

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR
SEBEPLER

Ebru DURAN

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR – 2023

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../.....

Ebru DURAN

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler
Ebru DURAN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Mücbir sebep, öngörülemeyen veya karşı konulamayan bir olaydır. Mücbir sebep, tarafların kontrolünün ötesinde, diğer tarafın rızası olmadan sorumluluklarını, yükümlülüklerini veya borçlarını belirli bir süre boyunca yerine getirmelerini imkânsız kılan fiili bir durumdur. her hukuk dalında mücbir sebebe yer verilmekle birlikte, etkileri ve yansımaları açısından, her hukuk dalı bu koşulları kendine özgü bir şekilde düzenlemektedir. Vergi hukukunda mücbir sebep, Vergi Usul Kanunu’nda açıkça tanımlanmış ve hangi durumların mücbir sebep olarak kabul edileceği ilgili kanunun 13. maddesinde düzenlenmiştir. ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, doğal afetler, kişinin iradesi dışında meydana gelen gaybubetler, sahibinin iradesi dışında defter ve vesikaların elden çıkması ve bunun gibi haller mücbir sebeplerdir.

Bu çalışmada Türk vergi hukukunda tipik mücbir sebep kabul edilen deprem, sel ve yangın ile salgın hastalıklar açısından uygulama örneklerine yer verilmiştir. Bu kapsamda deprem açısından Marmara (1999), Van (2011), Elazığ (2020), Ege Denizi (2020) ve Kahramanmaraş (2023) depremleri, Sel açısından İstanbul ve Tekirdağ (2009), Rize (2011-2021), Artvin (2015) ve Giresun (2021) selleri ile yangın açısından Akdeniz ve Ege (2021) yangınlarının uygulama örnekleri incelenmiştir. Felaketlerden etkilenen mükelleflerin sayısı, ilan edilen mücbir sebebin kapsamı gibi konular incelenmiştir. Bu araştırmada mücbir sebep kapsamında alınan bu kararlar detaylı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mücbir sebep, vergi hukuku, vergi ödevi, deprem, sel, yangın, Covid-19.

ABSTRACT
Master's Thesis
Force Majeures in Turkish Tax Law
Ebru DURAN

Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Finance
Financial Law Programme

Force majeure is an unforeseen or irresistible event. Force majeure is an actual situation beyond the control of the parties that makes it impossible for them to fulfil their responsibilities, obligations, or debts for a certain period of time without the consent of the other party. Although force majeure is included in every branch of law, each branch regulates these conditions in its own way in terms of their effects and reflections. Force majeure in tax law is clearly defined in the tax procedure law, and which situations are considered to be force majeure are regulated in article 13 of the relevant law. Force majeure includes serious accidents, serious illnesses, jail time, natural disasters, unplanned absences, the loss of business books and documents without the owner's permission, and "similar situations."

This study provides examples of application in terms of earthquakes, floods, fires, and pandemics, which are typically considered force majeure in Turkish tax law. Within this scope, the application examples of Marmara Earthquake (1999), Van Earthquake (2011), Elazığ Earthquake (2020), Aegean Sea Earthquake (2020), and Kahramanmaraş Earthquake (2023) are examined in terms of earthquakes; Istanbul and Tekirdağ Floods (2009), Rize Floods (2011-2021), Artvin Flood (2015), and Giresun Flood (2021) are examined in terms of floods; Mediterranean and Aegean Fires (2021) are examined in terms of fires. Issues such as the number of affected taxpayers and the scope of declared force majeure are analyzed. In this research, the decisions taken within the scope of force majeure are examined in detail.

Keywords: Force majeure, tax law, tax obligation, earthquake, flood, fire, Covid-19.



TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEPLER

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM MÜCBİR SEBEBİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. MÜCBİR SEBEP KAVRAMI	4
1.2. MÜCBİR SEBEP KAVRAMININ UNSURLARI	5
1.2.1. Kusursuzluk (Dışsallık)	5
1.2.2. Öngörülemezlik (Sezilemezlik)	6
1.2.3. Karşı Konulamazlık (Kaçınılmazlık)	8
1.2.4. Gerçeklik	9
1.3. MÜCBİR SEBEBE BENZER KAVRAMLAR	9
1.3.1. Zor Durum	9
1.3.2. Ölüm	10
1.4. KAMU HUKUKU VE ÖZEL HUKUKTA MÜCBİR SEBEP	11
1.4.1. Kamu Hukukunda Mücbir Sebep Halleri	12
1.4.1.1. Anayasa Hukukunda Mücbir Sebep	12
1.4.1.2. İdare Hukukunda Mücbir Sebep	14
1.4.1.3. Ceza Hukukunda Mücbir Sebep	16
1.4.1.4. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep	18

1.4.2. Özel Hukukta Mücbir Sebep Halleri	18
1.4.2.1. Medeni Hukukta Mücbir Sebep	18
1.4.2.2. Borçlar Hukukunda Mücbir Sebep	19
1.4.2.3. Ticaret Hukukunda Mücbir Sebep	23
1.4.2.4. İş Hukukunda Mücbir Sebep	26

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP

2.1. VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP HALLERİ	29
2.1.1. Genel Olarak	29
2.1.2. Vergi Mükellefinin Şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri	30
2.1.2.1. Ağır Kaza	31
2.1.2.2. Ağır Hastalık	31
2.1.2.3. Tutukluluk	33
2.1.3. Doğal Afetlerden Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri	34
2.1.3.1. Yangın	35
2.1.3.2. Deprem	36
2.1.3.3. Su Basması	37
2.1.4. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetten (Zorunlu Olarak Bulunamama) Kaynaklanan Mücbir Sebep Hali	38
2.1.5. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikaların Elinden Çıkmasından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri	39
2.1.5.1. Defter ve Vesikalara Mahkemece El Konması	39
2.1.5.2. Defter ve Vesikalara İdarece El Konması	40
2.1.5.3. Defter ve Vesikaların Çalınması	41
2.1.6. “Gibi Haller” Bağlamında Mücbir Sebep	42
2.1.6.1. Gözaltına Alınma	43
2.1.6.2. Grev ve Lokavt	44
2.1.6.3. Milletvekili Seçilme	44
2.1.6.4. Teknik Nedenler	45
2.1.6.5. Salgın Hastalık	45

2.2. VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP SÜRECİ	45
2.2.1. Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi	46
2.2.1.1. Mükellefin Şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi	46
2.2.1.2. Doğal Afetlerden Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi	47
2.2.1.3. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetten Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi	48
2.2.1.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter Ve Vesikaların Elinden Çıkmasından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi	48
2.2.1.4. “Gibi Haller” Bağlamında Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi	49
2.2.2. Mücbir Sebep Halinin İspatı	49
2.2.3. Mücbir Sebebin Hüküm İçerdiği Şahıslar	52
2.2.4. Mücbir Sebep Halinin Sürelere Etkisi	53
2.2.4.1. Mücbir Sebep Halinin Kanuni Sürelere Etkisi	56
2.2.4.2. Mücbir Sebep Halinin İdari Sürelere Etkisi	56
2.2.4.3. Mücbir Sebep Halinin Dava Sürelerine Etkisi	58
2.2.5. Mücbir Sebep Halinin Diğer Etkileri	63
2.2.6. Vergi Yargısında Mücbir Sebep	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MÜCBİR SEBEP MÜESSESESİNİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

3.1. DOĞAL AFETLER VE VERGİ	68
3.1.1. Doğal Afetler	68
3.1.2. Doğal Afetlerin Makroekonomik Etkileri	70
3.1.3. Doğal Afetlerin Vergi İdaresine Etkileri	73
3.1.4. Doğal Afet Dönemlerinde Vergilendirme	75

3.1.5. Doğal Afetler ve Kamu Alacağı İlişkisi	76
3.1.6. Doğal Afetlerde Mükelleflere Tanınan Haklar	77
3.2. MÜCBİR SEBEP OLARAK COVID-19	82
3.2.1. Pandeminin Mücbir Sebep Hali Olup Olmadığına İlişkin Değerlendirme	82
3.2.2. Hastalığın İnsan Vücuduna Etkileri Bakımından Mücbir Sebep	84
3.2.3. Salgın Önlemleri Kaynaklı Gaybubet Hali	86
3.2.4. Covid-19 Döneminde İlan Edilen Mücbir Sebep Halleri	87
3.2.4.1. 518 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile İlan Edilen Mücbir Sebep	88
3.2.4.2. 524 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile İlan Edilen Mücbir Sebep	90
3.3. MÜCBİR SEBEP OLARAK DEPREM	91
3.3.1. Marmara Depremi (1999)	92
3.3.2. Van Depremi (2011)	99
3.3.3. Elazığ Depremi (2020)	103
3.3.4. Ege Denizi Depremi (2020)	104
3.3.4. Kahramanmaraş Depremi (2023)	106
3.4. MÜCBİR SEBEP OLARAK SEL	110
3.4.1. Tekirdağ ve İstanbul (2009)	111
3.4.2. Rize (2011)	113
3.4.3. Artvin (2015)	115
3.4.4. Giresun (2021)	117
3.4.5. Rize (2021)	118
3.5. MÜCBİR SEBEP OLARAK YANGIN	120
3.5.1. Akdeniz ve Ege (2021)	120
SONUÇ	125
KAYNAKÇA	132

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AIDS	Edinilmiş Bağışıklık Eksikliği Sendromu (Acquired Immunodeficiency Syndrome)
CDC	Amerikan Hastalık Kontrol ve Önleme Merkezi (Centers for Disease Control and Prevention)
ÇED	Çevresel Etki Değerlendirmesi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HIV	İnsan Bağışıklık Eksikliği Virüsü Enfeksiyonu (Human Immunodeficiency Virus Infection)
HMB	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IMF	Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
OHAL	Olağanüstü Hal
PSAF	Pandemi Şiddet Değerlendirme Çerçevesi (Pandemic Severity Assessment Framework)
RNA	Ribonükleik Asit
SGK	Sosyal Sigortalar Kurumu
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
WHO	Dünya Sağlık Örgütü (World Health Organization)

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Marmara Depreminin Kamu Finansmanı Üzerindeki Etkisine Yönelik Tahminler	s.94
Tablo 2: Marmara Depremi ve Sonraki Yıl Konsolide Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (milyon TL)	s.95
Tablo 3: Ek Vergi Gerçekleşmeleri (Milyar TL)	s.96
Tablo 4: Depremden Etkilenen Ağrı ve Bitlis'teki Mükellef Sayıları	s.100
Tablo 5: Depremden Etkilenen İllerde Mücbir Sebep Süresince Verilen Beyanname Sayısı, Matrah ve Tahakkuk	s.102
Tablo 6: 2020 Elazığ Depreminden Etkilenen Mükellef Sayısı	s.104
Tablo 7: Şubat 2023 Kahramanmaraş Depreminden Etkilenen Mükellef Sayısı	s.109
Tablo 8: Tekirdağ ve İstanbul'daki Sel Felaketinden Etkilenen Mükellef Sayıları	s.112
Tablo 9: Rize'deki Sel Felaketinden (2011) Etkilenen Mükellef Sayıları	s.114
Tablo 10: Artvin'de Sel Felaketinden (2015) Etkilenen Mükellef Sayıları	s.115
Tablo 11: Giresun'da Sel Felaketinden (2021) Etkilenen Mükellef Sayıları	s.117
Tablo 12: Rize'deki Sel Felaketinden (2021) Etkilenen Mükellef Sayıları	s.119
Tablo 13: Akdeniz'deki Yangın Felaketinden (2021) Etkilenen İllerdeki Mükellef Sayıları	s.123
Tablo 14: Akdeniz'deki Yangın Felaketinden (2021) Etkilenen Mükelleflerin Tahmini Sayısı	s.124

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Mücbir Sebebin Unsurları

s. 5



GİRİŞ

Mücbir sebep, öngörülemeyen veya karşı konulamayan bir olaydır. Mücbir sebep, tarafların kontrolünün ötesinde, diğer tarafın rızası olmadan sorumluluklarını, yükümlülüklerini veya borçlarını belirli bir süre boyunca yerine getirmelerini imkânsız kılan fiili bir durumdur. Dolayısıyla gerçek dünyadaki bir olayın bir sorumluluğu, yükümlülüğü veya borcu veya yasal bir hakkın kullanılmasını geçici olarak durdurmasıdır. Zira taraflar isteseler bile, "mücbir sebep" olarak kabul edilebilecek olayların ortaya çıkmasını kontrol edemeyecek veya önleyemeyeceklerdir. Bu nedenle de her hukuk dalında mücbir sebebe yer verilmekle birlikte, etkileri ve yansımaları açısından, her hukuk dalı bu koşulları kendine özgü bir şekilde düzenlemektedir.

Bu noktada belirtilmelidir ki hukuk dalları değişse dahi bir hukuk sistemindeki bir konuya ilişkin kurallar, farklı hukuk dallarındaki benzer bir konudaki yasalarla çelişmemelidir. Zira hukuk sisteminde tekillik, özde birlik ve tutarlılık beklenir. Bu nedenle kamu ve özel hukuk dallarında mücbir sebebi birbirinden farklı, birbiriyle çelişen veya birbirinden bağımsız olarak görmek mümkün değildir. Dolayısıyla, kamu hukuku ve özel hukukta, Yargıtay'ın ve Danıştay'ın mücbir sebeplere ilişkin görüşleri, mücbir sebebin tanımı, çerçevesi, temeli, sınırları, etkileri ve sonuçları hukukun her alanında uygulanabilir. Diğer bir deyişle hem Yargıtay hem de Danıştay kararlarından, hukukun her dalında olduğu gibi vergi hukukunda da emsal kararlar olarak yararlanılabilir. Vergi hukukunda mücbir sebep, Vergi Usul Kanunu'nda açıkça tanımlanmış ve hangi durumların mücbir sebep olarak kabul edileceği ilgili kanunun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre

1. *"Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;"*
2. *"Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;"*
3. *"Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;"*
4. *"Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;"*
"gibi haller"

vergi hukuku bağlamında mücbir sebeplerdir.

Görüldüğü üzere VUK m. 13'te mücbir sebep kabul edilebilecek hallerden bahsedilmiş ve mücbir sebeplerin bunlarla sınırlı olmadığını ifade etmek üzere “gibi haller” denilerek kapsamın genişleyebileceği kabul edilmiştir. 2019 yılının son günlerinde ortaya çıkıp Mart 2020’de Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi (küresel salgın) olarak kabul edilen Covid-19 da “gibi haller” bağlamında mücbir sebep olarak görülmektedir. Zira Covid-19, VUK m. 13'te yer alan nedenlerden ilkinde bahsedildiği gibi kişinin vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olacak ağır hastalığa neden olabilmekte hem de salgınla mücadele için alınan önlemler kapsamında karantinalar ve kapatmalardan kaynaklanan kişinin isteği haricinde ortaya çıkan zorunlu gaybubetlerin kapsamına girmektedir.

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de Covid-19’la mücadele kapsamında alınan önlemler doğrultusunda karantina uygulamalarına gidilmiş, küresel ekonomi olduğu gibi Türkiye’de de ekonomi durma noktasına gelmiştir. Bu da hem gerçek hem de tüzel kişiliklerin vergi ödevlerini yerine getirememesine neden olmuştur. Bu kapsamda Covid-19 ile mücadelede vergi mükelleflerinin vergi ödevlerine yönelik olarak 518 ve 524 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mücbir sebep ilan edilmiştir.

Diğer yandan Türkiye bir deprem ülkesidir. Tarihsel süreç içerisinde Türkiye coğrafyasında birçok yıkıcı deprem yaşanmış, bu depremler ne yazık ki can ve mal kayıplarına neden olmuştur. Türkiye ekonomisinde büyük bir küçülmeye neden olan ve resmi rakamlara göre 20 binin üzerinde can kaybının olduğu 1999 Marmara Depremi’nin ardından Van (2011), Elazığ (2020) ve Ege Denizi (2020) depremleri gerçekleşmiş, son olarak Şubat 2023’te ise Kahramanmaraş merkezli 7, 8 M_w ve 7,6 M_w büyüklükte depremler yaşanmıştır. 1999 Marmara ve 2023 Kahramanmaraş depremleri, birçok ilde etkili olan ölümcül ve afet nitelikte depremlerdir ve bu depremlerde neredeyse taş taş üzerinde kalmamıştır. Vergi idaresi başta bu iki büyük deprem olmak üzere deprem durumunda mücbir sebep ilan ederek mükelleflerin vergi ödevlerini ertelemiştir.

Covid-19 ve depremlerin dışında Türkiye’de tarihsel olarak can ve mal kaybına neden olan birçok sel de yaşanmıştır. Dere yatağına yapılan evler, çarpık kentleşme, çölleşme, orman arazilerinin imara açılması gibi nedenler, yağışların sele dönüşmesine neden olmaktadır. Yakın dönemde İzmir (1992), Trabzon-Of (1996), Trabzon-

Sürmene (1998), Tekirdağ ve İstanbul (2009), Bodrum (2015) ve Batı Karadeniz (2021) sel felaketleri yaşanmış, bu felaketlerde birçok ev ve işyerini su basmış, can kayıpları yaşanmıştır. Bu sel felaketleri de mücbir sebep olarak kabul edilmiş ve vergisel ödevler ertelenmiştir.

Bu çalışma, vergi hukuku bağlamında mücbir sebepler konusuna odaklanmıştır. Bu kapsamda çalışma 3 bölüm olarak tasarlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümü, kavramsal açıdan mücbir sebep konusuna yer verilen bölümdür. Bu bağlamda öncelikle mücbir sebep kavramına yer verilmiş, ardından mücbir sebep kavramının unsurları açıklanmıştır. Mücbir sebebe benzer kavramlar olarak zor durum ve ölüm açıklandıktan sonra kamu hukuku ve özel hukukta mücbir sebep kavramına nasıl yer verildiğini açıklamak üzere kamu hukuku bağlamında anayasa hukukunda, idari hukukta, ceza hukukunda ve vergi hukukunda, özel hukuk bağlamında ise medeni hukukta, borçlar hukukunda, ticaret hukukunda ve iş hukukunda mücbir sebebe değinilmiş ve bölüm tamamlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise çalışmanın temelini oluşturması bakımından vergi hukukunda mücbir sebep konusu anlatılmıştır. Bu kapsamda öncelikle vergi hukukunda mücbir sebep olarak kabul edilen durumlar, vergi mükellefinin şahsından kaynaklanan, doğal afetlerden kaynaklanan, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubet halinden kaynaklanan ve sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve vesikaların elinden çıkmasından kaynaklanan mücbir sebep hallerinden ve kanun lafzında geçen “gibi hallerden” bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise kanun lafzında geçen “gibi haller” kapsamında değerlendirilebilecek bir olay olan Covid-19 pandemisi dönemi ile yakın dönemde yaşanan deprem ve sel felaketleri vergi hukukunda mücbir sebep konusu bağlamında incelenmiştir. Bu kapsamda öncelikle mücbir sebep hali olarak Covid-19’un değerlendirmesine yer verilmiştir. Ardından Covid-19 döneminde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğler ile ilan edilen mücbir sebeplerden bahsedilmiştir. Ardından mücbir sebep olarak Türkiye’de yakın dönemde yaşanan deprem ve mücbir sebep olarak sel konuları ele alınmıştır. Çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜCBİR SEBEBİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. MÜCBİR SEBEP KAVRAMI

Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde yer aldığı şekilde mücbir sebep, “herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylardır”¹ Danıştay’a göre² mücbir sebep ise “bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olaydır”.

İki tanım birlikte incelendiğinde mücbir sebebin en önemli özelliklerinin borcun yerine getirilmesine engel teşkil edecek şekilde borçlunun iradesi dışında ve önceden öngörülmesi mümkün olmayan bir şekilde ortaya çıkan her türlü olay olduğu görülmektedir. Bu bağlamda mücbir sebebin, borçlunun tüm iyi niyetine rağmen olağan hayat döngüsü içerisinde ortaya çıkıp borçlunun önceden öngörmesinin ve engellemesinin mümkün olmaması ve borçlunun yükümlülüğünü yerine getirmesine kısmen ya da tamamen engel olması gerekmektedir.³ Bu durum borçlunun iradesinin dışında gerçekleştiğinden iyi niyetinden ve borcunu ödeme isteğinden bağımsız bir durumdur.

Her ne kadar mücbir sebebin karakteristik özellikleri ortaksa da farklı hukuk dallarında yer alması nedeniyle ortak ve tek bir tanımı bulunmamaktadır. Bu nedenle de kamu hukukunda ve özel hukukta mücbir sebebe yer verilmiş olmakla birlikte durumu açıklayıcı örnekler yoluyla mücbir sebep açıklama yoluna gidilmiştir.⁴

Türk hukukunda mücbir sebep, nisbi bir kavram olarak kabul edilmekte ve mücbir sebebin varlığı, olayın hangi şartlar altında nasıl meydana geldiğine bağlı olmaktadır. Bu nedenle de mücbir sebebin tanımını yapabilmek için mücbir sebebin unsurlarına yer vermek şarttır.⁵

¹ TDK, Sozluk.tdk.gov.tr.

² Danıştay 7.Daire, 23/09/1999 Tarih ve 1998/993 Esas, 1999/3059 Karar.

³ Ege, Fehmi, “Vergisel Açıdan Mücbir Sebep”, **Mali Çözüm**, Cilt: 31, Sayı: 166, 2021, s. 258.

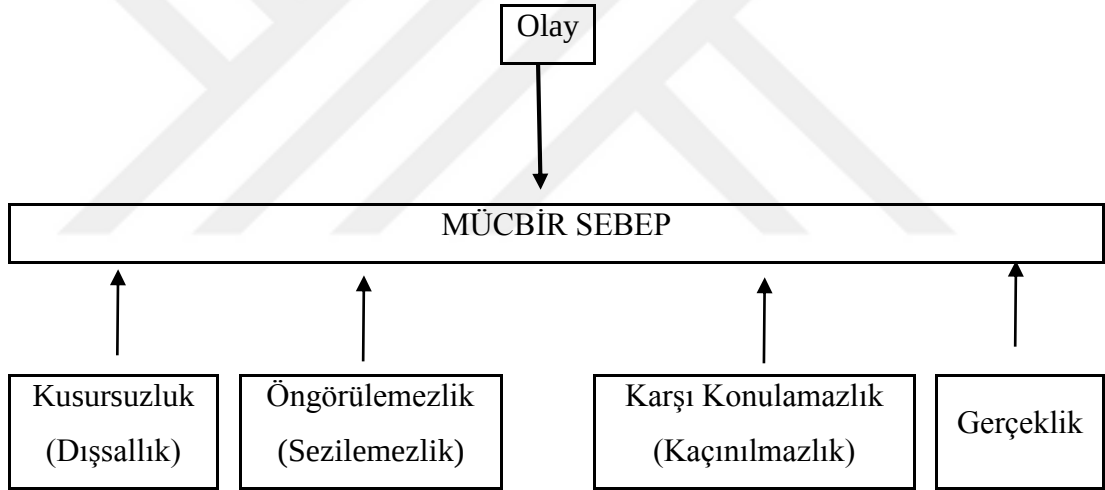
⁴ Kılıç, Ramazan, Demet Şekerci, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2015, s. 846.

⁵ Eren, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 2018, s. 583.

1.2. MÜCBİR SEBEP KAVRAMININ UNSURLARI

Mücbir sebepten bahsedebilmek için her şeyden önce bir olayın varlığı gereklidir. Ancak bu olayın birkaç niteliğe sahip olması gereklidir. Danıştay 12. Dairesi'nin 18.6.1975 Tarih ve 1975/1343 Sayılı Kararı'nda mücbir sebebin başlıca etmenleri olarak kusursuzluk, sezilemezlik, karşı konulamazlık ve gerçeklik sayılmıştır. Dolayısıyla bir olayın mücbir sebep sayılabilmesi için öncelikle bu olayın borcun yerine getirilmesine engel teşkil etmesi, olayda bir kusur bulunmaması, kusurun bulunmadığı bu olayın öngörülemez ve beklenmedik anda ortaya çıkması, ortaya çıkan bu durumu önleme imkânı bulunmaması ve olayın muhtemel olmaktan çıkarak vuku bulmuş olması gereklidir.

Şekil 1: Mücbir Sebebin Unsurları



1.2.1. Kusursuzluk (Dışsallık)

Mücbir sebebin varlığı, borçlunun olayda bir kusurunun olmamasını gerektirmektedir. Dolayısıyla bir olayın mücbir sebeplerden kaynaklanıp kaynaklanmadığının değerlendirilebilmesi için öncelikle olayda bir kusur olup olmadığı tespit edilmelidir. Olayın doğuşunun bir kusurdan kaynaklanmış olması durumunda mücbir sebebin araştırılmasına gerek yoktur.⁶

⁶ Evren, Çınar Can, “İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Mücbir Sebep”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2010, s. 281.

Kusur, kasıt ve ihmal olmak üzere iki tipte gerçekleşebilir. Kasıt, kusurluluğun en temel biçimidir ve hukuka aykırı sonucun bilerek ve isteyerek yapılmasını ifade etmektedir. İhmal ise hukuka aykırı sonucun oluşmasını istemeksizin, sonucun meydana gelmemesi için gereken şartlara gerekli özenin gösterilmemesini ifade etmektedir. Mücbir sebepten söz edebilmek için olayın gerçekleşmesinde ilgili kimsenin olayda hiçbir kastının ya da ihmalinin olmaması gereklidir.⁷ Dolayısıyla mücbir sebebin varlığı kusuru ortadan kaldırırken, kusurun varlığı ise mücbir sebebi ortadan kaldırır.⁸

Kusursuzluk (dışsallık), hasarın bireyin kontrolü dışındaki faktörlerden kaynaklandığı fikrini ifade etmektedir. Dolayısıyla kusursuzluk, bireyin kendi faaliyetleri esnasında neden olduğu zararlardan sorumlu tutulabileceği, ancak kendi faaliyetlerinden kaynaklanmayan nedenlerden sorumlu olacağı ilkesine dayanmaktadır. Dışsallık kriterlerinin karşılanabilmesi için olay ve faaliyet arasında bir ilişkinin olmaması gerekir. Kısacası zarara neden olan ağaçları deviren fırtına, nehirlerin taşmasına neden olan şiddetli yağmurlar, deprem kaynaklı bina çökmeleri, tsunamiler ve çığlar gibi olaylar dışsaldır ve fiili yerine getirenin sorumluluğu dışındaki olaylardır.⁹ Olayın sorumlusu dışında başka nedenlerden kaynaklanan bir durum olan kusursuzluk (dışsallık) kavramının savunucuları ise zararın faaliyetin içinden doğduğu olaydan ayrılabilmesi için beklenmeyen bir durum olan mücbir sebeplere başvurulması gerektiğini ifade ederler.¹⁰

1.2.2. Öngörülemezlik (Sezilemezlik)

Herhangi bir vakanın mücbir sebep olarak sınıflandırılabilmesi, öngörülemez olmasına bağlıdır. Olayın doğası gereği olağan şekilde gözlemlenemez, hissedilemez, önceden öngörülemez ve buna karşı önlem alınamaz nitelikte olması şarttır. Üstelik bu olayın taraflardan biri tarafından değil, hiç kimse tarafından öngörülemezliği gerekmektedir, ki bu da mutlak sezilemezliği ifade etmektedir. Ancak bölgesel

⁷ Kuluçlu, Erdal, “Sayıştay Hesap Yargısında İliyet Bağı Kavramı”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 93, 2014

⁸ Evren, , s. 282.

⁹ Evren, , s. 282.

¹⁰ Yayla, Yıldızhan, “İdarenin Sorumluluğu ve Mücbir Sebep”, **III. Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler Sempozyumu**, Ankara, 1979’dan aktaran Evren, s. 282.

karışıklıkların, iç isyanların ya da savaş tehlikesinin olduğu bölgelerde mutlak sezilemezlikten söz etmek mümkün değildir.¹¹ Dolayısıyla meydana geleceği bilinen ama zamanı kestirilemeyen bir olay mücbir sebep olarak kabul edilemez. Bir olayın öngörülemezlik ilkesine uyması için ne meydana geleceğinin ne de ne zaman meydana geleceğinin bilinmesi gereklidir.

Ayrıca bir konunun da gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Teknoloji sayesinde yağmur, kar, kasırga gibi doğal olayların ne zaman gerçekleşeceği öğrenilebiliyorsa da sonuçları kestirilememektedir. Meteoroloji tarafından olayın hangi bölgeleri etkileyebileceği ne kadar kuvvetli olacağı tahmin edilebilirse de bu bilgi tahminden öteye gidememektedir. Zira kuvvetli bir yağmur yağacağı, bunun kasırgaya dönüşebileceği öngörülse dahi, metrekareye ne kadar yağış düşeceği ya da kasırganın bölgeyi ne kadar etkileyeceği bilinemez. Bu da olayın öngörülse dahi sonuçlarının kestirilemeyeceği anlamına gelmektedir. Böylesi bir durumda (olayın gerçekleşeceğinin bilinmesi durumunda) öngörülemezlik ilkesine halel gelmemekte, olayın gerçekleşeceği bilinse de sonuçları bilinemediğinden öngörülemezlik ilkesi geçerli olmaktadır. Konu ile ilgili Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 5.6.1975 Tarih ve 787 Esas No’lu davada vermiş olduğu 2913 Sayılı Karar’da öngörülemezlik unsurunu “...hayatın normal akışından çıkması beklenebilecek tesadüfi olaylar sınırını açık bir şekilde aşma” ifadesini kullanmış, bu da öngörülemezlik ilkesinin sonuçların kestirilemezliği niteliğine vurgu yapmıştır.

Öte yandan öngörülemezliği mutlak mı (herkes için öngörülemez) yoksa nispi mi anlamak gerektiği konusu da göz önünde bulundurulmalıdır. Her ne kadar mutlak öngörülemezlik kulağa doğru gelse de dünya tarihinde ortaya çıkmamış bir olayın olmaması nedeniyle mutlak öngörülemezlik, sınırlarının çok geniş olduğu eleştirilerine maruz kalmaktadır. Halbuki mücbir sebep olan olaylar, dünyada en az bir kez ortaya çıkmış olaylardır. Bu nedenle de öngörülemezlik olarak tespit edilmesi gereken noktalar, bir olayın karşılaşılma sıklığı, karşılaşıldığı yerin ve zamanın belli olup olmadığı ve yoğunluk açısından mücbir sebep olarak görülmeye uygun olup olmadığıdır. Bu bağlamda mücbir sebep kavramı göreceli bir kavramdır ve bu nedenle de nispi öngörülemezlik olarak anlaşılmalıdır.¹²

¹¹ Yıldırım, Turan, “Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 2, 2019, s. 1522.

¹² Evren, s. 285.

1.2.3. Karşı Konulamazlık (Kaçınılmazlık)

Bir vakanın mücbir sebep olarak nitelendirilmesi için ilk koşul, insan hatasından tamamen arınmış olmasıdır. Bu, olayın insan eliyle meydana getirilmemiş olması gerektiği anlamına gelir. Örneğin, bir geminin batmasında fırtına ve yağışlı hava mücbir sebep iken, gemi kaptanının hatalı bir rota seçimi ya da gemi mürettebatının ihmali mücbir sebep değildir. İkinci koşul ise olayın durdurulamaz ve kaçınılmaz nitelikte olmasıdır. Bu, olayın kaçınılmaz bir şekilde meydana geleceği anlamına gelir. Borçlu bir kişinin borcunu ödeyemeyecek duruma düşmesi, mücbir sebep olarak kabul edilebilir, ancak bu olayda hiçbir kusurun bulunmaması gerekir. Örneğin, borçlu kişinin borcunu ödeyememesi, maddi kaynaklarının tükenmesine bağlı olarak ortaya çıkmışsa ve bu kaynak tükenişinde borçlu kişinin kusurlu bir davranışı söz konusu değilse, bu olay mücbir sebep olarak kabul edilebilir. Kaçınılmazlık ise, ortaya çıkan olaya karşı koyulamaması anlamına gelir. Örneğin, bir deprem gibi bir olayın gerçekleşmesi, hangi önlemler alınsa dahi önlenemez. Bu nedenle, kaçınılmazlık objektif bir nitelik taşır ve herkes için geçerlidir. Mücbir sebep kavramı, karşı konulamazlık ve kaçınılmazlık kavramlarını içerir. Karşı konulamazlık, bir kişinin yeterli kaynak veya güç eksikliğinden dolayı bir olayın meydana gelmesini engelleyememesi anlamına gelirken, kaçınılmazlık ise olayın ne kadar önlem alınırsa alınsın meydana gelmesi anlamına gelir.¹³

Mücbir sebebin varlığı için kusurun bulunmaması ve olayın meydana geleceğinin önceden kestirilememesi gerektiği kadar bu olayın kaçınılmaz nitelik taşıması gereklidir. Kaçınılmazlık objektif bir nitelik taşıyıp herkes için geçerlidir. Dolayısıyla mücbir sebebin mutlak bir unsurdur. Bilimin mümkün kıldığı her türden tedbir alınsa, mümkün olan maksimum özen gösterilse dahi olayın kimse tarafından önlenememesi gereklidir.¹⁴

Her ne kadar bir olay, karşı konulamaz ve kaçınılmaz nitelikte olması halinde mücbir sebep kabul ediliyorsa da bu iki kavram tam olarak birbirinin aynı anlamı ifade

¹³ Kayış, s. 27.

¹⁴ Azimli-Çilingir, Gülcan, “İdarenin Sorumluluğu İlkesi Kapsamında Afetlerin Değerlendirilmesi”, **Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 8, 2019, s. 170.

etmemekte, ancak birbirini tamamlamaktadır. Şöyle ki, karşı konulamazlık, bir kişinin yeterli kaynak veya güç eksikliğinden dolayı bir olayın meydana gelmesini engelleyememesi anlamını taşırken, kaçınılmazlık ise olayın ne kadar önlem alınıralsa alınsın meydana gelmesi anlamına gelir. Bu bağlamda bir olaya kaçınılmaz diyebilmek için önce uyarıların ve denetimlerin yeterli ölçüde yapılıp yapılmadığı, etkin araç-gereç kullanılıp kullanılmadığı ve doğru yer ve zamanda faaliyetin yapılıp yapılmadığı gibi konuların incelenmesi gerekir.¹⁵

1.2.4. Gerçeklik

Mücbir sebep, bir olayın gerçekleşmiş ve vuku bulmuş olması nedeniyle ortaya çıkan bir durumdur. Mücbir sebep iddiasında bulunan bir borçlu, iddiasına dayanak oluşturan olayın gerçekleştiğini ve bu olaydan etkilendiğini ispat etmelidir. Doğal afetler gibi olayların ispat yükümlülüğü bulunmamaktadır, ancak bu afetlerden etkilenmemiş mükelleflerin mücbir sebep iddiası geçerliliğini yitirir. Bu nedenle, bir olayın ortaya çıkmış olması başlı başına mücbir sebebin varlığı için yeterli değildir; aynı zamanda bu olaydan etkilenmiş olmak da gereklidir. Bu etkilenme, borçlu kişinin işletmesinin zarara uğraması, üretimin durdurulması gibi bir sonuç doğurabilir. Mücbir sebep iddiasında bulunulması için, bu tür sonuçların da ispat edilmesi gerekir.¹⁶

1.3. MÜCBİR SEBEBE BENZER KAVRAMLAR

Mücbir sebebe benzemekle birlikte mücbir sebeple aynı anlam taşımayan iki kavram bulunmaktadır. Bunlar zor durum ve ölümdür.

1.3.1. Zor Durum

Bir vakanın mücbir sebep olduğunun kabulü için gerekli olan ilgili kişinin kusurlu olmaması, gerçekleşen olayın öngörülemez ve kaçınılmaz olması gibi niteliklerinin aksine, objektif değil subjektif nitelik taşıyan durumlar zor durumu ifade

¹⁵ Evren, s.287-288.

¹⁶ Bucaktepe, s. 103.

etmektedir. Bir olayın mücbir sebepteki gibi kişinin iradesi dışında (kusursuzluk), tesadüfî (öngörülemez) nitelikte olsa dahi, mücbir sebepten farklı olarak yalnızca kişiye yönelik olması, yani genele yönelik olmaması durumunda zor durumdan söz edilmektedir.¹⁷ Bu bağlamda zor durum; bireyin iradesi dışında gerçekleşen, önceden kestirilemeyen, önceden kestirilemediği için önlem alınamayan, mücbir sebep gibi geniş kapsamlı değil, bireysel ve dar kapsamlı nitelik taşıyan olayları ifade etmektedir.

Zor durum ile mücbir sebep, bireyin iradesinin dışında olması, olayın tesadüfî olması, kaçınılamaz ve öngörülemez nitelikte olması bakımından benzerdir. Ancak mücbir sebep ile zor durum arasında temel bir fark vardır ki o da mücbir sebebin geneli, zor durumun ise yalnızca kişiyi kapsamasıdır. Mücbir sebep ile zor durumun arasındaki farkları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Mücbir sebep, süreleri durdururken, zor durum süreyi durdurmaz, yalnızca ek süre (mühlet) tanır.¹⁸
- Mücbir sebep, olaydan etkilenenlere mühlet vermeyip olayın etkileri ortadan kalkana kadar hiçbir sürenin işlememesini sağlarken, zor durumda kişiye süre tanınır.¹⁹
- Mücbir sebep hali, cezaları durdururken, zor durumda tanınan mühletin dolmasının ardından yerine getirilmeyen ödevler için cezai yaptırımlar uygulanabilir.²⁰
- Mücbir sebep, ödevin yerine getirilmesini engelleyecek ölçüde geniş çaplı etki ederken, zor durum yalnızca ödevin süresi içinde yerine getirilmesini engellemektedir.²¹

1.3.2. Ölüm

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 16. maddesi uyarınca, vergi kanunlarında aksine hüküm bulunmadıkça mirasçıların rapor verme, beyanname verme gibi vergiyle ilgili görevlerini yerine getirmeleri için tanınan süre üç ay eklenmektedir. Türk Medeni

¹⁷ Kılıç, Şekerci, s. 845.

¹⁸ Nas, s. 210.

¹⁹ Erol, s. 206.

²⁰ Kılıç, Şekerci, s. 846.

²¹ Erol, s. 206-207.

Kanunu'nun 606. maddesindeki reddi miras süresi ile uyum sağlamak amacıyla konulan bu madde, mirasın reddi durumunda mirasçılara miras bırakana ait yükümlülükleri yerine getirme hakkı vermektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesinde ise gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla gelir vergisi mükellefinin ölümü durumunda, VUK m.16'ya göre değil, GVK m.92'ye göre muameleyi gerektirmektedir. Bu madde, mirasçıların vergiyle ilgili görevlerini yerine getirme süresini dört ay olarak belirlemiştir. Bu süre, ölüm tarihinden itibaren sayılır ve mirasçıların vergi beyannamesini vermeleri için tanınan süredir. Bu süre içinde beyanname verilmemesi halinde, mirasçılar vergi cezasıyla karşı karşıya kalabilir.

Ölüm karanesi ve gaipliğe de değinilmesi gerekmektedir. Ölüm karanesi, bir kişinin kesin bir şekilde öldüğü kabul edildiği durumları ifade eder. Bu durumda, bir kişi kaybolduğunda ve cesedi bulunamasa bile gerçekten öldüğü kabul edilir. Ölüm karanesi, Türk Medeni Kanunu'nun 31. maddesi'nde düzenlenmiştir ve bu durumda, nüfusta ölüm kaydı ile düşülen kişinin vergi ödevleri ile ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 16. maddesi'ne göre üç aylık bir süre tanınır. Ölüm karanesi, bir kişinin ölümüne ilişkin belge bulunmadığında, yasal bir ölüm tarihi belirlemeyi mümkün kılar. Bu sayede, ölümle ilgili yasal işlemlerin yapılması ve mirasçıların haklarının korunması sağlanır.

Gaiplik, bir kişinin ölüm tehlikesi içinde kaybolması, uzun bir süre boyunca kendisinden haber alınamaması ve öldüğüne dair güçlü bir olasılık bulunması durumunda, Türk Medeni Kanunu'nun 32. maddesi'ne göre mahkeme tarafından verilen bir karardır. Bu karar, hakları ölümle bağlı olanların başvurusu üzerine verilir. Gaiplik kararı verilmesi durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 16. maddesi'ne göre tanınan süre, gaiplik kararının verildiği tarihten itibaren işlemeye başlar.

1.4. KAMU HUKUKU VE ÖZEL HUKUKTA MÜCBİR SEBEP

Hukuk, kişiler arasındaki ilişkileri ve kişilerin toplumla ilişkilerini düzenleyen yazılı ve örfi kurallar bütünü olarak toplumsal yaşamın düzenli bir şekilde işlenmesini sağlamaktadır. Ancak bu kurallar bütünü, kişiler arasındaki meselelerin farklı, kişilerle devlet arasındaki meselelerin farklı olması nedeniyle bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Doktrinde kamu hukuku ve özel hukuk olarak ayrıma neden olan bu durum, menfaat ve egemenlik teorilerinin bir sonucudur. Zira toplumsal menfaati “koruyan” düzenlemeler kamu hukukunu, bireysel menfaatleri “esas alan” düzenlemeler ise özel hukuku oluşturmaktadır. Egemenlik teorisinde ise taraflar arasındaki “eşitliği” temel alan kurallar özel hukuku, taraflar arasında “eşitsizliği” temel alan kurallar ise kamu hukukunu oluşturmaktadır. Mücbir sebep ise bu iki temel hukuka göre farklı uygulama alanı bulmaktadır.

1.4.1. Kamu Hukukunda Mücbir Sebep Halleri

Mücbir sebep, kamu hukuku alanında Anayasa Hukukunda, İdare Hukukunda, Ceza Hukukunda ve Vergi Hukukunda kendisine uygulama alanı bulmaktadır.

1.4.1.1. Anayasa Hukukunda Mücbir Sebep

Anayasa kavramının üç ana anlamı vardır: (1) Bir ülkede devlet sisteminin doğasını belirleyen en yüksek yasal güce sahip resmi yasal belge olması, (2) ülkede yaşayanların devlet biçiminde örgütlenmesini, siyasal rejimi ve özgürlükleri düzenleyen temel hukuk kurallarını içermesi ve (3) "anayasalcılık" olarak da adlandırılan, devlet gücünün bir zorlama tekeli ile sınırlandırılması. Dolayısıyla Anayasa, devletin gücünü sınırlayan, olağan ve olağanüstü koşullar altında cebir tekeline sahip olan devletin nasıl hareket edeceğini belirten hukuki metinlerdir.²²

Devlet, olağanüstü bir tehdit veya tehlike durumunda, normal hukuk düzeninin sınırlarını aşan özel yöntemlere başvuran olağanüstü yönetim usullerine başvurur. Tüm olağanüstü hal rejimlerinde, idarenin yetkileri ve takdir yetkisi normal sürelerle göre genişletilmekte, kişilerin temel hak ve özgürlükleri de sınırlandırılmaktadır.²³ 1982 Anayasası, konusu itibarıyla olağanüstü hal veya sıkıyönetim tanımını yapmamakla birlikte, doktrinde sıkıyönetim konusunun kolluk kuvvetlerinin görev ve

²² Arslan, Kahan Onur. “Türk Anayasa Hukuku’nda “Anayasa” Terimi ve “Anayasa Hukuku” Kavramı”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1-2, 2011, s. 60.

²³ Turabi, Selami. *Olağanüstü Hal Hukuku ve Bireysel Başvuru*, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 31.

temel hak ve özgürlüklerin tescili veya askıya alınması ve bazı suçların sıkıyönetim askeri mahkemelerinde yargılanması bakımından yetkilerinin askeri makamlara devri olacağı görüşü bulunmaktadır.²⁴ Kanun Hükmünde Kararnameler ancak olağanüstü halin gerektirdiği konularda çıkarılabilmektedir ve bu sınırlandırma, Kanun Hükmünde Kararnamelerin nedensel olmasının doğal bir sonucudur. Anayasanın temel amacı, devletin teşkilat yapısını insan haklarını güvence altına alacak bir yapı oluşturacak şekilde oluşturmaktır.²⁵

1982 Anayasası, mücbir sebebe doğrudan mücbir sebep adı altında olmasa da mücbir sebebin koşullarını düzenleyen OHAL ve Sıkıyönetim Rejimi ile yer vermiştir. Belirtilmelidir ki Anayasada düzenlenen bu rejim, devletin olağanüstü koşullar altında nasıl yönetim sergileyeyeceğinin sınırlarını çizmektedir. Bu olağanüstü koşullar ise 2017 Referandumundan önce Anayasa’da mücbir sebebe de neden olan üç durumun varlığı durumunda nasıl bir yönetim sergileneceğinin sınırlarını çizen 199, 120, 121, ve 122. maddelerde düzenlenmiştir. İlgili maddeler 2017 Referandumu ile birlikte mülga duruma gelmiş ve 119. maddede birleştirilmiştir. Bu doğrultuda, Cumhurbaşkanı, ülkenin tamamında veya belirli bir bölgesinde, altı ayı geçmeyen bir süre için olağanüstü hal ilan edebilme yetkisine sahiptir.

Anayasa’da öngörülen olağanüstü haller, kişi temel hak ve özgürlüklerinin kısıtlandığı ve kamu gücünün daha üstün olduğu halleri tanımlamaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 1982 Anayasası’nın 119. maddesi birlikte düşünüldüğünde, birtakım benzerlik ve farklılıklardan bahsetmek gerekmektedir. Benzerlik, her iki düzenlemenin de kamu hukukunda olmasından ve kamu gücünün üstünlüğünün geçerli olmasından ileri gelmektedir. Farklılık ise Anayasa’da olağanüstü koşulların Anayasa metninde belirtilen haller ile sınırlı olması, fakat VUK’ta Anayasa’da da belirtilen koşullara ek olarak “gibi haller” şeklinde bir düzenlemenin olmasıdır. Anayasa’da olağanüstü hallerin sınırlı sayıda olması ve “gibi haller” düzenlemesine yer verilmemesi, olağanüstü koşullar altında yönetimin “hukuk devleti” ilkesine zarar verecek niteliği nedeniyledir.

Öte yandan Anayasa Hukukunda düzenlenen olağanüstü hâl ve sıkıyönetim rejimleri kamu menfaatini ön plana çıkarırken, Vergi Hukukundaki mücbir sebep

²⁴ Özkul, Fatih, “1982 Anayasası’nda Olağanüstü Dönem Kanun Hükmünde Kararnamelerinin Hukuki Serüveni”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 78, Sayı: 3, 2020, s. 199.

²⁵ Can ve Aktaş, s. 25.

halleri ise mükellef lehine yorumlamayı içermektedir. Ayrıca Anayasa, olağanüstü halleri kişi hak ve özgürlüklerini güvence altına almak için 6 ay ile sınırlandırırken, VUK'ta böyle bir süre sınırlaması bulunmamaktadır.

1.4.1.2. İdare Hukukunda Mücbir Sebep

İdare Hukuku bağlamında idare kavramı ve tanımını yapmak gerekirse, idarenin kamu yararını ve toplumun refahını gözeterek, belirli bir amaca ulaşmak amacıyla kurulan teşkilat ve planlı faaliyetleri ifade ettiğini söylemek mümkündür. İdare Hukuku bağlamında İdare, özellikle kamu faaliyetlerinin yönetimine atıfta bulunmaktadır.²⁶

İdare Hukukunda mücbir sebebi açıklayabilmek için konuya sorumluluk ve yaptırımlar açısından yaklaşmak gerekmektedir. Vergi hukukunda bahsedilen mücbir sebep halleri ile “gibi haller”, vergi mükellefinin vergisel yükümlülüklerini ortadan kaldırmayıp süresi içinde yerine getirilmeyen vergi ödevi için yaptırımları ortadan kaldırmaktadır. Mücbir sebep, idare hukukunda, idarenin sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla vergi hukukunda sorumlulukları ertelemek söz konusu iken, idare hukukunda sorumlulukların ortadan kalkması söz konusu olmaktadır.²⁷

Mücbir sebep İdare'nin sorumluluğunu ortadan kaldıran, dışsal nitelik taşıyan olaylar olmakla birlikte, Danıştay bu olaylar sonucunda meydana gelen zarar ile İdare'nin illiyet bağının kesilip kesilmediğini incelemektedir. Örneğin deprem, tipik olarak mücbir sebep olarak kabul edilse de²⁸ İdare'nin sorumluluğunun olmaması için oluşan zarar ve idare faaliyeti arasında herhangi bir illiyet bağının bulunmaması gereklidir. Örneğin geniş bir coğrafyayı etkileyen deprem mücbir sebepse de İdare, mevzuata aykırı ruhsat vermediyse, denetimleri aksatmadıysa, fay hattında yapılaşmaya izin vermediyse, zararın kaynağı mücbir sebep değil idarenin tutumudur.²⁹ Böyle bir durumda ise mücbir sebep iddiası ortadan kalkmakta ve İdare'nin tazmin yükümlülüğü doğmaktadır.

²⁶ Atay, Ender Ethem, İdare Hukuku (Thd), Seçkin Yayıncılık, 2022, s. 13.

²⁷ Yıldırım, s. 1521.

²⁸ Danıştay 10. Dairesi, 14.12.1993 Tarih ve 1993/1081 Sayılı Karar

²⁹ Danıştay, 10. Daire, 28.05.2007 Tarih ve 2007/3069 Sayılı Karar.

Bu noktada kişilerin İdare'ye karşı ya da İdare'nin kişilere karşı sorumluluklarında mücbir sebebin sonuçlarını ayrıma tabi tutmak da gereklidir. Örneğin kişilerin İdare'ye karşı sorumluluğuna ilişkin, Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 10. maddesinde *doğal afetlerin, kanuni grevlerin, salgın hastalıkların, kısmi ya da genel seferberlik ilanının ve Kurum tarafından belirlenecek benzeri hallerin* mücbir sebep olarak kabul edilebileceği düzenlenmiştir. Ancak, bu durumların mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için, yüklenicinin bir hatasından veya ihmaliyle ilişkili olmaması, yüklenicinin yükümlülüklerini yerine getirmesini engellemesi ve yüklenicinin bu engeli aşmaya gücünün yetmemesi gibi koşulların karşılanması gerekmektedir.

Aynı şekilde, 6326 sayılı Petrol Kanunu'nun 122. maddesi, doğal afetler, savaş, isyan ve diğer mücbir sebep durumlarında petrol hakkı sahibinin yükümlülüklerinin ertelenebilmesine olanak sağlamaktadır. 6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu m. 5/(7) fıkrasında da mücbir sebep tanımlanmadan kavrama yer verilmiştir. Buna göre, lisans sahibinden kaynaklanmayan nedenler haricinde tesisin lisansında belirlenen inşaa süresi içinde kurulmaması ya da kurulamayacağının tespiti halinde lisans iptal edilmekte ve sunulan teminat mektubu irat kabul edilmektedir.

3213 Sayılı Maden Kanunu'nun 3. maddesinde, sel, yangın, deprem, grizu patlaması, çökme, heyelan gibi durumlar "mücbir sebep" olarak kabul edilirken, terör, jeoloji, pazarlama, ulaştırma ve altyapı koşullarında beklenmedik değişiklikler ve diğer kurumlardan alınması gereken izinlerin alınamaması ise "beklenmedik durum" olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun 37. maddesinde ise mücbir sebebin faaliyetlerin geçici durdurulması için bir sebep olduğu kabul edilmiştir. Bu noktada mücbir sebep ve beklenmeyen halin yükümlülüğü yerine getirememenin haklı sebebi kabul edildiğini belirtmek gerekir. Buna göre diğer kurumlardan alınması gereken ancak alınamayan izinler, kişilerin yükümlülüğünü yerine getirmesinde başka kurumların işlem ve eylemlerinin engellemesi olarak görülmüş ve mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.³⁰

Yönetmeliklerde ise Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliğinin m. 14/4'te olumlu ÇED raporu verilen projenin herhangi bir mücbir sebep bulunmaksızın 7 yıl

³⁰ Yıldırım, s. 1528.

içerisinde başlamamasının olumlu ÇED raporunun iptali sonucunu doğurduğu³¹, “Doğal Gaz Piyasası Lisans Yönetmeliği”nin 46. maddesine göre ise olayı mücbir sebep olarak kabul edebilmek için olayın gerçekleşmemesi için etkilenen tarafta tüm özen ve dikkat gösterilip önlemler alınsa da önlenemez ve kaçınılamaz olması ve durumun yükümlünün yükümlülüklerini yerine getirmesine engel teşkil etmesi gereklidir. Aynı madde çerçevesinde mücbir sebebin ortaya çıkması durumunda, mücbir sebebin etkisi giderilinceye kadar lisans sahibinin yükümlülüklerinin Kurul kararıyla ertelenebileceği, mücbir sebebin etkilerinin giderilemeyeceğinin anlaşılması halinde Kurul kararıyla yükümlülüklerin kaldırılabilmesi düzenlenmiştir. Ancak bu kararın verilebilmesi için yükümlünün mücbir sebebin başladığı andan itibaren 15 gün içerisinde Kurum’a yazılı olarak başvurması gerektiği ve iletim ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin yükümlülüklerin kaldırılmasının talep edilemeyeceği de hüküm altına alınmıştır.

1.4.1.3. Ceza Hukukunda Mücbir Sebep

Ceza Hukuku, suç ve cezalarla ilgilenen bir kamu hukuku dalıdır. Ceza Hukukunun amacı toplumsal düzeni sağlamak, bireysel ilişkileri düzenlemek ve bireysel hakları korumaktır. Ceza kanunlarının kullanılması, kanuna uymayanları cezalandırmak ve kişileri yasak alanlardan korumak için Ceza Hukukunun birincil aracıdır.³² "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkeleri ve "kusur ilkesi" toplumu korur. Kaçınılmaz bir olay olan mücbir sebep, 5237 sayılı TCK'da doğrudan tanımlanmamakla birlikte cezai sorumluluğu ortadan kaldıran veya azaltan bir sebep olarak kabul edilmektedir. 5237 sayılı TCK'nın 2. Kısmı olan 1. Kitap başlığında, mücbir sebebi de içeren "*Ceza Sorumluluğunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Sebepler*" hükümleri düzenlenmektedir. Kanun, failin elinde olmayan sebeplerle sorumluluğu azaltan veya kaldıran durumları düzenler.³³

Bilindiği üzere mücbir sebep, sorumluluğu değil yaptırımları ortadan kaldıran niteliğe sahiptir. Türk Ceza Kanunu'nun 24. ve 25. maddeleri de cezayı ortadan

³¹ Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği, m. 14/4

³² Hakeri, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler**, Astana Yayınları, 2020, s. 22.

³³ İba, Hasan, Ceza Sorumluluğunu Kaldıran Nedenlerde Sınırın Aşılmasının (TCK m. 27/1) Hukuki Niteliği, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 2, 2022, s. 630.

kaldıran durumları hüküm altına almıştır. TCK m. 24'te belirtildiği üzere kanunun hükmünü yerine getiren, yetkili merciden verilen ve yerine getirilmesi görevin doğası gereği zorunlu olan emri uygulayan kişilere ceza verilemez. Ancak bu da sınırsız bir düzenleme değildir. Aynı maddede konu itibarıyla suç olan emrin hiçbir surette yerine getirilemeyeceğinin yanı sıra emrin yerine getirilmesi durumunda emri veren ile emri uygulayanın birlikte sorumlu olacağı düzenlenmiştir. TCK m. 25'te ise kişiye mecbur kaldığı ya da başka çaresinin olmadığı durumlarda işlediği fiillerden dolayı ceza verilemeyeceği hükmü bulunmaktadır. Bu iki madde, doğrudan mücbir sebep düzenlemesi olmayıp, mücbir sebebin cezayı ortadan kaldıran niteliğine benzer nitelik taşıyan düzenlemelerdir. Kısacası TCK'nın 24. ve 25. maddeleri hükümleri, emri yerine getirenin üzerinde bir irade olduğunu ve kişinin iradesi dışında meydana gelen olaylarda sorumluluğunun ortadan kalkabileceğini göstermektedir.

Zorunluluk hali, kişinin bilerek sebep olmadığı bir tehlikeden kendisini veya başkalarını korumak için suç işlemesini gerektiren durumdur. Zorunluluk halinden söz edilebilmesi için ciddi ve kesin bir tehlikenin, tehlikede olan bir hakkın, başka bir korunma yolunun bulunmaması, işlenen fiil ile tehlike arasında bir orantı olması ve tehlikeyi karşılamaya yönelik hukuki bir zorunluluk olması gerekir³⁴.

Korku, endişe ve heyecan da sorumluluğu ortadan kaldırma/azaltma nedenleri olabilir. Ceza kanunları toplum düzenini sağlamak ve ilişkileri düzenlemek amacıyla kullanıldığı için mücbir sebep konusu Ceza Hukukunda önem arz etmektedir. Kişinin iradesi dışında gelişen olaylar sonucunda yapılan işlemlerde sorumluluk kaldırılabilir ve bu durumlar kanunla düzenlenir.³⁵ Örneğin mücbir sebeplerden sayılan sel, su baskını veya yangın sırasında bir başkasına ait evin / işyerinin kapısını kırarak durumdan kurtulmaya çalışmak, haneye tecavüz fiilini oluşturmayacaktır. Zira mücbir sebep durumunda kişilerin hareketleri “fiil” olarak nitelendirilememektedir.³⁶

Vergi hukuku ile karşılaştırmak gerekirse, vergi mükellefinin vergi ile ilgili ödev ve yükümlülükleri, mücbir sebebin varlığı halinde sorumluluk olarak aynen korunmakta, ancak yaptırımlar durmaktadır. VUK'un 115. maddesinde de mücbir sebepler arasında yer alan, yangın, deprem, heyelan, su baskını, kuraklık gibi

³⁴ Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukukunda Zaruret Hali**, Ankara: Seçkin Yayınları, 1968, s. 1.

³⁵ Ünal, s. 679.

³⁶ Gülşen, Recep, **Ceza Hukukunda Sorumluluğu Kaldıran Nedenlerden Kaza, Mücbir Sebep, Cebir ve Tehdit**, Ankara: Seçkin Kitabevi, s. 117.

nedenlerle mahsulünün üçte birini kaybeden mükelleflerin vergi borç ve cezalarının HMB tarafından kısmen veya tamamen silinebileceği hüküm altına alınmıştır.

1.4.1.4. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep

Vergi hukukunda mücbir sebep, kişinin “vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza”, “ağır hastalık ya da tutukluluk hali”, “vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler”, “kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler” ve “sahibinin iradesi dışındaki nedenlerden dolayı defter ve vesikaların elinden çıkması” olarak sıralanmıştır.³⁷ Vergi Hukukunda mücbir sebep konusu, çalışmanın temelini oluşturduğundan ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1.4.2. Özel Hukukta Mücbir Sebep Halleri

Özel Hukuk çerçevesinde mücbir sebep, Medeni Hukukta, Borçlar Hukukunda, Ticaret Hukukunda ve İş Hukukunda uygulama alanı bulmaktadır.

1.4.2.1. Medeni Hukukta Mücbir Sebep

Tıpkı Ceza Hukukunda olduğu gibi Medeni Hukukta da doğrudan mücbir sebebe yer verilmemiş, ancak tazmin sorumluluğunu düzenleyen hallere yer verilmiştir. Türk Medeni Kanunu’nun Başkasının Arazisine Girme Hakkını düzenleyen 752. ve 753. maddelerinde mücbir sebebe benzer düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre Medeni Kanun’un 752. maddesinde “su, rüzgâr, çığ veya diğer doğal güçlerin etkisi ya da rastlantı sonucunda” başka bir kimsenin arazisine sürüklenmiş durumda olan nesnelerin hak sahibince aranması ve alınması için arazi sahibinin izin vermek zorunluluğu bulunduğu, ancak bu faaliyet esnasında ortaya çıkabilecek zararın tazminini isteme hakkının olduğu ve zarar tazmin edilene kadar kendi arazisine sürüklenen şeyleri hapsedme hakkına sahip olduğunu düzenlemektedir.

³⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 13.

Medeni Kanun'un 753. maddesinde ise zorunluluk halini düzenlemekte ve zorunluluk halinde bireylerin kendilerini ya da başkasını tehdit eden bir zarar ya da tehlikeyi, ancak bir başkasının taşınmazına müdahale etmesi halinde savuşturabilmesi durumunda, malikin bu zarara katlanmak zorunda olduğunu düzenlemektedir. Ancak bu zarar ya da tehlike, başkasının taşınmazına müdahale sonucunda ortaya çıkacak zarardan daha büyük olmalıdır. Malik ise bu zarara karşılık hakkaniyete uygun bir tazmin isteyebilir.

Görüldüğü üzere Medeni Kanun'da “doğal güçler” ve “zorunluluk” durumlarında sorumluluğu ortadan kaldırmayan ancak daha sonra tazmin edilmeyi gerektiren hallere yer verilmiştir.

1.4.2.2. Borçlar Hukukunda Mücbir Sebep

Mücbir sebep kavramı, bir borcun veya yükümlülüğün yerine getirilmesine engel olan beklenmedik olay veya durumları ifade eden hukuki bir terim olup, hukuki ilişkilerde mücbir sebebin etki ve sonuçlarının tartışılabilmesi için bir ön koşuldur. Özellikle özel hukuk ilişkilerinde mücbir sebebin etkisi ve kapsamı kamu hukuku ilişkilerine göre daha önemlidir. Mücbir sebep kavramı borçlar hukuku ile yakından ilgili olup, bu hukuk alanında temel bir kavramdır.

Özel hukukun temelini özel borç ilişkilerini düzenleyen borçlar hukuku oluşturur. Borçlar hukukunda sorumluluğun temel ilkesi “neminem laedere” yani başkasına zarar vermemek ilkesidir. Bu ilke ihlal edildiğinde sorumluluk doğar ve bir kayıp meydana gelir. Genel olarak sorumluluk, iki varlık arasındaki ekonomik dengeyi sağlamayı amaçlar ve eylem ile zarar arasındaki nedensellik ilişkisi sorumluluğun belirlenmesinde önem taşımaktadır.³⁸

Türk hukukunda mücbir sebep Türk Borçlar Kanunu'nda tanımlanmamıştır. Ancak etkileri ve sonuçları düzenlenmiş olup, borçlunun borçtan kurtulmasını sağlayan olağanüstü bir olay olarak kabul edilmiştir. Beklenmeyen bir olay veya

³⁸ Akıncı, Şahin, “Covid 19'un Borç İlişkilerine Ve Bazı Borçlar Hukuku Sözleşmelerine Etkisi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 38, 2020, s. 70.

durumun neden olduğu zararın tespitinde ve değerlendirilmesinde mücbir sebebin varlığı ve sorumluluğa etkisi esastır.³⁹

Borçlar Hukuku, mücbir sebep noktasında illiyet bağını kesen sebeplere odaklanmaktadır. İlliyet bağını kesen durumlar, zarar görenin kusuru, c şahsın kusuru ve mücbir sebeptir. Bu durumlar aynı zamanda sorumluluktan kaçınma nedenleridir.⁴⁰

Mücbir sebep, borçlunun borcunu yerine getirmesini imkansız hale getirir. Borçlar hukukunda dürüstlük ilkesi esas olmakla birlikte, mücbir sebebin varlığı borçluyu yükümlülük ve sorumluluğundan kurtarır. Türk Borçlar Kanunu'nun 112. maddesi, borçlunun borcunu yerine getirmemesinden dolayı kusuru olmaması halinde, zararlardan sorumlu tutulamayacaklarını belirtmektedir.⁴¹

Borçlar Hukukunda borcun ifasını engelleyen, borçluya yüklenemeyecek nitelikte, borçlunun kusuru olmaksızın meydana gelen, sözleşme anında öngörülemeyen, dış kuvvetlerin sonucu olarak gerçekleşen, borçlunun işletmesiyle bağlantısı olmayan, önceden öngörülemeyen ve kaçınılmaz olay mücbir sebeptir.⁴²

Hukuki bir uyışmazlık halinde her bir olay ayrı ayrı değerlendirilecek ve borçlu deprem, toprak kayması, savaş veya beklenmedik ekonomik kriz gibi beklenmedik ve kontrol edilemeyen olayların sözleşmeden doğan yükümlülüğünü yerine getirmesini engellediğini ispatlayabilecektir. Mücbir sebebin ispatı, borçlu ile kendisine yüklenebilecek kusur arasındaki nedenselliği ortadan kaldırır. Dolayısıyla Türk Borçlar Kanunu'nun imkansızlık kavramı ve hükümleri mücbir sebep kavramı ile yakından ilişkilidir.⁴³

Türk Borçlar Kanunu (TBK) mücbir sebeplerden açıkça bahsetmezken, 112. madde borçlunun borcun ifa edilmemesinden veya gereği gibi ifa edilmemesinden dolayı kusurlu olmadığını ispat etmesi halinde doğacak zararlardan alacaklının sorumlu olduğunu belirtmektedir. maddede yükümlülükten kurtulmadan söz edilmemekle birlikte, borçlunun mücbir sebebin varlığını ispat etmesi durumunda borçlunun serbest kalacağı şeklinde yorumlanabilmektedir.

³⁹ Bay, Hakan, "Vergi Usul Hukukunda Mücbir Sebep Halleri ve Hukuki Sonuçları", **VI. Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kongresi - ISRC 2019**, Antalya, Türkiye, 2019.

⁴⁰ Eren, s. 175.

⁴¹ Bay,

⁴² Eren, s. 177.

⁴³ Akıncı, s. 75.

Bir borcun mücbir sebepler nedeniyle zamanında ifa edilememesi halinde, kanunda veya sözleşmede açık bir hüküm olmadıkça borçlunun temerrüde düşme hükümleri uygulanmaya devam eder. Mücbir sebebin neden olduğu gecikme, borçluyu yalnızca temerrüdün ihmali sonuçlarından kurtarır ve alacaklı gecikme nedeniyle oluşan zararların tazminini talep edemez. Ancak, borçlu kusurlu ise, alacaklının sözleşmenin düzgün bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle uğradığı zararın tazmin edilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır.⁴⁴

Borçlu, mücbir sebep nedeniyle borcunu ifa edemezse, borç TBK 136/1'e göre sona erer. Kanunda mücbir sebep için kesin bir tanım yapılmamış olmakla birlikte, deprem, sel gibi olaylar borçlunun edimini yerine getirmesini imkansız kılıyorsa mücbir sebep olarak nitelendirilebilir.

Borçlunun mücbir sebep nedeniyle borcunu gereği gibi ifa edememesi ve alacaklının sözleşmeye aykırı olarak ifayı reddetmesi hâllerinde, kusur nedeniyle bu temerrüdün sonuçlarından borçlu sorumlu tutulamaz. Alacaklı, tazminat talebi saklı kalmak kaydıyla ifayı kabul etmişse, tazminat talep hakkı, borçlunun kusursuzluğunu ispat edememiş olmasından doğar. Bu gibi durumlarda mücbir sebep nedeniyle borcun gereği gibi ifa edilmediğini ispat eden borçlu tazminat yükümlülüğünden kurtulur.⁴⁵

İfa imkânsızlığı borçlunun kusurundan kaynaklanıyorsa TBK 112 uygulanacaktır ve borçlu alacaklının her türlü zararını tazmin etmekle yükümlü olacaktır. Ancak ifa imkânsızlığı mücbir sebebe bağlı ise borç TBK 136/1 hükmüne göre sona erecek ve borçlu alacaklıya tazminat ödemekle yükümlü olmayacaktır.

TBK m.138 gereğince Borçludan kaynaklanmayan ve sözleşmenin yapıldığı sırada taraflarca öngörülme, ayrıca beklenmeyen olağanüstü bir durum, sözleşmenin koşullarını borçlu aleyhine değiştirdiğinde, borçluya aşırı ifa imkansızlığı nedeniyle seçim hakkı verilmesi de mücbir sebep kaynaklıdır. Mücbir sebepten kaynaklanan imkansızlığın geçici olduğu hallerde, borç sona ermeyecektir.

Türk Borçlar Kanunu mücbir sebep kavramına ilişkin 118 ve 119. maddeleri de içermektedir. 118. madde borçlunun gecikmesinde kusuru olmadığını ispat etmesi halinde borcun gecikmesinden sorumlu olmayacağını belirtmektedir. Örneğin yolu

⁴⁴ Özçelik, s. 309.

⁴⁵ Özçelik, s. 310.

kapatan heyelan nedeniyle bir gönderinin teslimi gecikirse, gönderinin alıcısı göndericiyi 118. madde uyarınca sorumlu tutamaz.

119/1. madde ise borçluyu, borcunu ödememiş olsa bile, beklenmedik bir durumun neden olduğu zarardan sorumlu tutmaktadır. Ancak borçlu, gecikmesinde kusuru olmadığını veya edimini yerine getirmenin beklenmedik bir durum nedeniyle zarara yol açacağını ispat ederse sorumlu tutulamaz. Türk Borçlar Kanunu'nun 373/2, 480/2, 576/1 ve 579/2 maddelerinde taraflar arasında sözleşmesel ilişki bulunsa bile mücbir sebep hallerinde sorumluluktan muaf tutulan hükümler ve borçların genel kuralları yer almaktadır.

Son olarak, mücbir sebep nedeniyle borcunu belirlenen yerde ifa edemeyen bir borçlunun, alternatif bir yerde borcunu ifa edebilmesi halinde, alacaklının bu nedenle uğradığı zararı tazmin etmek zorunda değildir.⁴⁶

TBK'nın 373. maddesine göre, kiracı, mücbir sebeplerle kiraya verenin verdiği eşyayı iade edemezse, ispat etmesi halinde eşyayı iade yükümlülüğünden muaf olacaktır. Mücbir sebep kavramı kanunda yer almasına rağmen tanımlanmamıştır.

TBK m. 373/2, kiracının kusursuzluğunu veya mücbir sebeplerin varlığını ispat etmesi halinde eşyayı iade yükümlülüğünden veya her türlü tazminat yükümlülüğünden muaf tutulacağını düzenlemektedir. Ayrıca TBK m. 480/2'ye göre götürü bedelli iş sözleşmesi söz konusu olduğunda, öngörülemeyen olaylar işin yapılmasını imkansız veya güç hale getiriyorsa, yüklenici sözleşmenin değiştirilmesini isteyebilir veya bu durumda sözleşmeyi feshedebilir.

Borçlar Kanunu'nun 576. maddesi, otel, motel, pansiyon, tatil köyü gibi konaklama yerlerini işletenlerin, konaklayanların yanlarında getirdikleri eşyanın kaybolması, zarar görmesi veya çalınması durumunda sorumluluğunu belirlemektedir. Ancak aynı madde metninin devamında zararın bizzat konaklayandan, onu ziyaret edenden veya beraberinde getirdiği veya onun hizmetinde bulunan kimseden ya da mücbir sebepten kaynaklandığını ispat ettiği takdirde sorumluluktan kurtulacağını da düzenlemektedir. Benzer konu kanunun 579. maddesinde garaj, otopark veya benzeri yerleri işletenler açısından da düzenlenmiş ve mücbir sebebin sorumluluktan kurtulma nedeni olduğu belirlenmiştir.

⁴⁶ Özçelik, s. 311.

Borçlar Kanunu'nda sözleşmelerin borç doğurucu niteliği bulunmasının yanı sıra, haksız fiillerin de borç doğurabileceği belirtilmektedir. Haksız fiilden kaynaklanan zararın ispatı davacıya aittir. Mücbir sebep, sorumluluk durumunda kusursuz sorumluluk hallerinde ortaya çıkabileceği gibi sözleşmeye dayalı hukuki ilişkilerde ve sözleşme dışı sorumluluk hallerinde de önemli bir rol oynamaktadır.⁴⁷

TBK 49/1. maddesi gereğince, haksız fiilden kaynaklanan zararın tazmini gerekmektedir. Ancak mücbir sebep nedeniyle illiyet bağı kesildiğinde, sorumluluk ortadan kalkmaktadır. Yargıtay'ın da birçok içtihadında olduğu gibi, mücbir sebep örnekleri arasında yol çökmesi sonucu bahçedeki ürünlerin zarar görmesi bulunmaktadır.⁴⁸

Mücbir sebep, kusursuz sorumluluk halleri için de geçerlidir. Örneğin, TBK 69. maddesi gereğince, bina ve yapı eseri maliki zarar doğması halinde tazmin etmekle yükümlüdür. Ancak mücbir sebep nedeniyle ortaya çıkan zarar ile yapıdaki bozukluk ve özen eksikliği arasında illiyet bağı kesildiğinde, malik sorumluluktan kurtulabilir.⁴⁹ Benzer şekilde, araç işletenin sorumluluğunda da mücbir sebep nedeniyle sorumluluktan kurtulma imkanı bulunmaktadır.⁵⁰ Ancak tehlike sorumluluğunda mücbir sebep nedeniyle sorumluluk ortadan kalkmamaktadır.⁵¹

Bu bağlamda Borçlar Hukuku bağlamında mücbir sebep, sorumluluğu ortadan kaldıran halleri ifade etmek için kullanılırken, Vergi Hukuku bağlamında mücbir sebep sorumluluğu ortadan kaldırmayan ancak yaptırımları durduran / erteleyen halleri ifade etmek için kullanılmaktadır.

1.4.2.3. Ticaret Hukukunda Mücbir Sebep

Ticari iş ve işlemleri düzenleyen Ticaret Hukuku, Ticari İş Hukuku, Şirketler Hukuku, Kıymetli Evraklar Hukuku, Taşıma Hukuku, Deniz Ticaret Hukuku ve

⁴⁷ Yılmaz, Süleyman, “Türk Borçlar Kanunu Tasarısında Sebep Sorumluluklarına İlişkin Yeni Hükümler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 59, Sayı: 3, 2010, s. 565.

⁴⁸ Yıldız, Kübra, “Haksız Fiil Hukukunda Nedensellik Bağının Belirlenmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2022, s. 1135.

⁴⁹ Yılmaz, Yasemin, “Taşınmaz Malikinin Sorumluluğu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2018, s. 1151.

⁵⁰ Yılmaz, Süleyman, s.

⁵¹ Sarıhan, Banu Bilge, “Türk Borçlar Kanunu’nda Genel Bir Kural Olarak Tehlike Sorumluluğu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2014, s. 1187.

Sigorta Hukuku olmak üzere altı ana kategoriye ayrılmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda mücbir sebebin doğrudan tanımı yapılmamış, ancak kavram olarak yer verilmiş ve mücbir sebep halinde uygulanacak kurallar belirtilmiştir. Örneğin kıymetli evrak kanunundaki poliçe ve çeklere ilişkin kurallar, mücbir sebep durumunda yapılması gerekenleri özetlemektedir.

Mücbir sebep nedeniyle senet protesto edilemezse, senedin hamilinin elinde olması gerektiği Yargıtay kararı⁵² ile belirtilmiştir. Kararda hamilin elinde olmayan senetler için, senedin mücbir sebep nedeniyle protesto edilmediği iddiasının kabul edilmesi için senedin hamilin elinde olması gerektiği belirtilir. TTK'nın 811. maddesi de mücbir sebep nedeniyle çekin yasal süresi içinde ibraz edilememesi durumunda ibraz süresinin uzatılacağı veya protestoya gerek kalmadan başvuru hakkının kullanılacağı halleri düzenlemektedir. Ancak bu madde de mücbir sebebin tanımı yer almamaktadır.

Yasal sürede bankaya ibraz edilen ancak karşılıksız çıkan çek nedeniyle 6 aylık süre içinde icra takibi yapılması ve çek aslının icra kasasına alınması gerektiği yasada düzenlenmiştir. Kambiyo senetlerine özgü icra takiplerinin iptaline ilişkin davada, icra dosyasında bulunması gereken çek aslının Cumhuriyet Başsavcılığı soruşturma dosyasında olması nedeniyle ibraz edilememesi mücbir sebep hali olarak kabul edilmemiştir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında⁵³ ise senedin kaybolması durumunda, Mahkeme tarafından verilen ödeme yasağı ve senedin ibrazı kararı nedeniyle senet aslının mahkemeye ibrazı nedeniyle süresinde protesto edilemediği durum mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.

Yargıdaki hak kayıplarını önlemek için geçici olarak uzatılan sürelerle, çek ibraz süreleri de dahil edilmiştir. İbraz süreleri 13 Mart 2020'de durdurulmuş ve 15 Haziran 2020'den itibaren yeniden başlamıştır. İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi kararı, COVID-19 salgını sırasında durdurulan ibraz süresi içinde bankaların ibraz edilen çekleri işleme koyması konusunda tartışmalara yol açmıştır. Yerel mahkeme, durma süresi içinde karşılıksız olduğu iddia edilen bir çek için ihtiyati haciz kararını uygun bulmamış ve TTK'nın 811. maddesi koşullarının somut olayda gerçekleşmediği

⁵² Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 22.01.1985 Tarih, 1984/5809E, 1985/52K.

⁵³ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 18.11.1981 Tarih ve 1979/11-165E, 1981/739K.

gerekçesiyle kararı kaldırmıştır. Bu maddede, çekin süresinde ibraz edilememesi mücbir sebeplerle imkansız olması halinde sürenin uzayacağı düzenlenmiştir.⁵⁴

İlgili kanunun 82/7. maddesinde belgelerin saklanması ve saklama süresi ile ilgili düzenlemelerde hukuki yaptırımların engellenme müessesine de yer verilmiştir.⁵⁵ Bu nedenle, "yangın, su baskını ya da yer sarsıntısı gibi afetler" ve "hırsızlık" durumlarında tacirlerin saklamakla yükümlü olduğu defterlerin kanuni saklama süresi içinde zarar görmesi durumunda, zararın öğrenildiği andan itibaren on beş gün içinde işletmenin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini talep edebileceği hükme bağlanmıştır.⁵⁶ Aksi halde kişi defter ve belgeleri ibrazdan kaçınmış sayılacağından, afetler ve hırsızlığın sorumluluğu ortadan kaldırıcı değil süreleri uzatıcı bir etki yarattığını söylemek mümkündür.⁵⁷ madde lafzında yer alan “gibi” ifadesi, mücbir sebep olarak kabul edilen hallerin anılan sebeplerle sınırlı olmadığına göstergesidir.⁵⁸

Yargıtay 11. H.D.’nin 10.01.2018 Tarih ve 2016/5393E, 2018/154K sayılı kararı bulunmaktadır. Somut olayda 21 Aralık 2015 tarihinde iş yerinde çıkan yangında önemli evrak ve demirbaşların kaybolduğunu iddia eden bir davacı, kayıp evrak ve eşyalar için zayi belgesi talep eden dava açmıştır. Ancak mahkeme, davacının zararı yangınla aynı gün öğrendiğini ve 15 günlük süre içinde dava açmadığını belirterek davayı reddetmiştir. Mahkeme, kararında davacının davayı 15 günlük yasal süre geçtikten sonra, 11 Ocak 2016’da açtığını kaydetmiştir. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi ise yerel mahkemenin kararını onamıştır.

Yargıtay 11. H.D.’nin 23.10.2017 Tarih ve 2016/8775E, 2017/5595K sayılı başka bir kararı ise 23 Temmuz 2014 tarihinde şirketin iş yerinde çıkan yangının ticari belge ve kayıtlarda önemli hasara ve kayba yol açtığı iddia ettiği bir somut olaya ilişkindir. Davacı, yangında kaybolduğunu iddia ederek iki cilt gelir fatura için bir kayıp belgesi talep etmiştir. Ancak mahkeme, davacının Türk Ticaret Kanunu hükümlerine aykırı olarak kayıp tarihinden 15 gün sonra 25 Kasım 2015 tarihinde dava

⁵⁴ Demir, Koray, “Çekin İbrazında Mücbir Sebepler: Covid-19 Salgını Örneğinde TK M 811 Hükümünün Değerlendirilmesi”, İstanbul Hukuk Mecmuası, Cilt: 78, Sayı: 2, 2020, s. 425.

⁵⁵ Topçu, s. 258-259.

⁵⁶ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, m. 82/7.

⁵⁷ Doğanay, s. 458.

⁵⁸ Coşkun-Karadağ, s. 1034.

açtığını ileri sürerek davayı reddetmiştir. Yargıtay, davacının dava açma süresini kaçırdığını belirterek alt mahkemenin kararını onamıştır.

Yargıtay 11. H. D.'nin 21.05.2018 Tarih ve 2016/12025E, 2018/3755K sayılı kararında ise davacının eski bir çalışanın 2011 ve 2012 yıllarına ait ticari kayıtlarını çaldığını iddia ettiği davaya ilişkindir. Davacı, 11 Haziran 2015 tarihine kadar aracılar aracılığıyla kayıtları kurtarmaya çalışmış, ancak alamamıştır. Sonuç olarak davacı, kayıp kayıtlar için bir kayıp belgesi talep eden bir dava açmıştır. Ancak mahkeme, davacının zararı 16 Aralık 2014 tarihli tanık ifadesinden öğrendikten sonra 15 günlük süre içinde dava açmadığını belirterek davanın reddine karar vermiştir.

Bunların haricinde Türk Ticaret Kanunu'nun 907. maddesi, mücbir sebepler nedeniyle yolcu taşımacılığı yapılamaması durumunda sözleşmenin geçersiz olacağını belirtmektedir. Bu durumda taşıyıcının sözleşme nedeniyle sorumluluğu yasal düzenleme ile kaldırılmaktadır. TTK 944. madde, Türkiye dışında bulunan bir gemi için düzenlenen bayrak şahadetnamesinin süresinin seyahatin mücbir sebep nedeniyle uzaması durumunda, şahadetnamenin süresinin sefer sonuna kadar uzayacağını düzenlemektedir. TTK 1287. madde ise umulmadık bir olay veya mücbir sebep nedeniyle meydana gelen bir çatışmada, zarar gören kişinin tazminat talep etme hakkına sahip olmadığını belirtmektedir.

1.4.2.4. İş Hukukunda Mücbir Sebep

İşçilerin işverenler ile ilişkilerini düzenleyen İş Hukuku'nda mücbir sebebe 4857 Sayılı İş Kanunu ile 2822 Sayılı Toplu Sözleşme Kanunu'nda yer verilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesi, işçiye haklı bir sebebin varlığı halinde iş sözleşmesini derhal feshetme hakkı vermektedir. Bu hakkın özel sebepleri, maddenin III. fıkrasında sayılmıştır. Bu sebeplerden biri de işçinin çalıştığı işyerinde bir haftadan fazla işi bırakmasını gerektirecek hallerin ortaya çıkmasıdır. İşçi bu hallerde derhal fesih hakkını kullanırsa İş Kanunu'nun 40. maddesine göre bir haftalık ihbar ücretinin yarısını almaya hak kazanır.

24. madde kapsamındaki zorlayıcı nedenlerin işçi ile ilgili değil işyeri ile ilgili olması gerekmektedir. Zorlayıcı sebepler arasında, sel, kar, deprem gibi doğal nedenlerle ulaşımın kesilmesi, salgın hastalık nedeniyle bölge dışına çıkışın

yasaklanması, işyerinin yetkililer tarafından mühürlenmesi veya kesin olarak kapatılması gibi durumlar örnek olarak gösterilebilir. Bu nedenler önlenemez nitelik taşımaktadır. İşverenin ekonomik koşullar, tadilat, stok fazlası gibi nedenlerle üretimi durdurması, zorlayıcı nitelik kapsamında değildir. Ancak üretim için gereken hammaddenin temininin imkânsız olması, zorlayıcı haller kapsamındadır.

İş Kanunu'nun 25. maddesi, işverenin haklı nedenle fesih hakkını ve uygulama esaslarını düzenlemektedir. İlgili maddenin III. bendinde, işçinin işyerinde bir haftadan daha uzun süre çalışmaktan alıkoyacak zorlayıcı bir sebep ve işçinin gözüaltına alınması ya da tutuklanması durumunda devamsızlığın bildirim süresini aşması gibi durumlar, işverenin hemen fesih hakkını kullanmasını sağlayabilecek nitelikte zorlayıcı nedenler olarak ifade edilmiştir.

İş Kanunu'nun 41. maddesi, seferberlik halinde yurt savunması için gereken iş yerlerindeki günlük çalışma süresinin Bakanlar Kurulu'nun gerek görmesi halinde (m. 43), işçinin onayı aranmaksızın (Yönetmelik 9/I) fazla çalışmaya (haftalık 45 saatten fazla) dönüştürülebileceği ve bu fazla çalışma süresinde ödenen ücretin normal çalışma süresinde ödenen ücretin %50 fazlası olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Normal koşullarda haftalık çalışma süresi sözleşmeyle 45 saatten az olarak belirlenen işlerde ise 45 saate kadar yapılan çalışmaların fazla çalışma kabul edileceği ve bu fazla çalışmaya ilişkin ücretin normal ücretin %25 fazlası olacağı belirlenmiştir.

Toplu Sözleşme Kanunu'nun 31. maddesinde ise savaş ve seferberlik durumlarında grevle lokavt yapılamayacağı ve yangın, su baskını, toprak kayması ya da deprem gibi doğal afetler ve genel hayatı felce uğratan hallerde, etkilenen bölge ile sınırlı kalmak kaydıyla grev ve lokavtın yasaklanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Mücbir sebep, Türk İş Hukukunda "zorlayıcı neden" ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Yönetmeliği'nin 3/h maddesinde zorlayıcı sebep başlığı altında mücbir sebep unsurlarının tanımı yer almaktadır. Kısa Çalışma Yönetmeliği kapsamında çalışma saatlerini düzenleyen 4857 sayılı İş Kanunu'nun Geçici 10. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen süreler, Covid-19 pandemisi döneminde iki ay uzatılmıştır. Ayrıca bu dönemde işten çıkarma yasağı getirilmiştir.⁵⁹

⁵⁹ Başyigit, s. 135.

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 2. maddesi kısa çalışma ödeneği başlığını düzenlemektedir. Buna göre “*genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı nedenlerle işyerindeki haftalık çalışma saatlerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerindeki faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması hallerinde kısa çalışma süresinin üç aya kadar yapılabileceğini*” düzenlemektedir. Geçici 2. maddenin altıncı fıkrası, Cumhurbaşkanının kısa çalışma ödeneği süresinin uzatılıp uzatılmayacağına ve işsizlik ödeneğinden mahsup edilip edilmeyeceğine karar vermeye yetkili olduğunu belirtmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun Geçici 10. maddesi, mücbir sebeplerin çalışma koşullarına etkisi konusunda çalışanların haklarının korunmasını sağlamaktadır. Ayrıca işverenlere kolaylık sağlamakta olup, kanuna aykırı işten çıkarma durumunda işverenlere idari para cezasını öngörmektedir. İş hukukunun çeşitli maddelerinde mücbir sebep kavramı kullanılmaktadır. "Ücretlerin Zamanında Ödenmemesi" başlıklı 34. maddesinde "mücbir sebep" ibaresi kullanılırken, İş Kanunu'nun zorunlu sebeplerle fazla çalışmayı düzenleyen 42. maddesinde de "mücbir sebep" ifadesi kullanılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP

2.1. VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP HALLERİ

2.1.1. Genel Olarak

Mücbir sebep, başta Ceza Hukuku, Medeni Hukuk, Borçlar Hukuku ve Ticaret Hukuku olmak üzere çeşitli hukuk dallarında kullanılan bir terimdir. Mücbir sebep, bu nedenle her hukuk dalı için farklı şekillerde ele alınmakta ve incelenmektedir. Dolayısıyla vergi kanunundaki mücbir sebep fikri de ayrıca ele alınmalı ve değerlendirilmelidir. Bu bağlamda mücbir sebep, bir vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun vergi yükümlülüklerini yerine getirmesinin ertelenmesi açısından geniş bir uygulama alanı yaratmaktadır.

Türkiye'de vergi hukuku, mükellef beyanına dayandığından mükelleflerin yerine getirmesi gereken birtakım ödevler söz konusudur. Raporlama, kayıt tutma, muhasebe planına uyma ve beyanname verme bu ödevler arasındadır. Başta VUK olmak üzere vergi ile ilgili yasalar, vergi mükelleflerinin görevlerini belirli bir zaman diliminde tamamlamasını gerektirmektedir. Mükellef veya diğer sorumlu taraf vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmezse, yaptırımla karşılaşmaktadır.⁶⁰ Bazı ender durumlarda, mükellef tarafından öngörülemeyen veya karşı konulamayan, mükellefin kontrolü dışındaki durumlar ortaya çıkabilir ve ortaya çıkan bu durumlar mükellefin vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesine engel olabilir. Bu gibi ellerinde olmayan durumlar nedeniyle vergi yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere yaptırımlar uygulanmamakta ve mücbir sebebin etkileri giderilene kadar ödevini yerine getirebilmesi için ek süre tanınmaktadır.⁶¹

Kanun koyucunun, mücbir sebep hallerinin hepsini tek tek belirtmesinin imkansız olduğu kabul edildiğinden, idareye mücbir sebep olayını tanıyıp tanımama konusunda geniş bir serbestlik verilmiştir. İdareye tanınan bu kısıtlı yetki, cereyan eden olayın mükellefin isteği dışında olup olmadığının ve vergi ile ilgili görevlerin

⁶⁰ Biyan, Özgür, **Vergi Hukuku**, Bursa: Dora Yayınevi, 2018, s. 21.

⁶¹ Ege, s.259.

yerine getirilmesine engel olup olmadığının tespiti için soruşturma yapmasını gerektirmektedir. Bu nedenle idare mahkemeleri, idarenin takdirine bağlı olarak mücbir sebebin varlığını tanıma kararını denetlemektedir.⁶²

Mücbir sebep kriterleri, mücbir sebebi tanımlamaksızın 213 Sayılı VUK'da belirtilmiştir. VUK'un 13. maddesindeki dört fıkra, "mücbir sebep" olarak kabul edilen durumları ifade etmektedir.⁶³ VUK'un 13. maddesine göre vergi mükellefi ya da sorumlusunun vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olacak ölçüde ağır kaza, ağır hastalık ya da tutukluluk gibi mükellefin şahsından kaynaklanan nedenler; yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerin elden çıkmış bulunması ve "gibi haller", mücbir sebep olarak sayılmaktadır.

Metinde, mücbir sebep sayılabilecek olayları tanımlamak için benzer senaryoları ifade etmek üzere "gibi haller" lafzı kullanılmış ve benzer olayların da aynı şekilde kabul edileceği belirtilmiştir. Bu sayede maddenin kapsamının verilen durumlarla sınırlı kalmasını önlenmesi ve benzeri öngörülemeyen durumların gelecekteki oluşumlarının mücbir sebep olarak ele alınması amaçlanmaktadır. Ayrıca VUK'da hükmü bulunmayan durumlarda diğer kanunlara herhangi bir atıf söz konusu değildir.⁶⁴

Çalışmanın bu kısmında, VUK'un 13. maddesinde yer alan mücbir sebep halleri, madde lafzında düzenlendiği gibi mükellefin şahsından, doğal afetlerden, irade dışı nedenlerden kaynaklanan gaybubetten, irade dışı nedenlerle defter ve vesikaların elden çıkmasından ve "gibi haller" bakımından sınıflandırılarak ele alınmıştır.

2.1.2. Vergi Mükellefinin Şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri

Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen ilk mücbir sebep halleri, vergi mükellefinin kendisinden kaynaklanan ağır kaza ya da hastalık ya da tutuklu olma halleridir. Bu kısımda belirtilen durumlar açıklanmıştır.

⁶² Üstün, s. 219.

⁶³ VUK, m. 13.

⁶⁴ Turan, , s. 1523.

2.1.2.1. Ağır Kaza

Vergi Usul Kanunu madde 13/1. maddesinde “ağır kaza” ifadesi mücbir sebep olarak görülse de kapsamı ve niteliği belirli değildir. Vergi mükellefi ya da sorumlusunun ödevini yerine getirmesini engelleyecek ölçüde büyük bir kaza oluşursa ve bu kaza vergi mükelleflerinin belirli bir süre içinde tamamlamaları gereken belirli işlemleri tamamlamalarına engel teşkil ediyorsa, ağır kaza vergi hukuku açısından “mücbir sebep” kabul edilir.⁶⁵

Ağır kazanın mücbir sebep olarak kabul edilmesi için bu kazanın sezilememesi, önlenememesi ve yükümlülüğü yerine getirmesine engel teşkil etmesi gereklidir. Trafik kazası ya da iş kazası nedeniyle hastanede yatmak zorunda kalan vergi mükellefi ya da sorumlusunun vergi ödevlerini yerine getirmesi, hastanede olması ve tıbbi müdahaleye ihtiyaç duyması nedeniyle mümkün değildir. Dolayısıyla bu tip bir durum mücbir sebeptir. Ancak vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesini engelleyen bir kaza sonucunda medikal tedavi gerekli olmasına rağmen, sağlık kuruluşlarından alınacak raporla bu durumun belgelenmesi gereklidir. Zira ayakta tedavi görecektir. ölçüde hafif kazanın mücbir sebep olarak kabul edilmeyeceği açıktır.⁶⁶

Ağır kaza, sağlık kuruluşlarında tedavi görüldüğünü belirten hastane kayıtları ile ispatlanabileceği gibi polise yapılan ihbar ve olay yeri tutanakları ile de ispat edilebilir. Kamuoyuna yansıyan (medya kuruluşlarında haber olan) kazaların ispatı ise çok daha kolaydır.⁶⁷

Vergi ödevini yerine getirmeye engel teşkil eden ağır kaza süreleri keser. Ağır kazanın etkisinin sona ermesi ve istirahat raporunda belirtilen tarihin sonunda süreler yeniden başlar. Kaza sonucunda eski sağlığa kavuşulamaması durumunda temsilci tayini ile mücbir sebep sona erer.

2.1.2.2. Ağır Hastalık

Vergi Usul Kanunu madde 13/1. maddesinde "ağır hastalık" ifadesi mücbir sebep olarak görülse de kapsamı ve niteliği belirli değildir. Vergi mükellefi ya da

⁶⁵ Yüce, s. 267.

⁶⁶ Öner, s. 255.

⁶⁷ Erol, 203.

sorumlusunun ödevini yerine getirmesini engelleyecek ölçüde ağır bir hastalığa yakalanması, bu hastalığın vergi mükelleflerinin belirli bir süre içinde tamamlamaları gereken belirli işlemleri tamamlamalarına engel teşkil ediyorsa, ağır hastalık vergi hukuku açısından "mücbir sebep" kabul edilir. Ancak bu kabul için sağlık kurumlarından resmi rapor sunulmalıdır. Ağır kaza halinde olduğu gibi ağır hastalık da şahsi olay olduğundan idarenin resen dikkate alması mümkün değildir.⁶⁸

Ağır hastalığın mücbir sebep sayılabilmesi için hastalığın vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyi engelleyecek kadar şiddetli olması gerekir. Ciddi bir hastalığı doğrulamak için resmi bir doktor veya sağlık kurulu raporu gereklidir. Örneğin kalp krizi, mücbir sebep bağlamında klasik bir ağır hastalıktır. Danıştay'ın görüşü ise şöyledir:

*Enfarktüs (Kalp Krizi) geçiren bir kimsenin bu konuda alacağı resmi doktor raporu yeterlidir. Bu ölçüde belirgin olmayan hastalıklar da ise, hastalığın varlığı yine resmi doktor raporu ile tevsik edilebilir. Ancak vergi idaresi, bunun, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak nitelikte olup olmadığını, Sağlık Bakanlığına sorar. Gerektiğinde, Sağlık Bakanlığının aracılığı ile tam teşekküllü bir hastanenin mütalaası alınır.*⁶⁹

Maliye Bakanlığı ise ağır hastalığı mücbir sebep olarak kabul edebilmek için gereken koşulları 1986/9 Sayılı VUK İç Genelgesi'nde belirtmiştir. Buna göre ağır hastalığın ispatı için gereken rapor, özel hastaneler dahil olmak üzere hastaneden ya da resmi sağlık kuruluşlarından alınmalıdır. Özel muayenehanelerden alınacak raporlar ise geçerli değildir. Ayrıca ağır hastalığın hangi vergi işlemi için kabul edilebileceği de idare tarafından sağlık kuruluşlarının başhekimliklerine ya da il sağlık müdürlüklerine sorulmalıdır.⁷⁰ Gelecek yanıtı göre mücbir sebep halinin varlığı kabul edilecek ya da reddedilecektir.

Ağır bir hastalığa sahip olmak uzun bir süreç olabilir. Bu gibi bir durumda mahkeme tarafından Medeni Kanun'un 426. maddesi uyarınca kayyım atanıncaya kadar mücbir sebepler uygulanmaya devam edecektir. Mükellefin hastalık esnasında temsilci seçmesi durumunda mümessilin tayin edildiği ana kadar mücbir sebebin varlığı kabul edilir. Ağır hastalığın mücbir sebep olarak kabul edilip edilmeyeceği ise

⁶⁸ Erol, , s. 203.

⁶⁹ Danıştay 4. Daire, 8.4.1971 Tarih, E1970/7284, K971/2793.

⁷⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü, 29.12.1986 Tarih ve 093461 Sayılı Genelge.

idarenin takdirindedir. Hastanede yattığını raporla ispatlayan bireyin yatış nedeni, sağlık kuruluşunun raporu ile teyit edilecektir.⁷¹

Mükellefin ameliyat sonrası raporla belgelenmiş kesin istirahati, Danıştay tarafından mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.⁷² Bununla birlikte Danıştay'ın mükellefin hastaneden taburcu olmasının ardından aldığı istirahat halini gerekçe göstererek dava açma süresinin “durdurulmasına” yönelik talebini reddettiği başka bir kararı⁷³ da bulunmaktadır. Dolayısıyla ameliyat sonrası yatak istirahati, vergi ödevlerinin “ortadan kalkmasına” neden olan değil, yerine getirilmesini “erteleyici” bir neden olarak mücbir sebeptir.

VUK'un 13/1. maddesinde ağır hastalık mücbir sebep olarak kabul edilmiş olmakla birlikte hangi hastalıkların ağır hastalık olarak kabul edileceği konusunda bilgi bulunmamaktadır. Bu da mükellefin sağlık kuruluşundan aldığı rapor ile ispat yükümlülüğünü doğurmaktadır. Öte yandan idare, hastalığın ağır olup olmadığını tayin edemeyeceği gibi, raporu düzenleyen hekim ya da kurul da vergi mevzuatını bilemeyecektir. Dolayısıyla idare, sağlık kuruluşundan görüş isterken vergi ödevlerini belirterek, rapordaki hastalığın belirtilen ödevin yerine getirilmesine engel olup olmadığını sormak durumundadır.⁷⁴

2.1.2.3. Tutukluluk

VUK'un 13. maddesi, mükellefin şahsından kaynaklanan mücbir sebep hallerinden biri olarak tutuklamayı saymaktadır. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesine engel olarak tutukluluk mücbir sebep kapsamına alınmış ancak tutukluluğun kapsamı belirtilmemiştir.⁷⁵ Ceza hukukunda tutuklama, tutma, yakalama, durdurma, sanığın cezai konuların soruşturulması sırasında özgürlüğünün geçici olarak kısıtlanması ve tutukevine konulması olarak tanımlanmaktadır.⁷⁶ Buna karşılık

⁷¹ Karadağ, 1034.

⁷² Danıştay 7. Dairesi 04.12.1985 Tarih, E1985/2889, K1984/4380.

⁷³ Danıştay 7. Dairesi 18.01.1994 Tarih ve E1991/3407, K1994/66.

⁷⁴ Kılıç ve Şekerci, s. 849-850.

⁷⁵ Ekmekçi, Esra, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, Gamze Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt: 78, Sayı: 2, 2020, s. 1127.

⁷⁶ Sevdiren, Öznur, “Anayasa Mahkemesi’nin Tutuklama Kararının Maddi Şartları İçtihadına Eleştirisel Bir Yaklaşım”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 16, 2019, s. 300.

göz altına alma ise suç işleyen veya suç işlediğinden şüphelenilen bir kişinin, aleyhindeki tahkikat sonuçlanıncaya ve adalet önüne çıkarılıncaya kadar oradan ayrılmasına engel olunarak belirli bir yerde oturtulmasıdır.⁷⁷

Tanımlar çerçevesinde tutuklama ve yakalamanın kişinin hürriyetini engelleyen bir durum olduğu, ancak yakalamanın adalete teslim edilinceye kadar geçici olduğu, tutuklamanın ise sanığın kaçma, suç izlerini yok edip delilleri karartma şüphesi olması halinde cezaevine gönderilmesini gerektiren bir durum olduğunu söylemek mümkündür. VUK'ta yakalamadan ve gözaltına almaktan değil tutukluluktan bahsedildiği için, mücbir sebebin varlığının kabulü için mahkeme kararı gerekmektedir. Tutukluluk halinde vergi ödevleri için tanınan süre, mükellefin işlerin yürütülmesi için temsilci atamasına ya da mahkeme tarafından kayyım atanmasına kadar durur.⁷⁸

Öte yandan Danıştay'ın, şirket müdürünün⁷⁹ veya şirketin kanuni temsilcilerinin⁸⁰ tutuklanmasının mücbir sebep olarak değerlendirilemeyeceğine ilişkin kararları bulunmaktadır. Zira vergi ödevi, şirketin kanuni temsilcisi ya da müdürünün değil tüzel kişiliğindir. Bu nedenle de kanuni temsilci ya da müdürün tutuklanması mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir.

2.1.3. Doğal Afetlerden Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler, herhangi bir vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesini engelleyen yangın, yer sarsıntısı, sel gibi afetleri içerir. Arapça kökenli afet, yıkım ve felaket ile eş anlamlıyken, doğal afet ise doğal güçlerin neden olduğu ve insan müdahalesi ile önlenemeyen bir felakettir.⁸¹ Ancak meydana gelebilecek insan dışı, doğal sebeplerden oluşan tüm doğal afetler, VUK m. 13'te anılan yangın, deprem ve sel gibi doğal afet olarak kabul edilmez. Örneğin çık

⁷⁷ Şahin, Adil, Betül Koyuncu, "Türk Pozitif Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Bir Koruma Tedbiri Olarak Yakalama Usulü", **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı: 85, 2017, s. 193.

⁷⁸ Organ, İbrahim ve Ali Gökhan Gölçek, "Anayasa'da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme", **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 3, 2017, s. 120.

⁷⁹ Danıştay 4. Dairesi, 23.06.2004 Tarih, E2004/178, K2004/1479.

⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi, 14.10.1984 Tarih, E1982/2323, K1983/7533.

⁸¹ Rüzgâr, Kaplan ve Armağan, s. 85.

ve toprak kayması da doğal afet kabul edilse bile, don, kuraklık, muzır hayvan istilası gibi doğal afetler ile vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi arasında bağ kurulmamıştır. Bu nedenle de mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir.⁸²

Bu afetlerin mücbir sebep sayılabilmesi için mükellefin etkilenmesi ve işlerini yapmasına engel olunması gerekmektedir. Mükelleflerin işyerinin sadece küçük bir bölümünün yangından etkilenmesi ve muhasebe kayıtlarının zarar görmemesi halinde mücbir sebebe başvurmak kabul edilemez.⁸³

Yangın, deprem ve sel, belirli bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkilediklerinde bilinen afetlerdir. Bu durumda mücbir sebebin ispat yükü mükellefte değildir (VUK md.15). Dolayısıyla mücbir sebebin zaten ortada olduğu, malum olduğu durumlarda mükelleflerin mücbir sebebin varlığını kanıtlamasına gerek yoktur. Ancak mücbir sebep malum olsa dahi tevsike (belgelemeye) ihtiyaç vardır. Zira bir yer sarsıntısı bölgede binaların çoğuna zarar verse dahi, depremden etkilenmeyen bir binada faaliyet gösteren işletme için mücbir sebep kabul edilmemektedir. Böyle bir durumda ancak idarenin bölgenin tamamı için mücbir sebep ilan etmesi halinde o mükellef için de mücbir sebep hali geçerli olacaktır. Zira bu durumda mücbir sebep kişisel bir gerekçe olmaktan çıkmaktadır.⁸⁴

2.1.3.1. Yangın

Yangın, etrafa yayılan kontrolsüz ve büyük boyuttaki ateştir. Yangının boyutuna göre mükellefler ellerinde olmayan büyük bir felaketle karşılaşmaktadır. Yangın, Vergi Usul Kanunu kapsamında vergiye ilişkin ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesini engelleyen bir durumdur. Yangın, çoğu durumda can ve mal güvenliğini ciddi ölçüde tehdit eden bir problemdir.⁸⁵

Öte yandan vergi mükellefinin evinin yanması, vergisel ödevler ve yükümlülükler üzerinde bir etki yaratmamakta, ancak işyerinin yanması ise kanıta bağlı olarak mücbir sebep kabul edilebilmektedir. İşyerinin yanması durumunda ise kasıt olmadığı itfaiye raporu ile ispatlanması durumunda mücbir sebeptir. Bununla

⁸² Ergür, s. 195.

⁸³ Rüzgar, Kaplan ve Armağan, , s. 86.

⁸⁴ Erol, s. 216.

⁸⁵ Külahlı ve Demir, s. 52.

birlikte mükellefin defter ve belgelerinin evinde olduğu sırada çıkan yangında defter ve belgeler yanabilir. İstisnai bir durum olması nedeniyle mükellef öncelikle defter ve belgelerin neden evde olduğunu açıklamalı, sonrasında ise yangının doğal nedenlerden, kasıt olmaksızın çıktığı ispatlanmalıdır. Kanun koyucu bu yolla defter ve kayıtların kasıtlı olarak imha edilmesini engellemeye çalışmaktadır.⁸⁶

Türk Ticaret Kanunu'nun 82/7. maddesine göre evinde veya işyerinde çıkan yangın nedeniyle defterlerini kaybeden mükellefin mahkemeden zayi karar alması gerekir. İşyerinin tamamen yandığı durumlarda olduğu gibi kısmen yandığı durumlarda da mahkemeden zayi kararı alınması gereklidir. Zira defterlerin işyerinin yanan kısmında olup olmadığı tespit edilmelidir.⁸⁷

Mücbir sebep kurumu, mükellefin işyeri dışında, örneğin muhasebecisinin işyerinde çıkan yangın durumuyla da ilgilenmektedir. Koşullara bağlı olarak, muhasebecinin ofisinde çıkan bir yangın, vergi yükümlülüklerinin ve ödevlerinin yerine getirilmesine engel olabilir. Bunu desteklemek için inandırıcı, ikna edici ve kesin bir vaka sunulmalıdır. Yangın, vergi yükümlülüklerini tamamen ortadan kaldırmaz, yalnızca mücbir sebep süresi boyunca geçici olarak askıya alır.⁸⁸

2.1.3.2. Deprem

Deprem, yer kabuğundaki katmanların hareketi kaynaklı dışa ve çevreye doğru yayılan titreşimlerdir. Yer sarsıntısı yaşanması durumunda mükellefler ve vergi sorumluları, Vergi Usul Kanunu kapsamında ödev ve yükümlülüklerini yerine getirememelerine karşı korunmaktadır. Deprem, fizyolojileri nedeniyle genel bir niteliğe sahiptir. Dolayısıyla mücbir sebep olarak depremi mükelleflerin ispatlamasına gerek yoktur. Yetkili makamlar, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini önlemek için bir durumun ne kadar süreyle "mücbir sebep" olarak nitelendirildiğini belirlemelidir.⁸⁹

⁸⁶ Kükrer, s. 49.

⁸⁷ Topçu, s. 258-259.

⁸⁸ Kükrer, s. 50.

⁸⁹ Bucaktepe, s. 89.

Örneğin, 17 Ağustos 1999 ve 12 Kasım 1999 depremlerinden sonra, depremden etkilenen Kocaeli, Sakarya, Yalova, Bolu ve Düzce'deki tüm kayıtlı mükellefler için mücbir sebep ilan edilirken, İstanbul, Eskişehir ve Bursa'daki mükelleflerden yalnızca depremden etkilenenler için mücbir sebep ilan edilmiştir.⁹⁰ Depremin her ili ve ilçeyi farklı derecelerde etkilemesi nedeniyle mücbir sebep durumu farklı süreyle sınırlandırılmıştır. 282 sayılı Genel Tebliğ'de mücbir sebebin hangi bölge mükellefleri için ne zaman sona ereceği de belirtilmiştir. Takdir komisyonları depremden etkilenen mükelleflerin vergi matrahlarını belirlemiştir.

Özetle bir depremin mücbir sebep olarak adlandırılabilmesi için malum olması yeterli değildir. Depremin vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engellemesi gereklidir. Dolayısıyla depremden herhangi bir zarara uğramamış veya zararı vergi ödevlerini yerine getirmesini engelleyecek düzeye ulaşmamış bir mükellefin mücbir sebeplerden sırf depremin malum olduğu için yararlanması söz konusu değildir. Bu nedenle, mücbir sebep bir hak değil, belirli görevlerin yerine getirilmemesi için yasal olarak kabul edilebilir bir gerekçedir.

2.1.3.3. Su Baskısı

Su baskını, taşkın ya da sel, karayı tamamen veya kısmen sular altında bırakan devasa, ani ve düzensiz su akımlarını tanımlamak için kullanılan terimdir. Vergi Usul Kanunu açısından, su basması, mükellef kayıtlarının ve malvarlığının zarar görmesi durumunda vergi ödev ve yükümlülüklerine ilişkin sürelerinin durdurulmasını gerektirmektedir. Belirli bir bölgedeki tüm vergi mükelleflerin selden etkilenmesi durumunda mücbir sebep malum olmakla ve bölgedeki tüm mükellefler için geçerli birlikte, örneğin dere kenarında yer alan tek bir mükellefe su basması, yalnızca o mükellef için mücbir sebep hali, ispatlanması koşuluyla geçerli olmaktadır.⁹¹

Şiddetli yağış nedeniyle kanallar ve dere yataklarında taşkın oluşabileceği gibi işyerindeki muslukların açık kalması da su baskınına neden olabilir. Ancak işyerinde muslukların açık kalması, defter ve belgeleri yok etmeye yönelik kötü niyetli bir

⁹⁰ 282 No'lu VUK Genel Tebliği

⁹¹ Rüzgâr, Kaplan ve Armağan, , s. 88.

davranış da olabilir. Böylesi bir durumda mücbir sebepten bahsetmek için olayın soruşturulması gereklidir.⁹²

İdarenin taşkın olayını mücbir sebep olarak kabul etmesi için defter ve kayıtların zayi olduğunun tespitine ilişkin mahkeme kararının varlığı gerekmektedir.⁹³ Mahkeme, zayi kararı için defter ve kayıtların taşkın nedeniyle ıslanıp onarılamayacak ölçüde zarar görüp görmediğini incelemektedir. Buna karşılık İdare, ıslanan belgeleri ıslak ve zarar görmüş haliyle görme talebinde bulunabilir. Mükellefin zayi belgesine dayanarak defterleri ve kayıtları atması ve İdare'ye ibraz etmemesi ise İdare tarafından cezai işlem uygulanmasını gerektirmektedir.⁹⁴ Danıştay da bu konuda İdare lehine karar vermiş ve defterlerin yıpranmış, zarar görmüş, ıslanmış haliyle dahi olsa mükelleflerin ibraz etmesi gerektiğine karar vermiştir.⁹⁵

2.1.4. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetten (Zorunlu Olarak Bulunamama) Kaynaklanan Mücbir Sebep Hali

Gaybubet, yokluk, yitiklik, ortada bulunmama anlamını taşımaktadır.⁹⁶ Gaybubetin zorunlu olması hali, yani kişinin elinde olmayan bir nedenle yer değiştirmeye zorlanması ve bu süre içinde vergi ile ilgili görevlerini yerine getirememesi durumu, VUK m. 13/3 uyarınca "mücbir sebep" olarak kabul edilir. Ancak ilgili maddede kişinin iradesi dışındaki mecburi gaybubet halinin ne olacağı açıklanmamıştır. Kişinin vergi ödevini yerine getirmek üzere mükellefiyet kaydının olduğu şehre seyahati esnasında yolların geçilemez ölçüde kapanması, bir yerde mahsur kalması, askere alınması, uçağının kaçırılması, göz altına alınması gibi haller irade dışı gaybubet haline örnek teşkil edebilir. Bununla birlikte yurt dışına çıkma ise kişinin iradesine dayalı olabileceğinden gaybubet hali olarak değerlendirilememektedir.⁹⁷

⁹² Şener, Oruç Hami, "Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyaı, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2004, s. 253.

⁹³ Arslan, Özkan, "Yargıtay Kararları Işığında Ticari Defter ve Belgelerin Kaybı Halinde Zayi Belgesi Alınması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 27, 2017, s. 165.

⁹⁴ Erol, , s. 207-209.

⁹⁵ Danıştay 7. Dairesi, 31.03.1994 Tarih, E1993/3858, K1994/1534.

⁹⁶ TDK, Güncel Türkçe Sözlük.

⁹⁷ Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1130.

Mecburi olarak bulunamama durumunda vergi ödevlerinin yerine getirilebilmesi imkansızdır. Bu nedenle de ödevin yerine getirilmesi imkanı doğana kadar süreler işlemeyecektir. Temsilcinin atanması halinde ise tayin anından itibaren süreler aynen işlemeye devam edecektir. Mecburi gaybubet halinin ispat ve tevsiki yükümlülüğü ise mükellefin üzerindedir.

2.1.5. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikaların Elinden Çıkmasından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri

VUK m. 253 uyarınca defter tutma zorunluluğu olan mükellefler, defter ve belgeleri içinde bulunulan yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıl süreyle saklamak zorundadır. Türk Vergi Sistemi, verginin doğum nedeninin belgelenmesi ve bu belgelerin ilgili defterlere kaydı esas alındığından, mükelleflerin saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgeleri talep etmeleri halinde saklama süresi sonuna kadar yetkili merci ve görevlilere ibraz etmeleri zorunludur. Zira VUK'un 359. maddesinin a bendinin (2). fıkrasında belirtildiği gibi, defter, kayıt ve belgeleri değiştirmek, gizlemek, içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren bir suçtur. Ayrıca varlığı herhangi bir şekilde sabit olmasına rağmen, inceleme anında yetkililere defter ve belgeleri ibraz etmemek de gizlemek suçunu oluşturmaktadır.

Ancak, VUK'un 13. maddesinin 4. fıkrası uyarınca sahibinin kendi iradesine dayanmayan bir şekilde defterleriyle belgelerinin elden çıkması mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. Yargı kararlarında sıklıkla karşılaşılan irade dışı nedenlerle defter ve belgelerin elden çıkmasını, “mükellefin defter ve belgelerine mahkeme tarafından el konulması”, “defter ve belgelere vergi idaresince el konulması” ve “defter ve belgelerin çalınması” olmak üzere üç alt başlıkta ele alarak açıklamak mümkündür.

2.1.5.1. Defter ve Vesikalara Mahkemece El Konması

Defter ve vesikalara mahkeme tarafından el konulması, VUK m.13/4 kapsamında mücbir sebep halidir. Ancak bir mahkemenin devam eden bir dava

kapsamında mükellef kayıt ve defterlerine el konulmasına karar vermiş olması, mücbir sebep oluşturmak için yeterli değildir. “*Hukuk ve Ticaret Mahkemelerinin Yazı İşleri Yönetmeliğinin*” 40. maddesi uyarınca, el konulan belgelere mükellefin görevlilerin nezaretinde erişmesi mümkündür. Bu durumda mücbir sebep hali öne sürülememektedir.⁹⁸ Ancak bazı durumlarda yargı kararıyla defter ve belgeler üzerinde tasarruf yetkisine haiz olama durumu da söz konusu olabilir. Böylesi bir durumda ise mücbir sebep öne sürülebilir. Örneğin terekenin tespiti amacıyla murisin işyerinin mühürlenmesi veya mahkemenin tereke tespiti için defter ve belgelere el koyması durumunda, dava sonuçlanıncaya kadar beyanname verme süresi işlemez. Defter ve belgelere erişmek konusunda mükellefin talebi kabul edilmesi halinde mücbir sebepten söz edilemezken, talebin kabul görmemesi ise mücbir sebep olacaktır.⁹⁹

Mahkemenin defter ve belgelere el koyması nedeniyle mücbir sebebi kabul etmek için mahkemenin erişim izni vermediğine dair yazı ibrazı zorunludur. Ayrıca mücbir sebep hali, mahkemenin defter ve belgeleri mükellefe iade ettiği ya da inceleme yapılması için mahkeme tarafından İdare’ye gönderildikten sonra vergi inceleme memurunun incelemeye başladığı tarihe kadar mücbir sebep hali kabul edilmektedir.¹⁰⁰ Mahkemenin defter ve belgelere el koymasının mücbir sebep kabul edileceğine ilişkin Danıştay kararı¹⁰¹ da bulunmaktadır.

2.1.5.2. Defter ve Vesikalara İdarece El Konması

Beyana dayalı Türk vergi sistemi uyarınca vergiyi doğuran olay belgelendirilerek ilgili defterlere kaydedilmeli ve İdare tarafından talep edilmesi halinde ibraz edilmelidir. Vergi incelemesi nedeniyle defter ve belgelerine el konulan mükellef, yine de beyannamesini vermek zorundadır ve bu durum mücbir sebep hali değildir. Mükellef, beyanname verebilmek için defter ve belgelerine görevli

⁹⁸ Öncü, Kerem, “Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2020, s. 86.

⁹⁹ Uzun Çam, Mine, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi?” **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2017, s.

¹⁰⁰ Nas, s. 1313.

¹⁰¹ Danıştay 4. Dairesi, 06.10.1998 Tarih, E.1997/3320, K1998/3458.

nezaretinde ve izinle erişebilir. Ancak İdare tarafından defter ve belgelere erişim izninin verilmemesi mücbir sebep olacaktır. Nitekim Danıştay'ın da bu yönde bir kararı bulunmaktadır.¹⁰² Yine başka bir kararında Danıştay, mali polis tarafından defterlerine el konulan mükellefin yıllık beyannamesini düzenlemek için erişim izni istemesine rağmen emniyet tarafından bu talebi kabul görmeyen mükellefin durumunu mücbir sebep saymıştır.¹⁰³ Mali polis tarafından el konulan defter ve belgelerin idareye vergi incelemesine sunulmasına kadar geçen süre mücbir sebep olarak kabul edilir ve süreler işlememektedir.

Defter ve belgeler idare tarafından incelenmek üzere el konulursa ve beyannamenin verilmesine kadar geçen süre bir aydan az ise, beyannamenin verilmesi için son tarih VUK'un 144/5. maddesi uyarınca otomatik olarak bir ay uzatılır.

2.1.5.3. Defter ve Vesikaların Çalınması

VUK'un 253. maddesi, defter ve belgelerin saklanması için 5 yıl öngörürken, TTK m. 82 ise defter ve belgelerin 10 yıl süreyle saklanması gerektiğini hüküm altına almaktadır. Tacirin vefatı durumunda mirasçılarca, tacirin ticaretten ayrılması halindeyse kendisince defter ve belgeler bu süre zarfında muhafaza edilmelidir. Ancak sahibinin iradesi dışında muhafaza süresi içerisinde defter ve belgelerin çalınması mücbir sebep teşkil etmektedir. Danıştay da defter ve belgelerin çalınmasının irade dışı olması ve irade dışılığının mükellef tarafından mahkeme nezdinde ispat edilip mahkemenin bu yönde kararı olması halinde mücbir sebebin varlığının kabul edileceğine ilişkin kararı¹⁰⁴ bulunmaktadır.

01.07.2012 Tarih ve 6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 82/7. maddesi uyarınca zorunlu saklama süresi içinde defter ve belgelerin zayi olması halinde, öğrenilen tarihten itibaren on beş gün içinde mahkemeden zayii durumuna ilişkin karar çıkartılmalıdır. Bu kararın çıkartılması için ise defter ve belgelerin çalınması halinin iradesi dışında gerçekleştiğinin mükellef tarafından ispatı gereklidir.

Mükellefin defter ve belgelerinin çalınması konusu, defterlerin hırsız için herhangi bir mali değeri olmaması nedeniyle mücbir sebep olarak kabul edilmesinde

¹⁰² Danıştay 9. Dairesi, 03.04.2002 Tarih, E.2001/1632, K.2002/1179

¹⁰³ Danıştay 4. Dairesi, 02.04.1990 Tarih, E.1987/4745, K.1990/1156

¹⁰⁴ Danıştay 9. Dairesi, 03.04.2002 Tarih, E2001/1632, K2002/1179.

tartışmalı bir konudur. Zira defter ve belgelerin çalınması, suiistimale açıktır. Bu konuda Yargıtay, hırsızlık olayının hayatın olağan gözlemlerine ve mantık çerçevesinde olup olmadığını göz önünde bulundurmaktadır. Yargıtay, bir kararında¹⁰⁵ defter ve belgeleri özel aracından çalınan, ancak özel aracından başka herhangi bir eşyası çalınmayan mükellefin mücbir sebep iddiasını kabul etmemiş, ancak başka bir kararında¹⁰⁶ işyerinde kasasında muhafaza ettiği belgelerin kasa ile birlikte çalınmasını ise mücbir sebep olarak değerlendirmiştir. Dolayısıyla Yargıtay, hırsızlığın mücbir sebep olarak kabul edilmesi için akla ve mantığa uygunluğu aramaktadır.

2.1.6. “Gibi Haller” Bağlamında Mücbir Sebep

Vergi Usul Kanunu’nda mücbir sebebin tanımlaması yapılmamış, bunun yerine pratikte mücbir sebep olarak kabul edilen durumların örnekleri listelenmiş, ardından esneklik sağlamak için madde metninin sonuna “gibi haller” ifadesini eklemiştir. Bu yolla idareye ve yargıya takdir yetkisi tanınmıştır.¹⁰⁷ Teknolojinin ilerlemesi, farklı ticari faaliyet türlerinin ortaya çıkması, gündelik hayatta karşılaşılan yeni virüsler ve hastalıklar gibi kanunda sayılması mümkün olmasa da gündelik hayat pratikleri içerisinde mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmesini ya da en azından zamanında yerine getirmesini engelleyecek nitelikteki yeni ve kanun yazımı esnasında bilinmeyen yeni olay ve durumlar ortaya çıkabilir. Yasaların günlük hayatta ortaya çıkabilecek tüm hadiseleri kapsamamasını beklemek hayalciliktir. Bu nedenle VUK 13. maddesinde “gibi haller” ibaresi eklenerek kanun metninde sayılan olay ve durumların haricinde de mücbir sebep hallerinin var olabileceği hüküm altına alınmıştır.¹⁰⁸

Kanunun tüm mücbir sebep hallerini önceden öngörememesi nedeniyle, İdareye bu alanda takdir yetkisi verilmesi gerekmektedir. İdarenin buradaki yetkisi, mücbir sebep olarak kabul edilecek durumların, kişilerin istekleri dışında oluşup oluşmadığının ve olayın herhangi bir vergi görevi yapmasını engelleyip engellemediğinin tespitiyle sınırlıdır. Vergi idaresi, kamu yararı ilkesi uyarınca takdir

¹⁰⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E2000/6285, K2001/784.

¹⁰⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E1967/T-63, K1970/442.

¹⁰⁷ Yıldırım, s. 1530.

¹⁰⁸ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 188.

yetkisini kullanır. Eşitlik kavramına ağırlık verir ve seçimlerini akılcı ve mevzuatta yer alan benzersiz kriterlere uygun olarak yapar.¹⁰⁹

Mücbir sebep olarak sınıflandırılabilmesi için, mevzuatta belirtilenlerin dışında meydana gelen bir olayın kanunda sayılanlara benzer olması ve uygulamada mükellefin sorumluluklarını gereken süre içinde yerine getirmesini engellemesi gerekir. Mevzuatta yer almayan, ancak vergi idaresine göre gerçekte mücbir sebep sayılan durumlar ise gözaltına alınma, grev ve lokavt, milletvekili seçilme, teknik nedenler ve salgın hastalıktır. Buna karşılık milletvekili seçilme, önceden sezilebilir bir nitelikte olması nedeniyle (herhangi bir partiden aday adayı olma, seçimlerde aday olma ve milletvekili seçilme aşamalarından dolayı), mücbir sebep olarak kabul edilmesi tartışmalıdır.

2.1.6.1. Gözaltına Alınma

5271 Sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu’nun 90. ve 91. maddelerinde gözaltı müessesine yer verilmektedir. Kanun’un 90. maddesinde yakalamanın hangi sebeple yapılabileceği, 91. maddede ise gözaltının hangi şartlarda, ne kadar süreyle yapılabileceği düzenlenmiştir. 90. madde kapsamında yakalanan kişi, Cumhuriyet Savcılığınca salıverilmezse, soruşturma tamamlanana kadar gözaltına alınmasına karar verilebilir.

Gözaltına alınma, tutuklu ve hükümlü olmaktan farklıdır ve kısa bir süre için özgürlükten yoksun bırakma halidir. Ancak ne kadar sürerse sürsün kişinin özgürlüğü iradesi dışında geçici bir süre ile engellenmektedir. İradenin engellenmesi ise vergi ile ilgili ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmesine engel teşkil etmektedir.¹¹⁰ Hükümlülük ise mahkeme tarafından suçlu bulunan kişiye ceza verilmesini ve kişinin özgürlüğünü bağlayıcı bir hali ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi mükellefi ya da sorumlusu bir hükümlünün vergisel ödevleri ile yükümlülüklerini yerine getirebilmesi beklenemez.¹¹¹

¹⁰⁹ Üstün, , s. 240.

¹¹⁰ Ümit, Ceyda, “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 70, Sayı: 4, 2021, s. 1275.

¹¹¹ Organ, Gölçek, s. 123.

Medeni Kanun'un 407. maddesi uyarınca 1 yıldan uzun hapis cezası alan kişilere atanacak vasi, hükümlü kişinin vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirecektir. Mahkeme tarafından hüküm atanması ve vasi atanana kadar geçen süre ise mücbir sebep olarak kabul edilmektedir.

2.1.6.2. Grev ve Lokavt

Grev ve lokavtın mücbir sebebin “gibi haller” kapsamına girip girmediği konusu tartışmalıdır. Danıştay'ın 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 64. maddesi gerekçe göstererek grev ve lokavtın “gibi haller” kapsamında mücbir sebep olarak görülemeyeceğine ilişkin kararı¹¹² bulunmaktadır. Ancak Danıştay, başka bir kararında¹¹³ ise son ödeme tarihinde PTT şubelerinde yapılan bir günlük iş bırakma eylemi nedeniyle ödemesini yapamayan mükellef için mücbir sebebin kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla grev ve lokavtın mücbir sebep olarak kabul edilmesi için mükellefin olaydan vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesini engelleyecek şekilde etkilenmesi gereklidir.

2.1.6.3. Milletvekili Seçilme

1982 Anayasası'nın “Üyelikle Bağdaşmayan İşler” başlığı altında yer alan 82. maddesine göre milletvekilleri herhangi bir taahhüt işini kabul edemeyecekleri gibi ne temsilcilik ne de hakemlik yapabilirler.

Bununla birlikte 2982 Sayılı Kanun'un 8/a. maddesinde ise kanun kapsamında kanunun 9. maddesinde yazılı süre zarfında konut inşasına başlamasına rağmen projenin tamamını bitmemesi veya konut dışında başka bir yapı inşa etmesi ya da inşa ettikleri yapıyı konut dışı amaçlarla kullanmaları halinde alınmamış vergi, resim ve harçlar için cezalı tahsilat yapılacağı yer almaktadır.

¹¹² Danıştay 3. Dairesi, 17.11.1988 Tarih ve E1988/2692, K1988/209.

¹¹³ Danıştay 3. Dairesi, 24.09.1997 Tarih ve E1996/4039, K1997/3072.

2.1.6.4. Teknik Nedenler

Teknolojik gelişmelere uygun olarak e-devlet uygulamaları kullanılarak çeşitli vergi işlerinin elektronik ortamda yapılması mümkün hale gelmiştir. Ancak teknik aksaklıklar nedeniyle e-devlet uygulamaları zaman zaman durdurulabilmekte ve idare tarafından “gibi haller” kapsamında mücbir sebep sayılmaktadır. Benzer şekilde mükelleflerin beyanname vermek ödevleri için de elektronik ortamın kullanılması mümkündür. Bu kapsamda e-beyanname sisteminde yaşanan yoğunluk ve teknik aksaklar nedeniyle beyannamesini zamanında veremeyen mükellefler için, sistemde yaşanan aksaklıklar GİB tarafından “gibi haller” kapsamında mücbir sebep olarak tanınmaktadır.¹¹⁴

2.1.6.5. Salgın Hastalık

Mükellefi etkileyen salgın hastalık halleri de mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. 2006 yılında gelişen kuş gribi hastalığı, Maliye Bakanlığı tarafından bir genelge ile kanatlı hayvan eti ve yumurta eti üreticileri için mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda 3 Ocak – 3 Nisan 2006 tarihleri arasında salgın hastalıktan dolayı zarar gören mükellefler mücbir sebep kapsamına alınmıştır. Bu dönemde mükelleflerin vermesi gereken beyannameleri ile ödemeleri gereken vergiler, ileriki tarihe ertelenmiştir.¹¹⁵

2.2. VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP SÜRECİ

Uygulamada mücbir sebep, ispat edilmek zorunda olunan, belirli bir başlangıç anı ve bitiş anı bulunan, kanuni ve idari takip sürelerine ve dava açma sürelerine etkisi bulunan bir konudur. Bu kısımda mücbir sebep uygulamasına yer verilmiştir.

¹¹⁴ Evren, s. 290.

¹¹⁵ Karadağ, s. 413.

2.2.1. Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi

Mücbir sebep, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kanunla belirlenen süreler içerisinde yerine getirmelerine engel teşkil ettiği için mücbir sebebin uygulanacağı tarihin belirlenmesi, mükelleflerin cezaya maruz kalmaması açısından kritik önem taşımaktadır. Vergi devlerinin yerine getirilmesi gereken süreler mücbir sebep doğduğu anda durdurulup mücbir sebebin sona erme tarihine kadar askıya alınacağından, yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zaman kazanılmış olacaktır. Bir durumun mücbir sebep olarak nitelendirildiği her durumda, başlangıç tarihi, bu koşula ilk kez tabi olunan andır. Bitiş tarihi ise ilgili mücbir sebebin türüne göre değişir.

2.2.1.1. Mükellefin şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi

Mükellefin şahsından kaynaklanan büyük bir kaza veya ağır bir hastalık gibi mücbir sebep hallerinde mükellef için mücbir sebebin başlaması, mükellefin olaya maruz kaldığı andan itibaren başlamaktadır. Mücbir sebebin sona ermesi ise ağır hastalığın etkilerinin ortadan kalktığı andır ve bu tarih, bir doktor veya sağlık kurulunun mücbir sebebi ispatlamaya yarayan istirahat raporu ile belgelenir. Ağır bir trafik kazası gibi bir kaza durumunda ortaya çıkan mücbir sebep de tıpkı ağır hastalık durumunda olduğu gibi, belirtilen istirahat süresinin sonunda sona erecektir. Ancak kaza her ne kadar ağır dahi olsa trafik kazasından “burnu bile kanamadan” kurtulan bir kişi için mücbir sebep halinden söz etmek mümkün olmayacaktır.¹¹⁶

Ağır kaza ya da ağır hastalık halinin uzun süreceği, vergi ödevlerini yerine getirmek konusunda süreklilik arz edeceğinin kesinleşmesi halinde ise mükellefin temyiz kudretine sahip olduğu durumlarda kendisine bir yasal temsilciği atadığı, temyiz kudretine sahip olmaması durumunda ise mahkeme tarafından kendisine bir yasal temsilci atandığında mücbir sebep durumu ortadan kalkacaktır.¹¹⁷

Mükellefin tutukluluğu durumundaki mücbir sebep ise tutuklama kararı verildiği ve tutukluluk merkezine nakledildiği gün başlamakta ve mahkeme sonucuna

¹¹⁶ Yüce, s. 268.

¹¹⁷ Erdoğan, , s. 256.

göre beraat veya devam eden tutukluluk hali (mahkûmiyet) ile sona ermektedir. Tutuklu hakkında beraat kararının verilmesi halinde mücbir sebep artık geçerli olmayacaktır. Tutukluluğun hapis gerektiren bir mahkumiyetle sonuçlanması halinde ise hapis cezasının süresine bağlı olarak mücbir sebep üzerinde farklı etki yapacaktır: Bir yıldan az süren bir mahkûmiyet kararı olması halinde mücbir sebep süresi sona erecektir. Ancak bir yıldan fazla tutuklu bulunan mükellefe vasi tayin edilmesi, Medeni Kanunumuzun 407. maddesine göre mücbir sebep halini sona erdirecektir.¹¹⁸

Özetle, mükellefin şahsından kaynaklanan mücbir sebep durumunun bitiş tarihi, vergi yükümlüsünün etkilendiği olayın etkilerinin ortadan kalktığı, etkilerin uzun süreli olması halinde ise kanuni temsilci atadığı tarihtir.

2.2.1.2. Doğal Afetlerden Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi

Belirli bir bölgenin tamamını ya da bir bölümünü etkileyen geniş çaplı doğal afetler için mücbir sebep tarihi, doğal afetin meydana geldiği ve sonuçlarını göstermeye başladığı gündür. Toplumun tüm kesimleri için genel nitelikteki doğal afetler malumdur. Dolayısıyla mükellefin başlangıç ve bitiş tarihlerini ispat etmesine gerek yoktur. Mücbir sebep açıklamaları, bu gibi durumlarda bizzat İdarenin kendisi tarafından yapılmaktadır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi, bu malum mücbir sebebin vergisel sorumluluklarını yerine getirmesini engellediğinin ispat yükü mükellefe ait olacaktır.¹¹⁹

Afetten etkilenen bölgedeki herkes, tıpkı mücbir sebebin başlangıç tarihinden haberdar olmaları gibi bitiş tarihinden de haberdar olacak ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için durdurulan süreler yeniden başlayacaktır. Bir örnek vermek gerekirse, deprem gibi bir alanda yaygın hasara neden olan büyük çaplı bir afet varsa, mücbir sebepler hemen yürürlüğe girecek ve belirli bir tarihe kadar sürecektir ve her ikisi de İdare tarafından ilan edilecektir. İdarenin mücbir sebep halinin bitiş tarihini açıklaması ile belirtilen tarihten itibaren askıya alınan süreler yeniden işlemeye başlayacaktır.¹²⁰

¹¹⁸ Sevriren, s. 301.

¹¹⁹ Rüzgâr, Kaplan, Armağan, s. 86.

¹²⁰ Erol, s. 217.

Genel nitelik taşımayan afet hallerinde ise mükellefler afetin kendileri için vergi yükümlölüklerini yerine getirmeye engel olduğunu ispat ve tevsik etmek zorundadır. Örneğin düşük büyüklükte olmasına rağmen genel olarak bölgedeki binaları etkilemeyen ancak mükellefin işyerinin olduğu binanın dayanıksız olması nedeniyle yıkılmasından ya da ağır hasar almasından dolayı vergi yükümlölüklerini yerine getiremeyen mükellef, durumu ispat ve tevsik etmek zorundadır. Aynı şekilde mükellefin işyerinde yangın çıktığında, mükellefin durumu ispat ve tevsik etmek için önce itfaiyeden yangının var olduğuna ve dolayısıyla mücbir sebebin meydana geldiği tarihe dair bir belge alması gerekir. Ardından da defter ve evrakların yandığı gerekçesiyle vergi ödevini yerine getiremediğine dair mahkemeden mücbir sebep kararı çıkartması gereklidir. Özetle bu gibi durumlar, mükellefin ispat ve tevsik etmesi gereken özel nitelikli doğal afet halleridir.

2.2.1.3. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetten Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi

Bireyin iradesinden bağımsız olarak vergisel ödevleri gerçekleştirebilmesini engelleyici nitelikte mecburi gaybubet durumunda, mücbir sebebin başlangıcı, durumun ortaya çıktığı gündür. Mücbir sebebin bitiş tarihi ise vergi ödevlerini ifa etmesinin mümkün olduğu gündür. Tutukluluk halinde olduğu gibi gaybubet halinde de kanuni temsilci atandığı anda mücbir sebep hali sona ermektedir. Mecburi gaybubet hali, temsilci atanması halinde dahi devam etse bile kanuni temsilcinin atanması, mücbir sebebin bitiş için yeterlidir.¹²¹

2.2.1.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter Ve Vesikaların Elinden Çıkmasından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi

Mahkeme tarafından defter ve belgelerine el konulan mükellef için el konma işleminin mücbir sebep olacağı ve el konulduğu gün itibariyle mücbir sebebin başlayacağı, defterle belgelerin mahkemece vergi mükellefine geri verilmesi halinde

¹²¹ Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1131.

geri verildiği tarihte, vergi incelemesi için İdareye sevki halinde ise vergi incelemesi memurunun incelemeye başladığı tarihte mücbir sebep halinin sona ereceği bilinmektedir. Öte yandan, defter ve belgelerine mahkeme tarafından el konsa bile, mahkeme tarafından mükellefe defter ve belgelerine erişim ve inceleme hakkı tanırsa, mücbir sebep halinden bahsetmek mümkün değildir. Zira mükellef defter ve belgelere erişebilmektedir. Ancak defter ve belgelere mahkeme tarafından mükellefe erişim imkanı tanınmazsa, mükellef için mücbir sebep hali devam edecek ve defter ve belgeler iade edildiğinde mücbir sebep hali ortadan kalkacaktır. Bununla birlikte hırsızlık olayı için mücbir sebep halinin sona erme tarihi konusunda belirsizlik olduğundan acilen düzenleme ya da bilgilendirme yapılması gerekmektedir.

2.2.1.4. “Gibi Haller” Bağlamında Mücbir Sebep Halinin Başlaması ve Sona Ermesi

Kanunda geçen hallerin haricindeki “gibi haller” bakımından olaylarda da mücbir sebebin başlangıç tarihi olayın vuku bulduğu gün, bitiş tarihi ise olayın etkilerinin ortadan kalktığı gündür. Ancak “gibi haller” bakımından mücbir sebepte olayın ispat ve tevsik yükümlülüğü mükelleftedir. “Gibi haller” bakımından mücbir sebep, sürelerin işlemlerini durdurmakta ve bitiş ile birlikte süreler yeniden başlamaktadır.

2.2.2. Mücbir Sebep Halinin İspatı

Vergisel açıdan ispat, vergiye tabi bir olayın deliller (belgeler) aracılığı ile ortaya konmasıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi, ispat ve delile ilişkin genel düzenlemeleri içermektedir. Buna göre vergiye tabi olayı ve bununla bağlantılı işlemlerin gerçek niteliğini yemin haricinde bir yolla ispatlamak gereklidir. Medeni Kanun’un 6. maddesinde de belirtildiği gibi müddei iddiasını ispat ile mükelleftir.. Dolayısıyla temel hukuk kurallarından olan “müddei iddiayı ispat ile mükelleftir” vergisel açıdan da geçerlidir.

Vergi uyuşmazlıklarında mücbir sebep hallerinin ispatı konusu ele alındığında mücbir sebebin nasıl ispat edileceğine dair kanunda özel bir hüküm bulunmadığını

söylemek gereklidir. Bu nedenle, vergi dairesini veya mahkemeleri koşullara göre ikna edebilecek her türlü kanıt dikkate alınmalıdır. Olayın niteliğine göre mahkeme kararları, yetkili kamu kurumlarının raporları, sağlık raporları gibi belgeler delil olarak kullanılabilir. Ciddi kazalar, hastalıklar, gözüaltılar ve afetler gibi durumların mücbir sebep olarak kanıtlanmasının nispeten kolay olduğunu, ancak belgelerin kaybolması veya yanması gibi durumların, özellikle vergi kaçırmak gibi kötü niyetli olanlar için zor olacağını söylemek mümkündür.¹²²

Mücbir sebep, vergi hukuku bağlamında delillerle ispata tabidir. Yargıtay tarafından vergi hukukunun delil serbestisi ilkesine dayandığı benimsenmiştir. Yargıtay’a göre mücbir sebep her türlü hukuki delille gösterilebilir. Defterlerle belgelerin kısmi olarak ya da tamamıyla kaybolmasına veya yok olmasına neden olan bir mücbir sebep olayının meydana geldiği iddiasını destekleyen akla ve mantığa uygun kanıtlar gösterilmelidir. Aksi durumda mücbir sebep iddiası kabul edilemez.¹²³

Mücbir sebep, VUK m. 15/2 uyarınca ispata tabidir. Mücbir sebep halinde sürelerin durması için mücbir sebep ya malum olmalı ya da ilgililer tarafından ispat edilmelidir. Kaldı ki vergi ilişkisinde devlet alacaklı, mükellef ise borçludur. Hukuk, temel olarak iddia edenin olayın gerçekleştiğini ispatla yükümlü olduğunu, iddiayı ispat edemezlerse haklarını kaybedeceklerini ve zarar görececeklerini belirtmektedir. Mücbir sebepler nedeniyle haklarını kullanamayan veya sorumluluklarını yerine getiremeyen, bu durumdan dolayı zarara uğrama tehlikesiyle karşı karşıya olan taraf da mükellef olduğundan, vergi ilişkisinde ispat yükü mükellefe aittir.¹²⁴

Vergi Usul Kanunu'nun ispatlama yükümlülüğüne ilişkin iki farklı anlam söz konusudur. Herkesin bildiği mücbir sebeplerin mükellef tarafından ispat edilmesine gerek yoktur. Mücbir sebep olaylarının bilindiği hallerde, vergi dairesi mücbir sebep hükümlerini ilgili taraflardan ispat istemeksizin işletebilir. Ancak, mücbir sebep durumlarının bilinmediği durumlarda, bunların nasıl ispatlanacağına dair özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, vergi dairesi açıklamaları ve mahkeme

¹²² Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1084.

¹²³ Durmuş, Neslihan Karataş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 3, 2014, s. 513.

¹²⁴ Çelik, Yüksel, Hakan Arslaner, “Türk Vergi Hukukunda İspat Yükümlülüğü ve Hukuka Aykırı Deliller”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 162, 2018, s. 1857.

kararları, uygulamaya rehberlik etmektedir.¹²⁵ Yargıtay, mücbir sebep olaylarını kanıtlamak için hukuken geçerli her türlü delilin kullanılabileceğini ve kullanılan delillerin hâkimi ikna edecek makul ve inandırıcı bir argüman oluşturması gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla mücbir sebep halinin mükellefin şahsından kaynaklanması halinde ortaya çıkan mücbir sebep halinin mükellef tarafından ispat edilmesi ve tevsik edilmesi (belgelenmesi) gereklidir.¹²⁶

Herkesçe malum olan mücbir sebebe neden olan olay, mükellef için de mücbir sebeptir. Bir doğal afet belirli bir bölgede çok sayıda insanı etkilediğinde “herkesçe malum” olmakta ve “afet” olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda VUK’un 15. maddesi uyarınca mücbir sebebin ispat ve tevsik yükü mükellefte değildir. Ancak unutulmamalıdır ki bu gibi durumlarda mücbir sebebin sadece varlığı malumdur. Mükellefin kendi kontrolü dışında gelişen bu olay nedeniyle vergi yükümlülüklerini yerine getiremediğini ispat etmesi gerekir. Örneğin geniş bir bölgeyi etkileyen deprem geniş çaplı bir zarara yol açmışsa dahi, depremden etkilenmeyen kimse için mücbir sebebin kabul edilmemesi gereklidir.¹²⁷

Mücbir sebep söz konusu olduğunda, kilit soru mahkemelerin ve vergi makamlarının mücbir sebebi resen dikkate alıp almayacağıdır. İdare, mükellefin talebi üzerine kendi takdirlerine bağlı olarak mücbir sebep hali ilan etme yetkisine sahiptir. İdarenin bu başvuruyu mücbir sebep kapsamında değerlendirmemesi durumunda mükellefin yargıya başvurma hakkı bulunmaktadır. Bu durumda mükellef, afetin sorumluluklarını yerine getirme kabiliyetini nasıl etkilediğini açıklamalı ve ikisi arasındaki nedensel ilişkiyi göstermelidir. Mücbir sebebin mükellefin şahsından kaynakladığı durumlarda hem mücbir sebebin varlığı hem de vergi ilişkisinden doğan yükümlülüklerin ortaya çıkan mücbir sebep nedeniyle yerine getirilemediğinin ispatı gereklidir.¹²⁸

¹²⁵ Arıkan, Zeynep, Özge Önkan, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler ve Koronavirüs (Covid-19)’un Vergi Uygulamalarına Etkisi, **International New York Conference on Evolving Trends in Interdisciplinary Research Practices**, 2021.

¹²⁶ Ümit, s. 1275.

¹²⁷ Bucaktepe, , s. 100.

¹²⁸ Yüce, s. 269; Erdoğan, , s. 257.

2.2.3. Mücbir Sebebin Hüküm İçerdiği Şahıslar

Türk vergi hukukunda, mükellefin kontrolü dışındaki bazı durumlarda vergi yükümlülüklerinden muafiyet sağlayan mücbir sebebin kapsamı, kendi kişisel durumu gibi mükellefi doğrudan etkileyen durumlarla sınırlı olup, birinci derece akrabalarının dahil olduğu olayları kapsamamaktadır. Dolayısıyla, mükellefin aile ferdi ağır bir hastalık geçirse ve hatta ölse dahi bu durum geçerli bir mücbir sebep sayılmamaktadır.¹²⁹ Kanunların her toplumun kendi ihtiyaçları çerçevesinde şekillendiği göz önünde bulundurularak, Türk toplumunda özellikle birinci derece yakınlarla ilişkin hem kanuni hem de kültürel açıdan bakım yükümlülüğü olduğu düşünüldüğünde, en azından birinci derece akrabaları ile ilgili ağır hastalık, ağır kaza ya da ölüm gibi durumların, kamu çalışanlarına sağlanan izne benzer şekilde vergi mükelleflerine bir miktar müsamaha sağlaması gereklidir.

Vergi Usul Kanunu'na göre, 10, 332 ve 333 numaralı maddeler, tüzel kişilerin, küçüklerin, engelli bireylerin ve vakıflar ile dernekler gibi tüzel olmayan kuruluşların vergi sorumluluklarını belirtmektedir. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumunda, kanuni temsilciler bu durumdan kaynaklanan vergi ve cezalardan sorumlu tutulur. Ayrıca, AATUHK'nin mükerrer 35. maddesine göre, kamu alacakları tüzel kişilerin varlıklarından tahsil edilemezse, kanuni temsilcilerin kişisel varlıkları veya tüzel kişilik olmayan kuruluşları yöneten bireylerin varlıkları haczedilecektir.

Kanuni temsilcilerin şahsına bağlı mücbir sebep durumlarında, vergi yükümlülüklerinin uygulanması durdurulur. Eğer mücbir sebep durumu uzun süreli veya sürekli bir şekilde devam ediyorsa, mevcut temsilcinin değiştirilmesi veya yeni bir temsilcinin atanması gerekmektedir. Bir tüzel kişinin birden fazla kanuni temsilcisi olduğunda, bir temsilcinin mücbir sebep durumu diğerlerinin belirlenen süre içinde sorumluluklarını yerine getirmesine engel olmaz. Ancak, ortak imza yetkisi varsa, bir kanuni temsilcinin mücbir sebep durumu, tüzel kişilik için de geçerli kabul edilir.¹³⁰

Mücbir sebep durumlarının vergi mükellefini temsil eden umumi vekile etkisi net olarak belirlenmemiştir. Bununla birlikte, umumi vekilleri etkileyen mücbir sebep durumlarının vergi mükellefleri için geçerli olduğu düşünülmektedir. Genel olarak,

¹²⁹ Sonsuzoğlu, s. 95.

¹³⁰ Kılıç ve Şekerci, s. 855.

muhasebecinin yaşadığı mücbir sebep durumları, vergi mükellefini etkilememelidir. Ancak, muhasebecinin hastalık gibi istisnai durumlarında, kayıtların gecikmesi haklı bir mazeret olabilir ve cezadan muafiyet gerektirebilir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin mali sorumluluğu, Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 227. madde ile düzenlenmiş olan 3568 sayılı Kanun tarafından belirlenmektedir. Meslek grupları, imza attıkları bildirimlerde bulunan bilgilerin defter kayıtları ve bu kayıtları destekleyen belgelerle tutarsızlığı sebebiyle vergi, ceza ve gecikme faizlerinde mükellefle beraber eşit ve birlikte sorumluluk taşımaktadırlar. Vergi yönetimi, meslek gruplarının bildirimlerini imzalamaları gereken durumlarda, meslek grubu üyesinin kişisel olarak karşılaştığı zorunlu bir durumun vergi mükellefi için de zorunlu bir durum olarak kabul edilmesi ve bu durumda ilgili bildirimin verilme süresinin genişletilmesini onaylamalıdır.

2.2.4. Mücbir Sebep Halinin Sürelere Etkisi

Süre kavramı, özellikle hakların ve yetkilerin kazanılması ve kaybedilmesi ile ilgili yasal düzenlemeler bakımından hukukta önem taşımaktadır. Vergi hukukunda, vergilendirme sürecinin her aşaması için belirli zaman dilimleri belirlenmiştir. Vergi yasalarında belirtilen yükümlülükler belirlenen süreler içinde yerine getirilmelidir. Bu yapılmadığı takdirde, vergi mükellefleri için cezai yaptırımlar ve olumsuz sonuçlar doğabilir. Vergi hukuku bakımından süreler uyulmaması durumunda doğabilecek hukuki sonuçlar ve uygulanacak yaptırımlar gibi hukuki niteliklere göre “hak düşürücü süreler”, “vergi ödevleri ile ilgili süreler”, “müsamaha süreleri”, “zamanaşımı süreleri” ve “diğer süreler” olarak sınıflandırılmaktadır.¹³¹

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesi, mücbir sebep durumunda sürelerin işlemeyeceğini belirtir. Ancak, mücbir sebeplerin hangi sürelerde etkili olmayacağı konusunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Kanuni ve idari vergi yükümlülükleri zamanları arasında herhangi bir fark bulunmazken, mücbir sebepler kanuni ve idari sürelerin her ikisi için de durdurma gücüne sahiptir. Ancak, süre sonlarına ve affedici sürelere dair bir eşgüdüm yoktur. Sadece vergi yükümlülüklerine bağlı süreler zorlayıcı sebeplerden etkilenmez ve vergi yükümlülükleri ile alakalı

¹³¹ Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 2015, s. 144.

olmayan süreler için Vergi Usul Yasası'nın 15. maddesinin uygulanamayacağına dair bir görüş mevcuttur. Bu görüşe dayanarak, zorlayıcı sebepler sadece vergi yükümlülüklerine bağlı süreler üzerinde etkilidir, vergi yükümlülükleri ile alakalı olmayan süreler üzerinde bir etkisi yoktur.¹³²

Bu yaklaşımın önermesine göre, Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesi, mücbir sebeplerin hangi zaman aralıklarının uygulanmayacağına dair belirli bir sınırlama belirlemediği için, mücbir sebep durumunu söz konusu olduğunda, sadece mükellefin görevlerine yönelik süreler değil, aynı zamanda mükellefin haklarına dair sürelerin de genişlediği düşünülmektedir. Vergi yargısı organları, başlangıçta mücbir sebep durumunun sadece vergi ödevleriyle ilgili süreleri etkilediğini kabul etmiş olsalar da, daha sonra diğer sürelerde de geçerli olduğunu kabul etmişlerdir. Vergi idaresi tarafından benimsenen görüşe göre ise mücbir sebep durumunda, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin ödevleriyle ilgili olan süreler dururken, ceza indirim gibi hakların kullanımında mücbir sebep durumunun geçerli olmayacağı düşünülmüştür. Bununla birlikte, Danıştay bu görüşü reddederek, VUK'un 376. maddesi kapsamında ceza indirim gibi bir hakkın kullanımında da mücbir sebep durumunun geçerli olacağına hükmetmiştir.¹³³

Danıştay, vergi ödevlerine ilişkin sürelerin yanı sıra, vergi sorumlusu ve mükellefin lehine sonuç doğuran müesseselerden yararlanma taleplerine ilişkin sürelerin de mücbir sebeplerin etkisi altında olduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla, mücbir sebeplerin sadece yükümlülük sürelerini değil, bir hakkın kullanımına ilişkin öngörülen süreleri de kapsadığını söylemek mümkündür. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanunlarda, mücbir sebep durumlarında hangi sürelerin etkileneceğine dair açık bir sınırlama getirilmesi ve bu konuda birlik sağlanması gereklidir. Bunun için de VUK'un 13. maddesinde yer alan "vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak" ifadesinin, "vergi hak ve/veya ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak" şeklinde değiştirilmesi önerilebilir.¹³⁴

Mücbir sebep hallerinde taraflar, harici fiili bir durum nedeniyle önceden belirlenmiş süre içinde sorumluluklarını, yükümlülüklerini veya borçlarını ifa

¹³² Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1114.

¹³³ Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1115.

¹³⁴ Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1118.

edememeleridir. Başka bir deyişle, gerçek dünyadaki bir olay, yasal bir görevin, yükümlülüğün veya borcun yerine getirilmesinin veya yasal bir ayrıcalığın uygulanmasının geçici olarak durdurulmasına neden olur. Mücbir sebep, süreleri iptal eden değil durduran bir durumdur. Bu da zamanaşımının durdurulduğunu, ancak vergiyle ilgili sorumlulukların ortadan kaldırılmadığı anlamını taşımaktadır.¹³⁵ Vergiye ilişkin ödevlerini zamanında tamamlayamayan mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesinde yer aldığı gibi kanunda anılan mücbir sebeplerden birinin oluştuğu malumsa ya da tevsik ve ispat edilirse vergi cezası kesilmemektedir.

Mücbir sebep, mükellefin vergi ödevi ya da sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta, yalnızca kanunda belirtilmiş kriterler doğrultusunda ödev ve sorumluluklarını yerine getirene kadar müsamaha gösterilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla mücbir sebep, mükellefi cezalardan ve ek bir yük olan gecikme zammından korumaktadır.

Mücbir sebep ile ilgili Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da doğrudan bir düzenleme yer almamakla birlikte "tebliğler ve müddetlerin hesaplanması" başlıklı 8. maddesinde müddetin hesaplanarak tebliğ edilmesinde VUK'un hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Mücbir sebep halinde vergi mahkemelerinde dava ve temyiz ile ilgili sürelerin ne şekilde uygulanacağı ise 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde düzenlenmiştir. Kanundaki bu düzenleme, maddede belirtilen durumlar için 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun, belirtilmeyen durumlar için ise VUK hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir.

Mücbir sebebin amacı, vergi ödevinin yerilmesine engel olan ve önceden tahmin ve defî mümkün olmayan olay ve durumlar nedeniyle mükellefin ceza almamasını sağlamak ve vergi ödevlerini yerine getirebileceği zamana kadar müsamaha göstermektir. Danıştay'da da mücbir sebebin dava açma sürelerini durdurucu nitelikte olduğuna ilişkin içtihat yerleşmiştir

¹³⁵ Özbilen, s. 159.

2.2.4.1. Mücbir Sebep Halinin Kanuni Sürelere Etkisi

1982 Anayasası'nın 73. maddesi, vergilerin kanunla konulabileceğini ve yine kanunla değiştirileceğini veya yürürlükten kaldırılacağını düzenlemektedir. Bu nedenle İdare, kanunla özel olarak yetkilendirilmesi hali haricinde vergiyle ilgili kuralların süresini değiştirme, uzatma veya kısaltma yetkisine sahip değildir. Kaldı ki VUK'un 14. maddesinde de vergi işlemlerindeki sürelerin vergi kanunlarıyla belli edileceğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla herhangi bir merci, kurum veya kişi tarafından vergi mevzuatında belirlenen sürelerin değiştirilmesi veya kısaltılması mümkün değildir. Ancak yine kanunda yer verilen mücbir sebep hallerinde yasal sürelerin uzatılması mümkündür. Nitekim VUK'un 15. maddesinde de mücbir sebepler giderilmeden sürelerin başlamayacağı açıkça belirtilmiştir.

Mücbir sebep, mükellefin vergisel ödevlerini yapabilme halini etkiler nitelikte olaylardır. Bu nedenle de mücbir sebep halinin ortadan kalktığı ana kadar süreler durmakta, mücbir sebebin etkilerinin ortadan kalktığı andan itibaren ise devam etmektedir. Ancak mücbir sebep, vergiyi doğuran olayı etkilemez. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay ortadan kalkmaz. Sadece vergiyi doğuran olay nedeniyle ortaya çıkan yükümlülükler belirli bir süre için ertelenir. Ayrıca mücbir sebep halinin beyanname verilmesine engel olması durumunda, beyannameye bağlı olarak tahakkuk edecek vergiler için de vade ve ödeme tarihi uzayacaktır. Öte yandan mücbir sebebin ortaya çıkmadığı bir zamanda tarh ve tahakkuk eden vergi borcuna ilişkin mücbir sebep iddia ederek sürenin uzatılması mümkün değildir.¹³⁶

Özetle, mücbir sebep doğrudan sürelerin uzamasını sağlamaz. Bunun yerine mücbir sebep kaynaklı yerine getirilemeyen vergi ödevlerine ilişkin süreler, mücbir sebep kaynaklı engel ortadan kalkana kadar durmaktadır. Engelin ortadan kalkmasıyla ayrıca bir bildirim gerekliliği kalmadan süreler kaldığı yerden devam etmektedir.

2.2.4.2. Mücbir Sebep Halinin İdari Sürelere Etkisi

Türkiye'de Vergi Usul Kanunu, bir işlem veya eylemin zamanaşımına uğradığı ancak sürenin belirlenmediği durumlarda idari sürelerin vergi idaresi tarafından

¹³⁶ Erol, s. 215.

belirlenmesine izin vermektedir. Bu süreler, kanunun verdiği yetki doğrultusunda idare tarafından belirlenir ve kanunda açıkça yazılmamış ise onbeş günden az olamaz. İdari süreler, süreyi belirleyen merci tarafından uzatılabilir ve haklı sebeplerin varlığı halinde ikinci veya üçüncü kez süre verilmesine engel bir hüküm yoktur.¹³⁷

Kanun tarafından açıkça düzenlenmeden, işlemin süresinin İdare tarafından belirleneceğinin belirtildiği süreler idari sürelerdir. VUK m. 14'te belirtildiği gibi kanunda anılmayan durumlarda on beş günden az olmamak kaydıyla, tebliğ süresi tarafından belirlenmekte ve muhatabına tebliğ edilmektedir. İdare'nin verdiği süreler ise kanuni süreler gibi kesin değildir. Kaldı ki VUK'ta da İdare tarafından tanınacak sürelerin uzatılamayacağı ya da değiştirilemeyeceğine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle geçerli bir neden olması kaydıyla İdare'nin mükelleflere verdiği süreler değiştirilebilir. Zira kabul edilebilir mücbir sebep hallerinde VUK'ta da sürelerin etkilenip mücbir sebep hali sona erene kadar duracağı ifade edilmiştir.¹³⁸ Bu nedenle de İdare tarafından belirlenen sürelerin mücbir sebep halinde işlemeyeceği, mücbir sebep hali ortadan kalktığı andan itibaren işlemeye başlayacağı söylenebilir.

Mücbir sebep durumları, hem hukuki hem de idari süreler için geçerli olup, belirli bir bölgeyi veya bölgenin bir kısmını etkileyen genel afetler söz konusu olduğunda, mücbir sebep durumunun sona erme tarihi ve bu nedenle etkilenmeyen sürenin belirlenmesi önemlidir. Bu tespitler, idare tarafından Vergi Usul Kanunu tarafından sağlanan yetkiye dayanarak gerçekleştirilir. Maliye Bakanlığı, mücbir sebep durumları nedeniyle il, ilçe veya bölgelerde mücbir sebep durumu ilan etme yetkisine sahiptir ve bu süre içinde yerine getirilemeyen vergi mükellefiyetlerini belirleme yetkisine sahiptir. Ayrıca, bu yetki, vergi türleri ve işyerleri bazında beyannamelerin toplanması, yeni beyanname dönemlerinin belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması amacıyla da kullanılmaktadır.

VUK'un 139. maddesinde vergi incelemesinin esas olarak işyerinde yapılacağı düzenlenmiş olmakla birlikte işyerinin müsait olmaması durumunda vergi incelemesinin vergi dairesinde de yapılabileceği, bu durumda mükelleften yazılı

¹³⁷ Kaplan, Gürsel, "İdari Yargılama Hukukunda Dava Açmanın Sonuçları", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 2019, s. 666..

¹³⁸ Gündüz, F. Ebru, "Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 2019, s. 247.

olarak defter ve belgeleri daireye getirmesi isteneceği, belirtilen sürede getirmeyenlerin defter ve belgeleri sunmamış sayılacağı, ancak haklı bir mazeret sunabilenler için defter ve belgeleri daireye getirmesi için “münasip bir mühlet” verileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla mücbir sebebe VUK’un 139. maddesinde de yer verilmiş ve mücbir sebep ortadan kalkana kadar İdare tarafından verilen mühletin “münasip bir süre kadar” uzatılabileceği hüküm altına alınmıştır.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda da mahkemece verilebilecek sürelerin yasalarca net ve kesin olarak düzenlenmemesi nedeniyle idari sürelerle benzediği ve idari süre olarak kabul edildiğini söylemek mümkündür. Anılan kanunun 16. ve 20. maddelerinde de mahkemece ek süre verilmesine bağlı olarak belge istenebileceği¹³⁹ ve en fazla ne kadar sürede cevap verilebileceği¹⁴⁰ düzenlenmiştir. Mahkeme tarafından belirlenen süre içinde mükellefin mücbir sebep halinin etkisinde olması durumunda sürelerin duracağını söylemek mümkündür.

Yargısal süreler, vergi yargısı organları tarafından belirli bir süre içinde kararların verilmesi için uygulanan sürelerdir. Vergi Usul Kanunu sadece kanuni ve idari süreleri belirtmekle birlikte, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun vergi yargısını düzenleyen bölümüne göre vergi yargısı organları süreleri belirleyebilir. Örneğin, İdari Yargılama Usulü Kanunu, idari ve vergi davalarında, davalının ikinci savunmasına karşı davacının cevap vermesi için gerekli sürenin yargı organı tarafından belirleneceğini ifade eder. Danıştay, idare ve vergi mahkemeleri, dava ile ilgili bilgi ve belgelerin taraflardan ve ilgili diğer yerlerden talep edilmesi ve sunulması için uygun bir süre verebilir. Yargısal süreler, açık ve kesin bir şekilde yasada belirtilmediği için, idari sürelerle benzerlik gösterir ve ilgili kişilere tebliğ edilerek yürürlüğe konulur. Yargısal süreler, idari sürelerle aynı niteliğe sahiptir, bu nedenle vergi yargı organları, mücbir sebep durumunda yargısal bir süre verebilir.

2.2.4.3. Mücbir Sebep Halinin Dava Sürelerine Etkisi

Vergi kanunu, mücbir sebebin vergi yükümlülüklerini yerine getirme sürelerini askıya alabileceğini kabul etmekle birlikte, mücbir sebebin dava açma zamanaşımına

¹³⁹ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 20/1.

¹⁴⁰ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 16/3.

etkisini ele alan idare veya vergi kanununda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu, insanların haklarını ve bireyler ile devlet arasındaki güç dengesini etkileyebileceği için hukukta önemli bir boşluk olarak görülmektedir.

Vergi hukukunda da diğer hukuk alanlarındaki gibi, İdarenin kararlarına belirli yol ve usullerle itiraz edebilmesi temel bir ilkedir. Genel olarak, Türk hukuk sisteminde vergi ile ilgili konular vergi mahkemeleri tarafından ele alınmaktadır. Vergi mahkemelerinin görev alanına giren bir uyuşmazlıkta davanın İYUK'un 7. maddesi uyarınca 30 gün içerisinde açılması gerektiği düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise bu sürenin başladığı gün farklı durumlar için düzenlenmiştir. Buna göre yazılı bildirim (idari uyuşmazlıklarda), tahsilatın (mali yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklarda), tebliğin ya da tebligatın, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine yapılan ödemenin, tescilin (tescile bağlı vergilerde) ve kararın idareye geldiği gün (idarenin dava açması gereken konularda) süreler başlamaktadır. İYUK'ta belirlenen bu süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar ve tatil günleri de süreye dahildir (İYUK m. 8). Ancak mücbir sebep haline bir atıf yoktur. Öte yandan kanunda açıkça belirtilen bu süre içinde dava açmayan kişiler, dava açma haklarını kaybedeceğinden sürelerin hak düşürücü nitelik taşıdığını söylemek gereklidir.

Vergi hukukunda dava açma sürelerinin mücbir sebep halinden etkileneceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay, bu konudaki kararlarında dava açmanın vergi ödevi olmadığını, mücbir sebep durumunda dava açma sürelerinin de bu durumdan etkilenecek duracağının açıkça düzenlenmediği ve mücbir sebebin vergiyle ilgili bir ödevin yerine getirilmesine engel bir durum oluşturması durumunda kanunca belirlenen sürelerin duracağının düzenlendiğini belirterek gerekçelendirmektedir.¹⁴¹

Bununla birlikte, VUK'un 13. maddesinde belirtilen vergisel ödevleri yapmasına engel olacak ölçüde ibaresinin dava açma süresine engel teşkil etmediği de öne sürülebilir. Zira İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53. maddesinde de zorlayıcı sebeplerden kaynaklı bir şekilde elde edilemeyen belgenin daha sonra elde edilmesinin yargılamanın yenilenmesi sebebi olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda yeniden

¹⁴¹ Danıştay 3. Dairesi, 07.04.2015 Tarih, E2013/9598, K2015/1830 ve Danıştay 7. Dairesi, 09.11.1984 Tarih, E1984/4171, K1985/2695

yargılamayı kabul eden bir kanun lafzı varken, mücbir sebep halinde dava sürelerinin uzamayacağını düşünmek mantıklı değildir. Danıştay da özellikle doğal afet gibi durumlarda mücbir sebebi dava açma sürelerini etkileyen bir olay olarak kabul etmektedir.¹⁴²

Mücbir sebep durumunun dava açma süresi üzerindeki etkisiyle ilgili tartışmalarda, Danıştay'ın önemli bir kısmının kararları, mücbir sebebin süreyi etkilemediğini önermektedir. Bununla birlikte, mücbir sebebin dava açma süresini etkilediğini ima eden bazı Danıştay kararları da mevcuttur. Bu durum hukuki kavramın yorumlanması ve uygulanmasında bir tutarsızlık ortaya çıkarmakta ve hukuk anlayışında iki farklı bakış açısının var olduğunu göstermektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesi, Medeni Usul Kanunu'na atıfta bulunarak yargıcın yabancılaşıma, ehliyet, üçüncü kişilerin müdahalesi, davanın bildirilmesi, yasal temsilciler, feragat ve kabul, teminat, karşı dava, uzmanlar, keşif, delil tespiti, yargılama giderleri, adli yardım halleri ve mahkeme düzenini bozan taraflara karşı işlemler gibi konuları denetleme sorumluluğunu açıklar. Ancak, bu konular dışında kalan vergi anlaşmazlıklarına Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri uygulanır. Bu nedenle, mücbir sebebin süreleri durdurmasını öngören VUK'un 13. ve 15. maddelerinin, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilen süreleri de etkileyebileceği düşünülebilir.

Mücbir sebep, VUK'ta yasaklayıcının kontrolü dışındaki ve öngörülemeyen durumlarda vergi mükelleflerini cezalardan korumak amacıyla yasama organı tarafından kabul edilmiştir. Bu hükümün amacı göz önüne alındığında, yasama organının mücbir sebebin dava açma süresini durdurmayı amaçlamadığı varsaymak uygun olmaz. Ayrıca, "mücbir sebep varlığı dava açma süresini durdurmaz" şeklinde açık bir kural bulunmamaktadır. Özgürlüğün kural, yasağın istisna olduğu prensibi göz önüne alındığında, mücbir sebebin dava açma süresinin sona erme süresini durduracağını düşünmek makul olacaktır. Mücbir sebep durumunda vergi mükellefleri için ceza olmadığı, sadece gecikme faizi uygulandığı unutulmamalıdır. Bu nedenle, dava açma süresini uzatmamak veya daha farklı bir deyişle, vergi mükellefinin dava açma hakkını elinden almak, mücbir sebep hükmünün amacıyla çelişen bir ceza şekli olacaktır.

¹⁴² Gündüz, s. 247.

Mükellefin mücbir sebep nedeniyle dava açma süresini nasıl engellediğini kanıtlama yükümlülüğü mükellefe aittir. Örneğin, mükellefin tasarrufunda bulunan kayıtlar ve belgelerin istemsiz olarak kaybedilmesi ve kaybın belgelenmiş olması, dava açma süresini uzatmalıdır. Bu açıdan bakıldığında, her mükellefin durumu ayrı ayrı değerlendirilmeli ve mücbir sebebin dava açma süresini durdurup durdurmasının belirlenmesi gerekmektedir.

Danıştay'ın mücbir sebebin dava açma süresini durdurup durdurmaması konusundaki tutumu tutarsızdır. Bazı kararlar mücbir sebebin süreyi durduracağını kabul ederken, diğerleri etmemektedir. Danıştay içindeki mahkemelerin bu konuda kararlarında tam bir uyum içinde olmadığı görülmektedir. Örneğin, Danıştay'ın 7. Dairesi, hukuki başvuru hakkının niteliği ve önemi dikkate alındığında, mücbir sebebin dava açma süresini durdurması yasal olarak uygun olduğunu belirtmiştir. Buna göre, doğal afetler, savaş hali ve dava açma hakkının kullanılmasını imkansız kılan ciddi hastalıklar gibi çeşitli mücbir sebep durumları kabul edilmelidir.

Danıştay'ın mücbir sebebin dava açma sürelerine etki edebileceğini kabul eden kararları olduğu gibi mücbir sebebi dava açma süresine etki eden bir unsur olarak kabul etmeyen kararları da vardır.

Vergi ihtilafı ile ilgili bir davada, Türkiye'de Danıştay 4. Dairesi, doğal afetler gibi mücbir sebep hallerinde dava açma süresinin uzatılmasına karar vermiştir. Depremden etkilenen bölgede ikamet eden davacı, afet nedeniyle dava açmakta geç kalmıştır. Mahkeme, özellikle doğal afetler gibi kişinin iradesi dışındaki durumlarda, mücbir sebep halleri dikkate alınmadan dava açma süresinin geçmesine izin verilmesinin haksızlık olduğunu ileri sürmüştür.

Danıştay kararını verirken, 1995 yılında Afyon'da meydana gelen deprem de dahil olmak üzere, davanın özelliklerini dikkate aldı. Depremi, dava açma süresini etkileyebilecek bir mücbir sebep olarak gördü. Mahkeme, bu koşullar altında, depremden etkilenen tüm nüfusun hayatta kalma mücadelesi verdiğini ve düzenli görevlerini yerine getiremeyeceğini kaydetmiştir. Mahkeme, bu koşullar altında normal süreden yedi gün sonra açılan bir davanın reddedilmesinin uygun olmadığı ve davanın usule ilişkin gerekçelerden ziyade esasa göre karara bağlanması gerektiği sonucuna varmıştır.

Danıştay'ın 1996 tarihli kararı, doğal afetler ve kişinin kontrolü dışındaki diğer durumlar söz konusu olduğunda mücbir sebeplerin dikkate alınması için bir emsal oluşturmuştur. Karar, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul bir süre içinde açılan davaların incelenip esastan karara bağlanması çağrısında bulunuyor. Ayrıca, Danıştay'ın diğer Daireleri, İdari Usul Kanunu'nda yer almamasına rağmen mücbir sebebin devam eden idari dava süresini durdurabileceği ilkesini kabul etmeye başlamıştır.

Vergi hukuku bağlamında, mücbir sebebin varlığı, bir mükellefi maddi veya resmi vergi yükümlülüklerinden muaf tutmaz, ancak ceza ve gecikme masraflarından muaf tutabilir. Örneğin Danıştay, mücbir sebeplerin varlığını kabul ederek, defter ve belgelerini yangında kaybeden mükelleflere ceza uygulanamayacağına hükmetmiştir. İdari Usul Kanunu'na göre vergi davalarında dava açma süresinin 30 gün olduğunu belirtmekte fayda var. Ancak Kanun'da bu sürenin geçerli bir sebebin varlığı halinde mahkeme kararıyla 30 güne kadar uzatılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, mücbir sebep hallerinin bu tür uzatmalar için geçerli sebepler olarak kabul edilmesi gerektiği söylenebilir.

Öte yandan teoride ve pratikte yaygın görüş, 2577 sayılı Kanun'da zorlayıcı sebep veya mücbir sebeplerin dava süresini açıkça etkilemediğini belirtmektedir, bu nedenle dava açma süresinin uzatılmasının mümkün olmadığı iddia edilmektedir. Örneğin, 7. Daire tarafından verilen bir kararda, tıbbi raporun dava açma hakkının kullanılmasını imkansız kılmadığı ve dolayısıyla mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceği belirlenmiştir. Vergi davalarının usulünü düzenleyen 2577 sayılı Kanun, dava açma süresini veya temyiz başvurusu süresini durduran bir hüküm içermemektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bu konuda düzenleme olmaması nedeniyle, Danıştay içtihatları çoğunlukla mücbir sebeplerin vergi (ve idari) davası açma süresini uzatmayacağı görüşündedir.

Danıştay'ın birçok kararı "mücbir sebebin dava açma süresini etkilemeyeceği" sonucuna varmaktadır. Bu kararların birçoğunda, idari yargılama usulü hukukunda dava açma süresinin kamu düzenine ilişkin bir konu olduğu ve zamanaşımı süresinin bulunduğu, mücbir sebebin dava açma süresini etkileyebileceği açık bir hukuki düzenlemenin olmadığı ileri sürülmektedir. Mücbir sebebin dava açma süresini etkilemeyeceğini savunanlara göre, böyle durumlarda açılan bir dava zamanaşımı

nedeniyle reddedilecektir. Zamanaşımı reddi, zamanaşımı kavramı üzerine inşa edilen belirli koşullara dayanan bir durumdur. Bu tür kararlarla, söz konusu davaya ilişkin zamanaşımı süresinin dolduğu belirlenmektedir.

Doğal afetler, savaş, yokluk ve ciddi hastalık gibi yasal sistemimizde bilinen mücbir sebepler, 2577 sayılı Kanun'un söz konusu maddelerinde, dava açma süresini durduran, uzatan veya kesintiye uğratan durumlar olarak listelenmemektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilgili hükümlerin uygulanacağını öngören aynı Kanunun 31. maddesinin ikinci paragrafında bir atıf bulunmasına rağmen; 2577 sayılı Kanunun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenen konularda uygulanacak ilgili hükümler, 377, 378 ve 378/A maddeleri olarak listelenmiştir.

Kısacası vergisel işlemlerde mücbir sebep durumunda dava sürelerinin durup durmayacağını net bir şekilde söylemek mümkün değildir. Ancak mücbir sebep müessesesi, mükellefleri kendi kontrolleri dışında gelişen ve giderilemeyecek olaylar nedeniyle görevlerinden kurtarmak için değil, bu taahhütleri daha sonra yerine getirmek için tasarlanmıştır. Hem Vergi Usul Kanununda hem de İdari Yargılama Usulü Kanununda mücbir sebebin vergi yargısına ilişkin süreleri durdurmayaacağına ilişkin açık bir düzenleme olmaması nedeniyle her olayın kendi şartları altında değerlendirilmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

2.2.5. Mücbir Sebep Halinin Diğer Etkileri

Mücbir sebebin *vergiyi doğuran olay üzerindeki etkisini* değerlendirmek gerekirse, vergilerin gelir veya mülk edinme veya mal ve hizmet teslimi gibi belirli olaylar tarafından tetiklendiği göz önünde bulundurulmalıdır. Mücbir sebep veya vergi mükellefinin kontrolü dışındaki öngörülemeyen durumlar, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini engellemez ancak vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesi için son tarihi uzatabilir. Mücbir sebep, vergi beyannamelerinin geç verilmesine yol açabilir, ancak vergilendirilebilir olayın meydana gelmesini etkilemez. Buna karşılık damga vergisinde vergiyi doğuran olay bir sözleşme imzalandığında

ortaya çıkar. Dolayısıyla mücbir sebepler sözleşmenin imzalanmasını engelliyorsa ödeme yükümlülüğü yoktur.¹⁴³

Mücbir sebebin zaman aşımı sürelerine etkisi değerlendirildiğinde Türkiye'de vergi ve amme alacaklarının tahsili için zamanaşımı çeşitli kanunlarla düzenlendiği göz önünde bulundurulmalıdır. Vergi Usul Kanunu, mücbir sebebin varlığının zamanaşımı süresini durduracağını belirtir ve mücbir sebep devam ettiği sürece ara verilen süreler uzar. Ancak, vergilendirme ile ilgili görevlerin yerine getirilmesi için belirlenen süreden önce veya sonra ortaya çıkan mücbir sebepler, zamanaşımı süresini uzatmazlar. Mücbir sebebin kamu alacaklarının tahsili için zamanaşımına etkisi kanunda açıkça düzenlenmemiş olup, mücbir sebebin tahsil zamanaşımı süresini durduracağını söylemek mümkün değildir. Bununla birlikte vergi ziyaı cezaları ve usulsüzlük cezaları için farklı zamanaşımı süreleri bulunmaktadır. Vergi ziyaı cezalarının zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yılın sonunda sona erer. Türk Ceza Kanunu'na göre mücbir sebep, zamanaşımını durduran veya kesen sebepler arasında bulunmadığından, cezalar zamanaşımı kapsamında değerlendirilmez.¹⁴⁴

Mücbir sebebin vergi cezaları üzerindeki etkisi ise cezayı engellemesi çerçevesindedir. Mücbir sebebin oluşması, yükümlülüklerin kısmen veya tamamen zamanında yerine getirilememesi durumunda vergi cezalarının uygulanmasını engeller. Vergi Usul Kanunu'nun bu konuda özel bir düzenlemesi bulunan 373. maddesi mücbir sebep hallerinde vergi cezası verilmesini açıkça yasaklamaktadır. Maliye Bakanlığı da mükelleflerin defter ve belgelerinin yangında yok olmasına rağmen yıllık gelir beyannamelerini belirlenen süre veya ek süre içinde ibraz etmeleri durumunda tarhiyat yapılabileceğini ancak vergi alınmayacağına ilişkin bir özelge yayımlamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesindeki özel hüküm, mükellefin vergi mükellefiyetini mücbir sebepler nedeniyle tamamlayamaması durumunda kast dışı vergi kaybına neden olması nedeniyle ceza uygulanmamasını sağlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 3. fıkrası, *re'sen vergi tarhını* ele almakta ve kanunen gerekli görülen defterlerin kısmen de olsa ibraz edilmemesinin, dönem karının tespitinde vergi dairesine takdir yetkisi verdiğini belirtmektedir.

¹⁴³ Erol, s. 202.

¹⁴⁴ Coşkun-Karadağ, 2012, s. 1035.

"Herhangi bir sebeple ibraz etmemek" ibaresi, mücbir sebeplerin defter ve belgelerin ibrazını engellediği durumları ifade etmektedir. Defter ve belgeler, mücbir sebep kaynaklı olarak ibraz edilemediğinde dönem karı re'sen takdirle belirlenir. Ancak her mücbir sebep durumunda re'sen takdir yetkisi uygulanamaz. Örneğin, ağır hastalık, ağır kaza veya tutukluluk nedeniyle defterlerin teslim edilememesi durumunda, teslim süresi mücbir sebep süresi kadar uzatılacaktır. Ancak, yangın, deprem gibi olaylar nedeniyle defter ve belgelerin kaybolması halinde mükellefler veya sorumlular bunları ibraz edemez ve re'sen vergi tarhiyatı yapılır.¹⁴⁵

Mücbir sebebin *ödeme süresi üzerindeki etkisi* değerlendirildiğinde de süre durdurucu etki göze çarpmaktadır. Vergi ödemelerinin mücbir sebepler nedeniyle gecikmesi durumunda, geciken taksitler uzatılan beyanname süresi içinde, cari taksitler ise normal taksit süreleri içinde ödenecektir. Mücbir sebepler nedeniyle ödenmeyen taksitler, durum geçtikten sonra toplu olarak ödenir. Ancak, verginin zaten tahakkuk edip etmediğine dikkat etmek önemlidir. Mücbir sebeplerin vergi tahakkukuna engel olması halinde ödeme sürelerinde gecikme yaşanmayacak, cebri icra ve gecikme zamlarına Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Kanunu uygulanmayacaktır. Vergi tahakkuk etmiş ve ödeme emri verilmişse, mücbir sebeplerin ortaya çıkmasıyla birlikte ödeme süresi durdurulur. Vergi idaresinin uygulamalarına ve Danıştay'ın geçmiş kararlarına göre, mücbir sebeplerin gecikme faizi dahil olmak üzere gecikme zammı veya cezaya yol açmayacağı genel olarak kabul edilmektedir. Danıştay kararı ile tutukluluk nedeniyle vergi borcunu ödeyemeyen mükellefin mücbir sebep kapsamında korunduğu ve bu nedenle gecikme bedelinden muaf tutulduğu tespit edilmiştir. Ancak geç ödeme ücretlerinin tamamen vergi cezası olarak değerlendirilmediğini ve mücbir sebep hallerinde uygulanması gerektiği görüşü de bulunmaktadır.

2.2.6. Vergi Yargısında Mücbir Sebep

Hukuki sürecin her aşamasında bir hakkın kullanılmasına veya bir işlemin yapılmasına ilişkin yasal süreler, mücbir sebep hallerinden etkilenir. Ancak 2575,

¹⁴⁵ Nas, Adil, "Vergi Hukukunda Tarh Zaman Aşımı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 60, Sayı: 2, s. 315.

2576 ve 2577 gibi vergi davalarını düzenleyen kanunlarda mücbir sebebin yasal sürelerle etkisine ilişkin hükümler bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 31. maddesi belirli konularda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (HMK) atıfta bulunurken, diğer konularda vergi uyuşmazlıklarına Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda mücbir sebepler ve yasal süreler hakkında bir hüküm olmamasına rağmen, daha önce incelenen VUK hükümlerinin vergi davalarında da uygulanabileceği düşünülse de Danıştay'ın bu konudaki kararları tutarsızdır.

Danıştay'ın bazı kararları¹⁴⁶, dava açma zamanaşımının bir dinlenme süresi olduğunu ve dolayısıyla kanunda açıkça öngörülmemişse “ertelemenin veya durdurmanın” mümkün olmadığını belirtmektedir. Ancak Danıştay'ın diğer bir kararı¹⁴⁷, mücbir sebebin dava açma zamanaşımını durdurabileceğini göstermektedir. Danıştay'ın bu konuda kesinleşmiş bir kararı yoktur.

Vergi Usul Kanunu'nda mücbir sebepler ve yasal süreler hakkında bir hüküm bulunmadığından, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin vergi davalarında uygulanmaması gerekir. Mücbir sebep ve yasal sürelerle ilişkin bir hükmün bulunmaması, hukuk devleti ilkelerine, adil yargılanma hakkına ve adalete erişim hakkına saygı gösterilmemesi gerektiği anlamına gelmez. Bu nedenle, bu konuda bir düzenleme yapılınca kadar yargının vergi davalarında mücbir sebeplerin zamanaşımının işlemesine engel olduğuna dair yerleşik bir içtihat oluşturması gerekmektedir.¹⁴⁸

Mücbir sebebin varlığının zamanaşımının işlemesini de durdurması gerekmektedir. Bu görüş genel hukuk devleti ve Anayasa ilkeleri ile uyumludur. Yasal bir hükmün olmaması, yargının hukuk devleti ilkelerine ve adil yargılanma hakkına dayalı karar vermesine engel olmamalıdır.

Temel hak ve özgürlüklerin tanınması genel bir kuraldır ve mücbir sebeplerin varlığı halinde sınırlandırılması için ayrı bir kanuni düzenleme gerektirmez. Anayasa'nın 90/5. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili uluslararası anlaşmaların

¹⁴⁶ Danıştay 9. Dairesi, 11.10.1983 Tarih ve 1983/4903E, 4903/5756K; Danıştay 7. Dairesi, 09.07.1984 Tarih ve 1984/1081E, 1984/1385K

¹⁴⁷ Danıştay 9. Dairesi, 20.05.2018 Tarih ve 2007/906E, 2007/2530K.

¹⁴⁸ Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1114.

iç hukuka kıyasla daha öncelikli olarak değerlendirilmesini destekleyen bir durumu ortaya koymaktadır. Ancak mücbir sebebin yargılama yenilenme sebebi olarak tanınması ancak adalete erişim hakkının kullanılmasının temel adımı olan dava açma süresini etkilememesi konusunda bir çelişki bulunmaktadır. Vergi davalarındaki çelişkili içtihatları ve hak ihlallerini ortadan kaldırmak için, bağımsız bir vergi dava prosedürünün yasalaştırılması veya Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na bireylerin kaçırılan son başvuru tarihlerini hatasız olarak geri yüklemelerine olanak tanıyan bir hüküm eklenmesi gibi kalıcı bir çözüme ihtiyaç vardır.¹⁴⁹

Danıştay bazı kararlarında¹⁵⁰, mücbir sebep hallerinde dava açma süresinin etkili olmaması konusunu kısmen ele almıştır. Kararlarda, doğal afet veya mücbir sebebe yol açan olayların önlenmesinin veya değiştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda dava açma süresinin sona ermesinin adalete erişim hakkını ihlal edeceğinden kabul edilmesinin haklı olmadığı vurgulanmaktadır.

¹⁴⁹ Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Gümüşkaya, s. 1117.

¹⁵⁰ Danıştay 7. Dairesi, 10.01.1994 Tarih ve 1991/3407E, 1991/66K; Danıştay 4. Dairesi, 20.06.1996 Tarih ve 1995/6180E, 1995/2695K.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MÜCBİR SEBEP MÜESSESESİNİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

3.1. DOĞAL AFETLER VE VERGİ

3.1.1. Doğal Afetler

Doğal afetlere yatkın bir bölgede yaşamak ve doğrudan etkilenmek, hayata olumsuz bir etkisi olan ve çevreye zararlı olabilen etkenlerdir. Felaketlerin yalnızca doğal olaylarla sınırlı olmadığı, aynı zamanda insan etkenleriyle de ilişkili olduğu göz önüne alındığında, önemli güvenlik önlemlerinin alınması gereklidir. Küresel ölçekte bir tehdit oluşturan doğal afetler, yaşam üzerinde çeşitli zararlı sonuçlar göstermektedir. Afet riskleri, bireylerin özel ve kamusal yaşam alanlarını sınırlayan ve karmaşıklaştıran bir tehdittir. "Felaket" terimi Arapça kökenlidir ve doğa tarafından yol açılan yıkım veya felaketi ifade eder. Ancak günümüzde felaketlere farklı bakış açıları bulunmakta ve çeşitli tanımlamalar yapılmaktadır. Felaketler, bireyleri fiziksel, ekonomik ve sosyal açılardan kayıplara uğratan, normal yaşamı ve faaliyetleri kesintiye uğratan veya bozan, kaynakların yetersiz olduğu, doğal, teknolojik veya insan kaynaklı sebeplerden kaynaklanan olaylardır. Bir felaket, olayın kendisi değil, ortaya çıkardığı sonuçlardır. Felaketler, canlı veya cansız çevrede önemli zararlara ve büyük ölçüde can ve mal kaybına neden olan olağanüstü doğal veya insan kaynaklı olaylardır.

"Afet" terimi aynı zamanda çeşitli doğal olayların neden olduğu bozulma veya zararı da ifade eden bir tanımlamaya sahiptir. Beklenmedik olaylar olarak nitelendirilen felaketler, can ve mal kaybına, yaralanmalara, sakatlıklara ve çeşitli olumsuz çevresel sorunlara yol açabilen ve doğal veya insan kaynaklı sebeplerle ortaya çıkabilen olaylardır. Ekonomik ve sosyal açıdan toplumu etkilerler ve yerel kaynaklar bu durumla başa çıkacak kadar yeterli olmadığından ulusal veya uluslararası yardım gerektirirler. Bir olayın felaket olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki kriterlerden en az birinin sağlanması gerekmektedir: en az on kişinin ölümü, en az 100 kişinin etkilenmesi, olağanüstü hal ilanı ve ilgili hükümet tarafından uluslararası yardım

talebi. Literatürde ikincil felaketler de bahsedilmektedir. Bunlar, birincil bir felaketin sonucu veya etkisiyle meydana gelen yeni felaket olayları veya olay dizileridir. Örneğin, depremler bazen tsunami, toprak kayması, yangın, salgın hastalık veya baraj çökmesi gibi felaketlere neden olabilir. İkincil felaketler, birincil felaketlerin sonucu ve etkisi altında ortaya çıkar. Örneğin, Türkiye'deki Marmara Depremi'nin ardından ikincil felaketler yaşandı. Deprem sonucunda 17.480 kişi hayatını kaybetti, 43.953 kişi yaralandı ve birçok ev ve iş yeri ciddi şekilde zarar gördü.

Bir olayın büyüklüğünü etkileyen çeşitli faktörler arasında olayın fiziksel boyutu, yoğun nüfuslu bölgelere yakınlık, yoksulluk, hızlı nüfus artışı, bilgisizlik ve eğitim eksikliği, tehlikeli bölgelerde hızlı ve plansız kentleşme ve sanayileşme, ormansızlaşma ve çevrenin kötüye kullanılması bulunmaktadır. Felaketler genellikle beklenmedik olaylar olarak karakterize edilir ve toplumsal normları bozarlar. Ulusal sınırların ötesinde etkisi olabilir ve toplumun tamamı veya belirli kesimleri için fiziksel, ekonomik ve sosyal kayıplara neden olabilir. İnsanları, altyapıyı ve çevreyi önemli ölçüde etkileyerek paniğe, şoka, yaralanmalara ve sakatlıklara yol açarlar. Temelde bir felaket, olayın kendisinden ziyade etkisi ve sonuçlarıyla ilgilidir. Önemli can ve mal kayıpları tipik sonuçlardır.

Doğal felaketlerin bazı etkileri olay sırasında hemen ortaya çıkabilirken, diğerleri olaydan bir süre sonra belirgin hale gelebilir. Belirli türdeki felaketler belirli alanlarda veya zamanlarda daha sık meydana gelir. Günümüzde nüfus artışına bağlı olarak doğal felaketlerde can ve mal kaybı geçmişe kıyasla önemli ölçüde artmıştır. Az gelişmiş ülkeler, doğal felaketler nedeniyle gelişmiş ülkelere göre daha fazla can ve mal kaybı yaşamaktadır. Can ve mal kaybına yol açan yaygın hasarın bazı felaketlerde insan eylemleriyle hafifletilebilirken, diğerlerinde azaltılamaz. Bazı doğal felaketler kısa bir süre içinde meydana gelebilir. Ülkelerin kendi kaynaklarıyla felaketlerle başa çıkamaması, uluslararası yardım taleplerine yol açarak küresel etkileri ortaya çıkarır. Felaketlerin bu genel özelliklerinin yanı sıra dolaylı etkileri de bulunmaktadır. İş yerlerinin veya üretim tesislerinin hasar görmesi, hükümet hizmetlerinin kesintiye uğraması ve hizmet ve gelir kayıplarına yol açması, önemli fiyat artışları, felaket nedeniyle tüm devlet kaynaklarının arama kurtarma, ilk yardım, hasar değerlendirmesi ve barınma gibi alanlara tahsis edilmesi ve felaketin neden olduğu göçün toplumsal maliyeti giderek daha önemli hale gelmektedir.

3.1.2. Doğal Afetlerin Makroekonomik Etkileri

Doğal afetlerin etkileri genel olarak dört ana bölümde incelenebilir: insan ve mal kayıpları, etkilenen insan sayısı ve bunun doğurduğu sosyal ve psikolojik sonuçlar; konut, altyapı, tarım gibi sektörlerle verilen maddi hasarlar ve bu hasarların toplum üzerindeki etkileri; doğrudan ve dolaylı finansal ve ekonomik sonuçlar; ve son olarak hayatta kalanların yaşadığı travma ve travmanın psikolojik etkileri. Doğal afetler, hem can kaybı hem de etkilenen bireylerin yaşadığı zorluklar nedeniyle toplumda travma ve sosyolojik sorunlara yol açabilmektedir. Bunun yanında, ülke ekonomileri üzerinde çok sayıda ve geniş çapta olumsuz ekonomik etkileri olabilmektedir. Hem makroekonomik düzeyde hem de ekonomik kalkınma süreçlerinde önemli ve uzun süreli olumsuz etkileri olabilirler. Bu etkiler genellikle sermaye stoğu, altyapı, doğal kaynaklar ve iş gücü gibi fiziksel varlıkları olumsuz etkiler.

Doğal afetler, üretim, dağıtım, pazarlama ve tüketim dahil olmak üzere piyasa ekonomisinin tüm bileşenlerini kesintiye uğratabilir. Bu kesinti afetin sonrasında enflasyonist bir potansiyel oluşturabilir. Ancak, enflasyon genellikle geçici bir etki olup, etkinin yayılma hızı ve genişliği bir dizi belirleyiciye bağlıdır. Açık ekonomilerde inşaat malzemelerine, gıdaya, enerjiye ve suya olan talep artar, altyapıya verilen zarar ise yerli üretimin azalmasına yol açabilir. Ek olarak, malların taşınma ve dolaşım kapasitesindeki azalma, ulaşım, pazarlama ve iletişim sistemlerinde aksamaları tetikleyebilir. Sermaye kıtlığı veya ulaşımın zarar görmesi, ithal mal arzının yetersiz olmasına yol açabilir. Eğer yüksek vasıflı işgücü talebi varsa, bu durum ücretlerin ve fiyatların artmasına neden olabilir.

Bir felaketin ardından, ortaya çıkan maliyetleri dış rezervleri azaltarak, iç ve dış borçlanma seviyelerini artırarak veya para arzını genişleterek karşılamak durumunda olan bir hükümet, önemli bir bütçe baskısı ile karşı karşıya kalabilir. Bu finansman seçenekleri, potansiyel olarak ciddi ve geniş çaplı zincirleme etkilere yol açabilir. İç borçlanma, faiz oranları üzerinde yukarı yönlü bir baskı oluşturabilir ve kredi piyasasında sıkışıklığa neden olabilir. Dış borçlanma ise, döviz kuru değerinin yükselmesine, ithalat fiyatlarının düşmesine, ihracat fiyatlarının artmasına ve gelecekte daha yüksek borçlanma maliyetleri ile ülke ekonomisi üzerinde baskı

oluşmasına yol açabilir. Doğal afetlerin bir başka etkisi de, ülkenin dış borçlarına uygulanan faiz oranlarının artmasını tetiklemesi olabilir. Bu durum, ülke varlıklarına ilişkin risk primlerini yükselterek gerçekleşebilir ve bu durumun sonucunda dış borçların geri ödenmesi daha zor bir hale gelebilir.

Doğal afetler, kamu gelirleri ve kamu harcamaları çerçevesinde kamu mali dengesi üzerinde de önemli etkilere sahiptir. Kamu mallarını tamir etme ve eski hallerine döndürme ve mağdurlara destek sağlama maliyetleri, hükümetin ek harcama veya halihazırda taahhüt edilen mali kaynakların kısmen yeniden tahsisi ile ilgili kararlar almasını gerektirir. Bu durum planlanan yatırımların ertelenmesine veya iptaline, kamu hizmetlerinin sunumunda azalmaya, ücret/giderlerin ve personel atamalarının ertelenmesine neden olabilir. Devam eden projelerin uygulanması ve/veya tamamlanması da gecikebilir. Kamu gelirleri açısından afetler, ithalat ve ihracattaki potansiyel düşüşler de dahil olmak üzere, ekonomik faaliyetlerin daha düşük seviyelerde olması nedeniyle dolaylı ve doğrudan vergi gelirlerinin azalmasına neden olarak kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu tür kayıplar artan dış yardımlarla kısmen telafi edilebilse de tam olarak telafi edilmesi mümkün değildir.

Büyük ölçekli doğal afetler, ekonomik büyüme, kalkınma ve yoksulluğun azaltılması için hem acil hem de uzun vadeli sonuçlar doğurur. Genellikle, kısa vadeli insani ihtiyaçların acil olarak karşılanması ihtiyacından kaynaklanan, fiziksel hasarlardan kaynaklanan kolayca ölçülebilen finansal maliyetlere odaklanılır. Uzun vadeli etkileri değerlendirmek ve doğru bir şekilde ölçmek zor olabilir ve bu bazen politika yapıcılar tarafından göz ardı edilebilir. Ancak insanlığın doğal afetlere karşı savunmasız olması, her açıdan kalkınma için ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. Bir ülke ekonomisinin sektörel, coğrafi ve finansal entegrasyonu, ekonomik yönetimdeki uzmanlık, sektörler arası zayıf bağlantılar ve yetersiz ulaşım altyapısı gibi faktörler bu tehdidin ciddiyetini artırabilir. Ayrıca, afetlerden kaynaklanan olumsuz etkiler ekonominin kırılganlığını artırarak belirsizliklere yol açabilmektedir. Afetlerin ekonomik etkisi, ekonominin büyüklüğüne ve afetin büyüklüğüne, afetin türüne, ülkenin coğrafi büyüklüğüne, gelir düzeyine, gelişmişlik düzeyine, siyasi ve ekonomik durumu içeren sosyoekonomik koşullara bağlı olarak değişebilmektedir.

Büyük ölçekli doğal afetler finansal piyasalarda belirsizliği önemli ölçüde artırarak yatırımcı beklentilerini olumsuz etkileyerek şirketlerin değerlerinin

düşmesine ve üretim güçlerinin zayıflamasına neden oluyor. Örneğin, Türkiye'de meydana gelen 1999 Marmara Depremi borsada önemli mali kayıplara yol açmış ve özellikle sigorta şirketlerini etkileyerek hisse senedi değerlerinde önemli düşüşlere yol açmıştır. Deprem sonrası artan döviz talebi Merkez Bankası'nın rezervlerini tüketti, faiz oranları önemli ölçüde yükseldi ve uluslararası kredi taahhütlerinin yalnızca küçük bir kısmı bağışlandı ve 2000 yılında bir bankacılık krizine katkıda bulundu. Türk bankacılık sistemi tarafından fonlanan portföy yaklaşık olarak kaybetti. değerinin üçte biri kriz nedeniyle. Ayrıca, gelişmekte olan ülkelerde sigorta bilinci genellikle düşük olduğundan ve birçok kişi devletin afet hasarlarını karşılayacağına inandığından, birçok hasar sigortalanmamakta ve bu da devlete ek mali yük getirmektedir.

Doğal afetler de ödemeler dengesini etkiler. Afetler nedeniyle imalat sektöründe yaşanan kayıplar, ihracatın azalmasına neden oluyor. Ayrıca sermaye ve emek hareketleri, teknolojik gelişmeler ve afet sonrası toparlanma çabaları sektöre uğratarak sektörde geçici veya kronik sorunlara yol açabilmektedir. Afet sadece imalat sektörünü değil, büyüklüğüne göre dolaylı olarak tüm sektörleri etkileyerek altyapı, ulaşım ve turizm sektörlerinde hasara yol açıyor. Örneğin 1999 depremi, Türkiye'nin turizm talebinde yaklaşık %40'luk bir azalmaya yol açmıştır.

Büyük ölçekli doğal afetler, kamu harcama ve gelirlerini doğrudan etkileyerek kamu maliyesi üzerinde önemli bir baskı oluşturmaktadır. Harcamalar ve gelirler üzerindeki etkiler, ülkenin kendine özgü gelir kaynaklarına ve önemli kamu harcamalarının yapısına bağlı olarak değişebilmektedir. Gelişmiş ekonomiler, bu etkileri, düşük gelirleri ve zayıf kurumsal kapasiteleri nedeniyle doğal afetlerle ilgili kayıplara karşı daha savunmasız olan gelişmekte olan ülkelere daha iyi idare edebilir. Doğal afetler, hükümetlerin vatandaşlarını koruma yeteneğini test edebilir, potansiyel olarak gelişmekte olan ülkelerdeki hükümetler için önemli mali sonuçları tetikleyebilir ve kamu kaynaklarını daha fazla zorlayabilir.

Doğal afetler, üretim ve ihracatın azalmasına, ardından gelirlerin düşmesine, iyileştirme çabaları ve önleyici tedbirlerin yanı sıra sınırlı bütçe kaynaklarına önemli bir yük getirmektedir. Bozulan kamu altyapılarının yeniden inşası kamu harcamalarını artırmakta ve aynı zamanda ekonomik faaliyetlerdeki daralma nedeniyle olağan vergi tahsilatı azalmaktadır. Bu zorluklara rağmen, felaketten zarar gören çoğu ülkedeki

hükümetler, acil kurtarma ve yardım ile sosyal güvenlik çabalarına kaynak ayırmaya öncelik veriyor. Bu durum borçların normal vadelerinde ödenmesinde ve sürdürülmesinde sorunlara yol açabilmekte, afetin getirdiği ek maliyetler kamu gelirlerinin azalması ile finansmanda sorun yaratmaktadır. Doğal afet sonrası finansman ihtiyacına göre afetzedelere ek vergi yükümlülükleri, vergi indirimi veya vergi avantajları sağlanabilmektedir. Bu amaçla yapılan düzenlemeler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

3.1.3. Doğal Afetlerin Vergi İdaresine Etkileri

Vergi tahsilatı, hükümetlerin çeşitli kamu hizmetlerini yürütmek için kullandıkları birincil gelir kaynağı olduğu için kamu yatırımları için hayati önem taşımaktadır. Egemenlik gücü nedeniyle çok sayıda kaynaktan elde edilen kamu gelirleri, vergiler, harçlar, geçiş ücretleri, işletme gelirleri ve bazen olağanüstü gelirler gibi farklı biçimler alabilir. Bununla birlikte, doğal afetler, diğerlerinin yanı sıra konutlar, ticari kuruluşlar, otoyollar, köprüler ve altyapı dahil olmak üzere bu vergi gelirlerini oluşturan yapılar ve sektörler üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Sonuç olarak, devletin vergi gelirleri azalır. Zaman zaman devlet, kamu sektörünün yükünü hafifletmek ve borçlanma ihtiyacını azaltmak için özelleştirmeye başvurabilir. Örneğin, ücretli otoyollar ve köprüler gibi özel sektörler, maliyetlerini karşılamak ve kar elde etmek için hizmetlerini fiyatlandırır ve devlet bu gelirlerden vergi toplar. Bununla birlikte, doğal afetlerin bu sektörler üzerindeki fiziksel etkisi, devletin vergi gelirlerinde düşüşe neden olabilir.

Doğal felaketler, elektrik ve şehir gazı gibi hizmetler üzerinden elde edilen vergi miktarını düşürme potansiyeline sahiptir. Bu hizmetlerin tüketicilerinden devlet tarafından vergi toplanmaktadır. Elektrik Piyasası Yasası gereği, elektrik sağlama ve şehir gazı dağıtma yetkisine sahip olan firmalar, bu vergileri satış fiyatına ekleyerek toplamak ve sonrasında vergi ofisine aktarmak durumundadırlar. Ancak doğal felaketler, bu sektörler üzerindeki olumsuz etkileri sebebiyle, elde edilen gelirleri ve sonuçta devlete ödenen vergileri düşürebilir. Elektrik kesintileri, üretim işlemlerini durdurarak, değer kaybına ve vergi gelirlerinde azalmaya yol açabilir. Karayolu ve demiryolu gibi ulaşım sektörleri doğal felaketlerden, özellikle depremlerden

etkilenebilirken, hava taşımacılığı volkan patlamaları ve fırtınalar gibi doğa olaylarından zarar görüp, ulaşım hizmetlerinin azalmasına sebep olabilir. Bu tür durumlar, ulaşım ve iletişim hizmetlerindeki aksaklıklar sonucu, ülkenin ithalat ve ihracatını ve turizmi olumsuz yönde etkileyebilir, böylelikle döviz girişini düşürerek milli gelir üzerinde olumsuz etki yaratabilir. Sonuç olarak, doğal felaketler, kamu giderlerini artırabilir ve devletin bu hizmetlerden sağladığı vergi gelirlerinde düşüşe neden olabilir.

Vergi harcaması, devletin gelirinden vazgeçtiği ve vergi sistemi aracılığıyla gerçekleştirdiği bir harcama türüdür. Vergi sistemi içinde, çeşitli amaçlara yönelik ve farklı ihtiyaçları gerekçelendiren birçok vergi harcaması uygulaması bulunmaktadır. Örnekler arasında vergi muafiyetleri ve istisnaları, vergi kredileri, oran indirimleri, vergi alacaklarının ertelenmesi ve kesintiler sayılabilir. Özellikle doğal afetler sonrasında devlet vergi harcamalarını artırma eğilimine girmektedir. Doğal afet sonrasında, etkilenen sektörün artan bir vergi yükü hissetmemesi ve durumlarının kötüleşmesini önlemek için devlet vergi muafiyetleri ve istisnaları uygulayabilir. Alternatif olarak devlet, yatırımı teşvik etmek ve istihdamı artırmak için yatırım indirimi istisnaları gibi uygulamalar getirerek vergi harcamalarını artırabilir. Ayrıca vergilerin ileri bir döneme ertelenmesine veya vergi alacaklarından kısmen ya da tamamen feragat edilmesine imkan veren hükümler de sıklıkla yer almaktadır.

Doğal afet sonrası devletin vergi harcamasına bir başka örnek de mücbir sebep ilan edilen bölgelerde mükelleflerin vergi borcu ve cezalarının ertelenerek vergi alacaklarının ileri bir tarihe ertelenmesi ve doğal afet nedeniyle vergi muafiyetidir.. Belirli şartların sağlanması ve mücbir sebebin ispat edilmesi halinde vergi borç ve cezalarının bir kısmından veya tamamından feragat edilebilir. Ayrıca 4482 sayılı Kanun ile yatırım indirimi istisnasına ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu uygulamalarla devlet, doğal afetler ve ekonomik krizler nedeniyle azalan yatırımları artırmak amacıyla vergi alacaklarının bir kısmından vazgeçmektedir. Dolayısıyla doğal afetler birçok yıkıcı etkisinin yanı sıra devletin vergi harcamalarını artırarak vergi gelirlerinin azalmasına da yol açmaktadır.

3.1.4. Doğal Afet Dönemlerinde Vergilendirme

Vergilendirme, en basit tanımıyla, kişilerin mali kapasiteleri dikkate alınarak, devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin egemenlik yetkilerine dayanarak topladıkları zorunlu ekonomik değerleri ifade eder. Bu değerler hem mali hem de mali olmayan hedeflere hizmet eder. Afet dönemleri gibi belirli durumlarda vergiler, sosyal fayda sağlamak için mali ekstra bir amaç ile konur. Türkiye'de deprem, toprak kayması, çığ veya sel olayları gibi afetler bölgesel olarak farklılık göstermekte ve bölgeye özgü mali ve vergisel önlemlere yol açmaktadır. Devlet, afet durumlarında artan kamu ihtiyaçlarını finanse etmek için mevcut vergileri artırabilir veya yeni vergiler koyabilir. Afet dönemlerinde ve çoğu zaman afet sonrasında toplanan ekstra vergiler, afetlerin neden olduğu ekonomik, sosyal ve yapısal yıkımlardan sonra yeniden yapılanmanın finansmanında büyük önem taşımaktadır.

Çağdaş vergilemede temel amaç, yalnızca kamu harcamaları için mali kaynak sağlamak değil, aynı zamanda belirli makroekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılmasında ekonomik ve maliye politikalarına yardımcı olmaktır. Bu nedenle, vergileme ilkelerine bağlı bir vergi sistemi esastır. Ancak afet dönemlerinde alelacele hazırlanan ek vergi kanun tasarıları, Anayasamızın 73. maddesinde yer alan “ödeme gücü” ilkesini dikkate almayarak bazı vergilendirme hatalarına yol açabilmektedir. Afetlere ilişkin gelişmeler ışığında mükelleflerin maruz kaldığı ek vergi yükleri ve bu yükümlülüklerin vergilendirme ilkelerine uygun olmaması olağanüstü dönemin gerekliliklerindendir. Aynı zamanda, afete uğrayan mükellefler, muafiyet, af uygulaması, vergi borçlarının silinmesi, Katma Değer Vergisi'nde indirim uygulamaları, zarar gören malın doğrudan mahsup edilmesi, olağanüstü amortisman gibi ayrıcalıklardan yararlanarak vergi yüklerini hafifletebilirler.

Vergilendirme ve afetler arasındaki ilişki, dikkatli bir mevzuat gerektirmektedir. Türkiye'deki Vergi Usul Kanunu (VUK), yangın, deprem ve sel gibi olayları mücbir sebep olarak kabul etmekte ve etkilenen mükelleflere beyanname tahsilatının durdurulması, beyan yükümlülüklerinin kaldırılması veya yeni beyanname verme sürelerinin yeniden tanımlanması gibi vergi avantajları sağlamaktadır. Bu kanun aynı zamanda vergi borçlarının ve cezalarının zararla orantılı olarak silinmesine ve amortisman tabi tutulan malın makul bir süre içinde ilgili makamların onayı ile

değerlemesine olanak sağlamaktadır. Kanun ayrıca, doğal afetler nedeniyle hasara uğraması durumunda, değer kaybeden taşınır ve taşınmaz varlıklara olağanüstü amortisman oranlarının uygulanacağını belirtmektedir. Afet dönemlerinde vergi düzenlemelerinin, vergi mükelleflerini korumayı, afetlerin olumsuz etkilerini hafifletmeyi ve zor durumdakileri desteklemeyi amaçlaması, korumacı bir politika uygulamanın önemini ortaya koymakta ve afet dönemlerinde devletin yıkıcı etkileri azaltmadaki rolünü vurgulamaktadır.

3.1.5. Doğal Afetler ve Kamu Alacağı İlişkisi

Kamu alacağı kavramı, kamu bütçelerine giren ve idari işlemlerle tahsil edilen kamu hizmetlerinin finansmanı için kamuya yüklenen mali yükümlülüklerdir.¹⁵¹ 6183 sayılı Kanun'da terim açıkça tanımlanmamakla birlikte, kapsamı 1) asli kamu alacakları, 2) fer'i amme alacakları, 3) kamu hizmetlerinden doğan alacaklar ve 4) kamu alacaklarının takip giderleri olmak üzere açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca bazı alacaklar 6183 sayılı kanuna göre tahsil edilmekle birlikte, bu kanuna göre tahsil edilmiş olmaları kamu alacakları niteliğini taşımamaktadır.¹⁵²

Kamu alacakları, niteliği ve önemi bakımından özel alacaklardan farklıdır.¹⁵³ Kamu hukuku ilişkilerinden doğarlar ve kamu hizmetlerini yürütmek için toplanırlar. Kamu alacaklarında kamu yararı hakimdir ve kamu hukukundan kaynaklandığı için imtiyazlı kabul edilirler. Bunun sonucunda devlet, egemenlik hakkını esas alarak, kamu alacaklarının takibi ve tahsili için ayrı ve daha etkin yöntemler geliştirmiştir.¹⁵⁴ Devlet, kamu alacaklarını korumak ve sürekli finansman ihtiyacını karşılamak için teminat, ihtiyati haciz ve sorumluluk gibi tedbirleri uygulamaya koymuştur. Öte yandan, kamu borçlularını rahatlatacak erteleme, iptal ve yeniden yapılandırma gibi uygulamalar da mevcuttur.¹⁵⁵

¹⁵¹ Budak ve Benk s. 63

¹⁵² Ay, Hakan, Tülay Baran, “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme”, **Sosyo Ekonomi**, Sayı: 1, 2014, ss. 45-68.

¹⁵³ Saraçoğlu, s.59-67.

¹⁵⁴ Başar, s. 4567-4611.

¹⁵⁵ Gerçek, Adnan, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

Afetler toplumsal hayatın her alanını olumsuz etkiler ve maliyetleri doğrudan, dolaylı ve ikincil maliyetler olarak üç kategoriye ayrılabilir.¹⁵⁶ Doğrudan maliyetler, sabit yatırımlar, ulaşım altyapısı ve ürünlerde afetlerden kaynaklanan kayıplar ile acil yardım, müdahale ve kurtarma operasyonlarına ilişkin giderleri ifade etmektedir. Dolaylı maliyetler, doğrudan ölçülemeyen üretim kayıpları, kar azalmaları ve şirket kapanışlarından oluşur. İkincil maliyetler, üretim, tüketim, milli gelir, istihdam ve ekonomik büyüme gibi makroekonomik göstergeler üzerindeki olumsuz etkilerden kaynaklanır ve kamu gelirlerinin azalmasına, ödemelerde dengesizliklere ve artan borç seviyelerine yol açar.¹⁵⁷

Afetlerin ikincil maliyetleri, kamu maliyesi alanında kendini göstermektedir. Afetlerin olumsuz etkilerini azaltmak için, hükümetler bir yandan mali kaynaklar üzerindeki olumsuz etkiyle uğraşırken diğer yandan da kamu harcamalarını artırmaktadır. Azalan ekonomik aktivite, ihracat ve ithalattaki daralmalar ve başta vergi gelirleri olmak üzere kamu alacaklarının olumsuz etkilenmesi, hükümetler üzerinde bütçe baskısına yol açmakta, para arzında artışa, döviz rezervlerinde azalmaya ve kamu borcunda artışa neden olmaktadır.¹⁵⁸ Bu noktada vergi kanunları, afetleri mali, ekonomik ve sosyal nedenlerle ele alan hükümler içerir ve vergi indirimi veya vergi yükümlülüklerinin ertelenmesi yoluyla afet mağdurlarının yükünü hafifletmeyi amaçlar. Bu hükümlerin getirilmesinin başlıca nedeni, kamu alacaklarının tahsilinde devamlılığın sağlanması ve tahsilinden sonra da borçlunun ekonomik durumunun korunmasıdır.¹⁵⁹

3.1.6. Doğal Afetlerde Mükelleflere Tanınan Haklar

Mükellef hakları, vergi mükelleflerine belirli eylemleri veya eylemsizlikleri talep etme yetkisi veren anayasal, uluslararası anlaşmalar, kanunlar veya idari

¹⁵⁶ Avdar, Ramazan ve Reyhan Avdar, “Türkiye’de Yaşanan Doğa Kaynaklı Afetlerin Sosyo-Ekonomik Etkileri”, **Afet ve Risk Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2022, ss. 1-12.

¹⁵⁷ Altun, Fatih. “Afetlerin Ekonomik ve Sosyal Etkileri: Türkiye Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, **Sosyal Çalışma Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2018, ss. 1-15.

¹⁵⁸ Ünsal, s. 1-23.

¹⁵⁹ Arıkan, Zeynep ve Salih Gürbüz, “Türkiye’de Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **ICPESS (International Congress on Politic, Economic and Social Studies)**, No. 3, 2017.

düzenlemeler aracılığıyla tanınan haklardır.¹⁶⁰ Diğer bir ifadeyle mükellef hakları, hukuk sistemi tarafından korunan, temel insan haklarından kaynaklanan ve vergilendirme sürecinde mükellefler tarafından ileri sürülebilen haklar olarak tanımlanabilir.¹⁶¹

Genel Haklar ve Özel Haklar olmak üzere iki grup mükellef hakkı bulunmaktadır.¹⁶² Genel haklar, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiden doğar ve hem kanunlar hem de idare tarafından korunur. Özel haklar ise vergi kanunlarının uygulanması sırasında belirli durum ve işlemlerle ilgili olarak mükelleflere tanınmaktadır ve her ülkenin mevzuatına göre değişiklik gösterebilmektedir.¹⁶³ Genel olarak, vergi kanunlarının işleyişinde tüm mükellefler için bir güvence niteliğinde olan genel haklar bulunmaktadır. Bu haklar, adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi edinme hakkı, itiraz hakkı, mükellef bilgilerinin gizliliği, vergiden yararlanma hakkı gibi hakları içermektedir.¹⁶⁴ Öte yandan, vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin ilgili durumlarda yararlanabileceği özel uygulamalara da özel haklar denir. Bu özel haklar, tahakkuk-bildirim sürecindeki haklar, tahsilat sırasındaki haklar, idari yollardaki haklar, vergi davalarındaki haklar ve vergi incelemelerindeki haklar gibi kategorilere ayrılabilir.¹⁶⁵

Vergi mükellefi hakları, gelir idaresinden kaliteli hizmet alınması ve gönüllü vergi uyumunun teşvik edilmesi açısından önem taşımaktadır. Bir toplumda mükellef haklarına yapılan vurgu da demokratikleşmenin bir göstergesidir. Gelir idarelerinin bakış açısındaki değişiklikler, vergi sistemlerinin karmaşıklığı, mükelleflerin seçmen olarak öneminin artması, uluslararası gelişmeler ve teknolojik gelişmeler, günümüzde mükellef haklarının giderek daha fazla öne çıkmasının birkaç nedenidir.¹⁶⁶

Afetlerin olumsuz etkilerini azaltmak ve ciddi kayıplar yaşayan mükelleflerin vergi yükünü hafifletmek için bazı haklar verilmiştir.¹⁶⁷ Türkiye'de afetlerle ilgili

¹⁶⁰ Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar ve Güzel, s. 16.

¹⁶¹ Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, 2012, ss. 116-127.

¹⁶² Kükrer, s. 1-5

¹⁶³ Gerçek ve diğerleri, , 2015.

¹⁶⁴ Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Taner Sarısoy, "Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı", **Vergi Raporu**, Sayı: 257, 2021, ss. 11-31.

¹⁶⁵ Tamzok, Hülya, "Mükellef Hakları Bildirgesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 441, 2018, ss. 35-43.

¹⁶⁶ Gerçek, Adnan. "Afetler, Kamu Alacağı ve Mükellef Hakları", **Afetlerde Mali Yapı** (Editör: Zeynep Arıkan, Hakan Bay). Ankara: Gazi Kitabevi, 2021.

¹⁶⁷ Kaba, Hacer ve Furkan Beşel, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, ss. 39-58.

mükelleflere verilen haklar, usul kanunları yanı sıra gelir vergisi, harcama vergisi ve servet vergisi kanunlarında da düzenlenmiştir. Usul kanunları kapsamında afetlerle ilgili mükelleflere tanınan haklar arasında mücbir sebeplerden yararlanma, tecil imkanından yararlanma, terkin imkanından yararlanma, fevkalade amortisman hakkı, değerlendirme imkanından yararlanma ve borçların yeniden yapılandırılmasından yararlanma bulunmaktadır. Maddi kanunlar kapsamında ise afetlerle ilgili mükelleflere verilen haklar arasında vergi erteleme ve indirimleri, bağış ve yardımların indirilmesi, afet sonucu kaybedilen malların KDV indirimi, afet nedeniyle bedelsiz teslim edilen mallara ÖTV istisnası, afet nedeniyle düzenlenen belge ve işlemlere damga vergisi ve harç istisnası, afetlerde bina vergisi muafiyeti ve afet nedeniyle veraset ve intikal vergisi istisnası yer almaktadır.¹⁶⁸

Vergi ödevleri açısından düşünüldüğünde usul kanunları kapsamında mücbir sebeplerden yararlanma, tecil ve terkin imkanlarından yararlanma, borçların yeniden yapılandırılmasından yararlanma, vergi erteleme ve indirimlerinden yararlanma hakları öne çıkmaktadır.

Bilindiği üzere genel olarak mücbir sebep, mükelleflere tanınan bir hak olarak öngörülemeyen, kişinin kontrolü dışında meydana gelen, engellenemeyen veya karşı çıkılamayan olay veya durumları ifade etmektedir. Türkiye'de ağır kazalar, hastalıklar, afetler, mecburi gaybubet ve “gibi haller” Vergi Usul Kanunu (VUK) ile mücbir sebep halleri olarak kabul edilmektedir. Bu durumlarda mükellefler önemli zorluklarla hatta imkansızlıklarla karşı karşıya kalabilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, genellikle deprem veya sel gibi doğal afetleri mücbir sebep olarak kabul etmektedir. Covid-19 pandemisi de ağır hastalık ve/veya irade dışı gaybubet nedeniyle mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Mücbir sebep oluştuğunda, durum çözülene kadar süre sınırlaması uygulanmaz ve mücbir sebebin ispatı halinde vergi cezası uygulanmaz. Bu destek, mükelleflerin afetlerin olumsuz etkilerini hafifletmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Bu hakka ilişkin uygulama örneklerine bir sonraki başlıktan itibaren yer verilmiştir.

Mükelleflere tanınan bir diğer hak olan tecil, kamu alacaklarının yetkili mercilerin kararına veya vergi kanunlarına dayanarak belirli bir süre için ödenmesinin

¹⁶⁸ Kükrer,

ertelenmesidir.¹⁶⁹ Mükelleflerin tecilden yararlanabilmesi için zor durumda olmak, yazılı talepte bulunmak, yeterli teminat vermek, tecil faizi ödemek ve borcun geri ödenmesinde iyi niyet göstermek gibi bazı şartları taşıması gerekmektedir.¹⁷⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı 30.12.2019 tarihinde yıllık tecil faiz oranını %15 olarak belirlemiş, 21.07.2022 tarihinde ise %24 olarak güncellemiştir.¹⁷¹ Tecil, borçlular üzerindeki mali yükü hafifletmeyi, kamu alacaklarının kaynağını korumayı, tahsilatlarını kolaylaştırmayı, sürekliliği sağlamayı, borçlu ve alacaklıların menfaatlerini dengelemeyi amaçlamaktadır.¹⁷²

Türkiye'de tecil mekanizması, afetlerden etkilenen kamu borçlularına yardım sağlamak ve borçlarını ertelemek için kullanılmaktadır.¹⁷³ 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine 04.06.2008 tarihinde yapılan ekleme ile doğal afetlerin neden olduğu mücbir sebepler nedeniyle kamu alacakları faizsiz veya daha düşük faizli olarak ertelenebilmektedir. Bu düzenleme ile ilk kez Kütahya-Simav'daki deprem, Rize'deki sel ve Van'daki deprem gibi afet bölgelerindeki mükelleflerin borçlarına uygulanırken, yurt genelindeki diğer vergi dairelerindeki mükelleflerin borçları bu kapsama dahil edilmemiştir.¹⁷⁴ Mükelleflerin afet durumlarında tecilden yararlandırılması, etkilenen mükelleflerin üzerindeki mali yükü hafifletir, kamu alacaklarının kaynağını korur, tahsilatlarını kolaylaştırır, devamlılığını sağlar, borçlu ve alacaklıların menfaatlerini dengeler.

Mükelleflere tanınan bir diğer imkan terkindir. Vergi hukukunda "silme" anlamına gelen terkin, tarh edilmiş, tahakkuk etmiş bir vergi alacağının silinmesi anlamına gelmektedir.¹⁷⁵ Terkin, belirli şartların yerine getirilmesi kaydıyla, devletin vergi alacağının tüm hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırıldığı sübjektif bir idari işlemdir. Mükellefin başvurusu gerekli olmakla birlikte, terkin tek taraflı bir süreçtir ve inisiyatif vergi idaresine aittir. Ancak gerekli koşullar sağlandığında mükelleflere kamu borçlarından kurtulma imkânı sağlamaktadır.¹⁷⁶

¹⁶⁹ Arıkan, s. 15-16.

¹⁷⁰ Karadağ ve Karabuğa, s. 35.

¹⁷¹ 21.07.2022 Tarih ve 31899 Sayılı Resmi Gazete

¹⁷² Peker, İmren ve Erkan Kılıçer. "Vergi Hukukunda Yer Alan Tecil Düzenlemesinin Vergi Uyumu Kapsamında Değerlendirilmesi", Kongre Künyesi: 1.

¹⁷³ Ünsal, s. 1-23.

¹⁷⁴ Gerçek,

¹⁷⁵ Ergür, s. 191-207.

¹⁷⁶ Ayanoğlu, Ahmet, "Deprem ve Benzeri Doğal Afetler Nedeniyle Vergi Borç ve Cezalarının Terkini", **Vergi Raporu**, Sayı: 148, ss. 94-103.

Terkin kurumunun temel amacı, VUK'un 115. maddesi ve AATUHK'nın 105. maddesinde belirtildiği gibi, doğal afetlerden etkilenen vergi mükelleflerine dolaylı olarak yardımcı olmaktır. Bu, alacaklıların alacaklarından vazgeçmesine izin vererek, zararın bir kısmını hafifletmeye ve etkilenen vergi mükelleflerinin durumunda daha fazla bozulmayı önlemeye yardımcı olur. Zira bir afet bir vergi mükellefinin işini ve ekonomik durumunu ciddi şekilde etkiliyorsa, gelir elde etmesini de engelleyebilir. Bu nedenle kamu idareleri bu zor durumu hafifletecek adımlar atmazsa, kamu alacaklarının tahsili de kaynağını tüketebilir.¹⁷⁷ Mal varlığının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin doğal afetlerden etkilenen gelir kaynaklarına ilişkin vergi borçları ve cezaları kaldırılmaktadır.¹⁷⁸ Terkin hükmünden yararlanabilmek için afetten etkilenen mükelleflerin afet tarihinden itibaren altı ay içinde vergi dairesine yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir.

Ülkemizde afetlerin olumsuz etkilerini gidermek amacıyla "vergi affı" olarak adlandırılan kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması kanunları da gündeme alınmakta ve uygulanmaktadır. Türkiye'de 2000 yılından sonra ortalama 2 yılda bir gündeme gelen vergi affı uygulamaları, büyük afetler ve ekonomik sıkıntıların giderilmesi amacıyla yapılmıştır. Örneğin, Covid-19 salgınının ekonomiye etkilerini azaltmak için 7326 sayılı Kanun ile kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması düzenlemeleri yapılmıştır. 7326 sayılı Kanun ile kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması amacıyla getirilen düzenlemeler, aşağıdaki şekillerde özetlenebilir: "Kesinleşmiş alacakların yeniden yapılandırılması", "ihtilaflı alacakların çözülerek tahsilatın hızlandırılması", "inceleme ve tarhiyat aşamasındaki vergilerin tahsilatının hızlandırılması", "matrah ve vergi artırımı uygulanması", "işletme kayıtlarının düzeltilmesi" ve "taşınmaz ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi".

Son olarak afetlerin olumsuz etkilerini hafifletmek ve vergi mükelleflerinin yükünü hafifletmek için sıklıkla vergi ertelemelerine ve vergi indirimlerine başvurulmaktadır. Geçmişte büyük çaplı afetlerin yanı sıra Covid-19 salgını sırasında vergi ertelemeleri ve vergi indirimleri uygulanmıştır. Almanya, Fransa, İtalya, Yunanistan, Belçika, Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık, Çin ve Rusya dahil

¹⁷⁷ Ege, Fehmi, "Vergisel Açıdan Mücbir Sebep", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 31, 2021, ss. 257-266.

¹⁷⁸ Ayanoglu,

olmak üzere birçok ülke, vergi indirimleri ve vergi ertelemelerini Covid-19 ile mücadelede önlem olarak kullanmıştır. Türkiye’de de küresel uygulamalara benzer şekilde Mart 2020’deki ilk Covid-19 vakasından bu yana vergi ertelemeleri uygulanmaya başlanmıştır.¹⁷⁹

3.2. MÜCBİR SEBEP OLARAK COVID-19

Salgının Türkiye’de görülmeye başladığı Mart 2020’den itibaren Evde Kal Türkiyem sloganı ile salgınla mücadele kapsamında önlemler alınmaya başlamıştır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de sosyal izolasyon amacıyla sokağa çıkma yasakları getirilmiş, bu yasak nedeniyle de ekonomi durma noktasına gelmiştir. Alınan önlemler, virüsün yayılım hızı ve olgu sayısına bağlı olarak giderek artmış, bu kapsamda tedbirlerden dolayı iş yapamaz hale gelen vergi mükelleflerinin vergi ödevleri de ertelenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye’deki ilk hastanın görüldüğü günden itibaren vergisel olarak birçok önlem açıklamıştır. Sokağa çıkma yasağı kararı nedeniyle faaliyetleri durdurulan mükellefler için mücbir sebep ilan edilmiş, faaliyetleri durdurulmayan işletmeler için ise VUK uyarınca süre uzatımı ve erteleme yoluna gidilmiştir.

Covid-19 Pandemisini vergi hukuku bağlamında öncelikle kendisinin bir mücbir sebep olup olamayacağı, sonrasında ise hangi açıdan mücbir sebep kabul edilebileceği konusunda iki açıdan ele almak gereklidir. Bunlar hastalığın insan vücuduna etkileri bakımından mücbir sebep ve salgın önlemlerinden kaynaklanan gaybubet haline dayanan mücbir sebeptir.

3.2.1. Pandeminin Mücbir Sebep Hali Olup Olmadığına İlişkin Değerlendirme

Pandeminin kendisinin mücbir sebep olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda 1982 Anayasası’nın 119. maddesini ele almak gerekir. Anayasa’nın 119. maddesinde salgın hastalıklar olağanüstü hal sebebi durumudur. İlgili maddeye göre cumhurbaşkanının, savaş, savaş tehlikesi, seferberlik, ayaklanma, cumhuriyete karşı

¹⁷⁹ Güner, s. 84-87.

eylemler, anayasal düzen, temel hak ve hürriyetler ya da ülkenin ve milletin bölünmezliğine halel getirebilecek şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, kamu düzeninin bozulması, doğal afet, ağır ekonomik bunalım ya da tehlikeli salgın hastalık halinde yurdun bir bölümü ya da tamamında olağanüstü hal ilan etme yetkisine sahiptir. Bu düzenlemede görüldüğü üzere salgın hastalıklar, savaş, ayaklanma, kalkışma, yaygın şiddet olayları ve anayasal düzeni ortadan kaldırmaya teşebbüs kadar ciddi bir hal olarak ele alınmış ve cumhurbaşkanına altı ayı geçmemek kaydıyla yurdun tamamında ya da bir kısmında olağanüstü hal ilan edebilme yetkisi verilmiştir.

Benzer düzenlemeye 25.10.1983 Tarih ve 2935 Sayılı Olağanüstü Hal Kanunu'nda da yer verilmiş ve Kanun'un 3. maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı'na doğal afet, ağır ekonomik bunalım ya da tehlikeli salgın hastalık hallerinden biri ya da birkaçının görülmesi halinde Milli Güvenlik Kurulu'nun görüşünü almak kaydıyla olağanüstü hal ilan etme yetkisi verilmiştir. Dolayısıyla hem Anayasa hem de Olağanüstü Hal Kanunu'nda belirtildiği şekliyle salgın hastalıklar olağanüstü hal sebebidir.

Olağanüstü Hal Kanunu'nun dokuzuncu maddesinde, doğal afetler ve tehlikeli salgın hastalıklar gibi nedenlerle olağanüstü hâl ilan edilmesi durumunda uygulanacak tedbirler belirtilmektedir. İlgili madde uyarınca, aralarında salgının da olduğu nedenlerden biri ya da birkaçı nedeniyle olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda yerleşim yerlerine giriş-çıkış yasaklamak ya da yerleşim yerlerini tahliye etmek alınacak tedbirlerden biridir (OHALK, m.9/a). Bu düzenleme, karantina uygulamalarına yasal dayanak teşkil etmektedir. Ayrıca salgın kaynaklı olmak da dahil olmak üzere olağanüstü hal ilan edilmesi halinde eğitim ve öğretim faaliyetleri ile öğrenci yurtlarını süresiz ya da belirli süreliğine kapatmak yetkisi cumhurbaşkanındadır (OHALK, m.9/b). Bu düzenleme, pandemi sürecinde okulların kapalı kalmasının yasal dayanağı olarak kullanılmıştır. Olağanüstü hal koşullarında insanların bir arada bulunduğu eğlence mekanlarını tamamen kapatmak ya da açılış kapanış saatlerini sınırlamak cumhurbaşkanı yetkisindedir (OHALK, m.9/c). Bu düzenleme pandemi sürecinde içkili mekanlar ile sinema ve tiyatro gibi insanların bir arada bulunduğu mekanların kapalı kalmasında yasal dayanak olarak kullanılmıştır. Kara, deniz ve hava trafik düzenine ilişkin tedbirleri almak, ulaştırma araçlarının bölgeye giriş ve çıkışlarını kayıtlamak veya yasaklamak da olağanüstü hal kapsamında

salgın nedeniyle alınan tedbirler doğrultusunda şehirler arası seyahatin engellenmesine yasal dayanak olarak kullanılmıştır (OHALK, m. 9/j). Bu madde ile lojistik amaç haricinde hemen her türlü seyahat izne tabi kılınmıştır.

Anayasa’da ve Kanun’da belirtildiği şekliyle tehlikeli salgın hastalıklar, olağanüstü hal sebebidir ve olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda alınabilecek tedbirler arasında da karantina, okul ve işyerlerinin kapatılması, ulaşım araçlarının giriş ve çıkışlarını yasaklamak gibi tedbirler alınabileceği sayılmıştır. Covid-19 pandemisi döneminde de alınan bu tedbirler doğrultusunda Covid-19’un VUK’un 13. maddesinin son fıkrasında belirtilen “gibi haller” kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Zira Kanun’la belirlenmiş, dolayısıyla yasal altyapısı olan tedbirler alınmış, bu altyapı çerçevesinde de gündelik yaşamda kısıtlamalara gidilmiştir.

Türkiye’de ilk Covid-19 vakasının açıklandığı 11 Mart 2020 tarihinden itibaren vergisel alanda da gündelik yaşamda alınan tedbirlere paralel düzenlemeler ve vergi ödevlerine ilişkin ertelemeler yapılmıştır. Bu ertelemeler, daha ziyade salgından doğrudan etkilenen sektörler özelinde yapılmış ve beyan, bildirim ve ödeme yükümlülükleri ertelenmiştir. Bu ertelemeler, mücbir sebep ilanına ilişkin VUK m. 13, mücbir sebep halinde sürelerin işlemeyeceğine dair VUK m. 15, mücbir sebep halinde mühlet verilebileceğine ilişkin VUK m. 17, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın beyannamelerinin verileceği ve ödeme yapılacağı süreyi yeniden belirleyebileceğine ilişkin VUK Mükerrer m. 28 kapsamında yapılmıştır.

3.2.2. Hastalığın İnsan Vücuduna Etkileri Bakımından Mücbir Sebep

Covid-19 hastalığı ile enfekte olan herkeste aynı belirtiler ortaya çıkmamakla birlikte kimi hastalarda tamamen belirtisiz ve ayakta geçmiştir. Ancak kimi hastalarda ise son derece ağır seyretmiş, ateş, öksürük ve nefes darlığı, hastalığın en tipik belirtileri olmuştur. Şiddetli belirtilerin görüldüğü hastalarda zatürre, solunum yetmezliği, böbrek yetmezliği ve ölümler görülmüştür.

Covid-19 hastalığının bölgesel bir hastalıktan çıkıp tüm dünyayı etkisi altına alan bir hastalık olmasında hastalığın bulaş hızının son derece yüksek olması etkili olmuştur. Zira hasta bireylerin öksürük ve hapşırıklarından saçılan damlacıkların solunması ya da bu damlacıklara temas edilmesi halinde bulaş riski yükselmektedir.

60 yaş üzerindeki kişiler, ciddi kronik rahatsızlıkları olanlar, kalp, diyabet, hipertansiyon, kanser gibi rahatsızlıkları olan bireyler Covid-19'dan daha fazla etkilenirken, vakaların büyük kısmı hafif geçmekte, ancak ağır geçirenlerde hastanede ya da sağlık kuruluşunda tedavi gerekmektedir. Çocuklarda ise çoğunlukla hafif geçmektedir.¹⁸⁰

Kısacası Covid-19'dan herkes aynı şekilde etkilenmemekte, hastalığı ağır geçirenler sağlık kuruluşlarında tedavi görmek zorunda kalmaktadır. Konuya vergisel açıdan yaklaşıldığında, hastalığın herkes için geçerli bir mücbir sebep olamayacağı açıktır. Ancak Covid-19 testi pozitif çıksa dahi hastalığı hafif geçiren mükellefler için karantina ve izolasyon uygulaması test negatife dönene kadar devam ettiğinden, bu kez mecburi gaybubet hali söz konusu olmaktadır.

Covid-19'un ağır hastalık nedeniyle mücbir sebep olabilmesi için mükellefin Covid-19 hastalığı ile enfekte olması, hastalığı ağır geçirmesi, hastalığı ağır geçirip sağlık kuruluşunda tedavi görmek zorunda olması ve bu tedavisini sağlık raporu ile kanıtlaması gerekmektedir. Kaldı ki vergi hukuku bağlamında herhangi bir hastalığın ağır hastalık olarak kabul edilebilmesi için vergi ödevlerini yapabilmeyi engelleyecek nitelik ve ağırlıkta olmalıdır.¹⁸¹ Öte yandan, hastanede yatılı olarak tedavi görmese de sürekli olarak hastaneye gidip gelmek zorunda olunması halinde de ağır hastalıktan söz edilmektedir. Zira hastane dışındaki sürelerin ağır hasta vasfını taşımaya engel teşkil etmediği ve hastaneye sürekli gidip gelmenin ağır hastalık vasfı anlamına geldiğine ilişkin karar bulunmaktadır.¹⁸²

Her ne kadar VUK'un 15. maddesinde ağır hastalığın mücbir sebep kabul edileceği yer olsa da hastalığın ne şekilde ispat edileceğine dair hüküm yoktur. Ancak Danıştay'ın ilgili kararında hastalığın ağır hastalık olarak kabul edilebilmesi için sağlık kuruluşlarından alınacak raporun ibraz edilmesi gerektiği yönünde kararı¹⁸³ bulunmaktadır. Bununla birlikte hastalığın vergi ödevlerini yerine getirmeye engel teşkil edip etmeyeceği konusunda sağlık mercilerinden alınacak cevaba göre karar verileceğine ilişkin karar¹⁸⁴ da bulunmaktadır. Kaldı ki 5.12.1986 Tarih ve 1986/9 No'lu VUK İç Genelgesi'nde de hastalık hakkında İl Sağlık Müdürlüğü ya da raporu

¹⁸⁰ <https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66300/covid-19-nedir-.html>

¹⁸¹ Danıştay 7.Dairesi, E.1985/2957, T.7.10.1988; Danıştay 4. D. E. 1979/3082, T. 13.3.1980

¹⁸² Danıştay 4.D. E.1988/907, T. 18.10.1990

¹⁸³ Danıştay 4. D. E. 1991/2637, T. 20.11.1991

¹⁸⁴ Danıştay 4.D. E. 1991/2637, T. 20.11.1991

veren hastanenin başhekimliğinden yazılı görüş alınacağına ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bu kapsamda Covid-19'un hastalığının insan vücuduna etkileri bakımından mücbir sebep kabul edilebileceği açıktır.

3.2.3. Salgın Önlemleri Kaynaklı Gaybubet Hali

Covid-19 hastalığı her ne kadar herkeste aynı ağırlıkta geçmese de herkes için geçerli olan bir durum söz konusudur ki o da testi pozitif çıkan bireylerin izole edilmesidir. Bunun için de salgın önlemleri kapsamında virüsten etkilenen her birey, hastalığı ağır geçirmese de karantinaya alınmıştır. Ayrıca sokağa çıkma yasakları getirilmiştir. Bu tedbirlerin yasal dayanağı ise 24.4.1930 Tarih ve 1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu, 10.6.1949 Tarih ve 5442 Sayılı İl İdaresi Kanunu'nun 11/C maddesi ve İçişleri Bakanlığı Genelgesidir.

Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun 57. maddesinde salgın hastalıklar sayılmış¹⁸⁵, 72. maddede ise anılan salgın hastalıkların ortaya çıkması durumunda alınacak tedbirlerden söz edilmiştir.¹⁸⁶ Bu tedbirler ev karantinası (m 57/1), genel kullanım alanlarına giriş ve çıkışın engellenmesi ve boşaltılması (m. 57/3), seyahat sonrası muayene (m. 57/5) ve karantinedir (m. 57/7).

Salgın kapsamında alınan bir diğer önlem sokağa çıkma yasaklarıdır. Sokağa çıkma yasağının yasal dayanağını ise 10.6.1949 Tarih ve 5442 Sayılı İl İdaresi Kanunu'nun 11/C maddesi ve İçişleri Bakanlığı Genelgesi oluşturmaktadır. Kanun'un 11/C. maddesi uyarınca "İl sınırları içinde huzur ve güvenliğin, kişi dokunulmazlığının, tasarrufa müteallik emniyetin, kamu esenliğinin sağlanması ve önleyici kolluk yetkisi valinin ödev ve görevlerindendir." Bu maddeye 2018 yılında yapılan ek ile "(...) Bunları sağlamak için vali gereken karar ve tedbirleri alır." Bu tedbirler arasında ise valiler "(...) on beş günü geçmemek üzere ildeki belirli yerlere girişi ve çıkışı (...) sınırlayabilir; belli yerlerde ve saatlerde kişilerin dolaşmalarını, toplanmalarını, araçların seyirlerini düzenleyebilir veya kısıtlayabilir (...)"

Bu madde gerekçe gösterilerek İçişleri Bakanlığı yayınladığı genelgeler yolu ile sokağa çıkma yasakları ilan etmiş ve valilere uygulama görevi getirmiştir. Her ne

¹⁸⁵ 24.4.1930 Tarih ve 1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu, m. 57

¹⁸⁶ 24.4.1930 Tarih ve 1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu m. 72.

kadar bu maddenin gerekçe gösterilerek sokağa çıkma yasağı ilan edilmesi, özgürlüklere müdahale tartışmalarını beraberinde getirmişse de bu tartışmalar bir kenara bırakılıp vergi hukuku açısından değerlendirme yapıldığında sokağa çıkma yasakları, belirtisi olsun olmasın testi pozitif çıkanların izolasyonu, karantina, seyahat kısıtlaması, ulaşım kısıtlaması, bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin geçici olarak kapatılması, 30 büyükşehir ve Zonguldak'ta getirilen sokağa çıkma yasakları gibi uygulamalar, VUK'un 13/3. maddesinde belirtilen "*kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubet*" kapsamına girdiği açıktır.

Karantina uygulaması ve sokağa çıkma yasağı, yetkili makamlar tarafından alınan kararla bireylerin ikamet ettiği ya da bulunduğu yerden çıkmasına engel olan, işyerini açmasına ve işyerine gitmesine engel olan bir gaybubet halidir. Zira karantina ve sokağa çıkma yasağı uygulamaları ile mükellefler işyerlerine zorunlu olarak gidememiş ve işyerlerini açamamıştır. Kısacası Covid-19 pandemisi, mecburi gaybubet hali bakımından mücbir sebep teşkil etmektedir.

Bu noktada mecburi gaybubetten kaynaklanan mücbir sebebin herkes için mi ilan edildiği konusu önem taşımaktadır. Salgın önlemleri kapsamında insanların toplu olarak bir arada bulunduğu belirli sektörler için geçici olarak kapatma kararı alınmıştır. Dolayısıyla bu sektörler için Covid-19'un mecburi gaybubet kapsamında mücbir sebep olduğu açıktır. Bununla birlikte bu sektörlerde olmasa ve hiçbir belirti göstermese dahi hastalığı geçiren vergi mükelleflerinin izolasyonu, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi süresine denk gelen mükellefler için mücbir sebep olacaktır.

3.2.4. Covid-19 Döneminde İlan Edilen Mücbir Sebep Halleri

Covid-19 Pandemisi sürecinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 518 ve 524 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mücbir sebep hali ilan edilmiş ve bu kapsamda vergisel ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin erteleme yoluna gidilmiştir. Bu kısımda ilgili tebliğlerden bahsedilmiştir.

3.2.4.1. 518 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile İlan Edilen Mücbir Sebep

518 Sayılı VUK Genel Tebliği, 24.03.2020 Tarih ve 31078 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

518 Sayılı VUK Genel Tebliği, 24.03.2020 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ’in 2/1. maddesi, Vergi Usul Kanununun (VUK) 13. maddesi ve 15/3. maddesi uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halinde ilan edilen bölgeler, iller, ilçeler, mahaller veya afetlere maruz kalanlar için vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanların tespit edilmesine ilişkin hükümler içermektedir. Tebliğ’de mücbir sebep ise “VUK’un 13. maddesinde sayılan haller” olarak tanımlanmıştır. Bu haller nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı, mücbir sebep hali ilan etme ve vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etme yetkisine sahiptir.

Tebliğ’in 2/2. maddesi, mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükellefler için vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödeme süresinin afetten sonraya rastlayan süreler için azami 1 yıl uzatılabileceğini belirtir. Ayrıca, bu yerlerdeki mükelleflerin verecekleri beyannamelere ilişkin tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerinin de vade bitiminden itibaren azami 1 yıl süreyle uzatılabileceği belirtilmiştir. Bu hükümler, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükellefler için vergi ödeme sürelerini uzatma yetkisine işaret etmektedir.

Tebliğ’in 2/3. maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 257. maddesi uyarınca, vergi beyannameleri ve bildirimlerin elektronik ortamda gönderilmesine izin verme veya zorunluluk getirme yetkisine sahip olduğunu belirtir. Bu hükümler, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi beyannameleri ve bildirimlerini elektronik ortamda göndermelerine olanak tanımakta ve bu tür gönderilen beyanname ve bildirimlerin mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş sayılacağını belirtmektedir. Tebliğ ayrıca, elektronik ortamda gönderilen vergi beyannameleri ve bildirimlerinin güvenlik araçları ile korunabileceğini de belirtmektedir.

Tebliğ’in 2/4. maddesi, 340 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği’nde belirtilen aktif büyüklüğü ya da net satış hasılatının belli tutar üzerinde

olması nedeniyle beyannamelerinin SMMM tarafından iletilmesi zorunluluğu olmayan mükelleflerin vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme hakkına sahip olduğunu ve bu koşulları taşımayan mükelleflerin ise aracılık yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler aracılığıyla elektronik beyanname gönderebileceklerini belirtir. 340 No'lu Tebliğ ise vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirtir. Bu hükümler, mükelleflerin vergi beyannamelerini elektronik ortamda nasıl gönderebileceklerini ve gönderme koşullarını açıklamaktadır.

Tebliğ'in 2/5. maddesinde ise 3568 Sayılı Kanun uyarınca yetki almış meslek mensupları (serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler) tarafından verilen beyannamelerin mükellef tarafından verildiğinin kabul edildiği belirtilmiştir.

Tebliğ'in 3/1. maddesinde 213 Sayılı VUK'un 15. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 1/4/2020 ila 30/6/2020 tarihleri arasında mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Bu hali ilan edilen mükellefler, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler, koronavirüs salgınından doğrudan etkilenen ve ana faaliyet alanı itibarıyla belli sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler, ayrıca İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerdir. Mükelleflerin ana faaliyet alanları vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kolu esas alınarak tespit edilecektir (m.3/2). Mükelleflerin ana faaliyet kolu anılan sektörlerden biri olmasa dahi, bu alanların herhangi birinde fiilen faaliyet gösterdiklerini ispat ve tevsik etmeleri halinde mücbir sebep halinin kabul edileceği (m. 3/3) ilan olunmuştur.

Tebliğ'in 3. maddesinde mücbir sebep halinde oldukları kabul edilen mükellefler için Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dâhil) ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri ile Form Ba-Bs bildirimlerinin verilmesi ve e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanması için son tarihler 27/4/2020, 27/5/2020 ve 26/6/2020 tarihlerinden 27/7/2020 tarihine kadar uzatılmıştır. Ayrıca bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri de sırasıyla 27/10/2020, 27/11/2020 ve 28/12/2020'e kadar uzatılmıştır. Elektronik Defter Beratlarının yüklenme süresi ise her üç durum için de 27/7/2020 Pazartesi'ne kadar uzatılmıştır.

Tebliğ'in 5. maddesi, 65 yaş ve üstünde veya kronik rahatsızlığı olan kişilerin sokağa çıkma yasağı altında olduğunu ve bu durumun mücbir sebep olarak kabul edileceğini, bu nedenle de 22/3/2020 tarihinden itibaren sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarihe kadar mücbir sebep halinde olduklarını belirtmektedir. Tebliğ'in 6/1. maddesi ile bu kapsama giren mükellefler için beyanname verme süresi ile bu beyannameler doğrultusunda tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, sokağa çıkma yasağının bittiği günü takip eden 15. gün sonuna kadar uzatılmıştır. 65 yaş üstü kişiler için herhangi bir başvuru öngörülmemiş olup resen süre uzatımına gidilmiştir (m. 6/2). Buna karşılık kronik rahatsızlığı olanlar için rahatsızlığın sağlık kuruluşlarından alınacak muteber belgelerle ispat ve tevsik edilmesi şart koşulmuş, bu rahatsızlığını ispat ve tevsik eden raporlarla birlikte İnteraktif Vergi Dairesi'ne başvurması gerektiği, raporun ise sokağa çıkma yasağının bitişini takip eden 30 gün içerisinde vergi dairesine ibraz edilmesi gerektiği düzenlenmiştir (m. 6/3).

3.2.4.2. 524 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile İlan Edilen Mücbir Sebep

524 Sayılı VUK Genel Tebliği, 25.01.2021 Tarih ve 31375 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

524 Sayılı VUK Genel Tebliği, 25.01.2021 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ'in 2/1. maddesi, Vergi Usul Kanununun (VUK) 13. maddesi ve 15/3. maddesi çerçevesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından afetler ve diğer belirtilen nedenlerle mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanların tespit edilmesine ilişkin hükümler içermektedir. Tebliğ'de mücbir sebep ise "VUK'un 13. maddesinde sayılan haller" olarak tanımlanmıştır. Bu haller nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı, mücbir sebep hali ilan etme ve vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etme yetkisine sahiptir.

Tebliğ'in 2/2. maddesi, mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükellefler için vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödeme süresinin afetten sonraya rastlayan süreler için azami 1 yıl uzatılabileceğini belirtir. Ayrıca, bu yerlerdeki mükelleflerin verecekleri beyannamelere ilişkin tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerinin de vade bitiminden itibaren azami 1 yıl süreyle uzatılabileceği belirtilmiştir. Bu

hükümler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükellefler için vergi ödeme sürelerini uzatma yetkisine işaret etmektedir.

Tebliğ'in 3/1. maddesinde İçişleri Bakanlığı tarafından alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine/faaliyetlerinin tamamen durdurulmasına karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerin *“1/12/2020 tarihi (bu tarih dâhil) ile alınan karar kapsamında faaliyetlerine tekrar başlamaları uygun görülen tarih aralığında mücbir sebep halinde olduğu”* kabul edilmiştir. Bu mükellefler için ana faaliyet alanlarının tespitinde vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kolunun dikkate alınacağı (m. 3/2) ve mükelleflerin ana faaliyet kolu anılanlar olmasa dahi bu alanların herhangi birinde fiilen faaliyet gösterdiğini ispat ve tevsik etmesi halinde mücbir sebep halinin kabul edileceği (m. 3/3) belirtilmiştir.

Tebliğ'in 3. maddesi, mücbir sebep halinde olarak kabul edilen mükelleflerin kimler olduğunu ve hangi tarihler arasında mücbir sebep halinde olduklarını anlatırken, Tebliğ'in 4/1. maddesi ise üçüncü maddede açıklanan mükelleflerin mücbir sebep halinde oldukları süre zarfında kanuni verilme süresi içinde vermesi gereken Muhtasar ve KDV beyannameleri ile Form Ba-Bs bildirimlerinin verilme süreleri ile oluşturulması ve imzalanması gereken e-defterlerin ve buna yönelik verilmesi gereken berat dosyalarının ikincil kopyalarının yüklenme süresi, mücbir sebep halinin sona ereceği tarihin bir sonraki ayının 26. gününe kadar, bu beyannamelere tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi ise takip eden ayın sonuna kadar uzatılmıştır. Buna ek olarak Tebliğ'in 4/2. maddesinde *“mücbir sebep halinin sona erdiği tarih itibarıyla beyanname/bildirim verme süresinin son gününe 26 günden az süre kalması halinde, beyanname/bildirim verme süresinin son günü olarak, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihinin içinde bulunduğu döneme ilişkin Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verileceği son gün dikkate alınacağı”* düzenlenmiştir.

3.3. MÜCBİR SEBEP OLARAK DEPREM

Sismik titreme veya sarsıntı olarak da bilinen depremler, yer kabuğundaki ani enerji salınımından kaynaklanır ve yeri sallayan sismik dalgalar oluşturur. Türkiye, aktif deprem bölgeleri olan Akdeniz, Alpler ve Himalaya deprem kuşaklarında yer

almaktadır. Alp Dağları, Asya ve Avrupa kıtalarının birbirine doğru hareketinden, Himalayalar ise Hint ve Asya kıtalarının çarpışmasından oluşmuştur. Türkiye yüzölçümünün yaklaşık %42'si birinci derece deprem kuşağında yer almakta olup, bu durum ülkeyi insan kaybı açısından dünyada üçüncü, etkilenen nüfus açısından ise sekizinci yapmaktadır. Türkiye'nin depremlerle ilgili jeopolitik konumunun farkında olması ve buna göre gerekli önlemleri alması çok önemlidir.¹⁸⁷

Türkiye birkaç ana deprem kuşağına sahiptir: Kuzey Anadolu Deprem Kuşağı, Güneydoğu Anadolu Deprem Kuşağı ve Batı Anadolu Deprem Kuşağı. Ülke, risk derecesine göre beş deprem bölgesine ayrılmış olup, birinci derece deprem bölgeleri en tehlikeli olanlardır ve ülkenin büyük bir bölümünü kapsamaktadır. Türkiye, deprem bölgelerindeki fay hatları nedeniyle can ve mal kaybı, psikolojik sorunlar, eğitim, sağlık, tarım, ticaret, sanayi, çevre ve altyapı hasarları gibi çok sayıda tehditle karşı karşıyadır. Depremler ayrıca ülke ekonomisine önemli bir mali yük oluşturmaktadır.¹⁸⁸ Bu kısımda depremlerin kamu maliyesi üzerindeki etkileri ile ilan edilen mücbir sebepler incelenmiştir.

3.3.1. Marmara Depremi (1999)

1999 Kocaeli/Gölcük depremi 14,5 milyon insanın yaşadığı 9 ili (Bolu, Bursa, Düzce, Eskişehir, İstanbul, Kocaeli, Sakarya, Yalova, Zonguldak) etkilemiş, 2010 yılında yayınlanan Meclis Araştırması Raporu'na¹⁸⁹ göre 18.373 kişi hayatını kaybetmiş, 48.901 kişi ise yaralanmıştır. Deprem nedeniyle 505 kişi sakat kalmış, 96 bin 796 konut ve 15 bin 939 işyeri kullanılamaz hale gelmiştir.

Depremin devlet bütçesi üzerinde hem ertelenmiş faiz, borç erteleme ve desteklenen kredi programları hem de barınma ihtiyaçları, aile desteği ve hasar gören sosyal altyapı nedeniyle artan doğrudan bütçe maliyetleri açısından önemli etkileri olmuştur. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), depremin kamunun üstlendiği maliyetler ile kamu altyapı ve üretim tesislerinde meydana gelen hasarları dikkate alarak kamu

¹⁸⁷ Şahin, İsmail ve Tuğba Kılınç. “Türkiye’de 1980-2014 Yılları Arasında Görülen Depremlerin Ekonomik Etkileri”, *İktisadi Yenilik Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 2016, ss. 33-42.

¹⁸⁸ Özmen, s. 45-50.

¹⁸⁹ TBMM Meclis Araştırma Raporu, 2010.

<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss308.pdf>

maliyesi üzerindeki etkilerine ilişkin çeşitli tahminler yapmıştır. DPT'nin Eylül 1999 tarihli raporunda¹⁹⁰ yer alan tahminler şöyledir:

Konsolide bütçe üzerindeki etkileri, çeşitli vergi ertelemeleri ve olası vergi kayıpları nedeniyle tahmini 270,2 trilyon liralık ek yükü içermektedir. Prefabrik konut inşaatı, hasarlı binaların onarımı, okul, yurt, üniversite, spor tesisi, yol bakımı ve diğer ilgili maliyetleri içeren bütçe harcamalarının deprem nedeniyle 1.761 trilyon lira artması tahmin edilmiştir. Marmara bölgesinde etkilenen kişi ve kurumlara ertelenen borçlar ve yeni krediler nedeniyle kamu bankalarının da 304,5 trilyon lira zarar edeceği tahmin edilmiştir.

Sosyal güvenlik sistemi, yerel yönetimler, sandıklar ve kamu iktisadi teşebbüsleri üzerindeki etkileri de tahmin edilmiştir. Sosyal güvenlik kurumlarının ertelenen primler ve prim kayıpları nedeniyle 73 trilyon liralık bir maliyete katlanması beklenmiştir. Bozulan su ve kanalizasyon şebekeleri ve azalan vergi gelirleri nedeniyle mahalli idareler için tahmini toplam maliyet 133 trilyon liradır. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu'nun da 60,8 trilyon liralık yardım yapması tahmin edilmiştir. TEAŞ, TEDAŞ, TCDD, TÜPRAŞ, PETKİM, TZDK, İGSAŞ ve TELEKOM'un da aralarında bulunduğu kamu iktisadi teşebbüslerinin toplam doğrudan zararları 192.6 trilyon lira olarak belirlenmiştir. Depremın kamu finansmanı üzerindeki toplam etkisinin 2.795,6 trilyon TL (6.212,5 milyon \$) olduğu tahmin edilmiştir. DPT, cari bütçe kaynaklarının zararları karşılamaya yetmemesi nedeniyle, cari harcamalarda tasarruf imkânı yaratılmasını ve ek finansman kaynaklarının devreye alınmasını tavsiye etmiştir.¹⁹¹

1999 yılında deprem nedeniyle vergi gelirlerinde 270 trilyon lira (GSYİH'nın yaklaşık %0,3'ü) kayıp olması beklenmiştir. Depremın neden olduğu ek masrafların karşılanması için 500 trilyon liralık (GSYİH'nın %0,6'sı) ek bütçe hazırlanarak TBMM'ye sunulmuştur. 1999 yılında bütçe açığının GSYİH'nın %1,0'ı oranında artması beklenirken, vergi gelirlerindeki kaybın telafisi için hazırlanan vergi kanunu ve bedelli askerlik hizmetine ilişkin düzenleme, açığın bu ek gelirlerle finanse edilmesine olanak sağlamıştır. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), bütçe harcamaları üzerindeki konut inşaatı, altyapı ve diğer yeniden yapılanma çabalarından

¹⁹⁰ DPT, s. 45

¹⁹¹ DPT, s. 53

kaynaklanan baskının en çok 2000 yılında ortaya çıkacağını ve deprem nedeniyle ek harcamaların GSYİH'ya oranının %1,5-2 olarak tahmin edildiğini belirtmiştir.¹⁹²

Tablo 1: Marmara Depreminin Kamu Finansmanı Üzerindeki Etkisine Yönelik Tahminler

	Trilyon TL	Milyon dolar
Bütçe	2.031,2	4.513,8
Kamu Bankaları Görev Zararı	305,0	677,8
KİT'ler	192,6	428,0
Sosyal Güvenlik Kuruluşları	73,0	162,2
Mahalli İdareler	133,0	295,6
Fonlar	60,8	135,1
Toplam	2.795,6	6.212,5

Kaynak: DPT

Depremin Türkiye ekonomisinin kalbi olan Marmara bölgesinde gerçekleşmesi nedeniyle ekonomi üzerinde yarattığı tahribat ağır olmuş, binlerce insanımızın ölümüne neden olmasının yanında bütçe açıklarına, milli gelirde azalmaya ve kaynakların gelişime değil onarıma harcanmasına neden olmuştur. Bütçe gelir gider dengesini bozmuş, gelir dağılımını olumsuz etkilemiş, üretimdeki azalmaya bağlı olarak ortaya çıkacak fiyat artışlarına bağlı olarak sosyal dengeleri bozmuş, ilave vergiler ihdas edilmiştir. Ayrıca bölgenin sanayi bölgesi olması nedeniyle üretimde yaşanan azalmaya bağlı olarak diğer bölgelerdeki ara mal talebini karşılayabilmek için ithalat artmıştır. Sonuçta da kamu gelirleri azalmış ve takip eden yıllardaki kamu harcamaları artmıştır.¹⁹³ Tablo 2’de Marmara Depremi öncesi ve sonrası konsolide bütçe gelir ve gider gerçekleştirmeleri görülmektedir.

¹⁹² DPT,

¹⁹³ Bay, Hakan, “Türkiye’de Yaşanan Doğal Afetler ve Kamu Gelirlerine Etkileri”, **Afetlerde Mali Yapı** (Editor: Zeynep Arıkan, Hakan Bay). Ankara: Gazi Kitabevi, 2021, s. 106.

Tablo 2: Marmara Depremi ve Sonraki Yıl Konsolide Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (milyon TL)

	1999	2000
Başlangıç Ödeneği	27.143.467.000	46.713.341.000
Yılsonu Ödeneği	28.667.598.000	49.531.993.000
Harcama	28.084.685.000	46.705.028.000
Bütçe Hedefi	18.030.000.000	32.585.000.000
Tahsilat	18.933.065.000	3.344.013.000
Açık	-9.151.620.000	-13.264.885.000
B/A (%)	67,4	71,6

Kaynak: Bay, Hakan, “Türkiye’de Yaşanan Doğal Afetler ve Kamu Gelirlerine Etkileri”, **Afetlerde Mali Yapı** (Editor: Zeynep Arıkan, Hakan Bay). Ankara: Gazi Kitabevi, 2021, s. 107.

Tablo 2’den görüldüğü üzere tahsil edilen gelirler, giderlerin %67’sini karşılayabilmiş, bir sonraki yıl bu oran %71,6’ya yükselmişse de bütçe açığı 9,1 katrilyon TL’den 13,2 katrilyon TL’ye yükselmiştir. Her ne kadar vergi tahsilatları artmışsa da harcamaların 28 katrilyon TL’den 46,7 katrilyon TL’ye yükselmesi, bütçe açığının büyümesine neden olmuştur.

Bölgede yaşanan deprem nedeniyle “27.08.1999 Tarih ve 4452 Sayılı Doğal Afetlere Karşı Alınacak Önlemler ve Doğal Afetler Nedeniyle Doğan Zararların Giderilmesi için Yapılacak Düzenlemeler Hakkında Yetki Kanunu” çıkarılmış, bu kanundan alınan yetkiye dayanarak bölgede depremten etkilenenlerin sosyal güvenlik primleri ve gecikme zammı borçlarının gecikme zammı uygulanmadan ertelenmesi, DASK kurumunun kurulması ve gelirlerinin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulması kararlaştırılmıştır. Ayrıca alınan yetki çerçevesinde yeni bazı mükellefiyetler ihdas edilmiş ve bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede doğan zararı karşılayabilmek için Kanunun 1 inci maddesine göre, 1998 yılı gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden gelir vergisi mükellefleri ile ticari ve mesleki kazançları götürü usule göre tespit edilenler, vergiye tabi gelirlerinin on iki milyar lirayı aşması

halinde ilave gelir vergisine tabi tutulmuştur. Ancak, Kocaeli, Sakarya, Yalova ve Bolu'daki gerçek ve tüzel kişiler ile depremde mal varlığının en az %10'unu veya eşini veya birinci derece yakınını kaybedenler bu ek vergiden muaf tutulmuştur. 1998 yılı gelirlerini beyan eden kurumlara da aynı muafiyet kriterleri uygulanarak ilave kurumlar vergisi uygulanmıştır. Ek gelir ve kurumlar vergisi ayrı ayrı beyan edilerek altı eşit taksitte ödenmesi kararlaştırılmıştır. Motorlu taşıtlar ve emlak vergisine ek vergi getirilmiş, ayrıca özel iletişim ve özel işlem vergileri ihdas edilmiştir. Ancak, depremde eşini veya birinci derece yakınını kaybedenler veya aracı hasarlı olanlar gibi bazı durumlarda muafiyet uygulanmıştır. Kocaeli, Sakarya, Yalova ve Bolu'daki gayrimenkuller ile depremde eşini veya birinci derece yakınını kaybedenlerden bazı istisnalar dışında bina, arsa ve arsalardan ek emlak vergisi alınmıştır. Cep telefonu operatörlerine %25 oranında özel iletişim vergisi, sekiz yıl kesintisiz ilköğretim için öğrenim katkı payı ödemekle yükümlü olanlara ise özel işlem vergisi ihdas edilmiştir.¹⁹⁴

Tablo 3: Ek Vergi Gerçekleşmeleri (Milyar TL)

	Ek Gelir Vergisi	Ek Kurumlar Vergisi	Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi	Ek Emlak Vergisi	Özel İletişim Vergisi	Özel İşlem Vergisi
1999	21.370	29.952	41.597	2	5	7964
2000	95.619	197.278	67.829	64.549	415.872	212.863
2001	6.429	3.908	5.801	6.733	592.072	320.280
2002	6.188	2.445	3.263	5.077	852.250	512.674
2003	4.445	2.088	16.143	4.888	1.048.050	663.652

Kaynak: Bay, s. 115.

17 Ağustos 1999 tarihinde Marmara Bölgesi'nde yaşanan deprem felaketi, Maliye Bakanlığı'nın 277 numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği'nde, VUK'nun 13. maddesi uyarınca mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle,

¹⁹⁴ Bay,

idare, afetin meydana geldiği andan itibaren mücbir sebep hükümlerinin yürürlüğe gireceğini belirtmiştir.¹⁹⁵

Tebliğde mücbir sebepler, depremler sırasında kaybolan sabit varlıkların olağanüstü amortismanı, değerlendirme komisyonları, eksik kayıt ve belgelerin durumu ve Katma Değer Vergisi (KDV) düzenlemeleri üzerinde durulmaktadır. Tebliğ, etkilenen bölgelerdeki vergi mükellefleri için mücbir sebep hallerini tanımlamakta ve bu süre boyunca beyanname sunmaları veya doğan vergileri ödemeleri gerekmeyeceğini ifade etmektedir. Tebliğe göre Maliye Bakanlığı mücbir sebep hallerinin son bulacağı tarihi daha sonra ilan edecektir.

17 Ağustos 1999 ve 1 Kasım 1999 depremlerinden etkilenen mükellefler için sırasıyla 277 ve 282 No'lu Tebliğ'ler¹⁹⁶ yayınlanmıştır. Bu tebliğler, her tür vergi, harç, fon ve cezaların ödeme sürelerinin uzatılmasını kapsamaktadır. Bolu ve Düzce illerindeki mükellefler 12 Kasım 1999 tarihinde yaşanan ikinci depremden etkilenenler de mücbir sebep kapsamında değerlendirilmiş, beyan ve vergi ödeme süreleri mücbir sebep sona erene kadar uzatılmıştır. Tebliğde, mücbir sebep halleri sona eren mükellefler için beyanname verme ve ödeme süreleri de dâhil olmak üzere ayrıntılı yönergeler bulunmaktadır.

Mücbir sebep halinin devam ettiği mükelleflerin herhangi bir bildirimde bulunmaları gerekmemektedir. Tebliğ ile mücbir sebep halleri sona erenlerin beyanname verme ve vergi ödeme süreleri belirlenmiştir. Ayrıca hasarlı ticari eşyanın rayiç bedeli ile değer tespiti yapılması ve takdir komisyonları tarafından değerlendirilmesi gerektiği belirtilerek değer tespitine de yer verilmektedir. Nihayetinde, depremden etkilenen sabit varlıklar için olağanüstü amortisman ayrılmasına değinilen tebliğde, bu varlıklar için Maliye Bakanlığı tarafından genel bir amortisman oranı belirleneceği ifade edilmiştir.

Doğal afetler sebebiyle kayıt ve belgelerini yitiren mükellefler, Türk Ticaret Kanunu'nun 68. maddesine göre bu durumu mahkeme kararıyla tevsik etmek zorundadır. Ancak, zorunlu kayıt ve belgelerini 17 Ağustos 1999 depremi nedeniyle yitiren mükellefler, kayıplarını öğrendikleri tarihten itibaren iki ay içerisinde yetkili mahkemeden durumlarını belgeleyen belge talep edebilirler. Ayrıca bu mükellefler,

¹⁹⁵ 01.09.1999 Tarih ve 277 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁹⁶ 21.12.1999 Tarih ve 23913 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanan 282 No'lu VUK Genel Tebliği

sicil ve belgelerinin kaybolduğunu gösteren belgeyi il veya ilçe idare kurullarından da temin edebilirler ve bu belgeler yetkili mahkemeden alınmış sayılır.

Deprem sonucu defterlerini kaybeden mükellefler, mücbir sebebin sona ermesinden itibaren 15 gün içerisinde yeni defterleri tasdik ettirmek zorundadır. 1999 yılında meydana gelen deprem sebebiyle kayıt ve belgelerini yitiren mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi matrahı, takdir komisyonları tarafından belirlenmiştir. Kayıt ve belgelerinin deprem nedeniyle kaybolduğunu ispatlayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi (KDV) kesintileri reddedilmeyecek, nakden veya mahsuben talep edilen KDV iadeleri, ilgili alımların KDV'si ve giderler satıcılar tarafından beyan edilir ve ödenir.

Kayıt ve belgelerinin deprem nedeniyle kaybolduğunu ispatlayan ve afet dönemine ait KDV matrahının tespiti için vergi dairesine başvuran mükellefler için matrahın oranlara göre dağılımı bölümünde yer alan tutarlar KDV beyannamelerinin 1999 yılının önceki dönemlerinde sunulanlar dikkate alınmıştır. İndirilecek KDV tutarı, alım ve harcamalara uygulanan KDV oranları, belirlenen matrahlar ve faaliyetin niteliği dikkate alınarak tespit edilecektir. Mükelleflerin önceki dönem KDV beyannamelerinde "Gelecek dönemlere devreden KDV"leri varsa ve bu durum vergi dairesinden alacakları vergi makbuzu ile belgelenirse, bu devreden vergi de mahsup sayılmıştır.

Ayrıca, aynı tebliğde, doğal afetlerde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından mücbir sebep halinin başlangıç tarihi bilinse de sona erdiği tarihin tespitinin mükellefler için zor olabileceği ifade edilmiş ve bu durumlarda mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihin VUK'nun 14. maddesi uyarınca idare tarafından tespit edilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu nedenle, idare, deprem nedeniyle ilan edilen mücbir sebebin ne zaman sona ereceği konusunda kesin bir bilgi olmadığı için, afetin etkilerinin ne zaman azalacağına yönelik açıklamayı daha sonra yapmayı uygun görmüştür. Maliye Bakanlığı, 282 numaralı VUK Genel Tebliği'ni yayınlayarak, 17 Ağustos depremi olarak bilinen afet nedeniyle ilan edilen mücbir sebebin, depremin etkilerinin azaldığı bazı bölgeler için 10.01.2000 tarihinde sona erdiğini duyurmuştur.

3.3.2. Van Depremi (2011)

Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en büyük depremlerinden biri 23 Ekim 2011'de Van'da 7,2 büyüklüğünde meydana geldi. Van şehir merkezinde nispeten az hasara neden olan deprem, özellikle Erciş ilçesini sert bir şekilde vurmuş, çok sayıda can kaybına ve binalarda ağır hasara yol açmıştır. 9 Kasım 2011'de aynı bölgede meydana gelen 5,6 büyüklüğündeki deprem Van'da orta büyüklükte olmasına rağmen önemli yıkıma neden olmuştur. İkinci depremin psikolojik etkisi birincisinden daha büyük olmuştur.¹⁹⁷

2011 yılında Van'da yaşanan 7.0 büyüklüğündeki deprem, 644 kişinin yaşamını yitirmesine ve 2.218 kişinin depremden etkilenmesine sebep olmuştur. Bu deprem sonucunda toplamda 49.674 konut ve 6.641 iş yeri zarar görmüştür. Van depreminin maliyeti 500 milyon dolar olarak hesaplanmıştır. Bu durumun nedeni, Van ilinin diğer illere kıyasla daha az sanayileşmiş olması ve depremin etkilerinin daha yerel düzeyde sınırlı kalmasıdır. Oysaki Kocaeli ve Düzce depremleri, Türkiye'nin en sanayileşmiş bölgesi olan Marmara'yı etkileyerek ekonomide büyük kayıplara yol açmıştır.¹⁹⁸

AFAD'ın raporuna göre 644 kişi hayatını kaybederken, 252 kişi de enkazdan sağ olarak kurtarılmıştır. 9 Aralık 2011 tarihi itibarıyla Van il merkezi ve Erciş ilçesine bağlı köylerde toplam 17.005 ev ya yıkılmış ya da ağır hasar görmüştür. Ayrıca Mimarlar Odası deprem bölgesinde bulunan ahır ve işyerlerinde de hasar tespit çalışması yapmıştır. Elde edilen verilere göre 338 ahırın %23,67'si (80) ağır hasarlı, %4,73'ü (16) orta hasarlı, %34,62'si (117) hafif hasarlı, geri kalan %36,98'i (125) hasarsız durumdadır.¹⁹⁹

Van depremi için acil kurtarma çalışmalarına ayrılan bütçe ve gönderilen insani yardım malzemelerinin toplam maliyeti 2011 yılında 1.200.000.000 TL'ye ulaşmıştır. Bütçe gelirleri açısından bakıldığında, Van depremi sonrasında bölge olağanüstü hal ilan edilmiş ve bir yıl süreyle vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesi ertelenmiştir. Ayrıca, 2011 yılında gerçekleşen yaklaşık 2.000.000.000 TL'lik bütçe fazlası, Van'da deprem sonrası yeniden yapılanma ve iyileştirme çalışmaları için

¹⁹⁷ Altun, s. 7

¹⁹⁸ Akar, Sevdâ, s. 185-190.

¹⁹⁹ Altun, s. 7

kullanılmıştır. Kısacası, 2011 döneminde meydana gelen bütçe fazlası Van depremi için ayrılmış ve bu sayede deprem, bütçe açığına neden olmamıştır. Ancak, depremden etkilenen Van bölgesindeki acil ihtiyaçların karşılanması, iyileştirme çalışmalarının gerçekleştirilmesi ve yeniden yapılanma faaliyetlerinin sürdürülmesi, 2011-2012 döneminde ülke ekonomisine toplamda 3,6 milyar TL maliyet getireceği tahmin edilmiştir.²⁰⁰

Ekim 2011’de gerçekleşen Van Depremi’nden etkilenen ve mücbir sebep ilan edilen Bitlis ve Ağrı illerindeki mükellef sayısı Tablo 4’te görülmektedir. Buna göre depremden etkilenen Van’da KDV mükelleflerinin sayısı 12745, Ağrı’da 5296 iken Bitlis’te 4036’dır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı ise Van’da 3161, Ağrı’da 1285, Bitlis’te 964’tür. Toplam etkilenen mükellef sayısı, Van’da 52563, Ağrı’da 21 bin 24, Bitlis’te ise 15 bin 963’tür.

Tablo 4: Depremden Etkilenen Ağrı ve Bitlis’teki Mükellef Sayıları

Ekim 2011...	Van	Ağrı	Bitlis
KDV Mükelleflerinin Sayısı	12.745	5.296	4.036
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	3.161	1.285	964
Kazançları Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	12.976	4.940	3.476
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	1.096	347	413
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	13.193	5.152	4.044
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	9.452	4.004	3.030
Toplam Mükellef Sayısı	52.563	21.024	15.963

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20111.htm

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 23 Ekim 2011 tarihli Van depreminin doğal afet olarak kabul edildiği bildirilmiştir. Bu bağlamda, deprem felaketi sebebiyle Van ili, Bitlis’in Adilcevaz ilçesi ve Ağrı’nın Patnos ilçesi için vergisel anlamda mücbir sebep ilan edilmiştir. Depremi mücbir sebep olarak kabul edildiği tarih 23 Ekim 2011 olarak belirlenirken, mücbir sebep durumunun bitiş

²⁰⁰ Akar,

tarihinin, depremin etkilerinin süresi bilinmediğinden dolayı Maliye Bakanlığı tarafından ileri bir tarihte belirleneceği ifade edilmiştir.

Van ili, Bitlis'in Adilcevaz ilçesi ve Ağrı'nın Patnos ilçesi vergi mükellefleri adına, 23 Ekim 2011 tarihinden itibaren sunulması gereken tüm beyan ve bildirimlerin yanı sıra ödeme süreleri, belirlenecek ileri bir tarihe kadar uzatılmıştır. 23 Ekim 2011 öncesinde birikmiş vergi, ceza ve gecikme faizlerine dair ödeme süreleri de belirlenecek ileri bir tarihe kadar uzatılmıştır.

Bununla birlikte, Bitlis'in Adilcevaz ilçesi ve Ağrı'nın Patnos ilçesi haricindeki tüm vergi mükellefleri için, Eylül 2011 vergilendirme dönemine ilişkin katma değer vergisi ve stopaj vergisi beyannamelerinin sunulma ve ödeme süreleri ile Ba-Bs bildirimleri için sunulma süresi, 14 Kasım 2011'e kadar uzatılmıştır.

Kabul edilen mücbir sebep durumu yaklaşık 5,5 yıl sürmüş ve 31 Mayıs 2017 tarihinde sona ermiştir. Tablo 5'te görüldüğü üzere 2011 yılı Ekim ayında meydana gelen depremin ardından 5,5 yıl devam eden mücbir sebep sürecinde, ilk 3 yıl boyunca, yani 2014 yılına kadar hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi beyannamelerinin azaldığı; 2014 yılından itibaren ise beyanname sayılarının arttığı gözlemlenmiştir. Aynı şekilde, 2014 yılına kadar hem gelir hem de kurumlar vergisi açısından matrah ve tahakkuk edilen vergilerde düşüş yaşanmış, 2014 yılından sonra ise yeniden artış gözlenmiştir. Dolayısıyla, depremin ardından yaraların sarılma süreci yaklaşık 3 yıl sürmüş ve bu sürenin ardından yaklaşık 3 yıl boyunca devam eden mücbir sebep hali, bölgedeki mükelleflerin yaralarını sarmalarına ve yeniden toparlanmalarına katkıda bulunmuştur.

Tablo 5: Depremden Etkilenen İllerde Mücbir Sebep Süresince Verilen Beyanname Sayısı, Matrah ve Tahakkuk

Ağrı						
	Gelir Vergisi			Kurumlar Vergisi		
	Bey.Say.	Matrah	Tahakkuk	Bey.Say.	Matrah	Tahakkuk
2011	3.648	21.204.425,32	4.269.007,07	1.147	26.954.545,00	5.390.909,04
2012	3.273	22.755.349,28	4.766.166,94	1.099	25.874.672,31	5.174.934,51
2013	3.421	26.387.115,07	5.499.176,60	1.088	32.848.726,72	6.566.844,38
2014	3.376	27.866.505,31	5.857.625,26	1.118	40.879.246,28	8.175.849,12
2015	4.394	41.347.659,69	8.934.945,69	1.175	50.654.961,21	10.123.514,42
2016	4.668	47.416.350,97	10.319.120,71	1.223	58.261.527,65	10.756.557,76
2017	4.877	54.462.815,42	12.228.528,27	1.307	81.340.698,17	15.895.349,00
Bitlis						
	Gelir Vergisi			Kurumlar Vergisi		
	Bey.Say.	Matrah	Tahakkuk	Bey.Say.	Matrah	Tahakkuk
2011	3.288	28.206.576,71	6.812.303,03	964	56.077.858,81	11.215.571,71
2012	3.041	31.209.103,08	7.463.616,76	951	66.147.483,96	13.229.496,87
2013	3.183	29.709.137,80	6.678.871,02	998	100.820.830,39	20.065.594,49
2014	3.082	34.487.856,60	8.094.161,00	1.014	90.656.988,20	17.884.167,10
2015	3.806	36.715.910,24	8.067.940,11	1.020	70.714.767,27	13.766.554,48
2016	3.966	39.021.835,16	8.462.908,26	1.024	104.563.934,59	20.382.817,48
2017	3.965	39.053.271,87	8.102.740,70	1.120	124.137.253,35	24.599.228,11
Van						
	Gelir Vergisi			Kurumlar Vergisi		
	Bey.Say.	Matrah	Tahakkuk	Bey.Say.	Matrah	Tahakkuk
2011	8.019	48.561.544,03	11.344.614,08	2.573	98.626.126,94	19.683.808,80
2012	5.290	31.541.051,03	7.022.889,83	1.598	77.464.357,11	15.352.781,12
2013	4.929	32.141.968,13	7.216.209,19	1.375	59.371.781,03	11.642.244,57
2014	4.778	35.344.340,52	8.156.553,92	1.643	82.772.469,82	16.376.552,26
2015	6.554	70.981.587,88	16.586.964,78	2.119	139.334.188,31	27.667.104,40
2016	9.148	101.365.696,16	23.401.208,39	3.248	189.336.073,63	37.523.557,30
2017	11.054	131.715.379,97	31.635.777,06	4.236	289.424.242,56	40.836.228,99

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/Karsilastirma_GV.html

Bu süre zarfında, 2014 yılına kadar yaşanan düşüşün ardından, 2014 yılından itibaren vergi beyannamelerinin sayısındaki artış, bölgenin ekonomik açıdan

toparlanmaya başladığına işaret etmektedir. Mücbir sebep halinin devam ettiği süre boyunca, bölgedeki vergi mükelleflerine sağlanan kolaylıklar sayesinde, ekonomik yükü hafifletilmiş ve bölgenin kalkınmasına katkı sağlanmıştır.

23 Ekim 2011 tarihli Van depreminin ardından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından alınan vergisel mücbir sebep kararı, bölgedeki vergi mükelleflerinin depremin etkilerini daha hızlı ve etkili bir şekilde atlatmalarına imkan tanımıştır. Bu sayede, hem bölgesel ekonomi hem de bireysel mükellefler, depremin yarattığı olumsuzlukların üstesinden gelerek, ekonomik açıdan toparlanmış ve yeniden kalkınmaya başlamışlardır.

3.3.3. Elazığ Depremi (2020)

24 Ocak 2020 tarihli Elazığ merkezli 6,8 büyüklüğündeki depremin ardından hazırlanan hasar tespit raporlarına göre toplam 40 bin 66 adet bina hasar görmüştür. Yıkık, ağır ve orta hasarlı konut sayısı 31 bin 739, işyeri sayısı 5 bin 401, ahır sayısı ise 2 bin 926'dır.²⁰¹

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 24.01.2020 tarihinde gerçekleşen ve merkez üssü Elazığ ili Sivrice ilçesi olarak belirlenen deprem felaketi sebebiyle Elazığ ve Malatya illerinde vergi kanunlarının uygulanması kapsamında 3 aylık süreyle mücbir sebep durumu ilan etmiştir.²⁰² Bu bölgelerde faaliyet gösteren vergi mükellefleri, 24.1.2020 tarihinden itibaren 3 aylık süreçte Vergi Usul Kanunu gereğince mücbir sebep hali içerisinde kabul edilmiştir. Mücbir sebep süreci boyunca sunulması gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerin teslim süreleri, beyanname ve bildirimler üzerinden tahakkuk eden vergi ödeme süreleri, deprem tarihinden önce tahakkuk etmiş olan ödeme süreleri ile mücbir sebep durumunun ilan edildiği döneme denk gelen her tür vergi, ceza ve gecikme faizi ödeme süreleri ve motorlu taşıtlar vergisi taksit ödeme

²⁰¹ Çağlar, Naci, Osman Kırteli Yusuf Sümer ve Ali Sarıbiyık, **24 Ocak 2020 M_w 6.8 Elazığ-Sivrice Depremi İnceleme ve Değerlendirme Raporu**. Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi Değrem Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi – DAMER, 2020; Fırat Yapısal Hasarları Araştırma Grubu, **24 Ocak 2020 M_w 6.8 Sivrice/Elazığ Depremi Elazığ Bölgesi Yapısal Hasarlar İnceleme ve Analiz Raporu**, Yapı ve Beton Uygulama ve Araştırma Merkezi, Fırat Üniversitesi, Rapor No:2020/D001.

²⁰² Gelir İdaresi Başkanlığı, Elazığ İli Sivrice İlçesinde Meydana Gelen Deprem Mücbir Sebep Kabul Edilmesine İlişkin Basın Açıklaması, 2020, <https://www.gib.gov.tr/elazig-ili-sivrice-ilcesinde-meydana-gelen-depremin-mucbir-sebep-kabul-edilmesine-iliskin-basin>

süreleri uzatılmıştır. Bu illerde bulunan vergi mükelleflerinin vergi borçları, gerekli şartları yerine getirmeleri durumunda faizsiz olarak 24 aylık süreyle taksitlendirilmiştir. Ayrıca, depremde mal varlıklarını kaybeden vergi mükellefleri, Vergi Usul Kanununun 115. maddesi doğrultusunda terkin talebinde bulunabilecektir. Elazığ'ın Sivrice ilçesinde yaşanan deprem nedeniyle Elazığ ve Malatya'da yaşayan vatandaşların Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim ödeme süreleri 30 Nisan 2020 tarihine kadar uzatılmıştır. Bunun yanı sıra, ertelenen prim borçları için yazılı başvuru yapılması durumunda en fazla 12 aya kadar tecil faizi uygulanmaksızın taksitlendirme imkanı sunulduğu ifade edilmiştir.

Tablo 6'da görüldüğü üzere 2020 yılında ilan edilen mücbir sebep sonucunda Elazığ'da 52928, Malatya'da 69464 olmak üzere toplam 122 bin 392 mükellefin mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

Tablo 6: 2020 Elazığ Depreminden Etkilenen Mükellef Sayısı

Ocak 2020...	Elazığ	Malatya
KDV Mükelleflerinin Sayısı	12.449	16.350
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	3.427	4.204
Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	8.163	11.397
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	6.123	7.484
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	13.514	17.568
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	9.252	12.461
Toplam Mükellef Sayısı	52.928	69.464

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20201.htm

3.3.4. Ege Denizi Depremi (2020)

30 Ekim 2020 tarihinde, Ege Denizi'nin Seferihisar-İzmir bölgesinde, yer kabuğunun 14,9 kilometre derinliğinde Mw=6,6 (AFAD) veya Mw=6,9 (Boğaziçi Üniversitesi Kandilli Rasathanesi ve Deprem Araştırma Enstitüsü) büyüklüğünde bir

deprem meydana gelmiştir. Depremın merkez üssü, Sisam Adası'nın kuzey kıyısına yakın konumda, Türkiye sınırları içerisinde yer alan Seferihisar ilçesinin kıyı bölgelerine yaklaşık 22 kilometre mesafededir. Bu deprem, adayı kuzeyden sınırlayan 30 kilometre uzunluğundaki Sisam Fayı üzerinde gerçekleşmiştir. Ana şoktan 9 Aralık 2020 (41. gün) tarihine kadar, büyüklükleri 0,9 ile 5,1 arasında değişen 5099 adet artçı sarsıntı tespit edilmiştir. İlk analizlere göre depremin süresi 15.7 saniye olarak belirlenmiştir.²⁰³

İzmir kent merkezinde yer alan Bayraklı ilçesinde, zemin etkileri ve yapısal sorunlar sebebiyle deprem, önemli can ve mal kayıplarına yol açmıştır. Hasarın Bayraklı'da ve 7-10 katlı binalarda yoğunlaşmasının sebebi, deprem kuvvetlerinin zemin büyütme etkileri nedeniyle bu yapılar üzerinde artmış olmasıdır. İzmir Körfezi, yaklaşık 600 metre kalınlığında, gevşek ve suya doygun bataklık-kıyı-delta çökellerinden oluşan bir havza veya çöküntüdür. Bu gevşek ve suya doygun zemin, depremin hareketini birkaç kat büyütürken süresini uzattığı için, ivmenin beklenenden 4-5 kat daha düşük olduğu Bayraklı'da yıkıma sebep olmuştur. Depremin ardından yapılan hasar tespit çalışmalarında, AFAD ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı verileri arasında farklılıklar gözlemlenmiştir. En yoğun hasarın meydana geldiği Bayraklı ve Bornova ilçeleri, 1980'li yıllardan önce tarım alanı olarak kullanılırken, daha sonra İmar ve İskan Bakanlığı tarafından hazırlanan imar planları ile yerel yönetimler tarafından yapılaşmaya açılmıştır. Sonuç olarak, mevcut imar planlarına göre bölgenin toprak yapısından habersiz bir şekilde yapılaşmanın devam etmesi, vahim bir durum ortaya çıkarmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 01.11.2020 tarih ve 132 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerine göre, İzmir ilinde meydana gelen deprem sebebiyle, bu ildeki mükelleflerin 2020/Eylül dönemine ilişkin "Form Ba-Bs" bildirimlerinin verilme süresi, aylık tercihte bulunan mükellefler için 2020/Temmuz dönemi e-Defterlerinin oluşturulma ve imzalanma süresi, ve aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken "Elektronik Defter Beratları"nın yüklenme süresi, 30.11.2020 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır. Dolayısıyla, İzmir ili için

²⁰³ MTA, 30 Ekim 2020 Ege Denizi Depremi (Mc = 6,9) Saha Gözlemleri ve Değerlendirme Raporu, 2020, https://www.mta.gov.tr/v3.0/sayfalar/bilgi-merkezi/deprem/pdf/30.10.2020_Ege_Denizi_Depremi_Saha_Gozlemleri_ve_Degerlendirme_Raporu.pdf

genel bir mücbir sebep hali ilan edilmemiştir. Depremden etkilenen ve bu nedenle mücbir sebep kapsamında olan mükelleflerin, bu durumu tevsik ederek mücbir sebep hükümlerinden genel düzenlemeler çerçevesinde yararlanmaları mümkündür.

3.3.4. Kahramanmaraş Depremi (2023)

6 Şubat 2023 tarihinde Türkiye saati ile 04:17'de ve 13:24'te merkez üssü Kahramanmaraş'ın Pazarcık ve Elbistan ilçeleri olan Mw7.7 (odak derinlik=8,6km) ve Mw7.6 (odak derinlik=7km) büyüklüklerinde iki deprem meydana gelmiştir. Ardından 20 Şubat 2023 tarihinde de Türkiye saati ile 20:04'te merkez üssü Hatay Yayladağı olan Mw6.4 büyüklüğünde bir deprem meydana gelmiştir. Yaşanan böylesine büyük, merkez üssü yerleşim yeri olan bir deprem sonucunda 50 binden fazla insanımız hayatını kaybetmiş, yarım milyondan fazla bina hasar görmüş, iletişim ve enerji alt yapısı zarar görmüş ve önemli maddi kayıplar oluşmuştur. 2022 yılında depremden etkilenen 11 ilin toplam nüfusu 14.013.196 kişi olup, ülke nüfusunun %16,4'ünü oluşturmaktadır. Bölgede istihdam oranı %13,3 ve kayıt dışı istihdam oranı %39'dur. Toplam 2,6 milyon bina bulunurken, konutların Türkiye genelindeki payı %14,05'tir. Üretim faaliyetleri ağırlıklı olarak hizmet, sanayi ve tarım sektörlerinde gerçekleşmektedir. Bölgenin GSYH payı %9,8 olup, kişi başına düşen GSYH 5.924 dolardır. Bölgenin ihracata ve ithalata katkısı sırasıyla %8,6 ve %6,7'dir. Afet bölgesindeki illerin tekstil ihracatı 5 milyar dolar olup, toplam tekstil ürünleri ihracatındaki payı %35'tir. Halı, hububat-bakliyat, meyve-sebze ve mamulleri, tekstil ve hammaddeleri, deri mamulleri, çelik, mobilya, kâğıt ve orman ürünleri öne çıkan ihracat ürünleridir.²⁰⁴

Türkiye ekonomisi, 2022 yılının dördüncü çeyreğinde bir önceki yılın aynı dönemine kıyasla %3,5, ve 2022 yılında toplamda %5,6 oranında büyüme kaydetmiştir. Orta Vadeli Program (2023-2025) tahminlerini aşan bu büyüme oranları, ancak yakın zamanda meydana gelen depremin şiddetinin yeniden değerlendirilmesini gerektiren önemli faktörlerdir. Depremin üretim kapasitesi, beşeri sermaye, iş gücü ve

²⁰⁴ Strateji ve Bütçe Başkanlığı. 2023 Kahramanmaraş ve Hatay Depremleri Raporu. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/03/2023-Kahramanmaras-ve-Hatay-Depremleri-Raporu.pdf>

sermaye stoku üzerindeki etkileri, ülkenin potansiyel çıktı düzeyini olumsuz yönde etkileme potansiyeline sahiptir.

Depremın kısa vadeli etkileri, Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH), dış ticaret, enflasyon, istihdam ve kamu maliyesi üzerinde önemli olumsuz etkiler yaratması beklenmektedir. Orta ve uzun vadeli etkiler ise, uzun vadeli kaynak tahsisindeki yeniden yapılanma ve yenileme maliyetlerinin neden olduğu sınırlamaları dikkate almalıdır. Etkilenen 11 ildeki altyapı onarımının hızı, genel ekonomiyi etkileyen üretim, ihracat ve turizm faaliyetlerinin yeniden başlamasını belirleyecektir. SBBMAKRO modeline dayalı senaryo analizleri, 2023 yılı büyümesi üzerinde %1,0 ila %1,4 arasında olumsuz bir etki tahmin etmektedir. Ancak bu etki, hasarın boyutuna ve ekonomik aktivitenin canlanma hızına bağlı olarak değişebilir.

2023 yılında depremin ekonomi üzerinde önemli bir etkisi olması ve en ağır sonuçlarının yılın ilk yarısında yaşanması öngörülmektedir. Depremin sanayi ve hizmet sektörleri üzerindeki etkilerinin, GSYİH'da 0,6 puanlık bir düşüşle ulusal büyümeyi yavaşlatması beklenmektedir. Öte yandan, tarım sektörünün mevsimsellik nedeniyle önemli ölçüde etkilenmemesi öngörülmektedir. Depremden etkilenen bölgeler, ülke ihracatının %8,5'ini oluşturmakta olup, bölgedeki şirketlerin ekipman ve iş gücü kayıplarını toparlamada zorlanmaları durumunda ihracat performansında kısa vadeli bir düşüş yaşanabilir.

Depremin, etkilenen bölgelerin ithalatın %6,7'sini oluşturması nedeniyle, 2023'te ülkenin ticaret dengesi üzerinde de olumsuz bir etki yaratması beklenmektedir. Yeniden yapılanma çabalarının iç talebi artırması öngörülse de, ithal mallara yönelik sınırlı talep ithalatı kısıtlayabilir. Ayrıca, deprem bölgesindeki turizm sektörü, ülke turizminin gelişimi açısından büyük önem taşımakta olup, tarihi mekanlara, konaklama tesislerine ve altyapıya verilen zararın turizm geliri kaybına yol açması muhtemeldir. Toplamda, depremin 2023 yılında cari işlemler dengesinde tahmini 5 milyar dolarlık bir bozulmaya yol açabileceği düşünülmektedir.

Kısa vadede çeşitli makroekonomik değişkenler depremden etkilenecektir. Enflasyonun arz ve talep faktörlerinin yanı sıra nüfus hareketi ve yer tercihlerinden etkilenmesi ve bunun da kira ve konut fiyatlarını yukarı yönlü itmesi beklenmektedir. Deprem, ülkenin toplam istihdamının %13,3'ünü oluşturan, etkilenen bölgedeki işgücü piyasalarını muhtemelen etkileyecektir. Ancak deprem sonrası alınan tedbirler,

istihdam ve gelir kaybını sınırlamayı amaçlamaktadır. Son olarak, depremin kamu maliyesi üzerindeki etkilerinin, işletme giderlerinde artış, kamu gelirlerinde azalma ve 2023 GSYİH'sının %0,6'sı oranında kamu sektörü yükü olarak kendini göstermesi beklenmektedir.²⁰⁵

06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, 08.02.2023 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından depremten etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illerinde mücbir sebep hali ilan edilmesi uygun bulunmuştur.²⁰⁶ Daha sonra bu illere Elazığ da dahil edilmiş ve mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen il sayısı 11'e yükselmiştir.²⁰⁷ Bu kapsamda, söz konusu illerde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından 06.02.2023 ila 31.07.2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

Depremi takip eden ilan edilen mücbir sebep süresince, etkilenen illerde o dönemde kayıtlı olan mükellefler için çeşitli vergi ile ilgili süreler uzatılmıştır. Bunlar vergi beyannamelerinin ve bildirimlerinin verilme süresi, bu belgeler üzerine düşen vergilerin ödeme süresi ve deprem öncesinde tahakkuk eden ve mücbir sebep süresi içinde ödenmesi gereken vergi, ceza ve gecikme faizidir. Ayrıca, 2023 yılı motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksit ödeme süresi ve depremten önce tamamen veya kısmen tahakkuk ettirilen, yeniden hesaplanan veya idare tarafından uygulanan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizi süresi uzatılmıştır.

Mücbir sebep süresince vergi beyannameleri ve bildirimleri, 15 Ağustos 2023 Salı gününe kadar verilebilir. Bu beyannameler ve bildirimler üzerine düşen vergiler ile yukarıda bahsedilen diğer vergi, ceza ve gecikme faizleri, 31 Ağustos 2023 Perşembe gününe kadar ödenebilir. Bununla birlikte, söz konusu bölgelerdeki mükelleflerden, mücbir sebep süresi içinde verilmesi gereken 2023 yılı 1. geçici vergi

²⁰⁵ Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **2023 Kahramanmaraş ve Hatay Depremleri Raporu**, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/03/2023-Kahramanmaras-ve-Hatay-Depremleri-Raporu.pdf>

²⁰⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Kahramanmaraş'ta Meydana Gelen Depremden Etkilenen Yerler İçin Mücbir Sebep Hali İlan Edildi", 2023, <https://www.gib.gov.tr/hazine-ve-maliye-bakanligi-tarafindan-kahramanmarasta-meydana-gelen-depremden-etkilenen-yerler-icin>

²⁰⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Kahramanmaraş İlinde Meydana Gelen Depremden Etkilenen Elazığ İli İçin İlan Edilen Mücbir Sebep Duyurusu", 2023, <https://www.gib.gov.tr/kahramanmaras-ilinde-meydana-gelen-depremden-etkilenen-elazig-ili-icin-ilan-edilen-mucbir-sebep>

dönemine ilişkin geçici vergi beyannameleri istenmemektedir. Ayrıca, bu bölgelerdeki vergi mükelleflerinin vergi borçları, 2 Ekim 2023 Pazartesi gününe kadar başvuruda bulunmaları ve gerekli şartları yerine getirmeleri halinde, faizsiz olarak 24 aya kadar taksitlendirilebilir.

Tebliğ'den de anlaşıldığı üzere 11 ilin tamamında il genelinde mücbir sebebin varlığı kabul edilmiştir. Tablo 7'de 11 ilde yer alan, dolayısıyla mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerin sayısı görülmektedir. Buna göre 11 ilde toplam 1 milyon 419 bin 932 mükellefin deprem nedeniyle mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

Tablo 7: Şubat 2023 Kahramanmaraş Depreminden Etkilenen Mükellef Sayısı

Şubat 2023...	KDV Mükelleflerinin Sayısı	Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı
Adana	79.343	20.689	18.786	23.566	88.115	60.379	290.878
Adıyaman	12.880	3.093	11.354	3.337	15.606	9.866	56.136
Diyarbakır	32.706	12.048	15.962	5.279	36.020	20.809	122.824
Elâzığ	15.505	4.143	7.986	6.238	17.766	11.501	63.139
Gaziantep	73.670	22.985	16.636	14.075	77.730	51.771	256.867
Hatay	44.536	12.900	27.611	16.555	50.795	33.520	185.917
Kahramanmaraş	27.942	6.879	15.598	9.714	31.536	21.821	113.490
Kilis	3.542	988	2.820	890	3.964	2.586	14.790
Malatya	19.684	5.102	11.745	8.307	23.115	14.947	82.900
Osmaniye	14.032	2.689	8.056	3.564	16.119	11.466	55.926
Şanlıurfa	50.151	12.012	20.163	4.768	51.902	38.069	177.065
Toplam	373.991	103.528	156.717	96.293	412.668	276.735	1.419.932

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20231.htm

3.4. MÜCBİR SEBEP OLARAK SEL

Seller, en kurak ve en yağışlı bölgeler de dahil olmak üzere dünyanın hemen hemen her yerinde meydana gelebilir ve çevreye zarar vermedikçe tipik olarak normal bir "hidrometeorolojik" olay olarak kabul edilir. Saatler veya günler içinde gelişebilirler ve konumlarına ve etkilerine bağlı olarak nehir taşkınları, baraj taşkınları, kıyı taşkınları, dağ taşkınları veya kentsel taşkınlar olarak sınıflandırılabilirler. Nehir taşkınları veya "sataklar" en yaygın ve etkili türdür. Nehirlerdeki su akışını artıran şiddetli yağmur, dolu, hızlı kar erimesi, deniz seviyesinin yükselmesi veya baraj arızaları gibi çeşitli faktörlerden kaynaklanır. Bir nehir fazla suyu taşıyamazsa taşkın yatağına taşarak çevreye ve insan yerleşimlerine geniş çapta zarar verebilir. Seller sadece nehirlerle ilişkilendirilmez; çeşitli nedenlerle alçak alanlarda da oluşabilirler. Bu taşkınlar tarım arazilerini, ulaşım ağlarını, yerleşim yerlerini, turizm, ticaret ve sanayi alanlarını olumsuz etkileyerek önemli sosyoekonomik sorunlara neden olabilmektedir. Sel ve taşkınlar, Türkiye'nin de içinde bulunduğu gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede en sık meydana gelen ve zarar veren doğal afetler arasında yer almaktadır.²⁰⁸

Taşkınlar ve taşkınlar, yağış modelleri, drenaj ağları, toprak özellikleri, bitki örtüsü ve tarım, kentleşme, sanayileşme ve ulaşım gibi insan kaynaklı faktörler gibi birçok doğal faktör tarafından şekillendirilir. Bu olaylar yeterli önleyici tedbirler alınmadığı takdirde can kayıplarına, binaların ve sanayi tesislerinin yıkılmasına, tarım arazilerinin zarar görmesine, heyelanlara, ulaşım sistemlerinin aksamasına ve çevre kirliliğine neden olan afetlere dönüşebilmektedir. Son yıllarda bu afetlerden kaynaklanan kayıplar, dünya çapında ve depremlerden sonra en yıkıcı ikinci doğal afet olan sel, taşkın ve kuraklığın olduğu Türkiye'de hızla artmaktadır. Türkiye'de sel kaynaklı afet sayısında önemli bir artış olmamasına rağmen, büyük ölçüde artan arazi kullanımı ve yatırımlar nedeniyle can kaybı ve maddi kayıp sayısı önemli ölçüde artmaktadır. Ülkemizde her yıl özellikle Karadeniz bölgesinde can ve mal kayıplarına neden olan çok sayıda sel felaketi meydana gelmektedir.²⁰⁹ 1929 yılında Trabzon-Of'ta meydana gelen sel ve heyelan, 146 kişinin hayatını kaybetmesine neden olmuş,

²⁰⁸ Özcan, s. 35-50.

²⁰⁹ Sönmez ve Kesici, s. 58.

1957’de ise Ankara’da Hatip Çayı Vadisi’ndeki selde 167 kişi yaşamını yitirmiştir. 1959’da Giresun, Trabzon ve Rize’de, 1981’de Rize-Pazar’da, 1983’te Rize-Pazar ve Rize-Fındıklı’da, 1988’de Trabzon-Maçka’da, 1990’da Rize-Çamlıhemşin’de ve Trabzon-Akçaabat’ta, 1995’te İzmir-Karşıyaka ve İzmir-Çiğli’de, 1998’de Trabzon-Sürmene ve Trabzon Köprübaşı’nda, 2002’de Rize-Güneysu ve Rize-Çayeli’nde, 2009’da İstanbul ve Tekirdağ’da, 2010’da Rize’de, 2013’te Samsun’da yaşanan sel felaketlerinde 10’dan fazla insanımız yaşamını yitirmiştir.²¹⁰

Görüldüğü üzere seller, ülkemizde özellikle Karadeniz bölgesinde hemen her yıl onlarca canımıza mal olduğu gibi, ekonomik yaşamı da olumsuz etkilemekte ve ekonomik zarara ve vergi kayıplarına neden olmaktadır. Bu bağlamda bu kısımda 2000’li yıllarda yaşanan ve önemli ekonomik sonuçlar doğuran sel felaketlerinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilen mücbir sebep halinin uygulaması incelenmiştir.

3.4.1. Tekirdağ ve İstanbul (2009)

8 Eylül 2009 tarihinde İstanbul ve Tekirdağ’da meydana gelen sel felaketinde Tekirdağ’da 7, İstanbul’da 24 olmak üzere toplam 31 vatandaşımız hayatını kaybetmiştir. Son yılların en büyük yağışını alan bölgeye, Eylül ayı ortalaması 45 kilogramken saatte metrekareye 90 kilogram yağış düşmüştür. Başbakanlık’tan Tekirdağ’a 250.000 TL, İstanbul’a ise 2.000.000 TL acil ödenek gönderilmiştir. Dönemin İstanbul Ticaret Odası (İTO) Başkanı Yalçıntaş ise sel felaketi nedeniyle mal kaybından kaynaklanan 80-90 milyon dolar civarında bir ticari zararın oluştuğunu belirtmiştir.²¹¹

Başakşehir, Bağcılar ve Küçükçekmece’de etkili olan sağanak yağış nedeniyle, Ayamama, Tavukçu ve Hamam dereleri taşmış, derelerin taşması sonucu Basın Ekspres Yolu ulaşımına kapanmış, çok sayıda TIR ve araç sel sularına kapılarak sürüklenmiştir. Çok sayıda ev ve iş yeri sular altında kalmıştır.

²¹⁰ Bay, s. 98.

²¹¹ Bianet.com, “Marmara’da Sel: 31 kişi öldü”, 2009, <https://m.bianet.org/bianet/toplum/116930-marmara-da-sel-31-kisi-oldu>

Tablo 8: Tekirdağ ve İstanbul'daki Sel Felaketinden Etkilenen Mükellef Sayıları

Eylül 2009...	İstanbul	Tekirdağ	Toplam
KDV Mükelleflerinin Sayısı	644.358	25.264	669.622
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	238.748	5.607	244.355
Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	42.962	10.829	53.791
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	289.024	7.923	296.947
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	658.258	27.388	685.646
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	439.225	20.813	460.038
Toplam Mükellef Sayısı	2.312.575	97.824	2.410.399

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

Eylül 2009 döneminde İstanbul ve Tekirdağ illerinde vergi mükelleflerinin sayılarına bakıldığında, İstanbul'da KDV mükelleflerinin sayısı 644,358, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı 238,748, Kazançları Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı 42,962, gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin sayısı 289,024, gelir stopaj vergisi mükelleflerinin sayısı 658,258 ve gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 439,225 olarak belirlenmiştir. Tekirdağ ilinde ise KDV mükelleflerinin sayısı 25,264, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı 5,607, Kazançları Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı 10,829, gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin sayısı 7,923, gelir stopaj vergisi mükelleflerinin sayısı 27,388 ve gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 20,813 olarak tespit edilmiştir. Toplamda ise İstanbul'da 2,312,575, Tekirdağ'da ise 97,824 mükellef bulunmakta olup toplam mükellef sayısı 2,410,399 olarak kaydedilmiştir.

Maliye Bakanlığı, İstanbul ve Tekirdağ illerinde 8 Eylül 2009 tarihinde başlayan yağışların neden olduğu sel felaketinden etkilenen mükelleflerin durumunu Vergi Usul Kanunu kapsamında mücbir sebep olarak değerlendirmiştir. Sel felaketine uğrayan mükelleflerin, 8 Eylül 2009 tarihinden 30 Eylül 2009'a kadar olan beyannamelerinin Ekim 2009'da verilecek beyannameleri ile birlikte ibraz etmelerine imkan sağlanmıştır. Ertelenen beyannameler üzerinden alınacak vergiler ise Ekim

2009'da verilecek beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerin son ödeme tarihine kadar uzatılmıştır. Ayrıca, selden zarar gören mükellefler için geriye dönük, re'sen veya idare tarafından tarh edilen vergi ve cezaların ödeme süreleri ile 8 Eylül 2009 - 30 Eylül 2009 tarihleri arasına denk düşen ödemelerin vadesi bir ay uzatılmıştır. Bu düzenlemeden yararlanmak isteyen mükelleflere 30 Eylül 2009 tarihine kadar vergi dairelerine dilekçe ile başvurma ve başvuru sırasında selden zarar gördüklerini gösteren (itfaiye raporu, polis tutanağı gibi) kanıtları sunma zorunluluğu getirilmiştir.²¹²

3.4.2. Rize (2011)

Rize'de 24 Eylül 2011 tarihinde meydana gelen sel felaketinde 3 ev çökmüş, 10 ev ağır hasa almış, su baskını nedeniyle 400 ev tahliye edilmiş, birçok araç sular altında kalmış, şehrin kenar mahallelerinde çamur nedeniyle ulaşım kapanmış ve su verilememiştir. Rize'deki sel, ticaret ve ticaretin geliştiği bölgenin yaklaşık %50'sini etkileyerek yerel iş sektörünü derinden etkilemiştir. Yaklaşık 1000 esnafın yağmurdan etkilendiği sel felaketi nedeniyle AFAD tarafından Rize Valiliği emrine 3 milyon TL acil yardım ödeneği gönderilmiştir.²¹³

²¹² Maligundem.com “Maliye Bakanlığının Sel İle İlgili Basın Açıklaması”, 2009, <http://www.maligundem.com/gundem/haberdetay.asp?ID=274>

²¹³ Dünya, “Rize'nin temizliği 15 günde biter”, 2011, <https://www.dunya.com/gundem/rize039nin-temizligi-15-gunde-biter-haberi-154966>; Hürriyet, “Son 72 yılın en yüksek yağışı”, 2011, <https://www.hurriyet.com.tr/gundem/rizede-son-72-yilin-en-yuksek-yagisi-18840800>

Tablo 9: Rize’deki Sel Felaketinden (2011) Etkilenen Mükellef Sayıları

Eylül 2011...	Rize
KDV Mükelleflerinin Sayısı	8.520
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	1.825
Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	5.470
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	3.765
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	8.213
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	6.811
Toplam Mükellef Sayısı	34.604

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

Eylül 2011 döneminde Rize ilinde vergi mükelleflerinin sayılarına bakıldığında, KDV mükelleflerinin sayısı 8,520, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı 1,825, Kazançları Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı 5,470, gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin sayısı 3,765, gelir stopaj vergisi mükelleflerinin sayısı 8,213 ve gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 6,811 olarak belirlenmiştir. Toplamda ise Rize ilindeki mükellef sayısı 34,604 olarak tespit edilmiştir.

Rize Merkez İlçesi'nde 24 Eylül 2011 tarihinde meydana gelen sel felaketine yönelik olarak Maliye Bakanı Şimşek, etkilenen tüm mükellefler için durumun "mücbir sebep hali" olarak sınıflandırıldığını belirtmiştir. Mücbir sebep hali, 24 Eylül tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde 31 Aralık 2011 tarihine kadar süreceği belirlenmiştir. Buna göre, Bakan Şimşek, mücbir sebep hali süresince verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerin son teslim tarihlerinin 5 Ocak 2012 tarihine kadar uzatıldığını açıklamıştır. Ayrıca, bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi de 10 Ocak 2012 tarihine kadar uzatılmıştır. Bakan Şimşek'in verdiği bilgilere göre, mücbir sebep ilanından önce meydana gelen vergi, ceza ve gecikme faizleri gibi tüm borçlar, vade tarihleri belirtilen döneme denk gelen ödeme süreleriyle birlikte 10 Ocak 2012 tarihine kadar uzatılmıştır. Bununla birlikte, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engelleyen durumların uygulama alanı bulan mücbir sebep hükümlerinin, 6111 sayılı Kanun (yeniden yapılandırma)

kapsamındaki taksit ödeme sürelerine uygulanamayacağına dikkat edilmelidir. Söz konusu kanun, mükelleflerin borçlarının yeniden yapılandırılması ve gelir artışı gibi hususları içermektedir.²¹⁴

3.4.3. Artvin (2015)

“24 Ağustos 2015’te Artvin ve Rize illerinde şiddetli yağış sel felaketine dönüşmüş, Artvin’in Hopa ve Arhavi ilçeleri sel felaketinden il geneline göre daha fazla etkilenmiştir. Etkili yağış nedeniyle Hopa’da 71 kilometrekarelik bir havzada yağışın denize ulaşmaması ve dere yataklarının taşması nedeniyle sel ve toprak kayması oluşmuştur. Yapılan meteorolojik uyarılar ve yağışın gündüz olması can ve mal kayıplarını en aza indirmiştir. Hopa’da oluşan afet sonucunda 6 bina yıkılmış, 17’si ağır, 11’i orta derecede olmak üzere toplamda 28 bina hasar görmüştür. 24 bina için tahliye kararı çıkartılmış, 8 vatandaşımız hayatını kaybetmiş, 3 kişi kaybolmuş ve 27 kişi yaralanmıştır.”²¹⁵

Tablo 10: Artvin’de Sel Felaketinden (2015) Etkilenen Mükellef Sayıları

Ağustos 2015...	Artvin
KDV Mükelleflerinin Sayısı	4.845
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	913
Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	2.655
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	3.284
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	4.977
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	3.913
Toplam Mükellef Sayısı	20.587

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

²¹⁴ Anadolu Ajansı, “Selzedelere Vergi Kolaylığı”, 2011,

<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/selzedelere-vergi-kolayligi/410474>

²¹⁵ Yusuf Ulupınar ve diğerleri, “24 Ağustos 2015 Tarihinde Hopa’da Meydana Gelen Şiddetli Yağışın Meteorolojik ve Hidrometeorolojik Analizi” **II. Meteorolojik Uzaktan Algılama Sempozyumu**, Antalya, 2015.

Ağustos 2015 döneminde Artvin ilinde vergi mükelleflerinin sayılarına bakıldığında, KDV mükelleflerinin sayısı 4,845, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı 913, Kazançları Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı 2,655, gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin sayısı 3,284, gelir stopaj vergisi mükelleflerinin sayısı 4,977 ve gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 3,913 olarak belirlenmiştir. Toplamda ise Artvin ilindeki mükellef sayısı 20,587 olarak tespit edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 6552 sayılı İş Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'a dayanarak, 24/8/2015 tarihinde meydana gelen sel nedeniyle Artvin'in Arhavi, Borçka ve Hopa ilçelerini 24/8/2015 - 29/2/2016 tarihleri arasında mücbir sebep kapsamına almıştır. Bu kapsamda, mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki 6111 ve 6552 Sayılı Kanunlarda yer alan taksit süreleri uzatılmıştır. Yeni ödeme süreleri, mücbir sebep halinin başladığı tarih ile sona erdiği tarih arasına rastlayan taksitler için bir sonraki ayda başlamak üzere uzatılmıştır. İşverenler, sigortalılar ve hak sahipleri için ise ödeme süreleri 31/8/2016 tarihine kadar uzatılmıştır.²¹⁶

Artvin'in Murgul ilçesinde 11 Kasım 2015'te de bir sel felaketi meydana gelmiş ve yalnızca Murgul ilçesi ile sınırlı olmak kaydıyla 11/11/2015-29/2/2016 tarihleri arası mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda Mücbir sebep hali ilan edilen yerdeki dairelere (Sosyal Güvenlik Kurumu hariç) borçlu olanların, mücbir sebep halinin başladığı tarih ile sona erdiği tarih arasına rastlayan taksitlerinden birincisinin ödeme süresi, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi izleyen ayda ödenmek üzere uzatılmıştır. Sonraki taksitlerin ödeme süreleri ise bu ayı takip eden ikişer aylık dönemler halinde ödenmek üzere uzatılmıştır. Aynı şekilde, mücbir sebep hali ilan edilen yerde faaliyet gösteren işverenler ile sigortalı ve hak sahiplerinden Sosyal Güvenlik Kurumuna borçlu olanların, mücbir sebep halinin

²¹⁶ 23 Eylül 2015 Tarih ve 29484 Sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/09/20150923M3-3-1.pdf>

başladığı tarih ile sona erdiği tarih arasına rastlayan taksitlerinin ödeme süreleri de 31/8/2016 tarihine kadar ödenmek üzere uzatılmıştır.²¹⁷

3.4.4. Giresun (2021)

Giresun’da 2 Ağustos 2020 tarihinde Dereli ilçesi başta olmak üzere Güce, Yağlıdere, Doğankent ve bölgesinde yer alan yerleşim yerlerini etkileyen şaganak yağışın ardından oluşan sel afeti ciddi zarara yol açmıştır.²¹⁸

Tablo 11: Giresun’da Sel Felaketinden (2021) Etkilenen Mükellef Sayıları

Ağustos 2020...	Giresun
KDV Mükelleflerinin Sayısı	10.184
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	2.212
Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	8.441
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	7.984
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	11.909
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	8.160
Toplam Mükellef Sayısı	48.890

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Giresun'da vergi mükellefi olarak kayıtlı olan kişilerin, vergi kanunlarına göre 22 Ağustos 2020 ile 30 Kasım 2020 tarihleri arasında yaşanan sel nedeniyle mücbir sebep halinde olduğunu duyurmuştur. Bu süre boyunca vergi beyannamelerinin ve bildirimlerin verilme süreleri ile bu beyannameler ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri uzatılmıştır. Aynı şekilde, zorlayıcı sebep halinde veya sel öncesinde tahakkuk etmiş olan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödeme süreleri de uzatılmıştır. Bu, mücbir sebep halinin başlamasından

²¹⁷ 26 Şubat 2016 Tarih ve 29636 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/02/20160226-2.pdf>

²¹⁸ Giresun Ticaret ve Sanayi Odası, “Giresun İli Mücbir Sebep Kapsamına Alındı”, 2020,
<https://giresunto.org.tr/giresun-ili-mucbir-sebep-kapsamina-alindi/>

önce idare tarafından tarh edilen veya değiştirilen ve mücbir sebep halinin başladığı tarihten sonrasına rastlayan vergi, ceza ve gecikme faizlerini de kapsamaktadır.

Bu çerçevede, geçerli mücbir sebep halinin yaşandığı dönemde verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerinin 15 Aralık 2021 tarihine kadar verilebileceği belirtilmiştir. Benzer şekilde, bu beyannameler ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergiler ile söz konusu diğer vergi, ceza ve gecikme faizlerinin de 31 Aralık 2021 tarihine kadar ödenebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, Giresun'daki vergi mükellefleri, mücbir sebep nedeniyle 2020 yılı 3. geçici vergi beyannamesini vermekten mücbir sebep süresince muaf tutulmuşlardır. Bunun yerine, 29 Ocak 2021 Cuma günü sonuna kadar başvuru yapmaları ve gerekli şartları sağlamaları halinde vergi borçları faizsiz olarak 24 ay süreyle yeniden yapılandırılabilir. Son olarak, sel nedeniyle varlık kaybı yaşayan vergi mükellefleri, Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesi uyarınca haklarını talep edebileceklerdir.²¹⁹

3.4.5. Rize (2021)

Rize’de 14 Temmuz 2021 tarihinde meydana gelen sel ve heyelan felaketinde 6 kişi yaşamını yitirmiş, 2 kişi kaybolmuştur. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı teknik ekipleri tarafından 21 Temmuz 2021 tarihi itibarıyla 1207 bina ve 3118 bağımsız bölüm incelenmiş, toplamda 46 ağır yıkık bina ve 97 ağır yıkık bağımsız bölüm olduğu tespit edilmiştir. Afete müdahale ve hayatın normalleştirilmesi faaliyetlerinde kullanılmak üzere Rize ilimize Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığınca 1 milyon, Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca 12 milyon ve AFAD Başkanlığınca 5 milyon TL olmak üzere toplam 18.000.000 TL gönderilmiştir.²²⁰

²¹⁹ Anadolu Ajansı, “Hazine ve Maliye Bakanlığınca Giresun'daki mükellefler mücbir sebep kapsamına alındı”, 2020, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/hazine-ve-maliye-bakanliginca-giresundaki-mukellefler-mucbir-sebep-kapsamina-alindi/1952036>

²²⁰ Rize Valiliği, “14.07.2021 Tarihinde İlimizde Meydana Gelen Sel Felaketi ve Sonrasında Yapılan Çalışmalarla İlgili Basın Açıklaması”, 2021, <http://www.rize.gov.tr/14072021-tarihinde-ilimizde-meydana-gelen-sel-felaketi-ve-sonrasinda-yapilan-calismalarla-ilgili-basin-aciklamasi->

Tablo 12: Rize’deki Sel Felaketinden (2021) Etkilenen Mükellef Sayıları

Temmuz 2021...	Rize
KDV Mükelleflerinin Sayısı	9.628
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	2.121
Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	5.201
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	7.494
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	11.127
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	7.716
Toplam Mükellef Sayısı	43.287

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

Temmuz 2021 döneminde Rize ilinde vergi mükelleflerinin sayılarına bakıldığında, KDV mükelleflerinin sayısı 9,628, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı 2,121, Kazançları Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı 5,201, gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin sayısı 7,494, gelir stopaj vergisi mükelleflerinin sayısı 11,127 ve gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 7,716 olarak belirlenmiştir. Toplamda ise Rize ilindeki mükellef sayısı 43,287 olarak tespit edilmiştir.

Valilik tarafından yapılan açıklamada, Güneysu, Çayeli, Ardeşen, Fındıklı, Kalkandere ve Pazar ilçeleri ile Rize merkeze bağlı Muradiye ve Salarha beldeleri ve bu beldelere komşu köylerde meydana gelen sel felaketi sebebiyle mükellefler için 14 Temmuz 2021 ile 31 Aralık 2021 tarihleri arasında mücbir sebep hali ilan edildiği belirtilmiştir. Açıklamada, mücbir sebep hali kapsamında beyanname ve bildirimlerin 17 Ocak 2022 Pazartesi günü sonuna kadar verilmesi gerektiği vurgulanmış olup, bu beyannameler ve bildirimlere bağlı olarak tahakkuk eden vergilerin ödeme süresinin 31 Ocak 2022 Pazartesi günü olarak belirlendiği ifade edilmiştir.²²¹

²²¹ Anadolu Ajansı, “Rize’deki sel ve heyelandan etkilenen vergi mükellefleri için 'mücbir sebep hali' ilan edildi”, 2021, <https://www.aa.com.tr/tr/gundem/rizedeki-sel-ve-heyelandan-etkilenen-vergi-mukellefleri-icin-mucbir-sebep-hali-ilan-edildi/2325515>

3.5. MÜCBİR SEBEP OLARAK YANGIN

Ormanlar, dinamik bir yapıya sahip olan ve çeşitli organizmaları barındıran ekosistemler olarak, genellikle insan kaynaklı tehlikelere maruz kalmakta ve sürekliliklerini tehdit etmektedir. Özellikle insan kaynaklı yangınlar, Türkiye, diğer Akdeniz ülkeleri, Avustralya ve ABD'nin bazı bölgeleri gibi ülkelerde ormanların varlığına ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. Özellikle Türkiye'de yangınlar için uygun meteorolojik koşullar, yanmaya yatkın bitki örtüsü ve yangın mevsimi boyunca nüfus hareketleri yıllık olarak birçok orman yangınına neden olmaktadır. 1937'den 2020'ye kaydedilen yangınlar toplamda 114.941'i bulmakta olup, yıllık ortalama 1.369'dur ve son on yılda (2011-2020) 2.631'e yükselmiştir. En fazla yangının gerçekleştiği yıllar 2013, 2020 ve 1994'tür. Ayrıca tarım alanlarında meydana gelen yangınlar neredeyse her yıl orman yangınlarıyla eşit sayıdadır. 1937-2020 döneminde 1.711.973 hektar alan yanmış olup, yıllık ortalama yanmış alan 20.380 hektardır. Ancak, son on yılda yangın sayısındaki artışa rağmen, yanmış alan uzun dönemli ortalamanın yarısına düşmüş olup, 2020 yılında yangın başına 6.17 hektar olarak gerçekleşmiştir. OGM Stratejik Planı'na (2019-2023) göre bu rakamın 2023 yılına kadar yangın başına 2.2 hektara indirilmesi hedeflenmektedir.

Görüldüğü üzere seller, ülkemizde yangınlar özellikle Akdeniz bölgesinde hemen her yıl onlarca hektarlık alanın yanmasına, can ve mal kayıplarına, ekonomik yaşam da olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bu bağlamda bu kısımda 2021 yılının yaz aylarında ülkemizin güneyinde çok sayıda ili ve ormanlık alanı etkileyen Büyük Akdeniz Yangınına karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilen mücbir sebep halinin uygulaması incelenmiştir.

3.5.1. Akdeniz ve Ege (2021)

28 Temmuz 2021'de başlayan orman yangınları Türkiye'de Akdeniz, Ege, Marmara, Batı Karadeniz ve Güneydoğu Anadolu gibi birçok bölgeyi etkilemiştir. En önemli etkiler, Antalya, Adana ve Muğla gibi illerdeki şehir ve köylerde meydana gelmiş, 16 gün boyunca çıkan yangınlar çeşitli yerleşim alanlarını tehdit etmiştir

Beklenmedik kriz, özellikle iklim krizinden kaynaklanan sorunlara ilişkin uyarılara rağmen hükümetin hazırlıksız olması merkezli çok sayıda tartışmayı ateşledi. Orman Bakanlığı'nın her yıl artan orman yangınlarına hazırlıklı olmaması, kurumların "acil durum eylem planlarını" uygulayamaması, Tarım ve Orman Bakanlığı ile yerel yönetimler arasındaki iş birliği ve yetki sorunları gibi nedenlerle Bakanlık yangınlara müdahalede yetersiz kaldığı yönünde eleştirilmiştir. Ayrıca Türk Hava Kurumu'na (THK) ait atıl durumdaki uçaklar ve yangın söndürme uçaklarının akıbeti de merak konusu olmuştur.

Adana, Muğla ve Antalya'da çıkan yangınlar büyük hasara yol açmıştır. Adana'da 28 Temmuz-2 Ağustos tarihleri arasında 21 farklı noktada çıkan yangınlar 4150 hektar ormanlık alanı kül etmiştir. Muğla'da 15 günde 75 yangın çıkmış, 70 bin hektar alan yanmıştır. Antalya'da 28 Temmuz'dan 11 Ağustos'a kadar çıkan yangınlarda 75.000 hektar alan yanmıştır. Tunceli'de 31 Temmuz'dan 30 Ağustos'a kadar yaklaşık 20 yangın yaşanmıştır. Adana'da herhangi bir can kaybı yaşanmamıştır. Muğla'da bir kişi hayatını kaybetmiş, Antalya'da ise yedi kişi yaşamını yitirmiştir. Adana'da toplam 68 ev yanmış, Muğla'da 385 hasarlı bina ve 165 köy yangından etkilenmiş, Antalya'da ise 220 tam hasarlı ve 600 orta hasarlı olmak üzere toplamda yaklaşık 3 bin bağımsız bina hasar görmüştür. Adana'da 41 büyükbaş ve küçükbaş hayvan, üç müstemilat, yedi ahır ve bir depo kullanılamayacak ölçüde hasar görmüştür. Muğla'da ise 35 büyükbaş, 980 küçükbaş, 1000'in üzerinde kümes hayvanı, 4500 arılı kovan, 623 bin zeytin ağacı, 20 bin narenciye ağacı, 786 dekar tarım arazisi, 18 ton buğday ve 442 ton hayvan yemi zarar görmüştür. Antalya'da 263 büyükbaş, 2783 küçükbaş hayvan ve 1441 arılı kovan kaybedilmiştir. Bunun yanında pek çok yaban hayvanı da yaşamını yitirmiştir.²²²

“28.07.2021 tarihinden itibaren ülkemizin çeşitli yerlerinde meydana gelen yangınlara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, Osmaniye ili Kadirli ve merkez ilçelerinde, Antalya ili Akseki, Alanya, Gazipaşa, Gündoğmuş, Manavgat ve İbradı ilçelerinde, Mersin ili Aydincık ve Silifke ilçelerinde; Adana ili Aladağ, İmamoğlu, Karaisalı ve Kozan ilçelerinde, Muğla ili Bodrum, Köyceğiz, Marmaris, Milas, Seydikemer ve Kavaklıdere ilçelerinde mücbir sebep hali ilan edilmesi uygun

²²² Türk Tabipler Birliği, “Temmuz-Ağustos 2021 Orman Yangınları Değerlendirme Raporu”, 2021, https://www.ttb.org.tr/haber_goster.php?Guid=760386a0-7204-11ec-a83c-469e4684c346

bulunmuştur. Bu kapsamda, söz konusu yerlerde yangın tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından yangının başlangıç tarihi ile 1.11.2021 (bu tarihler dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir. Mücbir sebep hali süresince, vergi beyannameleri ve bildirimlerin verilme süreleri için uzatmalar yapılacaktır. Benzer şekilde, bu beyannamelerden kaynaklanan vergilerin ödeme süreleri için de uzatmalar sağlanacak ve yangın olayından önce vadesi gelen ancak mücbir sebep hali süresine denk gelen vergiler, cezalar ve gecikme faizleri için de uzatma geçerli olacaktır. Ayrıca, yangın tarihinden sonra ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler, cezalar ve gecikme faizleri de bu uzatmadan etkilenenlerdir. Ek olarak, 2021 yılı motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksit ödeme süresi ertelenmiştir.

Buna göre, mücbir sebep hali süresi içinde verilmesi gereken beyannameler ve bildirimler, 16 Kasım 2021 Salı gününe kadar teslim edilebilecektir. Bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin yanı sıra yukarıda belirtilen vergiler, cezalar ve gecikme faizleri ile 2021 yılı motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksiti de 30 Kasım 2021 Salı gününe kadar ödenebilecektir. Bununla birlikte, söz konusu bölgelerdeki vergi mükelleflerinin mücbir sebep hali süresi içinde 2021 yılı ikinci geçici vergi beyannamesini vermelerine gerek yoktur. Ayrıca, bu bölgelerdeki vergi mükellefleri, 16 Aralık 2021 Perşembe gününe kadar başvuruda bulunmaları ve gerekli şartları yerine getirmeleri halinde, faizsiz olarak en fazla 24 aya kadar vergi borcu taksitlendirme imkanından yararlanabileceklerdir.²²³

²²³ <https://www.gib.gov.tr/hazine-ve-maliye-bakanligi-tarafindan-yangindan-etkilenen-yerler-icin-mucbir-sebep-hali-ilan-edildi>

Tablo 13: Akdeniz'deki Yangın Felaketinden (2021) Etkilenen İllerdeki Mükellef Sayıları

Temmuz 2021...	Adana	Antalya	Mersin	Muğla	Osmaniye
KDV Mükelleflerinin Sayısı	70.954	131.688	64.417	64.417	12.406
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	18.117	36.997	36.810	13.361	2.418
Kazançları Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı	18.235	30.478	15.337	15.342	7.998
Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Sayısı	20.903	73.165	23.629	41.644	3.280
Gelir Stopaj Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	78.335	143.983	146.797	61.057	14.056
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	54.064	98.535	46.642	42.813	10.065
Toplam Mükellef Sayısı	260.608	514.846	333.632	238.634	50.223

Kaynak: GİB verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

Mücbir sebep ilan edilen Antalya'nın 6, Osmaniye'nin 2, Mersin'in 2, Adana'nın 4 ve Muğla'nın 6 ilçesindeki vergi mükellefi sayısına ulaşmak mümkün olmamışsa da mücbir sebep ilan edilen ilçelerin toplam nüfusunun il nüfusuna oranını kullanarak, ildeki toplam mükellef sayısını oranlamak suretiyle yangın felaketinden etkilenen mükelleflerin sayısı tahmin edilmiştir. Bu kapsamda 2022 yılı nüfusuna göre Antalya'nın mücbir sebep ilan edilen 6 ilçesi, Antalya'nın toplam nüfusunun %25,7'sini; Osmaniye'nin mücbir sebep ilan edilen 2 ilçesi, Osmaniye'nin toplam nüfusunun %73,7'sini; Mersin'in mücbir sebep ilan edilen 2 ilçesi, Mersin'in toplam nüfusunun %7,5'ini; Adana'nın mücbir sebep ilan edilen 2 ilçesi, Adana'nın toplam nüfusunun %8,7'sini ve Muğla'nın mücbir sebep ilan edilen 2 ilçesi, Muğla'nın toplam nüfusunun %52,6'sını oluşturmaktadır. Ancak özellikle Antalya'nın ve Muğla'nın yangından etkilenen bölgelerinin turizmin kalbi olduğu düşünüldüğünde, bu bölgedeki mükellef sayılarının oransal olarak daha fazla olabileceği, dolayısıyla yanıltıcı bir tahmin olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu çerçevede Tablo 13'teki bilgileri kullanarak yangından etkilenen mükellef sayıları Tablo 14'te tahmin edilmiştir. Buna göre toplamda 5 ilde yangın nedeniyle mücbir sebep kapsamında olduğu değerlendirilen mükellef sayısı 518.846'dır.

Tablo 14: Akdeniz'deki Yangın Felaketinden (2021) Etkilenen Mükelleflerin Tahmini Sayısı

Temmuz 2021...	Adana	Antalya	Mersin	Muğla	Osmaniye	Toplam
KDV Mükelleflerinin Sayısı	18.250	97.090	4.845	5.600	6.521	132.306
Kurumlar Vergisi	4.660	27.277	2.768	1.161	1.271	37.137
Mükelleflerinin Sayısı						
Kazançları Basit Usulde	4.690	22.471	1.153	1.334	4.204	33.852
Vergilendirilen Mükelleflerin Sayısı						
Gayrimenkul Sermaye İradı	5.376	53.943	1.777	3.620	1.724	66.440
Mükelleflerinin Sayısı						
Gelir Stopaj Vergisi	20.148	106.155	11.040	5.307	7.388	150.038
Mükelleflerinin Sayısı						
Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayısı	13.905	72.647	3.508	3.722	5.291	99.073
Toplam Mükellef Sayısı	67.029	379.582	25.092	20.744	26.399	518.846

Kaynak: Yazar tarafından hesaplanmıştır.

SONUÇ

Devlet, kamu gücünü arkasına alarak ve egemenlik hakkının bir gereği olarak vergi toplamaktadır. Gerçek ve tüzel kişiler ise vergi ödemekle mükelleftir. Dolayısıyla verginin alacaklı tarafının yanında bir de vergi ödemekle yükümlü olan vergi ödevlisi bulunmaktadır. Vergi ödevlisinin dolaylı vergileri bir kenara bırakırsak geliri nispetinde vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak doğaldır ki vergi ödevlisi mümkün olan en az vergiyi ödemek hatta mümkünse hiç ödememek istemektedir. Kimi vergi ödevlileri ise vergiye uyum göstererek sorunsuz bir şekilde vergilerini ödemektedir. Ancak vergi ödemek konusunda gönülsüz de olsa, vergiye uyumlu da olsa, vergi ödevlisi vergilerini ödemek zorundadır. Fakat bu zorunluluğa rağmen her zaman vergiyi ödemek mümkün olmayabilir. Vergi ödevlisinin kendi iradesi dışında meydana gelen olaylar neticesinde vergiye yönelik ödevlerini yerine getirmesi ya da zamanında yerine getirmesi mümkün olmayabilir. Bu tür durumlar için vergi hukukunda, diğer neredeyse tüm hukuk dallarında da öngörüldüğü üzere mücbir sebep hali öngörülmüştür.

Mücbir sebep, vergi ödevlisinin kendi elinde olmayan nedenlerle vergi ödevlerini yerine getirememesi veya zamanında yerine getirememesi durumunda idarenin yetkisi ve takdiri dahilinde düzenlenen bir müessesedir. Mücbir sebep, vergi ödevlisinin vergi ödevlerini yerine getirmesi için erteleme imkanı getirirken, zor durum ise vergi ödevinin yerine getirilmesi için mühlet (ek süre) tanınmasına imkan tanıyan müessesedir.

Mücbir sebep müessesesi, VUK'un 13. maddesinde kesin olarak düzenlenmiştir. Buna göre “*vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması ve (bunun) “gibi haller”*”, vergi hukuku bağlamında mücbir sebeplerdir.

Görüldüğü üzere mücbir sebep, VUK'un 13. maddesinde net bir şekilde tanımlanmış, ancak bu sıralananlarla sınırlı olmadığını belirtmek üzere “gibi haller” lafzı konularak kapsamın genişleyebileceği öngörülmüştür. Zira kanun koyucunun

gündelik yaşam pratiklerinde ortaya çıkabilecek her türlü olayı kanun metnine koyması mümkün olmadığı gibi bunun gereği de yoktur. Bu nedenle de kanun metninde “gibi haller” denilerek mücbir sebebin kapsamının genişleyebileceği öngörülmüştür.

2019’un son günlerinde ortaya çıkan Covid-19 ise hem kanun metninde ortaya çıkan “ağır hastalık” hem de irade dışında ortaya çıkan “mecburi gaybubete” neden olan bir olay olarak mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. 2019’un son günlerinde ortaya çıkıp iki yıl süren bir pandemi halini alan Covid-19 salgını, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de gündelik hayatı felce uğratmış, ekonomiyi durma noktasına getirmiştir. Çin’in Wuhan kentindeki bir deniz ürünleri pazarından çıktığı kabul gören viral bir hastalık olan Covid-19, herkesi aynı derecede etkilemeyen, kimi bireylerde hiçbir belirti göstermeyen, kimi bireylerde hafif bir nezle düzeyinde ortaya çıkan, kimi bireylerde ise ölüme varacak derecede ciddi ve ağır bir hastalığa neden olan bir hastalıktır. Buna ek olarak insandan insana son derece hızlı bir şekilde yayılım göstermesi nedeniyle de sadece üç ay gibi kısa bir sürede tüm dünyayı etkisi altına almıştır. Hal böyle olunca devletler de hastalığın yayılmasını önlemek için önlemler almış, Türkiye’de de öncelikle insanların bir arada bulunduğu bar, cafe, restoran, tiyatro gibi işletmeler geçici olarak kapatılmış, sonrasında ise sokağa çıkma yasakları ve şehirler arası seyahatin yasaklanması gibi tedbirler alınmıştır. Ancak alınan bu önlemler, ekonomiyi durma noktasına getirmiş, vergi mükelleflerinin ekonomik darboğaza girmelerine neden olmuştur.

Covid-19 için alınan önlemler incelendiğinde Anayasa’da salgın hastalıkların olağanüstü hal sebebi sayıldığı, olağanüstü hal durumunda ise Olağanüstü Hal Kanunu’nda belirli bölgelere giriş çıkışı yasaklamak, eğitim ve öğretime ara vermek, gazino, lokanta, otel motel, sinema, tiyatro vb. işletmeleri kapatmak, ulaştırma araçlarının trafiğe çıkışını engellemek gibi tedbirlerin alınabileceği görülmektedir. Her ne kadar Covid-19 pandemisi kapsamında Türkiye’de olağanüstü hal ilan edilmemişse de alınan salgın önlemleri, olağanüstü hal kapsamında alınan önlemlerle paralellik arz etmektedir.

İdare ise alınan bu önlemler çerçevesinde mücbir sebep ilan etmiş ve vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini yerine getirme sürelerini ertelemiştir. Bu kapsamda süreç içerisinde 518 ve 524 Sayılı tebliğler ile iki kez mücbir sebep ilan edilmiştir.

Covid-19 salgını hem hastalığın insan vücuduna etkileri bakımından hem de alınan salgın önlemleri nedeniyle ilan edilen sokağa çıkma yasaklarının mecburi gaybubet kapsamına girmesi nedeniyle mücbir sebeptir. Enfekte vergi ödevlisinin hastalığı ağır geçirmesi ve bunu sağlık raporu ile kanıtlaması halinde mücbir sebep öne sürmesi mümkündür. Zira Danıştay’ın da bu konuda birçok kararı bulunmaktadır. Ayrıca sokağa çıkma yasakları nedeniyle işyerini açamayan vergi ödevlileri için de mecburi gaybubet durumu söz konusudur. Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ve İl İdaresi Kanunu ile İçişleri Bakanlığı’nın genelgeleri dayanak gösterilerek ilan edilen sokağa çıkma yasakları da vergi ödevlisi için mücbir sebeptir.

Covid-19 pandemisi döneminde İdare, 518 ve 524 Sayılı iki adet genel tebliğ yayınlamıştır. Bu iki tebliğ, pandemiden etkilenen belirli sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler için mücbir sebep ilan etmiştir. 518 Sayılı Tebliğ, 24 Mart 2020 tarihinde yayınlanmış ve yayın günü itibariyle yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ, 1 Nisan 2020 ile 30 Haziran 2020 tarihleri arası (bu tarihler dahil) için mücbir sebep hali ilan etmiştir. 524 Sayılı Tebliğ ise 25 Ocak 2021 tarihinde yayınlanmıştır. Bu tebliğin yayınlanmasının ardından, mücbir sebep hali ilan edilen periyodun süresi uzatılmıştır. Mücbir sebep hali ilan edilen periyod içinde, nisan, mayıs ve haziran sonunda verilmesi gereken Muhtasar ve KDV Beyannameleri ile Form BA-BS bildirimleri ile bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi sırasıyla ekim, kasım ve aralık ayı sonuna ertelenmiştir. Nisan, mayıs ve haziran ayları için e-defter oluşturulması ve e-defter beratının yüklenmesi süresi ise temmuz ayı sonuna ertelenmiştir. Bu uygulamaların amacı, pandemi nedeniyle zorluk yaşayan mükelleflerin vergi yükünü hafifletmek ve onların işletmelerini koruma altına almaktır.

518 Sayılı Tebliğ’de ayrıca sokağa çıkma yasağı kapsamına giren 65 yaş üstü mükellefler için de mücbir sebep ilan edilmiş ve sokağa çıkma yasağının sona erdiği günü takip eden 15. gün sonuna kadar beyanname verme ve bu beyannameler çerçevesinde tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi resen (başvuru gerekmeksizin) ertelenmiştir. Kronik rahatsızlığı olanlar için ise rapor ile bu durumu ispat ve başvuru şartıyla erteleme yoluna gidilmiştir.

524 Sayılı Tebliğ ise önceki tebliğde anılan alanlarda faaliyet gösteren mükellefler için mücbir sebep hali 1 Aralık 2020’den (bu tarih dahil), “*faaliyetlerine*

yeniden başlamaları uygun görülen tarihe kadar” mücbir sebep halinde oldukları kabul edilmiştir. Kanuni verilme süresi mücbir sebep dönemine isabet eden ve bu dönemde verilmesi gereken Muhtasar ve KDV beyannameleri ile Form BA-BS bildirimlerinin verilme, e-defter oluşturma ve imzalama ve berat dosyalarının “mücbir sebep halinin sona ereceği tarihi izleyen ayın 26. günü sonuna kadar ve bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin beyanname verme süresi uzatılan ilk dönemden başlamak üzere beyannamenin verilmesi gerektiği ayı izleyen aydan itibaren sırasıyla her bir dönem için takip eden ilgili ayın sonuna kadar” uzatılmıştır.

Mücbir sebep hali yalnızca Covid-19 ile sınırlı kalmamış, tipik mücbir sebep halleri olan deprem, sel ve yangınlarda da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mükelleflere kanunla tanınan hak olarak mücbir sebep kabul edilmiştir. Türkiye’nin deprem kuşağında yer alması, 7.0 M_w büyüklüğün üzerinde deprem üretebilecek aktif fay hatlarının çokluğu, sahip olduğu coğrafik özellikleri nedeniyle sel ve taşkınlara yatkınlığı, diğer Akdeniz ülkelerinde olduğu gibi iklimi doğrultusunda orman yangınları riskinin fazlalığı hem doğal hayat hem gündelik hayat hem de ekonomik hayat için tehlikeleri beraberinde getirmektedir.

Cumhuriyet tarihinin en büyük, en geniş çaplı ve ülke ekonomisinin kalbi Marmara bölgesinde oluşması bakımından en büyük ekonomik tahribata yol açan depremlerinden biri olan 1999 Marmara Depremi’nin ardından Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilmiştir. Ancak ülkemizin deprem kuşağında yer alması nedeniyle sadece 20 yıl içerisinde büyüklüğü 7.0Mw’nin üzerinde ya da çok yakın olan Van, Elazığ ve Ege Denizi depremleri yaşanmış, ayrıca Cumhuriyet tarihinin en büyük felaketlerinden olan Şubat 2023 Kahramanmaraş Depremi’nde 50 binden fazla insanımız hayatını kaybetmiştir. Tüm bu depremlerin ardından Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi mükellefleri için mücbir sebep ilan edilmiştir.

Ekim 2011’de gerçekleşen Van Depremi, ülke ekonomisine yaklaşık 3,6 milyar TL’ye mal olmuş, ancak nüfus yoğunluğu ve ekonomik açıdan gelişmemiş bir bölgede gerçekleşmesi bakımından etkileri sınırlı kalmıştır. Bu depremde Van, Ağrı ve Bitlis’te faaliyet gösteren toplam yaklaşık 90 bin mükellef için 23 Ekim 2011 tarihinden itibaren mücbir sebep ilan edilmiş, mücbir sebep hali yaklaşık 5,5 yıl devam etmiştir. Bu süreçte ilk 3 yıl hem gelir hem de kurumlar vergisi beyannameleri azalmış, sonraki

üç yılda ise verilen beyannameler ile matrah ve tahakkuk eden vergiler yükselişe geçmiştir. Dolayısıyla depremin yaralarının sarılması süreci yaklaşık 3 yıl sürmüş, 2,5 yıl ise mükelleflere yeniden toparlanabilmeleri için fırsat sağlanmıştır.

24 Ocak 2020'de Elazığ merkezli depremin ardından 3 ay süre ile mücbir sebep ilan edilmiş, beyannemelerin verilme süresi ile ödeme süreleri uzatılmış, ayrıca 24 ay faizsiz ödeme imkanı getirilmiştir. Elazığ ve Malatya'da toplam yaklaşık 123 bin vergi mükellefi için mücbir sebep ilan edilmiştir.

30 Ekim 2020 Ege Denizi depremi, İzmir'de tahribata yol açmıştır. Mücbir sebep ise il geneli için değil yalnızca depremde etkilenen ve bu durumu tevsik edebilen bölgedeki mükellefler için ilan edilmiş ve Form BA/BS bildirimlerinin verilme süresi, e-defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile Elektronik Defter Beratlarının yüklenme süresi 30 Kasım 2020'ye kadar uzatılmıştır.

Cumhuriyet tarihinin en fazla can kaybına yol açan depremi olan 6 Şubat 2023 Kahramanmaraş Depremi ise ilki gece saat 04:17'de olmak üzere sadece 9 saat ara ile gerçekleşen 7.7 ve 7.6 büyüklükteki iki deprem ile çok büyük tahribata yol açmış, yaklaşık 10 milyar dolarlık zararın yanı sıra ülke ekonomisinde %1-%1,4 arasında küçülmeye neden olacağı tahmin edilmiştir. Depremde etkilenen 10 ile daha sonra Elazığ'ın da dahil edilmesi ile toplamda 11 ilde tüm mükellefler için mücbir sebep hali kabul edilmiştir. 11 ilde toplam 1,42 milyon mükellef için kabul edilen mücbir sebep hali gereğinde tüm mükelleflerin vermesi gereken beyanname ve bildirimler ile bunlara bağlı ödeme süreleri (15 Ağustos 2023'e kadar), depremde önce tahakkuk edip ödeme süresi mücbir sebep hali ilan edilen süreye denk gelen her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi (31 Ağustos 2023'e kadar) uzatılmıştır.

Benzer şekilde özellikle Karadeniz bölgesinde yaşanan seller de mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. 1929 Trabzon-Of ve 1957 Ankara-Hatip Çayı Vadisi'ndeki sel ve taşkınlarda 100'den fazla insanımız hayatını kaybederken, Tekirdağ ve İstanbul'da (2009), Rize'de (2011-2021), ARTvin (2015), Giresun'da (2021) yaşanan sellerde de hem 10'dan fazla insanımız hayatını kaybetmiş hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilmiştir. Bu kapsamda 2009'da yaşanan selde, selden etkilenen mükellefler için İstanbul ve Tekirdağ'da il genelinde mücbir sebep ilan edilmiş, durumlarını ispat eden itfaiye raporu ya da polis tutanağı gibi

belgeleri ibraz etmek ve dilekçe ile başvurmak koşulu ile 8 Eylül 2009 tarihinde mücbir sebep ilan edilmiş ve beyannamelerin verilme ve bu beyannamelere tahakkuk eden ödeme süresi 1 ay süreyle uzatılmıştır.

24 Eylül 2011'de Rize'de yaşanan selde yaklaşık 1000 esnaf selden ve taşkından etkilenmiş, 24 Eylül - 31 Aralık 2011 tarihleri arası mücbir sebep hali kabul edilmiştir. Bu bağlamda beyannamelerin verilme süresi 5 Ocak 2012'ye, ödeme süreleri 10 Ocak 2012'ye uzatılmıştır. ARTvin'de 2015'te meydana gelen selde ise Borçka ve Hopa ilçelerindeki mükellefler için 24 Ağustos 2015-29 Aralık 2016 tarihleri mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Artvin'in Murgul ilçesinde de 11 Kasım 2015'te sel yaşanmış ve 11 KAsım 2015-31 Ağustos 2016 arasında mücbir sebep hali ilan edilerek beyanname verme ve ödeme süreleri mücbir sebep hali süresince uzatılmıştır.

2 Ağustos 2020'de Giresun'da yaşanan sel felaketi nedeniyle 22 Ağustos-30 Kasım 2020 tarihleri arasında ilan edilem mücbir sebep kapsamında selden etkilenen mükellefler için beyanname verme süreleri 15 Aralık 2020'ye, bu beyannemelere ilişkin ödeme süreleri 31 Aralık 2021'e uzatılmış, ayrıca 24 ayda faizsiz ödeme imkanı getirilmiştir.

14 Temmuz 2021'de Rize'de yaşanan sel felaketi nedeniyle Rize'nin toplamda 7 ilçesinde, mükellefler için 14 Temmuz 2021 ile 31 Aralık 2021 tarihleri arası mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir. Beyanname verme süresi 17 Ocak 2022'ye, beyannamelere bağlı ödeme süreleri ise 31 Ocak 2022'ye uzatılmıştır.

Son olarak Akdeniz bölgesinde 28 Temmuz 2021'de başlayan ve neredeyse ülkemizin güney hattının tamamında etkili olan, 16 gün süren büyük bir orman yangını yaşanmıştır. Bu yangında Osmaniye, Antalya, Mersin, Muğla ve Adana illerinde yangından etkilenen mükellefler için mücbir sebep hali kabul edilmiştir. Buna göre 28 Temmuz 2021 ile 1 Kasım 2021 tarihleri arasında mücbir sebep halinin varlığı değerlendirilmiş, beyanname verme süreleri 16 Kasım 2021'e, ödeme süreleri ise 30 Kasım 2021'e ertelenmiştir. Ayrıca yaklaşık 518 bin mükellef için yagından etkilendiğine ilişkin durumlarını ispat etmek ve dilekçe vermek kaydıyla, 24 ayda faizsiz ödeme imkanı getirilmiştir.

Özetle Hazine ve Maliye Bakanlığı, mücbir sebep ilan ettiği sektörlerde faaliyet gösteren (neredeyse tüm ekonomide) işletmeler için ilan ettiği mücbir sebep ile önce Nisan-Haziran 2020 dönemini mücbir sebep hali olarak kabul ederek bu döneme rast gelen vergisel ödevlerin yerine getirilmesini 6 ay ertelemiştir. Ardından Aralık 2020’de bir kez daha mücbir sebep ilan ederek bu kez anılan kollarda faaliyet gösteren işletmeler için yeniden faaliyet göstermelerine izin verilen tarihe kadar mücbir sebep ilan etmiş ve bu döneme rastlayan tüm vergisel ödevleri, yeniden faaliyet göstermelerine izin verilen (mücbir sebebin kalktığı) ayı takip eden ayın 26. gününe kadar ertelemiştir. Haricen Bakanlık 7 ayrı sirküler ile 30 günü aşmayacak şekilde ödevlerde ertelemelere gitmiş ayrıca çok zor durum kapsamında vergi yapılandırması kanunu çıkartarak vergi ödemelerinde kolaylık sağlamıştır. Ayrıca deprem, sel ve yangın felaketlerinde de mücbir sebep ilan edilerek mükelleflere beyanname verme ve bildirimde bulunma, bu beyannamelere ilişkin ödemelerin yanı sıra her türlü vergi ödemeleri için belirli süreler boyunca ve durumlarını ispat etmek kaydıyla erteleme ve 24 ayda faizsiz ödeme imkanı getirilmiştir.

KAYNAKÇA

Akar, Sevda, “Doğal afetlerin kamu maliyesine ve makro ekonomiye etkileri: Türkiye değerlendirmesi” **Journal of Management and Economics Research**, Cilt: 11, Sayı: 21, 2013, ss. 185-206.

Altun, Fatih. “Afetlerin Ekonomik ve Sosyal Etkileri: Türkiye Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, **Sosyal Çalışma Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2018, ss. 1-15.

Arıkan, Zeynep ve Salih Gürbüz, “Türkiye’de Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **ICPESS (International Congress on Politic, Economic and Social Studies)**. No. 3, 2017.

Arıkan, Zeynep, “Vergi Borçlarında Tecil”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 46, 2004.

Arslan, Özkan, “Yargıtay Kararları Işığında Ticari Defter ve Belgelerin Kaybı Halinde Zayi Belgesi Alınması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 27, 2017.

Aslan, Recep “Tarihten Günümüze Epidemiler, Pandemiler ve Covid-19”. **Ayrıntı**, Cilt: 8, Sayı: 85, 2020.

Avdar, Ramazan ve Reyhan Avdar, “Türkiye’de Yaşanan Doğa Kaynaklı Afetlerin Sosyo-Ekonomik Etkileri”, **Afet ve Risk Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2022, ss. 1-12.

Ay, Hakan, Tülay Baran, “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme”, **Sosyo Ekonomi**, Sayı: 1, 2014, ss. 45-68.

Ayanoğlu, Ahmet, “Deprem ve Benzeri Doğal Afetler Nedeniyle Vergi Borç ve Cezalarının Terkini”, **Vergi Raporu**, Sayı: 148, ss. 94-103.

Azimli-Çilingir, Gülcan, “İdarenin Sorumluluğu İlkesi Kapsamında Afetlerin Değerlendirilmesi”, **Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 8, 2019.

Başar, Cemal, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 16, 2014, ss 4567-4611.

Batı, Murat, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Bay, Hakan, “Türkiye’de Yaşanan Doğal Afetler ve Kamu Gelirlerine Etkileri”, **Afetlerde Mali Yapı** (Editor: Zeynep Arıkan, Hakan Bay). Ankara: Gazi Kitabevi, 2021, s. 106.

Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Taner Sarısoy, “Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı”, **Vergi Raporu**, Sayı: 257, 2021, ss. 11-31.

Biyan, Özgür, **Vergi Hukuku**, Bursa: Dora Yayınevi, 2018.

Bowman, Ann O’M., James, H. McKenzie, “Managing a Pandemic at a Less Than Global Scale: Governors Take the Lead”. **The American Review of Public Administration**, Vol. 50, No. 6-7, 2020.

Bölgesi Yapısal Hasarlar İnceleme ve Analiz Raporu, Yapı ve Beton Uygulama ve Araştırma Merkezi, Fırat Üniversitesi, Rapor No:2020/D001.

Bucaktepe, Adil, “Depremden Dolayı İdarenin Sorumluluğu”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17-18, Sayı: 26-27-28-29, 2012.

Budak, Tamer, Serkan Benk, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, **Business & Economics Research Journal**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2011.

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, 2012, ss. 116-127.

Chan, Jasper Fuk-Woo ve diğerleri, “A familial cluster of pneumonia associated with the 2019 novel coronavirus indicating person-to-person transmission: a study of a family cluster”. **The Lancet**, Vol. 395, No. 10223, 2020, p. 514.

Coşkun-Karadağ, Neslihan, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “Mücbir Sebepler” ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, AÜHFD, Cilt: 61, Sayı: 3, 2012.

Çağlar, Naci, Osman Kırteli Yusuf Sümer ve Ali Sarıbyık, 24 Ocak 2020 Mw 6.8 Elazığ-Sivrice Depremi İnceleme ve Değerlendirme Raporu. Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi Değrem Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi – DAMER, 2020.

Çelik, Yüksel, Hakan Arslaner, “Türk Vergi Hukukunda İspat Yükümlülüğü ve Hukuka Aykırı Deliller”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 162, 2018.

Demir, Mahmut, Yusuf Günaydın, Şırvan Şen Demir. “Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Türkiye’de Turizm Üzerindeki Öncülleri, Etkileri ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, **International Journal of Social Sciences and Education Research**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2020.

Doğanay, İsmail, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, 1. Cilt, İstanbul: Beta Yayınevi, 2004.

DPT, **Deprem Ekonomik ve Sosyal Etkileri Muhtemel Finansman İhtiyacı Kısa-Orta ve Uzun Vadede Alınabilecek Tedbirler**, 1999.

Durmuş, Neslihan Karataş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 3, 2014.

Ege, Fehmi, “Vergisel Açıdan Mücbir Sebep”, **Mali Çözüm**, Cilt: 31, Sayı: 166, 2021.

Ekmekçi, Esra, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, Gamze Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt: 78, Sayı: 2, 2020.

Er, Ahmet Görkem, Serhat Ünal, “2019 koronavirüs Salgını - Anlık Durum ve İlk İzlenimler”, **Flora**, Sayı: 25, 2020.

Ergür, Osman Kağan, “Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2021, ss. 191-207.

Eren, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Yetkin Kitabevi, 2018.

Erol, Ahmet, “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, TBB Dergisi, Sayı: 103, 2012.

Evren, Çınar Can, “İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Mücbir Sebep”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2010.

Fırat Yapısal Hasarları Araştırma Grubu, **24 Ocak 2020 Mw 6.8 Sivrice/Elazığ Depremi Elazığ**

Freitas, Andre Ricardo, Marcelo Napimoga, Maria Rita Donalisio, “Assessing the severity of COVID-19”. **Epidemiol. Serv. Saúde**, Vol. 29, No. 2, 2020.

Gerçek, Adnan, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

Gerçek, Adnan. “Afetler, Kamu Alacağı ve Mükellef Hakları”, **Afetlerde Mali Yapı** (Editör: Zeynep Arıkan, Hakan Bay). Ankara: Gazi Kitabevi, 2021.

Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatay Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, **Mükellef Hakları**, Seçkin Yayıncılık, 2015.

Grennan, Dara, “What is a Pandemic?” **JAMA**, Vol. 321, No. 9, 2020, p. 910.

Gülşen, Recep, **Ceza Hukukunda Sorumluluğu Kaldıran Nedenlerden Kaza, Mücbir Sebep, Cebir ve Tehdit**, Ankara: Seçkin Kitabevi.

Gündüz, F. Ebru, “Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 2019.

Güner, Kerem Can, “Koronavirüs (Covid-19) Pandemisi ve Uygulanan Mali Tedbirlerin Değerlendirilmesi”, **Turizm Ekonomi ve İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 2021, ss. 84-95.

Huang, Chaolin ve diğerleri, “Clinical features of patients infected with 2019 novel coronavirus in Wuhan, China”. **The lancet**, Vol. 395, No. 10223, 2020, p. 497-506

Kaba, Hacer ve Furkan Beşel, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, ss. 39-58.

Karadağ, Neslihan Coşkun, “Covid-19 Pandemisi ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 3, 2020.

Karadağ, Neslihan Coşkun ve Fatih Karabuğa, “6183 Sayılı Kanunda Yer Alan “Tecil” Düzenlemesi İle Diğer Hukuk Dallarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Anadolu University Journal Of Faculty Of Economics**, Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 27-44.

Kayış, Ferhat, “Kovid-19 (Koronavirüs) Nedeniyle İşyeri Kira Sözleşmelerinin Yeni Koşullara Uyarlanması”, **Yaşar Hukuk Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:2, 2020.

Kılıç, Ramazan, Demet Şekerci, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2015.

Kuluçlu, Erdal, “Sayıştay Hesap Yargısında İlliyet Bağı Kavramı”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 93, 2014.

Kükrer, Ceyda, “Vergi Matrahının Tespitinde İndirime Konu olan Zararın Tanımı ve Özellikleri”, **Journal of Social Sciences & Humanities Researches**, Sayı: 34, 2015.

Kükrer, Ceyda. **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**, No. 22, Nobel Akademik Yayıncılık, 2016.

Külahlı, Ömür, Alper Demir, “Afet Sonucu Zayi Olan veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, 2009.

Li Qun ve diğerleri, “Early transmission dynamics in Wuhan, China, of novel coronavirus–infected pneumonia.” **New England Journal of Medicine**, No. 382, 2020, p. 1199.

Lipsitch Marc, Steven Riley,, Simon Cauchemez, Azra C. Ghani, Neil M. Ferguson, “Managing and Reducing Uncertainty in an Emerging Influenza Pandemic”. **N Engl J Med**, No. 361, 2009.

MTA, **30 Ekim 2020 Ege Denizi Depremi (Mc = 6,9) Saha Gözlemleri ve Değerlendirme Raporu**, 2020, https://www.mta.gov.tr/v3.0/sayfalar/bilgi-merkezi/deprem/pdf/30.10.2020_Ege_Denizi_Depremi_Saha_Gozlemleri_ve_Degerlendirme_Raporu.pdf

Na Zhu ve diğerkleri, “A Novel coronavirus from patients with pneumonia in China”, **New England Journal of Medicine**, No. 382, 2020, p. 727.

Nas, Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012.

Nas, Adil, “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukukî Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 12, 2010.

Organ, İbrahim ve Ali Gökhan Gölçek, “Anayasa’da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 3, 2017.

Öncü, Kerem, “Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2020.

Öner, Erdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, 2014.

Özbilen, Şevki, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, 2013.

Özcan, Esin, “Sel Olayı ve Türkiye”, **Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 1, 2006, s. 35-50.

Özmen, Bülent, “Türkiye deprem bölgeleri haritalarının tarihsel gelişimi”, **Türkiye Jeoloji Bülteni**, Cilt: 55, Sayı: 1, 2012.

Özsoy, Metin, Meliha Çağla Sönmezer, Necla Tülek, “MERS-Co Virüs Enfeksiyonu: Epidemiyoloji ve Son Gelişmeler”, **Ortadoğu Tıp Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 3, 2015.

Peker, İmren ve Erkan Kılıçer. “Vergi Hukukunda Yer Alan Tecil Düzenlemesinin Vergi Uyum Kapsamında Değerlendirilmesi”, Kongre Künyesi: 1.

Rüzgâr, Merve Tuba, Abdullah Kaplan, Ramazan Armağan, “Mücbir Sebep Kapsamında Yer Alan Afet Halleri Özelinde Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Vergi Raporu**, Sayı: 253, 2020.

Saraçoğlu, Fatih, İsmail Engin ve Cem Barlas Arslan, “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2017, s.59-67.

Sayed M. Moghadas, Nick J. Pizzi, Jianhong Wu, Ping Yan, “Managing public health crises: the role of models in pandemic preparedness” **Influenza and Other Respiratory Viruses**, Vol. 3, No. 2, 2009.

Sevdiren, Öznur, “Anayasa Mahkemesi’nin Tutuklama Kararının Maddi Şartları İtihadına Eleştirisel Bir Yaklaşım”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 16, 2019.

Sönmez, Mehmet Emin, Ökkeş Kesici, “İklim Değişikliği ve Plansız Şehirleşmenin Kilis Şehrinde Yol Açtığı Sel Felaketleri”, **Doğu Coğrafya Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 28, 2010, s. 58.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. **2023 Kahramanmaraş ve Hatay Depremleri Raporu**.
<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/03/2023-Kahramanmaras-ve-Hatay-Depremleri-Raporu.pdf>

Şahin, Adil, Betül Koyuncu, “Türk Pozitif Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Bir Koruma Tedbiri Olarak Yakalama Usulü”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı: 85, 2017.

Şahin, İsmail ve Tuğba Kılınç. “Türkiye’de 1980-2014 Yılları Arasında Görülen Depremlerin Ekonomik Etkileri”, **İktisadi Yenilik Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2016, ss. 33-42.

Şener, Oruç Hami, “Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyaı, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2004.

Tamzok, Hülya, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 441, 2018, ss. 35-43.

Tanrıverdi, Elif Seren, Yusuf Yakupoğulları, Barış Otlu, “Covid-19 Etkeninin Özellikleri”, **Mikrobiyoloji ve COVID-19** (Editor: C. Çiçek), Ankara: Türkiye Klinikleri. 2020

TBMM Meclis Araştırma Raporu, 2010.
<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss308.pdf> (Erişim Tarihi: 18.12.2022).

Topçu, Umut, “İşyeri Kayıt ve Belgelerinin Zayi (Kaybolma) Halinde Yapılacak İşlemler ve İdari Para Cezaları”, **Mali Çözüm**, Sayı: 98, 2010.

Toroslul, Nevzat, **Ceza Hukukunda Zaruret Hali**, Ankara: Seçkin Yayınları, 1968.

Ulupınar, Yusuf ve diğerleri, “24 Ağustos 2015 Tarihinde Hopa’da Meydana Gelen Şiddetli Yağışın Meteorolojik ve Hidrometeorolojik Analizi” **II. Meteorolojik Uzaktan Algılama Sempozyumu**, Antalya, 2015.

Uzun Çam, Mine, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi?” **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2017.

Ünsal, Hilmi, “Doğal afetlere yönelik vergi politikaları ve Türkiye uygulamalarının incelenmesi”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2016, ss. 1-23.

Ümit, Ceyda, “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 70, Sayı: 4, 2021.

Üstün, Ümit Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2006.

Yayla, Yıldızhan, “İdarenin Sorumluluğu ve Mücbir Sebep”, III. Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler Sempozyumu, Ankara, 1979’dan aktaran Evren.

Yıldırım, Turan, “Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 2, 2019.

Yüce, Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.

1982 Anayasası

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

282 No’lu VUK Genel Tebliği

1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu

4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

6326 Sayılı Petrol Kanunu

6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu

Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği.

Danıştay 10. Dairesi, 14.12.1993 Tarih ve K1993/1081.

Danıştay 3. Dairesi, 07.04.2015 Tarih, E2013/9598, K2015/1830.

Danıştay 3. Dairesi, 17.11.1988 Tarih ve E1988/2692, K1988/209.

Danıştay 3. Dairesi, 24.09.1997 Tarih ve E1996/4039, K1997/3072.

Danıştay 4. Daire, 8.4.1971 Tarih, E1970/7284, K971/2793.

Danıştay 4. Dairesi, 13.3.1980 Tarih ve E1979/3082

Danıştay 4. Dairesi, 02.04.1990 Tarih, E.1987/4745, K.1990/1156

Danıştay 4. Dairesi, 18.10.1990 Tarih ve E1988/907

Danıştay 4. Dairesi, 20.11.1991 Tarih ve E1991/2637

Danıştay 4. Dairesi, 06.10.1998 Tarih, E1997/3320, K1998/3458.

Danıştay 4. Dairesi, 14.10.1984 Tarih, E1982/2323, K1983/7533.

Danıştay 4. Dairesi, 23.06.2004 Tarih, E2004/178, K2004/1479.

Danıştay 7. Daire, 23.09.1999 Tarih ve E1998/993, K1999/3059.

Danıştay 7. Dairesi 04.12.1985 Tarih ve E1985/2889, K1984/4380.

Danıştay 7. Dairesi 18.01.1994 Tarih ve E1991/3407, K1994/66.

Danıştay 7. Dairesi, 09.11.1984 Tarih, E1984/4171, K1985/2695.

Danıştay 7. Dairesi, 31.03.1994 Tarih, E1993/3858, K1994/1534.

Danıştay 7. Dairesi, 7.10.1988 Tarih ve E1985/2957

Danıştay 9. Dairesi, 03.04.2002 Tarih, E2001/1632, K2002/1179

Danıştay 9. Dairesi, 03.04.2002 Tarih, E2001/1632, K2002/1179.

Danıştay, 10. Dairesi, 28.05.2007 Tarih ve K2007/3069.

Danıştay 4. Dairesi, 20.11.1991 Tarih ve E1991/2637

Danıştay 4. Dairesi, 20.11.1991 ve E1991/2637

Danıştay 4. Dairesi, 18.10.1990 Tarih ve E1988/907

Danıştay 7. Dairesi, 7.10.1988 Tarih ve E1985/2957

Danıştay 4. Dairesi 13.3.1980 Tarih ve E1979/3082

Gelirler Genel Müdürlüğü, 29.12.1986 Tarih ve 093461 Sayılı Genelge.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 02.02.2001 Tarih ve E2000/6285, K2001/784.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 19.09.1970 Tarih ve E1967/T-63, K1970/442.

TDK, 2023. Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.tdk.gov.tr>

CDC, 2014. <https://www.cdc.gov/flu/pandemic-resources/national-strategy/severity-assessment-framework.html>

WHO, 2023. <https://www.who.int/health-topics/hiv-aids>

<https://www.worldometers.info/coronavirus/>

<https://www.worldometers.info/coronavirus/#countries>

<https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66300/covid-19-nedir-.html>

01.09.1999 Tarih ve 277 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

21.07.2022 Tarih ve 31899 Sayılı Resmi Gazete

26.02.2016 Tarih ve 29636 Sayılı Resmi Gazete

21.12.1999 Tarih ve 23913 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 282 No’lu VUK Genel Tebliği

23.09.2015 Tarih ve 29484 Sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete

24.4.1930 Tarih ve 1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu

Anadolu Ajansı, “Hazine ve Maliye Bakanlığınca Giresun'daki mükellefler mücbir sebep kapsamına alındı”, 2020, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/hazine-ve-maliye-bakanliginca-giresundaki-mukellefler-mucbir-sebep-kapsamina-alindi/1952036> (Erişim Tarihi: 13.04.2023).

Anadolu Ajansı, “Rize'deki sel ve heyelandan etkilenen vergi mükellefleri için 'mücbir sebep hali' ilan edildi”, 2021, <https://www.aa.com.tr/tr/gundem/rizedeki-sel-ve-heyelandan-etkilenen-vergi-mukellefleri-icin-mucbir-sebep-hali-ilan-edildi/2325515> (Erişim Tarihi: 13.04.2023).

Anadolu Ajansı, “Selzedelere Vergi Kolaylığı”, 2011, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/selzedelere-vergi-kolayligi/410474> (Erişim Tarihi: 03.04.2023).

Bianet.com, “Marmara’da Sel: 31 kişi öldü”, 2009, <https://m.bianet.org/bianet/toplum/116930-marmara-da-sel-31-kisi-oldu> (Erişim Tarihi: 04.04.2023).

Dünya, “Rize’nin temizliği 15 günde biter”, 2011, <https://www.dunya.com/gundem/rize039nin-temizligi-15-gunde-biter-haberi-154966> (Erişim Tarihi: 05.04.2023).

Hürriyet, “Son 72 yılın en yüksek yağışı”, 2011, <https://www.hurriyet.com.tr/gundem/rizede-son-72-yilin-en-yuksek-yagisi-18840800> (Erişim Tarihi: 07.04.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Elazığ İli Sivrice İlçesinde Meydana Gelen Depremin Mücbir Sebep Kabul Edilmesine İlişkin Basın Açıklaması, 2020, <https://www.gib.gov.tr/elazig-ili-sivrice-ilcesinde-meydana-gelen-depremin-mucbir-sebep-kabul-edilmesine-iliskin-basin> (Erişim Tarihi: 05.04.2023).

Giresun Ticaret ve Sanayi Odası, “Giresun İli Mücbir Sebep Kapsamına Alındı”, 2020, <https://giresuntso.org.tr/giresun-ili-mucbir-sebep-kapsamina-alindi/> (Erişim Tarihi: 08.04.2023).

T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Kahramanmaraş’ta Meydana Gelen Depremden Etkilenen Yerler İçin Mücbir Sebep Hali İlan Edildi”, 2023, <https://www.gib.gov.tr/hazine-ve-maliye-bakanligi-tarafindan-kahramanmarasta-meydana-gelen-depremden-etkilenen-yerler-icin> (Erişim Tarihi: 07.04.2023).

T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Kahramanmaraş İlinde Meydana Gelen Depremden Etkilenen Elazığ İli İçin İlan Edilen Mücbir Sebep Duyurusu”, 2023, <https://www.gib.gov.tr/kahramanmaras-ilinde-meydana-gelen-depremden-etkilenen-elazig-ili-icin-ilan-edilen-mucbir-sebep> (Erişim Tarihi: 13.04.2023).

<https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66300/covid-19-nedir-.html> (Erişim Tarihi: 18.03.2023).

<https://www.gib.gov.tr/hazine-ve-maliye-bakanligi-tarafindan-yangindan-etkilenen-yerler-icin-mucbir-sebep-hali-ilan-edildi>

Maligundem.com “Maliye Bakanlığının Sel İle İlgili Basın Açıklaması”, 2009, <http://www.maligundem.com/gundem/haberdetay.asp?ID=274>

Rize Valiliği, “14.07.2021 Tarihinde İlimizde Meydana Gelen Sel Felaketi ve Sonrasında Yapılan Çalışmalarla İlgili Basın Açıklaması”, 2021, <http://www.rize.gov.tr/14072021-tarihinde-ilimizde-meydana-gelen-sel-felaketi-ve-sonrasında-yapılan-calismalarla-ilgili-basin-aciklamasi->

Türk Tabipler Birliği, “Temmuz-Ağustos 2021 Orman Yangınları Değerlendirme Raporu”, 2021, https://www.ttb.org.tr/haber_goster.php?Guid=760386a0-7204-11ec-a83c-469e4684c346