

## VERGİ ALACAĞINI ORTADAN KALDIRAN YOLLARDAN: DOĞAL AFETLER SEBEBİYLE TERKİN

### 1. GİRİŞ

Vergi salımı ve tahsili, devletlerin kamu maliyetlerini karşılamada kullandıkları en kadim yöntem ve ilk başvurdukları kurumdur. Ekonominin genel performansının yönlendirilmesi ve kamu ekonomisinin temel amaçlarının gerçekleştirilmesinde de vergilemenin önemli bir fonksiyon oluşturduğu düşünülmektedir<sup>1</sup>. Bununla birlikte yine aynı nedenlerle ve aynı amaçlara ulaşmak için kamu otoritesinin şartları gerçekleştiğinde mükelleflere muafiyet tanıdığı, vergi alacağından indirimine gittiği ve hatta vergi alacağını tamamen ortadan kaldırdığı vakidir. Örneğin, bir bölgede veya ülke genelinde yaşanan doğal afet nedeniyle ticaret hayatının durgunlaşması ve hatta tamamen sona ermesi karşısında vergi mükellefinin bir de vergi yükümlülüğünü yerine getirmesini beklemek mükellefi ticaret hayatının dışına atmaktan başka bir anlam ifade etmez. İşte kanun koyucu bu gibi nedenlerle doğal afet nedeniyle varlıklarının ve mahsullerinin belli bir oranını kaybeden mükellefler için vergi alacağının ortadan kalkmasına yönelik düzenlemeler getirmiş ve bunun şartlarını belirleme gereği duymuştur.

Bu yazıda vergi alacağını ortadan kaldıran yollardan biri olarak doğal afetler sebebiyle terkin müessesesi incelenecek, bu müesseseden yararlanmanın şartları değerlendirilecek ve son olarak COVID-19 olarak bilinen virüs salgınının bir terkin sebebi oluşturup oluşturmayacağı mütalaa edilecektir.

### 2. VERGİ ALACAĞININ ORTADAN KALKMASI

Vergiyi doğuran olayın<sup>2</sup> gerçekleşmesi vergi borcunun ortaya çıkması için yeterlidir ve kural olarak vergiyi doğuran olay birkez gerçekleştikten sonra artık vergi borcunu ortadan kaldıran doğal yol ve yöntem tahsil aşamasına gelmiş bu borcun ödenmesidir. Ancak bazı haller vardır ki şartları gerçekleştiğinde vergi borcu kısmen veya tamamen ödenmiş gibi hukuki sonuç doğurur. Vergi alacağını ortadan kaldıran ve aşağıda açıklanacak olan terkin hallerinden biri gerçekleştiğinde vergi borcu kısmen veya tamamen silinecek, tahsil kabiliyetini kaybedecek ve hatta terkin nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkması bahsinde olduğu gibi tahsil edilmiş bir verginin tahsilatının mükellefe red veya iade edilmesi suretiyle düzeltilmesi dahi gündeme gelebilecektir<sup>3</sup>. Ancak önemle belirtmek gerekir ki vergi alacağını kaldıran nedenler terkin ile sınırlı değildir. Yukarıda da değinildiği üzere olağan yöntem olan “ödeme” ve işbu yazının konusunu oluşturan terkin dışında, zamanaşımı, vergi hatalarında düzeltme, uzlaşma, yargı kararları ve vergi afları da vergi alacağını ve mükellefin vergi borcunu sona erdiren nedenlerdendir<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Şener Orhan, Kamu Ekonomisi, BETA, İstanbul, Şubat 2014, s.222 vd.

<sup>2</sup> Topsakal Metehan, Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2008, s.5 vd.

<sup>3</sup> Perçin Necati, Türk Vergi Hukukunda Terkin, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s.5 (erişim adresi: <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/42037.pdf>, erişim tarihi:05.04.2020)

<sup>4</sup> Oktar S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul, 2019, s.145; Erol Ahmet, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Ankara, Ekim 2009, s. 145; Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.353 vd.

## 2.1. VERGİ ALACAĞININ TERKİN NEDENİYLE ORTADAN KALKMASI

Terkin, teknik anlamıyla, tarh ve tahakkuk aşamaları tamamlanmakla tahsil aşamasına gelmiş bir vergi alacağının ve cezaların silinmesi, bu alacak ve cezalardan vazgeçilmesi<sup>5</sup>, tahsil edilmiş vergi ve cezaların ise idare tarafından red ve iade edilmesi şeklinde tanımlanabilir<sup>6</sup>. Terkin hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellefin bunu bir başvuru ile yapması gerekmektedir, ancak bu başvuru İdare'nin vereceği kararda etkili değildir, bu nedenle mükellefin başvurusu terkin işleminin tek yanlı, sübjektif ve özel bir işlem olma özelliğini ortadan kaldırmaz<sup>7</sup>.

Düzenlendiği yere göre terkin, Vergi Usul Kanunu'nda "terkin halleri" ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da "terkin halleri" olmak üzere sınıflandırılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesi "*verginin terkin*" başlığını taşımakla birlikte esasen ileride de görüleceği üzere daha çok doğal afetler sebebiyle terkin hallerinden bahsetmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da verginin terkinine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre; Kanun'un 105'inci maddesinde "*tabii afetler sebebiyle terkin*", 106'ncı maddesinde ise "*tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin*" halleri düzenlenmektedir. Her iki kanunda geçen verginin terkin halleri, özellikle doğal afetler nedeniyle verginin terkinini düzenleyen hükümler başta olmak üzere birbirine oldukça benzerdir. Ancak, 6183 sayılı Kanun'un 105'inci maddesinin dördüncü fıkrasında geçen hüküm gereği Vergi Usul Kanunu konusuna giren kamu alacakları için mezkûr kanunun 115'inci maddesi hükümleri uygulanacağından kanunların uygulama alanı konu ve kapsam yönünden farklılık gösterecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 115'inci maddesinde "*tahakkuktan vazgeçme*" başlığı altında düzenlenen haller de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106'ncı maddesinde düzenlenen tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin hallerine benzerliği nedeniyle çoğunlukla terkin sebepleri ve terkin türleriyle birlikte incelenmektedir<sup>8</sup>.

### 2.1.1. DOĞAL AFETLER DIŞINDA KALAN NEDENLERLE VERGİ ALACAĞININ TERKİNİ<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Oktar, s.160.

<sup>6</sup> Eski yurt Nurten, Tabii Afetlerde İlgili Vergi Mevzuatı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004, s.45 (erişim adresi: <https://katalog.marmara.edu.tr/eyayin/tez/T0050640.pdf>, erişim tarihi: 05.04.2020)

<sup>7</sup> Ardan Gizem, Vergi Hukukunda Terkin, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s.11 (erişim adresi: <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/ET001071.pdf>, erişim tarihi: 06.04.2020)

<sup>8</sup> Oktar, s.162.

<sup>9</sup> Bazı çalışmalarda terkin müessesesi sınıflandırılırken terkin ile aynı sonuçları doğurduğundan bahisle vergi hataları, mali aflar, yargı kararları gibi işlemler de terkin müessesesi altında sınıflandırılabilir. Ancak biz bu çalışmada yalnızca Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan terkin hallerini, doğal afetler nedeniyle olanlar ile bunun dışında kalanlar şeklinde sınıflandırmayı hem konu itibarıyla hem de yazının kapsamı itibarıyla daha uygun bulduk.

Bu yazıda daha çok vergi alacağının doğal afetler nedeniyle terkin edilmesi inceleme konusu edildiğinden, doğal afetler dışında kalan terkin nedenlerine bu başlık altında toplu bir şekilde ve kısaca değinmekle yetineceğiz.

### **a. Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin**

6183 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 TL dahil), diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 TL dahil) kadar olan amme alacakları, tahsil zamanasını süresi beklenilmeksizin terkin olunabilecektir.

Yukarıda geçen düzenlemeye göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirleme yetkisi Maliye Bakanı'na aittir (AATUHK, m.106/2). Cumhurbaşkanı ise, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar arttırmaya yetkilidir (AATUHK, m.106/1). Terkin yetkisi kural olarak Maliye Bakanlığı'na aittir, ancak yine aynı maddede geçen hüküm gereği Maliye Bakanlığı'na ait olan bu yetki yerel idareye bırakılabilmektedir<sup>10</sup>.

Kimi görüşe göre, amme alacağının tahsili için yapılacak giderlerin bu alacaktan daha fazla olduğunun veya olacağının tespiti için kovuşturma yapılması dahi gerekli değildir, bunun yetkili idare tarafından bu şekilde saptanmış olması yeterlidir<sup>11</sup>. Bizce de, Kanun'un masraftan ve zamandan tasarruf amacı düşünüldüğünde bu amaçla uyumsuz kovuşturma gibi bir süreç gerektiğini düşünmek çelişkilidir<sup>12</sup>.

### **b. Tahakkuktan Vazgeçme**

6183 sayılı Kanun'un "tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin" başlığını taşıyan 106'ncı maddesine benzerlik gösteren bir diğer düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Kanun'un 115'inci maddesi "tahakkuktan vazgeçme" kenar başlığını taşımaktadır. Buna göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 40 Türk Lirasını aşmadığı durumda ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde tahakkuktan vazgeçilebilecektir.

Kanun koyucu esasen burada da kamu kaynaklarının efektif kullanımı düşüncesiyle hareket etmektedir. Gerek "tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin" de gerekse Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "tahakkuktan vazgeçme" hallerinde ortak olarak yer alan koşul, yapılacak giderin alacaktan fazla bulunmasıdır<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Perçin, s.16.

<sup>11</sup> Perçin, s.17.

<sup>12</sup> Aynı yönde Ardan, s.71-72.

<sup>13</sup> Tahakkuktan vazgeçme yoluyla terkin şartları Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 27.11.1986 tarihli ve 1986/6 sayılı VUK İç Genelgesi ile tespit edilmiştir. Buna göre, tahakkuktan vazgeçmeden önce, vergi alacağına ilişkin ihbarnamenin posta yoluyla tebliğ edilmesi, bu mümkün olmadığı takdirde memur aracılığıyla tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak her iki şekilde de tebliğ edilemeyen ihtarnamenin ilan masraflarının vergi ve ceza miktarının üzerinde olduğunun tespit edilmesi halinde söz konusu vergi ve cezaların tahakkukundan vazgeçilebilecektir. Ardan, s.68-69.

## 2.1.2. DOĞAL AFETLER NEDENİYLE TERKİN

Doğal afetler, verginin terkin edilmesi nedenlerinden biridir. Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesinin kenar başlığı "*verginin terkin*" olduğu halde bu maddede Yasa Koyucu yalnızca doğal afetler nedeniyle terkin hallerine yer vermiş olup, bu da göstermektedir ki verginin terkininde doğal afetler ilk akla gelen nedenler arasındadır. Bunun tarihsel nedenleri vardır. Deprem kuşağında yer alan ülkemiz bu nedenle yaşananlar başta olmak üzere, mevsimsel özellikler nedeniyle de çeşitli afetlerle çok sık karşı karşıya kalan bir ülkedir<sup>14</sup>.

VUK ile AATUHK'nun verginin terkinine ilişkin maddeleri birbirine oldukça benzerdir. Her iki kanunda da tüketici olmayacak şekilde doğal afet türleri örneksime yoluyla sayılmıştır. "*Verginin terkin*" kenar başlığını taşıyan VUK 115'inci maddesinde yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası sayılmış ve "*bunlara benzer afetler yüzünden*" denilerek sayımın tüketici olmadığı vurgulanmıştır. Aynı yönde AATUHK 105'inci maddesinde de yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası sayıldıktan sonra "*bunlara benzeyen afetler yüzünden*" denilerek maddede sayılan afetlerin yalnızca örnek teşkil ettiğine, ancak sayılanlarla sınırlı olmayacak şekilde "*doğal afet*" olarak kabul edilebilecek diğer afetlerin de madde kapsamında değerlendirilebileceğine işaret edilmektedir. Diğer şartları da taşıdığı durumda bir kasırganın da doğal afet olarak kabul edileceği savunulmaktadır<sup>15</sup>. Danıştay kararına konu olan bir olayda ise zeytinlerin dölllenme zamanında yoğun yağış nedeniyle döllenenin gerçekleşmemesi doğal afet olarak kabul edilmiştir<sup>16</sup>.

VUK 115 ve AATUHK 105'inci maddede açıkça sayılmadığı halde bulaşıcı hastalıkların doğal afet kabul edileceği doktrinde haklı olarak ifade edilmektedir<sup>17</sup>. Bu yazının kaleme alındığı günlerde tüm dünyayı etkisi altına alan COVID-19 adıyla bilinen virüsün neden olduğu salgının Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi olarak ilan edilmesiyle birlikte VUK ve AATUHK anlamında da doğal afet olarak kabul edilmesi gerektiğine şüphe bulunmamaktadır. Bu nedenle ileride de değineceğimiz üzere şartları gerçekleştiğinde COVID-19 virüs salgını nedeniyle verginin terkinini gündeme gelebilecektir.

### 2.1.2.1. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE DOĞAL AFETLER NEDENİYLE TERKİN

VUK 115'inci maddesinde iki farklı terkin hali düzenleniyor. Buna göre varlıklarının belli bir kısmını kaybeden mükellefler ile mahsullerinin belli bir kısmını kaybeden mükellefler terkin yönünden ayrı ayrı düzenlenmiştir.

<sup>14</sup> Ülkemizde yaşanan yıkıcı depremler karşısında VUK. ve AATUHK.'da geçen terkinine ilişkin hükümler yetersiz kaldığından, bu depremlerden sonra depremden etkilenenlerin vergi borçlarını terkin etmek veya ertelemek üzere özel kanunlar çıkartılmak zorunda kalmıştır. 26 Aralık 1939 yılında, Erzincan'da meydana gelen depremden sonra çıkarılan 3773 sayılı "*Erzincan'da ve Erzincan Depreminde Mütessir Olan Mintikalarda Zarar Görenlere Yapılacak Yardımlar Hakkında Kanun*" ile 1999 yılında Marmara Bölgesi'nde meydana gelen iki deprem felaketinden sonra çıkarılan 28.12.2001 tarihli ve 4731 sayılı Kanun bunlardan yalnızca ikisidir. Ayrıntılı bilgi için bkz.:Perçin, s.45 vd.

<sup>15</sup> Ardan, s.39.

<sup>16</sup> Ardan, s.40.

<sup>17</sup> Perçin, s.46.

### 2.1.2.1.1. MAL VARLIĞI KAYBA UĞRAYAN MÜKELLEFLER YÖNÜNDEN TERKİN

Varlıklarının en az üçte biri yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve hasarat istilası ve bunlarla sınırlı kalmamak üzere doğal afetler sebebiyle kaybolan vergi mükelleflerinin vergi borçları ve vergi cezaları terkin edilir. Terkin müessesinden istifade edilebilmesi için öncelikle bu şartın yerine gelmesi gerekmektedir. Doğal afet dolayısıyla ortaya çıkan zararın durumuna göre terkin işleminin yapılıp yapılamayacağı, yapılacaksa kısmi bir terkin mi yoksa vergi borcu veya vergi cezasının tamamının mı terkin edileceği sonraki bir meseledir.

Bir mükellefin varlıklarının üçte birini kaybedip kaybetmediğinin tespiti için öncelikle doğal afet nedeniyle kayba uğrayan mal varlığının toplam mal varlığına oranlanması gerekmektedir. Bunun için de toplam mal varlığı unsurlarına nelerin dahil olduğunun tespiti önem arz etmektedir. Mal varlığı unsurları arasında ticari mal varlıkları yanında ticari nitelik göstermeyen, mükellefin genel mal varlıkları arasında bulunan menkulleri ve gayrimenkulleri ile diğer hak ve alacaklarının da girdiği kabul edilmektedir<sup>18</sup>. Kaldı ki VUK 115'inci maddenin lafzı da açık şekilde varlıkların üçte birinin kaybedilmesinden bahsetmekte ve başkaca bir ayrıma gitmemektedir. Doktrinde mükellefin varlıklarının üçte birini kaybedip kaybetmediği değerlendirilirken genel mal varlığının tamamının dikkate alınması eleştiri konusu edilmektedir. Bu görüşe göre, mükellefin vergi ile olan irtibatının envanter ve bilançosunda yazılı varlıklar olması sebebiyle VUK 115 yönünden değerlendirme yapılırken genel mal varlığının değil, ancak envanter ve bilançoda kayıtlı gelir getirici mal varlıklarının dikkate alınması gerekmektedir<sup>19</sup>. Mal varlığında meydana gelen kaybın tespitinde mükellefin genel mal varlığını dikkate almak, bir başka deyişle kaybolan mal varlığı hesabını yaparken işlem paydasına genel mal varlıklarının tamamını yazmak mükellef yönünden bazı hallerde terkin müessesinden hiçbir zaman faydalanamamak gibi bir netice doğurabilir. Zira aşağıda görüleceği üzere terkin işlemi yalnızca ticari nitelik gösteren gelir getirici mal varlıklarından yapılmaktadır, yoksa doğal afet nedeniyle zarara uğrayan tüm mal varlıklarından değil. Ancak burada düzenlemenin bilinçli olduğu anlaşılmaktadır. Menfaatler dengesinin karşı tarafında yer alan idare ancak katı şartların gerçekleşmesi halinde vergi alacağından feragat etmek istemektedir.

Mükellefin ticari varlıklarının üçte birini kaybetmiş olması terkin müessesinden faydalanmak için aranan ilk temel şarttır ancak terkin için yeterli değildir. Ticari mal varlığında zarar meydana gelmediği sürece mükellef varlıklarının üçte birini veya daha fazlasını kaybetmiş olsa da vergi borcu veya vergi cezası terkin edilmez. VUK 115'inci maddesinde bu durum *"bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları ... Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur."* denilerek vurgulanmaktadır. Görüldüğü üzere, madde başında varlıkların kaybindan söz eden kanun koyucu hangi vergi borçlarının ve vergi cezalarının terkin edileceğinden bahsederken bu kez gelir kaynaklarını dikkate almıştır. Gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları ise ticari varlığında meydana gelen zararla orantılı olarak terkin edilecektir<sup>20</sup>. Bunu basit bir örnekle açıklayalım:

<sup>18</sup> Ardan, s.40; Perçin, s.52.

<sup>19</sup> Ardan, s.41.

<sup>20</sup> Danıştay, serbest avukat olan mükellefin işyerinin yanması sonucu oluşan zarar nedeniyle vergi borçlarının terkin isteminin reddi üzerine açılan iptal davasına ilişkin kararında, serbest avukatlık yapan yükümlünün, dosya dolapları, daktilosu, telefonu, faks makinası, masası, kitapları vs gibi malzemeleri olmadan sırf mesleki bilgisiyle serbest avukatlık faaliyetini yürütmesinin ve gelir sağlamanın mümkün olmadığı yönündeki düşüncesi de dikkate alarak, salt

Ticari varlığı 100.000-TL, özel varlığı ise 20.000-TL olan mükellef A, meydana gelen şiddetli bir deprem nedeniyle ticari mal varlığının 60.000-TL'lik kısmını kaybetmiştir. Mükellefin ticari varlığından kaynaklanan gelir vergisine ilişkin vergi borcu ise 30.000-TL olarak tahakkuk etmiştir.

Öncelikle mükellef A'nın terkin müessesesinden istifade olanağını tespit etmeliyiz. Buna göre mükellef A'nın tüm mal varlığı değerleri toplamı 120.000-TL yapmaktadır. Meydana gelen zarar miktarı ise 60.000-TL'dir. Bu durumda meydana gelen zarar mal varlığının tamamının üçte birinden fazla olması sebebiyle mükellef A terkinden faydalanabilir. Ancak ticari mal varlığının tamamı yok olmadığı için vergi borçlarının ve vergi cezalarının tamamı değil ticari mal varlığında meydana gelen zararla orantılı bir kısmı terkin edilecektir. Zarar tutarının toplam ticari varlığa oranı 3/5 olarak hesaplandığından, vergi borcunun da yalnızca 3/5'lik kısmı terkin edilecektir.

Farklı bir örnekte ise mükellef A'nın yine 60.000-TL ticari varlığı 40.000-TL ise özel mal varlığı olsun ve tahakkuk eden gelir vergisinin 10.000-TL olduğunu düşünelim. Sel felaketi nedeniyle mükellef A özel mal varlığının tamamını kaybetmiş, ancak ticari mal varlığı kayba uğramamış olsun. Bu durumda mükellef A varlıklarının üçte birini hatta özel mal varlığının tamamını kaybetmiş olsa da gelir getirici nitelik gösteren ticari varlıklarında kayıp yaşanmadığından vergi borcu terkin edilmeyecektir.

Hangi vergi türlerinin terkin edileceği VUK 115'inci maddede açıkça zikredilmemiştir. Ancak madde metninde, afetin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının terkin edileceği hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm gereği mükellefin mal varlığının bir unsuru haline dönüşen gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi gibi gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergilerin terkin konusu edilebileceği, ancak mükellefin mal varlığının bir unsuru haline dönüşmeyen, sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerin, örneğin ücretler üzerinden stopaj yoluyla ödenen gelir vergileri ile kurumlar vergisi stopajlarının ve özellikle katma değer vergisinin terkin konusu edilemeyeceği ifade edilmektedir<sup>21</sup>.

Doğal afetler nedeniyle hangi döneme ait vergilerin terkin edileceği 1 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde düzenlenmektedir. Buna göre, terkin edilecek vergiler kural olarak kapanan hesap dönemine ilişkin, yani afetin meydana geldiği yıldan bir önceki yıla ilişkin olmalı ve doğal afetin gerçekleştiği tarihten önce henüz vadesi geçmediğinden ödenmemiş olmalıdır. Doğal afetten önce vadesi geçmiş olduğu halde ödenmemiş vergiler ise terkin edilemez. Ayrıca, afet tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait olup afet tarihine kadar ödenmiş vergi borçları ve vergi cezaları da terkin kapsamına girmemektedir<sup>22</sup>. Doğal afet gerçekleştiğinden sonra ödenmiş bir verginin terkininin mümkün olduğu anlaşıldığı takdirde ise yapılması lazım gelen şey verginin ret ve iadesidir<sup>23</sup>.

davacının demirbaşlarının defterlerinde kayıtlı olmaması nedeniyle zarar görmediğinin kabul edilemeyeceğini ve bu nedenle vergi borçlarının terkinini isteminin reddine karar verilmesinde isabet bulunmadığını hüküm altına almıştır. Danıştay 3. Daire, 1998/3239 E. 2000/2096 K. 31.05.2000 T. (erişim adresi: <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-1998-3239.htm&kw=`verginin+terkini`+afet#fm> erişim tarihi: 10.04.2020)

<sup>21</sup> Karakoç, s.378; Perçin, s.56 vd.; Ardan, s.44.

<sup>22</sup> 18.07.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.028/2857-115-920/33804 sayılı Özelge. (erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/93498> erişim tarihi: 10.04.2020)

<sup>23</sup> 07.07.1999 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2857-115-986/28361 sayılı Özelge'sinde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, mükellefin terkinini gereken vergi borcunun afetin meydana geldiği tarihten sonra tahsil edilmiş olması

### 2.1.2.1.2. MAHSULLERİ KAYBA UĞRAYAN MÜKELLEFLER YÖNÜNDEN TERKİN

VUK 115'inci maddede düzenlenen terkin hallerinden diğeri ise mahsullerinin bir kısmı kayba uğrayan mükellefler yönünden getirilen düzenlemedir. Buna göre, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükellefler, afete maruz kalan arazi için zararın gerçekleştiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçlarından ve cezalarından terkin talep edebilecektir.

VUK 115'inci maddesinin mahsullerin kaybı halinde terkin hükümlerini düzenleyen kısımda Arazi Vergisi borçları ve buna ilişkin vergi cezalarının terkin edileceği açıkça belirtilmiştir. Terkin yönünden yapılacak olan zarar tespitinde genel mal varlığının tamamı değil yalnızca toplam mahsul miktarı dikkate alınacaktır<sup>24</sup>. Toplam mahsulün üçte birinin kaybı terkin için yeterlidir. Ancak mahsuldeki kayıp hesaplanırken mükellefin birden fazla işletmesi varsa bu işletmelerinin tamamındaki mahsullerinin dikkate alınması gerekeceği belirtilmektedir<sup>25</sup>.

### 2.1.2.1.3. BAŞVURU ŞEKLİ VE YETKİ

Varlıklarının veya mahsullerinin üçte birini kaybeden mükellefler verginin terkinini olanağından yararlanabilmek için mahalli idare heyetlerine başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Mahalli idare heyetleri burada il veya ilçe idare kurullarıdır. Mahalli idare zararın tespiti, zarar derecesi ve zararın ilgili bulunduğu gelir kaynağının tespitinden sorumludur. Mahalli idare kurulları kararı mükellefin hukukunu etkileyen tek yanlı ve icrai bir idari işlem oluşturduğundan iptal davasına konu edilebilir<sup>26</sup>. Mahalli idare kurullarının kararlarına göre verginin terkin edilip edilemeyeceğine ilişkin yetki ise Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı'nın terkin yetkisini de mahalline devredebileceği düzenlemesi bulunmaktadır (VUK. 115/3).

### 2.1.2.2. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'A GÖRE DOĞAL AFETLER NEDENİYLE TERKİN

VUK kapsamına girmeyen diğer kamu alacaklarının terkinini düzenleyen hükümler AATUHK 105'inci maddede yer almaktadır. VUK 115'inci maddenin aksine AATUHK 105'inci madde kenar başlığı daha isabetli bir şekilde "*Tabii afetler sebebiyle terkin*" olarak geçmektedir. Buna göre, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden zarara maruz

nedeniyle, 1 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tabliği'nin (2) numaralı bölümünde yapılmış olan açıklamalar dikkate alınarak terkin icap eden miktarın mükellefe iade edilmesi gerektiğini belirtmiştir. (erişim adresi:

<https://www.gib.gov.tr/node/97309> erişim tarihi: 09.04.2020)

<sup>24</sup> VUK 115'inci maddesine göre varlıkların kaybı nedeniyle terkin halinde genel mal varlığı toplamı dikkate alınırken mahsullerin kaybı halinde yalnızca mahsullerin toplam değerinin dikkate alınması eleştirilmiş, aynı afet karşısında tarım kesimi ile tarım dışı kesim arasında ortaya çıkması muhtemel farklı uygulamalara dikkat çekilmiştir. Ardan, s.50.

<sup>25</sup> Perçin, s.55; Eskiuyurt, s.52.

<sup>26</sup> Danıştay 4. Daire'nin 1982/16865 E. 1982/3883 K. 15.10.1982 T. Sayılı kararı (erişim adresi:

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1982-16865.htm&kw=`verginin+terkinin`+afet#fm> erişim tarihi: 09.04.2020)

kalıp varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları kısmen veya tamamen terkin edilecektir. Burada terkin ilişkin yetki Cumhurbaşkanı'ndadır. Zararın mevcut olup olmadığı ve zararın derecesi ise mahalli il veya ilçe idare kurullarınca yerine getirilecektir.

AATUHK uyarınca terkinden istifade etmek isteyen mükellefin, zarara sebebiyet veren doğal afetin yaşandığı tarihi takip eden 6 ay içinde ilgili idare nezdinde yazılı başvuruda bulunması gerekmektedir. Burada geçen sürenin hak düşürücü süre olduğu kabul edilmektedir<sup>27</sup>

Burada bir tartışmaya değinmekte fayda bulunmaktadır. 6 aylık sürenin başlangıcı kural olarak her ne kadar terkin konu zarara sebebiyet veren doğal afetin yaşandığı tarih olsa da, bu tarihe göre başvuru yapılmasını beklemek hakkaniyete uygun düşmeyecek hatta bazen bu tarihin ne olduğu objektif bir şekilde tespit dahi edilemeyecektir. Benzer yönde getirilen eleştirilerde de, bazı afetlerin sınırlı bir zamanda olup bitmediği, belli bir zamana yayıldığına, bu sebeple 6 aylık sürenin başlangıç tarihinin zararın oluştuğu veya hesaplanabilir hale geldiği tarih olması gerektiğine dikkat çekilmektedir<sup>28</sup>. Bizce de her doğal afeti aynı değerlendirmek ve afetin tüm sonuçlarının aynı gün içinde ortaya çıkacağını düşünmek doğru değildir. Kaldı ki bazı hallerde bir doğa olayının üst üste tekrar etmesi neticesinde zarar meydana gelmekte, bazı hallerde de ortaya çıkan afet günlerce sürebilmektedir. Buna benzer durumlarda zarara sebep olan afetin hangi tarihte meydana geldiğinin tespiti mümkün dahi olmayacaktır. Hal böyle iken, afetin vukuu değil de afet nedeniyle zararın ortaya çıktığı veya zararın hesaplanabilir hale geldiği tarihin başvuru süresinin başladığı tarih olarak kabul edilmesi hakkaniyete daha uygun olacaktır.

### **3. VERGİ ALACAĞINI ORTADAN KALDIRAN NEDENLERDEN TERKİN MÜESSESESİNİN COVID-19 SALGINI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Buraya kadar vergi borcu ve vergi cezalarını ortadan kaldıran nedenler arasında yer alan terkin müessesesine, daha özeldir doğal afetler nedeniyle terkin hallerine, terkin şartlarına ve sonuçlarına yer verdik. Bu başlık altında ise yazının kaleme alındığı tarihte tüm dünyayı etkisi altına alan COVID-19 olarak bilinen salgın hastalığın bir terkin nedeni olup olmayacağını tartışacak ve şartlarını değerlendireceğiz.

#### **3.1. COVID-19 SALGINI VUK ve AATUHK KAPSAMINDA “DOĞAL AFET” MİDİR?**

COVID-19 ancak bir doğal afet olduğu durumda ve o ölçüde bir terkin sebebi olabilir. Zira yukarıda görüldüğü gibi terkin halleri çeşitli sebeplere dayanmaktadır ve bunlardan bir tanesi de doğal afetlerdir. Hangi doğal afetlerin terkin sebebi olabileceği VUK ve AATUHK kapsamında sayılmıştır, ancak bu sayımın tüketici olmadığını, gerek VUK 115'inci maddede gerekse de AATUHK 105'inci maddede geçen “*ve bunlara benzer afetler yüzünden*” ifadesi ile açıkça anlıyoruz.

<sup>27</sup> Karakoç, s.380.

<sup>28</sup> Ardan, s.63.



İlgili bölümde<sup>29</sup> geçtiği üzere salgın hastalıkların da doğal afet olarak kabul edilmesi gerektiği öğretide haklı olarak vurgulanmıştır. Bizce de VUK ve AATUHK ilgili madde içerikleri salgın hastalıkların doğal afet olarak kabul edilmesine imkân vermektedir. COVID-19 salgın hastalığının boyutları ve sonuçları itibariyle bir doğal afet olarak kabul edilmesinde tereddüt etmemek gerekmektedir.

### 3.2. COVID-19 SALGINI TERKİN SEBEBİ OLABİLİR Mİ?

COVID-19 salgınının doğal afet olarak kabul edilmesi gerekeceğini yukarıda belirtmiş olduk. Bu kez COVID-19 salgınının bir doğal afet olarak terkin sebebi oluşturabilmesi için gerekli şartları konu edineceğiz.

Yazının kaleme alındığı tarihe kadar alınan önlemler arasında vergi mükellefiyetiyle ilgili olanlar da bulunmaktadır ancak alınan bu önlemler VUK veya AATUHK anlamında terkine yönelik olmaktan ziyade daha çok bazı ödevlerin ertelenmesi şeklindedir<sup>30</sup>. Her ne kadar salgın, 518 Sıra Numaralı Genel Tebliğ ile bazı sektörler yönünden mücbir sebep hali olarak kabul edilmiş ise de VUK anlamında terkine yetkili Maliye Bakanlığı'nın veya AATUHK anlamında terkine yetkili olan Cumhurbaşkanı'nın salgını terkin sebebi olacak şekilde bir doğal afet olarak kabul ettiklerini gösterir iradeleri bugüne kadar söz konusu olmamıştır. Ancak genel nitelikli bir afet durumu olması sebebiyle bu iradenin ilerleyen dönemde ortaya çıkmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Diğer taraftan genel nitelikli afetlerde VUK ve AATUHK hükümlerinin yetersiz kalması nedeniyle olaya ve amaca özgü özel nitelikte Kanunlar düzenlendiğini daha önce görmüştük. Söz gelimi, 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremler nedeniyle çıkarılan Kanun Resmi Gazete 'de 30.12.2001 tarihinde yayımlanmıştır. Kaldı ki VUK yönünden mal varlıklarının bir kısmı zarara uğrayan mükelleflere ilişkin olarak getirilen düzenlemede terkine konu vergi döneminin kapanan hesap yılı olduğunu, yani afet tarihinden bir önceki yıla ilişkin vergi borcunun ve vergi cezalarının terkininin söz konusu olabileceğini ilgili bölümde aktarmıştık. Arazi vergilerinde ise zararın meydana geldiği hasat yılına tahakkuk ettirilen vergi borcu ve cezaları dikkate alınacaktır.

AATUHK yönünden VUK kapsamına girmeyen kamu alacaklarının terkinin için ise VUK'da olduğu gibi malvarlığının veya mahsullerinin üçte birinin kaybının ispatı yanında zararın gelir kaynakları ile olduğunun ispatı gerekecektir. Bunun yanında AATUHK 105'inci madde gereğince terkinden faydalanmak isteyen mükellefin afet tarihinden itibaren 6 ay içinde terkin talebinde bulunması gerekecektir. Yine ilgili bölümde incelendiği üzere<sup>31</sup>, COVID-19 salgını doğal afet olarak kabul edilse dahi, afetin vukuu tarihinin tespiti tartışmalı hale gelecektir. Yasa koyucu tarafından tıpkı Marmara Depremi ertesi çıkarılan özel Kanun'da olduğu gibi çıkarılacak özel bir kanunla genel nitelikli bir afet görüntüsü oluşturan COVID-19 salgını sebebiyle verginin terkinine ilişkin usul ve esaslar belirlenirken, başvuru süresine ilişkin bir düzenleme getirilmesinin çözüm olacağı düşünülebilir. Diğer taraftan 6 aylık sürenin başlangıcının zararın ortaya çıktığı veya en azından zararın hesaplanabilir olduğu tarih olarak kabul edilmesi ise başka bir çözüm şeklidir.

<sup>29</sup> Bkz. 2.1.2.

<sup>30</sup> 31078 mükerrer sayılı 24.03.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 518 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

<sup>31</sup> Bkz. 2.1.2.2.

COVID-19 salgını bir doğal afet olarak kabul edilmekle, mükellef yönünden diğer şartların gerçekleştiği bir olayda terkin sebebi oluşturacaksa da, bu halde dahi terkin edilecek vergi borçlarının ve cezalarının yalnızca dolaysız vergiler olacağını, dolaylı vergilerin terkin edilemeyeceğini belirtmeliyiz. Kural bu olmakla birlikte, VUK 115'inci madde dolaylı vergilerin (*KDV, ÖTV vb.*) terkin edilmesini açıkça yasaklamadığından, genel nitelikli bir afet halinde Yasa Koyucunun çıkaracağı özel bir Kanun ya da Maliye Bakanlığı'nın ortaya koyacağı uygulama ile dolaylı vergilerin de terkinini yoluna gidileceği düşünülebilir.

Bu bölümle ilgili son olarak üzerinde duracağımız konu ise, COVID-19 salgınının VUK 115'inci maddenin ilk bendinde aranan gelir kaynakları üzerinde, ikinci bendinde aranan mahsuller üzerinde zarara sebebiyet vermesi gereğidir. Bir başka deyişle, COVID-19 salgını ancak gelir kaynağı olan malvarlığı ile mükellefe ait mahsuller üzerinde bir kayba sebebiyet verirse terkin sebebi oluşturabilir. Bir doğal afet olarak kabul edilse dahi, eğer bu doğal afet nedeniyle değil de bu doğal afete karşı koymaya çalışan kamu otoritesi önlemleri veya mükellefin zorunlu olarak uyması gereken kamu sağlığı prensipleri nedeniyle yani dolaylı olarak mal varlığında veya mahsullerde bir zarar meydana geldiyse bu zarar bir terkin sebebi oluşturacak mıdır? Şüphesiz terkinine ilişkin ortaya çıkacak uygulama ile birlikte bu sorunun cevabını hep birlikte görmüş olacağız.

#### 4. SONUÇ

Bu çalışmada vergiyi ortadan kaldıran nedenler arasında yer alan terkin müessesesini ve daha özelde doğal afetler nedeniyle terkin hallerini inceledik. Temelde VUK ve AATUHK içinde düzenlenen doğal afetler nedeniyle terkin için belli şartların yerine gelmesi gerektiğini gördük. Buna göre, VUK anlamında bir terkinden bahsetmek için söz konusu doğal afetin mükellefin genel malvarlığının veya mahsullerinin üçte birinin kaybına neden olması gerekmektedir. Varlıklarının üçte birini kaybeden mükellefin yalnızca gelir kaynakları ile ilgili olan vergi borçları veya vergi cezaları yine gelir getirici malvarlığının uğradığı zarar nispetinde terkin edilecek, varlıklarının üçte birini kaybetmiş olsa da mükellefin ticari varlıkları zarar görmemiş ise terkin uygulanmayacaktır. AATUHK anlamında ise, yine doğal afet nedeniyle varlıklarının veya mahsullerinin üçte birini kaybeden mükellef terkin başvurusunda bulunabilecek, ancak burada da yalnızca gelir kaynakları ile ilgili kamu alacağının terkinini gündeme gelebilecektir. AATUHK yönünden terkin başvurusunun afetin vukuu tarihinden itibaren 6 aylık süre içerisinde yapılması gerekmektedir.

VUK 115'inci madde gereği terkin yetkisi kural olarak Maliye Bakanlığı'na aittir ancak Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalli idareye devredebilir. Zarar tespiti ise mahalli idare heyetlerinin yapacağı tahkikat ile ortaya çıkacaktır. AATUHK 105'inci maddeye göre bu Kanun kapsamına giren terkinlerde Cumhurbaşkanı yetkilidir. AATUHK yönünden zararın tespiti ve derecesine ilişkin çalışma ise il veya ilçe idare kurullarınca yerine getirilecektir.

Doğal afet nedeniyle terkin edilecek vergiler diğer şartların da yerine gelmesi koşuluyla yalnızca dolaysız vergilerdir, bir başka deyişle borçlusu ve yükümlüsü farklı kişiler olan dolaylı vergilerin afet nedeniyle terkinini mümkün değildir. Ancak genel nitelik gösteren bir afet halinde çıkarılacak özel bir Kanun veya ayrıksı bir Maliye Bakanlığı uygulaması ile dolaylı vergilerin de terkin konusu edilmesinin önünde bir yasak hal bulunmamaktadır.



COVID-19 salgını şimdiye kadar alınan önlemlerde mücbir sebep olarak kabul edilmekle birlikte henüz terkin sebebi oluşturması için gerekli şartları taşıdığını söylemek imkân dahilinde değildir. Ancak henüz sosyal ve iktisadi sonuçlarını tam olarak mütalaa edemediğimiz bir salgın ile karşı karşıyayız. Değişik otoriteler tarafından şimdiden global iktisadi ve finansal dengeleri değiştirecek nitelikte bir dönüşümün habercisi olarak görülmeye başlanan salgın, önümüzdeki dönemde terkin sebebi olarak kabul edilip buna ilişkin usul ve esasların düzenleneceği özel bir Kanun ihtiyacını gündeme getirebilir.

**Saygılarımızla,**

**Sayın Law & Consulting**