 7159 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 1 seri No.lu “Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği”

¹² Bu noktada ‘8’ numaralı dipnotta belirtilen, 7143 Sayılı Kanunun 9’uncu maddesinin 6’ncı bendinin ikinci cümlesindeki “matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla” ifadesinin yarattığı tartışmalarda bu kapsamda göz önünde bulundurulmalıdır. Zira tam ihlal halinde dahi vergi incelemesine başlanılamayacağı yönünde görüşler mevcuttur.