

Avrupa Birliği Hibeleri Kapsamında Sağlanan Şartlı Vergi Muafiyet ve İstisnalarında Tarh Zamanaşımı

Limitation Period for Conditional Tax Exemptions Granted Under European Union Grants

Birol UBAY¹ 

¹Dr. Öğretim Üyesi, İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Malatya, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Birol UBAY

E-posta/E-mail : birol.ubay@inonu.edu.tr

ÖZ

Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) kapsamında Türkiye'ye sağlanan proje bazlı hibe destekleri, şartlı vergi muafiyet ve istisnalarının önemli bir örneğidir. Anayasamızın 90'ıncı maddesine göre usulüne göre yürürlüğe giren IPA Çerçeve Anlaşmaları kapsamında birçok vergi türünde muafiyet ve istisna uygulanmaktadır. Bu istisnaların uygulanmasında genel şart geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığı iken her bir vergi türünde ikincil şartlar bulunmaktadır. Bu nedenle, sözleşmenin feshi veya AB fonlarının kısmi geri alımı söz konusu olduğunda, faydalanılan muafiyet ve istisna ile ilgili tahsil edilemeyen verginin vergi zıya cezası ile tahakkuk ettirilip tahsil edilmesi gereklidir. Kamu hukukunda düzenlenen zamanaşımı müessesesi, özel hukukta düzenlenen zamanaşımı müessesesinin aksine hak düşürücü özelliğe sahiptir. Alacak hakkının kullanılması için yasalarda düzenlenen süreler içinde alacaklının alacağını almak için harekete geçmemesi sonucu alacağın ifasını isteme hakkının ortadan kalkması olarak tanımlanan hak düşürücü zamanaşımının AB Sözleşmeleri bakımından başlamasında bu sözleşmelere sağlanan şartlı istisnanın ortadan kalkma yani ihlal tarihinin belirlenmesi sözleşmenin zamanaşımına uğrayıp uğramadığı tespitinde önemli bir aşamadır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Zamanaşımı, Şartlı Vergi İstisnası, KDV, ÖTV

JEL Kodları: H20, H21, H26, H29

ABSTRACT

The project-based grants provided to Turkey under the European Union Instrument for Pre-Accession Assistance (IPA) constitute a significant illustration of the application of conditional tax exemptions and exceptions. In accordance with Article 90 of the Constitution, the IPA Framework Agreements have been duly entered into force, thereby enabling the application of exemptions and exceptions to a range of tax types. While the general condition for the application of these exemptions is the existence of a valid Union Agreement, there are secondary conditions for each tax type that must be met. Consequently, in the event of the termination of the agreement or partial withdrawal of EU funds, the uncollected tax related to the exemption and the exemption itself should be accrued and collected with a tax loss penalty. In contrast to the statute of limitations in public law, the statute of limitations in private law has the effect of depriving the relevant party of their rights. Consequently, the cessation of the conditional exemption related to EU Agreements, i.e., the date of breach, represents a significant milestone in determining whether the agreement is within the limitation period or not.

Keywords: Taxation, statute of limitations, conditional tax exemption, VAT, SCT

JEL Classification Codes: H20, H21, H26, H29

Başvuru / Submitted : 07.10.2024

Revizyon Talebi/
Revision Requested : 27.10.2024

Son Revizyon/
Last Revision Received : 30.10.2024

Kabul / Accepted : 31.10.2024

Online Yayın/
Published Online : 14.11.2024



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

EXTENDED ABSTRACT

The statute of limitations is governed by two distinct procedural laws in public law. In contrast to the statute of limitations in private law, the statute of limitations in public law also encompasses a prescription period. The fact that the statute of limitations, which the public authorities are obliged to consider *ex officio*, has a prescriptive feature is in the public interest.

In this manner, the state relinquishes its own rights and receivables at the conclusion of a specified limitation period in favour of the debtor taxpayer. Consequently, the statute of limitations on a receivable results in the state relinquishing a portion of its budgetary revenues, thereby leading to a loss of revenue. Therefore, while the statute of limitations is advantageous to the debtor, the public authority, which occupies the creditor position, experiences a disadvantage.

Conversely, Article 114 of the Tax Procedure Law No. 213 (TPL No. 213) establishes the statute of limitations for tax assessment in cases of conditional tax exemptions and exceptions. In such instances, the statute of limitations is set at five years from the beginning of the calendar year following the date of the violation of the condition.

One of the most illustrative examples of conditional tax exemptions and exceptions is that pertaining to the tax exemptions and exceptions provided for project-based grants under the Instrument of Pre-Accession Assistance (IPA) Framework Agreements signed between the European Union (EU) and Turkey. These exemptions and exceptions, which are subject to both general and special conditions in terms of implementation, are utilised solely by the Union Contractors during the activity period. Conversely, only the grant beneficiaries benefit in terms of their results during the monitoring period, which continues for five years after the activity. In the event of contract termination or a partial repurchase decision being made, whether during the activity period or the post-activity monitoring period, the statute of limitations for the exemptions and exceptions utilised will commence on the date of the violation.

Accordingly, a proper understanding of what the date of infringement means for the calculation of the limitation period for project-based EU grants benefiting from tax exemptions and derogations under the IPA is important to highlight the tax problems that Union contractors or beneficiaries will face in the event of an infringement.

The statute of limitations represents a practise that constrains the tax collection power of the state within the constitutional limits that favour the taxpayer. This is done with the aim of ensuring the public interest. This is because the public authority relinquishes public revenue in favour of the citizen. Furthermore, the statute of limitations for assessment, which must be taken into consideration by tax administrations in the TPL, is determined as five years from the beginning of the calendar year following the year in which the event giving rise to the tax occurred. As the statute of limitations is a forfeiture period, it must be considered *ex officio* by the administration. Consequently, any assessment, notification, accrual or collection transactions made after these periods have passed will be invalid by law.

However, the regulation set forth in Article 114 of the Tax Procedure Law concerning the statute of limitations for conditional exemptions and exceptions is designed to facilitate the collection of the tax receivable that has not been collected due to the aforementioned rights in the event that the conditions under which these exemptions and exceptions are applied cease to exist or become invalid. In other words, it is a security measure that extends the normal limitation period for levying taxes within the period that will ensure the permanence of the conditions in order to prevent the state from losing tax revenue.

The pre-accession assistance instrument agreements signed between Turkey and the EU Commission, specifically the IPA Framework Agreements, are international agreements that have been duly entered into force. These agreements stipulate the application of numerous tax exemptions and exceptions regarding expenditures, purchases, and construction works to be made within the scope of EU projects carried out with IPA funds in Turkey. The aforementioned tax exemptions and exceptions are implemented through the issuance of General Communiqués by the Revenue Administration. These General Communiqués regulate the procedures for the implementation and cancellation of these privileges in accordance with the Framework Agreement.

The distribution of financial assistance to candidate and potential candidate countries under IPA is based on the rationale that it should be project-based. In accordance with the value of the procurement, services and works to be carried out under these grants, the EU procurement rules shall apply. In other words, organisations in Turkey that benefit from project-based financial assistance and are designated as grant beneficiaries are precluded from undertaking procurement, service and construction works within the scope of these projects themselves. In this instance, a contractor from the European Union is selected through a competitive bidding process, operating as a third-party entity distinct from the grant beneficiary. Conversely, there are certain types of projects in which the roles of the Grant Beneficiary and the Union Contractor can be combined.

The rationale for this is that the Union Contractor implementing a project funded with EU financial assistance in an IPA beneficiary country, including Turkey, is prevented from paying taxes with respect to the EU funds used. This is in accordance with the articles of the Framework Agreements signed by the IPA beneficiary countries regulating tax

exemption, which state that “Taxes, customs and import duties and charges and/or taxes with equivalent effect shall not be financed from financial assistance.”

The tax exemptions and exceptions established under the IPA Framework Agreements are conditional exemptions, subject to several conditions, one of which is fundamental. The fundamental prerequisite is the existence of a valid Union Agreement. The remaining conditions pertain to the application of each tax exemption and are necessary for its continued validity. In the event of a breach of any of these conditions, the exemption in question is cancelled only for that specific tax type. Consequently, in the event of the termination of the agreement, all tax exemptions and exceptions utilised within the scope of that agreement will be revoked, and the statute of limitations will commence for the total tax loss and penalties. Conversely, in the case of a breach of the terms of the agreement regarding a specific expenditure, the statute of limitations will only commence for the assessment to be made in terms of the amount of tax exemption and exemption utilised for that expenditure.

The most significant issue is that taxpayers, who already possess limited knowledge of tax legislation, are unaware that the tax exemptions and exceptions they benefit from as a result of project-based EU grants are of a conditional nature.

To determine the most appropriate statute of limitations to be applied to the exemptions and exceptions provided under the IPA, it is necessary to consider three different situations. The first scenario pertains to the termination of the Union Contract within the designated activity period. The second scenario encompasses the ineligible expenditure and the subsequent termination of the Union Contract in the post-implementation phase, starting at the conclusion of the activity period. The third scenario involves the transfer of depreciable economic assets (ATİK) purchased without VAT and SCT under the Union Contract to the Grant Beneficiary or the ultimate Grant Beneficiary.

In light of the fact that the five-year statute of limitations for tax assessment, as set forth in Article 114 of TPL, commences on the date when the conditions for exemption and exemption for EU projects cease to exist, it is evident that the Union Contractor, the executor of these projects, and the in the event of the termination of the contract for any reason or partial repurchase during the five-year monitoring period, which commences at the conclusion of the contract period, the Grant Beneficiary, whether a natural or legal person, may be subject to significant tax penalty assessments.

It is therefore crucial to guarantee that the Union Contractor and the Grant Beneficiary possess a comprehensive understanding of the potential implications of the tax exemptions and exceptions outlined in the IPA Framework Agreements, particularly in the context of EU grant support.

Therefore, this study will examine the general nature of the statute of limitations and the application of the statute of limitations for assessment and conditional exemptions and exceptions. In addition, it will investigate the circumstances in which the statute of limitations starts to run in cases of termination of Union Contracts benefiting from conditional tax exemptions and exceptions under the IPA, partial buy-back and transfer of depreciable economic assets to the grant beneficiary/final grant beneficiary.

This study aims to address a gap in the existing literature on this topic by providing valuable insights into the statutes of limitations and taxation principles relevant to Contracting Authorities, Union Contractors, and Grant Beneficiaries operating in this field.

The study is primarily based on an analysis of tax laws and the provisions of the IPA Framework Agreement and its General Communiqué, which regulate tax exemptions. Additionally, the study draws upon insights from other academic studies to expand the scope of its analysis.

1. Giriş

Zamanaşımı müessesesi, iki farklı usul hukukunda düzenlenmiştir. Özel hukuktaki zamanaşımı düzenlemelerinden farklı olarak, kamu hukukunda zamanaşımı müessesesi hak düşürücü süre özelliğini de içinde barındırmaktadır. Kamu idaresi tarafından zamanaşımı süreleri re’sen dikkate alınmak zorundadır. Bunun temel nedeni kamu hukuku bakımından zamanaşımı sürelerinin hak düşürücü bir özelliğe sahip olması ve kamu yararının gözetilmesidir. Alacak hakkının kanunda yazılı süreler içinde alınmasına yönelik olarak alacaklı tarafından gerekli eylemlerin yerine getirilmemesiyle alacağın ifasını isteme hakkının düşmesi olarak tanımlanabilen hak düşürücü zamanaşımı yoluyla devlet, borçlu mükellefin lehine kendi hak ve alacağından belli bir zamanaşımı süresi sonunda vazgeçmektedir.

Bu durumda, bir alacağın zamanaşımına uğraması, devletin bütçe gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesine dolayısıyla gelir kaybına yol açmaktadır. Başka bir ifadeyle zamanaşımı borçlunun lehine sonuçlar doğururken, alacaklı konumda olan kamu hazinesi zarara uğramaktadır.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (213 sayılı VUK) 114’üncü maddesinde şartlı vergi muafiyet ve

istisnaları bakımından tarh zamaşımı süreleri düzenlenmiş ve bu vergi ayrıcalıkları bakımından zamaşımının süresi şartın ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olarak düzenlenmiştir.

Şartlı vergi muafiyet ve istisnalarına en iyi örneklerden biri Avrupa Birliği (AB) ve Türkiye arasında imzalanan Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument of Pre-Accession (IPA)) Çerçeve Anlaşmaları kapsamında Proje Bazlı hibelere sağlanan vergi muafiyet ve istisnalarıdır. Uygulama bakımından hem genel hem de özel şartlara bağlı bu muafiyet ve istisnalarından, faaliyet süresi içinde sadece Birlik Yüklenicileri faydalanırken, faaliyet sonrası beş yıl süreyle devam eden izleme dönemi içinde ise sadece sonuçları bakımından hibe yararlanıcıları faydalanmaktadır. Ancak hem faaliyet dönemi içinde hem de faaliyet sonrası izleme döneminde sözleşmenin feshi ya da kısmi geri alım kararı verilmesi durumunda faydalanan muafiyet ve istisnalar bakımından ihlal tarihi itibarıyla tarh zamaşımı süreleri başlamış olacaktır.

Buna göre, IPA kapsamındaki vergi muafiyet ve istisnalarından faydalanan proje bazlı AB hibeleri bakımından tarh zamaşımı süresinin hesaplanmasında ihlal tarihinin neyi ifade ettiğinin doğru bir şekilde anlaşılması, ihlal durumunda Birlik Yüklenicileri veya Hibe Yararlanıcılarının karşılaştıkları vergisel sorunları ortaya koymak bakımından önem arz etmektedir.

Çalışma bu alanda faaliyet gösteren Birlik Yüklenicileri ve Hibe Yararlanıcıları yanında Sözleşme Makamları bakımından da hem zamaşımını ve hem de vergilendirme prensiplerini faydalı bilgiler içerecek şekilde kurgulayarak bu alandaki literatür boşluğunu doldurmayı amaçlamaktadır.

Çalışma temel olarak vergi kanunları ve IPA Çerçeve Anlaşması ve bu anlaşmanın vergi istisnalarını düzenleyen Genel Tebliğ hükümlerini esas almaktadır. Diğer akademik çalışmalardan da çalışmanın kapsamı bakımından faydalanılmıştır.

Bu nedenle çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde zamaşımının genel mahiyeti ve tarh zamaşımı ile şartlı muafiyet ve istisnalara yönelik zamaşımı sürelerinin uygulanması hakkında genel bilgiler verilecektir. Çalışmanın üçüncü bölümü ve alt başlıklarında ise IPA kapsamında şartlı vergi muafiyet ve istisnalarından faydalanan Birlik Sözleşmelerinin feshi, kısmi geri alım ve amortisman tabii iktisadi kıymetlerin (ATİK) hibe yararlanıcısı/nihai hibe yararlanıcısına devri durumlarında tarh zamaşımının hangi tarihte başlayacağı konusu incelenecektir.

2. Zamaşımının Mahiyeti

Zamaşımı hem özel hukuk hem de kamu hukukunda bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi ile ilgili olarak düzenlenen yasal sürelerin geçirilmesi sonucunda ortaya çıkan hukuki durumu düzenleyen yasal bir düzenlemedir (Özbalcı, 2005, s.355). Kelime anlamı olarak bakıldığında zamaşımı; bir olayın ya da bir durumun gerçekleşmesi, bir işin yapılması, bir borcun ödenmesi veya alacağın tahsili ve benzeri konular bakımından düzenlenen gerekli yasal sürenin üzerinden belirli bir sürenin geçmesiyle söz konusu durumun kanunen geçersiz duruma gelmesini ifade etmektedir (Özbalcı, 2005, s.355).

Ancak zamaşımı, genel hukuk bakımından talep ve dava hakkını düşürmekle beraber hakkı ortadan kaldırmaz. Zamaşımı müessesesinden faydalanacak kişinin bu durumu bir defa olarak ileri sürmesi gerekmektedir (Özbalcı, 2005, s.355). Bununla birlikte vergi kanunları bakımından zamaşımı süreleri aynı zamanda bir sukutu hak¹ süresi niteliği de taşımaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun zamaşımını düzenleyen 113'üncü maddesinde; "*Zamaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.*" (213 Sayılı VUK, m.113) denilmektedir. Buna göre vergi hukuku alanında, zamaşımı süreleri re'sen dikkate alınmakta ve mükellefin bu hususta bir müracaat yapıp yapmadığına bakılmaksızın vergilendirme yetkisi bakımından süre ile ilgili olarak bir kısıtlama getirmektedir (Tozoğlu, 2013).

Türk vergi hukukunda zamaşımı müessesesi, iki farklı usul kanununda vergilendirmenin iki farklı yönü bakımından düzenlenmiştir. Bu usul kanunlarından ilki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur (VUK) ikincisi ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundur (6183 sayılı Kanun).

Vergiye doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra verginin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin belli süreler içinde gerçekleşmemesi durumunda (Akdoğan, 2008, s.91) vergilendirme yetkisinin düşmesini öngören zamaşımı müessesesi yani "Tarh Zamaşımı" VUK'ta düzenlenmiştir. Aynı şekilde tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarından geçerek kesinleşen vergi borcunun tahsil edilmesi ile ilgili zamaşımı sürelerini düzenleyen "Tahsil Zamaşımı" ise diğer bir usul kanunu olan 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir.

Tarh ve tahsil zamaşımı ile ilgili süreler hem VUK hem de 6183 sayılı Kanun'da ayrı ayrı düzenlenmekle beraber

¹ Sukutu hak bir hakkın ortadan kalmasını, düşmesini ifade etmektedir.

vergi uygulamaları bakımından genel zamanaşımı müddeti beş yıldır. Ancak her iki zamanaşımı türü bakımından sürelerin başlama tarihleri farklılık arz etmektedir.

213 sayılı VUK'un 114'üncü maddesinin ilk fıkrası tarh zamanaşımının süresini düzenler. Madde hükmünde; "*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. . .*" denilmektedir. Aynı şekilde 6183 sayılı kanunun 102'nci maddesi tahsil zamanaşımını düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmez ise zamanaşımına uğrayacaktır.

Her iki durumda da zamanaşımı süreleri, mükellefin kendi rızasına binaen yapmış olduğu ödemeler neticesinde vergi borcunun sona ermesinden farklı olarak, devletin kanunda belirlenmiş yasal sürelerin dışına çıkarak, vergi tarh ve tahsil etme yetkisini sınırlayıcı özelliğe sahiptir (Organ ve Bozdoğan, 2012, s. 173-184). Zamanaşımı sürelerinin aşılması ile vergi alacağının tarh ve tahsilinden vazgeçilmesi, devletin anayasal sınırlar içinde kullandığı vergilendirme yetkisinin zaman bakımından sınırlarını oluşturmaktadır.

2.1. Tarh Zamanaşımı

Vergiyi alacağının ortaya çıkması için vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tekemmül etmesi gereklidir (213 VUK, m19). Bu şekilde açığa çıkan vergi alacağı mükellef için de vergi borcunu ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında tarh zamanaşımı; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun olgunlaşması safhasından sonra vergi idareleri tarafından beş yıl süreyle mükellefe tarh, tebliğ ve tahakkuk işleminin yapılamaması nedeniyle, vergi idaresinin elde edilen geliri vergilendirme hakkının düşmesidir.

213 sayılı VUK'nun 114'üncü maddesine göre beş yıl olan tarh zamanaşımı sonunda tarh edilemeyen ve mükellefe tebliğ edilemeyen vergiler zamanaşımına uğramış sayılırlar. Bu madde hükmüne göre; tarh zamanaşımının süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlayarak beşinci yılın sonunda sona erer. Ancak zamanaşımını başlangıcı hesap döneminin türüne göre değişebilmektedir. Yani hesap dönemi özel hesap dönemi olanlarda tarh zamanaşımının başlangıcı, hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıldır.

Örneğin; yıllık gelir vergisi beyanname, gelirin açığa çıktığı yılı takip eden yılın Mart ayı içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilerek, tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi ile tebliğ edilmiş sayılır. Ancak gelir vergisini beyannameyi bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan etmeyen mükellef bakımından tarh zamanaşımı süresi, beyanname verme zamanı olan gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Mart ayını takip eden takvim yılı başından değil, gelirin elde edildiği yılı takip eden takvim yılının ilk gününden itibaren işlemeye başlayacaktır. Yani 2017 yılında elde edilen şahsi gelirler bakımından beyanname verme süresi 1-25 Mart 2018 tarihi olmak ile gelirin hiç beyan edilmemesi durumunda, bu gelir bakımından tarh zaman aşımı 01.01.2018 tarihi itibarıyla başlamış olacaktır. Beşinci yılın sonunda 31.12.2023 tarihi itibarıyla vergi alacağı zamanaşımına uğramış olacaktır.

Tarh zamanaşımının dolması ile vergi idaresinin alacağın ilgili olduğu vergi kanununda yer alan yasal süreler içinde tahakkuk ettirilmeyen vergi borcunun mükellef lehine kaldırılması gereklidir. Öyle ki tarh zamanaşımı süresi tamamlandıktan sonra vergi idaresince verginin tarh ve tahakkukuna yönelik yapılacak işlemler geçersiz olacaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2006, s.132).

Söz konusu zamanaşımı müessesesi bazı kaynaklarda "tahakkuk zamanaşımı" olarak adlandırılmakla beraber 213 Sayılı VUK 113'üncü maddesinde "tarh zamanaşımı" olarak düzenlenmesi, vergilendirme sürecinin başlangıcının esas alınmasından kaynaklanmaktadır. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olaya yönelik vergilendirme sürecinin işletilmemesi neticesinde zamanaşımı süresinin dolması vergi alacağını tespit eden tarh ve tebliğ işlemleri vergi idaresi tarafından artık gerçekleştirilemeyecektir. Her ne kadar birbiriyle eş anlamlı olarak kullanılsa da tahakkuk zamanaşımı, vergilendirme sürecinin ilk iki aşamasının gerçekleşmemesi nedeniyle zamanaşımına uğrayan vergi alacağının tahakkuk ettirilememesi ve son aşama olan tahsil aşamasına geçilememesini ifade etmektedir (Akdoğan, 2008, s.91).

213 sayılı VUK 1'inci maddesi hükmüne göre; bu kanunun hükümleri, aynı kanunun ikinci maddesinde yazılı olanlar dışında kalan, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Ayrıca 213 sayılı VUK hükümleri bahsi geçen vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar yanında, kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır (213 VUK, m.1). Başka bir deyişle, 213 sayılı VUK'un 2'nci maddesine göre gümrük idaresince alınan vergi ve resimler dışında kalan vergiler, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girer ve aynı Kanun'un 114'üncü maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresine tabidirler.

2.2. Vergi Cezalarında Zamanaşımı

Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar (213 VUK, m.331) . Burada zamanaşımı süresi, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları bakımından farklılaşmaktadır.

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (213 VUK, m.341) . Bu nedenle, mükellefin elde etmiş olduğu gelirler ile alakalı vermesi gereken beyannameleri vermemesi veya eksik ya da yanlış beyanda bulunması gibi nedenlerle kesilen vergi ziyayı cezası, verginin aslına bağlı bir cezadır ve vergi aslının zamanlaşımına uğramış olması durumunda vergi ziyayı cezası da kesilmesi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, vergi ziyayı cezalarında zamanlaşımı süresi, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beşinci yılın sonunda dolacaktır (Özbalcı, 2005, s.991) .

Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir (213 VUK, m.351) . Vergi Usul Kanunu'nda, usulsüzlüklere uygulanacak cezalar, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılmıştır. Aynı şekilde bu iki usulsüzlük türü bakımından geçerli olan ceza kesme zamanlaşımı süreleri de farklılaşmaktadır.

213 sayılı VUK'un 353'üncü ve mükerrer 355'inci maddeleri uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl sonunda ceza kesme zamanlaşımı süresi dolacaktır (213 VUK, m.374/1). Bununla birlikte genel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın başından başlayarak iki yıl içinde kesilmeyen ceza, zamanlaşımına uğrayacaktır. Ancak 213 sayılı VUK'un 336'ncı madde hükmüne göre vergi ziyayı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyayı cezası için belli edilen zamanlaşımı süresine tabi olacaktır. Yani eğer bir fiil hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiriyorsa, bu cezaların kesilmesi bakımından zamanlaşımı süresi vergi ziyayı cezasının tabi olduğu zamanlaşımı süresi olacaktır.

Bahsi geçen cezalar bakımından ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliği zamanlaşımını keser. Burada zamanlaşımının kesilmesinden kasıt, zamanlaşımı süresinin sıfırlanması ya da durması değildir. Zamanlaşımın kesilmesi borçlunun veya alacaklının veya idarenin belli eylemleri neticesinde, işlemiş bulunan zamanlaşımı süresinin yanması ve kesilmeye neden olan olaydan itibaren yeni bir zamanlaşımı süresinin işlemeye başlamasıdır ancak burada ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliği ile tahsil aşamasına geçilmiştir.

2.3. Şarta Bağlı İstisna veya Muafiyetlerde Zamanlaşımı

VUK 114'üncü maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanlaşımına uğrayacağı; şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanlaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca, bir mükellefin faydalandığı istisna nedeniyle tahsil edilmeyen verginin söz konusu olması halinde zamanlaşımı süresi, istisna şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacak olup beşinci yılın sonu itibariyle bitecektir.

VUK 114'üncü maddesinin ilk halinde düzenlenmemiş olan şartlı istisna uygulaması özellikle yatırım indirimi ve döviz kazandırıcı işlemler için uygulanan damga ve harç istisnası gibi şarta bağlı istisnalarda, istisnadan faydalanmak için gerekli şartların yerine getirilmemesi sonucu tahsil edilemeyen vergi, resim ve harçlar bakımından geçerli olacak tarh zamanlaşımı süresini netleştirmek ve oluşabilecek tereddütleri ortadan kaldırmak için 5228 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile 2004 yılında Kanun metnine eklenmiştir.

Bu düzenlemeyle vergi, resim ve harçlarla ilgili, şartlı istisnadan faydalanan mükelleflerin iyi niyetli veya kötü niyetli davranışlarından bağımsız olarak, şartların ihlali veya ortadan kalması halinde devletin vergi alacağı güvence altına alınmaktadır. Zamanlaşımı müessesesi, kamu yararını sağlamak düşüncesiyle, devletin anayasal sınırlar içinde elinde bulundurduğu vergi toplama yetkisini mükellefin lehine sınırlayan bir uygulamadır. Zira kamu otoritesi, kamu gelirinden vatandaş lehine vazgeçmektedir. Ancak, şartlı istisnalar bakımından zamanlaşımı süresi istisnaya konu şartın ortadan kalktığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlatılarak aslında 5 yıllık tarh zamanlaşımı süresi üstü kapalı bir şekilde ileriye doğru uzatılmaktadır.

Buna örnek olarak 1 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması başlığı altındaki düzenleme gösterilebilir. Madde hükmüne göre (1 Seri No'lu KV Genel Tebliği); *“Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır”*. Ancak 3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1'inci Maddesiyle bu maddenin şartlı istisnanın kurallarını düzenleyen 2'inci fıkrası tarh zamanlaşımı süresini içerecek şekilde değiştirilmiştir. Değiştirilen madde hükmüne göre (3 Seri No'lu KV Genel Tebliği); *“Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin*

başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi zıya cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.”

VUK 114'üncü maddesinde yer alan şartlı istisnalara yönelik zamanaşımı süresi düzenlemesi, çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde yer verilecek AB hibelerine uygulanan şartlı vergi istisna ve muafiyetleri ile ilgili zamanaşımı problemlerinin çözümünde temel dayanağı teşkil etmekte olup, bu açıdan bu maddenin kapsamının ve amacının anlaşılması uygulamada karşılaşılan bu sorunların çözümünde önem arz etmektedir.

3. Türkiye-AB Ortaklık İlişkisi ve Türkiye'ye Sağlanan AB Mali Yardımları

AB-Türkiye ortaklık ilişkisi yaklaşık 60 yıl öncesine kadar uzanmaktadır. Türkiye'nin 1959 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AET) yapmış olduğu üyelik başvurusunun ardından 1964 tarihinde imzalanan Ankara Anlaşması ile ivme kazanan bu inişli çıkışlı süreci; 1973 yılında imzalanan Katma Protokolle birlikte Gümrük Birliği'ne doğru giden geçiş dönemi süreci takip etmiştir. 23 yıl süren geçiş dönemi ise 1996 yılında Türkiye ve AB arasında Gümrük Birliği'nin uygulamaya girmesiyle artık tam adaylık sürecine doğru evrilmiştir (Dışişleri Bakanlığı, 2024).

Takep eden dönemde Türkiye 1987 yılında tam üyelik başvurusunda bulunmuş ve nihayetinde 2004 yılında Avrupa Komisyonu Türkiye'nin katılım müzakerelerine başlama kriterlerini sağladığını açıklamış ve 2005 yılında da 35 fasıl üzerinden yürütülen tarama süreci başlatılmıştır.

Türkiye 2005 yılına kadar AB'nin aday ülkelere vermiş olduğu çeşitli mali yardımlardan faydalanmış olup, 2006 yılında AB tüm aday ülkelere vermiş olduğu çeşitli adlar altındaki mali yardımları² Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument of Pre-Accession (IPA) başlığı altında toplanmıştır.

Aday ve potansiyel aday ülkeleri muhtemel üyeliğe hazırlama amacıyla katılım sürecini destekleyen IPA fonları AB'nin genişleme politikasının sürekliliğini sağlamada önemli bir unsurdur. AB bütçe sürecine uygun olarak yedi yıllık bir bütçeleme dönemine sahip IPA her bütçeleme döneminde güncellenerek yeniden yürürlüğe konulmaktadır (Ubay ve Elçi, 2022, s.29).

Adaylık statüsünü kazandığı 2005 yılından itibaren Türkiye, Avrupa Komisyonu ile IPA kapsamında dört Çerçeve Anlaşma imzalamıştır. Bunlar;

- 5303 Sayılı Çerçeve Anlaşma (2002-2006),
- 5824 Sayılı IPA Çerçeve Anlaşması (2007-2013),
- 6647 Sayılı IPA II Çerçeve Anlaşması (2014-2020) ve
- 7424 Sayılı IPA III Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması'dır (2021-2027).

IPA Fonları Türkiye'nin de dahil olduğu aday ve potansiyel aday ülkelerin; Birlik değerleri ve Birlik üyeliğine yönelik olarak Birlik kurallarına Birlik standartlarına, politikalarına ve uygulamalarına aşamalı olarak uyum sağlamaları ve bunları uygulamak için yapmaları gereken siyasi, kurumsal, yasal, idari, sosyal ve ekonomik reformların gerçekleştirilmesine destek sağlar. Ancak, bu mali destek doğrudan aday ülke bütçesine transfer yoluyla değil Çerçeve Anlaşmalar kapsamında yer alan hibe, yapım, tedarik ve hizmet sözleşmeleri aracılığı ile sağlanmaktadır (Ubay ve Tiyar, 2019, s. 448-475).

Buna göre; Türkiye 2007-2013 IPA döneminde proje bazlı olarak toplam 3.960.513,063 avro, 2014-2020 IPA II döneminde 3,186.500,000 avro AB fonundan faydalanırken, 2021-2027 IPA III döneminde toplam 14.2 milyar avro luk IPA fonunun ne kadarının Türkiye tarafından kullanılacağı bütçeleme dönemi sonunda kesinleşecektir. Ancak IPA III döneminde önceki IPA dönemlerinden farklı bir uygulama olarak ülke bazlı fon tahsisatı kaldırıldığından Türkiye'nin kabul edilen proje sayısının artması halinde fon havuzundan aldığı pay aynı oranda artacaktır (Ubay ve Elçi 2022, s.30). Bu fon tutarları Türkiye'nin sadece, IPA kapsamında imzaladığı Çerçeve Anlaşmalar dolayısıyla elde ettiği proje bazlı fonlar olup, AB Komisyonu tarafından Birlik bütçesi kapsamında farklı fonlar altında proje bazlı olarak

² PHARE: AB üyeliği için başvuran Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri için katılım öncesi stratejinin finansal aracı; ISPA (Katılım Öncesi Yapısal Politikalar Aracı): Özellikle aday ülkelerdeki büyük ölçekli çevre ve ulaşım altyapısı projelerini kapsayan ekonomik ve sosyal uyum alanlarında mali destek; SAPARD (Tarım ve Kırsal Kalkınma için Özel Katılım Programı): Katılım öncesi süreçte Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde tarımsal ve kırsal kalkınmayı desteklemek için oluşturulmuş bir çerçevedir; CARDS (Yeniden Yapılanma, Kalkınma ve İstikrar için Topluluk Yardımı): Batı Balkan ülkelerine uygulanan bir finansal araçtır. Türkiye Katılım Öncesi Yardımı (TPA) ve MEDA programları ise ülkemizin faydalandığı katılım öncesi yardım araçlarıdır.

dağıtılan ve Türkiye'nin de katılım anlaşmaları yoluyla dahil olduğu Birlik Programları kapsamında elde edilen hibeleri kapsamamaktadır (EU Commission, 2024).

3.1. AB Mali Yardımları Kapsamında Sağlanan Vergi İstisna ve Muafiyetlerinin İçeriği

IPA kapsamında aday ve potansiyel aday ülkelere verilen mali yardımların dağıtımının proje bazlı olmasının aslında temel bir mantığı bulunmaktadır. Bu hibeler kapsamında proje bazlı gerçekleştirilecek tedarik, hizmet ve yapım işleri projenin toplam hibe tutarına göre AB'nin ihale kurallarına tabidir (EU Commission, 2019). Diğer bir ifadeyle, Türkiye'de proje bazlı dağıtılan mali yardımlardan faydalanan Hibe Yararlanıcısı kurumlar bu projeler kapsamındaki alım, hizmet ve yapım işlerini kendileri yürütemezler yani ihale yoluyla Hibe Yararlanıcısından ayrı bir Birlik Yüklenici belirlenir. Diğer yandan, Hibe Yararlanıcısı ile Birlik Yüklenicisinin aynı kişi olabildiği bazı proje türleri de bulunmaktadır.

Burada genel mantık; Türkiye de dahil olmak üzere IPA faydalanıcısı bir ülkede AB mali yardımları ile fonlanan bir projeyi uygulayan Birlik Yüklenicisinin kullandığı AB fonları bakımından yerel vergiler ödemesinin engellenmesidir. Yani, IPA faydalanıcısı ülkelerin imzaladığı Çerçeve Anlaşmaların vergi istisnasını düzenleyen maddelerine göre; *“Vergiler gümrük ve ithalat vergi ve yükleri ve/veya eş etkiye sahip vergiler mali yardımlardan finanse edilmeyecektir”* (IPA III Genel Tebliği, m. 4).

Bu vergi istisnası düzenlemesi Türkiye'nin bugüne kadar imzaladığı bahsi geçen tüm Çerçeve Anlaşmalarda yer almakta olup, vergi istisnası uygulama Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) çıkarılan Genel Tebliğler vasıtasıyla yürütülmektedir. GİB bu düzenleme yetkisini Çerçeve Anlaşmada yer alan vergi istisnalarını düzenleyen maddeden almaktadır (IPAIİİ Çerçeve Anlaşması, m.28) .

Çerçeve Anlaşmalar kapsamında AB mali yardımlarına yönelik sağlanan vergi muafiyet ve istisnaları bazı yönleri ile yerel vergi kanunları ile uyumsuzluklar içerebilmektedir. Ancak, 1982 Anayasasının 90'ıncı maddesine göre usulüne göre yürürlüğe girmiş bir uluslararası antlaşmanın Anayasaya aykırılığı iddia edilemez bu nedenle usulüne uygun şekilde yürürlüğe giren Çerçeve Anlaşmalar bakımından da hem anayasa hem de vergi kanunlarına aykırılık iddiası ileri sürülemez (1982 Anayasası, m.90) .

Her dört Çerçeve Anlaşmada düzenlenen vergi muafiyet ve istisnaları şu şekildedir (Ubay ve Elçi 2022, s.147):

- İthalat vergileri,
- Katma Değer Vergisi (KDV),
- Özel Tüketim Vergisi (ÖTV),
- Gelir ve Kurumlar Vergisi (GV ve KV),
- Veraset ve İntikal Vergisi (VİV),
- Damga Vergisi (DV) ve Harç,
- Özel İletişim Vergisi (ÖİV),
- Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV),

GİB tarafından bahsi geçen vergi muafiyet ve istisnalarının uygulanma esaslarını düzenlemek üzere çıkarılan Genel Tebliğlere bakıldığında; Çerçeve Anlaşmalardan kaynaklanan bu istisnaların birer şartlı istisna olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, öncelikle bu vergi ve istisnalarından faydalanmanın ilk ve en önemli kuralı ortada geçerli bir Birlik Sözleşmesinin bulunması, ikincisi ise istisnaya konu tüm alımların Birlik Sözleşmesi kapsamında olmasıdır. Bu iki ön koşul Genel Tebliğ'de her bir vergi muafiyet ve istisnasının uygulanması için ayrı ayrı düzenlenen diğer şartlarla birlikte ele alınmalıdır (IPA III Genel Tebliği, m.4-6) .

Bunu örneklemek gerekirse; Genel Tebliğlere göre KDV istisnasından iki şekilde faydalanabilir. Bunlardan ilki ön muafiyet yöntemidir. Bu yöntemde göre; Birlik Yüklenicisi bu istisnadan yararlanmak için geçerli bir Birlik Sözleşmesinin yanında geçerli bir KDV İstisna Sertifikasına da sahip olmalıdır. Burada, KDV istisna sertifikasının geçerlilik koşulu Çerçeve Anlaşma kapsamında bir Birlik Sözleşmesinin varlığıdır. İkincisi ise sonradan muafiyet yani iade yöntemidir. Bu yöntemde ise geçerli kural KDV İstisna Sertifikası almamış ancak geçerli bir Birlik Sözleşmesi kapsamında KDV'li alım yapan Birlik Yüklenicisinin Sözleşme kapsamında ödediği KDV'nin iadesini almasıdır. Burada da genel istisna şartı geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığı ve alımların bu Birlik Sözleşmesi kapsamında yapılması olup iade yönteminden faydalanmak için gerekli diğer şartlar ise Genel Tebliğ'in ilgili maddesinde tek tek sayılmaktadır.

Bu örnekler yukarıda sayılan tüm vergi muafiyet ve istisna türleri için çoğaltılabilir ancak hepsinde bundan faydalanmak için genel şart geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığıdır.

3.2. AB Mali Yardımlarına Sağlanan Vergi Muafiyet ve İstisnalarının Tarh Zamanaşımı Karşısındaki Durumu

Birlik Yüklenicilerinin Çerçeve Anlaşmalar kapsamında faydalandıkları vergi muafiyet ve istisnalarının şarta bağlı istisna olması nedeniyle VUK 114'üncü maddesi hükmüne göre; bu uygulamalar nedeniyle kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zaman aşımı süresi istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır (213 VUK, m.114).

Ancak bu muafiyet ve istisnalara uygulanacak tarh zaman aşımı sürelerini üç farklı duruma göre değerlendirmek gerekmektedir. Bunlardan ilki Birlik Sözleşmesinin faaliyet süresi içinde feshi durumu, ikincisi Birlik Sözleşmesinin faaliyet süresi bitiminde başlayan uygulama sonrası dönemde uygun olmayan harcama ve feshi durumu ve üçüncüsü Birlik Sözleşmesi kapsamında KDV'siz ve ÖTV'siz alınan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin (ATİK) Hibe Yararlanıcısına veya nihai Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devri durumudur (IPA III Genel Tebliği m.4-6).

3.2.1. Birlik Sözleşmesinin Faaliyet Süresi İçinde Feshi Durumunda Tarh Zaman aşımı

Çerçeve Anlaşma ya da Çerçeve Anlaşmada düzenlenen vergi istisnalarından faydalanan diğer Birlik Programları kapsamında fonlanan Birlik Sözleşmesinin başlangıç ve bitiş tarihleri arasında sözleşme kapsamında yapılan tüm alımlar şartlı vergi muafiyet ve istisnasından faydalanır. Burada Birlik Yüklenicisi seçimlik bir hakka sahiptir. Diğer bir ifadeyle, ister Genel Tebliğlerde belirtilen usul ve belgelerle KDV İstisna Sertifikası alarak ön muafiyetten faydalanır, isterse de Birlik Sözleşmesi kapsamındaki alımlarını KDV'li ve yerine göre ÖTV'li yaparak sonradan yine Genel Tebliğlerde belirlenen usul ve belgelerle bunların iadesini alma yoluna gidebilir (IPA III Genel Tebliği, m.4-6).

Burada, Birlik Yüklenicilerinin almış oldukları KDV İstisna Sertifikası kapsamında KDV'siz ve ÖTV'siz yapacakları alımlar sözleşmenin bütçesi ve süresi ile sınırlıdır. Yani Birlik Yüklenicisinin ön muafiyetten faydalanabilmesinin şartı geçerli bir KDV İstisna Sertifikasına sahip olmasıdır. Birlik Yüklenicisi olmak daha doğrusu bir Birlik Sözleşmesini yürütmek için vergi mükellefi olma zorunluluğu bulunmadığından ön muafiyetten faydalanan bu Birlik Yüklenicilerine sözleşme kapsamında mal satan, hizmet sunan ve iş yapan tedarikçiler bu satışları nedeniyle yükledikleri KDV'yi 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1a maddesi kapsamında indirme ve iade alma hakkına sahip olacaktır (IPA III Genel Tebliği m.4). Bu durumda tedarikçiler bu satışları ya da hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturalarındaki tutarları 1 nolu KDV Beyannamelerinde ihracat istisnası sütununda beyan edip indirim veya iade yoluna gidebilir. Tedarikçiler açısından bu kapsamdaki tarh zaman aşımı süresi söz konusu satışların yapıldığı veya faturaların düzenlendiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıldır (213 VUK, m.114).

KDV İstisna Sertifikasına sahip olmayan ya da sertifikasını kullanmadan KDV'li alım yapan Birlik Yüklenicilerinin de bu alımları ile ilgili gerekli KDV beyannamesini faturaların düzenlenme tarihine göre beyan edip ve sonrasında gerekli belgelerle birlikte KDV iadesi talebinde bulunması gereklidir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Birlik Sözleşmesinin süresi devam ederken feshi durumunda ise Çerçeve Anlaşmadan kaynaklanan istisnai şart ortadan kalmış olacaktır. Böyle bir durumda Birlik Yüklenicisinin almış olduğu KDV İstisna Sertifikası da geçerlilik hükmünü yitirecektir ve vergi istisnasından faydalanılarak yapılan tüm işlemler vergi idaresi bakımından geçersiz hale gelecektir. Diğer bir ifadeyle, Birlik Yüklenicisinin söz konusu sözleşme nedeniyle Çerçeve Anlaşmada yer alan vergi istisnalarından yararlanması artık mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca Genel Tebliğin ilgili hükmüne istinaden Birlik Yüklenicisi adına düzenlenen KDV İstisna Sertifikasına istinaden tahsil edilmeyen KDV'nin ve varsa diğer vergilerin, bağlı bulunan vergi dairesince vergi ziyai cezası kesilerek, söz konusu vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanmak suretiyle tahsil edilmesi gerekmektedir (IPA III Genel Tebliği, m.6). Burada, Birlik Sözleşmesinin süresi içinde feshi durumunda; tarh zaman aşımı süresi fesih tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olacaktır.

3.2.2. Uygulama Sonrası Döneminde Birlik Sözleşmesinin Feshi veya Uygun Olmayan Harcama Çıkması Durumunda Tarh Zaman aşımı

AB Projelerinde faaliyet dönemi Birlik Sözleşmesi kapsamında belirlenen faaliyetin ya da işin başlama ve bitiş tarihi aralıktır. Kısacası, bir Birlik Sözleşmesinin imzalanması işin imza tarihinde başlayacağını göstermez çünkü sözleşmenin içinde farklı işe başlama ve faaliyet süresine bağlı bitiş tarihi tespit edilmiş olabilir. Ancak, Çerçeve Anlaşmalar kapsamında sağlanan vergi muafiyet ve istisnalarının süresi de sözleşmede belirtilen faaliyet süresi ve bütçe ile kısıtlıdır. Birlik Sözleşmesinin süresinin ve bütçesinin Sözleşme Makamı tarafından zeyilname ve/veya idari emirle değiştirilmesi haricinde Birlik Yüklenicisinin bu muafiyet ve istisnalardan faydalanması mümkün değildir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Diğer yandan, Sözleşme Makamının Birlik Yüklenicisi ile imzalamış olduğu Birlik Sözleşmesi kapsamında

faaliyet süresi içinde gerçekleştirilecek faaliyetlerin, bu sürenin bitiminden sonra belli bir süre daha varlığının ve sürdürülebilirliğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Uygulama sonrası olarak adlandırılan bu dönemde Birlik Yüklenicisi ve Hibe Yararlanıcısının aynı kişi olması ya da farklı kişiler olmasına bakılmaksızın sözleşmenin faaliyet süresinin bitimini takip eden takvim yılı başından itibaren en fazla beş yıl olacak şekilde Sözleşme Makamınca projenin sonuçları ve sürdürülebilirliği kontrol edilecek ve bu dönem sonunda proje aslında nihai olarak bitmiş olarak kabul edilecektir (TKDK, 2024).

Uygulama sonrası dönemde Sözleşme Makamınca yapılan denetimlerle; kapanışı yapılmış projelerin Birlik Sözleşme ve eklerindeki şartları halen taşıyıp taşımadığı kontrol edilmektedir. Bu kontroller sonrası her şeyin yolunda olduğuna karar verilebileceği gibi vergisel açıdan sıkıntılı iki durum da ortaya çıkabilir. Bunlardan birincisi sözleşmenin feshi durumu, ikincisi ise nihai uygun harcama tutarında meydana gelen değişikliklerdir (Ubay ve Elçi 2022, s.177).

Fesih, sürekli borç ilişkisi doğuran sözleşmeleri ileriye etkili olarak sona erdiren yenilik doğuran bir haktır (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı E: 2015/22-3097). Sözleşmenin taraflarından birisi bu hak ile diğer tarafın onayını almadan sözleşmeyi sona erdirebilmektedir. Bu usulle sözleşmeyi feshetmek isteyen kişi karşı tarafa fesih beyanında bulunmalıdır. Fesih beyanı, muhataba varma anından itibaren hukuki sonuçlarını doğurur. Yenilik doğuran bir hak olan fesih, şarta bağlanamaz ve ancak bir kez kullanılmaya elverişlidir. Bu hak kullanılıp sonuç doğurduktan sonra karşı tarafın rızası olmadan geri alınamaz (Bedük, 2019. s.679-726)

Sözleşmenin faaliyet süresi içinde feshinden farklı olarak uygulama döneminden sonra beş yıla kadar uzayabilen izleme döneminde feshedilmesi halinde tarh zamaşımı süresi, şartlı muafiyet ve istisnanın temel dayanağı olan Birlik Sözleşmesi tümüyle ortadan kalktığı için fesih tarihini takip eden takvim yılının başından başlayarak beş yıl olacaktır (Ubay ve Elçi 2022, s.179).

Sözleşme Makamlarınca yapılan yerinde kontroller sonucunda tespit edilen eksiklikler neticesinde gerçekleştirilen fesih işlemleri IPA Genel Tebliğine göre 15 gün içerisinde GİB ya da Defterdarlığa bildirilmekte (IPA III Genel Tebliği, m.6), bunun üzerine ilgili mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünce Feshedilen sözleşmelerde sertifikanın geri istenilerek iptal edilmesi ve feshedilen sözleşme kapsamında faydalanılan istisnalar nedeniyle varsa tahsil edilmeyen vergilerin de vergi zıyaı cezası kesilmek ve söz konusu vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanmak suretiyle tahsil edilmesi gerekmektedir (IPA III Genel Tebliği).

Burada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yer alan, şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı hükmü dikkate alınacaktır.

Uygulama sonrası dönemde fesih işleminde tarh zamaşımı süresinin hesaplanmasını bir örnekle açıklamak gerekirse; Sözleşme Makamı ile XXXX Tic. Ltd. Şti. arasında imzalanan 11.02.2014 tarih ve ABCDH sayılı, faaliyet süresi 6 ay olan, bir Birlik Sözleşmesine ilişkin olarak, Sözleşme Makamı tarafından uygulama sonrası dönemde usulsüzlük ve haciz sebebiyle fesih işlemi uygulandığı ve buna ilişkin yazının 24.01.2019 tarih ve AAAAA sayılı yazı ile GİB ya da ilgili Defterdarlığa bildirilmiştir. Bu vakada, sözleşme başlangıç ve bitiş tarihinin 2014 yılı olduğu ayrıca, Sözleşme Makamının bildirdiği fesih tarihinin 02.01.2019 ancak, Sözleşme hükümlerinin ihlâl edildiği tarihin YYYY İcra Müdürlüğü'nün 09.11.2018 tarihli "icra yoluyla satışın başladığına ilişkin ihbar" yazısının tarihi olduğu varsayılırsa mükellef hakkında zamaşımı yönünden yapılacak işlemler nasıl olacaktır?

Burada Sözleşme Makamının sözleşmeyi feshi ile sözleşme başlangıç tarihinden itibaren hiç gerçekleşmemiş sayılacak ve fesih tarihine kadar Çerçeve Anlaşmadan kaynaklı vergi muafiyet ve vergi istisnalarından faydalanılmış olması halinde zamaşımı süresi, istisna şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacak olup beşinci yılın sonu itibariyle bitecektir. Bu vakada her ne kadar fesih tarihi 02.01.2019 olarak bildirilmiş olsa da sözleşmenin zamaşımı süresinin istisna şartlarının ihlâl edildiği tarih olan 09.11.2018'i takip eden takvim yılı başından itibaren başlayarak beşinci yılın sonu itibariyle 31.12.2023 olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer bir ifadeyle, normal şartlarda 2014 yılında beyan edilmesi gereken bir verginin zamaşımı süresinin 01.01.2015 tarihinde başlayıp 31.12.2020 tarihinde sona ermesi gerekirken, örneğimizde yer alan işlemde tarh zamaşımı süresi sözleşmenin ihlâl tarihi olan 2018'i takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olarak uygulanmıştır.

Uygulama sonrası dönemde tarh zamaşımı süresinin belirlenmesi ile ilgili diğer durum, Sözleşme Makamınca verilen kısmi geri alma kararı verilmesi yani nihai uygun harcamayı yeniden belirleyen ve bir miktar AB hibesinin uygun harcama dışına çıkarılıp Birlik Yüklenicisinden geri istenmesidir. Burada Sözleşme Makamı sözleşme kapsamında faaliyet dönemi içinde yapılan bir harcamayı uygulama sonrası dönemde yaptığı kontroller sonucu uygun harcama dışına çıkarmaktadır. Bu nedenle aynı fesih işleminde olduğu gibi uygun harcama dışına alınan bu harcama bakımından Çerçeve Anlaşma kapsamındaki vergi muafiyet ve istisnasından faydalanılması imkânsız hale gelmektedir (Ubay ve Elçi 2022, s.178).

Sözleşme Makamınca IPA Genel Tebliğlerine istinaden GİB ya da Defterdarlığa bildirilen bu kısmi geri alım tutarı için yapılması gereken işlemler yukarıda fesih ile ilgili yapılacak işlemlerle aynı olmakla birlikte tarh zamanlaşımının belirlenmesinde uygun olmayan harcamaya konu olan alıma ilişkin faturanın düzenleme tarihi oldukça önemlidir. Bunun nedeni burada sözleşmenin geçerliliğini koruyor olması ancak belli bir kısım fon tutarının hibe kapsamından çıkarılmasıdır (IPA III Genel Tebliği).

Hem fesih hem de kısmi geri alım durumunda tarh zamanlaşımının hesaplanması bakımından dikkat edilmesi gereken husus Birlik Yüklenicisi tarafından gerçekleştirilen ihlalin tarihinin bilinmesidir çünkü sözleşmenin zamanlaşımına girip girmediği bu ihlal tarihine göre hesaplanmalıdır (Ubay ve Elçi 2022, s.178).

Kısmi geri alım durumunda, sözleşme kapsamında yapılan alımlar nedeniyle düzenlenen faturalarda ihlalin gerçekleşmesi durumunda ihlal tarihi fatura tarihi olacakken, izleme döneminde gerçekleşen bir ihlalin bulunması durumunda ise ihlal tarihi bu ihlalin gerçekleştiği tarih olacaktır (213 VUK, m.114).

Bunu örneklemek gerekirse; 2016 yılında uygulanan bir Birlik Sözleşmesi kapsamında Mart 2016 döneminde tedarikçinin Birlik Yüklenicisine yapmış olduğu iş ile ilgili düzenlendiği KDV'siz bir faturayı, süresinde, KDV beyannamesi ile beyan ederek bu tedarik nedeniyle yüklendiği KDV'nin iadesini aldığı bir vakada; Sözleşme Makamının uygulama sonrası izleme döneminin son yılı olan 2021 yılı içinde fiziki kapanış öncesi yapmış olduğu kontrolde; söz konusu sözleşme kapsamında tedarikçiye iş yapımı nedeniyle yapılan ödemenin bir kısmını, fatura düzenlenirken yapılan bir hata nedeniyle, uygun olmayan harcama olarak kısmi geri alıma konu edip, bunu IPA Genel Tebliği hükümlerine göre GİB ya da Defterdarlığa bildirdiği durumda bu fatura bakımından vergi dairesince yapılacak cezalı tarhiyat için tarh zamanlaşımı süresinin Sözleşme Makamınca tespitini yapıldığı tarihi değil faturanın düzenlendiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren beş yıl olacağı değerlendirilmektedir.

3.2.3. ATİK'lerin Hibe Yararlanıcısına veya Nihai Hibe Yararlanıcısına Bedelsiz Devri Durumunda Tarh Zamanlaşımı

Türkiye ile AB Komisyonu arasında imzalanan tüm IPA Çerçeve Anlaşmalarının vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen maddelerinde "*Birlik Yüklenicileri, Birlik Sözleşmesi kapsamında verilen herhangi bir hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV'den muaftırlar. Ayrıca, Birlik Yüklenicisi tarafından temin edilen mallar veya verilen hizmetler veya yapılan işler, Birlik Sözleşmesi kapsamındaki hedefler ve faaliyetlerle ilişkili oldukları derecede KDV'den muaftır.*" hükmü ile "*Birlik yüklenicilerinin harcamaları, Birlik sözleşmesi kapsamında Birlik yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin ise, özel tüketim vergileri veya tüketim vergilerinden veya eş etkiye sahip diğer vergi ve harçlardan muaftırlar.*" hükmüne yer verilmiştir (IPA III Genel Tebliği, m.4)

Bahsi geçtiği üzere Birlik Sözleşmesi kapsamında kullanılan AB Fonları ile ilgili vergi muafiyet ve istisnalarından sadece Birlik Yüklenicileri yani kendileri ile sözleşme imzalanan kişi ve kuruluşlar faydalanabilmektedir. Ancak, IPA kapsamındaki hibe desteklerinin esas kullanıcıları Hibe Yararlanıcısıdır. Hibe yararlanıcısı; kendisiyle bir hibe anlaşması imzalanan veya kendisine bir hibe kararı bildirilen gerçek veya tüzel kişi olmakla birlikte bazı AB Projesi türlerinde Hibe Yararlanıcısı ile Birlik Yüklenicisi aynı gerçek veya tüzel kişi olabilirken; tedarik, hizmet ve yapım sözleşmelerinde Birlik Yüklenicisi Hibe Yararlanıcısından farklı bir kişi olmak durumundadır (EU Commission, 2019).

Bu nedenle, Birlik Yüklenicisi, Birlik Sözleşmesi kapsamında Hibe Yararlanıcısına teslim edeceği mallar veya sunacağı hizmetler veya yapacağı işler ile bağlantılı olarak temin edeceği ATİK'leri, ancak bu kıymetlerin sadece Birlik Sözleşmesi kapsamında kullanılan kıymetler olması, Birlik Sözleşmesinin sona ermesiyle Hibe Yararlanıcısına bedelsiz tesliminin öngörülmesi ve IPA Genel Tebliğindeki diğer koşullara uyulmak kaydıyla KDV'siz ve ÖTV'siz olarak temin edebilme imkânına sahip olacaktır. Bu durumda Birlik Yüklenicisinin tedarikçi ile yapacağı ve Hibe Yararlanıcısı tarafından onaylanacak Tedarik Sözleşmesinde, bu kıymetin Birlik Sözleşmesi sonunda Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devir olunacağı açıkça belirtilecektir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Birlik Sözleşmesi kapsamında ÖTV istisnasından faydalanılarak alınan ve sözleşme sonunda Hibe Yaralanıcısına bedelsiz olarak devredilecek ÖTV Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallar ile ilgili IPA Genel Tebliği ÖTV Kanunu'nun 15/2-a maddesine atıf yapmaktadır (IPA III Genel Tebliği m.4). Bu madde hükmüne göre; veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulananların, istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisaptaki matrah esas alınarak, adına kayıt ve tescil işlemi yapılandıktan, kayıt ve tescil tarihinde geçerli olan oran üzerinden bu tarihte ÖTV alınacağını hükme bağlamıştır. Bu hüküm uyarınca, ÖTV istisnasından yararlanılarak ilk iktisabı yapılan kayıt ve tescile tabi taşıt araçlarının, istisnadan yararlanan kişi/kuruluşlara satışı veya devri, veraset yoluyla intikali ile Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin 39'uncu maddesi kapsamında taşıtın tekrar tescil edilmesine imkân bulunmayacak şekilde hurdaya ayrılması halleri hariç olmak üzere, üçüncü kişiler tarafından iktisabında, söz

konusu araçları adına kayıt ve tescil ettirecek olan üçüncü kişiler tarafından Kanun'un 15/2-a maddesi kapsamında ÖTV beyanında bulunulmak suretiyle ÖTV tarhiyatı yapılacaktır (ÖTV Kanunu, m.15/2-a).

Üçüncü kişilere devredilecek aracın Birlik Sözleşmesinde yer alan işlerden başka işlerde de kullanılacak olması nedeniyle başlangıçta ÖTV ödemek suretiyle satın alınmış, ancak daha sonra sözleşme kapsamında kullanım süresine bağlı olarak hesaplanan ÖTV tutarı iade edilmiş olması durumunda ise iade edilen tutarın üçüncü kişiler tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Buna göre; Birlik Sözleşmesi kapsamında Birlik Yüklenicisi tarafından sözleşme sonunda Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devredilmek üzere KDV'siz ve ÖTV'siz olarak satın alınan araçların kayıt ve tescil işlemi sırasında, IPA Genel Tebliğlerinde ÖTV Kanunu 15/2-a maddesine atıfla düzenlenen hak mahrumiyetini tescil edecek şekilde ilgili vergi dairesi tarafından talep edilecek "ÖTV'si ödenmeden satılamaz" şerhinin devrin yapıldığı noter tarafından konulması uygun olacaktır. Alım aşamasında ilgili vergi dairesince konulan bu şerh sözleşme sonunda Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devir anında geçici olarak kaldırılması ve Hibe Yararlanıcısına yapılan devir işlemi sonrasında istisnanın takip edilebilmesi açısından tekrar konulması gerekmektedir (Ubay ve Elçi, 2022, s.178).

Burada kanımızca ATİK'ler bakımından ikili bir şartlı vergi muafiyet ve istisnası düzenlemesi bulunmaktadır. Bunlardan ilki genel şart olan geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığı ve ikincisi ise bu sözleşme kapsamında KDV'siz ve ÖTV'siz alınacak kayıt ve tescile tabi ATİK'lerin sözleşme sonunda bedelsiz olarak Hibe Yararlanıcısına devredilecek olmasıdır. Birinci şartın ortadan kalkması ATİK'ler dahil olmak üzere tüm sözleşme kapsamında kullanılan fonların vergi muafiyet ve istisna şartları dışına çıkmasına neden olurken, ikincisinin ihlali sadece bu alımlar için yararlanılan vergi istisnalarını geçersiz hale getirmektedir.

Bu bakımdan Birlik Sözleşmesinin faaliyet süresi içinde ya da faaliyet sonrası beş yıllık izleme döneminde feshi durumunda tarh zamaşıımı süresinin hesaplanmasında ihlal tarihi önem kazanırken, ikinci şartın ihlali durumunda ise usulsüz devrin gerçekleştiği tarih esas alınacaktır.

Diğer yandan yapılacak cezalı tarhiyatın muhatabının belirlenmesinde; usulsüz devrin faaliyet süresi içinde mi yoksa faaliyet sonrası dönemde mi yapıldığı önem kazanmaktadır. Çünkü ilk durumda cezalı tarhiyatın muhatabı Birlik Yüklenicisi olurken ikinci durumda cezalı tarhiyatın muhatabı Hibe Yararlanıcısı olacaktır. Birlik Yüklenicisi ile Hibe Yararlanıcısının aynı gerçek veya tüzel kişi olması durumunda ise cezalı tarhiyatın muhatabı Birlik Yüklenicisi olacaktır.

Sonuç

Kamu hukukunda zamaşıımı müessesesi, kamu yararını sağlamak için, devletin anayasal sınırlar içinde elinde bulundurduğu vergi toplama yetkisini mükellefin lehine sınırlayan bir uygulamadır. Zira kamu otoritesi, kamu gelirinden vatandaş lehine vazgeçmektedir. Ayrıca, VUK'ta vergi idarelerince dikkate alınması gereken tarh zamaşıımı süresi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olarak belirlenmiş olup, zamaşıımı kavramı hak düşürücü bir süre olduğundan idarece re'sen dikkate alınmak zorundadır ve bu süreler geçtikten sonra yapılacak tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri kanunen geçersiz olacaktır.

Bununla birlikte, VUK 114'üncü maddesinde şartlı muafiyet ve istisnalarda zamaşıımı süresi ile ilgili yapılan düzenleme ile uygulaması belli şartlara bağlanan muafiyet ve istisnalarda bu şartların ortadan kalkması ya da geçersiz hale gelmesi durumunda bu haklar nedeniyle tahsil edilmeyen vergi alacağının zamaşıımına girmesini önlemek amaçlanmaktadır. Yani başka bir ifadeyle devleti vergi geliri kaybına uğratmamak için normal tarh zamaşıımı süresini bazı durumlarda uzatan bir güvenlik önlemidir.

Şartlı vergi muafiyet ve istisnasının en önemli uygulama alanlarından biri uluslararası antlaşmalara dayanan vergi muafiyet ve istisnalarıdır. Anayasanın 90'ıncı maddesine göre usulüne göre yürürlüğe girmiş bir uluslararası antlaşmanın vergi kanunlara aykırı hükümler getirirse bile anayasaya aykırılığı iddia edilemeyecektir. Bu nedenle vergi kanunlarında genellikle bu durum, istisnaların sınırını düzenleyen maddelerinde "*uluslararası antlaşma hükümleri saklıdır*" şeklinde bir ifadeyle düzenlenmektedir.

Türkiye ile AB Komisyonu arasında imzalanan katılım öncesi yardım aracı anlaşmaları yani IPA Çerçeve Anlaşmaları da usulüne göre yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar olup, Türkiye'de IPA fonlarıyla gerçekleştirilen AB projeleri kapsamında yapılacak harcamalar, alımlar, yapım işleri ile ilgili birçok vergi muafiyet ve istisnanın uygulanmasını şart koşmaktadır. Bu vergi muafiyet ve istisnaları GİB tarafından çıkarılan Genel Tebliğler vasıtasıyla uygulanmaktadır ve bu Genel Tebliğler ile Çerçeve Anlaşmaya uygun şekilde bu ayrıcalıkların uygulanma ve iptali halindeki işlemler düzenlenmektedir.

IPA Çerçeve Anlaşmaları kapsamında düzenlenen vergi muafiyet ve istisnaları şartlı istisnalar olup hem tüm vergi türleri için genel hem de vergi türleri bakımından özel olarak düzenlenen istisnai şartlara bağlanmıştır. Genel şart geçerli bir Birlik Sözleşmesinin bulunmasıdır. Özel şartlar ise her bir vergi muafiyet ve istisnasının uygulanmasında

geçerli olan ve yokluğu halinde sadece o vergi türü için istisnayı veya muafiyeti ortadan kaldıran şartlardır. Bu nedenle sözleşmenin feshi halinde o sözleşme kapsamında faydalanılan tüm vergi muafiyet ve istisnaları ortadan kalkıp tarh zamanlaşımı süresi toplam vergi kaybı ve cezalar için işlemeye başlarken, bazı harcamalar ile ilgili sözleşme şartlarına aykırılık halinde sadece o harcamalar ile ilgili faydalanılan vergi muafiyet ve istisna tutarı bakımından yapılacak cezalı tarhiyat için tarh zamanlaşımı süreleri işlemeye başlayacaktır.

Burada en önemli sorun zaten vergi kanunları konusunda yetersiz bilgiye sahip mükelleflerin faydalandıkları proje bazlı AB hibeleri nedeniyle faydalandıkları vergi muafiyet ve istisnalarının şartlı bir istisna türü olduğunun farkında olmamasıdır.

VUK 114'üncü maddeye göre beş yıl olan tarh zamanlaşımı süresinin AB projeleri bakımından muafiyet ve istisna şartlarının ortadan kalktığı tarihten başlayacağı göz önüne alındığında, bu projelerin yürütücüsü Birlik Yüklenicisi ile faydalanıcısı Hibe Yararlanıcısı gerçek ve tüzel kişiler sözleşmenin faaliyet süresi sonunda başlayan beş yıllık izleme döneminde herhangi bir nedenle sözleşmenin feshi halinde ya da kısmi geri alım durumlarında yüksek oranlarda vergi ziyayı cezalı tarhiyatlarıyla karşılaşmaktadır.

Bu nedenle, AB hibe destekleri kapsamında IPA Çerçeve Anlaşmalarında düzenlenen vergi muafiyet ve vergi istisnalarının uygulanmasında Birlik Yüklenicisinin ve Hibe Yararlanıcısının karşılaşılabileceği hem olumlu hem de olumsuz durumlar konusunda yeterli vergi bilincine sahip olmasının sağlanması önemlidir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declare that this study has received no financial support.

Yazarın ORCID ID'si / ORCID IDs of the author

Birol UBAY 0000-0001-8855-3897

KAYNAKLAR / REFERENCES

- Akdoğan, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (8. bs). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bedük, M. N. (2019). İş Sözleşmesinin İşçi Tarafından Feshi ve Feshin Hukuki Sonuçları, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.27, S.2, 2019, s.679-726.
- Dışişleri Bakanlığı, Türkiye-AB Gümrük Birliği, Erişim Adresi: <https://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-gumruk-birligi.tr.mfa>, Erişim tarihi: 26.9.2024.
- European Commission (EU Commission), 2024. Türkiye - financial assistance under IPA, Erişim Adresi: https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/enlargement-policy/overview-instrument-pre-accession-assistance/turkiye-financial-assistance-under-ipa_en, Erişim tarihi: 25.09.2024.
- European Commission (EU Commission) (2019). Procurement and Grants for European Union external actions - A Practical Guide, <https://ufmsecretariat.org/wp-content/uploads/2012/09/ePrag-en-2019.0.pdf>
- Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) (2024). Sıkça sorulan sorular, Erişim Adresi: <https://www.tkd.gov.tr/sikcasorulan-sorular>
- Türkiye - Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA III) Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması Genel Tebliği, (2023). Resmi gazete sayı: 32170, 24 Nisan 2023.
- Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA III) Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Birlik Mali Yardımının Uygulanmasına İlişkin Özel Düzenlemeler Hakkında Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması" (IPA III Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması), imza tarihi: 17/10/2022, yürürlük: 13/12/2022.
- Tozoğlu, G. (2013). Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Tahsil Zamanlaşımı, *Konya Barosu Dergisi*, 41(24).
- Organ, İ. ve Bozdoğan, D. (2012). Tahsil Zamanlaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay kararları Işığında İrdelenmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 367.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N., (2006). *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ankara: Turhan Kitapevi
- Özbalcı, Y., (2005). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Kanun Numarası Kabul Tarihi: 2709: 18/10/1982

Ubay, B. ve Elçi, O. (2022). *Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Kapsamında AB Proje Yönetimi ve Vergilendirme*, İstanbul: On iki Levha Yayınevi.

Ubay, B. ve Tiyar, E. (2019). Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı ve Vergi İstisnası Boyutu, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2019; 177:448-475.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı E: 2015/22-3097, K.T. 19.09.2018

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03/04/2007, Resmi Gazete No: 26482

3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 20/11/2008, Resmi Gazete No: 27060

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 4760 - 06/06/2002 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 24783 - 12/06/2002

Atıf Biçimi / How cite this article

Ubay, B. (2024). Limitation period for conditional tax exemptions granted under European Union grants. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 100–113. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1562609>