

TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK İŞLEMLERİNDE ZAMAN AŞIMI

I-GİRİŞ

Bilindiği gibi genel olarak, zaman aşımına uğramasına az bir süre kalmış vergi incelemelerinde, zaman kazanmak ve incelenen konudaki çıkması muhtemel matrah farklarını ve vergi alacağını güvenceye almak için, beş yıllık zaman aşımı süresinin, takdir komisyonuna sevk işlemi ile durması nedeniyle, öncelikle takdir komisyonuna sevki sağlanmakta, daha sonra beş yıllık zaman aşımı süresi dolduktan sonra, vergi incelemesine başlanmakta, yapılan inceleme sonucunda, takdir komisyonuna done olacak şekilde vergi tekniği raporu düzenlenmekte ve takdir komisyonuna gönderilmektedir. Takdir komisyonlarınca da, her hangi bir inceleme ve araştırma yapılmadan, vergi inceleme raporunda önerilen hususlarda, matrah takdiri yapılmakta, yapılacak tarhiyatın dayanağı olarak, takdir komisyonu kararları, vergi dairesine gönderilmektedir.

Platformda, takdir komisyonuna sevk işlemlerinin, 213 sayılı V.U.K' nun 113 ve 114' ncü maddelerinde yapılan yasal düzenlemeler ve yargı kararları birlikte değerlendirilmiştir.

II-KONU İLE İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

V.U.K.' nun 114' ncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan " *“Şu kadarki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.”* hükmü Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih, 2006/124 Esas sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararının gerekçesi özetle aşağıdaki gibidir;
“Zaman aşımı süresinin geçmesiyle artık vergi incelemesi yapılamayacaktır. Zaman aşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zaman aşımı süresinin başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zaman aşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zaman aşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi, yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.”

Kararda iptal hükmünün, kararın resmi gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe gireceği belirtilmiş ve Maliye Bakanlığınca, söz konusu iptal kararına uygun olarak,114'ncü maddenin ikinci fıkrası 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanunun 8’inci maddesiyle aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

Şu kadarki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder. Ancak, işlemeyen süre her ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.”

6009 sayılı Kanunun 62'nci maddesinin (d) bendi ile söz konusu 114'ncü madde 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu kere yürürlük maddesi yönünden Anayasa Mahkemesine gidilmiş ve Anayasa Mahkemesinin 26/1/2012 tarihli ve E.: 2011/74, K.: 2012/15 sayılı Kararı ile; 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanunun 62 nci maddesinin (d) bendinde yer alan “... 1/7/2010 tarihinden ge-çerli olmak üzere ...” ibaresi iptal edilmiştir.

Maliye Bakanlığı Anayasa Mahkemesi'nin son iptal kararından sonra, yeni bir düzenleme yapmamıştır. Yani bir başka anlatımla, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen yasal düzenleme uygulanmaya devam edilmektedir.

Buna bağlı olarak, Yakın zamana kadar yargı kararlarında genel olarak, yukarıda açıklaması yapılan, Anayasa Mahkemesi kararları doğrultusunda, takdire sevk işlemlerinin, zaman aşımını durdurmayacağı yönünde kararlar verilmiştir. Ancak son dönemlerde, ilk verilen kararların tam aksine, bu kez, takdire sevk işlemlerinin, zaman aşımını durduracağı, bu şekilde yapılan işlemlerde, zaman aşımı olmadığı yönünde kararlar vermeye başlanmıştır.

Vergi mahkemesince, “sırf vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde yapılmasını zorunlu kılan zaman aşımı hükmünü aşmak amacıyla takdire sevk işlemi yapılmasının, işlemeye başlamış olan zaman aşımı süresini durdurmayacağı gerekçesiyle yapılan tarhiyatları kaldırma kararları başlangıçta D.V.D.D.K.nca da onanmış iken daha sonra karar düzeltme talebini görüşen aynı Kurulda; “...*tarh zaman aşımı süresinin dolmasından önce yapılan takdire sevk işlemi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi uyarınca işlemeye devam eden tarh zaman aşımı süresini durduracağından, vergi ve cezaların zaman aşımına uğradığı gerekçesiyle verilen temyize konu vergi mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.*” şeklindeki, önceki kararların tam aksine bir kararla, tarhiyatı kaldıran mahkeme kararını bozmuş olduğu görülmüştür.

D.V.D.D.K nun son kararı, Anayasa mahkemesi kararlarıyla çelişmektedir.

Oysa yasa ile konulan hukuk kurallarının uygulanmasında, yoruma ve duruma göre değil, yargılamada silahların eşitliği ilkesine göre karar verilmesi beklenir. Vatandaşlardan hukuk kurallarına uymaları beklenirken, kamunun ve de idarenin de, eylem ve işlemlerini, hukuka uygunluğu yönünden denetleyen yargının da, evrensel hukuka uygun karar vermelerinin bekleneceği tabiidir. Her hangi bir kanun değişikliği olmadığı halde, aynı olayla ilgili olarak, kısa zaman aralığında, bir birinin tamamen tersi kararlar alınmasının, Anayasa mahkemesi

kararlarının göz ardı edilmesinin, silahların eşitliği ilkesine uygun olduğu ve öngörülebilir olduğu da, iddia edilemez.

Anayasa Mahkemesi, yukarıda açıklaması yapılan, kanunların geriye yürütülemeyeceği ilkesine dayanan iptal kararını gerekçesinde; “*Düzenlemeden beklenen kamu yararının, vergi borçlarının zaman aşımına uğramasını önleyerek daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşılık mükelleflerin zaman aşımına uğramış vergi borçlarından sorumlu tutulmaları, diğer bir anlatımla, zaman aşımına uğramış borçların yeniden canlandırılması, hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaz.*” denilmektedir.

III- VERGİ USUL KANUNUNUN 114. MADDESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kanunun 113'ncü maddesi aşağıdaki gibidir;

" Zaman aşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

Zaman aşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder."

114'ncü madde ise şöyledir;

"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar. (6009 s.k.8 inci maddesi ile eklenen fıkra.1.08.2010 geçerlilik) Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak bu işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz"

Yazımızın önceki bölümlerinde, 213 sayılı V.U.K' nun 114'üncü maddesinde düzenlemesi yapılan kanun hükmünün, Maliye Bakanlığı yorum ve uygulamaları ile yargı organlarındaki farklı yorumları, Anayasa Mahkemesi'nin aynı yasal düzenleme ve uygulanmasında ortaya çıkan farklı yorumlamalar ortaya konulmuştur. Platform toplantısında, yaşanan ihtilaflar bütün sonuçları ile örnek olaylar üzerinden tartışılmıştır.

Örnek: 1 Mükellefin 2007 hesap dönemi faaliyetleri, Gelir Vergisi, Geçici Gelir Vergisi ve KDV matrah takdiri için, 15.11. 2012 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir.

Mükellefe matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk tarihi.....15.11.2012
Normal koşullarda zamanaşımının dolma tarihi31.12.2012
Olayda zamanaşımının durduğu tarih15.11.2012
Komisyon Kararının vergi dairesine tevdi tarihi30.11.2013
Komisyon kararının vergi dairesince mükellefe tebliğ tarihi30.12.2013

Zamanaşımının durduğu tarih ile, komisyon kararının
Vergi dairesine tevdi edilen tarih arasında geçen süre.....1 yıl 15 gün.
Normal koşullarda işlemeyen süre45 gün
Komisyona sevki nedeniyle işlemeyen sürenin en üst sınırı1 yıl

Platformun görüşüne göre 1 yıllık işlemeyen sürenin hesabı yapılırken 5 yıllık zamanaşımı süresine 1 yıl ekleme suretiyle olmaması gerekmektedir. 1 yıllık ek süre + 5 yıllık zamanaşımı şeklinde yorumlanması kanunun açık hükmüne aykırıdır. 1 yıllık süre duran zaman aşımının durduğu yerden itibaren, eklenen bir süre olup, örneğimizde işlemeyen 45 günlük süre + Komisyon kararının vergi dairesince mükellefe tebliği için geçen süre de dahil, 1 yıllık hesabın içinde kaldığı için, bu olayda zamanaşımı gerçekleşmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle de Komisyon kararı mükellefe zamanaşımı nedeniyle tebliğ edilemez.

Danıştay kararında, duran 45 günlük zamanaşımı süresinin, 1 yıl 45 güne uzatıldığı açıktır. Oysa uzatılan süre en fazla 1 yıl olmalıdır. Kanuna tamamen aykırı bir karardır. Duran sürenin en fazla 1 yıl olacağı ve noksan kalan tüm işlemlerin, (komisyonun karar vermesi, vergi dairesinin yasaya uygun olarak yapacağı tebligat için gerekli süreler gibi) bu süre içinde tamamlanması gerektiği açıktır. Anayasa Mahkemesi, yukarıda belirtildiği gibi, yasanın bu hükmünü iptal gerekçesinde;

“Zaman aşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zaman aşımı süresinin başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zaman aşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zaman aşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi, yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.” Denilmektedir. Yüce Mahkeme tarafından vurgulanarak yapılan gerekçelendirme, son derece de yerindedir. Aksi takdirde takdir komisyonunda geçen süre, örtülü bir şekilde esnek uygulamalara, hukuka aykırı vergilendirme yapılmasına sebebiyet vermiş olmaktadır.

ÖRNEK 2. Birinci örnekte verilen mükellefle ilgili olarak, aynı konuda tarihler aşağıdaki gibidir;

Mükellefe matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk tarihi31.12.2012
Normal koşullarda zamanaşımının dolma tarihi31.12.2012
Olayda zamanaşımının durduğu tarih,31.12.2012
Komisyon Kararının vergi dairesine tevdi tarihi :.....,31.11.2013
Komisyon kararının vergi dairesince mükellefe tebliğ tarihi :.....31.12.2013
Zamanaşımının durduğu tarih ile, komisyon kararının
vergi dairesince, mükellefe tebliğ tarihi arasında geçen süre :.....1 yıl, 1 gün.
Normal koşullarda işlemeyen süre. (1 yıllık süreye eklenmemiştir).....1 gün

Komisyonu sevkı nedenuıle işlemeıen süre :.....1 yıl

Yukarıda ifade edıldığı gıbi 1 yıllık işlemeıen sürenın hesabı yapılırken 5 yıllık zamanaşımı süresıne 1 yıl ekleme suretıyle olmaması gerekmektedir. 1 yıllık ek süre + 5 yıllık zamanaşımı şeklinde yorumlanması kanunun açık hükmüne aykırıdır. 1 yıllık süre duran zaman aşımının durduğu yerden itibaren eklenen bir süre olup örneğımızde işlemeıen 1 günlük süre + Komisyon kararının vergı dairesince mükellefe tebliğı için geçen sürede dahil, 1 yıllık hesabın içinde kaldığı için bu olayda zamanaşımı yoktur.

V. SONUÇ.

Platformda yapılan tartışma sonucunda;

•V.U.K' nun 114 'üncü maddesindeki zaman aşımı süresının hesaplanmasında, takdir komisyonuna sevk işleminin, 5 yıllık zaman aşımı süresi artı 1 yıllık ek süre olarak yorumlanamayacağı, takdir komisyonunda geçen sürenin, her şekilde 1 yılı geçemeyeceği, örneklerde görüldüğu gibi, zaman aşımının durduğu tarih ile, takdir komisyonu kararının vergı dairesince mükellefe tebliğ tarihi arasında geçen toplam süre 1 yıldan fazla olduğundan, vergı alacağıının zaman aşımına uğramış olacağına,

•Anayasa Mahkemesince, ikinci defa iptal kararı verilen yasal düzenleme nedeniyle, takdir komisyonuna sevk işlemlerinde, 5 yıllık zaman aşımı süresinin, 1 yıl uzayacağı hükmünün, 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde düzenlenmesinin, kanunların geriye yürütülemeyeceği hukuk genel prensibine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmesinin yerinde olduğu. Bu nedenle, 01.07.2010 tarihinden önceki dönemler için, takdir komisyonuna sevk işlemlerinde, 1 yıllık ek sürenin uygulanmaması gerektiği

Kanaatine varılmıştır.