



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE COVID-19 DÖNEMİ İNCELEMESİ

Hazırlayan

Asil Kadir KUMAŞ

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÇİDEM

TOKAT – 2024



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE COVID-19 DÖNEMİ
İNCELEMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Asil Kadir KUMAŞ

Danışman: Dr. İbrahim ÇİDEM

TOKAT-2024

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÇİDEM danışmanlığında hazırlamış olduğum “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve COVID-19 Dönemi İncelemesi” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

..../..../2024

Asil Kadir KUMAŞ

JÜRİ KABUL VE ONAY

Asil Kadir KUMAŞ tarafından hazırlanan “**Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve COVID-19 Dönemi İncelemesi**” adlı tez çalışmasının savunma sınavı .../.../2024 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen Jüri tarafından Oy Birliği ile Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri	Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)	İmzası
Üye	(Başkan) :	
Üye	:	
Üye	:	

ONAY

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

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

İTHAF

Bu çalışmayı sürdürdüğüm dönem boyunca kendisiyle geçireceğim nice güzel zamandan, biriktirilecek birçok unutulmaz anıdan feragat etmek durumunda kaldığım, yine onun varlığıyla motive olarak çalışma azmimi hep diri tuttuğum biricik oğlum Faruk Çınar KUMAŞ ‘a ithaf ediyorum.



ÖNSÖZ

Çalışmamız boyunca emeklerini, destek ve tecrübelerini benden esirgemeyen kıymetli danışmanım Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÇİDEM hocam başta olmak üzere, tez savunmam sayesinde tecrübe ve birikimlerinden istifade etme imkânı yakaladığım Tez Savunma Sınavı'mın değerli jüri üyeleri Doç. Dr. Harun KISACIK ve Doç. Dr. Ergin TEMEL Hocalarıma, anlayışı ile daima bana güç veren sevgili eşim Pınar KUMAŞ' a, manevi destekleri ile hep yanımda olmalarından kıvanç duyduğum anne ve babama, teşekkürü bir borç bilirim.



ÖZET

VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE COVID-19 DÖNEMİ İNCELEMESİ

Kumaş, Asil Kadir

Yüksek Lisans, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÇİDEM

Temmuz 2024, xii + 80 sayfa

Mücbir sebep kavramı anlamsal kökeniyle birlikte hukuk literatüründe de kendine yer edinmiş, zamanla her hukuk dalı için farklı anlam ve kapsamlar içeren bir mahiyete bürünmüştür. Bu minvalde ele alındığında, özellikle doğal afet, ani ağır hastalıklar ve benzeri durumların ortaya çıkması neticesinde, en çok vergi ödev ve haklarını etkileyen bir unsur haline gelmiştir. Vergi Hukuku özelinde bu şekilde kendine yer bulan mücbir sebep kavramı, değişen şartlar ve gelişen dünya düzeni ile birlikte yenilenmiş, en son COVID-19 pandemisi ile birlikte yeni bir mahiyete bürünmüştür. Uzunca bir süre tüm dünyayı etkisi altına almış olan COVID-19 salgını, ülkemizde de Mart 2020 itibarıyla görülmeye başlamış ve aylar hatta yıllar süren yıkıcı bir sürece yol açmıştır. Vergisel anlamda ele alındığında mücbir sebep kavramı içinde kendisine yer bulan COVID-19 hastalığının sonuçları, kamu otoritesince yine bu kapsamda değerlendirilerek alınan tedbirler doğrultusunda olumsuz etkilerinden arındırılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın amacı tarihsel kökeninden başlayarak mücbir sebep kavramının önce vergi hukuku özelinde incelenmesini, ardından da COVID-19 salgını döneminde bu kavram ışığında alınan tedbirlerin akıbetini, belgesel tarama metodu çerçevesinde ele almaktır. Yapılan araştırma neticesinde mücbir sebep kavramının pandemi benzeri olası durumlar karşısında kullanılmak üzere günümüz dünyasında çok daha geniş kapsamlı bir öneme haiz olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Mücbir Sebep, COVID-19

ABSTRACT

FORCE MAJEURE IN TAX LAW AND COVID-19 PERIOD REVIEW

Kumaş, Asil Kadir

Master's Thesis, Accounting and Finance Scientific

Advisor: Assist. Prof. Dr. İbrahim ÇİDEM

July 2024, xii + 80 pages

The concept of force majeure, with its semantic origins, has gained a place in the legal literature, and over time, it has acquired a nature with different meanings and scopes for each branch of law. In this context, it has become a factor that affects tax duties and rights the most, mainly due to natural disasters, sudden serious illnesses, and similar situations. The concept of force majeure, which finds its place in Tax Law in this way, has been renewed with the changing conditions and the developing world order and has taken on a new nature with the latest coronavirus pandemic. The COVID-19 epidemic, which has affected the whole world for a long time, started to appear in our country in March 2020 and caused a devastating process that lasted months or even years. When considered in tax terms, the consequences of the Coronavirus (COVID-19) disease, which is included in the concept of force majeure, have been evaluated within this context by the public authority, and its adverse effects have been tried to be eliminated in line with the measures taken. This study aims to examine the concept of force majeure, starting from its historical origin, first in tax law, and then to discuss the outcome of the measures taken in light of this concept during the coronavirus epidemic within the framework of the documentary screening method. As a result of the research, it was concluded that the concept of force majeure has a much broader importance in today's world, as it is used in the face of possible situations such as pandemics.

Keywords: Tax Law, Force Majeure, COVID-19.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

Bilimsel Etik Sayfası.....	i
İthaf.....	iii
Önsöz	iv
Özet	v
Abstract	vi
İçindekiler.....	vii
Tablolar Listesi.....	x
Şekiller Listesi	xi
Kısaltmalar	xii
 GİRİŞ.....	 1
 BÖLÜM 1: MÜCBİR SEBEP KAVRAMI.....	 3
1.1. Mücbir Sebep Kavramının Sözcük ve Anlamsal Kökeni	3
1.2. Mücbir Sebep Kavramının Unsurları	4
1.2.1. Kusursuzluk	4
1.2.2. Sezilemezlik	4
1.2.3. Karşı Konulamazlık.....	5
1.2.4. Gerçeklik.....	5
1.3. Mücbir Sebep Kavramının Hukuk Literatüründeki Yeri.....	5
1.3.1. Vergi Hukuku Dışındaki Kamu Hukuku Dallarında Mücbir Sebep	6
1.3.2. Özel Hukuk Dallarında Mücbir Sebep	8
 BÖLÜM 2: VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP.....	 12
2.1. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramının Tanımı ve Amacı	12
2.1.1. Mücbir Sebep Kavramının Tanımı.....	12
2.1.2. Mücbir Sebep Kavramının Amacı.....	13
2.2. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Olarak Sayılan Haller	13
2.2.1. Mükellef Kaynaklı Mücbir Sebep Halleri	13
2.2.2. Mücbir Sebep Olarak Değerlendirilen Doğal Afet Halleri	14

2.2.3. Vergi Ödevlisinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetler.....	16
2.2.4. Defter ve Evrakların Sahibinin İradesi Olmaksızın Elinden Çıktığı Haller	17
2.2.5. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan “Gibi Haller” Kavramının Kapsamı.....	19
2.3. Mücbir Sebep Halinin Başladığı ve Son Bulduğu Durumlar ile Mücbir Sebep Halinin İspatı.....	20
2.3.1. Mükellef Kaynaklı Mücbir Sebep Hallerinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı	20
2.3.2. Doğal Afet Kaynaklı Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı	22
2.3.3. Vergi Ödevlisinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubet Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı	25
2.3.4. Defter ve Evrakların Sahibinin İradesi Olmaksızın Elinden Çıktığı Hallerde Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı.....	25
2.4. Vergi Hukuku’nda Mücbir Sebep Hallerinin Etkileri	28
2.4.1. Mücbir Sebep Hallerinin Sürelere Etkileri	28
2.4.2. Mücbir Sebep Hallerinin Diğer Etkileri	31

BÖLÜM 3: COVID-19 SALGINI DÖNEMİNDE VERGİ HUKUKU KAPSAMINA GİREN MÜCBİR SEBEBE İLİŞKİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	35
3.2. Araştırmanın Yöntemi	35
3.3. Verilerin Analizi.....	36
3.4. Literatür Taraması	37
3.5. COVID-19 Salgını ve Mücbir Sebep İlişkisi	40
3.5.1. COVID-19 Salgınının Ortaya Çıkması, Türkiye’de Vaka Görülmesi ve Yaygınlaşması.....	41
3.5.2. COVID-19 Salgınının Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri ve Mücbir Sebep İlişkisi	44

3.6. Kamu Otoriteleri Tarafından COVID-19 Salgınının Vergi Yükümlüleri Üzerindeki Tahribatının Azaltılması ve Önlenmesi İçin Yapılan Düzenlemeler ..45	
3.6.1. Dünya’da Yapılan Düzenlemeler45	
3.6.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler48	
3.7. COVID-19 Salgını Döneminde Mücbir Sebep Kapmsamında Gerçekleştirilen Düzenlemelere İlişkin İçerik Analizi Bulguları61	
SONUÇ VE ÖNERİLER65	
KAYNAKLAR69	
ÖZGEÇMİŞ78	

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo No	Sayfa
Tablo 1. Örneklemlenmiş Bazı Ülkelerin Almış Olduğu Vergisel Tedbirler	46
Tablo 2. Türkiye’de Mart 2020 Döneminde Alınan İlk Vergisel Tedbirler	49
Tablo 3. Kanun Değışiklikleri Yapılarak Alınan Tedbirler	50
Tablo 4. Kararnameler Aracılığı ile Alınan Tedbirler	54
Tablo 5. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tebliğleri ile Alınan Tedbirler	56
Tablo 6. Sirküler Aracılığı ile Alınan Tedbirler	60



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No.....	Sayfa
Şekil 1. COVID-19 Döneminde Mücbir Sebep Kapsamında Alınan Vergisel Tedbirler.....	62
Şekil 2. Mücbir Sebep Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kategoriler ve Kodlar.....	63



KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirketi
E.	: Esas
E-Defter	: Elektronik Defter
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
OHAL	: Olağanüstü Hal
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergi, toplumların düzen içinde yönetilmesine, hukukun uygulanmasına, adaletin ve asayişin temin edilmesine, kamusal hizmetlerin üretilmesine önderlik eden kamu otoritesinin, tüm bunların finansmanı için elinde bulundurduğu en büyük kaynaklardan biridir. Kamu Yönetimi açısından bu denli önemli bir kaynak olan vergi, vatandaşlar için de kamu hizmetlerinden eksiksiz faydalanılması adına yerine getirilmesi elzem ödevlerden birini temsil etmektedir. Bu sebeptendir ki vergi hükümleri ve uygulamaları kanunlarla düzenlenmiş, bu kanunların uygulanması ve toplumla kamu arasında oluşabilecek anlaşmazlıklar düşünülerek bağımsız kurumlar ve makamlar tesis edilmiştir. Verginin konulmasında, uygulanmasında ve tahsilinde büyük öneme haiz bu kurumlar aynı zamanda vergi ile ilgili gerek kamu gerekse münferiden vatandaşlar adına denetim görevini de üstlenmiş olmaktadır.

Varlık sebebine ve önemine kısaca değinilen vergi müessesesinin kimi zaman vatandaş açısından kimi zaman da kamu yönetimince uygulanmasında problemler ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu sorunların sebepleri, meydana geliş biçimleri, önlenebilirlik düzeyleri ve şartları mücbir sebep kavramının temelini oluşturmaktadır. Sayılan tüm bu etkenlerin varlığı mücbir sebep halinin doğmasına sebep olmaktadır. Hukuk alanında mücbir sebebin varlığı hukukun dallarına göre farklı sonuçlar doğurmakta, bu sonuçlara göre de yaptırımlara sebep olmaktadır.

Mücbir sebep kavramı, vergi alanında tam da bu noktada kendisine anlam bulmakta ve kullanılması ihtiyacı doğmaktadır. Vergi hukukunda mücbir sebep, vergi ödevlilerini kendi müdahaleleri olmaksızın veya kasıtları dışında vergisel ödevlerini yerine getirmekten alıkoyan ya da vergi ile ilgili bir takım haklarını kullanmalarına engel teşkil eden nedenleri ve sonuçlarını tanımlamaktadır.

COVID-19 Salgını, hızla tüm dünyaya yayılması, ölümcül sonuçlar doğurabilmesi, sosyal yaşamda çok basit biçimde bulaşabiliyor olması hasebiyle bu tanıma uymakta, bu sebeple de mücbir sebep hali kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır. Vergi ödevlerinin eksiksiz ifasından hakların kullanımına kadar birçok hususta COVID-19 kaynaklı aksamaların ortaya çıkması mücbir sebep halinin en önemli göstergelerinden olmuştur. Her olayın kendi özelinde değerlendirilmesi ilkesi burada da esas alınmakla beraber salgın hastalıktan etkilenen gerek münferiden vatandaşlar gerekse çeşitli meslek grupları bu kapsamda değerlendirilmiştir.

Çalışmanın amacı, vergi hukuku kapsamında mücbir sebep kavramının COVID-19 dönemi çerçevesinde incelemesinin yapılarak söz konusu dönem boyunca alınan vergisel tedbirlerin seyrini incelemek suretiyle elde edilen içerikleri analiz etmektir. Bu kapsamda çalışma boyunca salgın hastalık sürecinde alınan yargı kararları, kamu otoritesince alınan tedbirler, konu üzerine üretilmiş olan akademik yayınlar belgesel tarama metodu ışığında irdelenerek veri analizleri gerçekleştirilmiştir.

İlk bölümde mücbir sebep kavramının anlamsal kökenine inilmiş, farklı kültür ve medeniyetlerde kendisine nasıl karşılık bulduğuna değinilmiştir. Ardından hukuk alanında mücbir sebep kavramının oturduğu alan farklı hukuk dalları için tek tek açıklanmıştır. İkinci bölümle birlikte mücbir sebep kavramının vergi hukukunda kendisine hangi minvalde yer edindiği incelenerek unsurlarından ispatına kadar ayrıntılı bir tarama gerçekleştirilmiştir. Üçüncü bölümle birlikte COVID-19 döneminin vergisel sonuçları ele alınarak mücbir sebep kavramının bu sonuçlarla birlikte değerlendirmesi yapılmıştır. Salgın hastalık boyunca dünyada alınan tedbirlere değinildikten sonra Türkiye Cumhuriyeti özelinde gerçekleştirilen mücbir sebep kaynaklı vergisel tedbirler incelenerek değerlendirmeleri yapılmıştır. Sonuç kısmında elde edilen verilerin içerik analizleri yapılarak çalışma sonlandırılmıştır.

Araştırma sonucunda, salgın hastalık sürecinde alınan tedbirlerin çoğunlukla usul ve esas olarak yerine getirilmesi beklenen ödevlerin ertelenmesi üzerine alındığı, bu durumun kısa vadede sonuç getirmekle birlikte orta ve uzun vadede mükellefler üzerindeki yükü yeteri kadar alamadığı sonucuna varılmıştır. Yine çalışma neticesinde elde edilen bir diğer husus dünyanın en gelişmişinden az gelişmişine kadar ülkeler bazında bu denli beynelmilel afetlere hazırlıksız olduğu noktasıdır. Bu kapsamda alınacak erken tedbirlerin olası benzer durumlar için kaçınılmaz olduğu gerçeğine ulaşılmıştır.

BÖLÜM 1

MÜCBİR SEBEP KAVRAMI

1.1. Mücbir Sebep Kavramının Sözcük ve Anlamsal Kökeni

Mücbir sözcüğü Arapça'dan dilimize yerleşmiş olup, “cebr” kelimesi ile aynı kökenden gelmektedir. “İstem dışı davranış yaptırın” manasını taşımaktadır. “Gerekçe, neden” anlamlarını taşıyan sebep sözcüğü ile bir araya geldiğinde “mücbir sebep” kavramı ortaya çıkmakta, birleşik kelime olarak da nitelendirebileceğimiz bu kavram ise “zorlayan hal” şeklinde kısaca ifade edilebilecek bir anlama gelmektedir (Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, ve Gümüşkaya, 2020, s. 1076).

Mücbir sebep, dünya dillerinde de çeşitli karşılıklarla anlam bulmuş; Fransızca’ da “ Force Majeure”, Almanca’ da “höhere Gewalt”, İngilizce’ de “Force Major” ve benzeri biçimlerde sözlüklere girmiştir (Tuncer, 2003, s. 51). Mücbir sebep kavramı Osmanlıca’ da ise “icbar eden, cebreden, zorlayan haller” anlamları taşıyan “esbab-ı mücbire” biçiminde ifade edilmiştir. Mücbir sebeple ilgili kelime kökeni olarak bilinen en eski kaynağın Latince “vis maior” olduğu düşünülmektedir (Kıyık, 2018, s. 95).

Türk Dil Kurumu mücbir sebep kavramını “Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar” (<https://sozluk.gov.tr>) şeklinde açıklamıştır.

Yaşamın hemen her alanında karşılık bulması muhtemel olan mücbir sebep dünya hukukunun da en çok ihtiyaç duyulan ve başvurulmuş kavramlarından bir tanesi olmuştur. Çağdaş hukuk literatürüne Roma Hukuku’ndan girmiş olan mücbir sebep, ilgili dönemde “Causa majores” başlığı ile ifade edilmiştir. Burada Causa; durum, vaziyet manasını, maior ise zorlayan, cebreden anlamını taşımaktadır (Kıyık, 2018, s. 95).

Sözcük, anlam ve hukuksal terim olması açısından kökenine değinmeye gayret gösterdiğimiz mücbir sebep kavramı, günümüzde ülkemiz hukuk literatüründe ve ilgili kanun metinlerinde kendisine tanım olarak yer bulamamış gibi görünmekle birlikte, yargı mercileri çeşitli karar içeriklerinde “mücbir sebep” kavramına açıklık getirmektedir (Kılıç ve Şekerci, 2015, s: 844-846). Örneğin Danıştay bir kararında mücbir sebebi “sezilemeyen ve karşı konulamayan bir olayı ifade eder.” (Danıştay 11. Daire, 29.06.2007 tarih, 2005/1353 E. 2007/6248 K. Sayılı Kararı) biçiminde tanımlamıştır. Hukuki

anlamda genel bir tanım yapılması gerekirse mücbir sebep; sahip olunan haktan yararlanılmasını, bir yükümlülük veya sorumluluğun gerçekleştirilmesini olanaksız kılan, gerçekleşmeden evvel bilinemeyen veya tahmin edilse dahi engel olunamayan hadiselerdir (Karakoç, 2017, s. 274).

1.2. Mücbir Sebep Kavramının Unsurları

Mücbir sebep kavramının hukuksal anlamda vuku bulması için bir kısım saiklerle ortaya çıkmış olması ve meydana gelen olayın belirli unsurları da bünyesinde bulundurması gerekmektedir. Tabir yerindeyse bir masanın sağlıklı bir şekilde ayakta kalmasına dayanak olan dört ayağının olması gerekliliği gibi, mücbir sebep kavramının da tam anlamıyla vuku bulması aşağıda açıklanan kusursuzluk, sezilmezlik, karşı konulmazlık ve gerçeklik olmak üzere dört unsuru barındırıyor olmasıyla doğrudan ilintilidir.

1.2.1. Kusursuzluk

Mücbir sebebin temel unsurlarından ilki olan kusursuzluk; meydana gelen olayın ilgisinin isteği dışında gerçekleşmesi, yine ilgilinin dışındaki faktörlerden kaynaklanıyor oluşu ve herhangi bir kusurunun bulunmaması şeklinde düşünülmekle birlikte, olay özelinde bu tanımın dışında tezahür eden yaklaşımlar ve kararlar da mümkün olabilmektedir. Örneğin, VUK' un 13.maddesinin ilk bendinde yer alan mücbir sebep hallerinden, vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olacak seviyede ağır bir kaza geçirmiş olması durumuna kişi kendi kusuruyla da sebebiyet vermiş olabilir. Böyle bir durumda; “Kişi kazada kusurludur, öyleyse mücbir sebep ortaya çıkmayacaktır.” şeklinde bir yaklaşım hukukun evrensel ve genel ilkelerine de aykırı olacaktır. Burada dikkate alınması gereken, ilgilinin mücbir sebebin kendi açısından ortaya çıkacak olan faydalarını hesap ederek söz konusu olaya sebep olup olmadığıdır (Ekmekeci vd., 2020, s. 1079).

1.2.2. Sezilemezlik

Sezilemezlik, mücbir sebebi yaratan olayın ortaya çıkmadan önce tahmin edilememesi, gerçekleşme ihtimali düşünülse dahi engel olunamaması ya da sonuçları hakkında fikir türetilmemesi anlamlarını taşıyan mücbir sebep unsurudur (Yayla, 1980, s. 50). Yine bu unsurda da hak kaybı ve mağduriyetler yaşanmaması adına alınacak kararlarda, vuku bulan olayın mı yoksa onun ortaya çıkaracağı neticelerin mi önceden sezilmesi gerektiği hususu her olay özelinde ayrı değerlendirilmelidir. Örnek vermek

gerekirse, çalışma konumuzun da asli başlıklarından olan COVID-19 salgınının tüm dünyaya yayılmaya başlamasıyla birlikte kendisi öngörülse dahi, sonuçları hakkında en azından tedavi ve aşı süreçlerinin yeni başladığı dönemlerde sezgide bulunulması neredeyse imkânsızdı (Ekmekci vd., 2020, s. 1081). Bu tür bir durumda mahkemenin ilgili hastalığın dünyada yaygın olması sebebiyle öngörülebilir olduğu kanaati ve mücbir sebep olmadığı kararı, hakkın kullanılmasına engel teşkil edebilecektir.

1.2.3. Karşı Konulamazlık

Karşı Konulamazlık (Kaçınılmazlık) mücbir sebep kavramının bir diğer temel unsuru olup, mücbir sebep doğuran olayın muhatabının, söz konusu duruma karşı önlem alma imkânına sahip olmaması veya gerekli önlemleri alsa dahi olayın vuku bulmasının kaçınılmaz olması durumlarını açıklar. Önceki başlıkta da değinildiği üzere fiilin veya durumun kaçınılmaz ya da sezilemez olması içinde bulunulan koşulların, mekân ve vaktin özellikleri içinde ele alınır (Özay, 2004, s. 80). Örneğin kanser ilacı ya da tedavisinin mümkün olduğu bir ülkede ilgili hastalık ağır hastalık niteliği taşımayacağından yurttaşın kanser hastalığına yakalanması sebebiyle ödevlerini yerine getirememiş olması mücbir sebebi doğurmayabilecektir (Erol, 2012, s. 203).

1.2.4. Gerçeklik

Bir olayın mücbir sebep olarak iddia edilebilmesi, olayın fiilen gerçekleşmiş olmasına bağlıdır. Gerçekleşen olay kişinin iradesi dışında olmakla birlikte, ilgili olay ile kişinin ödevini yerine getirememesi de birbiri ile doğrudan ilişkili olmalıdır (İnal, 1997, s. 26). Karar mercii mücbir sebep iddiasını değerlendirdiğinde olayın, iddia sahibinin ödevlerini yapmasına direkt olarak engel olacak nitelikte olduğuna kanaat getirmelidir.

1.3. Mücbir Sebep Kavramının Hukuk Literatüründeki Yeri

Dünya hukuk düzeni içine, yasa koyucular tarafından çeşitli hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesi için geniş bir çerçeve çizilmiş ve bu çerçevede gerek evrensel hukuk kuralları gerekse yerel değer ve yargılar göz önüne alınarak birçok kavram ve terim yerleştirilmiştir.

Mücbir sebep kavramı evrensel hukuk düzeni içinde kendine yer bulmuş ve tüm modern hukuk sistemlerinde kabul görmüş en temel kavramlardan bir tanesi olmuştur. Bir hakkın kullanılması ya da ödevin yerine getirilebilmesi adına uygun koşullara sahip olunması en temel ve evrensel insan haklarından olduğundan, bu durumlara engel olacak

gerekçelerin bulunması da hukukta kendine karşılık bulması en doğal unsur olagelmektedir. Bu bağlamda mücbir sebep kavramı, kelime ve sözlük anlamı açısından değerlendirildiğinde çeşitli dil ve kültürlerde benzer ifadelerle tanımlanıyor olsa da, kamu ve özel hukuk dalları içinde farklı durumların varlığını temsil etmektedir (Çekin, 2016, s. 21). Bu başlık altında mücbir sebep kavramının hukuk dallarında temsil ettiği yerlere kısaca değinilmiştir.

1.3.1. Vergi Hukuku Dışındaki Kamu Hukuku Dallarında Mücbir Sebep

Mücbir sebep, kamu hukuku dalları ele alındığında genel olarak, kamu otoritesi ile yurttaş arasındaki ilişkilerdeki mecburi halleri düzenlemektedir.

1.3.1.1. Anayasa Hukuku'nda Mücbir Sebep

18 Ekim 1982 tarihinde kabul edilmiş olan 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile devletin yönetim biçimi ile yurttaşların hak ve ödevleri yazılı olarak belirlenmiştir. Demokratik, laik, sosyal bir hukuk devleti olmanın getirdiği anayasal haklardan bir kısmı, anayasanın belirlemiş olduğu hal ve durumlar neticesinde ve yine anayasanın çizmiş olduğu sınırlar dâhilinde, kamu otoritesince belli sürelerle kısıtlanabilmektedir.

Mücbir Sebep kavramı Anayasa Hukuku özelinde ele alındığında yukarıda değinmiş olduğumuz hak ve ödevlerin kısıtlanacağı durumlar için kullanılmaktadır. Örneğin; Anayasamızın 119 ile 121. Maddeleri arasında değinilmiş olan OHAL ilan edilmesi durumu ancak ilgili maddelerde belirtildiği hallerde gerçekleşebilir. Yine bu çerçevede belli hak ve yükümlülükler kamu otoritesince çeşitli kısıtlamalar getirilebilir. Kamu yönetimini çeşitli hak ve yükümlülük kısıtlamalarına iten bu haller, hukuki olarak Anayasa Hukuku'nda mücbir sebep hali olarak nitelendirilebilir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).

1.3.1.2. İdare Hukuku'nda Mücbir Sebep

İdare, kamu otoritesinin ilgilisi olan kurum ve kuruluşlar aracılığı ile temsil edilmesidir. Örneğin tarım alanında bir ilçede idare ilgili yerin “İlçe Tarım Müdürlüğü” iken, eğitim alanında aynı otoriteyi “İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü” temsil edecektir. İdare hukuku da işte bu kurumların gerek birbirleri ile olan hukukunu gerekse bu kurumların yurttaş ile arasındaki ilişkiyi inşa eden hukuk dalıdır.

İdare Hukuku'nda mücbir sebep denildiğinde kamu otoritesinin sorumluluğunu ortadan kaldıran haller akla gelmektedir. Örneğin; Danıştay bir kararında; birinci derece deprem bölgesi içinde yer alan bir ilde, kamu personellerinin ikameti için tahsis edilen bir binanın, deprem sebebiyle yıkılmasında idarenin bina ile ilgili gerekli denetim ve incelemeleri yaptırmaması sebebiyle kusurlu olduğu ve bu sebeple depremin mücbir sebep hali olarak bu kusurluluğu ortadan kaldırmayacağına hükmetmiştir. (Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu: 17.01.1997, Esas. 95/752, Karar. 97/57, Danıştay Bilgi Bankası)

1.3.1.3. Ceza Hukuku'nda Mücbir Sebep

Ceza hukuku en genel bakış açısı ile fail ile fiil arasındaki illiyet bağı çerçevesinde, işlenen fiilin cezai yaptırımını düzenleyen hukuk dalıdır. Bu kapsamda ele alındığında cezayı doğuran fiilin, failin iradesi dışında gerçekleşmiş olması ya da iradi olsa dahi ilgili fiilin tehdit altında, cebren işlenmiş olması ceza hukuku açısından mücbir sebebin varlığına işaret edecektir. Mücbir sebep, ceza hukukunda kusurluluğu ortadan kaldıran hallerden olup, sorumsuzluğun dayanağını oluşturmaktadır. (Mutluer ve Kuzeyli, 2019)

1.3.1.4. İş Hukuku'nda Mücbir Sebep

İş Hukuku, niteliği itibariyle bazı durumlarda devlet ve işçi arasındaki ilişkiye düzenlemeler getirirken, işveren ile işçinin ilişkilerini de düzenlemesi münasebeti ile hem kamu hukuku hem de özel hukuk dalı olma özelliklerine haizdir. Bu sebeple kimi kaynaklar İş Hukuku'nu kamu hukuku üst başlığı altında incelemeyi uygun görürken, diğer bir görüş de özel hukuk dalları ile birlikte inceleme yapmayı uygun bulmaktadır. Genel olarak İş Hukuku'nun Karma bir hukuk dalı olduğu kanaatiyle bu başlıkta İş Hukuku alanında mücbir sebep kavramına değinilmiştir.

Ülkemizde İş Hukuku, 4857 Sayılı ve 22/05/2003 kabul tarihli İş Kanunu hükümleri ile düzenlenmiştir. İlgili Kanun 10/06/2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmak sureti ile yürürlük kazanmıştır.

Diğer kanun metinlerinde olduğu gibi, İş Kanunu çerçevesinde de mücbir sebep kavramına tanım yapılarak değinilmemiş ancak bu hallerden sayılacak durumlardan zorlayıcı sebepler olarak bahsedilmiştir. Her hukuk dalında farklı karşılıklar barındıran mücbir sebep kavramı İş Hukuku'nda sözleşmeye uyulmamasının, haklı gerekçe ile sözleşme fesihlerinin, yıllık izin kullanımlarının, hafta tatili ücretlerinin, fazla çalışma

yapılacak durumların, ücret tahakkuklarının, düzenlendiği maddelerde kendisine yer bulmuştur (İş Kanunu, 2003). Bu tür durumların varlığı halinde işçi ve işverenlere tanınacak haklar ile yüklenilecek ödevlerin düzenlenmesini sağlamıştır. Burada dikkat çeken husus, bazı kanunlarda sözleşme feshine direkt olarak sebep olan mücbir sebeplerin varlığı, İş Kanunu'nda sözleşmeyi resen sone erdirmezken, ilgili taraflara sona erdirmeye hakkı sağlamaktadır (Alan, 2022, s. 129).

1.3.1.5. İcra ve İflas Hukuku'nda Mücbir Sebep

Ülkemizde oldukça köklü bir tarihi bulunan İcra ve İflas Kanunu Borçlar ve Ticaret Hukuku dalları ile de yakın ilişkili olup, ifasında temerrüde düşülen borç ilişkilerinde, alacaklının arzusu doğrultusunda, kamu otoritesinin hukuki çizgiler dışına çıkmamak kaydı ile gücünü kullanarak borcun ifasını sağlama aşamasını temsil etmektedir (Postacioğlu, 1982, s. 170).

İlgili kanunda mücbir sebep ya da benzer kavramlara yer verilmemiş olmakla birlikte mücbir sebep, borçlunun borcu ifasında temerrüde düşmesinde ya da ilgili yasal haklarını kullanırken geciktirdiği başvuru sürelerini iradesi dışında meydana gelen ve engel olamayacağı olayların vuku bulması ile kaçırması iddialarını temsil eder (İcra İflas Kanunu, 1932). Örneğin; her ne kadar kanunda yer verilmemiş olsa da kamu borcunu ifasında ağır hastalığı sebebiyle temerrüde düşmüş birinin bu sebeple cebren tahsil ve benzeri yaptırımlarla karşı karşıya kalması neticesinde, mücbir sebep halini yargı merciine sunması ve bu durumun dikkate alınmaması hukukun temel kurallarından olan hak kullanımlarının engellenmesi anlamına gelecektir. Sunulan emsalden de anlaşılacağı üzere İcra ve İflas Hukuku özelindeki mücbir sebep müessesesi aslında Vergi Hukuku ile de yakından ilişkilidir.

1.3.2. Özel Hukuk Dallarında Mücbir Sebep

Özel Hukuk, kişilerin kendi aralarındaki ilişkileri dizayn eden, kimi hallerde de kişilerle kamu yönetimi arasındaki ilişkileri ele alan hukuk dallarının genel adıdır (Gözler, 2020, s. 48-49). Bu başlık altında özel hukuk dallarında mücbir sebep kavramına değinilmiştir.

1.3.2.1. Ticaret Hukuku'nda Mücbir Sebep

Ticaret Hukuku, kişiler arasında gerek ulusal bazda gerekse uluslararası alanda ticari nitelikte olan borç alacak ilişkilerinin düzenlenmesinde Borçlar Hukuku ile birlikte

başvurulan temel hukuk dalıdır. Bu amaçla Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Uluslararası Sözleşmeler ve benzeri kaynaklar da ticari ilişkileri düzenlemekte esas alınan kaynaklardır. Bu amaçla yürürlükte bulunan asli kaynak olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 13/01/2011 tarihinde kabul edilmiş ve 14/02/2011 tarihli Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ticaret ilişkilerinde mücbir sebep denildiğinde esasen Borçlar Hukuku'nda olduğu gibi borcun ifasının gecikmesine veya imkânsızlığına sebep olan haller akla gelmektedir. Burada borçtan kasıt ikili ticari sözleşmeler esas alınmak sureti ile bazen nakdi ödemenin gerçekleşmesi olabileceken, malın ya da hizmetin tesliminde düşülen temerrüt de aynı müesseseyi temsil etmektedir. Yargıtay bir kararında,

“Mücbir sebep, sorumlu veya borçlunun faaliyet ve işletmesi dışında meydana gelen, genel bir davranış normunun veya borcun ihlâline mutlak ve kaçınılmaz bir şekilde yol açan, öngörülmesi ve karşı konulması mümkün olmayan olağanüstü bir olaydır. Deprem, sel, yangın, salgın hastalık gibi doğal afetler mücbir sebep sayılır.” (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 27.06.2018 tarih, 2017/90 E., 1259 K. Sayılı Kararı)

şeklinde bir mücbir sebep tanımı yapmaktadır. Birkaç örnekle açıklamak gerekirse, ilgili kanun metninin (TTK) “Ödeme ve Ödememe” başlıklı kısmında, 811. Madde ışığında çek ibrazı ve tahsili için geçerli sürelerin mücbir sebep dolayısı ile uzamasından, aynı metnin “Yolcu Taşıma” başlıklı bölümünün 907. Maddesinde sözleşme gereği yapılacak seferin yine mücbir sebep dolayısı ile yapılamamasından, “Çatma” başlıklı bölümde yer alan 1287. Madde içerisinde gemilerde vuku bulan çatma olayının mücbir sebep kaynaklı olma durumlarından bahsedilmek suretiyle mücbir sebep hususuna değinilmiştir (Türk Ticaret Kanunu, Madde: 811, 907, 1287). Bunlarla birlikte işyerinin kamu otoritesince kapatılması, doğa olayı vb. bir sebeple işyerine ulaşımın bulunmaması, sokağa çıkma yasağı gibi yaptırımlardan iş sahibinin etkilenmiş olması gibi durumlar mücbir sebep olarak nitelendirilebilecektir (Köseoğlu, 2004, s. 42).

Farklı şekillerde ortaya çıksa da temel olarak tüm bu mücbir sebep halleri sözleşme şartlarının gerçekleştirilmesinde ortaya çıkacak gecikme ve imkânsızlıkların iradi kaynaklı olup olmasını esas almaktadır (Ekmekci vd., 2020, s. 1079).

1.3.2.2. Borçlar Hukuku'nda Mücbir Sebep

Borçlar Hukuku genel bir tabirle kişiler arasındaki borç alacak ilişkilerini düzenleyen ve ifa-edim görevlerinin hangi şartlarda ve ne şekilde yerine getirileceğine yön veren hukuk dalıdır. Burada sözleşmenin temel unsurları olan ifa ve edim kavramlarının gerçekleşmesi esastır.

Mücbir sebep kavramı, Borçlar Hukuku açısından ele alındığında ilgili sözleşme gereği edimin tamamlanması için gerçekleşmesi gereken ifanın, borçlunun elinde olmayan ya da meydana gelmesini engellemesi olanaksız sebeplerle gerçekleşmemesini, borçlunun ifayı gerektiği gibi yerine getirememesini, eksik yerine getirmek zorunda kalmasını ya da borcun ifasında temerrüde düşmesini temsil eder. Burada da genel olarak tüm hukuk dallarında olduğu gibi mücbir sebebin varlığından söz etmek için olay özelinde değerlendirme yapmak esastır. Örneğin; bir atın satış sözleşmesi için sözleşme kurulduğu sırada var olmayan bir durumun sözleşme kurulduktan sonra ortaya çıkması ile atın ölümü öngörülmesi ya da engellenmesi mümkün olmadığından mücbir sebep olarak değerlendirilebilecektir. Ancak zaten ölmüş olan bir atın sözleşme ile öldüğü gizlenmek sureti ile iyi niyetten tamamen uzak şekilde satılmış olması sözleşmenin kesin hükümsüz sayılacağını gerektirdiğinden burada hayvanın ölmüş olması nedeniyle meydana gelen bir mücbir sebep durumundan söz edilemeyecektir (Akıncı, 2020, s. 65-68).

Sözleşme esasları ve her iki tarafın korunması gereği, mücbir sebeple dahi ifanın gerçekleşmemesi durumu vuku bulduğunda sebepsiz zenginleşmeye neden olacak ödeme ve benzeri işlemlerin iptali gerekecektir (Akıncı, 2020, s. 70).

Altı çizilmesi gereken bir diğer husus da, her ne kadar mücbir sebebin varlığı sebebiyle de olsa esas olarak ifanın temerrüdü durumunda 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 117. Maddesinde yer alan gecikme hükümlerinin uygulanacağıdır. İlgili maddede

“Muaccel bir borcun borçlusu, alacaklının ihtarıyla temerrüde düşer. Borcun ifa edileceği gün, birlikte belirlenmiş veya sözleşmede saklı tutulan bir hakka dayanarak taraflardan biri usulüne uygun bir bildirimde bulunmak suretiyle belirlemişse, bugünün geçmesiyle; haksız fiilde fiilin işlendiği, sebepsiz zenginleşmede ise zenginleşmenin gerçekleştiği tarihte borçlu temerrüde düşmüş olur.” (Türk Borçlar Kanunu, 117. Madde)

denilmektedir. Söz konusu kanun maddesi temerrüdün mücbir sebep ve benzeri bir durumda ortadan kalkmayacağını teminat altına almış olsa da aynı maddenin son cümlesi, gecikmenin borçlunun sebepsiz zenginleşmesini temini halinde, zenginleşenin iyi niyetini yitirmemiş olması durumunda temerrüdün varlığını bildirim şartına bağlamıştır.

1.3.2.3. Medeni Hukuk'ta Mücbir Sebep

Medeni Hukuk özü itibarıyla Borçlar Hukuku, Eşya Hukuku, Miras Hukuku, Aile Hukuku gibi tüm özel hukuk dallarını kapsayan ve genel olarak kişilerin birbirleri ile olan münasebetlerini düzenleyen, bununla birlikte kısmen de olsa kamu otoritesi ile kişilerin

ilişkilerini de ele alan hukuk dalıdır. Bu anlamda Borçlar Hukuku'nda Mücbir sebep başlığı altında değinmiş olduğumuz tüm hususlar medeni hukukun tüm alanlarına sirayet etmektedir. Nitekim 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 5. maddesinde "Bu Kanun ve Borçlar Kanunu'nun genel nitelikli hükümleri, uygun düştüğü ölçüde tüm özel hukuk ilişkilerine uygulanır." (Türk Medeni Kanunu 5. Madde) cümlesi ile bu durum açıkça ifade edilmiştir.

Bahsi geçen kanun maddesinin de değindiği üzere özel hükümler içeren ikili sözleşmeler dışındaki tüm özel sözleşmelerde mücbir sebep kavramı için de genel kanun hükümleri geçerliliğini koruyacaktır. Bazı sözleşmeler için hangi durumların mücbir sebep sayılıp hangi durumların sayılamayacağı özellikle ifade edilmekte, bu gibi durumlarda ortaya çıkan durum genel anlamda mücbir sebep olarak nitelendirilebilse dahi sözleşme serbestisi ve öngörülebilmiş olması hasebiyle mücbir sebep olarak kabul görmemektedir. Örneklendirecek olursak, sel baskını normal koşullarda mücbir sebep sayılan hallerden bir tanesidir. Bir tarım ürünü alım-satım sözleşmesinde ifa için engel teşkil edebilecek bu durum sözleşme taraflarının coğrafi durumun getirdiği riski bilmesi ve meteorolojiden mahsulün teslim edileceği dönem için yapılan sel uyarılarının bulunması sebebiyle taraflarca sözleşmeye konulan madde ile mücbir sebep olmaktan muaf tutulmuş olabilir. Böyle bir durumda olası bir selin yaratacağı etki, sözleşme gereği mücbir sebep olarak nitelendirilmeyecektir (Özçelik, 2009, s. 142-147).

Özetle, mücbir sebep kavramı medeni hukukta da ifa edim ilişkisini sekteye uğratan durumun niteliğine, bu durumun ortaya çıkmasında ilgili tarafın kastı olup olmadığına, doğurduğu sonuç itibarıyla de iyi niyet koşullarının korunup korunmadığına önem atfetmektedir.

BÖLÜM 2

VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP

2.1. Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler Kavramının Tanımı ve Amacı

Çalışmanın bu bölümünde mücbir sebep kavramının Vergi Hukuku alanındaki karşılığı ile bu karşılığın kapsamı üzerinde durulmuştur.

2.1.1. Mücbir Sebepler Kavramının Tanımı

Mücbir sebep kavramı diğer hukuk dallarında olduğu gibi salt bir tanım olarak vergi hukukunda ve kaynaklarında da kendisine yer bulamamış, örneklendirme ve mücbir sebep sayılan hallerin sıralanması sureti ile Vergi Usul Kanunu'nda açıklanmıştır (Özbalcı, 2007, s. 165).

İlgili kanunun 13. Maddesinde mücbir sebepler şu şekilde sıralanmaktadır:

- 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 hallerdir (Vergi Usul Kanunu, 13. Madde).

Burada altı çizilmesi gereken hususlardan bir tanesi kanun maddesinin sonunda yer alan “gibi haller” ibaresidir. Söz konusu ibare ile hem tanımsal olarak eksikliğine değindiğimiz kavramın bu yönü tamamlanmak, hem de mücbir sebeplerin yalnızca sayılan maddelerle sınırlı olmayacağı vurgulanmak istenmektedir (Ege, 2021, s. 259).

Önceki bölümde bir çerçeve ile tanımı açıklanan mücbir sebep kavramının, vergi hukuku özelinde ki karşılığı; mükellefin, iradesi dışında bir sebeple vergisel bir ödevini yerine getirememesi ya da bir hakkından zamanında faydalanamamasıdır (Özyer, 2008, s. 63-64). Burada dikkat edilmesi gereken nokta ödevin gerçekleştirilmesine ya da hak kullanımına engel olan olayın mükellefin iradesi olmaksızın gerçekleşmiş olmasıdır (Karakoç, 2016, s. 70). Mükellefin kastı olmamakla beraber bilgisi dâhilinde gerçekleşmiş bir temerrüt ya da hak kaybı vaziyetinde, mükellefin bu olaya varsa engel olma çabasının yeterli olup olamayacağı, yani olayın kaçınılmazlık durumu göz önünde bulundurulmalıdır (Bayraklı, 1997, s. 163).

2.1.2. Mücbir Sebep Kavramının Amacı

Vergisel ödev veya sorumluluklarını yerine getiremeyen ya da bir hakkından faydalanamayan yurttaşın buradan doğacak kayıp ve sorumluluklarının önüne geçmek mücbir sebep kavramının en temel amacıdır.

Bu amaçla yapılan kanuni düzenlemeler ışığında mücbir sebebin varlığı halinde, vergi işlem ve ödevleri ile ilgili süreler mücbir durum sona erene dek durur. Mücbir sebebin kabulü vergi idaresinin yetkisindedir. Mücbir sebep iddiasının ispat yükümlülüğü mükelleftedir. Mükellefin iddiası kamu idaresince kabul edilmediği takdirde konuyu vergi yargısına götürme hakkı bulunmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2000, s. 120).

2.2. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Olarak Sayılan Haller

Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesi'nde sayılan mücbir sebep halleri, kaynakları ve ortaya çıkış biçimlerine göre alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.2.1. Mükellef Kaynaklı Mücbir Sebep Halleri

Mücbir sebebin meydana geliş biçimi itibariyle mükellef kaynaklı olduğu durumlar, Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesi'nin 1. Fıkrası'nda söz edilen Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halleri olarak sayılabilir.

Madde lafzinde altı çizilmesi gereken en önemli husus gerçekleşen olayın bir ödevin yerine getirilmesine engel olacak büyüklükte olması ve olay ile yerine getirilmeyen ödev ya da kullanılmayan hak arasında açık bir bağ bulunmasıdır (Çekin, 2016, s. 42).

2.2.1.1. Tutukluluk Hali

Tutuklama, kişinin suçluluğu sabit olmamasına karşın soruşturmanın selameti, delillerin karartılma durumu gibi sebepler göz önünde bulundurularak anayasa ve kanunlar çerçevesinde hakim tarafından verilen karar ile özgürlüğünün geçici olarak kısıtlanması halidir (Koparan, 2006, s. 154).

Mükellefin tutukluluk hali sebebi ile vergisel bir ödevini yerine getirememiş olması ya da bir hakkından faydalanamaması mücbir sebep sayılan hallerden olup, vekalet vermek, vasi tayini gibi alternatiflerden yararlanılması sureti ile bu durumdan etkilenmeyeceği şartlarda mücbir sebep hali ileri sürülemeyecektir (Tosuner ve Arıkan, 2017, s. 146).

2.2.1.2. Ağır Kaza Hali

Ağır kaza halinin kapsamı ilgili kanun maddesinde belirtilmemiş olsa da, mükellefin ödevini yerine getirmesine ya da hakkını kullanmasına engel olacak nitelikte her türlü kaza hali bu kapsamda sayılabilir. Kaza halinin ispat yükü kendiliğinden toplumca bilinen bir olay olmaması münasebetiyle her münferit mücbir sebep hali gibi mükelleftedir. Örneğin bir vergisel ödevini ifa etmek üzere yolda iken trafik kazası geçiren bir mükellef durumu hastane raporu, trafik tutanakları gibi belgelerle ispat etmek kaydıyla mücbir sebep talebinde bulunabilecektir (Özyer, 2008, s. 65).

2.2.1.3. Ağır Hastalık Hali

Ağır hastalık hali doğası itibariyle ağır kaza durumu ile oldukça benzerlik taşımakla birlikte yine tıpkı kaza durumlarında olduğu gibi hastalık halinin etkilediği kişice sağlık raporları gibi tesvik edici belgelerle ispatı beklenilmektedir. Hastalığın derecesinin vergi ödevinin ifasına engel olacak seviyede olması mücbir sebep değerlendirmesinde beklenen bir diğer unsurdur. Öğretide, hastalık durumunun tespiti hususunda sağlık raporunun baz alınması gerekliliğinde fikir bütünlüğü olmakla beraber, poliklinik içi ve sağlık kurumu dışında sürdürülen tedavi dilimindeki mücbir sebep hali kabulü ile ilgili farklı görüşler mevcuttur (Erol, 2012, s. 203).

2.2.2. Mücbir Sebep Olarak Değerlendirilen Doğal Afet Halleri

Mücbir sebep kavramının varlığı çalışmanın seyrinden de anlaşılacağı üzere tüm hukuk dallarında kendine yer edinmiş olmakla beraber, vergi hukuku alanında en çok ihtiyaç duyulan kavramlardan biri olmuştur. Her ne kadar direkt olarak bir tanımının olmaması uygulamada ve yaşamda aksaklıklara neden oluyorsa da ilgili Vergi Usul Kanunu 13. Maddesi'nde sayılan mücbir sebep halleri bu eksikliği gidermeye dönük en mühim kaynaklardandır. Önceki başlıkta değinilen mükelleften kaynaklanan mücbir sebep halleri ilgili maddenin ilk fıkrasını temsil etmekte idi. Bu başlık altında ise yangın, deprem, sel gibi doğal afetler sonucu meydana gelen mücbir sebepler ile ilgili maddenin ikinci fıkrası açıklanmıştır.

2.2.2.1. Yangın

Yangın sebebi ile mücbir sebep talebinin makul karşılanabilmesi, söz konusu yangının mükellefin vergi ödevini yerine getirmesine engel olacak büyüklükte olması ile doğrudan ilintilidir. Örneğin iş yerinde çıkan ve mali evrakların etkilenmediği bir yangın

sebebi ile beyanda bulunulmaması mücbir sebep olarak değerlendirilemeyecektir (Özyer, 2008, s. 66).

Yangın münasebetiyle mücbir sebep halinin bir diğer önemli unsuru ilgili afetin alınan tedbirlerle önüne geçilip geçilemeyeceğinin tespiti. Kişi çıkan yangına müdahale anlamında gereken tüm özen ve dikkati göstermesine karşın yangın çıkmışsa; bütün söndürme çabalarına rağmen nitelik olarak da mücbir sebebi doğuracak boyuta ulaşmışsa mücbir sebep halinin varlığı kabul edilecektir. Aksi bir tutum ve davranış biçiminde ilgili mercii mücbir sebebin olmadığına hükmedebilecektir (Erol, 2012, s. 207-208) .

2.2.2.2. Deprem

Deprem, toplumsal etkileri, kapsama alanı, psikolojik ve ekonomik sonuçları ele alındığında en yıkıcı afetlerden biridir. Ülkemizin bir deprem bölgesi olduğu gerçeği ve bu gerçeğe ülkece farklı zamanlarda birçok kez karşılaşmış olmamız bu konudaki hassasiyeti de aynı oranda artırmaktadır. Bu anlamda bu acı gerçekliğin son örneğini ne yazık ki 6 Şubat 2023 tarihli Kahramanmaraş Depremleri ile hep birlikte tecrübe edilmiştir. Toplamda fiziki ve maddi olarak on bir ili etkileyen bu depremler, manevi olarak tüm ülkede sarılması güç yaralara sebep olmuştur. Tüm bu zor sürecin bir nebze olsun rahat atlatılabilmesi için kamu otoritesince belli tedbir ve kararlar alınmış ve bu uygulamalar çeşitli zaman dilimleri boyunca sürdürülmüştür.

Çalışmanın kapsama alanı içinde bulunan Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ile deprem ilişkisi yaşanan son büyük deprem afeti ile örneklendirilerek açıklanmıştır. Bu kapsamda deprem sonrası, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bir il, ilçe ya da bölgenin afet sebebi ile mücbir sebep ilan edilebilmesi yetkisi ile on bir ilde 31 Temmuz 2023 tarihine dek mücbir sebep hali ilan edilmiştir (Şen, 2023, s. 10). Burada afetin niteliği dolayısı ile ispat ve tesviki zaruri değildir (Tosuner ve Arıkan, 2017, s. 147). Çünkü zaten malum olanın ispatı için çabalanması yeni mağduriyetlere yol açabilecektir. Bu noktada öğretide depremin mücbir sebep halinin ispatı istenmese dahi, mükellefin bu afetten etkilendiğinin ispatı bekleneyeceği ifade edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2017, s. 147).

İfade etmek gerekir ki; malum olan bir afet halinde dahi mükellefin bu afetten bizzat etkilenip etkilenmediğinin ispatının beklenmesi de adil ve hakkaniyetli olmayacağı söylenebilir. Örneğin 6 Şubat Depremlerinde evi ya da iş yeri zarar görmemiş bir

vatandaşın neredeyse tüm şehir yıkılmışken, belki yakınlarını kaybetmişken kendisinin bu durumdan etkilenmediğini iddia etmek teoride mümkün görünse de pratikte namümkündür. Bu sebeple de kamu otoritesi örnekteki gibi durumlarda haklı olarak daha esnek davranabilmektedir (Kılıç ve Şekerci, 2015, s. 852).

2.2.2.3. Su Baskını

Su baskını diğer bir deyişle sel afeti, alınabilecek altyapı ve benzeri önlemler ile ne kadar önüne geçilmeye çalışılsa da kimi zaman engel olunamayan en yaygın doğal afetlerdendir. Söz konusu su baskınının büyüklüğüne ve kapsamına bağlı olarak mücbir sebep hali nitelik itibarıyla bazı durumlarda yangın ile benzerlik gösterirken bazen de deprem durumunda mücbir sebep halini anımsatmaktadır.

İlgili afetin kapsamı görece daha dar olmak kaydıyla sınırlı sayıda mükellefi etkilemesi halinde mücbir sebebin varlığı genel kabulde de olduğu üzere ilgili mükelleflerce ispat edilmek durumundadır. Bu tür bir afet vaziyeti, ispat yükü itibarıyla münferit bir yangın hali ile benzerlik taşımaktadır. Yaşanan afet belli bir bölgeyi ya da yerleşim yerini etkilemişse, bir başka deyişle kamuya malum olacak büyüklükte ise ispatına gerek duyulmaksızın mücbir sebep hali ilan edilecektir (Karakoç, 2017, s. 276). Bu anlamda bir durum da kapsam olarak daha büyük bir deprem hali ile benzerlik göstermektedir. Ancak yine belirtmek gerekir ki böyle bir durumda da mükellefin sel afetinden etkilenip etkilenmediği ayrıca tetkik edilecektir (Özbalcı, 2007, s. 166).

2.2.3. Vergi Ödevlisinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetler

Gaybubet, Arapça'dan dilimize “yokluk, bulunmayış” karşılığı ile geçmiş bir sözcüktür. Gayiplik kelimesi ile aynı kökenden gelmekte olup, cebr kelimesinden türeyen mecburi sözcüğü ile bir araya geldiğinde “zorunlu yokluk, zaruri bulunamayış” gibi ifadeler ile karşılık bulmaktadır (Erol, 2012, s. 210).

Mükellef; rehin alınma, gözaltına alınma, aniden askere alınma gibi sebeplerle vergi ödevini yerine getiremiyor veya bir hakkından yararlanamıyorsa mecburi gaybubet nedeni ile mücbir sebebin varlığı söz konusu olacaktır (Erol, 2012, s. 210).

Mecburi gaybubetin varlığı sebebi ile mücbir sebep durumundan söz edilecek bir diğer vaziyet de kişinin şahsi varlığı olmasına karşın, tesvik edici muhasebe evraklarının elinde olmaması halidir (Danıştay 4. Dairesi, 24.02.1994 tarih, 1992/4170 Esas ve

1994/1078 Karar Sayılı Kararı). Söz konusu gaybubet hali bir sonraki başlık olan defter ve evrakların sahibinin iradesi olmaksızın elinden çıktığı haller ve alt başlıkları ile açıklanmıştır.

2.2.4. Defter ve Evrakların Sahibinin İradesi Olmaksızın Elinden Çıktığı Haller

Bir vergi ödevlisi açısından vereceği beyannamelerde, kendisinden ya da temsil ettiği tüzel kuruluştan idarece veya yargı tarafından istenilen izahlarda ve benzeri durumlarda en temel veri ve kaynak zaruri yasal defterleri ile ilgili tevsik edici evraklardır. Bu defter ve evrakların ibrazı hem zaruri bir ödev hem de mükellefin korunması adına elzemdir.

Bazı durumlarda bu defter ve evraklar sahibinin dahli olmaksızın kendi muhafazasında bulunmadığından mücbir sebebin varlığı doğabilir. Çalışmanın bu kısmında bu durumların neler olabileceği ve nasıl değerlendirileceği üzerinde durulmuştur.

2.2.4.1. Defter ve Evraklara Mahkemece El Konulması

İşletme defter ve evraklarına devam eden bir dava süreci ya da arama gibi başka bir nedenle mahkeme tarafından el konulabilmektedir (Erol, 2012, s. 211). Bu durum sebebiyle mükellef ve ödevliler çoğu zaman mücbir sebebin doğduğu kanaatine varabilmektedir. Aksi yönde karar ve hükümler mükellefleri zor duruma düşürebilmektedir. Ancak tam bu noktada belirtmemiz gerekir ki; münferit durumlar haricinde defter ve evraklara mahkemece el konulmuş olsa dahi mükellefin talebi doğrultusunda bu evrakları inceleyebilme ve suret alabilme imkânı bulunduğu Vergi Usul Kanunu'nun 144. Maddesi'nde açıkça ifade edilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961, md:144).

İlgili madde gereği istisnai durumlar dışında yetkili personel nezaretinde belge ve defterlere erişim hakkı bulunan mükellefin içinde bulunduğu hali mücbir sebep olarak ileri sürme imkanı bulunmamaktadır (Taşdelen, 2003, s. 181). Ancak mükellefin talebine rağmen belge ve defterlere erişimine mahkemece izin verilmemesi durumunda mücbir sebep doğacaktır.

2.2.4.2. Defter ve Evrakların Vergi Dairesince Alınması

Defter ve evrakların incelenmek amacı ile vergi idaresinin talebi halinde, mükellef tarafından ibraz zorunluluğu bulunmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961, md:256).

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi incelemelerinin esas olarak dairede yapılacağı ifade edilmekle birlikte, mükellefin talebi ve çalışma ortamının müsaitliği halinde incelemenin mükellefin işyerinde de yapılabileceği hüküm altına alınmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961, md:139).

Tıpkı mahkemece el konulma halinde olduğu gibi Vergi idaresince defter ve evrakların alınmış olması halinde de mükellef defter ve evraklarına erişim imkanına sahiptir. Bu sebeple evrak ve defterlerin dairece alınmış olması vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel durum teşkil etmeyeceğinden mücbir sebep doğmayacaktır (Kılıç ve Şekerci, 2015: 855). Ancak mükellef talebine rağmen erişimine açılmayan defter ve evrakların olmaması nedeniyle yerine getiremediği ödev mücbir sebep kapsamında değerlendirilecektir (Danıştay 7. Dairesi, 12.04.2004 tarih, 2001/4013 Esas ve 2004/963 Karar Sayılı Kararı).

2.2.4.3. Defter ve Evrakların Çalınması

Vergi Usul Kanunu'nun 373. Maddesi ile mücbir sebebin varlığı halinde vergi cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961, md:373).

Mücbir sebebin temel özelliklerinden biri olan her olayın kendi içinde değerlendirilmesi durumu, çalınma durumunda da ilke olarak geçerlidir (Özay, 2004, s. 880). Vuku bulan olay çerçevesinde mücbir sebebin varlığına hükmedilip edilmeyeceği vergi idaresi yetkisindedir. Yine mükellefin olumsuz bir karara karşın yargı yoluna başvuru hakkı muhafaza edilmektedir (Öncel vd., 2000, s. 120).

Defter ve vesikaların hırsızlık sebebi ile sahibinin elinden çıktığı durumlar Türk Ticaret Kanunu gereği ispatlanmalıdır. İlgili Kanunun 68. Maddesi hırsızlık olayını direkt lafzetmese de son fıkrada belirtilen ziyaa durumları çalınmayı da kapsayabilmektedir. Böyle bir durumun vuku bulması halinde tacir işletmesinin bulunduğu yerleşim yerinin ilgili mahkemesinden olayın gerçekleşmesini takiben onbeş gün içinde zayi belgesi talep etmelidir. Talepte bulunmamış olan tacir vergi idaresinin talebine rağmen defter ve evraklarını sunmadığında ibrazdan kaçınmış sayılarak mücbir sebep hali talebi kabul görmeyecektir (Özyer, 2008, s. 67).

Durumu yargı kararlarından iki karşıt karar ile örneklendirecek olursak; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, bir mükellefin dört mali döneme ilişkin defter ve evraklarının, çalınan aracının içinden hırsızlarca gasp edildiğini iddia ederek mücbir sebep hali talebini, dört yıllık işletme evrakının otomobilde muhafazasının ve bulunan otomobilde yalnızca hırsızlar için maddi değeri yok denecek kadar az olan mali verilerin alınmış olmasının hayatın normal seyrine aykırı olduğunu ifade ederek haksız bulmuştur. (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 25.09.1985 tarih, 1984/11-12 Esas ve 1985/728 Karar Sayılı Kararı). Aynı Kurul, bir başka hırsızlık kaynaklı mücbir sebep talebini, tacirin defter ve evraklarını saklamış olduğu kasanın ofisinden çalınmış olmasının kıymetli evrakları kasada saklayarak yeterli özeni göstermesine rağmen meydana gelmesi münasebetiyle haklı bulmuştur (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 19.09.1970 tarih, 1967/T-63 Esas ve 1970/442 Karar Sayılı Kararı).

2.2.5. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan “Gibi Haller” Kavramının Kapsamı

Mücbir sebep durumlarını açıklarken ilgili kanunlarda tanım olarak yer almamasının ortaya çıkardığı zorluklara kısaca değinilmişti. Vergi Usul Kanunu’nda da mücbir sebep tanımının bulunmaması, gri alanlara ve sistemsizliğe yol açmaya neden olacak vaziyetlere sebep olabilmektedir (Ekmekci vd., 2020, s. 1087). Kanun metninin ilgili madde lafzının son bölümünde yer alan “gibi haller” kavramı bu açıdan önemli bir görevi üstlenmektedir. Söz konusu madde ile, kanunda açık bir tanımı olmayan mücbir sebep kavramının çerçevesi genişletilmiş ve mükellef lehine daha esnek yorumlanabilmesinin önü açılmıştır (Karakoç, 2016, s. 71). Hemen burada ifade etmek gerekir ki “gibi haller” ifadesi kapsamında düşünülerek mücbir sebep sayılabilecek olayın, vergi ödevini ifa etmeye engel teşkil edecek nitelikte olması ve yine olayla yerine getirilemeyen görev arasında illiyet bağının bulunması şartları aranacaktır (Sarılı, 2018, s. 228).

Bu noktada bir örnekle açıklama yapmak gerekirse, COVID-19 salgını sırasında; sokağa çıkma kısıtlamaları nedeni ile, karantinada olması münasebetiyle ya da tedavi gördüğü süre zarfında vergisel bir ödevini yerine getirememiş olan mükellefin durumu madde lafzinde açık şekilde sayılmayan bir hal olmasına rağmen “gibi haller” edatının getirdiği esneklik ve yargı merciinin yorum serbestisi de gözönüne alınarak mücbir sebep kapsamında değerlendirilebilecektir (Ekmekci vd., 2020, s. 1082).

Salgın hastalığın “ağır hastalık” gerekçesi ile mücbir sebep hali olarak nitelendirilmesi de düşünülebilmekle birlikte, dünya genelinde yaygın olması ve etki alanı itibariyle, tekraren ispat yüküne ihtiyaç duyularak yeni mağduriyetler ortaya çıkmaması adına, “gibi haller” bölümünün bu değerlendirme için görece daha uygun olduğu ifade edilebilir (Ekmekci vd., 2020, s. 1089).

2.3. Mücbir Sebep Halinin Başladığı ve Son Bulduğu Durumlar ile Mücbir Sebep Halinin İspatı

Vergi Hukuku’nda mücbir sebep halinin başlangıcına, sona erdiği noktaya ve ispatının gerçekleştirilmesine alt başlıklar halinde değinilmiştir.

2.3.1. Mükellef Kaynaklı Mücbir Sebep Hallerinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Mükellef kaynaklı mücbir sebep hali olarak nitelendirilen tutukluluk, ağır kaza ve ağır hastalık durumlarında mücbir sebebin hangi anda başlayıp ne zaman sona erdiği ve ispatının nasıl yapılacağı aşağıda sırasıyla irdelenmiştir.

2.3.1.1. Tutukluluk Sebebi ile Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Tutukluluk geçici bir tedbir olup, cezalandırma biçimi değildir. (Feyzioğlu ve Ergün Okuyucu, 2010, s. 37). Tutuklanma, yaptırımdan etkilenen kişinin kendisi ile ilgili vergi ödevleri açısından süreleri durduracaktır. Tüzel kişiler açısından ele alındığında kanuni temsilcisinin ya da yetkilisinin tutuklanması hali vuku bulan duruma göre değişiklik arz edecektir. Tutuklanan kişi şirketin tek yetkilisi durumunda ve vergi ödevi yalnızca bu yetki çerçevesinde yerine getirilebilecek bir mahiyette ise durum mücbir sebep kapsamında değerlendirilecektir. Tüzel kişilerde temsilin paylaşıldığı vaziyetlerde ise ödevin ilgili diğer temsilci ya da yetkililerce ifa edilmesi mümkün olduğundan, yetkililerden birinin tutuklanmış olması ilgili ödev için mücbir sebep hali olarak değerlendirilmeyecektir (Özbalcı, 2007, s. 174-175). Örneğin, gelir vergisi beyannamesini vereceği son tarihten önce tutuklanan ve on beş gün tutuklu kalan bir mükellefin beyanname süresi mücbir sebep hali nedeni ile tutuklu bulunduğu süre kadar uzatılmalıdır (Ürel, 2003, s. 134).

Mükellef ya da vergi ödevlisi bakımından tutuklandığı anda başlayan mücbir sebep hali, ilgili ödevin şahsen ya da temsilen ifa edilmesi olanağı elde edildiği an sona

erer (Ürel, 2003, s. 134). 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ilgili maddesine göre tutuklama, mahkeme kararı ile başlayıp, kefaletle salıverilme, tahliye edilme, kararın hükme dönüşmesi gibi nedenlerle sona erer (Ceza Muhakemesi Kanunu, 2004, madde: 100).

İddiasını ispat yükü 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nunca iddia sahibine verilmiştir. Aynı madde lafzi “kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça” ibaresini eklemek kaydıyla istisnai durumların olabileceğini ifade etmektedir (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 2011, madde: 190).

Tutukluluk hali, kamuca malum olmayan kişisel bir durum olması sebebiyle, mücbir sebep iddiası varsa durumun polis kayıtları, mahkeme kararları gibi belgeler ışığında ispatı da iddia sahibince yapılmalıdır (Özyer, 2008, s. 73).

2.3.1.2. Ağır Kaza Sebebi ile Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Ağır kaza, Vergi Usul Kanunu'nda tanım olarak yer almamış, tıpkı mücbir sebep halinin yorumlandığı gibi kazanın da niteliği doğurduğu sonuçlar da göz önüne alınmak kaydıyla ilgili yargı merciinin yorumuna bırakılmıştır (Erol, 2012, s. 203). Ağır kaza hali, kişinin sağlığını ciddi biçimde etkileyen, rutin yaşamını büyük oranda değişikliğe uğratacak nitelikteki her türlü kazadır (Erol, 2012, s. 204).

Burada mücbir sebep hali, kazanın meydana geldiği anda başlar ve ilgili kamu görevlisi tutanakları (örneğin trafik kazası durumunda polisin kaza tutanağı gibi), hastaneden alınacak sağlık raporu, iş kazası olması durumunda ilgili sigorta şirketinin tanzim için hazırladığı rapor gibi tesvik edici belgelerle ispat olunur. Kaza halinin yarattığı mağduriyetin sona ermesi ile birlikte de (örneğin sağlık kurulu raporunun bitmesi gibi) sona erer (Çekin, 2016, s. 72).

2.3.1.3. Ağır Hastalık Sebebi ile Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Ağır hastalıkta da tıpkı ağır kaza halinde olduğu gibi, niteliği itibariyle ağırlık derecesi yargının takdirine bırakılmıştır. Hastalığın vergi ödevini ifaya engel olacak nitelikte olması burada da esastır (Ege, 2021, s. 259).

Kişisel bir etki alanına sahip olması sebebiyle ağır hastalık nedeni ile mücbir sebep iddiasının ispatı da iddia sahibinden beklenmektedir. Mağduriyetini ispat için

mükellef, ilgili sağlık kuruluşu raporlarını, hastane yatış evraklarını ve her türlü tesvik edici diğer belgeleri kullanabilecektir (Kılıç ve Şekerci, 2015, s. 848).

Maliye Bakanlığı, kötüye kullanım ve suistimallerin önüne geçmek amacı ile 1986 yılında yayımladığı iç genelge ile mücbir sebep kapsamında sunulan raporların kabulünü bazı şartlara tabi tutmuştur. İlgili Genelgede;

- Hastanelerden (özel hastaneler dahil) alınan raporlarda belirtilen hastalığın vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalıklardan olup olmadığı hususunun İl Sağlık Müdürlüklerinden veya raporu tanzim eden Hastane Başhekimliklerinden,
- Hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarınca (Hükümet Tabipliği, Sağlık ocağı gibi) verilen raporlar hakkında İl Sağlık Müdürlüklerinden, yazı ile sorulmak suretiyle raporda yer alan hastalığın vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır hastalık olup olmadığı hususu açıklığa kavuşturulacaktır (Maliye Bakanlığı, 25.12.1986 tarih, 1986/9 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi)

denilmektedir.

Ağır hastalık hali ile mücbir sebep, hastalığın raporla tesviki itibariyle başlayıp, yine doktor raporu doğrultusunda geride kaldığı anda son bulacaktır (Çekin, 2016, s. 71).

2.3.2. Doğal Afet Kaynaklı Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Doğal afet hallerinde mücbir sebebin başlangıç, sona erme ve ispat yükümlülükleri, ilgili afetin niteliğine göre değişkenlik arz etmektedir (Berber, 2014, s. 72).

Bu bölümde yangın, deprem, sel gibi doğal afetlerde mücbir sebep halinin nasıl başlayıp sona erdiği ve ne şekilde kanıtlanması gerektiği hususları alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.3.2.1. Yangın Sebebi ile Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Yangın, ilk bakışta münferit afetlerden biri olarak görünmekle birlikte günümüz dünyasında gelişen ve büyüyen yapılaşma, çok katlı yapıların yaygınlığı, iklimsel olarak yangına müsait alanlarda gerçekleşen yerleşim alanlarının oluşumu, büyük yangınların da meydana gelmesine neden olabilmektedir. Hal böyle iken yangın sebebi ile ortaya çıkan mücbir sebep halleri de genel kural da olduğu üzere her olayın kendi özelinde değerlendirilmesi zarureti doğurmaktadır.

Kamuoyunca bilinen geniş nitelikli bir yangın afetinin ortaya çıkardığı mücbir sebep halinin ne zaman başlayıp sona ereceği ile ilgili husus vergi idaresince belirlenerek

ilan edilecektir. Bu durumda afetin varlığı ile ilgili bir ispat yükü de bulunmayacaktır. Ancak yine ilgili afetten ötürü mücbir sebep hali talebinde bulunan mükellefin durumdan ne derecede etkilendiği ayrıca araştırılıp tesviki istenecektir (Ürel, 2003, s. 136).

Münferiden meydana gelen yangınlarda ise söz konusu afetin varlığını ve vergi görevlerini aksatacak nitelikte olduğunu, ne kadar süre boyunca sürdüğünü bir başka deyişle başlangıcı belli olan yangının etkisinin bittiği zamanı, kanıtlama ve açıklama görevi mükellefe yüklenmiştir (Özbalcı, 2007, s. 173).

Yangın afetlerinde olayın etkisinin sona erme zamanının kanıt ve açıklanması görece söz konusu afetten ne kadar etkilenildiğinin ispatına oranla daha zor bir husustur (Özbalcı, 2007, s. 173). Bu noktada olay yeri inceleme ekipleri ile itfaiye birimlerinin raporları gibi her türlü tesvik edici evrak ve belge, afetten etkilenildiğinin ispatı için kullanılabilir. Özel nitelikteki yangın afetlerinde, kanıtlanmak ve açıklanmak kaydıyla mükellefe mücbir sebep hali olarak on beş günlük bir zamanın verilmesi genel kabul görmüş bir husustur (Özbalcı, 2007, s. 174).

2.3.2.2. Deprem Sebebi ile Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Deprem; yangın ve sel gibi doğal afetlere nazaran mücbir sebep hali doğuracak nitelikte ve büyüklükte olduğunda genelde çok daha geniş bir bölgeyi etkilemiş olmaktadır. Bu münasebetle de ispat ve tesvikine gerek kalmaksızın idarece mücbir sebep hali ilan edilebilmektedir (Öncel vd., 2000, s. 118). Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirli bir bölge veya yerleşim yerini mücbir sebep bölgesi olarak ilan edebilme yetkisi ülkemizin coğrafi yapısının da etkisi ile doğal afet hallerinden en çok depremde kullanılmaktadır.

Küçük çaplı ve dar bir bölgede vuku bulan deprem, sayıca daha az mükellefi direkt olarak etkilemiş olabileceğinden, tıpkı yangın vaziyetinde olduğu üzere depremden etkilenilmiş olduğunun mükellefçe ispat ve tesviki gerekmektedir (Özbalcı, 2007, s. 166).

Geniş çaplı ve etkili depremlerde idarece belirlenen mücbir sebebin başlangıç ve sona erme vakitlerinden bağımsız olarak, ilgili mükelleften söz konusu depremden etkilendiğinin ispatının ayrıca beklenmesinin gerektiği, öğretide vurgu yapılan durumlardan bir tanesidir (Öncel vd., 2000, s. 118). İlgili teorik kabule rağmen kamu idaresince alınan kararlarla deprem bölgesinde istisnasız tüm mükelleflerin mücbir sebep halinden faydalandırıldığı, geçmiş tecrübelerde sabit olmuştur (Özbalcı, 2007, s. 166). Bu

hususta şunu ifade etmek isteriz ki, kamu idaresine karşı teoride eleştirel yaklaşımları da beraberinde getiren bu tür kararlar, kanaatimizce doğru ve yerindedir.

Son yaşadığımız Kahramanmaraş Depremleri’ni örnek verecek olursak, Avrupa’nın dört ülkesi büyüklüğündeki on bir şehrin direkt olarak etkilendiği, birçok yerleşim yerinin tabir yerindeyse tümünden yok olduğu, asrın felaketi olarak nitelendirilmiş bir depremin ardından tüm ülke hemhal olmuş ve bölgenin yaralarını sarmak için uğraş veriyorken, doktrindeki bireysel tesvik ve ispat yükü beklentisi, hiçbir mükellef için adil bir yaklaşım olmayacaktır.

2.3.2.3. Su Baskını Sebebi ile Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Su baskınları da diğer doğal afet hallerinde olduğu gibi genel nitelikli olup olmamasına göre özellik arz etmektedir. Genel nitelikte ve birçok mükellefi etkilemiş bir sel afeti için idare kendiliğinden mücbir sebep hali ilan edecek, durumun kapsamı, başlangıç ve bitiş zamanları ilanen duyurulacaktır. Bu büyüklükte bir afet durumunda da mükelleften ayrıca bir ispat ve tesvik etme sorumluluğu beklenmeyecektir. Ancak uygulamada farklı örnekleri mevcut olmakla birlikte, su baskını halinde de doktrinde ilgili mükellefin münferiden etkilenip etkilenmediğinin tesvikinin bekleneceği görüşü hakimdir (Öncel, vd., 2000, s. 118).

Örneğin, 2015 yılı Ağustos Ayı’nda Artvin ili ve bazı ilçelerinde meydana gelen sel afeti, kamu idaresince mücbir sebep hali olarak kabul ve ilan edilmiş, altı ay süre ile ilgili bölgeler özelinde beyanname verme, tahakkuk ve ödeme süreleri uzatılmıştır. Söz konusu mücbir sebep genel nitelikli olduğundan başladığı ve sona erdiği tarih ile ispat zarureti bulunmamaktadır (Elele, 2015, s. 56).

Mücbir sebebin temel unsurlarından olan nedensellik bağı ve olayın söz konusu vergisel ödevi engelleyecek boyutta olması şartları su baskını kaynaklı mücbir sebep iddiaları için de geçerlidir (Özyer, 2008, s. 66).

Münferit nitelikli doğal afet hallerinde ispat özelliği taşıyan tesvik edici belge ve evraklar da değişkenlik arz etmektedir. Yalnızca ilgili mükellefi etkilemiş mikro ölçekli bir su baskınında zabıta raporları gibi delil nitelikli belgeler ispat aracı olarak kullanılabilir. Hemen ifade etmek gerekir ki böyle bir durumda ibraz edilmesi gereken defterlerin su baskını gerekçesi ile ibrazından kaçınılması halinde tıpkı yangında olduğu gibi, söz konusu defterlerin ilgili su baskını neticesinde zayi olduğuna dair

mahkemeden on beş gün içerisinde temin edilmiş bir zayi belgesi de istenecektir (Çiftçi, 2022, s. 343).

2.3.3. Vergi Ödevlisinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubet Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Mecburi gaybubet halinde zaruri yokluğun etki alanı kişi ile sınırlı olduğundan mücbir sebebin varlığı, başladığı ve sona erdiği zamanın ispatı ve tesvik edici belgelerle açıklanması yükümlülüğü mükellefe aittir (Özyer, 2008, s. 73).

Mecburi gaybubetlerin en yaygın örneklerinden olan askere alınma durumu ile örneklendirerek açıklanmak istenirse, bir vergi yükümlüsünün ani biçimde askere alınmış olması kendisi açısından pek tabii mücbir sebebi doğuran bir olaydır. Bu durumda ilgili tesvik edici evraklarla idareye başvuran kişi askere alındığı günden başlamak kaydı ile söz konusu ödevi temsilen ya da şahsen ifa kabiliyeti doğduğu ana kadar mücbir sebep halinden yararlanabilecektir (Öncel vd., 2000, s. 118).

2.3.4. Defter ve Evrakların Sahibinin İradesi Olmaksızın Elinden Çıktığı Hallerde Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Yasal defter ve evrakların bir işletmenin vergisel anlamda en önemli verileri olduğu hususuna daha önce değinilmişti. Bu başlık altında defter ve evraklara mahkemece el konulması, vergi dairesince alınması ile defter ve evrakların çalınması durumlarında mücbir sebep hallerinin başladığı, son bulduğu zamanlar ve ispat yükümlülükleri alt başlıklar halinde incelenmiştir.

2.3.4.1. Defter ve Evraklara Mahkemece El Konulması Durumunda Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı

Yargı mercii defter ve evrakları ilgili bir dava ya da inceleme münasebetiyle mükelleften talep yetkisine haizdir. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde yargı talebi ve gözetiminde gerçekleştirilecek bir arama ve incelenmek üzere ilgili defter ve evraklara el koyma işleminin hangi şartlar altında ve ne şekilde yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır. İlgili madde metinlerinde aramada el konulacak evrak ve defterlerin ilgili mükellef ya da tanıklar nezaretinde tutulacak bir tutanak dahilinde mahkemeye sevki hususuna da değinilmiştir. Aynı metnin devam hükümlerinde defter ve evraklara el konulmasının vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel teşkil etmeyeceği özellikle vurgulanmış, böylece olası mücbir sebep hallerinin çerçevesi daraltılmıştır (Vergi Usul

Kanunu, 1961, Madde: 143,144). Hemen ifade etmek gerekir ki bu daraltma bir hak kaybına ya da mağduriyete yol açabilecek mahiyette değildir. Bilakis olası mağduriyetlerin önüne geçilmesi adına ilgili lafzin hemen devamında mükellefin el konulan defter ve evrakları inceleme ve gerekli hallerde suret edinme talebinin derhal yerine getirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 144). Bu sebeptendir ki; mahkemece evrak ve defterlere el konulması durumu ilkesel olarak mücbir sebebi doğurmayacaktır.

Tüm kanuni güvence ve ifadelere rağmen, defter ve vesikalara mahkemece el konulduğu hallerde de mücbir sebep halinin doğacağı münferit vakalar olacağı muhakkaktır. Her olayın kendi özelinde değerlendirilmesi gerekliliği ışığında düşünüldüğünde, mükellefin mahkemeden ilgili defter ve evrakları incelemek üzere yazılı talebine rağmen söz konusu incelemenin güvenliği ya da başka bir gerekçe ile mahkemece erişimine izin verilmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda yazılı talebini ve mahkemenin ret kararını ispat etmek sureti ile vergi sorumlusu mücbir sebep halinden yararlanabilecektir. İlgili kanun maddesi son paragrafında, defter ve evraklara el konulduğu tarihten itibaren beyanname verilecek son tarihe dek olan zamanın bir aydan az olması halinde bu sürenin resen bir ay uzayacağını hükmetmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 144). Yine mahkemenin ilgili kişinin evrak ve defterlere erişimini sakıncalı gördüğü hallerde daha uzun süreli mücbir sebep hali de doğabilecektir. Bu tür olaylarda mücbir sebep hali mahkemenin defter ve evraklara el koyduğu tarih itibariyle başlayıp, ilgili kişinin erişimine müsaade ettiği tarihe dek sürecektir. Mücbir sebep hali, ilgili kişi tarafından yazılı talep ve mahkeme ret kararları ışığında ispata muhtaçtır (Öncel vd., 2000, s. 119).

2.3.4.2. Defter ve Evrakların Vergi Dairesince Alınması Durumunda Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması ve İspatı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ikinci bölümünde yer alan “Vergi İncelemeleri” başlıklı kısmında, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması amacıyla yetkili kişilerce önceden haber vermeksizin incelemeye tabi olan mükelleflere yönelik inceleme başlatılabileceği ifade edilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 134-138). Aynı kanunun sonraki maddesinde vergi incelemelerinin esasen ilgili vergi dairesinde yapılması gerekliliği vurgulanmıştır. Mükelleften, takdir edilen zaman dilimi içinde ilgili defter ve evrakları daireye getirmesi yazılı olarak talep edilir. Geçerli bir sebebi olmaksızın defter ve evraklarını daireye

sunmayan mükellefler için ibrazdan imtina muamelesi yapılır. Haklı bir sebep sunulması halinde ise mükellefe defter ve evraklarını sunabilmesi için makul bir ek süre tesis edilir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 139).

Vergi incelemelerinin dairede gerçekleştirilmesi esası bulunmakla birlikte, mükellefin talebi ve fiziki şartların incelemeye imkân verdiği durumlarda inceleme işyerinde de gerçekleştirilebilecektir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 139).

Vergi Usul Kanunu'nun 144. Maddesi, incelenmek üzere muhafaza edilmekte olan defter ve evraklara istisnai mahkeme kararları dışında mükellef erişiminin mümkün olduğunu bu sebeple de vergisel ödevlerde herhangi bir aksama söz konusu olmayacağını açıkça belirtmektedir. Bu nedenle incelenmek üzere idarece muhafaza edilmekte olan defter ve evrakların yokluğu, bir mücbir sebep meydana getirmeyecektir. Zira ilgili defter ve evraklara istisnai durumlarda dahi erişimin engellenmesi ancak mahkeme kararı ile mümkün olabilmektedir. Buradan, idarenin kendince geçerli bir sebebi olsa dahi yetki gaspı yapmak sureti ile yargı kararı olmaksızın ilgili kişinin defter ve evraklara erişimini engelleyemeyeceği sonucu çıkmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 144).

Yargı kararı dayanağı ile istisnai durumlarla mükellef ya da ilgili kişinin muhafaza altındaki defter ve evraklara erişimi ya da suret alması engellendiği anda mücbir sebep hali doğmuş olacaktır. İlgilisinin yeni bir yargısal karar ışığında dairece muhafaza edilmekte olan defter ve evraklarına erişimine müsaade edildiği an mücbir sebep hali de son bulacaktır. Bu zaman dilimi içinde mücbir sebep nedeni ile vergisel ödevlerini yerine getiremediğini ispat etmek de, yine ilgili evrak ve defterlere erişim için verilen talep dilekçeleri, dairenin talebi reddine karşın yargıya başvurulduğuna dair evraklar ve mahkeme kararları aracılığı ile mükellefe yüklenmiştir (Öncel vd., 2000, s. 119).

2.3.4.3. Defter ve Evrakların Çalınması Durumunda Mücbir Sebep Halinin Başlaması, Son Bulması, ve İspatı

Defter ve evrakların sahibinin iradesi dışında elinden çıktığı hallerin bir diğer örneği hırsızlık neticesinde çalınmış olmalarıdır. Hırsızlık olayları genel nitelikli olmadığından ispat ve tesvik yükü mükellef veya vergi sorumlusunun üzerindedir (Öncel vd., 2000, s. 120). Defter ve evrakların çalınması durumunda bu durumun polis tutanakları, işyerinin sigortalı olması halinde ilgili sigorta şirketinin tespit tutanağı ve benzeri her türlü tesvik edici belge ile tanık beyanlarıyla ispat edilmesi gerekmektedir (Erol, 2012, s. 218). Bununla beraber yangın sebebi ile mücbir sebep halinde olduğu gibi

çalınma halinde de ilgili mahkemeden on beş günlük yasal süre içinde bildirimde bulunularak zayi belgesi talep edilmesi gerekmektedir. Alınan zayi belgesi tesvik edici belge niteliği taşımakla beraber Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, şirketin defter ve evraklarının çalındığı gerekçesi ile ibrazdan imtina edilmesini, buna dayanak olarak da mahkemeden tek taraflı beyan sonucu alınan zayi belgesinin sunulmasını yeterli delil olarak kabul etmemiştir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 141/4, 18.02.2005 Tarihli kara; akt. Çiftçi, 2022, s. 351, 352). Söz konusu kararla, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun hırsızlar açısından maddi değer taşımayan defter ve evrakların çalınmış olduğu iddiasını yaşamın normal seyrine uygun bulmadığı yönündeki kararı da desteklenmiştir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 25.09.1985 tarih, 1984/11-12 Esas ve 1985/728 Karar Sayılı Kararı). Öğretide yukarıda örneklendirilen kararlar yönünde genel kabul bulunmakla beraber, her olayın kendi içinde değerlendirilmesi gerekliliği ışığında, mücbir sebep taleplerinin değerlendirilmesinde defter ve evrakların da diğer değerli eşyalarla birlikte çalınmış olabileceği ihtimali de göz ardı edilmemelidir (Donay, 2008, s. 104).

Mücbir sebebin tümünde olduğu gibi defter ve evrakların çalındığı hallerde de mücbir sebebin başladığı zaman hırsızlığın yaşandığı andır. Çalınma halinin bir olgudan ziyade anlık gerçekleşen bir olay olması sebebiyle mücbir sebebin son bulunduğu zamanın ise idarece takdiri beklenecektir (Aydemir, 2012, s. 188).

2.4. Vergi Hukuku'nda Mücbir Sebep Hallerinin Etkileri

Çalışmanın bu kısmına dek mücbir sebep hallerinin terminolojik incelemesi çalışma çerçevesi dışına çıkılmadan yapılmaya gayret gösterilmiştir. Bu bölümde ise incelenen mücbir sebep hallerinin ortaya çıkardığı etkiler alt başlıklar halinde ele alınmıştır.

2.4.1. Mücbir Sebep Hallerinin Sürelere Etkileri

Mücbir sebep hallerinin en önemli etkileri kuşkusuz süreler üzerinedir. İlgili halin sürekli devam eden bir durum olmaması, başlangıç ve bitiş zamanları, yerine getirilemeyen vergisel ödev ya da kullanılamayan hakla ilgili süreler büyük öneme haizdir. Bu öneme binaen, mücbir sebep halinin kanuni, idari ve yargısal sürelere etkilerine alt başlıklar halinde ayrı ayrı değinilmiştir.

2.4.1.1. Mücbir Sebep Halinin Kanuni Sürelere Etkisi

Mücbir sebeplerin var olması halinde sürelerin duracağı Vergi Usul Kanunu'nun on beşinci maddesinde ifade edilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 15). Mücbir bir hal ile karşılaşan vergi sorumlusu açısından bu durum sürelerin işleyişini durduracak, söz konusu durum sona erdiğinde kanuni süreler işlemeye devam edecektir. Sürelerin kaldığı yerden işlemeye devam etmesiyle beraber yerine getirilen ödevler ve vergisel süreçler zamanında yapılmış sayılacaktır. Mücbir sebep nedeni ile duran kanuni sürelerin kapsamı yalnızca vergi ödevleri ile sınırlı olmayıp, bir hakkın kullanılması ile ilgili süreleri de kapsamaktadır (Yiğit, 2019, s. 254).

Mücbir sebebin süreleri durduracağı ilkesi bütün kanuni süreler için geçerli olmakla beraber bu konuda bazı özellikler mevcuttur. Bu özellikleri maddeler halinde şu şekilde sıralanabilir (Özbalcı, 2007, s. 170-171).

1) Mücbir sebep tüm kanuni süreler için geçerli olması, tek bir mücbir halin aynı anda tüm süreleri durduracağı manası taşımaz. Örneğin mükellefin defter ve evraklarının çalınmış olması bu vakadan önce tahakkuk eden vergi borcunun ödenmemesine dayanak oluşturmayacaktır.

2) Vergi Usul Kanunu'nun 373. Maddesi uyarınca, mücbir sebebin varlığı, ilgili ödev için cezai işlem uygulanmasını engelleyecektir. Ancak ilgili ödevin gecikmesinden doğacak gecikme zammını ortadan kaldırmayacaktır. Bunun sebebi, gecikme zammının bir ceza değil, yaptırım olmasıdır.

3) İdarece bir dönem uygulanan kabule göre, mücbir sebep nedeniyle sürelerin durması, mükellefin vergisel ödevlerini kapsamakta, hak kullanımlarını ise kapsamamakta idi. Ancak Danıştay bu uygulamayı verdiği kararlarla uygun bulmadığını hüküm altına almış, mücbir sebep nedeniyle sürelerin durması gerekliliğinin, mükellefin bu süreçte kullanmadığı haklarını da kapsaması gerektiğini bildirmiştir.

4) Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi için mücbir sebep nedeniyle beyanın geç verilmiş olduğu hallerde ödeme süresi de uzayacaktır. Böyle bir vaziyette vergi henüz tahakkuk etmediği için ödeme esnasında gecikme zammı da uygulanmayacaktır.

Mücbir sebeple kanuni sürelerin durması da, mücbir sebebin temel niteliklerinden olan herkesçe biliniyor olması ya da sorumlularca ispat ve tesvik edilmesi şartına bağlıdır (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 15).

2.4.1.2. Mücbir Sebep Halinin İdari Sürelere Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun on beşinci maddesi ile sürelerin işlemeyeceği ile birlikte tarh zaman aşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağı ifade edilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 15). İlgili kanunun mücbir sebeplerle alakalı maddelerinde, mücbir sebebin etkisi açısından kanuni ve idari süreler arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sebeple mücbir sebebin süreleri durdurucu gücü idari süreler için de geçerlidir (Çağan, 1975, s. 148). Bu gerekçe ile beyanname verme, ödeme, uzlaşma talebi süresi gibi idari süreler de bu kapsamda değerlendirilerek mücbir sebep hali süreci boyunca duracaktır (Nazalı, Gündem Nazalı Web Sitesi, 2020).

Mücbir sebep halinin idarece ilan edildiği durumlarda hangi vergisel ödevlerin bu kapsamda ertelendiğinin belirlenmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkisindedir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 15). Söz konusu maddede, bu yetkinin beyannamelerin toplulaştırılması, beyanname verme sürelerinin değiştirilmesi ve beyanname verme zaruretinin kaldırılması için de kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Buradan hareketle, mücbir sebebin varlığının idarece kabul ve ilanının, mükellefi tüm vergisel ödevlerinden değil, idarenin kapsama alanı içinde belirttiği yükümlülüklerden kurtaracağı ifade edilebilir (Nazalı, Gündem Nazalı Web Sitesi, 2020).

Mücbir sebep hallerinin idari sürelere etkisi açısından en önemli husus, mücbir sebebin varlığının idari süreleri kesmemesi, yalnızca durdurmasıdır. Yani idari bir ödevle ilgili mücbir sebebin doğması halinde söz konusu olaydan önce geçen süreye, mücbir sebebin sona ermesinden sonra işleyen süre eklenecektir (Ekmekci vd., 2020, s. 1095).

Mücbir sebep kavramının mükellefi ve vergi sorumlusunu mağduriyetten kurtarmak üzere geliştirildiği düşünülecek olursa, tarh zaman aşımını da uzatıyor olması, kanun maddesinin var oluş sebebiyle çelişen bir durum teşkil ediyor gibi görünmektedir (Karadağ, 2012, s. 1034). Bu yönde görüş ve kanaatler olmakla birlikte kamu yararının da gözetilmesi ve kamusal bir alacağın ortadan kalkma riskine karşın, bu madde ile bireysel ve kamusal fayda dengesinin tesis edildiği düşünülmektedir (Ekmekci vd., 2020, s. 1096).

2.4.1.3. Mücbir Sebep Halinin Yargısal Sürelere Etkisi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda yer alan hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, ilgili metnin 125. Maddesi ile, idarenin tüm fiil ve yaptırımlarına karşı yargı yolunun açık olduğu ifade edilmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, Madde:

125). Bu güvence, kanun koyucu irade aracılığı ile belirli süreler dahilinde sınırlı tutulabilmektedir (Gündüz, 2019, s. 238).

İdari davalar için dava yoluna başvurma hakkı da ilgili kanun maddesi uyarınca, özel kanunlarında farklı bir süre ifade edilmeyen durumlarda 60 gün ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu kanun maddesi ile idari davalar için dava açma süre sınırı, Danıştay ve idare mahkemelerinde 60, vergi mahkemelerinde ise 30 gün olarak hüküm altına alınmıştır (İdari Yargılama Usulü Kanunu, 1982, Madde: 7).

Danıştay vermiş olduğu bir kararda en temel anayasal haklardan olan dava açma süresinin kısıtlanmasının gerekçesini şu ifadelerle açıklamıştır:

Yasa koyucu, idari işlemlerin sürekli bir biçimde dava açma tehdidi altında kalmasını engelleyebilmek için, idari işlemlerin ilgililerince ve belli sürede dava konusu edilebileceğini öngörerek kamu hizmetinin hızlı ve etkin biçimde yürütülmesini sağlamak istemiştir (Danıştay 10. Dairesi, 31.01.2006 Tarih, Esas 2005/9189 Karar 2006/664 Sayılı Kararı).

Bununla beraber Danıştay'ın dava açma süresi bakımından mücbir sebepleri geçerli kabul ettiği kararları da mevcuttur. Örneğin, Danıştay'ın ilgili dairesi 1996 yılında vermiş olduğu bir kararda, 1995 yılında Afyonkarahisar'da gerçekleşen depremin dava açma süresi üzerinde etki edebilecek büyüklükte bir mücbir sebep hali olduğunu ve makul süre aşımı sonunda açılmış olan davanın kabul edilerek esas yönünden incelenmesi gerektiğini ifade etmiştir (Danıştay 4. Dairesi, 20.06.1996 Tarih, Esas 1995/6183 Karar 1996/2698 Sayılı Kararı).

Danıştay'ın mücbir sebep gerekçesi ile dava açma sürelerinin uzatım taleplerini reddetmesine dayanak oluşturan bir diğer görüşü de dava açma işleminin asaleten yapılamıyor olsa dahi vekaleten yapılabilen bir işlem olmasıdır (Gündüz, 2019, s. 247).

Tüm bu farklı örnek ve yaklaşımlara istinaden, istisnai durumlar olmakla beraber yaygın biçimde hem öğretilde hem de Danıştay kararlarında mücbir sebebin yargısal süreleri uzatmayacağı kanaatinin hakim görüş olduğu söylenebilir (Ürel, 2003, s. 135).

2.4.2. Mücbir Sebep Hallerinin Diğer Etkileri

Mücbir sebep hallerinin kuşkusuz en büyük etkisi süreler üzerinde meydana getirmiş olduğu etkidir. Sürelerin durması, zaman aşımına olan etkisi ve benzeri süre bazlı etkileri incelenen mücbir sebep hallerinin etkileri büyük oranda süreler üzerinde olsa da bunun dışında etkileri de mevcuttur. Bunlar mücbir sebebin; vergiyi doğuran olaya, vergi cezasına ve verginin terkinine olan etkileri olarak sınıflandırılıp, başlıklar halinde aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir.

2.4.2.1. Mücbir Sebebin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 19. Maddesi'nde vergiyi doğuran olay, "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekamülü ile doğar." sözleri ile açıklanarak hüküm altına alınmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 19).

Mücbir sebep hali vergiyi doğuran olayla ilintili olmayıp, vergisel ödevin yerine getirilmesine engel teşkil eden ya da geciktiren bir durumdur. Bu sebeple de mücbir sebebin ortaya çıkması vergiyi doğuran olaya etki etmeyeceğinden ilgili vergisel ödevin varlığını ortadan kaldırmayacaktır. Mücbir sebep, yalnız yerine getirilmesi gereken vergisel ödevin ifasını geciktirmeye haizdir. Örneğin, mevduatını banka aracılığı ile nema almak sureti ile değerlendiren bir vatandaş, ağır bir kaza geçirmesi neticesinde süregelen ağır hastalığı gerekçesi ile bir sene boyunca bankadan hiç tahsilat yapmamış dahi olsa ilk tahsilatın gerçekleştiği zamanda, geçmiş dönem nema getirileri de ilgili senenin geliri sayılarak vergilendirilecektir. İlgili hesaba mevduatın yatırılmış olması ile birlikte mevduat sahibi vatandaş açısından vergiyi doğuran olay zaten gerçekleşmiştir. Bu sebeple de sonrasında geçirilen ağır kaza, ağır hastalık gibi mücbir sebep halleri vergiyi doğuran olaya etki etmeyecektir. Ancak verginin tahsili, vergi sorumlusu konumunda olan banka tarafından mevduat için nema ödemesi yapılmadan önce devlete ödenmek üzere vatandaşa ödenecek olan mevduat içerisinde kesilerek yapılmasa ve bu sorumluluk beyanname vermek sureti ile yine mükellef üzerine yüklenmiş olsa idi mücbir sebebin varlığı, söz konusu beyannamelerin verilme sürelerinin durması açısından geçerli bir sebep olurdu (Özbalcı, 2007, s. 168-169).

2.4.2.2. Mücbir Sebebin Vergi Cezasına Etkisi

Kanun yapıcı, vergi ödevlilerine kanunilik ilkesi çerçevesinde maddi ve şekli yükümlülükler getirmiştir. Bu yükümlülükler kanunlar ışığında ve yetkisinde koyulmaktadır. Vergi ödevlilerinden, getirilen bu yükümlülükleri verilen sürelerde ve tam olarak ifa etmeleri beklenir. Zira söz konusu kanunlar, vergi yargısını ve idareyi, eksik veya gecikmeli şekilde yerine getirilen ödevler için vergi ödevlisinin cezalandırılmasına yetkili kılmıştır. Bu cezalar ilgili kabahatin niteliğine ve seyrine göre idari-adli para cezaları olabileceği gibi, hapis cezası da olabilmektedir (Çiftçi, 2022, s. 337-338).

Vergi suçları, Vergi Usul Kanunu’nda vergi ziyaı ve usulsüzlük şeklinde iki gruba ayrılarak incelenmiştir (Çiftçi, 2022, s. 344). Vergi ziyaı vergi ödevlisinin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ifa etmemesi ya da eksik yerine getirmesinden dolayı doğar. Bununla beraber yanlış beyanlar ve benzeri haller neticesinde eksik tahakkuk ettirilen vergiler ile hak edilmediği halde alınan vergi iadeleri vergi zıyanının konusunu oluşturur (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 341).

Usulsüzlük suçları ise, verginin zıyanına bakılmaksızın vergi kanunlarının şeklen ve usulen uyulması gereken kurallarının ihlal edilmesi neticesi ortaya çıkar (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 351). Usulsüzlük suçları genel ve özel usulsüzlük suçlarını kapsamaktadır. Genel usulsüzlük suçları da kendi içinde birinci ve ikinci derece genel usulsüzlük suçları olarak ayrılmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 352).

Vergi Hukuku, vergi ödevlisinin cezalandırılması için sadece vergi suçunu meydana getiren olayın gerçekleşmesini yeterli bulmamaktadır. Söz konusu suç teşkil eden eylemde, ilgili kişinin kusurluluğu da sorgulanacaktır. Fiilen ve şeklen suç var olsa dahi kişinin kusurunun olmaması, cezai sorumluluğu ortadan kaldıracaktır. (Çiftçi, 2022, s. 339).

Yasa koyucu, vergi ödevlisinden beklenen bu görevlerin ifasının ilgili kişinin elinde olmayan zaruri haller nedeni ile gerçekleştirilememesini mücbir sebep kapsamında değerlendirmiş ve bu durumu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 373. Maddesi ile hüküm altına almıştır. Söz konusu madde lafzinde “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.” denilerek mücbir sebep halinde vergi cezası kesilemeyeceği açıkça ifade edilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 373). İlgili madde metninden de anlaşılacağı üzere vergi cezasının kesilmemesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu’nun 13. Maddesi’nde sayılan mücbir sebep hallerinin var olması şartı gözetilmektedir (Çiftçi, 2022, s. 338).

Mücbir sebep gerekçesiyle vergi cezasının kesilmemesi, yalnızca söz konusu mücbir halin malum olması veya kanıtlanması ile ilintili değildir. Mücbir sebep hali olmasa idi cezai yaptırımı gerektirecek olan fiilin, vergi ödevinin ifasını imkansız kılması da gereklidir (Candan, 2019, s. 507).

2.4.2.3. Mücbir Sebebin Verginin Terkinine Etkisi

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile birlikte idare ve mükellef arasındaki vergi ilişkisi başlamaktadır. Bu ilişki, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları ile sürmekte ve tahsil aşaması ile borcun ifasının gerçekleşmesi neticesinde son bulmaktadır. Vergi borcunun normal işleyişinde son aşama tahsil aşaması olmakla beraber bazı durumlarda tahsil bu ilişkinin son aşaması olmayabilmektedir (Ergür, 2021, s. 193). Terkin kavramı da işte bu durumlardan bir tanesini temsil eder.

Kelime kökeni olarak Arapça diline mensup olan terkin, sözcük anlamı olarak bir şeyi silerek çizme anlamını taşımaktadır. Vergi hukuku alanında ise terkin kavramı, belli şartların ortaya çıkması üzerine vergi borcunun silinerek ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir (Şenyüz, 2016, s. 249).

Terkin müessesesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda;

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde: 115).

ifadeleri ile açıklanmıştır. Aynı maddenin devam lafzinde, söz konusu zarar tespitinin yerel idare tarafından yapılacak olması münasebeti ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini, mahalli idareye de devredebileceği ifade edilmiştir. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere, genel nitelikli mücbir sebep halleri ile birlikte kuraklık ve benzeri nitelikteki sosyal afet halleri de zaruri durumu meydana getirmesi hasebiyle, söz konusu dönemle ilgili vergi ödevleri kısmen ya da tümüyle terkin edilebilecektir.

BÖLÜM 3

COVID-19 SALGINI DÖNEMİNDE VERGİ HUKUKU KAPSAMINA GİREN MÜCBİR SEBEBE İLİŞKİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Hukukun birçok alanında temel kavramlardan biri olan “Mücbir Sebep” başlığının, Vergi Hukuku özelinde ele alınması ve COVID-19 salgını sürecinde mücbir sebep uygulamalarının incelenmesi araştırmanın temel konusunu oluşturmaktadır. Bu çalışma ile tüm dünyayı etkisi altına alan ve Dünya Sağlık Örgütü tarafından salgın hastalık ilan edilen COVID-19 salgınının vergi ile ilişkili kesimler üzerindeki etkileri, mücbir sebep kavramının salgın döneminde bu kesimlere vergi hukuku özelinde getirdiklerinin irdelenmesi amaçlanmaktadır.

Salgın hastalığın, etkisini hızla sürdürdüğü dönemde, tüm ülkelerle birlikte Türkiye’de de yaşamın uzunca bir dönem parçası olduğu göz önüne alındığında, yalnız sosyal alanlarda değil hayatın hemen her alanında kalıcı ve süreklilik arz eden önlemlerin alınması gerekliliği doğmuştur. Bu kapsamda mükelleflerin doğmuş sorunlarına karşı “mücbir sebep” kapsamında üretilmiş çözümler çok büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda olası benzer durumlar için hangi tedbirlerin alınabileceği hususunda fikir ve öneriler türetmek ve bu önerileri akademik eleştiri ve görüşlere sunmak çalışmanın önemini temsil etmektedir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bilimsel araştırma biçimleri irdelendiğinde, akademik araştırmaların yöntemleri için nicel ve nitel araştırma sınıflandırmaları uygun görülmüştür. Sayısal verilerin yoğun olduğu, olay ve olguların meydana gelme sıklıklarının ele alındığı araştırmalarda, çoğunlukla kullanılan nicel araştırma yöntemleri; deneylerin, betimlemelerin, veri analizlerinin yapıldığı çalışmalar olarak öne çıkmaktadır (Yıldırım, 1999, s. 8). Hukuk, sosyoloji, antropoloji gibi olguların ya da olayların meydana gelme aralığındansa, niteliklerinin ele alındığı, sosyal bilimler alanlarında yapılan çalışmalar ise daha çok nitel yöntemlerin yoğun kullanıldığı alanlar olmuştur. Rakamlardan ziyade içerik yönünden ele alınan bu çalışmalar, daha önce üretilmiş olan akademik verilerin incelenmesini

dayanak almaktadır (Yıldırım, 1999, s. 9). Bu doğrultuda mülakat, örnek olay araştırması, içerik tahlili, doküman inceleme gibi metotlar bu çalışmaların temelini oluşturmaktadır. Belgesel tarama yöntemi de doküman inceleme araştırma yönteminin çeşitlerinden bir tanesidir (Sak, Sak, Şendil, ve Nas, 2021, s. 229).

Bu minvalde ele alındığında çalışmamızın konusu ve doğası nitel bir araştırma yapılmasına uygun olduğundan, araştırma yöntemi olarak nitel bir araştırma biçimi olan belgesel tarama yöntemi kullanılması hedeflenmiştir.

Doküman analizi olarak da isimlendirilen belgesel tarama, mevcut bilgi ve belgelerin irdelenerek, yeni bilgiler elde edilmesi olarak açıklanabilir (Sak vd., 2021, s. 230).

Araştırmamızın temelini de oluşturan bu yöntem ışığında, kitap, makale taramaları, kanun metinleri, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı sirküler ve tebliğler ile ilgili Danıştay kararları çalışmada ayrıntılı incelenmesi hedeflenen başlıca kaynaklar olmuştur.

3.3. Verilerin Analizi

Belgesel tarama amacıyla elde edilen veriler COVID-19 döneminde gerçekleştirilen vergisel tedbirlerin analizi için incelenmiştir. Elde edilen veriler içerik analizine tabi tutulmuştur.

İçerik Analizi insan tutumlarının, düşüncelerinin, kendileriyle kurulan iletişimlerin analiz edilmesi suretiyle incelenmesini öngören bir araştırma yöntemidir (Fraenkel, Wallen, ve Hyun, 2012, s. 161). İçerik analizinde, ana konu, teori ya da farklı anlamlara varmak amacıyla, verilerin ayrıntılı ve sistematik olarak incelenmesi, yorumlanması (Berg ve Lune, 2019, s. 344), kavramların tespiti ve anlatımsal bir yaklaşımla yeni ana konular ortaya çıkarılması amaçlanır (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 242). İçerik analizi farklı metinlerin oluşturduğu veri içeriklerinde çeşitli kavramların bulunmasının tespiti, bu kavramların manalarının ve birbirleri ile olan ilişkilerinin ortaya konulması ve analiz edilmesi ile araştırma konusuna yönelik çıkarımlar sağlamayı, bu çıkarımları yorumlamayı sağlar (Büyüköztürk vd., 2012, s. 240).

İçerik analizi, elde edilen verilerin belli süzgeçlerden geçirilmek suretiyle karşılaştırılmaları yoluyla gerçekleştirilir. İçerik analizinin bu aşamada geçtiği süzgeçlerin kendine münhasır bazı aşamaları olduğu söylenebilir. Farklı araştırmalarda

çeşitli isimlendirmelerle nitelendirilmekle birlikte, genel kabul doğrultusunda bu aşamalar kısaca şu şekilde sıralanabilir: (Sak vd., 2021, s. 234)

- Verilerin toplanması,
- Kodlama ve kategori oluşturma,
- Verilerin analiz edilmesi,
- Raporlama

3.4. Literatür Taraması

Literatürde gerek mücbir sebeple ilgili gerekse vergi hukuku özelinde mücbir sebebin yeri ve önemi ile ilgili birçok çalışma bulunmakla beraber araştırma konusuyla doğrudan ilintili olduğu düşünülen araştırma örneklerinden bazıları aşağıda kronolojik olarak sıralanmıştır.

Coşkun Karadağ (2012), zamanaşımı sürelerine etkisi açısından mücbir sebepleri araştırdığı makalesinde belge taraması yöntemini kullanmış, mücbir sebebin tahakkuk zamanaşımını uzatıcı niteliğine eleştiri getirmiştir. Mücbir sebep dışında zamanaşımını durduran ve kesen durumların mükellef ya da idarenin bir davranışına bağlı olduğu, mücbir sebebin ise suçu ve cezayı ortadan kaldıran bir durum olarak ruhuna aykırı biçimde idarenin lehine olacak şekilde tahakkuk zamanaşımını uzattığına vurgu yapmıştır. VUK’ un ilgili maddesine eklenecek bir hüküm ile durumun düzeltilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

Erol (2012), yazmış olduğu araştırma makalesi ile mücbir sebebi mükellefler açısından değerlendirmiş, bu değerlendirmeleri yargı kararları ile destekleyerek somutlaştırmayı amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda yargı uygulamalarında mücbir sebep için genel kanaatin yalnızca mükellef ödevlerini kapsadığı, mükellef hakları göz önüne alındığında mücbir sebep kavramının yeteri kadar işlenmediği neticesine ulaşmıştır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun 13. Maddesinde yer alan ve yargı kararlarında muğlaklık doğuran “ödev” ve “hak” konularının mükellef lehine düzenlenmesinin önemine değinmiştir.

Avcı ve Yeniçeri (2020), literatür taraması yöntemini kullanarak ortaya koydukları çalışmalarında salgın hastalık döneminde seçili gelişmiş ülkelerin almış olduğu vergisel önlemleri Türkiye’de alınan tedbirlerle karşılaştırmalı olarak incelemiş ve salgın sonrası ekonomik beklentileri de göz önüne alarak öneriler üretmeyi amaçlamıştır. Araştırma neticesinde kamu yönetimlerinin bu zorlu süreçten üretim,

istihdam ve talebi artırıcı tedbirlerle çıkabileceği; her ne kadar ülkelerin münferiden aldığı tedbirlerin etkisi yadsınamaz ise de başarının küresel şartlara da doğrudan bağlı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bilgiç Ulun (2020), COVID-19 salgını sonrasında dünyada alınan vergisel önlemleri incelediği ve salgının ekonomik etkilerini ortaya koymayı amaçladığı araştırma makalesinde derleme metodu ile belirlediği ülkelerdeki iktisadi etkiler ve yapılan vergisel düzenlemeleri incelemiştir. Çalışmasında salgın hastalığın ortaya çıkışından itibaren ülkelerin yaşadığı nüfus kayıplarına istatistiki veriler kullanarak değinmiştir. Vergisel anlamda, incelenen ülkelerde katma değer ve kurumlar vergisi kalemlerinde iyileştirmeler yapıldığı tespitini yapmış, ekonomik olarak da transfer harcamaları dışında harcama kalemlerinin ve toplam harcamaların azalacağı ve ülkelerin durgunluk yaşayacağı sonucuna varmıştır.

Ekmekci vd., (2020) yaptıkları geniş kapsamlı çalışma ile mücbir sebep kavramının kelime anlamından başlayarak Arapça olan kökeninden dünya dillerine ve dilimize uzanan serüvenini terminolojik şekilde açıklamıştır. Vergi Hukuku'nda mücbir sebep kavramı ve hukuksal sonuçları üzerine eleştirel bir yaklaşım ile eğilerek kavrama güncel bir bakış açısı katmayı ve yeni öneriler sunmayı amaçlamışlardır. Nitel bir yapıya sahip olan araştırma makalesinde belge taraması araştırma yöntemi kullanmış, mücbir sebep kavramının hukuk literatüründe yerleşik bir tanımının olmamasının ve değerlendirmesi muğlak halde oluşunun çeşitli hak kayıpları ve ihlallerine sebep olduğu sonucuna varmışlardır. Mücbir sebep kavramının eski ve günlük yaşamda karşılıksız kalmış niteliğinden sıyrılması için atılacak adımları ve “Felaket Hukuku” gibi evrensel hukuk literatürüne yeni girmeye başlamış kavramlarla ilişkisini irdelenmişlerdir. Buradan hareketle, tüm hukuk dallarını kapsayacak biçimde kişilerin kusuru bulunup bulunmamasından yola çıkılarak güncel, kapsayıcı, yeni bir tanım yapılması gerektiği kanaatine ulaşmıştır.

Gökkaya (2020), COVID-19 Salgın durumu ile ilgili kamu otoritesince alınan vergisel tedbirleri incelediği araştırmasında, sosyal yaşamda alınan salgın tedbirlerinin özellikle bazı sektörlerle olan olumsuz ekonomik etkisine değinmiş ve yapılan vergisel düzenlemelerin bu olumsuzlukları ne kadar giderebildiği üzerinde durmuştur. Salgınla mücadelede alınan tedbirlerden beyanname verme, ödeme tarihlerinin ötelenmesi gibi tedbirlerin hem salgının artmaması hem de ekonomik etkilerinin asgari düzeye indirilmesi

konusunda olumlu etkilerini gözlemlemiştir. Bununla birlikte seyahat harcamalarındaki KDV oranlarının indirilmesi, konaklama vergisinin yürürlüğe girme tarihinin ötelenmesi gibi tedbirlerin, turizm sektörünün alınan sosyal tedbirler dolayısıyla zaten durma noktasında olduğundan hareketle ancak salgın sonrasında etkisini gösterecek önlemler olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ege (2021) de vergisel açıdan mücbir sebebi ele aldığı ve literatür taraması yöntemini kullandığı makalesinde, geçici nitelikteki bu sebeplerin neler olacağı ile kapsamlarını açıklamayı amaçlamıştır. Çalışmada mücbir sebeplerin karakteristik özellikleri üzerinde durmuş, mağdurun iradesi dışında ortaya çıkmaları, tahmin edilemeyişleri ve neticelerinin en azından bir süreliğine bertaraf edilememesini bu özelliklerin başlıca olanları olarak saymıştır. VUK 13. Madde’ de sayılan mücbir sebep halleri sonunda yer alan “gibi haller” ifadesinin önemine vurgu yaptığı makalede böylece açık tanımı yapılmayan mücbir sebep kavramının yalnızca madde lafzında sayılan somut hallerde değil, diğer münferit durumlarda da olay özelinde değerlendirilebileceğine dikkat çekmiştir. Nihayetinde mücbir sebeplerle ilgili ikilem doğuran karar ve örneklerin sona erdirilmesi gerektiği, bunun da kanunlarda yapılacak düzenlemelerle olabileceği kanaatine varmıştır.

Uygun ve Kasa (2021), karşılaştırmalı veri analizlerini kullandığı çalışmaları ile Türkiye’de salgın döneminde alınan vergisel önlemlerin bütçe üzerindeki etkilerini değerlendirmeyi amaçlamıştır. Bu amaçla 2019 ve 2020 yılları için bütçe hedefleri ile gerçekleşen rakamları analiz etmiş, beklentilerin aksine bu süreçte vergi gelirlerinde azalış değil kamusal teşvik ve desteklerin de etkisi ile artış olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Yurdakul (2021), veri taraması ile yürüttüğü çalışmasında, salgının ekonomik ve sosyal etkilerini analiz ederek, salgınla mücadelenin sürdürülebilir olması için alınması gereken mali tedbirleri ortaya koymayı amaçlamıştır. Alınan tedbirlerin ülkelerin gelişmişlik seviyesi ile olan doğrusal ilişkisini belirlemiştir. Çalışmada devlet yönetimlerinin salgın dönemi ve sonrasında ekonomik teşvik vb. kararlarla ve ivedi şekilde sürece müdahil olmalarının önem teşkil ettiği sonucuna varmıştır.

Bişgin (2022), yaptığı çalışmayla Türkiye’de COVID-19 salgınının vergi gelirlerine etkisini belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırmada zaman serisi analiz yöntemini kullanmıştır. COVID-19 salgını dönemiyle vergi gelirleri arasında negatif yönlü, anlamlı

bir ilişki belirlemiştir. Türkiye’de bu salgın döneminde vergi gelirlerinde düşüş gerçekleştiği sonucuna ulaşmıştır.

Dokuzoğlu ve Tüm (2022), kavramsal analiz yöntemi ile hazırladıkları makalelerinde COVID-19 salgınının maliye politikaları üzerine etkilerini Türkiye özelindeki değerlendirmeleri ile sentezlemiş ve salgının Türkiye’deki maliye politikalarına yansımalarının salgın sonrasındaki temel ekonomik göstergeler ışığında ele alınmasını amaçlamıştır. Çalışma sonucunda salgın kaynaklı küresel mali ve ekonomik krizin önceki dönem benzer krizlerden yegâne farkının, geçmiş krizlerin tek bir kaynaktan beslendiği ve ortaya çıktığı gözlemlenirken, salgın hastalık dönemi küresel krizin aynı anda birçok faktörle tetiklenmiş olduğu neticesine varmışlardır.

Sayılan çalışma ve içeriklerinden de anlaşılacağı üzere, literatür taraması daha çok mücbir sebebin vergi hukuku özelinde ele alındığı ve COVID-19 salgınının mücbir sebep kapsamında çeşitli etkilerinin incelenmiş olduğu çalışmalar üzerine yapılmıştır.

3.5. COVID-19 Salgını ve Mücbir Sebep İlişkisi

COVID-19 salgını, dünya üzerinde yalnızca sağlık yönünden etki etmekle kalmamış; ekonomiden turizme, spordan eğitime kadar birçok sektör ve yönetsel faktör üzerinde yıkıcı derecelere varabilecek negatif seyirlere sebep olmuştur (Ekmekci vd., 2020, s. 1072).

Sokağa çıkma yasakları, bireysel karantina uygulamaları gibi uygulanan bir dizi tedbir, vergisel ödevlerin yerine getirilememesinden çeşitli vergisel haklardan yararlanılamamasına kadar çeşitli olumsuz sonuçlar doğurmuş bu da mali disiplinin tesisi noktasında aksamalara sebep olmuştur (Ekmekci vd., 2020, s. 1074). Alınan tedbirler neticesinde zaruri nedenlerle ödev ve hak yönünden aksaklıkların meydana gelmiş olması, söz konusu salgın ile mücbir sebep kavramı arasında doğrudan illiyet bağı doğurmuştur.

Çalışmanın bu kısmında dünya üzerinde COVID-19 hastalığının ortaya çıkışı, yayılması, ülkemizde görülen vakalarla birlikte; söz konusu salgın hastalığın vergi sistemimiz üzerindeki etkileri ve mücbir sebep ile olan bağı alt başlıklar halinde incelenmiştir.

3.5.1. COVID-19 Salgınının Ortaya Çıkması, Türkiye’de Vaka Görülmesi ve Yaygınlaşması

Salgın hastalıklar, insanlık ve dünya tarihi boyunca var olmuş, çeşitli biçim ve niceliklerde seyretmek sureti ile insanlık tarihine etki etmiştir. Yaygınlığı, etki alanı ve taşıdıkları yaşamsal riskler açısından sınıflandırılan salgın hastalıklar, bu anlamda dünya nüfusunun belli bir oranına etki edecek seviyeye ulaştığında Dünya Sağlık Örgütü tarafından “pandemi” olarak isimlendirilmiştir (Tekin, 2021, s. 332).

Pandemilerin genel olarak ortak özellikleri; geniş coğrafi alanlarda ve süratle yaygınlaşmaları, mevsim ve hava koşullarından bağımsız olarak artış göstermeleri, bölünerek çoğalabilen virüsler etkisi ile ortaya çıkmaları, yaşamsal neticeler doğurmaları, nüfus bağışıklığı karşısında güçlü olmaları olarak sayılabilir (Özkoçak, Koç, ve Gültekin, 2020, s. 1186).

Yakın zamana dek tüm dünyayı kasıp kavuran, onlarca ülkede yüzbinlerce insanın sağlığını ve hatta yaşamını yitirmesine neden olan, günümüzde ise hala zaman zaman etkinliğini artırma eğilimi gösteren koronavirüs salgını, geçmiş yıllarda da çeşitli şekillerde soğuk yüzünü insanlığa göstermiş, birçok cana mal olmuş bir salgın hastalık çeşididir. Koronavirüsün en riskli alt türlerinden olan SARS CoV salgını 2000’ li yılların hemen başlarında kendini göstermiş, bir yıldan daha az bir zaman diliminde dünyada 8000’den fazla enfekte kişinin bulunduğu ve 700’den fazla bireyin bu amansız virüs nedeni ile yaşamını yitirdiği kayıtlara geçmiştir (Özkoçak vd., 2020, s. 1188).

İlk defa 2012 yılında rastlanan bir başka koronavirüs biçimi de MERS-CoV 2012 adı verilen virüstür. Söz konusu virüs türü birçok ülkede yayılmış ve tüm dünyada yaklaşık 3000’i bulan vaka tespiti sonucunda 858 insanın yaşamına mal olmuştur (Ay, 2020, s. 160).

Takvimler 2019 yılının son günlerini gösterdiğinde, Çin Halk Cumhuriyeti’nden başlamak üzere dalga dalga dünyaya yayılacak olan ve tıp literatürüne COVID-19 adı ile girmiş bambaşka bir biçimi ile ne yazık ki bu virüs tekrar hayattaki yerini alıyordu. 1 Aralık 2019 tarihinde ilk defa Çin Halk Cumhuriyeti’nin Hubei Bölgesi’nin başkenti Wuhan’da tespit edilen COVID-19, fiili sınırların kalktığı ve beynelmilel bir dünyanın var olduğu çağımızda, hızla dünyanın neredeyse her yerine yayılmıştır (Karabulut, 2020, s. 97).

Solunum yollarında zorlanma ile başlayan hastalık sürecinde virüs, hastanın öksürmesi, hapşırması gibi semptomlar neticesinde bulunduğu ortamda hızla yayılabilmektedir. Hapşırık ve öksürük gibi yayılımı hızlandırıcı fiillerle birlikte bulunulan ortama saçılan damlacıklar, ilgili ortamda bulunan kişilerin ağız, burun ve gözlerinden vücuda girebilmekte ve hastalığın yayımını kolaylaştırmaktadır. İlerleyen süreçte hastalığın kuluçka süresinin 2 ile 14 gün arasında seyrettiği tespit edilmiştir. Kuluçka süresi sonrasında hastalığın belirtileri ağırlaşabilmekte, kronik rahatsızlığı olanlar başta olmak üzere, tüm insanlık için ölümle de sonuçlanabilen çok ciddi sağlık problemlerini tetikleyebilmektedir (İnce ve Evcil, 2020, s. 237).

Ölümcül sonuçlara yol açması ve çok çabuk yaygınlaşması gibi özellikleri nedeni ile Dünya Sağlık Örgütü tarafından COVID-19 Salgını, 11 Mart 2020 tarihinde “pandemi” olarak ilan edilmiştir (Karabulut, 2020, s. 97).

Günümüzde de dünya genelinde çeşitli zaman dilimlerinde etkisini artırmakla birlikte, COVID-19 vakaları ve ölümler süregelmektedir. Dünya Sağlık Örgütü’ne veri bildirmeye devam eden ülkelerin bildirimlerine göre, 7 Ocak 2024 tarihi itibarıyla dünya genelinde 774 milyonun üzerinde tespit edilen vakanın, 7 milyondan fazlası ne yazık ki ölümle sonuçlanmıştır. Dünya Sağlık Örgütü’nün açıklamış olduğu aynı rapora göre 11 Aralık 2023’ten 7 Ocak 2024 tarihine kadar olan süreçte COVID-19 vakası bildiren 106 ülkenin 51 tanesi bu vakalarda ölümle sonuçlanan hastaların bulunduğunu bildirmiştir. Bu da söz konusu virüsün halen etkisini artırabilecek bir potansiyelde seyrettiğini bizlere göstermektedir (T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, 2024).

Dünya 2020 yılı itibarıyla bir yandan bu amansız hastalığın doğurduğu olumsuz sonuçlarla başa çıkmaya çalışırken, bir yandan da bilim insanları küresel anlamda COVID-19 virüsünün panzehri için gerek kolektif biçimde, gerekse münferiden çalışmalara başlamıştır.

Salgın hastalığın işletmeler ve mali düzen açısından etkilerinin azaltılması adına, tüm dünyada belli başlı tedbirler alınmaya başlanmış, çeşitli destek paketleri aracılığıyla salgın hastalığın etkileri bertaraf edilmeye çalışılmıştır. Münferiden farklılıklar arz edebilmekle beraber, ülkelerin almış olduğu tedbir paketi içerikleri aşağıdaki gibi seyretilmiştir (Küsen, 2021, s. 24).

1. Firmalara kısa çalışma ödeneği desteği sağlanması,
2. Çeşitli karşılıksız transfer ödemeleri yapılması,
3. Beyanname verme ve tahsil dönemlerinin ötelenmesi,
4. Sembolik faizli işletme kredilerinin tahsisi,
5. İşi olmayan ya da düşük gelirli ailelere nakdi ve nakdi olmayan yardımlar verilmesi,
6. Kira destek paketleri,
7. Borç ötelemeleri ve icra işlemlerinin durdurulması,
8. KDV oranlarının aşağı yönde revize edilmesi,
9. Bazı vergilerin tamamen lağvedilmesi,
10. Vergi iadelerinin daha seri şekilde sağlanması,
11. Sosyal güvenlik prim ve katkı paylarına çeşitli destek ve indirimlerin sağlanması gibi bir dizi genel tedbir, birçok ülke tarafından ivedi biçimde yürürlüğe konulmuştur.

Ülkemizde ise henüz doğrulanmış bir vaka tespiti olmamasına rağmen, alınacak tedbirlerin organize edilebilmesi adına 10 Ocak 2020 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı tarafından COVID-19 Bilim Kurulu oluşturulmuştur. İlgili kurulda; enfeksiyon hastalıkları ve klinik mikrobiyoloji, çocuk enfeksiyon hastalıkları, halk sağlığı, göğüs hastalıkları, yoğun bakım, anesteziyoloji ve reanimasyon, acil tıp, tıbbi mikrobiyoloji alanlarından öğretim üyeleri ile Yükseköğretim Kurulu ve Sağlık Bakanlığı yöneticileri gibi, alanında uzman kişi ve kurumlar yer almıştır. (Şirin ve Özkan, 2020, s. 7). Bilim Kurulu henüz ülkemiz nezdinde vaka görülmemiş olmasına karşın kurulduğu günden itibaren düzenli şekilde toplanmış, özellikle yurt dışından ülkemize gerçekleşen seyahatler başta olmak üzere bir dizi konuda tedbirler alınmasını tavsiye etmiştir.

Yıkıcı etkileri tüm dünyayı etkisi altına alan COVID-19 virüsü, süreç boyunca Bilim Kurulu'nun almış olduğu tedbirler ışığında bir süre daha ülkemizde görülme de, 2020 yılı Mart ayı itibariyle artık ülkemizin de yüz yüze olduğu bir gerçekliğe dönüşmüştür. Ülkemizde ilk doğrulanmış COVID-19 vakası, 11 Mart 2020 tarihinde açıklanmıştır (Şirin ve Özkan, 2020, s. 10).

İlerleyen günlerle birlikte tespit edilen vaka sayısı artan bir ivmede seyretmiş, ne yazık ki 17 Mart 2020 tarihinde ülkemizde COVID-19 nedeniyle gerçekleşen ilk ölüm bildirilmiştir (Budak ve Korkmaz, 2020, s. 73).

Sağlık Bakanlığı'nın paylaştığı olduğu son resmi verilere göre, ülkemiz nezdinde 2023 yılı Mart ayı itibariyle toplam 172.32.066 doğrulanmış COVID-19 vaka tespiti ve 102.174 vefat bulunmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı, 2023).

3.5.2. COVID-19 Salgınının Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri ve Mücbir Sebep İlişkisi

COVID-19 Salgını, niteliği itibariyle çok çabuk yayılabilen ve ölümcül sonuçlar doğuran bir virüs olması hasebiyle, kamu otoritelerince virüsün yayımının engellenmesi adına çeşitli alanlarda ve kapsamlarda birçok tedbir alınmıştır.

Bu bağlamda, ülkemizde de ilk vakanın ortaya çıkması beklenmeksizin oluşturulan Bilim Kurulu kararlarıyla birlikte bir dizi önlem devreye sokulmuş, bu sayede pandemik salgının ülkemize ulaşması ve etki alanı olabildiğine geciktirilmiştir. Bilim Kurulu tavsiye kararları çerçevesinde ülkemizde ilk vaka görülen tarihe dek alınan tedbirler tarihsel sıralamaya göre aşağıda ifade edilmiştir (Budak ve Korkmaz, 2020, s. 72).

- 10 Ocak'ta; Sağlık Bakanlığı koordinesinde, Koronavirüs Bilim Kurulu ve Operasyon Merkezi kuruldu.
- 14 Ocak'ta; hastalıkla ilgili bilgilerin tek elden toplanabilmesine yönelik, COVID-19 rehberi hazırlandı.
- 23 Ocak'ta; Bilim Kurulu tavsiyesi ile Vuhan uçuşları durduruldu, Çin'den gelen tüm uçuşlar için ise termal kameralarla tarama gibi ilave önlemler belirlendi. Ayrıca, COVID-19 belirtisi gösteren bütün ziyaretçilerin karantinaya alınması kararlaştırıldı.
- 31 Ocak'ta; Çin'e, salgınla mücadelede kullanılmak üzere, tıbbi malzeme yardımı yapıldı.
- 04 Şubat'ta; öncelikli olarak hastalığın görüldüğü ülkelerden gelen yolcuların ülkeye giriş noktaları, termal kameralarla gözlem altında tutulmaya başlandı.
- 05 Şubat'ta; Çin-Türkiye arasındaki tüm uçuşlar durduruldu.
- 23 Şubat'ta; İran-Türkiye arasındaki kara yolu gümrük kapıları kapatıldı.
- 29 Şubat'ta; Türkiye ile İtalya, Güney Kore ve Irak arasındaki gidiş-gelişler durduruldu.
- 1 Mart'ta; Sağlık Bakanlığı, umre ziyaretinden dönecek kişiler için COVID-19 önlemlerini içeren bir kitapçık yayınladı ve yurt dışından gelecek herkesin 14 Gün Kuralına dikkat etmesi gerektiğinin altı çizilmeye başlandı. Bu kurala göre; yurt dışından gelen kişilerin, 14 gün boyunca, mümkün olduğunca evden çıkmamaları, çıkmaları gerekmesi durumunda ise maske takmaları, riskli grupta olan 65 yaş üzeri ve kronik rahatsızlığı bulunan kişilerden uzak durmaları gerektiği ifade edildi.

Daha çok sosyal yaşamı ve yurtdışı seyahatlerini düzenleyen bu tedbirler neticesinde yaklaşık iki buçuk aylık bir süre boyunca ülkemizde vaka görülmesinin önüne geçilmiş olsa da, küreselleşen dünyanın insanları birbiriyle sıkı sıkıya ilişkilendiren yapısı, ülkemizde de COVID-19 vakalarının görülmesini ve yayılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Dünya Sağlık Örgütü'nün "pandemi" ilanı ile ülkemizde ilk vakanın görüldüğü

tarih aynı zamana isabet etmiş, bu süreçle birlikte alınan tedbirlerin de boyutu değişmiştir (Şirin ve Özkan, 2020, s. 10).

Vaka görülmeden önce alınan tedbirlere nazaran, daha sert denilebilecek bir dizi önlem alınmak sureti ile vaka artış hızının yavaşlatılması amaçlanmıştır. Bu minval üzere alınan tedbirlerden bazıları; belli yaşın üzerindeki veya kronik rahatsızlığı bulunan vatandaşlar için sokağa çıkma kısıtlamalarının getirilmesi, kuaför, güzellik merkezi, berber gibi işletmelerin geçici süre ile faaliyetlerinin durdurulması, lokantaların yalnızca paket servis hizmeti ile işletilmesi, toplu taşıma sektörünün yüzde elli kapasite ile çalışabilmesi, eğlence, kültür, sanat ve benzeri faaliyetlerin durdurulması olarak sayılabilir (Güngör, 2020, s. 832).

Alınan tedbirler neticesinde, özellikle sokağa çıkmaları kısıtlı ya da karantina altında bulunan mükellef ve meslek grupları açısından vergisel ödevlerini yerine getirme başta olmak üzere, belli haklarından yararlanmaları ve benzeri mali konular yönünden mağduriyetler ortaya çıkmaya başlamıştır. Sokağa çıkma kısıtlamaları, karantina uygulamaları, sektörel faaliyet durdurma kararları, mükelleflerin usul ve esas yönünden vergisel ödevlerinde aksamalara, vergisel haklarının kullanımı noktasında da çeşitli mağduriyetler yaşamalarına neden olmuştur. Bu durumun mali disiplinin sağlanmasında ve vergi tahsilatlarının verimliliği noktasında zayıflamaya yol açabileceği öngörülmüştür. Ortaya çıkan ve çıkması muhtemel mağduriyetlerin giderilmesi için, Hazine ve Maliye Bakanlığı öncülüğünde bir dizi yeni mali tedbir alınması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda bakanlık nezdinde salgın hastalığın mücbir sebeple olan ilişkisi değerlendirilmek sureti ile bir dizi tebliğler yayımlanmış ve tedbirler uygulanmaya başlanmıştır. Bu tebliğ ve tedbirler, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıca incelenmiştir.

3.6. Kamu Otoriteleri Tarafından COVID-19 Salgınının Vergi Yükümlüleri Üzerindeki Tahribatının Azaltılması ve Önlenmesi İçin Yapılan Düzenlemeler

3.6.1. Dünya’da Yapılan Düzenlemeler

Salgın hastalığın dünya üzerinde hızla yayılması ve yalnızca sağlık alanında değil ekonomiden maliyeye, sosyal yaşamdan toplum sosyolojisine birçok alana etki etmesi devlet yönetimlerinde birincil söz ve yetki sahibi olan kamu otoritelerini de çeşitli alanlarda, çok yönlü tedbirler almaya mecbur bırakmıştır (Demir ve Ateş, 2023, s. 253).

Mükellefler üzerinde pandeminin etkisini azaltabilmek ve ekonomiye yansımalarını asgari seviyeye indirmek adına alınan tedbirler de bu yönde önem arz eden en mühim uygulamalar olmuştur.

COVID-19 Salgınının tüm dünyayı etkisi aldığı dönemde ülkeler bazında kamu otoritelerinin almış olduğu bir dizi vergisel tedbir aşağıda yer alan Tablo 1’ de özetlenmiş, akabinde de daha ayrıntılı şekilde incelenmiştir.

Tablo 1. Örneklenmiş Bazı Ülkelerin Almış Olduğu Vergisel Tedbirler

Ülkeler	Vergisel Tedbirler
Amerika Birleşik Devletleri	Gelir vergisi ödemelerinin son ödeme tarihi 15 Nisan 2020’ den başvuruya bakılmaksızın 15 Temmuz 2020 tarihine ötelenmiştir. Ayrıca bu tarihten sonrası için de talep eden mükellefler için ek süre tanınmıştır. Vergi iadeleri için alınacak başvuruların ivedi şekilde sağlanması teşvik edilmiştir. Bununla beraber haciz işlemleri 15 Temmuz 2020 tarihine dek durdurulmuştur.
Almanya	Alman Maliye Bakanlığı ve Eyalet yönetimleri uygulanacak tedbirler açısından yetkilendirilmiş, bu kapsamda firmaların finansal durumlarının muhafazası amacıyla vergi beyan ve tahsil süreleri ertelenmiş, salgından etkilenen mükelleflerden gecikme faizi ve zammı tahsil edilmesi ile icra işlemleri durdurulmuştur.
İngiltere	KDV ödemeleri 3 ay süre ile ötelenmiş, bu süreçte gelir vergisi ödemeleri için geciken mükelleflere cezai işlem uygulanmamış ve faiz tahsilatı yapılmamıştır.
Brezilya	Vergi ödevlerini basitleştiren ve küçük işletmelerin yararlanabildiği Simples Nacional vergi yasalarına tabi işletmeler için vergi ödemeleri ötelenmiş; Nisan, Mayıs ve Haziran ayına tekabül eden ödeme tarihleri Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ertelenmiştir. Ayrıca vergi ödemelerine ilişkin tüm süreler 90 gün süre ile durdurulmuştur.
Çin Halk Cumhuriyeti	Şubat 2020’de verilmesi ve ödenmesi gereken tüm vergi beyannameleri Hubei eyaleti (salgın hastalığın çıkış noktası) dışında ilgili ayın son iş gününe, Hubei Eyaleti’nde ise Mart ayının sonuna dek ertelendi. Mart ayında ise tüm ülke için beyanname verme süreleri bir hafta daha uzatıldı. Nisan ayı beyannameleri için son beyan tarihi 20 Nisan’dan 24 Nisan’a dek uzatıldı.
Fransa	Firmaların ödenecek vergileri ve sosyal güvenlik primleri için taleplerine bağlı olarak 3 ay erteleme sağlanmıştır. Ayrıca önceki dönemden kalan ödemeleri için taahhüt veren işletmelerin, ceza tutarlarından feragat edilebilecektir. Halihazırda süren denetimler ve başlamamış olan denetimler ertelenmiştir.
Hollanda	Ödemelerinde temerrüde düşen mükellefler için cezai işlem uygulanmamış ve gecikmeler için faiz oranı %0,01’e indirilmiştir. Ayrıca salgın hastalıktan etkilenen mükellefler ödeme tarihleri için güncelleme talebinde bulunabilecektir.

Kaynak: Ulun, 2020: 94-97

Ülkeler bazında örnekler tek tek ele alındığında; Çin Halk Cumhuriyeti’nin ardından vaka sayılarında önde gelen ülkelerden olan Amerika Birleşik Devletleri, bir dizi vergi ödemesinde faiz ve ceza olmaksızın öteleme yapmış, yine gelir vergisi mükellefleri nezdinde 1 Milyon Dolar’a kadar olan gelir vergisini 90 gün süre ile ertelenmiştir. Söz konusu uygulamanın bir benzeri kurumlar vergisi mükellefleri için de uygulanmıştır. Ödeme süreleri bakımından sağlanan kolaylık, beyanname verme sürelerini ise etkilememiştir. Ayrıca yapılan kanunlar kapsamında, Amerikan

vatandaşlarına ve mükelleflerine toplamda 11 Trilyon 275 Milyon Dolar tutarında mali destek sağlanmıştır (Eroğlu, 2020, s. 226-227).

Almanya, Gümrük ve Katma Değer Vergileri gibi vergi kollarında bir kısım indirim ve teşvik sağlama yoluna gitmiş, firmaların likidite darlığı yaşamaması adına vergi ödeme süreleri uzatılmıştır. Bu kapsamda firmaların 2020 yılında ödenecek vergileri için 31 Aralık 2020 yılına kadar bağlı oldukları vergi dairelerine erteleme talebinde bulunabilecekleri belirtilmiştir (Özdemir, Atak ve Hatıper, 2020, s. 196).

İngiltere, gelir vergisi tahsilatlarında 6 aylık bir erteleme sağlamış, düşük gelir gruplarına yapılan transfer ödemelerinin süresi ise 1 yıllığına uzatılmıştır. Bununla beraber turizm ve hizmet sektörlerinde alınan vergiler 2020 yılı boyunca ertelenmiş, zaruri izne tabi tutulan personellerin maaşları % 80 oranında kamu tarafından finanse edilmiştir (Pehlivan, Kaya ve Keleş, 2021, s. 122).

Brezilya'da, salgın hastalıkla mücadelede faydalanan tüm materyallerin ithalinde alınan gümrük vergisi Eylül 2020 tarihinde dek sıfıra indirilmiştir (Kılıç S., 2020, s. 17).

COVID-19'un anavatanı diyebileceğimiz Çin Halk Cumhuriyeti, salgının vergisel yükünü ve etkilerini hafifletmek için sağlık görevlilerine yönelik bir dizi teşvikler açıklamış, ayrıca virüsle mücadelede kullanılan tüm materyaller için ödenen katma değer vergilerinin doğrudan iadesi ve ilgili materyallerin imalatı, pazarlanması ve satış işlemlerinin katma değer vergisinden muaf tutulması sağlanmıştır (Güner, 2021, s. 90).

Fransız Hükümeti, gelir vergisi için belirlenen taksit günlerinin uzatıldığını, ödenmiş taksitleri bulunan mükelleflerin talebi halinde, ödediği tutarların banka hesaplarına iadesi yoluyla bu ertelemeden yararlanılabileceği, arzu edilmesi halinde kurumlar vergisi mükelleflerinin de bu uygulamadan faydalanabileceğini açıkladığı önlemleri devreye sokmuştur. Ayrıca işçi ve işveren sosyal güvenlik ödeme paylarının tamamı için tahsil tarihleri 3 ay süre ile ertelenmiş, geç ödenen vergilerde faiz ve ceza uygulaması yapılmayacağı ifade edilmiştir (Koç ve Yardımcıoğlu, 2020, s. 135).

Hollanda'da gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin tahsil süreleri üç ay ötelenmiş, gecikme zammı için uygulanan senelik %4 lük gecikme zammı oranı %0,01'e düşürülmüştür. İlaveten, geç ödenen vergilere yönelik cezai bir işlem uygulanmayacağı da ifade edilmiştir. İlaveten yayımlanan acil durum önlem planı kapsamında, 3 ay süre ile düşük cirolu firmalar için işten çıkarma yapılmaması koşulu ile personel ücretlerinin %

90 devlet tarafından karşılanacağı ifade edilmiş, sonrasında bu süreç şart koşulmaksızın 3 ay daha uzatılmıştır. Ayrıca kapanma ve kısıtlama sürecinde olumsuz etilenen işletmeler için 4.000 Euro tutarında ek destek sağlanmıştır (Etcı, 2022, s. 379-380).

İtalyan Hükümeti, gelir vergisi beyanname verme ve ödeme sürelerini uzatmış, senelik satışı 2 Milyon Euro altında kalan mükelleflerden sağlanan ücret stopaj vergisinin de tahsil zamanlarını ötelemiştir. Bir benzeri öteleme, salgın hastalıktan doğrudan etkilenen (turizm, eğlence, eğitim, seyahat gibi) sektörel birçok mükellef ve kuruma da uygulanmıştır. Ayrıca tüm mükellefler için virüsle mücadelede yapmış oldukları harcamalarının 20.000 Euro'ya kadar olan kısmı için yüzde ellilik kısmını doğrudan vergiden düşürebilme imkanı sağlanmıştır (Avcı ve Yeniçeri, 2020, s. 132).

3.6.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler

Dünya genelinde alınan vergisel tedbirler bu şekilde seyrederken, ülkemiz nezdinde de kamu otoritesi farklı kolları aracılığıyla uygulamaya koyduğu çeşitli tedbir planlamaları ile gerek salgının ekonomik ve mali etkisini kırmaya çalışmış, gerekse mükelleflerin yaşadığı ve yaşaması muhtemel mağduriyetlerin önüne geçmeyi hedeflemiştir. Bu kapsamda alınan ilk tedbirler aşağıda yer alan Tablo 2’de özetlenmiş, akabinde yer alan alt başlıklarla da ayrıntılı şekilde incelenmiştir.

Tablo 2. Türkiye’de Mart 2020 Döneminde Alınan İlk Vergisel Tedbirler

Tedbir Tarihi	Alınan Tedbirin Konusu	Alınan Tedbirin Kanuni Dayanağı
17/03/2020	Gelir Vergisi Tahsilatlarının Ötelenmesi	125 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
22/03/2020	KDV İndirimi	2278 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
23/03/2020	KDV Öteleme	126 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
23/03/2020	BA-BS Beyannamelerinin Ötelenmesi	126 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
23/03/2020	E-Defter ve E-Beratların Ötelenmesi	126 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
24/03/2020	Mücbir Sebep Kaynaklı KDV ve Muhtasar Beyannamelerinin Ötelenmesi	518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
24/03/2020	Mücbir Sebep Kaynaklı BA-BS Formları ve E- Defter/E- Beratların Ötelenmesi	518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
24/03/2020	Sokağa Çıkma Yasağı Kapsamında Olanların Vergi Ödevlerinin Ötelenmesi	518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
25/03/2020	Konaklama Vergisinin Uygulanma Tarihinin Ötelenmesi	7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun/ 51. Madde
25/03/2020	Hukuki Sürelerin Durdurulması	7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun/ Geçici 1. Madde
26/03/2020	Tasdik Raporlarının Teslim Sürelerinin Uzaması	1 Numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu Sirküleri
31/03/2020	Mücbir Sebep Kaynaklı İhraç Kayıtlı Teslimlerde İhracat Sürelerinin Uzaması	68 Numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri

Kaynak: Atak ve Özdemir, 2020: 106-107

COVID-19 Salgınının Türkiye’de de baş göstermesi ile birlikte alınan ilk tedbirlerin başında 17 Mart 2020 tarihinde yayımlanan 125 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri olmuştur. Yayımlanan sirküler neticesinde 2019 Mali Yılı Gelir Vergisi Beyannamelerinin verilmesi ve bu münasebetle tahakkuk eden ödemelerin tahsil süresi 2020 yılı Nisan ayının son gününe uzatılmıştır. Söz konusu tedbirler sürecinin başlaması ile birlikte Mart 2020 dönemi içinde gerek kanun değişiklikleri aracılığı ile alınan bir dizi tedbirle birlikte verilecek beyannamelerin sürelerinin ötelenmesi, belli vergi oranlarında indirimli tarifelerin uygulanması gibi imkanlar sağlanmıştır.

İlgili dönemde gerçekleşen öncü önlemler kapsamında alınan son tedbir, 31 Mart 2020 tarihinde yayımlanan 68 Numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri olmuştur. Sirküler kapsamında ihraç edilen mallardan alınan Katma Değer Vergilerinin tecil ve terkin sürelerine ilişkin teslim şartı süreleri, Nisan ile Haziran 2020 dönemini kapsayan

tarikhler için başvuru şartı aranmaksızın 3 ay süre ile uzatılmıştır (Atak ve Özdemir, 2020, s. 106-107).

3.6.1.1 Kanun Değişiklikleri Yapılarak Gerçekleştirilen Düzenlemeler

Ülkemiz nezdinde, salgın hastalığın etkilerinin azaltılması için alınan tedbirlerin bir bölümü kanun değişiklikleri ile yapılmış olmakla beraber, ilgili kanun değişikliklerinin ana teması; kararnameler, tebliğler ve genelgeler aracılığı ile alınacak hızlı tedbirler noktasında ilgili bakanlıkları ve Cumhurbaşkanını yetkili kılmak üzere olmuştur. Hastalığın yayılma ve etkileme hızı göz önüne alındığında, kanun değişiklikleri için yapılan düzenlemelerin zaman açısından tasarruflu olmadığı da düşünüldüğünde, bu yola çok fazla başvurulmamıştır. Aşağıda yer alan Tablo 3 aracılığı ile özetlemiş olduğumuz kanuni tedbirlerin ayrıntılı incelemeleri de tablonun akabinde gerçekleştirilmiştir.

Tablo 3. Kanun Değişiklikleri Yapılarak Alınan Tedbirler

Dayanak	Tarih	Alınan Tedbir
7226 Sayılı Kanun (Geçici madde:1)	26 Mart 2020	Kanuni sürelerin geçici süre ile durdurulması.
7226 Sayılı Kanun (madde:51)	26 Mart 2020	Konaklama Vergisi yürürlük tarihinin ertelenmesi.
7242 Sayılı Kanun	15 Nisan 2020	Tutukluluk ve hükümlülük hallerinin salgın hastalığın seyri nedeniyle yeniden düzenlenmesi.
7244 Sayılı Kanun (madde:1)	17 Nisan 2020	Kamusal alacaklar ile ecrimisil tahsilatlarının ertelenmesi.
7244 Sayılı Kanun (madde:1)	17 Nisan 2020	Yerel idarelerin gelir vergisi tevkifat ve sosyal güvenlik primi ödemelerinin ertelenmesi.
7244 Sayılı Kanun (madde:1)	17 Nisan 2020	Vergi tarh ve ceza uygulamalarına ilişkin zamanaşımı süresinin durdurulması.
7244 Sayılı Kanun (madde:1)	17 Nisan 2020	Mücbir sebep nedeniyle kapanan işletmelerin senelik ilan, reklam ve çevre temizlik vergilerinin, kapalı kaldıkları dönemdeki tutarlarının terkin.
7244 Sayılı Kanun (madde:7)	17 Nisan 2020	Salgın yüzünden ücretsiz izne ayrılanlar ile kısa çalışmadan yararlananlara fon desteği sağlanması.
7244 Sayılı Kanun (madde:8)	17 Nisan 2020	Salgın kaynaklı destek başvurularında esneklik sağlanması.
7244 Sayılı Kanun (madde:9)	17 Nisan 2020	İşten çıkarma kısıtının getirilmesi.
7244 Sayılı Kanun (madde:10)	17 Nisan 2020	Mücbir Sebep kaynaklı e-defter ibraz vb. gecikmelerinde cezai yaptırım uygulanmaması.

COVID-19 Salgını'nın ortaya çıkarması muhtemel mağduriyetler için alınan kanuni tedbirlerden ilki 26 Mart 2020 tarihli 7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun olmuştur. Kanun kapsamında yaşamın birden çok alanına etki eden çeşitli kanunlarda münferit değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda alınan karar doğrultusunda, olası hak kayıplarının önüne geçilmesi amacıyla vatandaşların dava açma, icra takibi işlemlerinin gerçekleştirilmesi; konusu şikayet, itiraz, ihtar, bildirim, ibraz olsa dahi verecekleri dilekçeler ile her türlü hak düşürücü ve zaruri başvuru süreleri de dahil edilmek üzere, tüm hukuki süreler 13 Mart 2020 tarihinden 30 Nisan 2020 tarihine kadar durdurulmuştur (Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020, Geçici madde: 1).

Aynı kanun metni ile daha önce kabul edilip, 1 Nisan 2020 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanmış olan Konaklama Vergisi'nin yürürlüğe girme tarihi de, salgından oldukça yüksek oranda etkilenen sektörlerden biri olan turizm sektörü üzerindeki olumsuz etkileri düşünülerek 1 Ocak 2021 tarihine ötelenmiştir (Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020, madde: 51).

COVID-19 Salgını karşısında alınan bir diğer Kanuni tedbir 7242 kanun sayılı, 15 Nisan 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" olmuştur. İlgili kanun metni, ceza ve tevkif evlerinde bulunan hükümlü ve tutukluların sosyal durumlarını ele almakta olup, konu başlığımızla doğrudan ya da dolaylı biçimde ilintili bir hüküm içermediğinden ayrıntılı şekilde irdelenmemiştir.

Kanun değişikliği yoluyla yapılan en kapsamlı düzenleme 17 Nisan 2020 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 7244 kanun numaralı "Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" aracılığı ile gerçekleştirilmiştir.

Bu kapsamda, söz konusu kanunun ilgili maddeleri aracılığı ile, Hazine taşınmazlarına ilişkin tahsili beklenen alacaklar ile ecrimisil tutarları 3 ay süre ile ötelenmiş, sonrasındaki süreç için de yeni bir öteleme için Çevre ve Şehircilik Bakanı yetkili kılınmıştır. Ayrıca ertelenen alacak tahsillerinde gecikme zammı ve faiz uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Yine turizm tesisi olanlar istisna tutulmak kaydıyla, devlete ait ormanlar üzerinde piknik alanı ve benzeri için kullanılmak üzere verilen izinler

dahilinde, Tarım ve Orman Bakanlığı'nca tahsil edilmesi gereken kira gibi ödemelerin 3 ay süre ile ertelendiği ve yeni bir erteleme için Tarım ve Orman Bakanı'nın yetkili kılındığı belirtilmiştir. Faiz ve gecikme zammı ile ilgili muafiyetler aynı olmak kaydıyla, yerel yönetimlerin mülkiyet ve yetkisinde bulunan taşınmazların satış, ecrimisil ve kira yoluyla edinimi hususunda da 3 aylık erteleme uygun görülmüş, bu konuda yetki, yerel yönetimlere ve meclislerine bırakılmıştır. Söz konusu sürenin uzatımı hususunda ise ilgili yerel birimin bağlı olduğu bakanlık yetkili kılınmıştır. Yerel yönetimlerin gelir vergilerine ilişkin tevkifat beyan ve ödemeleri ile tüm sosyal sigorta prim ödemeleri yine 3 ay süre ile ertelenmiş, ertelenen süre sonunda yeni bir 3 aylık erteleme için yetki Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Bu süreç boyunca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bulunan tarh ve ceza uygulamalarına ilişkin zamanaşımı sürelerinin işlemeyeceği de ayrıca belirtilmiştir. Faaliyetleri durdurulan ya da mücbir durumları gerekçesiyle çalışmalarına devam edemeyen işletmelerin senelik ilan, reklam ve çevre temizlik vergilerinin, faaliyette olmadıkları döneme ilişkin kısımlarının alınmayacağına hükmedilmiştir (Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020: madde: 1).

Aynı kanun metninde 4447 sayılı Kanun'a atıfla, ilgili kanuna eklenen madde ile işverenince ücretsiz izne çıkarılmış ve kısa çalışma ödeneğinden yararlanamayan işçiler ile iş sözleşmesi feshedildiği halde işsizlik ödeneği almayan işçiler için yaşlılık aylığı almıyor olmaları şartı aranmak sureti ile işsizlik fonundan ödenek desteği sağlanacağı belirtilmiştir (Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020: madde: 7).

Kanun metninin devamında, işverenlerce yapılan COVID-19 gerekçeli mücbir sebep kısa çalışma başvurularında, ilgili evrak ve belgeler beklenmeksizin işveren beyanının esas alınacağı, gerekli bilgi ve belgelerin defaaten tamamlanabileceği de hüküm altına alınmıştır (Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020: madde: 8).

İş Kanunu'na eklenen geçici madde ile yine salgın hastalığın istihdam üzerindeki etkisinin kırılması amaçlanmış, üç ay süre ile ahlak ve iyi niyet ihlalli durumlar dışında

iş sözleşmesinin işverenlerce feshi yasaklanmıştır (Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020: madde: 9).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na da bir madde eklenerek, mücbir sebep kaynaklı deprem, sel, salgın hastalık ve benzeri hallerde ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sistemlerinden kaynaklanan aksamalar halinde, beyan edilmesi gereken data, bilgi ve belgelerin oluşturulması, muhafaza ve beyan edilmesine ilişkin metodların bakanlık tarafından belirleneceği ifade edilmiş, bu tür gecikmelerin olması halinde vergi sorumlusu ve mükelleflere gecikmeye ilişkin faiz, zam veya cezai yaptırım uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır (Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020: madde: 10).

Söz konusu kanun metninin devam maddelerinde özetle; salgın hastalığın etkilerinin azaltılabilmesi adına sermaye şirketlerinin yasal kar dağıtımlarında firmalar lehine uygulanacak kolaylıklara, stokçuluk ve haksız fiyat artışlarına karşı alınacak kanuni tedbirlere ve genel kurul zarureti bulunan iktisadi işletmelerin durumlarının esnetilmesine ilişkin maddeler yer almıştır (Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020).

3.6.1.2. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile Gerçekleştirilen Düzenlemeler

Çalışmanın önceki kısmında, yapılan kanun değişikliklerinin alınacak tedbir kararnamelerinin ivedi şekilde yürürlüğe girmesi adına ilgili kurum ve kişileri yetkili kılmak adına yapıldığına değinilmişti. Bu bağlamda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin çok daha hızlı yürürlüğe girerek etki ettiği tartışılmaz bir gerçek olmuştur. Aşağıda ayrıntıları incelenecek olan bu kararnameler, Tablo 4'te özet şeklinde yer almaktadır.

Tablo 4. Kararnameler Aracılığı ile Alınan Tedbirler

Dayanak	Tarih	Alınan Tedbir
2278 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı	22 Mart 2020	İstisnai sektörlerde Katma Değer Vergisi İndirimi Uygulanması.
2781 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı	22 Temmuz 2020	Esnaf kredisi tahsilatlarının ertelenmesi.
2812 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı	31 Temmuz 2020	Bazı sektörlerde Katma Değer Vergisi İndirimi Uygulanması.
2913 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı	30 Ağustos 2020	Özel Eğitim Kurumlarında uygulanan Katma Değer Vergisi oranlarının indirilmesi.
3096 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı	20 Ekim 2020	Engelli ve ağır hasta bakımlarında aranan şartların esnetilmesi.
3489 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı	3 Şubat 2021	Esnaf kredisi tahsilatlarının ertelenmesi.
3910 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı	22 Nisan 2021	Kısa çalışma ödeneğinin son kez uzatılması.

4447 Sayılı İşsizlik Sigortası kapsamında yer alan Kısa Çalışma Ödeneği kısmının, bu noktada kararnamelere konu olan temel unsur olduğu söylenebilir. İlgili kanun metninde yer alan;

“Genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz, genel salgın ile zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması hallerinde, işyerinde üç ayı aşmamak üzere kısa çalışma yapılabilir.”

ibareleri çerçevesinde, işyerlerinin kısa çalışma ödeneğinden faydalandırılması kararı alınmış, aynı kanun metninde yer alan bir diğer bölümde ödenekten faydalanma süresinin uzatılma yetkisi Cumhurbaşkan Kararı’ na verilmiştir (İşsizlik Sigortası Kanunu, 1999, Ek madde: 2).

22 Mart 2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan COVID-19 kaynaklı ilk Cumhurbaşkan Kararnamesi ile havayolu ile yolcu taşımacılığı hizmetleri için uygulanan Katma Değer Vergisi oranı % 18’den % 1’e düşürülmüş, böylece salgın hastalığın turizm ekonomisi üzerinde oluşturması muhtemel baskının bir nebze giderilmesi amaçlanmıştır (2278 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı, 2020).

Süreç içerisinde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi aracılığı ile müdahale edilen bir başka husus da COVID-19 salgını nedeniyle zarar gören esnaf ve sanatkarlara yönelik mağduriyetler olmuştur. Söz konusu mağduriyetlerin asgari düzeye indirebilmesi adına yapılan çalışmalar kapsamında, 22 Temmuz 2020 tarihli kararname ile Türkiye Halk Bankası A.Ş. aracılığı ile düşük faizli kredi imkanlarından yararlanan esnaf ve

sanaatkarların kredi geri ödemeleri ertelenmiştir (2781 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2020).

Alınan bir başka vergisel tedbir, taşınmaz kiralarında uygulanan katma değer vergisi tevkifatında, tevkifat oranının %20’den %10’a düşürülmesi olmuştur (Dokuzoğlu ve Tüm, 2022, s. 109).

Bir diğer Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çerçevesinde, süreç boyunca alınan tedbirler sebebiyle faaliyetlerine ara vermek durumunda kalan sektörlerden bazılarında (konser, fuar, lunapark ücretleri, berberlik ve kuaförlük hizmetleri gibi) katma değer vergileri oranlarında indirim uygulanmış, söz konusu sektörler için kdv oranı %18’ den %8’ e düşürülmüştür (2812 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2020).

2913 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi aracılığı ile, özel eğitim kurumlarından tahsil edilen katma değer vergisi oranı da %8’den %1’e düşürülmüş, bu sayede hem sektörel anlamda işletmelerin korunması hem de özel eğitim kurumlarında salgın hastalık gerekçe gösterilerek yapılan fahiş fiyat artışlarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır (2913 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2020).

Her ne kadar sosyal alanda alınmış bir tedbir olsa da, engelli ve ağır bakım ihtiyacı içinde olanların bakımı için aranan destek kriterleri de yine oluşan mağduriyetlerin en aza indirilebilmesi adına bir kararname aracılığı ile 17 Nisan 2021 tarihine dek kaldırılmıştır (3096 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2020).

Salgın hastalığın esnaf ve sanatkarlar üzerinde oluşturduğu mali ve finansal yükün azaltılması adına 3 Şubat 2021 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi aracılığı ile Türkiye Halk Bankası A.Ş. tarafından kullanılmış olan düşük faizli esnaf ve sanatkar kredilerinin geri ödemeleri bir kez daha ertelenmiş, bu sayede küçük ve orta ölçekli esnaf ve sanatkarların mali anlamda elinin bir dönem daha rahatlatılması sağlanmıştır (3489 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2021).

Cumhurbaşkanlığı’nın COVID-19 sebepli mücbir sebep kapsamında yayımladığı yegane kararname, bahsi geçen mücbir sebep nedeni ile yararlanılan kısa çalışma ödeneği süresinin uzatımı noktasında olmuş, Haziran 2020 tarihinden başlayarak 9 farklı dönemde Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile uzatılan ödenek desteği, 3910 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca 30 Haziran 2021 tarihinde sona ermek üzere son kez uzatılmıştır (3910 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2021).

3.6.1.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yayımlanan Tebliğlerle Gerçekleştirilen Düzenlemeler

Kanun değişiklikleri ve kararnameler aracılığı ile alınan tedbirlerle birlikte, salgın hastalığa karşı alınacak optimum ve en hızlı tedbirlerin ilgili bakanlıklarca alınabileceği görüşü, hem yasal zemindeki uygunluğu, hem de uygulamaya geçirilmesindeki hızı göze alındığında ağırlık kazanmıştır. Bu kapsamda örneğin; İçişleri Bakanlığı sosyal yaşamla ilgili tedbirleri düzenlerken, Sağlık Bakanlığı alınacak tedbirlerin tıbbi boyutuna yön vermeye başlamıştır. Mükellefler ve işletmeler açısından alınacak tedbirler ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ele alınmıştır. Bu kapsamda yayımlanan tebliğ özetlerine aşağıda yer alan Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tebliğleri ile Alınan Tedbirler

Dayanak	Tarih	Alınan Tedbir
518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (madde:2)	24 Nisan 2020	Münferiden salgından etkilenen mükelleflerin mücbir sebep kapsamına alınması.
518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (madde:3)	24 Nisan 2020	Sektör olarak faaliyetleri durdurulan mükellef gruplarının mücbir sebep kapsamına alınması.
518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (madde:6)	24 Nisan 2020	Karantina koşulları sebebiyle verilemeyen beyannameler için esneklik sağlanması.
32 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (madde:1)	8 Mayıs 2020	Katma Değer Vergisi iadelerinde kolaylık sağlanması.
524 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (madde:3)	25 Ocak 2021	Faliyetleri durdurulan sektör mükelleflerinin mücbir sebepten yararlanacağı dönemin belirlenmesi.
524 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (madde:4)	25 Ocak 2021	Faliyetlerine ara verilen sektör firmalarının bazı beyannamelerinin ertelenmesi.
528 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	26 Haziran 2021	Kademeli olarak normalleşme ve mücbir sebebin son bulduğu şartların ifade edilmesi.

Salgın hastalığın etkilerine dönük en kapsamlı tedbirlerden biri olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, 24 Nisan 2020 tarihinde, 518 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ ile, COVID-19 salgınından direkt olarak etkilenmiş olan ve ilgili tebliğde belirlenen mükelleflerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mücbir sebeple ilgili hükümlerinden yararlandırılması ile ilgili ayrıntılar ifade edilmiştir. Bu bağlamda, ilgili kanunun 15. Maddesi uyarınca Hazine ve

Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmiş olduğu "mücbir sebep mağdurlarının tespiti" hususuna atıfta bulunulmuştur (518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020, madde: 2).

Münferiden salgından etkilenen mükelleflerin durumlarının yanı sıra, ilgili tebliğde sayılan ana faaliyet kodlu mükelleflerin ve İçişleri Bakanlığı'nca alınan tedbirler neticesinde, faaliyetlerine ara verilen sektörlere tabi mükelleflerin de mücbir sebep kapsamında değerlendirileceği ifade edilmiştir. Söz konusu mücbir sebep halinin 1 Nisan 2020 ile 30 Haziran 2020 tarih aralığını kapsadığı da ayriyeten belirtilmiştir (518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020, madde: 3).

Tebliğe göre salgın hastalıktan etkilenen mükellef gruplarının özel durumları sebebiyle mücbir sebep kapsamında değerlendireceği, ilgili süreçte sokağa çıkma yasakları nedeni ile beyanname ya da bildirimlerini verememiş olan mükelleflerin, beyan/bildirim sürelerinin sokağa çıkma yasaklarının son bulacağı günü takip eden 15'inci günün sonuna kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır (518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020, madde: 6).

Ardından yayımlanan "32 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" aracılığı ile, salgın hastalık döneminde Katma Değer Vergisi iadelerine ilişkin kolaylıkların sağlanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda alınan kararla 518 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne atıfta bulunulmuş, ilgili tebliğde yer alan mücbir sebep kapsamındaki mükelleflerin Katma Değer Vergisi iade talebinde bulunabilmeleri için beyannamelerini mücbir sebep kapsamında da olsa düzenli vermeye devam etmeleri gerektiği ifade edilmiştir. Aynı tebliğ maddesinin devamında ise iade taleplerine ilişkin ödeme biçimleri düzenlenmiş, 518 Sıra Numaralı Tebliğ çerçevesinde beyanname verme süreleri uzatılan mükelleflerin iadelerinin, hangi şartlar altında mahsuben iade olacağı ile nakden iade şartları ifade edilmiştir (32 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2020, madde: 1).

Söz konusu Bakanlık Tebliği'nin son maddesinde, ilgili tebliğin yürütülmesi hususunda Hazine ve Maliye Bakanı'nın yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır (32 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2020, madde: 3).

Vergi Usul Kanunu çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın COVID-19 salgını için yayımladığı bir başka tebliğ ise “524 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” olmuştur. İlgili tebliğin ilk maddelerinde metnin konusunu oluşturan ve COVID-19 salgını nedeniyle İçişleri Bakanlığı tarafından faaliyetlerine ara verilen mükelleflerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda sayılan mücbir sebep hallerinden faydalanmaları ile, bu hallerde olan mükelleflerin tespitinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğuna işaret eden maddelere atıfta bulunulmuştur (524 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2021, madde:1,2).

Tebliğin devamında, 1/12/2020 tarihinden itibaren mücbir sebep kapsamına alınacak mükellef gruplarının, yeni alınacak bir karara istinaden faaliyetlerine tekrar başlayıncaya dek bu kapsamda olacakları, mücbir sebep kapsamına alınacak mükelleflerin tebliğ yayım tarihi esnasında vergi dairesinde yer alan ana faaliyet kodlarına göre belirleneceği ve bu ana faaliyet kodu kapsam içinde yer almasa dahi, ana faaliyet olarak bu sektörlerden birinde faaliyet gösterdiğini delillendirmesi ve tesvik etmesi durumunda mücbir sebep kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmiştir (524 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2021, madde: 3). Buradan hareketle, mücbir sebep kapsamında değerlendirilen mükelleflerin bu döneme isabet eden Muhtasar, Katma Değer, Form Ba-Bs beyannamelerinin bildirimlerinin, mücbir sebep halinin sona ereceği tarihi seyreden ayın 26. günü sonuna dek uzatılmış sayılacağı, söz konusu bildirimlere istinaden tahakkuk edecek vergilerin tahsil zamanlarının da beyannamesinin verildiği ayı takip eden aydan başlamak üzere sırasıyla bir sonraki ayın sonuna kadar uzatıldığı belirtilmiştir. Yine e-defter oluşturma, imzalama, ve beratlarının sisteme yüklenme süreleri için de aynı uygulama geçerli kılınmıştır (524 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2021, madde: 4).

Vergisel bazda, tebliğ aracılığı ile alınan son karar 26/06/2021 tarihli “528 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” olmuştur. Söz konusu tebliğ, alınan tedbirlere yönelik yayımlanan ve üst paragraflarda incelemiş olduğumuz tebliğlerin aksine, mücbir sebep hali kabul edilen mükelleflerin bu durumlarının son bulmasına yönelik olmuştur (528 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2021, madde: 1).

Tebliğ metninin devam maddesinde Vergi Usul Kanunu gereği beyanname verme yükümlülüğü olanlarla, bu mükelleflerle olan sözleşmeleri uyarınca kendileri adına

beyanname verme yetkisi bulunan meslek mensuplarına atıfta bulunulmuş, daha önce yayımlanan 518 Sıra Numaralı Tebliğ ile bu kişilerden mücbir sebep kapsamında yer alanlara değinilmiştir (528 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2021, madde: 2).

Salgın hastalığın seyri doğrultusunda alınan İçişleri Bakanlığı kararlarına istinaden aşamalı biçimde normalleşme adımlarının atılacağı vurgulanmış, bu kapsamda mücbir sebep hali dahilinde sayılan mükellef ve meslek mensuplarının da ilgili tebliğin yayımlandığı 26/06/2021 tarihi itibarıyla mücbir sebep hallerinin son bulduğu kabul edilmiştir. Mücbir sebep kapsamında kabul edildiğinden bu süreçte beyanname verememiş olanların, tebliğ yayımlandıktan sonra 15 gün içinde vermemiş oldukları beyannamelerini vererek, ödemelerini gerçekleştirmesi gerektiği ifade edilmiştir. İbraz sürelerine 15 günün altında kalmış olan beyan ve bildirimler için tebliği takip eden 15 gün içinde bildirim ve ödeme yapılması, beyan ve bildirim süresine 15 günden çok olan beyannameler içinse normal beyan sürelerinin geçerli olduğu belirtilmiştir (528 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2021, madde: 3).

Tebliğin dördüncü maddesinde, 518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ilgili maddesine atıfta bulunulurak, kronik rahatsızlığı sebebiyle salgın hastalık mücbir sebep hükümlerinden yararlanma talebinde bulunanların, hastalık durumlarını ispat eden tesvik edici belge ve raporları, tebliğin yayımlanmasını izleyen 30 gün içinde tabi oldukları vergi dairelerine sunmaları gerektiği ifade edilmiştir (528 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2021, madde: 4).

3.6.1.4. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yayımlanan Sirkülerlerle Gerçekleştirilen Düzenlemeler

Tebliğler kapsamında alınan tüm bu tedbirlere ek olarak Vergi Usul Kanunu sirküleri ışığında da bir dizi tedbir alınmış ve uygulamaya konulmuştur. Çalışmanın ilerleyen kısmında incelenmiş olan bu sirküler aracılığı ile alınan tedbirler, aşağıda yer alan Tablo 6'da kısaca özetlenmiştir.

Tablo 6. Sirküler Aracılığı ile Alınan Tedbirler

Dayanak	Tarih	Alınan Tedbir
Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 125 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (madde:2)	17 Mart 2020	Gelir Vergisi Beyanname verme ve ödeme sürelerinin ötelenmesi.
Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 126 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (madde:2)	23 Mart 2020	Katma Değer Vergisi Beyanname verme ve ödeme sürelerinin ötelenmesi.
Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 126 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (madde:3)	23 Mart 2020	Form BA ve Form BS Beyannamelerinin verilme süresinin ertelenmesi.
Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 126 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (madde:4)	23 Mart 2020	E- Defter Beratlarının oluşturulması ve imzalanması sürelerinin ertelenmesi.
Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 Numaralı Sirküleri	26 Mart 2020	Tasdik Raporlarının teslim son teslim tarihinin uzatılması.
68 Sıra Numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri	31 Mart 2020	İhraç edilen malların teslim süreleri hşusunda esneklik sağlanması.

COVID-19 kaynaklı mağduriyetlerin giderilmesine dönük atılan adımlarla birlikte yayımlanan sirkülerden ilki 125 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri olmuştur. Sirkü metninde 2019 yılına ait Yıllık Gelir Vergisi beyannameleri ile bu beyannamelere istinaden tahakkuk edecek vergilerin ödeme sürelerinin 30 Nisan 2020 tarihine dek uzatıldığı ifade edilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 125 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri, 2020, madde: 2).

Akabinde yayımlanan yeni bir sirkü ile Şubat 2020 dönemine ait Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilmesi ile bu beyannamelere ait ödemelerin süresi 24 Nisan 2020 tarihine dek ötelenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 126 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri, 2020, madde: 2).

Aynı sirkülerin devam maddesi çerçevesinde, Şubat 2020 dönemine ait Form BA ve Form BS bildirimlerinin verilme süresi de 30 Nisan 2020 tarihine dek ötelenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 126 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri, 2020, madde: 3).

Yine aynı sirküler ışığında Mart ayı sonuna dek oluşturulması ve imzalanması gereken elektronik defter ile bu defterlerin beratlarının işleme süreleri de Nisan ayı

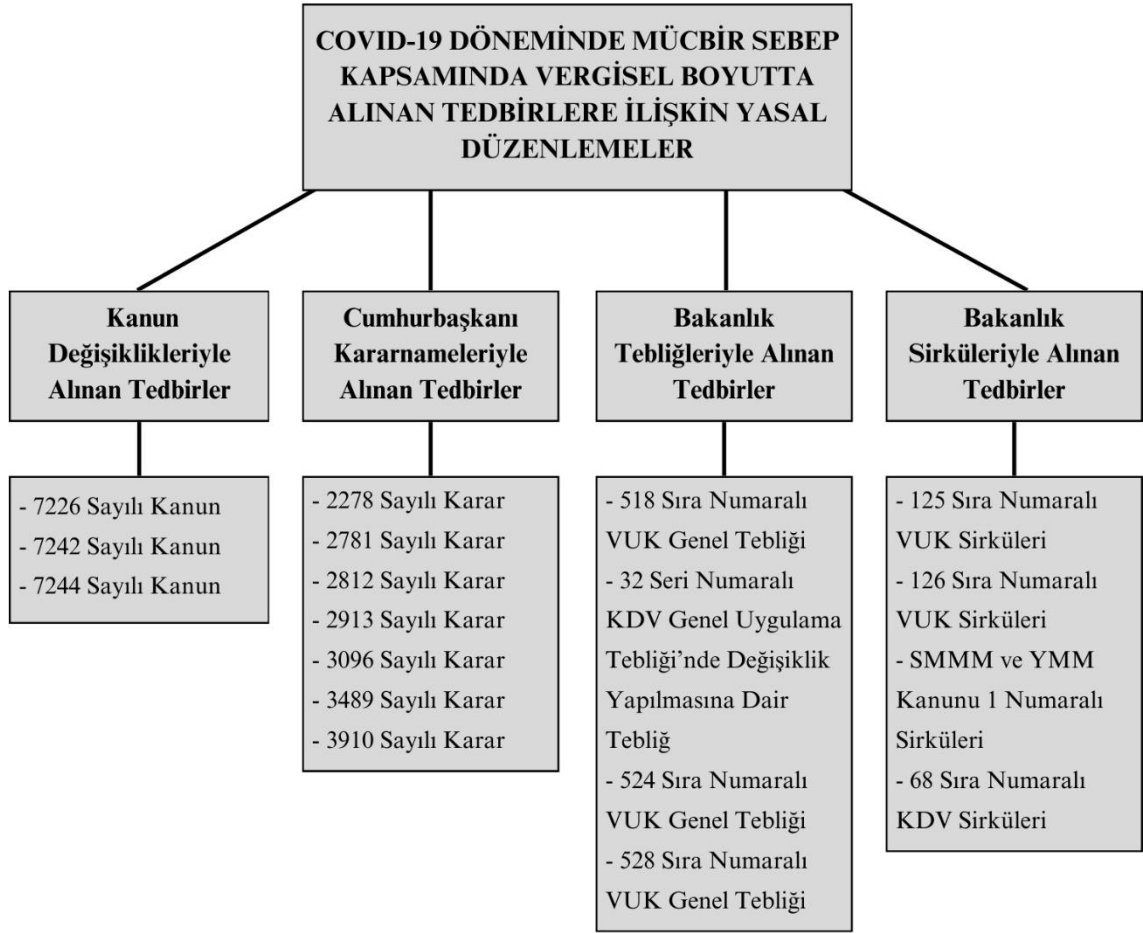
sonuna dek uzatılmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 126 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri, 2020, madde: 4).

Bu kapsamda yayımlanan bir diğer sirkü, 26 Mart 2020 tarihli 1 Numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Sirküleri olmuştur. Söz konusu sirküler kapsamında, Yeminli Mali Müşavirler tarafından tasdik edilerek 30 Haziran 2020 tarihine kadar vergi dairelerine ibraz edilmesi gereken tasdik raporlarının teslim tarihi iki ay süre ile ertelenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 Numaralı Sirküleri, 2020, madde: 2).

Son olarak yayımlanmış olan Katma Değer Vergisi Sirküleri kapsamında, ihracat yapan mükellef ve firmaların elini rahatlatmak amacı ile 3065 Sayılı Katma Değer Kanunu’nda düzenlenmiş olan teslim edilen mallar için ihracat süreleri esnetilmiş ve 3 ay olan teslim sürelerinin mücbir sebep dönemine rastlayan kısımlarının bu süreden sayılmaması kararlaştırılmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 68 Sıra Numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri, 2020, madde: 2).

3.7. COVID-19 Salgını Döneminde Mücbir Sebep Kapsamında Gerçekleştirilen Düzenlemelere İlişkin İçerik Analizi Bulguları

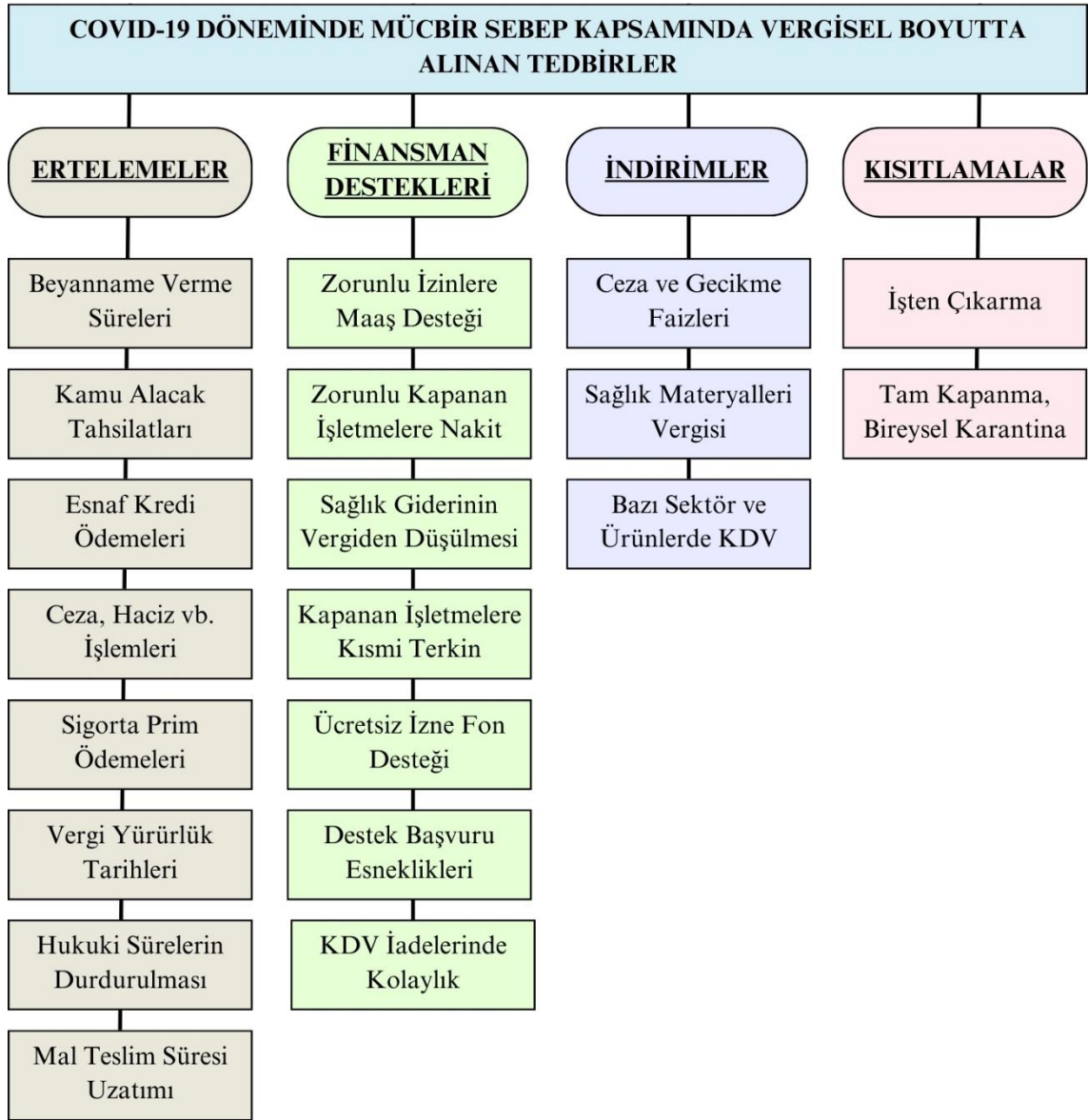
Türkiye’de kamu otoritesi tarafından COVID-19 döneminde salgının mükellefler üzerindeki etkisini azaltmaya yönelik olarak mücbir sebep kapsamlı yapılan vergisel tedbirler Şekil 1’de görüldüğü gibidir.



Şekil 1. COVID-19 Döneminde Mücbir Sebep Kapsamında Alınan Vergisel Tedbirler

Şekil 1’de görüldüğü üzere COVID-19 döneminde, mücbir sebep kapsamında kanun değişiklikleri aracılığıyla 3, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile 7, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yayımladığı tebliğler ile 4, sirküler aracılığı ile 4 adet olmak üzere toplam 18 farklı düzenleme hayata geçirilmiştir.

İlgili dönemde yapılan düzenlemelerle alınan tüm tedbirler içerik analizine tabii tutulmuştur. Analiz sonucu ulaşılan bulgular Şekil 2’de görüldüğü gibidir.



Şekil 2. Mücbir Sebep Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kategoriler ve Kodlar

Alınan tedbirlere ilişkin yapılan içerik analizi neticesinde 4 kategoriye ve 20 koda ulaşılmıştır. Elde edilen kategorilerden ilki ve en kapsamlı kodlamaya sahip olanı ertelemeler olmuştur. Ertelemeler başlıklı kategorinin en çok kullanılan kodu ise, beyanname verme vb. usul yönlü vergisel ödevlerin gerçekleştirilme sürelerine dönüktür. Bununla beraber kamusal alacakların tahsilatlarının ertelenmesi, esnaf mükelleflerin kredi geri ödemelerinin ertelenmesi, ceza-haciz vb. işlem uygulamalarının durdurulması, sigorta primi tahsilatlarının ötelenmesi mükellef ve vergi sorumlularının en çok yararlandığı ve verim alınan tedbirler olmuştur. Bu uygulamalarla birlikte yürürlüğe konulacak bazı vergilerin tarihinin ertelenmesi, hak kayıplarının önlenmesi için hukuki

sürelerin durdurulması, ihraç mallarının teslim sürelerinin uzatılması da diğer erteleme kodları olmuştur.

Finansman destekleri, tedbirler kapsamında sıkça kullanılan bir diğer kategori olmuştur. Süreç boyunca zorunlu izne çıkarılan personeller için sağlanan maaş destek fonlamaları, sosyal tedbirler sebebiyle kapatılan işletmelere sağlanan nakit destekler, salgın kapsamlı sağlık harcamalarının gelir vergisinden düşülmesi, kapanan işletmelerin bazı vergi kalemlerinde kısmi terkin uygulanması, ücretsiz izne çıkarılan personeller için sağlanan fon desteklemeleri, destek başvurularında aranan şartlarda esneklik sağlanması ve KDV iade taleplerinde sağlanan kolaylıklar bu kategorinin asli kodları olmuştur.

Alınan tedbirler noktasında ortaya çıkan bir diğer kategori indirimlerdir. Vergi cezalarının ve gecikme faizlerinin indirilmesi, sağlık sektöründe hastalıkla mücadelede kullanılan materyallere uygulanan vergilerde indirim uygulanması, tedbirlerden direkt olarak etkilenen bazı sektör ve ürün gruplarına özel KDV indirimleri sağlanması bu kategorinin başlıca kodlarını oluşturmuştur.

Tedbirler kapsamında alınan kararlar ışığında doğmuş bir kategori de kısıtlamalar olmuştur. İstisnai durum ve haller dışında dönemsel işten çıkarma kısıtlamalarının uygulanması, sosyal tedbirler kapsamında uygulanan tam kapanma ve sokağa çıkma kısıtlamaları ile münferit karantina uygulamaları kısıtlamalar kategorisinin kodlarını oluşturmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Mücbir sebep, bir fiilin gerçekleşmesinde veya gerçekleşmemesinde, bir ödevin yerine getirilememesinde ya da bir hakkın kullanılamamasında ilgili tarafın dahli varsa dahi kastı olmaksızın söz konusu halde bulunduğu zaruri halleri ifade eder. Vergi Hukuku'nda mücbir sebep kavramı, vergi ödevlisinin bir vergisel ödevini ifa etmesine ya da vergi ile ilgili bir hakkını kullanmasına kasıt ve dahli olmaksızın engel olan durumları ve bu durumlarda uygulanacak esneklikleri temsil eder. Bu çalışmada, mücbir sebep kavramının geçmişten günümüze süregelen süreçte oturduğu anlamsal zemin ele alınmış, hukuk alanlarında kendisine hangi minvallerde yer edindiği incelenmiş, vergi hukuku alanındaki yeri ve önemi irdelenmiştir. 2010'lu yılların sonlarına gelene dek küresel ölçekte etkili bir mücbir sebep durumu vuku bulmadığından, vergi hukukunda mücbir sebep kavramı sabit şekilde değerlendirmeye tabii tutulmuş, daha mikro ölçekli olay ve olgularda ihtiyaç duyulmuştur. Bu gerekçe iledir ki; mücbir sebep kavramsal olarak kendisine kanun metinlerinde dahi yer bulamamış, münferit olayların kendi içerisinde değerlendirilmesi kavramın kullanılmasında esas alınmıştır.

2019 yılı ile birlikte dünyada baş gösteren COVID-19 hastalığı Çin Halk Cumhuriyeti'nden başlamak üzere tüm dünyaya dalga dalga yayılmış, ölümcül etkileri nedeniyle ise birçok trajik sonuca neden olmuştur. Yayılma hızı nedeni ile önce Dünya Sağlık Örgütü'nce pandemi olarak nitelendirilmiş, sosyal alanlarda sebep olduğu sonuçların etkisi ile hastalık ekonomiden istihdama kadar birçok alanda önce durgunluğa ardından da derin gerilemelere neden olmuştur. Tüm bu sonuçları itibariyle küresel olarak vergisel anlamda da bir dizi tedbir alınma ihtiyacı doğmuş, bu noktada mücbir sebep kavramının önemi kendisini göstermiştir. Gerek vergi disiplininin sürdürülebilmesi, gerek mükellef ve vatandaşların hak kayıplarının önlenmesi adına alınan tedbirlerin ana dayanak noktası mücbir sebep olmuştur. Burada mücbir sebep kavramının açıklama olarak kanun metninde kendine yer bulamamış olmasının ve örneklerle yapılan açıklamasında bu tür bir küresel salgını kapsayıcı bir ibare bulunmamasının ortaya çıkarması muhtemel olan engeller, kanun maddelerinin sonunda yer alan “gibi haller” ibaresinin sağladığı esneklik sayesinde aşılmış ve tedbirlerin ivedi şekilde yaşama geçirilmesi sağlanmıştır.

Çalışmanın amacı mücbir sebep kavramının Vergi Hukuku'ndaki yerini ve önemini COVID-19 dönemi özelinde örneklendirmek sureti ile inceleyerek bu hususta

alınan tedbirlerin niteliğini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda araştırma yöntemi olarak nitel bir araştırma biçimi olan doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda veri olarak ilgili döneme ait kanun metinleri, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan tebliğ ve sirküler ile bir dizi yargı kararları incelenmiştir. Analiz edilen veriler doğrultusunda dört kategoride oluşturulmuş ve bu kategorilere bağlı yirmi kod belirlenmiştir. Bu sonuçlar ışığında Türkiye’de salgının vergisel anlamla mükellefler üzerindeki etkisini azaltmaya yönelik en çok başvurulanan tedbirin erteleme olduğu, finansal desteklerin, indirimlerin ve kısıtlamaların bu önlemi takip ettiği söylenebilir. Beyanname verme süreleri, kamu alacaklarının tahsili, esnaf kredi ödemeleri ertelemelere; zorunlu izinlerde maaş desteği, sağlık harcamalarının vergiden düşülmesi finansal desteklere; ceza ve faiz ödemeleri, sağlık materyallerine uygulanan vergi indirimlere; işten çıkarmalarına durdurulması, tam kapanma kısıtlamalara örnek olarak verilebilir.

Çalışma neticesinde elde edilen bulgular değerlendirildiğinde ve gelişmiş ülkelerde dahi vergisel önlemlerin bu kapsamda seyrettiği göz önüne alındığında, alınan tedbirlerin optimal seviyede gerçekleştiği söylenebilir. Yine çalışma sonucunda elde edilen veriler kıyaslandığında, dünya genelinde alınan tedbirlerin genel olarak beyanname verme ve bu beyannamelere istinaden tahakkuk edecek vergi tahsilatlarının sürelerinin ertelenmesi üzerine olduğu, Türkiye’de ise bu minvalde alınan tedbirler benzer şekilde uygulanmaklar birlikte işveren, mükellef ve işçilere çeşitli finansman desteklerinin de dünyadaki uygulamalara oranla görece daha çok yapıldığı sonucuna varılmıştır.

Mükellefler üzerindeki etkileri bakımından ele alındığında, bu durum beklenen destek düzeyinin altında kalmış gibi görünmekle beraber; vergisel düzenlemelerin ekonomik büyümeden istihdama kadar birçok iktisadi olguyu etkilediği düşünüldüğünde, gelişmekte olan bir ülke için beyan ve bildirim süreleri ile bunların ödemelerinin uzunca bir dönem ötelenmiş olması hatırı sayılır bir tedbir olduğu söylenebilir. Bu süreçte mükellefler açısından genel beklenti, ertelenen ödeme ve beyanların tümüyle kaldırılması yönünde oluşmuştur. Duygusal yönden de ağır basması doğal olan bu beklentinin, yaratacağı netice bakımından ise, iktisadi realitesinin ne yazık ki karşılıksız kaldığı ifade edilebilir.

Yine ifade etmek gerekir ki; küreselleşmenin ve teknolojinin her geçen gün çok daha ileri seviyede seyretmeye başladığı günümüz koşullarında, salgın hastalık örneğinde olduğu üzere benzer afetlerin dünyada yayılması olası gerçekliklerden bir tanesi haline gelmiştir. Bu sebeple; gerek yurtiçi kanun içeriklerinde, gerekse uluslararası hukuk metinlerinde kapsamının çok daha geniş tutulması kaydıyla, mücbir sebep olgusunun kavramsallaşması ve kurumsallaşması oldukça önemli olduğu söylenebilir. Yine elde edilen veriler doğrultusunda ortaya çıkmıştır ki, süreç boyunca terkin müessesesi, ülkelerin ekonomik durumlarında ortaya çıkan etkiler sebebiyle tecil kadar aktif olarak kullanılamamış, bu durum mükellefler ve vatandaşlar açısından mali ve finansal zorlukları ortadan kaldırmak yerine ötelemekle kaldığı söylenebilir.

Salgın hastalık döneminde ortaya çıkan tedbirlerin yalnızca vergisel anlamda olmadığı, sosyal alanda, sağlık sektörü açısından ve benzeri alanlarda alınan tedbirlerle; bu tedbirler kapsamında yapılan transfer ödemeleri, kaybına rıza gösterilen sektörel hasıllar ve benzeri giderler de düşünüldüğünde kamu otoritesinin uzunca bir dönemi kapsayan bu süreçte vergi gelirlerinden tamamen feragat etmesi günümüz koşullarında yaşamın olağan akışı ile de ters düşmektedir. Kaldı ki tüm dünyayı sarsan böyle bir süreçte, kamu yönetiminin otonom harcamalarının da zaruri olarak arttığı düşünüldüğünde, vergi benzeri gelirlere her zamankinden çok ihtiyaç duyacağı aşikardır. Bu noktada ifade etmek gerekir ki; terkin müessesesi bu tür afet vb. dönemlerde insanlık açısından uygulanması beklenen en temel tedbirlerden olmuştur. Ancak yukarda ifade edilen reel ekonomik koşullar terkin yerine tecil müessesesinin daha sık kullanımına izin vermiştir. Dünya genelinde bu tür olası dönemler için ayrılacak zaruri fonlar vb. uygulamalar, benzer afet hallerinde kamu otoritelerinin bazı gelir kalemlerinden tamamiyle feragat etmesinin de önünü açabilecektir.

Sınırların bu denli ortadan kalktığı bir düzen içerisinde insanlığın korunması daha da güçleşmekte, belli ülkelerle ya da bölgelerle sınırlı kalacağı öngörülen olay ve olgular, hızla dünyayı sarabilmektedir. Kamu otoritelerinin birlikte hareket ederek Dünya Sağlık Örgütü ya da benzeri bir yapının çatısı ve denetimi altında, olası benzer afet durumları ve pandemik salgınlar için düzenli fonlar ayırması, ani ortaya çıkacak bu tür olgulardan insanlığın korunabilmesi adına çok büyük önem arz etmektedir. Küreselleşmenin hızından ve yaygınlığından bahsedilen bu noktada, dünyanın belli küçük bir kesiminin kalan büyük kısmına hükmettiği de aşılması gereken sorunlardan bir tanesi olduğu

söylenebilir. Bu noktada gerek Birleşmiş Milletler'in içyapısı, gerekse bu yapıdan aldığı kudret ile gücü elinde tutan grup ve ülkelerin takınmış olduğu tavır dünya nimetlerinden adil yararlanılmasına engel olduğu gibi, insanlığın bu denli salgın vb. durumlardan en az hasarla etkilenmesi adına alınacak tedbirler noktasında da tutumunu ortaya koymaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nin günümüz koşullarında savaşların ve insanlık dramlarının yaşandığı coğrafyalarda almış olduğu tavır ve güçlü duruşu, tüm insanlığı etkileyen bu tür durumlarda da çok daha etkin tedbirlere öncülük edebileceğinin göstergesi ve insanlığın kahir ekseriyetinin ülkemizden beklentisi olduğu ifade edilebilir.



KAYNAKLAR

- 1967/T-63 Esas, 1970/442 Karar (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Eylül 19, 1970).
- 1984/11-12 Esas, 1985/728 Karar (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Eylül 25, 1985).
- 1986/9 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi (Maliye Bakanlığı Aralık 25, 1986).
- 1992/4170 Esas ve 1994/1078 Karar (Danıştay 4. Dairesi Şubat 24, 1994).
- 1995/6183 Esas, 1996/2698 Karar (Danıştay 4. Dairesi Haziran 20, 1996).
- 95/752 E., 97/57 K. (Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Ocak 17, 1997).
- 2001/4013 Esas ve 2004/963 Karar (Danıştay 7. Dairesi Nisan 12, 2004).
- 2005/9189 Esas, 2006/664 Karar (Danıştay 10. Dairesi Ocak 31, 2006).
- 2005/1353 E., 2007/6248 K. Sayılı Kararı (Danıştay 11. Daire Haziran 29, 2007).
- 2278 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2020, Mart 22). Resmi Gazete Web Sitesi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/03/20200322-1.pdf> adresinden alındı
- 2781 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2020, Temmuz 22). Mevzuat Web Sitesi:
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/20.5.2781.pdf> adresinden alındı
- 2812 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2020, Temmuz 31). Resmi Gazete Web Sitesi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/07/20200731-4.pdf> adresinden alındı
- 2913 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2020, Ağustos 30). Resmi Gazete web Sitesi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/08/20200830-2.pdf> adresinden alındı
- 3096 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2020, Ekim 20). Mevzuat Web Sitesi:
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/20.5.3096.pdf> adresinden alındı
- 32 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (2020, Mayıs 08). Resmi Gazete Web Sitesi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/05/20200508-8.htm> adresinden alındı

- 3489 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2021, Şubat 3). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/20.5.3489.pdf> adresinden alındı
- 3910 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2021, Nisan 22). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/20.5.3910.pdf> adresinden alındı
- 518 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2020, Nisan 24). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34387&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5> adresinden alındı
- 524 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2021, Ocak 25). Resmi Gazete web Sitesi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/01/20210125-12.htm> adresinden alındı
- 528 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2021, Haziran 26). Resmi Gazete Web Sitesi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210626-23.htm> adresinden alındı
- Akıncı, Ş. (2020). COVID-19'un Borç İlişkilerine ve Bazı Borçlar Hukuku Sözleşmelerine Etkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi COVID-19 Hukuk Özel Sayısı*, s. 62-103.
- Alan, S. (2022). *Bireysel İş Hukukunda Zorlayıcı Sebepler*. Ocak 1, 2023 tarihinde Bursa Uludağ Üniversitesi: http://acikerisim.uludag.edu.tr/jspui/bitstream/11452/30801/1/S%c3%bcmeyye_Alان.pdf adresinden alındı
- Atak, O., ve Özdemir, H. (2020). Koronavirüs (COVID-19) Salgını Nedeniyle Mükellefler Üzerinde Oluşabilecek Olumsuzlukları Gidermek Amacıyla Alınan Vergisel Tedbirler. *Vergi Dünyası*, 98-109.
- Avcı, O., ve Yeniçeri, H. (2020). Vergi Sistemlerine Pandemi Ayarı. *Turkish Studies*, 123-137.
- Ay, A. (2020). Ortadoğu Solunum Sendromu Coronavirüsü Salgınları. *ESTÜDAM Halk Sağlığı Dergisi*, 158-167.

- Aydemir, İ. (2012). Danıştay'ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 182-188.
- Bayraklı, H. H. (1997). *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. (2020, Mart 25). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.7226.pdf> adresinden alındı
- Berber, Ş. (2014). Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum. İstanbul.
- Berg, B. L., ve Lune, H. (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Konya: Eğitim Yayınevi.
- Bişgin, A. (2022). COVID-19 Pandemisinin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 570-578.
- Budak, F., ve Korkmaz, Ş. (2020). COVID-19 Pandemi Sürecine Yönelik Genel Bir Değerlendirme: Türkiye Örneği. *Sosyal Araştırmalar ve Yönetim Dergisi*, 62-79.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E. K., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., ve Demirel, F. (2012). *Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi.
- Candan, T. (2019). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Ceza Muhakemesi Kanunu*. (2004, Aralık 4). Mevzuat Web Sitesi : <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5271.pdf> adresinden alındı
- Çağan, N. (1975). *Vergi Hukukunda Süreler*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası.
- Çekin, E. (2016). Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep. Ankara, Türkiye.
- Çiftçi, T. E. (2022). Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hallerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi*, 329-356.
- Dokuzoğlu, S., ve Tüm, K. (2022). Küresel Salgının Maliye Politikalarına Etkisi: Türkiye Üzerine Değerlendirmeler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 105-120.

- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Ege, F. (2021). Vergisel Açıdan Mücbir Sebep. *Mali Çözüm*, 257-266.
- Ekmekci, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M., ve Gümüşkaya, G. (2020, Ekim 16). Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, s. 1069-1138.
- Elele, O. (2015, Ocak 1). Mecburi Gaybubetler. *Ekonomist*, 56-57. Vergide Gündem: <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/2537796/13.09.15.pdf/8967695a-ee64-47ac-b0e1-779b3a7d899b> adresinden alındı
- Ergür, O. K. (2021). Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 191-207.
- Eroğlu, E. (2020). COVID-19'un Ekonomik Etkilerinin ve Pandemiyle Mücadele Sürecinde Alınan Ekonomik Tedbirlerin Değerlendirilmesi. *International Journal Of Public Finance*, 211-236.
- Erol, A. (2012). Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 200-222.
- Etcı, H. (2022). Hollanda'da COVID-19 Salgınının İşgücü Piyasasına Etkisi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 356-385.
- Feyzioğlu, M., ve Ergün Okuyucu, G. (2010). Türk Hukukunda Tutuklulukta Azami Süre. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 35-59.
- Fraenkel, J. R., Wallen, N. E., ve Hyun, H. H. (2012). *How to Design and Evaluate Research in Education*. New York: McGraw-Hill.
- Gökkaya, M. (2020). COVID-19 (Sars-Cov2) Salgın Durumu ile İlgili Alınan Vergisel Önlemler. *Vergi Raporu*, 36-46.
- Gözler, K. (2020). *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gündüz, F. (2019). Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 237-266.

Güner, K. C. (2021). Koronavirüs (COVID-19) Pandemisi ve Uygulanan Mali Tedbirlerin Değerlendirilmesi. *Turizm Ekonomi ve İşletme Araştırmaları Dergisi*, 84-95.

Güngör, B. (2020). Türkiye'de COVID-19 Pandemisi Süresince Alınan Önlemlerin Kriz Yönetimi Perspektifinden Değerlendirilmesi. *USBAD Uluslararası Sosyal Bilimler Akademi Dergisi*, 818-851.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 125 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri. (2020, Mart 17). Türmob Web Sitesi: <https://www.turbob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-vuk-125.pdf> adresinden alındı

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 126 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri. (2020, Mart 23). ASMMMO Web Sitesi: <https://www.asmmmo.org.tr/haber-detay/vergi-usul-kanunu-sirkuleri-126/3932> adresinden alındı

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 68 Sıra Numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri. (2020, Mart 31). ASMMMO Web Sitesi: <https://www.asmmmo.org.tr/haber-detay/katma-deger-vergisi-sirkuleri-68/3951> adresinden alındı

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 Numaralı Sirküleri. (2020, Mart 26). TÜRMOB Web Sitesi: <https://www.turbob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-YMMSureUzatimi.pdf> adresinden alındı

Hukuk Muhakemeleri Kanunu. (2011, Ocak 12). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6100.pdf> adresinden alındı

İcra İflas Kanunu. (1932, Haziran 19). Kasım 18, 2022 tarihinde Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.2004.pdf> adresinden alındı

İdari Yargılama Usulü Kanunu. (1982, Ocak 6). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf> adresinden alındı

İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD). (2020, Nisan 21). İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) Web Sitesi: <https://www.oecd->

ilibrary.org/docserver/adc84188-en.pdf?expires=1715094783&id=id&accname=guest&checksum=16870159DBD2A2C77F2FA959955F74A4 adresinden alındı

İnal, T. (1997). *Mücbir Sebeplerin Oluşum Unsurları*. 3 4, 2023 tarihinde Türk Ağır Sanayii ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası: <https://www.tuhis.org.tr/pdf/423.pdf> adresinden alındı

İş Kanunu. (2003, Mayıs 22). Kasım 17, 2022 tarihinde Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4857.pdf> adresinden alındı

İşsizlik Sigortası Kanunu. (1999, Eylül 8). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> adresinden alındı

Karabulut, Ş. (2020). Vergi Usul Kanununa Göre Mücbir Sebep Hali Olarak Koronavirüs (COVID-19) Pandemisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 96-105.

Karadağ, N. C. (2012, Eylül 1). Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından "Mücbir Sebepler" ve "Ödeme"ye Eleştirel Bakış. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s. 1017-1055.

Karakoç, Y. (2016). *Vergi Hukuku Uygulamaları*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Kılıç, R., ve Şekerci, D. (2015). Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum. *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, (s. 843-870). Antalya.

Kılıç, S. (2020). Ülkelerin COVID-19 ile Mücadelede Aldıkları Vergisel Önlemler. *Vergi Raporu*, 11-35.

Kıyık, M. H. (2018). *Beklenmeyen Hal Nazariyesi ve Mücbir Sebepler Açısından İslam Borçlar Hukukunda Doğal Afetlerin Akitlere Etkisi*. İstanbul: Hiperlink Yayıncılık.

Koç, İ., ve Yardımcıoğlu, F. (2020). COVID-19 Pandemi Sürecinde Uygulamaya Konulan Mali Tedbir ve Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi: Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkeleri Karşılaştırması. *Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 125-152.

- Koparan, M. R. (2006). Bir Koruma Tedbiri Olarak Tutuklama. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 154-172.
- Köseoğlu, A. C. (2004). İşyerinin Kapanmasının İş Sözleşmelerine Etkisi. İstanbul.
- Küsen, M. (2021). Koronavirüs (COVID-19) Krizi ve İnovatif Bir Varlık Vergisi. *Vergi Raporu*, 21-34.
- Mutluer, M. K., ve Kuzeyli, N. N. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nazalı, E. (2020, Mayıs 11). *Mücbir Sebebe Bağlanan Sonuçlar*. Gündem Nazalı Web sitesi: <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/mucbir-sebebe-baglanan-sonuclar?onlyTm=&tm=> adresinden alındı
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2000). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özay, İ. (2004). *Günlükte Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2007). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özçelik, Ş. B. (2009). *Borçlunun Sorumlu Olmadığı Sebeplerle Borcun İfa Edilmemesi ve Mücbir Sebep Kayıtları*. Ekim 25, 2023 tarihinde Ankara Üniversitesi: <https://teav.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/34764/6156.pdf?sequence=1> adresinden alındı
- Özdemir, H., Atak, O., ve Hatıper, Z. (2020). Koronavirüs (COVID-19) Küresel Salgını Dolayısıyla Türkiye ve Bazı elişmiş Ülkelerde Alınan Ekonomik ve Mali Tedbirler. *Vergi Raporu*, 186-200.
- Özkoçak, V., Koç, F., ve Gültekin, T. (2020). Pandemilere Antropolojik Bakış: Koronavirüs (COVID-19) Örneği. *Turkish Studies*, 1183-1195.
- Özyer, M. A. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Pehlivan, M., Kaya, A., ve Keleş, S. S. (2021). COVID-19'un Makroekonomik Etkileri ve Seçilmiş Ülkelerde COVID-19 Döneminde Uygulanan Maliye ve Para Politikaları. *Akademik Hassasiyetler*, 105-135.

- Postacıoğlu, İ. E. (1982). *İcra Hukuku Esasları*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Sak, R., Sak, İ. T., Şendil, Ç. Ö., ve Nas, E. (2021). Bir Araştırma Yöntemi Olarak Döküman Analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 227-250.
- Sarılı, M. A. (2018). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Hermes Limited Şirketi.
- Şen, S. (2023). Kahramanmaraş Depremlerinin Ekonomiye Etkisi. *Diplomasi ve Strateji Dergisi*, 1-55.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım .
- Şirin, H., ve Özkan, S. (2020). Dünyada ve Türkiye'de COVID-19 Epidemiyolojisi. *Kulak Burun Boğaz ve Baş Boyun Cerrahisi Dergisi* , 6-13.
- Taşdelen, A. (2003). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 159-191.
- Tekin, A. (2021). Tarihten Günümüze Epidemiler, Pandemiler ve Ekonomik Sonuçları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 330-355.
- Tosuner, M., ve Arıkan, Z. (2017). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü*. (2023, 02 19). Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Türkçe Sözlük: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı
- Türk Medeni Kanunu*. (2001, Kasım 22). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4721.pdf> adresinden alındı
- Türk Ticaret Kanunu*. (2011, Ocak 13). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf> adresinden alındı
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*. (1982, Ekim 18). Aralık 5, 2022 tarihinde Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709-19821018.pdf> adresinden alındı
- Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı. (2023, Mart 31). *COVID-19 Bilgilendirme Platformu*. COVID-19 Bilgilendirme Platformu Web Sitesi: <https://covid19.saglik.gov.tr/> adresinden alındı

- Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü. (2024). *Dünya Sağlık Örgütü'nün 19.01.2024 Tarihli Yeni Koronavirüs (COVID-19) Durum Raporu*. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı.
- Ulun, A. B. (2020). COVID-19 Salgınının Küresel Düzeyde İncelenmesi: Ekonomik Etkiler ve Vergisel Önlemler. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 89-102.
- Ürel, G. (2003). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu. (1961, Ocak 10). Aralık 13, 2022 tarihinde Mevzuat Web Sitesi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> adresinden alındı
- Yayla, Y. (1980). İdarenin Sorumluluğu ve Mücbir Sebep. *Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu*, (s. 45-59). Ankara.
- Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2020, Nisan 17). Mevzuat Web Sitesi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200417-2.htm> adresinden alındı
- Yiğit, U. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yıldırım, A. (1999). Nitel araştırma Yöntemlerinin Temel Özellikleri ve Eğitim Araştırmalarındaki Yeri ve Önemi. *Eğitim ve Bilim Dergisi*, 7-17.
- Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2016). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yurdakul, A. (2021). COVID-19 Pandemisinin Ekonomik ve Sosyal Etkileri ile Mücadeleye Yönelik Mali Güvenlik Önlemleri. *Vergi Raporu*, 120-142.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı	Asil Kadir KUMAŞ
Kişisel Bilgiler	Uyruğu: T.C. Doğum Tarihi ve Yeri:
İletişim Bilgileri	E-posta:
Öğrenim Bilgileri	Lise: 2006–2010 Turhal Sami Baklacı Anadolu Lisesi Lisans: 2010-2014 Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü Yüksek Lisans: Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Programı
İş Deneyimi	2014-2022: Akbank T.A.Ş. 2022-2024: SMMM Erdiñç ÖZDOĞAN 2024-Halen: İris Mermer Madencilik San. Tic. A.Ş.