

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA TERKİN

GİZEM ARDAN

2501110394

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN

İSTANBUL, 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : GİZEM ARDAN Numarası : 2501110394
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN
Tez Savunma Tarihi : 04.07.2019 Saati : 11.00
Tez Başlığı : VERGİ HUKUKUNDA TERKİN

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖNDER BİNGÖL		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		

ÖZ
VERGİ HUKUKUNDA TERKİN
GİZEM ARDAN

Vergi Hukukunda Terkin başlıklı tez çalışmasında, terkin müessesesinin usul kanunları içerisindeki yeri ve önemi, getiriliş amacı, kapsamı, niteliği gibi özellikleri sınıflandırılmıştır. Terkin işlemi türlerine göre ayrılarak kanundaki hükümleri ile detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışma, terkin konusunun düzenlendiği usul kanun hükümlerini, bu kanunları açıklayan ve yorumlayan içtihatları, bu konuda çıkarılan Danıştay kararları ve tebliğleri, doktrinleri, konuyla ilgili hukuk kitaplarında geçen bilgi ve görüşleri içermektedir. Terkin müessesesi usul kanunları çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda bu kanunlar doğrultusunda benimsenen belli başlı ilkeleri de göz önünde bulundurarak türlerine göre ayrılan terkin işlemi için kamusal düzende meydana gelen etkiler de değerlendirilmiştir.

Tüm yararlanılan kaynaklar aracılığıyla, terkin işleminin gerçekleşme sebepleri, bu işlemde yaralanabilmek için gereken şartları ve uygulanma olanağı ile ilgili açıklamalar yapılarak, bu müessesenin olumlu ve olumsuz yönleri tespit edilip, öngörülerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi hukuku, terkin, vergi borcu, idari çözüm yolu

ABSTRACT
CANCELLATION IN TAX LAW
GİZEM ARDAN

In thesis study, titled of Cancellation in Tax Law, the Cancellation institution is classified with importance, purpose, scope, quality in procedural law. Cancellation process is separated according to the types of law and examined in detail with the provisions.

The work consists of the provisions of the procedural law on the subject of cancellation, the case law that explains and interpreted these laws, the decisions of the Council of State and notifications, doctrines, the information and opinions on the subject in the relevant law books. Cancellation institution has been tried to be explained within the framework of procedural laws. At the same time, considering the main principles adopted in line with these laws, the effects of the public order were also evaluated for the cancellation process.

Through all the resources utilized, the reasons for the realization of the cancellation, the conditions necessary to benefit from this transaction, and the possibility of implementation, the positive and negative aspects of this establishment were determined and predictions were made.

Key Words: Tax, tax law, cancellation, tax dept, administrative solution.

ÖNSÖZ

Devlet adına kamu geliri sağlamak ve kamu alacağı elde etmek o ülkenin kamusal ihtiyaçlarını karşılamak ve gerekli harcamaları yapmak, yani ülke adına ekonomik, sosyal ve siyasal düzende devamlılık sağlamak için oldukça önemlidir. Bu sebeple devletin bir alacağını almaktan vazgeçmesi veya belli başlı sebeplerden ötürü alacağını silmesi de önemli bir öz veri ve fedakarlıktır. Türk vergi sisteminde yer alan bu hususlardan biri olan terkin müessesesi de, ilgili kanun maddelerinde yerini almıştır. Bu önemli hususu ele almak, gerek kapsam ve özellikleri itibariyle, gerekse mevzuattaki hükümleri itibariyle ne olduğunu açıklamak üzere çalışma yapılmıştır.

Terkin müessesesi mücbir sebep olarak sayılabilecek doğal afet hallerinde, belirli şartlara bağlanarak ve belirli usuller esas alınarak gerçekleştirilen, zor duruma düşen mağdur kamu borçlusunu daha da zor duruma sokmamak adına, ekonomik ve sosyal hayata devamlılığını sağlayarak mükellefiyetlerinin devamında kolaylık sağlamak amaçlı vergi sistemimize getirilmiş bir müessesedir.

Kamu borçlusu açısından avantajlı bir durum olarak görülen terkin müessesesinin, kamu alacaklısı açısından da uzun vadede olumlu bir durum olduğu ortaya çıkmaktadır. Çünkü devlet kamu borçlularını kamu alacaklarının finansörü olarak gördüğü için, ekonomik devamlılığını sağlamak amacıyla zor durumdaki kamu borçlusunu korumaktadır. Bu sebeple terkin müessesesinin her iki taraf açısından da olumlu katkıları olduğundan, bu müessesenin önemi itibariyle detaylıca araştırmasını yapmak gerekmektedir.

Çalışmanın hazırlanması sırasında gösterdikleri ilgi ve destekleri için Tez Danışmanı Hocam Doç. Dr. Yasemin Taşkın' a ve Arş. Gör. Yeliz Neslihan Akın' a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmamda manevi olarak her türlü destek ve anlayışı gösteren aileme ve eşim Uğur Ardan' a teşekkür ederim.

İSTANBUL, 2019
GİZEM ARDAN

İÇİNDEKİLER

ÖZ (ABSTRACT).....	iii
ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TERKİN MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖZELLİKLERİ, TÜRLERİ ve VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

1.1. Terkin Edilecek Alacakların Kapsamı	4
1.1.1. Kamu Alacağı Kavramı	4
1.1.2. Vergi Alacağı Kavramı	6
1.2. Terkin Müessesesinin Özellikleri ve Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması.....	9
1.2.1. Özellikleri	9
1.2.1.1. Kavramsal Açısından.....	10
1.2.1.2. Niteliği Açısından	10
1.2.1.3. Ortaya Çıkış Amacı Açısından	12
1.2.1.3.1. Mükellefe Kolaylık Sağlama	12
1.2.1.3.2. Sosyal Devlet Olma	13
1.2.1.3.3. Mali Güce Göre Vergileme	13
1.2.1.3.4. Vergilemede Yapılan Hatalar	14
1.2.1.3.5. Ülke Kalkınması Açısından Belli Şartlar Taşıma.....	14
1.2.1.4. Gelişimi Açısından.....	14
1.2.1.4.1. Kanundaki Madde Sırası İtibariyle	16
1.2.1.4.2. Kapsamı İtibariyle	16
1.2.1.4.3. Süre İtibariyle	16
1.2.1.4.4. Yetki İtibariyle.....	17
1.2.1.5. Sınıflandırması Açısından	17
1.2.2. Terkinin Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması	18

1.3. Terkin Müessesesinin Türleri	19
1.3.1. Doğal Afetler Sebebiyle Terkin	19
1.3.2. Vergi Hatasını Düzeltme Sebebiyle Terkin.....	20
1.3.3. Yargı Kararları Sebebiyle Terkin	20
1.3.4. Mali Af Sebebiyle Terkin.....	21
1.4. Terkin Müessesesinin Vergi Hukukundaki Yeri.....	22
1.4.1. Vergi Alacağını Ortadan Kaldırması Açısından Terkin.....	22
1.4.1.1. Ödeme.....	23
1.4.1.2. Zamanaşımı.....	25
1.4.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	29
1.4.1.4. Mahsup ve Takas.....	33
1.4.1.5. Uzlaşma.....	35
1.4.1.6. Terkin.....	36
1.4.1.7. Yargı Kararları.....	37
1.4.1.8. Vergi Afları.....	37
1.4.1.9. Ölüm.....	37
1.4.2. Vergi Cezalarını Ortadan Kaldırması Açısından Terkin.....	38
1.4.3. İdari Bir Çözüm Yolu Olması Açısından Terkin.....	38

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU ve AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNA GÖRE TERKİN

2.1. VUK ve AATUHK'a Göre Terkin Hükümleri	39
2.1.1. VUK'a Göre Terkin Hükümleri ve Usulü	39
2.1.1.1. VUK'a Göre Terkin Hükümleri	39
2.1.1.1.1. Varlıkların Kaybı Halinde Terkin.....	40
2.1.1.1.1.1. Zarar Konusu ve Derecesi	40
2.1.1.1.1.2. Zarar Derecesinin Tespitinde Yetki	42
2.1.1.1.1.3. Terkin Edilecek Vergi Türleri	44
2.1.1.1.1.4. Terkin Edilecek Verginin Dönemi	44

2.1.1.1.1.5. Uygulama	47
2.1.1.1.2. Mahsullerin Kaybı Halinde Terkin.....	48
2.1.1.1.2.1. Zarar Konusu ve Derecesi	48
2.1.1.1.2.2. Zarar Derecesinin Tespitinde Yetki	50
2.1.1.1.2.3. Terkin Edilecek Vergi Türü	50
2.1.1.1.2.4. Terkin Edilecek Verginin Dönemi	51
2.1.1.1.2.5. Uygulama	52
2.1.1.2. VUK'a Göre Terkin Usulü.....	53
2.1.1.2.1. Başvuru	53
2.1.1.2.1.1. Başvurunun Şekli	55
2.1.1.2.1.2. Başvurunun Zamanı	56
2.1.1.2.2. Yetki	57
2.1.1.2.3. Terkin Edilecek Vergi ve Vergi Cezası	59
2.1.1.2.4. Terkin Edilecek Vergi ve Vergi Cezası Miktarı	60
2.1.2. AATUHK'ye Göre Terkin Hükümleri ve Usulü.....	60
2.1.2.1. AATUHK'ye Göre Terkin Hükümleri.....	60
2.1.2.2. AATUHK'ye Göre Terkin Usulü	62
2.1.2.2.1. Başvuru	62
2.1.2.2.1.1. Başvuru Şekli	62
2.1.2.2.1.2. Başvuru Zamanı	63
2.1.2.2.2. Zararı Belirlemede Yetki.....	64
2.1.2.2.3. Zarar Derecesi ve Tespiti	64
2.1.2.2.4. Zarar Derecesi Tespitinde Yetki.....	64
2.1.2.2.5. Terkin Yetkisi.....	65
2.1.2.2.6. Terkin Edilecek Kamu Borcu ve Miktarı	65
2.1.3. VUK ve AATUHK Doğrultusunda Tahakkuktan Vazgeçme ve Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin.....	66
2.1.3.1. Tahakkuktan Vazgeçme Sebebiyle Terkin.....	66
2.1.3.2. Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin	70
2.2. VUK ve AATUHK'ye Göre Terkin Müessesesinin Karşılaştırılması	74
2.2.1. Benzer Olan Hükümler/Haller.....	74

2.2.1.1. Terkin Müessesesinin Amacı	74
2.2.1.2. Terkine Sebep Olan Haller.....	74
2.2.1.3. Zarara Uğrama Şartı.....	74
2.2.1.4. Başvuru Şartı.....	75
2.2.1.5. Zararın Olup Olmadığını ve İlgili Olduğu Gelir Kaynağını Belirleme Yetkisi.....	75
2.2.1.6. Terkin Edilecek Miktar	75
2.2.1.7. Terkin Yetkisini Kullanmada Zorunluluk.....	75
2.2.2. Farklı Olan Hüküm ve Haller	76
2.2.2.1. Kapsamdaki Farklılık	76
2.2.2.2. Madde Başlıklarındaki Farklılık	76
2.2.2.3. Varlık İle Mahsul Kaybında Farklılıklar.....	77
2.2.2.4. Tahakkuk Edip Etmeme Durumundaki Farklılık.....	77
2.2.2.5. Başvuru Süresindeki Farklılık.....	78
2.2.2.6. Başvuru Yerindeki Farklılık.....	79
2.2.2.7. Zarar Derecesini Tespit Eden Yetkililerde Farklılık.....	79
2.2.2.8. Terkin İşleminde Yetkililerde Farklılık	79
2.3. Çeşitli Kanunlarda Terkin İşlemi.....	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNDE VE VERGİLEME SÜRECİNDE BENİMSENEN İLKELER İLE TERKİN SONUÇLARI

3.1. Kamu Alacaklarının Tahsilinde ve Vergileme Sürecinde Benimsenen İlkeler.....	85
3.1.1. Kamu Alacaklarının Tahsilinde Benimsenen İlkeler	85
3.1.1.1. Kamu Borçlusuna Kolaylık Sağlama İlkesi	86
3.1.1.2. Kamu Alacağının Güvence Altına Alınması İlkesi.....	88
3.1.1.3. Borç İçin Hapis Cezası Uygulanmaması İlkesi.....	90
3.1.1.4. Alacaklının Para İle Tatmin İlkesi	91
3.1.1.5. Tahsilatta İktisadilik İlkesi.....	91
3.1.2. Vergileme İlkeleri.....	92

3.1.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi	94
3.1.2.2. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi	97
3.1.2.3. Vergilemede Hakkaniyet İlkesi.....	98
3.1.2.4. Vergilemede Uygunluk İlkesi	100
3.1.2.5. Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim İlkesi.....	101
3.1.2.6. Doğal Yargıç İlkesi	102
3.1.2.7. Düzeltme Hakkı İlkesi	102
3.1.2.8. Genellik ve Eşitlik İlkesi.....	103
3.1.2.9. İktisadilik İlkesi.....	106
3.2. Terkin Türlerine Göre Ortaya Çıkan Sonuçların Değerlendirmesi.....	107
3.2.1. Doğal Afetler Sebebiyle Terkinin Sonuçları	108
3.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Sebebiyle Terkinin Sonuçları	113
3.2.3. Yargı Kararları Sebebiyle Terkinin Sonuçları.....	113
3.2.4. Mali Af Sebebiyle Terkinin Sonuçları	114
SONUÇ	116
KAYNAKÇA	123
EK	

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1.	: Hata Düzeltme ve Dava Açma Süreleri.....	32
Tablo 2.1.	: Terkin Edilecek Verginin Dönemi.....	46
Tablo 2.2.	: Uygulama.....	52
Tablo 2.3.	: Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin Miktarları.....	71



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
C.	: Cilt
D.	: Daire
DİBKK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı
E.	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
kg.	: kilogram
K.	: Karar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
md.	: Madde
MB	: Maliye Bakanlığı
No.	: Numara
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa sayısı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	: Türk Lirası
vb.	: ve benzer
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanların toplum halinde yaşamaları ile zaman içerisinde yaşam koşullarında sosyal, siyasal ve ekonomik anlamda değişim söz konusu olmuştur. Toplum halinde yaşamak ise, insan ilişkilerini düzenlemede bir mekanizmayı gerektirmiştir. Günümüzde devlet, toplumsal ilişkileri idare eden taraf olarak yerini almıştır. Toplumu idare etme mekanizması da belirli bir sistematikte gerçekleşir. Bu sistematğin belirli kurallar çerçevesinde ve düzenli bir şekilde uygulanması için de kanunlar konularak, hemen her konuda belirli düzenlemeler getirilmiştir.

Devlet, insanın olduğu her alanda disiplini sağlama, çağdaş yaşamın ilerlemesinde toplumsal ilişkileri düzenleme ve bir düzene sokma görevini üstelenmiş, bunları yaparken de kendi içerisinde kuralları olan bir sistem oluşturmuştur. Bu sistem çerçevesinde de gerek insan ilişkileri düzenlenmiş, gerekse kamusal hizmetler yerine getirilerek toplumsal ihtiyaçlar karşılanmıştır. Devlet toplumu idare ederken, bir takım hizmetler sunmaktadır ve bu hizmetlerin sağlanması için de bir gelire ihtiyacı vardır. Devletin hizmeti sağlarken yaptığı harcamalar da, toplumu oluşturan kesimden sağlanan kamu gelirleri aracılığı ile karşılanmaktadır. Başta vergiler olmak üzere resim, harç, şerefiye vb. kamu gelirleri ile kamusal hizmetler yerine getirilmektedir.

Kamu harcamalarının finansmanında kullanılan ve en başta vergiler olmak üzere tüm kamu alacakları, devlet için bir gelir niteliği taşıması bakımından önemlidir. Devletin bu geliri sağladığı kaynağın öznesi kamu borçlularıdır. Kamu borçluları bir nevi kaynak sağlayıcı olmalarından ötürü, kamu idaresi açısından da önemlidir.

Devlet adına her yükümlünün tek tek ayrı bir öneminin olmasından dolayı da bu yükümlülere yönelik, belirli olaylar meydana geldiğinde, belirli şartlarda ve yükümlünün içinde bulunduğu durumu dikkate alan düzenlemeler yapılmıştır. Devlet, herhangi bir olağan üstü doğal afet durumunda da, kamu borçlusunu korumak ve düzenini devam ettirebilmesini sağlamak için bir takım müesseseleri gündeme getirmiştir. Böylece kamu borçlusu olan yükümlünün kişisel hak ve menfaatlerini de göz önünde bulundurarak, işlem yapılmış olmaktadır.

Devletin vatandaşlarına olan hizmetleri yerine getirmesini, bunu yapabilmesini sağlayan kamu gelirlerini elde etmesini, bu etkileşimleri yerine getirirken karşılaşılabileceği uyuşmazlıkları veya herhangi bir sebeple geliri elde edememe halleri gibi birçok durumun düzenlemesi, kanunlar vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Devletin elde etmesi gereken gelirin bir kısmını veya tamamını elde edememesi hallerinden biri de terkindir. Devletin o vadede gelirini elde edemediği ancak, geliri devamlı olarak sağladığı yükümlüsünü zor durumunda kollayarak, uzun vadede gelir sağlamayı sürdürebileceği şeklinde düşünebileceğimiz bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin elde etmesi gereken geliri elde edememesi, söz konusu olan kamu alacağını silmesi işleminden kaynaklanmaktadır. Devlet alacağından silme yolu ile vazgeçmekte, başka bir deyişle feragat etmektedir. Bu yolla da söz konusu kamu alacağı ortadan kalkmış olmaktadır. Terkin, kelime olarak yazılmış bir şeyin silinmesi anlamını taşımakla birlikte vergi hukuku bazında, tahakkuk kaydının silinmesi, borcun üstünün çizilerek iptal edilmesi, tahsil edildi ise bir borcun ret ve iadesi yoluyla ortadan kaldırılması işlemi olarak ifade edilebilir.

Bu silinme işlemi hususunda, mevzuatta düzenlemeler mevcuttur. Kamu alacaklarının terkin ile ilgili sistemimizde kanuni düzenlemeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK), 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) ve özel kanunlarla getirilen terkin hükümlerinde yer almaktadır. Bu tezin amacı da, VUK ve AATUHK'de yer alan hükümler doğrultusunda terkin hükümlerinin incelenmesi, karşılaştırılması ve bu hükümlerin gerek vergileme gerek kamu alacaklarını tahsil etme ilkelerine uygunluğunun olup olmaması bakımından incelenerek, eksik veya hatalı görüldüğü noktalar bakımından öngörülebilir.

Buna göre de çalışmanın birinci bölümünde öncelikle devletin alacağı olan vergi alacağı ve vergileri de kapsayan kamu alacaklarının kapsamı, bu alacakların ortadan kalkmasına sebep olan hallerin neler olduğu, terkin edilecek alacak kavramının neleri kapsayabileceği, niteliği, terkin müessesesinin ortaya çıkmasında etkili olan kriterlerin ne olduğu, ilk uygulamaya konmasıyla zaman içerisinde değişiklik gösterip göstermediği ve türlerinin neler olduğu ele alınacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümü ise, tezin yazılmasının esas amacını taşımakla birlikte, terkin müessesesinin kapsamının ve niteliğinin açıklanmasının dışında bir araştırma olup, Türk vergi hukukundaki yeri ve önemi ile buna göre nasıl bir düzenleme getirildiği üzerinde durularak Türk vergi sistemindeki işleyişi incelenecektir. Buna göre de, VUK ve AATUHK hükümleri ele alınarak, benzer ve farklı yönlerinin olup olmadığı varsa neler olduğu tespit edilecektir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, devlet için çok önem arz eden kamu alacaklarının tahsilinde benimsenen ilkeler ile vergileme sürecinde benimsenen ilkelerin neler olduğu, terkin gibi bir işlemin bu ilkelere uygunluğunun ne ölçüde gerçekleştiği ele alınacaktır. Ayrıca, son olarak yapılan araştırmalar ışığında, terkin türü olarak sayılabilecek hallerde ortaya çıkabilecek etkilerin neler olabileceği, olumlu ve olumsuz nasıl sonuçlar yaratabilecekleri değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TERKİN MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖZELLİKLERİ, TÜRLERİ VE VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

1.1. Terkin Edilecek Alacakların Kapsamı

Devlet, kamu harcamalarının finansmanını vergiler gibi bir takım kamu alacakları ile sağlamaktadır. Bazı koşulların varlığı halinde devlete gelir sağlayan vergilerin veya vergi dışında kalan diğer kamu alacaklarının tahsili mümkün olamamaktadır. Vergilerin ve diğer kamu alacaklarının tahsilinin yapılmadığı hallerden biri de terkindir. Dolayısı ile terkinin kapsamında vergi alacağı ve kamu alacağı da yer almaktadır.

1.1.1. Kamu Alacağı Kavramı

Kamu alacağı kavramı eski dilde, amme alacağı olarak geçmektedir. Dildeki sadeleşme akımlarından sonra kamu kelimesi kullanılarak literatürde kamu alacağı şeklinde yerleşmiştir. Kamu alacağı, Türk vergi hukukunun kendine özgü bir kavramı olup, batılı ülkelerin vergi hukukunda böyle bir kavrama yer verilmemiştir. Bu kavramın kanuni dayanağı AATUHK olup, bu kanunun 1'inci maddesinde kamu alacağının kapsamına değinilirken dolaylı olarak, kamu alacağının bir tanımlaması da yapılmaktadır¹.

Kamu alacağı ile kamu geliri, genel olarak aynı anlama gelen kavramlar olarak vurgulanarak, kamu alacakları için, devlet ve kendisine yetki verilmiş kurumlarca kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla yapılan, kamu harcamalarının finansmanını sağlayan, devletin Anayasadan aldığı yetkiyle, egemenlik gücüne dayanılarak alınan ekonomik ve parasal değerlerdir, şeklinde genel bir tanımlama yapılabilir².

Kamusal mali yükümlülükler kanuna dayanır. Kanunilik ilkesi çerçevesinde kamu alacakları da tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçerken hukuka aykırı olabilecek her türlü eylem ve işlemlere karşı vatandaşlara bir güvence

¹ Selahattin Tuncer, “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul İ.Ü. Yayını No: 4099, Emek Matbaacılık, 1998, ss.145-147.

² Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.25, (Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar).

oluşturur. Hukuk devleti ilkesi gereği devlet, kanuna aykırı vergilendirme işlemlerinde vatandaşları korumaktadır³. Devlet bir alacağı söz konusu iken buna ilişkin hükümleri mali kanunlarla düzenlemektedir. Bu bağlamda, kamu alacaklarının kapsamı, AATUHK 'da düzenlenmiştir.

AATUHK' a göre; devlete, belediyelere, il özel idarelerine ait vergi, resim, harç ve ceza takiplerine ait masraflar ile vergi cezası, para cezası gibi asli; gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'i kamu alacakları ile aynı idarelerin akit, haksız fiil, haksız iktisaptan doğanlar hariç, kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklar ve bunların takip masrafları, kamu alacaklarının kapsamını oluşturmaktadır⁴.

Kamu alacaklarının kapsamına giren alacaklar beş grupta ele alınmış olup bunlar; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacakları, özel kanunlarda AATUHK' a göre tahsili öngörülen alacaklar ve kamu alacaklarının takip giderleridir. Asli kamu alacakları, vergi, resim, harç, vergi cezaları, para cezaları ve muhakeme giderlerinden oluşurken; fer'i kamu alacakları, gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı, haksız çıkma zammından oluşmaktadır. Takip giderleri ise, kamu idaresinin kamu alacağını takip ve tahsil ederken yaptığı ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış gibi masraflardır⁵.

Vadesi geldiğinde kamu borçlusu, borcunu gönüllü olarak ödeyebilir ve vadesinde ödenen borç ile kamu borcu-alacağı ilişkisi sona erer veya kamu borçlusu borcu vadeden sonra ödeyebilir ki bu durumda borç tutarına gecikme zammı da ilave olur. Ancak vadenin dolmasından sonra yükümlü borcunu hala kendi iradesi ile ödememişse, kamu alacaklısının alacağına kavuşmak için cebren tahsil prosedürüne başvurması gerekecektir. Yani borçluya karşı kamu icra hukuku mekanizmaları işletilecektir⁶. Kamu alacaklarının cebren tahsil edilmeleri, bazı özel ilkelere uyularak gerçekleşmektedir. Kamu alacağının kolaylıkla, hızlılıkla, ucuz ve güvenli bir şekilde tahsili ve bu tahsil esnasında da mükellefle kamu alacaklısının ilişkilerinin

³ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara 2018, Turhan Kitabevi, s.159.

⁴ AATUHK md. 1.

⁵ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Bursa 2017, Ekin Yayınevi, s.9, **(Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku)**

⁶ Öncel ve diğerleri, s.133.

bozulmaması, ilke olarak benimsenmektedir⁷. Kamu idarelerinin kamu alacaklarını doğrudan kamu gücüne dayanarak takip edebilme yetkisi, onları ayrıcalıklı kılan kamu gücünü istedikleri gibi kullanabilecekleri anlamına gelmemektedir. Aksi halde bu durum Anayasa’da yer alan hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır, bu bağlamda AATUHK’nda, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamusal gücün kullanılmasının hukuki çerçevesi de çizilmiştir⁸. Ayrıca Anayasa’da idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine açık olduğu zaten vurgulanmıştır⁹.

Anayasa’nın 2’nci ve 5’inci maddelerinde Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk devleti olduğunu açıkça gösterilmektedir. Buna göre de idare edenlere ve devlete karşı, idare edilenlere hukuk güvencesi sağlayan; devletin de koyduğu hukuk kurallarına uygun hareket ettiği ve bu hukuk kurallarına bağlı olduğu devlet, hukuk devletidir¹⁰.

1.1.2. Vergi Alacağı Kavramı

Her verginin bir konusu ve öznesi vardır ve vergilerin dayanağı kanunlardır. Verginin öznesini mükellefler oluşturmaktadır. Devlet adına bir alacağın doğması için birtakım koşulların varlığı gerekmektedir. Vergi kanunlarında verginin konusunun ve mükellefinin gösterilmesi vergi borcunun doğması için yeterli değildir; aynı zamanda bu konu ile mükellefin arasında kanunun aradığı koşulların ve hukuki bir ilişkinin de olması gerekmektedir¹¹.

Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi alacağı kanundan doğmaktadır. Vergiler için temel anaysal normlar, 1982 Anayasası’nda yer almaktadır. Anayasa’nın 2’nci 10’uncu, 11’inci ve 73’üncü maddeleri vergilendirilmeye ilişkin hükümler içermektedir. 2’nci madde sosyal hukuk devletine vurgu yapmakta¹² ve güçsüzleri güçlülere karşı koruyan bir hüküm içermektedir. Bu madde hükmünün, vergilendirme işlemi için de sosyal hukuk devletine uygun olması gerektiği anlaşılmaktadır. Hatta, sosyal hukuk devletini aynı zamanda vergi devletidir şeklinde

⁷ İlhan Özer, **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, Doğan Basımevi, Ankara: 1979, s.135.

⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.428.

⁹ Anayasa md.125’ e göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.

¹⁰ İsmet Giritli-Pertev Bilgen-Tayfun Akgüner-Kahraman Berk, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul 2015, s.49.

¹¹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2011, s.200, (**Kamu Maliyesi**).

¹² Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2012 Başkent Yayıncılık, s.3; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Ankara 2018 Siyasal Kitabevi, s.12.

ifade eden yazarlar da vardır¹³. Anayasa'nın 10'uncu maddesi ile eşitlik ilkesi vurgulanmakta ve bu maddeden, vergilendirmede de eşitlik olacağı anlaşılmaktadır. Anayasa'nın 11'inci maddesi ile vergi kanunlarının da, Anayasa'ya aykırı olamayacağı anlaşılmaktadır. Bu maddeler vergilere ilişkin dolaylı olarak vurgu yapmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi ise vergilerle ilgili doğrudan hüküm ifade etmektedir. Özellikle bu maddenin üçüncü fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde yer alan ifade verginin kanuniliğini göstermektedir. İlke olarak verginin kanuniliği olarak geçse de, aslında sadece vergilerin değil, vatandaşlar üzerinde mali yük meydana getiren her türlü faaliyetin de kanuna dayanması gerektiğini ifade etmektedir¹⁴.

Vergilere dair usul ve esaslara, VUK'da yer verilmiştir. VUK'un 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar"¹⁵ ifadesi yer almaktadır. Dolayısı ile vergi alacağı, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkmaktadır.

Hukuk uygulayıcısı, gerçekleşen somut olayı saptarken normda tanımlanan soyut olay ile eşleştirme yaparak, gerçekleşen olayda değişikliğe gitmeksizin olayı hukuki olarak değerlendirir. Bir vergi normunun da doğru bir şekilde uygulanabilmesi, normdaki soyut olayın doğru açıklanmasına, somut olayın doğru bir şekilde belirlenmesine ve bu somut olay ile unsurlarının hukuki nitelendirilmesinin de doğru olarak yapılmasına bağlıdır¹⁶.

Vergi, bir borç alacak ilişkisini simgeler. Vergi alacağı da, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasındaki ilişki sonucu ortaya çıkar. Bu ilişki kanundan kaynaklanır. İlişkinin alacaklısı, devlet veya kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş kamu tüzel kişileridir. İlişkideki borçlu taraf ise, vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Mükellef ile verginin konusu arasında kanunun öngördüğü şartların ve ilişkinin meydana gelmesiyle birlikte vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır¹⁷. Böylece, vergi borcu veya vergi alacağı ilişkisi vergiyi doğuran olayın meydana

¹³ Kaneti, **a.g.e.** s.3.(Tıpke, Steurrecht, 11. bası, Köln 1987, s.1)

¹⁴ Ünsal, **a.g.e.** s.3.

¹⁵ VUK md.19.

¹⁶ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, ss.10-11.

¹⁷ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019, s.120.

gelmesiyle kurulmaktadır. Devletin alacaklı, gerçek veya tüzel kişilerin borçlu olması için; vergiyi ortaya çıkaran bir kanun, çeşitli vergi kanunlarının uygulanmasına izin ve yetki veren bütçe kanununda bir madde ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması gerekmektedir¹⁸.

Normdaki tanım ile gerçekleşen somut olayı ifade etmek üzere, tek bir ‘vergiyi doğuran olay’ kavramının kullanılmasını bazı Vergi Hukukçuları teorik açıdan uygun bulmamaktadır. Gerçekleşen somut olaya ait tanımın vergi normunda yer alması zorunlu bulunmakla birlikte, vergi alacağının doğumu için yeterli görülmemektedir. Vergiyi doğuran olayın yanı sıra, özel vergi kanununun uygulama alanına, yani devletin vergilendirme yetkisinin geçerli olduğu coğrafi alana, verginin yükümlüsü ile verginin konusuna dair düzenlemelere, vergi tutarının matrahı, oranı vb. itibariyle belirlenmesine ve ödeme zamanına dair düzenlemeler olan vergilemenin temel unsurlarının da vergi alacağının doğumunda belirleyici olduğu savunulmaktadır¹⁹.

Vergiyi doğuran olayın bilinmesinin önemli olması, vergiyi doğuran olayın olduğu tarihteki kanunlara dayanılarak vergilendirme işlemlerinin yapılmasından kaynaklanmaktadır²⁰. Vergiyi doğuran olayın tarihine göre belirlenecek matrah, oran, indirimler, zamanaşımı sürecinin nasıl ilerleyeceği vb. açısından vergiyi doğuran olayın doğru saptanması gerekmektedir. Çünkü bu, vergi borcunun ortadan kalkması açısından da önem arz eder²¹.

Vergi alacağı, kamu alacağının kapsamına girmesinden ötürü, kamu alacağı vergi alacağına göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Çağdaş vergi sistemine sahip pek çok ülkenin mali kanunlarında kamu alacakları için ayrı bir düzenleme yapılmamış olmasına rağmen, Türk vergi sisteminde AATUHK ile düzenleme yapılmıştır²². Terkin de vergi alacağını, dolayısıyla bir kamu alacağını ortadan kaldıran hallerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Terkin konusu, Vergi Hukuku kitaplarında, ‘Vergi Alacağını Ortadan Kaldıran Haller’ veya ‘Vergi Borcunun Sona

¹⁸ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Bursa 2011, MKM Yayıncılık, s.82.

¹⁹ Akkaya, **a.g.e.** ss.17-18.

²⁰ Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2012, s.47.

²¹ Kırbaş, **a.g.e.** ss.90-91.

²² Serkan Ağar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s.21.

Ermesi' gibi başlıklar altında incelenirken; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku kitaplarında, 'Kamu Alacağını Ortadan Kaldıran Haller' veya 'Kamu Borçlusuna Tanınan Kolaylıklar' gibi başlıklar altında incelenmektedir. Vergi alacağını ortadan kaldıran haller için VUK'tan faydalanılırken; vergi dışındaki kamu alacaklarını ortadan kaldıran haller için AATUHK'dan faydalanılmaktadır.

VUK, vergi borçlarının ödenmesi veya tahsil edilmesi aşamasına gelinceye kadar o süreçte gerçekleşen işlemleri düzenleyen bir kanundur. Vergi borcunun ödenip ödenmemesi hakkında detayları ve vergi borcunun, mükellef veya sorumlu tarafından kendi rızasıyla ve zamanında ödenmemesinin sonuçları ise VUK'un içerisinde yer almamaktadır. Vergiler ve diğer kamu alacaklarının ödenmesi, zamanında ödenmemesinin sonuçları ve bu alacakların kamu gücü kullanılarak tahsil edilmesi ise, AATUHK'da yer almaktadır. AATUHK, VUK'a göre daha geniş kapsamlıdır²³.

Bu iki kanunda içerik ve kapsam itibarıyla farklılık göstermeyen terkin konusu bazı hususlarda farklılıkları da barındırmaktadır. Bu farklılıklar çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ele alınacaktır. Terkin konusu hem AATUHK'da hem de, VUK'ta yer alması itibarıyla bu iki kanun doğrultusunda incelenecektir. Ayrıca özel kanunlar içinde de terkin konusu yer almaktadır.

1.2. Terkin Müessesesinin Özellikleri ve Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması

Terkin müessesesi özellikleri bakımından ele alınarak, Türk vergi hukukumuzda benzer sonucu meydana getiren diğer kavramlar bakımından da değerlendirilecektir.

1.2.1. Özellikleri

Terkin, kavramsal, niteliksel açıdan, ortaya çıkış amacı, zamanla gösterdiği gelişim ve türlerine göre sınıflandırılması açısından incelenecektir.

²³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s.570, (**Genel Vergi Hukuku**).

1.2.1.1. Kavramsal Açıdan

Terkin kelimesinin sözlükteki anlamı, boyama, yazma, çizme, silme, bozma, bozulma olarak ifade edilmektedir²⁴. Benzer bir şekilde ‘Terkin-i kayd’ da “kaydını silme, defterden çıkarma” olarak tanımlanmaktadır²⁵. Arapça ‘Rakn’ kelimesinden türemiş olup, yazma anlamına gelen ‘terkim’ kelimesinin karşıtıdır²⁶.

Terkinin vergi hukukunda yer aldığı anlam ise çeşitli vergi hukukçuları tarafından tanımlanmıştır.

Bu anlamda doktrindeki bir tanıma göre, “verginin terkinini, tahakkuk etmiş bir verginin tahakkuk işleminin iptal edilmesi ya da tahakkuk ve tahsil edilen bir verginin yükümlüye geri verilmesi yoluyla, vergi alacağının ortadan kalkmasıdır”²⁷.

Diğer bir tanıma göre, terkin, “kesinleşen yani ödenebilir hale gelen vergi borçlarının fevkalade sebeplerle ortadan kaldırılmasıdır”²⁸.

Vergi hukukunda terkin tanımlamalarından biri, “olumsuz bazı şartların gerçekleşmesi halinde mükelleflerin vergi borçlarının silinmesi”²⁹, bir diğeri, “bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlem”³⁰ olması şeklinde tanımlayıp; ayrıca özel hukuktaki bazı müesseselerle karşılaştırarak konuyu farklı açılardan incelemişlerdir.

Verginin terkin edilmesi durumu mükellef açısından vergi borcundan kurtulma olarak; idare açısından ise, vergi alacağından vazgeçme olarak algılanmaktadır.

1.2.1.2. Niteliği Açısından

Terkin niteliği açısından idari nitelikli bir işlemdir. Terkin işlemi, kanunların öngördüğü şartlarda kamu gücünü elinde bulunduran bir makam, yani idare

²⁴ Mehmet Dikmen, **Osmanlıca-Türkçe Sözlük**, Türedav Yayın Grubu, İstanbul: 2009, s.449.

²⁵ İttihad İlmi Araştırma Heyeti ve Diğerleri, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat**, Sebat Basım Yayın Dağıtım, İstanbul: 2006, s.985.

²⁶ Tezcan Atay, “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım: 1999, Sayı:83, s.151.

²⁷ Kaneti, **a.g.e.** s.151.

²⁸ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul:2010, s.131, (Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi).

²⁹ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara: 2014, s.130.

³⁰ Öncel ve diğerleri, s.153.

tarafından gerçekleştirilen bir işlem olarak ortaya çıkmaktadır³¹. Bu bakımdan terkin, idari bir işlemdir.

İdari işlem, idarenin hukuki bir sonuç doğuran veya hukuki bir durumu değiştiren irade açıklaması olarak tanımlanmaktadır³². Genel olarak hukuki işlemlerin bir türü olan idari işlemlerin, irade açıklaması ve hukuki sonuç unsuru bulunmaktadır ve bu iki unsur birlikte iken idari işlem söz konusu olmaktadır; ancak idarenin her yaptığı işlem idari işlem değildir, aynı zamanda idari işlemler bazen özel hukuk tüzel kişilerince de yapılabilmektedir³³.

İdari işlemleri de tek yanlı ve çok yanlı olmak üzere sınıflamak mümkündür. Hukuksal işlemin tam anlamıyla sağlanması için, bir tarafın iradesinin açıklanması gerekli ve yeterli ise bu işlemlere tek taraflı veya tek yanlı işlemler denilmektedir. İdari sözleşme gibi iki yanlı işlemlerin dışında, idare genelde, tek yanlı işlemler yapmaktadır³⁴.

Terkin işlemi, idarenin tek yanlı irade açıklaması ile hukuk düzeninde bir değişiklik ortaya çıkarmasından ötürü idari işlem sınıflamasında, tek yanlı işlem olarak yer almaktadır³⁵.

İleriki konularda da değinileceği üzere, terkin mükellefin başvurusunu gerektirmektedir. Ancak, şekli olarak gerçekleştirilmesi gereken bu başvuru, terkin işleminin tek yanlı olma niteliğini değiştirmez. Terkin, tek yanlı subjektif ve özel bir işlemdir³⁶.

Bir idari işlemin belli başlı özelliklerini ise genel olarak,

- Kamu gücüne dayanarak, tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal sonuç doğurma,
- Uygulanabilir, icrai olma ayrıcalığının olması, herhangi bir yargı kararına gerek olmaması,

³¹ M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Hukukunda Terkin-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan: 2007, Sayı: 172, s.259.

³² Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara: 2019, s.309.

³³ Kemal Gözler-Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Yayıncılık, Bursa: 2012, ss.112-113.

³⁴ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara: 2011, s.297.

³⁵ Doğrusöz, **a.g.m.** s.259.

³⁶ Öncel ve diğerleri, s.154.

- İdarenin, yaptığı işlemleri başka bir aracıya gerek kalmadan uygulayabilmesi, re'sen icra edilebilir nitelikte olması,
- Kanuni bir dayanağının olması, hukuka ve kanunlara uygun olarak yapılması,
- Çıkar amacı güdülmeksizin, ancak kamu yararı için yapılması,³⁷

şeklinde sıralayabiliriz.

Bu özellikler ile, terkinin (silme işleminin), işleme taraf olanın kabul etmesine gerek olmaksızın, kamu yararı gözeten idarenin kamu gücünü kullanması dolayısıyla icrai kararlar işlemi gerçekleştiği, silinme sonucu mükellefi borçlu olmaktan kurtarıp, böylece hukuki konumunda değişikliğe yol açarak bir hukuki sonuç doğurduğu ve tüm bunları kanuna dayanarak gerçekleştirdiği göz önüne alınınca terkin için, tek taraflı bir idari işlemin özelliklerini taşıyor diyebilmekteyiz.

1.2.1.3. Ortaya Çıkış Amacı Açısından

Bu başlık altında terkin müessesesinin neden ortaya çıktığı incelenmek istenmiştir. Buna göre, mükellefe kolaylık sağladığı, sosyal devlet olmanın bir gereği olduğu, mali güce göre vergileme ilkesi gereği var olduğu, ülke kalkınması açısından belirli şartlar içerdiği ve vergilemede yapılan birtakım hatalar dolayısı ile vergi hukukumuzda yer bulduğu üzerinde durulmuştur.

1.2.1.3.1. Mükellefe Kolaylık Sağlama

Toplumsal ilişkilerin olduğu yerde bir idare mekanizması da işlemektedir. Günümüzde devlet, toplumsal ilişkileri idare eden taraftır. Devlet toplumu idare ederken, yetkilendirdiği kurumlar aracılığıyla birtakım hizmetler sunmaktadır ve bu hizmetlerin sağlanması için de bir gelire ihtiyacı vardır. Devletin hizmeti sağlarken yaptığı harcamalar da, toplumu oluşturan kesimden sağlanan kamu gelirleri aracılığı ile karşılanmaktadır. Başta vergiler olmak üzere resim, harç, şerefiye vb. kamu gelirleri ile kamusal hizmetler yerine getirilmektedir.

Kimi zaman, kişinin iradesi dışında gelişen, büyük kayıplara sebep olan birtakım doğal afetler, kamu geliri sağlayan mükellefler için zor bir durum yaratmaktadır. Böyle zamanlarda mükellef, mağdur duruma düşmekte ve bu durumda da devletin bu mağduriyeti biraz olsun giderme ihtiyacı doğmaktadır.

³⁷ Gözübüyük, a.g.e. ss.300-301.

Çünkü mükellef, devlet adına önem arz eder. Mükellefi ekonomik anlamda ayakta tutmanın önemi, o günkü kamu alacaklarının sağlanmasından çok daha önemlidir. İdare, kamu gelirlerinin elde edilmesini sağlayan mükellefleri düşünmek mecburiyetindedir³⁸.

Bu bakımdan idare, mükelleflere kamu alacağını ödeme bakımından her türlü kolaylığı sağlamalıdır. Çünkü mükellefin faaliyetlerini ve ekonomik durumunu zora düşürecek bir afet meydana gelmesi, mükellefin gelir sağlamasına da engel olabilir. Dolayısıyla idarenin zor durumu hafifletmeye yönelik bir yol izlememesi, kamu alacağını tahsil ederken kaynağın kurutulmasına da sebep olabilir³⁹.

1.2.1.3.2. Sosyal Devlet Olma

Devletin mükellefi bir kaynak olarak gördüğü için onu düşünmek durumunda olması dışında, bir de sosyal devlet olma gereği, olası bir afet durumunda, mağdur olan mükellefinin yanında olması gerekmektedir.

Sosyal devlet, güçsüzleri güçlülere karşı koruyarak sosyal adalet, sosyal refah ve sosyal güvenliği sağlamakla görevlidir. Aynı zamanda Anayasa'nın 73'üncü maddesinde de, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ifade edilerek, sosyal devlet olmanın kamu gelirleri açısından önemi vurgulanmaktadır⁴⁰. Böylece doğal afet durumunda, belirli şartlar altında mükellefin taşıyacağı vergi yükü de buna göre belirlenmelidir.

1.2.1.3.3. Mali Güce Göre Vergileme

Sosyal devlet ilkesi gereği vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da mali güce göre vergilendirme ile alakalıdır. Mali güce göre vergilendirmede, mükelleflerin ekonomik ve sosyal durumlarına göre bir vergilendirme işlemine tabi tutulmaları amaçlanır⁴¹. Böylece ekonomik durumu bir afet dolayısıyla zora düşen mükellefe bu duruma göre muamele yapmak gerekmektedir.

³⁸ Mutluer, **a.g.e.** s.115.

³⁹ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s.20.

⁴⁰ Şaban Küçük, "Türk Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat: 2012, Sayı:230, s.51.

⁴¹ Öncel ve diğerleri, s.56.

1.2.1.3.4. Vergilemede Yapılan Hatalar

Bazı durumlarda ödenen veya ödenecek vergilerde yanlışlıklar yapılmasından dolayı mükellef zor duruma düşmektedir. Bu durumlarda da idare alacağın tahsilinden vazgeçmek veya alacağını silme yoluna giderek güç durumdaki mükellefi desteklemektedir⁴².

1.2.1.3.5. Ülke Kalkınması Açısından Belli Şartlar Taşıma

Ülkenin kalkınmasında kamu gelirleri önemli bir yer tutmaktadır. Terkin müessesesi kamu alacağını ortadan kaldırması yönünde sonuç doğurmasından dolayı, ülkede elde edilen kamu geliri miktarının azalmasına, dolayısıyla ülke kalkınmasına da etki edebilmektedir. Bu hassas durum sebebiyle de vergi kanunlarımızda terkin işleminin uygulanabilmesi için belirli şartlar getirilmiştir⁴³. VUK'un 115'inci maddesi ve AATUHK'un 105'inci maddesi bu şartları düzenlemektedir.

Terkin işleminin yapılmasında, terkin meydana getiren sebeplerin gerçekleşmesi durumunda, kanundaki esaslara ve usullere uyarak, kamu idaresinin mükellef lehine kamu alacağından kısmen veya tamamen vazgeçme iradesini ortaya koyması amaçlanmaktadır⁴⁴. Böylece, birtakım afetler veya vergisel hatalar sebebiyle mağdur olan mükellefin en azından vergisel açıdan mağduriyetini hafifletmek amaçlanmaktadır.

1.2.1.4. Gelişimi Açısından

Terkin, vergi hukuku kapsamında usul kanunları içerisinde VUK 115 ve mükerrer 115'inci maddelerinde; AATUHK'un ise, 105 ve 106'ncı maddelerinde yer almaktadır.

213 sayılı VUK, kabul edilmeden önce 5432 sayılı VUK⁴⁵ hükümleri uygulanmaktaydı. Terkin müessesesi 5432 sayılı Kanun'un 105'inci maddesinde yer alan haliyle,

⁴² Özgür Biyan, "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları", **Mali Çözüm İSMMMO Dergisi**, Ocak-Şubat, Sayı: 79, s.76.

⁴³ Erdal Canpolat, "Vergi Mevzuatımızda Terkin Hükümleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1995, Sayı:85, s.99.

⁴⁴ Biyan, **a.g.m.** s.77.

⁴⁵ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 07.06.1949 tarihinde kabul edilerek, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden varlıklarının veya mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları, Bakanlar Kurulu kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunur.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tesbit eder”⁴⁶.

şeklinde hükmolunmuştur.

VUK’un kabul edilmesi ile 115’inci maddede son haliyle terkin,

“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 zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

(4731 sayılı Kanunun 4/D maddesiyle eklenen cümle)Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.”

şeklinde düzenlenmiştir.

1.2.1.4.1. Kanundaki Madde Sırası İtibariyle

5432 sayılı Kanun'da 105'inci maddede düzenlenen terkin müessesesi, 213 sayılı VUK'ta 115'inci maddede düzenlenmiştir. Bu bakımdan, terkinin 213 sayılı VUK'ta yer aldığı madde numarası da değişmiştir.

1.2.1.4.2. Kapsamı İtibariyle

5432 sayılı eski VUK'ta da, 213 sayılı VUK'ta da sayılan afet ve benzer durumlar, zararın oranı, zarar derecesinin ve ilgili bulunan gelir kaynağının tespitini yapmaya yetkili organlar değişmemektedir. Ancak kanunda sayılan haller ve benzer afet durumlarında varlık veya mahsulün zarar görmesine göre farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

5432 sayılı Kanun'da varlık ve mahsulün zarar görmesi halinde farklı hüküm uygulanmaksızın herhangi biri en az üçte bir oranında zarar gördüğünde bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları terkin edilmekteydi. 213 sayılı VUK'ta ise sayılı benzer afet durumlarında varlığın en az üçte bir oranında kaybı halinde farklı; mahsulün en az üçte bir oranında kaybı halinde farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Varlık zarar gördüğünde bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları terkin olunurken; mahsul zarar gördüğünde, afetin zarar verdiği arazi için arazi vergisi borçları ve cezaları silinmektedir. Mahsulün zarar görmesi halinde önceden, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borç ve cezaları terkin olunurken, kanunun yenilenmesi ile sadece arazi vergisi borç ve cezaları terkin olunmaktadır. Bu bakımdan alınacak vergi borcu ve cezasının konusu ile ilgili bir değişiklik yapılmıştır.

213 sayılı VUK'ta terkinin, zararlarla mütenasip olarak yapılacağı hükme bağlanmaktadır. Buna göre terkin için söz konusu kaybın, varlığa oranlanması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, 5432 sayılı Kanun'daki eski düzenlemede böyle bir hüküm belirtilmemiştir.

1.2.1.4.3. Süre İtibariyle

Mahsulün en az üçte bir oranında zarar görmesi durumunda ayrıca, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve cezalarının terkin olunacağı ifade

edilmektedir. Bu hükümden anlaşılan, daha önceki 5432 sayılı Kanun'da zamansal açıdan açık bir ifade olmadığı, ancak yeni haliyle zaman bakımından da bir şart arandığı açıkça belirtilmiştir.

1.2.1.4.4. Yetki İtibariyle

5432 sayılı Kanun'daki haliyle terkin yetkili olarak Bakanlar Kurulu gösterilirken; 213 sayılı VUK'ta terkin yetkisinin Maliye Bakanlığına ait olduğu ve bu yetkiyi mahalline devredebileceği belirtilmiştir.

Ayrıca 213 sayılı VUK'a terkin ile ilgili 115'inci maddenin yanı sıra, 3239 sayılı Kanun'un⁴⁷ 10'uncu maddesiyle mükerrer 115'inci maddenin eklenmiş olması terkin müessesesinin biraz daha genişlemesini sağlamıştır.

1.2.1.5. Sınıflandırması Açısından

Terkin, çeşitli vergi hukuku kitaplarında değişik şekillerde sınıflandırılmıştır. Genel olarak terkin, bulunduğu kanuna göre veya konusuna göre incelemek mümkündür. Terkin, VUK ve AATUHK' a göre doğal afetler sebebiyle ele alınırken; vergi hataları, mali aflar, yargı kararları gibi benzer işlemlerin ise bazı durumlarda ortaya çıkardıkları sonuç terkin olduğundan, bu benzer işlemlerin terkinin birer türü olarak ele alındığı görülmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde terkin, önce vergi hukuku bazında usul kanunlarında incelenecek olup, daha sonra bu kanunlarda ayrıca yer verilen konular bakımından incelenecektir. Son olarak vergilere dair diğer kanunlara ve özel olarak çıkarılan kanunlara göre incelenip çalışmanın bölümü tamamlanacaktır.

⁴⁷ 3239 sayılı Kanun, 04.12.1985 tarihinde kabul edilerek 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.2.2. Terkinin Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması

Terkin, kavram gereği bir silme işlemi olması ve kamu alacağını ortadan kaldırması bakımından, benzer şekilde bu işlemi gerçekleştiren diğer kavramlarla kıyaslanabilir. VUK'un 115 ve AATUHK' nun 105'inci maddesine göre terkin işlemi ile kamu alacağını ortadan kaldıran diğer kavramlar başlıca özellikleriyle karşılaştırılacaktır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile terkin işlemi karşılaştırıldığında, her iki durumda da kamu borcunun ortadan kalkması söz konusudur. Ortadan kaldırılan kamu borcunun her iki durumda da kanuna dayanan ilgili maddesi ve şartları bulunmakta olup, şartlara uygun olmadığı durumlarda idari işlem yapılması mümkün değildir. Vergi hatalarının düzeltilmesi mükellefin lehine de aleyhine de sonuç doğurabilirken; terkin işlemi, mükelleflerin lehine sonuçlar doğurmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi durumunda mükellef lehine bir durum var ise bu durumda terkin benzer işlem yapılmakta ve düzeltme işlemi silme yönünde gerçekleştirilmektedir. Vergisel hataların düzeltilmesi ile silinen borçlar, düzeltilen miktarla orantılıdır; aynı şekilde terkinde de borçlar, kanuna uygun bulunan şartlara göre belirtilen oranlarla orantılı olarak silinmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi re' sen olabildiği gibi mükellefin başvurusu ile de olabiliyor iken, terkin işleminde başvuru şartı aranmaktadır.

Vergi afları ile terkin işlemi karşılaştırıldığında, terkinin vergi hukukunda kanuni bir dayanağı söz konusu iken, vergi afları için böyle bir düzenleme bulunmayıp, af kanunu olarak zaman zaman çeşitli yapılandırma şeklinde düzenlemeler karşımıza çıkmaktadır. Her iki durum da mükellefin lehine ve mükellefe kolaylık sağlayıcı sonuç doğurmaktadır. Niteliği gereği vergi afları, genel ve objektif işlem özelliği taşıırken; terkin, subjektif ve öznel bir işlem özelliği taşımaktadır. Af çıkarıldığında yararlanabilmek için kanuna dayanan belirli şartlar aranmazken, terkin için başvuruda bulunanların belirli şartları taşıması gerekmektedir. Vergi aflarında genellikle vergi cezaları ve gecikme zamları silinmekle birlikte; terkin işleminde vergi aslı da cezası da silinebilmektedir.

Ölüm durumu da buna benzer olarak kamu borcunu ortadan kaldıran bir hal olmakla birlikte ölen mükellefin sadece vergi cezalarını silmesi yönünden terkin işlemine benzer bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ölüm durumu da af

durumunda olduğu gibi cezalara yönelik olup, terkinde sadece ceza veya sadece vergi aslı silinir gibi bir ayrım yoktur.

Zamanaşımı ile terkin işlemi karşılaştırıldığında, her ikisi de kamu borcunu ortadan kaldırarak kamusal yarar gözetmek amacıyla kanuna dayanarak düzenlenmiştir. İki müessese de mükellefin lehine ve kamusal düzeni sağlamak amacı ile ortaya çıkarılmıştır. Zamanaşımı dolayısı ile kamu borcunun ortadan kalkması, belirli bir süre geçmesi ile meydana gelebilirken, terkin işlemi için kanunda süre kısıtı bulunmamaktadır. Zamanaşımında kamusal borcun ortadan kalkmasında re'sen işleyebilirlik söz konusu iken, terkin için başvuru şartı aranmaktadır.

Takas ile terkin işlemi karşılaştırıldığında, belirli şartlar taşıma ile işlemin gerçekleşmesi ve kamu borcunun ortadan kaldırabilmesi mümkündür. Takas için kesinleşmiş karşılıklı iki borç ilişkisi söz konusu olur iken; terkin için mükellefin tek taraflı borçlu olduğu durumlarda silinme söz konusu olur. Takas işlemi için dilekçe ile ilgili kuruma talepte bulunulduğu gibi terkin işlemi için de başvuru şartı gözetilmektedir. Takasta devletin kamu alacağını koruma altına alma, terkinde ise devletin kamu alacağından şartlar dahilinde vazgeçmesi dolayısı ile mükellefi koruma altına alma özelliği taşıması bakımından da farklılık bulunmaktadır.

Uzlaşma müessesesi de terkine benzer bir kavram olarak kamu borcunu ortadan kaldırmak amaçlı düzenlenmiş olup, terkine benzer şekilde mükellefe kolaylık sağlamasına ek olarak aynı zamanda kamu idarelerine de kolaylık sağlaması yönüyle çift taraflı işlem sadeleştirilmesi avantajını sağlamaktadır. Terkinde şartlar dahilinde belirli oranlarda hem vergi borçları hem cezaları silinirken, uzlaşma ile de vergi borçları ile cezaları uzlaşılan tutara orantılı olarak silinmektedir.

1.3. Terkin Müessesesinin Türleri

Terkin müessesesi doğal afetler, vergi hatalarının düzeltilmesi, yargı kararları, mali aflar gibi sebeplerle ortaya çıkarak çeşitli türlere ayrılmaktadır.

1.3.1. Doğal Afetler Sebebiyle Terkin

Doğal afetlerin sebep olduğu zararlar ve yıkımlardan ötürü vergi hukukunda terkin müessesesi, VUK'un 115 ve AATUHK 105'inci maddesinde düzenlenmiştir. Belirli şartların gerçekleşmesi halinde uygulanan ve mükellefi koruma amacıyla

getirilen bu müessese ile ilgili ayrıntılı açıklamalara bir sonraki bölümde değinilecektir.

1.3.2. Vergi Hatasını Düzeltme Sebebiyle Terkin

Hata düzeltme ile ilgili hükümler VUK'un 116 ile 126'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca VUK 375'inci maddede vergi cezalarında yapılan hatalara ilişkin düzenleme belirtilmiştir.

Vergi hatası mükellef-vergi sorumlusu ile idare lehine veya aleyhine olabilmektedir. Düzeltme işlemi, hatanın mükellef ve vergi sorumlusu lehine olması durumunda da, aleyhine olması durumunda da yerine getirilmektedir. Ancak, terkin işlemi olacaksa bu durumda mükellef aleyhine bir hatanın olması gerekmektedir⁴⁸.

Mükellef aleyhine ortaya çıkan ve vergi idaresince düzeltilmesi gereken hatalar için üç farklı durum halinde farklı şekillerde işlem yapılmaktadır. Buna göre hatalı vergiye,

- Verginin tahakkuk etmemiş olması halinde
- Verginin tahakkuk etmiş olması halinde
- Verginin tahakkuk edip tahsil edilmiş olması halinde

farklı işlemler uygulanır, ama sonuçta mükellefin hatalı vergisi ortadan kaldırılmış olur. Vergi tahakkuk etmemişse, hata düzeltilir, tahakkuk etmişse hata terkin edilir, tahakkuk etmiş olup tahsili de yapılmışsa hatalı vergi terkin edilerek mükellefe red ve iade edilir⁴⁹.

1.3.3. Yargı Kararları Sebebiyle Terkin

Mükellefler, idarenin yapmış olduğu tarhiyata karşı vergi mahkemesine başvurarak dava açabilirler. Yalnız beyana dayanan vergilerde sadece ihtirazi kayıtlarla verilenler için bu geçerli olmaktadır⁵⁰.

Mükellef tarafından, yapılan işlemin haksız olduğu ileri sürülerek, verginin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde açılmış bir

⁴⁸ M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Hukukunda Terkin-II", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2007, Sayı:173, s.265.

⁴⁹ Çelik, **a.g.e.** s.270.

⁵⁰ **A.e.** s.239.

vergi davası olabilir. Bu davada, mükellefin haklılığı kısmen veya tamamen kabul edilmişse, söz konusu vergi için terkin işlemi gerçekleştirilir⁵¹.

Dava, mükellef aleyhine sonuçlanırsa, vergi tahakkuk eder, ama kesinleşmez. Bu durumda mükellef temyiz yoluna başvurur ve haklı görülürse, tahakkuk etmiş olan vergi, idarece terkin edilmelidir⁵².

Yargı yoluyla terkinde, tarh olunmuş veya tahakkuk etmiş bir vergiyle ilgili terkin için, yargı organının verdiği kararın kesin olması veya vaktinde üst yargı organına başvurulmadığı için kararın kesinleşmiş olması veyahut, süresi içinde üst yargı organına başvurulmuş ise de, vergi mahkemesi kararının onaylanmış olması gerekmektedir⁵³.

Yargı organları tarafından vergi veya cezanın terkininin yapılması durumunda, bunun vergi dairesince mükellef veya ceza muhatabına ihbarnama ile tebliğ edilmesi gerekmektedir⁵⁴.

1.3.4. Mali Af Sebebiyle Terkin

Mali af, bir kanun ile konulan vergi veya cezayı, vergiyi veya cezayı doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra, bir başka kanunun yürürlüğe girerek kaldırmasıdır⁵⁵.

Başka bir tanımlamaya göre vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun bir şekilde tarh edilmiş vergilerin, belirli süreler içerisinde ödenmesi şartıyla, bu vergilere ait cezaların veya gecikme zamlarının tahsilinden tamamen veya kısmen vazgeçilmesidir⁵⁶. Bu tanımlamaya göre vergi hukukunda affın, ancak vergilere ait olan ceza ve gecikme zamlarına yönelik olabileceği anlaşılmaktadır. Çünkü tarh edilmiş ve belirlenen sürede de ödenmiş olan vergi olması şartı belirtilmiştir.

Mali af kavramı, kimi yazarlarca vergi affı olarak da nitelendirilebilmektedir. Ancak, vergi hukuku açısından vergi affının teorik olarak doğru bir kavram olmadığını çünkü tarh ve tahakkuk etmiş bir verginin affının söz konusu olmayacağı

⁵¹ Coşkun Can Aktan, “AATUHK Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1990, Sayı: 112, s.55.

⁵² Çelik, **a.g.e.** s.270.

⁵³ Öncel ve diğerleri, s.154.

⁵⁴ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.127.

⁵⁵ Oktar, **a.g.e.** s.182.

⁵⁶ Öncel ve diğerleri, s.157.

ve kimsenin de vergi borcunun affedilmesini isteyemeyeceğini ileri süren görüşler vardır⁵⁷.

Ülkemizde mali af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir ve TBMM'nin bu yetkisi, Anayasa'ya dayanmaktadır. Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasındaki hüküm ve Anayasa'nın 87'nci maddesinde yer alan TBMM'nin kanun koymak, değiştirmek, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermek konusunda yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Bu yetkisini kullanarak devlet, mali af düzenlemeleriyle cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir⁵⁸.

Gerekliliği ve faydası tartışmaya açık olan af uygulamalarında amaç ve içeriğine göre kamu alacaklarının tahsilinden vazgeçilebilmekte ve böylece de terkin yoluna başvurulabilmektedir⁵⁹. Terkin de kamu alacaklısının alacağından vazgeçmesi anlamına geldiği için, bazı vergi hukukçuları terkinin affa benzetebilmektedir. Ancak, vergi ve cezaların affının objektif ve genel işlem niteliğinde olduğu, terkinin ise, belirli mükellefleri hedef alan subjektif ve öznel bir işlem niteliğinde olduğu düşünülürse, nitelik bakımından farklı oldukları söylenebilmektedir⁶⁰.

Birtakım siyasi, ekonomik vb. sebeplerden dolayı mali af kanunları çıkarılarak terkin işlemine başvurulduğu görülmektedir.

1.4. Terkin Müessesesinin Vergi Hukukundaki Yeri

1.4.1. Vergi Alacağını Ortadan Kaldırması Açısından Terkin

Devlet ile mükellef arasında vergisel açıdan alacak-borç ilişkisi vardır. Taraflardan biri olan devlet alacaklı iken, mükellef borçlu olmaktadır. Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile birlikte, verginin tarhi, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsilinden meydana gelmektedir. Kamu borcu/alacağı ilişkisi verginin idarece tahsil edilmesi veya mükellefçe ödenmesi ile sona ermektedir. En doğal şekilde, vergi ödenince vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Bu doğal yöntem dışında vergi borcunu ortadan kaldıran başka nedenler de

⁵⁷ Selahattin Tuncer, "Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2002, Sayı: 116, s.25, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri)

⁵⁸ Zeynep Arıkan-Hatice Yurtsever, "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004, Sayı: 136, s.60.

⁵⁹ Biyan, **a.g.m.** s.83.

⁶⁰ Tuncer, **Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri**, s.25.

mevcuttur⁶¹. Vergi borcunu/alacağını ortadan kaldıran diğer halleri, zamanaşımı, düzeltme, mahsup ve takas, uzlaşma, yargı kararları, vergi afları, ölüm ve terkin olarak sıralayabiliriz.

1.4.1.1. Ödeme

Vergileme sürecinde taraflar; alacaklı olan devlet ve borçlu olan mükelleftir. Devlet tahsilat, mükellef ise ödeme yapmaktadır⁶². Vergi borcunun ortadan kalkmasının en doğal, genel ve bilinen şekli ödemedir. Alacaklı tarafından yerine getirilmesinde tahsil olarak, borçlu tarafından yerine getirilmesinde ödeme olarak ifade edilen bu işlem vergilendirme işleminin son aşamasıdır⁶³.

VUK'un 23'üncü maddesi "Tahsil" alt başlığında, "Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir" hükmü yer almaktadır. Başlık olarak tahsil dense de tanımlama ödemeye işaret etmekte ve kanundaki tanım yapılan işlem için yetersiz kalmaktadır⁶⁴. VUK'ta, alacaklı olan devlet bakımından değil, mükellef bakımından vergi borcunun ortadan kalkması hükme bağlanmıştır. VUK ödemeyi, borçlu bakımından anlamlı olan ve daha çok rıza ile yapılan bir işlem olarak ele almaktadır. Ancak vergi borçlusu olan mükellef, borcunu rızası ile zamanında ödemeyebilir. Bu durumda söz konusu alacak devlet tarafından cebre dayalı olarak, gecikme zammı ile birlikte AATUHK hükümlerince tahsil edilecektir⁶⁵.

Maliye Bakanlığının düzenleyip yayınlamış olduğu Tahsilat Genel Tebliği⁶⁶ ile verginin ödenmesine ilişkin usul ve esaslar kanunlarda belirtilmektedir⁶⁷. Vergi borcunun ödenebilmesi için ödeme şeklinin, ödeme yerinin ve ödeme zamanının bilinmesi gerekmektedir, bunlar da kanunda düzenlenmiştir.

Vergilerin ödenmesi, halk temsilcileri eliyle toplanarak veya iltizam usulü gibi çeşitli şekillerde uygulanarak günümüze kadar gelmiştir. Günümüzde vergi borçlarını mükellefler vergi dairelerine, Maliye Bakanlığının gösterdiği banka

⁶¹ Adil Nas, "Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), Aralık 2010, Sayı:72, s.2683.

⁶² Kırbaş, **a.g.e.** s.124.

⁶³ Öncel ve diğerleri, s.127.

⁶⁴ Gerçek (**Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**), s.9.

⁶⁵ Kırbaş, **a.g.e.** s.130.

⁶⁶ Tahsilat Genel Tebliğ Seri: A Sıra No: 1 (Çevrimiçi), (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Amme_Alacaklari/TahsilatA_1_4iledegisen.pdf), (20.03.2019).

⁶⁷ Muhsin Koçak, **Vergi İcra Hukuku**, Ankara 2011, Seçkin Yayıncılık, s.278.

hesaplarına yatırarak ödeyebilmekte; aynı zamanda borçların kredi kartı, banka kartı gibi araçlarla da ödenebilme kolaylığı sağlanmıştır⁶⁸. Bununla ilgili kanun hükmü ise AATUHK'un 40'ıncı maddesinde yer almaktadır. Buna göre ödeme, alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılmaktadır.

VUK'un 110'uncu maddesinde belirtildiği üzere vergi borcu, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenir. Mükellef vergi borcunu vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırları dışında da yatırabilir; ancak bunun hangi vergi dairesinin hesabına yapıldığının bildirilmesi şarttır.

Günümüzde vergi borcu, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olan birçok bankaya yatırılmak suretiyle de ödenebilmektedir. Bu da vergi dairelerinin iş yükünü hafifletmekte ve mükelleflere de kolaylık sağlamaktadır⁶⁹.

VUK'un 111'inci maddesinde ise ödeme zamanını düzenlemektedir ve buna göre vergi, kanunda gösterilen süreler içinde ödenir. VUK'ta ödeme zamanı bir gün olarak değil, bir süre olarak ifade edilmektedir⁷⁰. Bu durumda vergi borcu vergi dairesinin bir talebine gerek kalmaksızın, vergi kanunlarında belirtilen süre içerisinde ödenmektedir⁷¹.

Çeşitli vergi kanunlarında ödeme süreleri ve ödeme şekilleri gösterilmiştir. Böyle bir hüküm yoksa veya ödeme zamanı belirlenemiyorsa, AATUHK hükümlerine uymak gerekmektedir⁷². AATUHK'un 37'inci maddesinde, kamu alacaklarının özel kanunlarda belirtilen zamanlarda ödeneceği, özel kanunlarda ödeme zamanı belirtilmemiş kamu alacaklarının, Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içerisinde ödeneceği hükmü yer almaktadır. Bu ödeme süresinin son günü, kamu alacağının vadesidir. Kamu borçlusunun bu süreden önce ödeme yapma imkanı da vardır.

Ayrıca bazı vergi kanunlarında, belirli koşulların varlığı halinde özel ödeme zamanları da düzenlenmiştir. Söz konusu olan ödeme yerleri, ödeme şekilleri ve

⁶⁸ Öncel ve diğerleri, s.134.

⁶⁹ Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Basın Yayım Dağıtım, Bursa 2018, s.211.

⁷⁰ Kaneti, **a.g.e.** s.143.

⁷¹ Şenyüz-Yüce-Gerçek, **a.g.e.** s.212.

⁷² Kırbaş, **a.g.e.** s.125.

ödeme zamanlarına uyan mükellefler, borcunu doğal bir yolla ödeyerek, bu borcun ortadan kalkmasını sağlayacaktır.

1.4.1.2. Zamanaşımı

Vergi alacağı, ödeme dışında zamanaşımına uğrayarak da ortadan kalkmaktadır. Vergi hukukunda, zamanaşımı müessesesine yer verilmesindeki amaç, alacaklı olan tarafı cezalandırmak değil, kamusal yarar gözetmektir⁷³. Kamu alacaklarının tabi olduğu zamanaşımı vergi hukukunda kamu düzeni ile direkt olarak ilgilidir. Zamanaşımı süresi re'sen göz önünde bulundurularak, kamu borçlusunun zamanaşımı itirazına gerek kalmadan ve re'sen terkin gerektirmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımı, tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşitte ele alınmaktadır⁷⁴.

Tahakkuk zamanaşımı ile ilgili, VUK'un 113 ve 114'üncü maddelerinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Zamanaşımı için, verginin alınmasında bir sürenin aşılması söz konusudur, bu süre aşımı dolayısıyla da, verginin tahsili ortadan kalkmaktadır. Ayrıca söz konusu düzenlemede, zamanaşımının hüküm ifade etmesi için mükellefin başvurusu olup olmadığına bakılmayacağı ifade edilmektedir. Verginin tahakkukunda zamanaşımı süresi kural olarak beş yıl olmakla birlikte, değişik vergi kanunlarında özel düzenlemelere yer verilmiştir.

Tahakkuk zamanaşımı, alacağın istenebilmesi olanağını ortadan kaldırırken, zamanaşımına uğramış bir verginin mükellefin kendi rızasıyla ödeme imkanını ortadan kaldırmamaktadır. VUK'ta açık bir hüküm bulunmamakla birlikte doktrinde, tahakkuk zamanaşımına uğramış vergiyi mükellef kendi rızasıyla ödemek istediğinde bu isteğinin kabul edileceği yönünde görüş bulunmaktadır⁷⁵.

Diğer bir görüşe göre de, mükellefin rızası ile yapacağı ödemelerin kabul edileceği ileri sürülmektedir⁷⁶.

Tahsil zamanaşımı ile ilgili, AATUHK'un 102, 103 ve 104'üncü maddelerinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre, tahsil zamanaşımının söz konusu

⁷³ Öncel ve diğerleri, s.136.

⁷⁴ Koçak, **a.g.e.** s.291.

⁷⁵ Çelik, **a.g.e.** s.259.

⁷⁶ Öncel ve diğerleri, s.143.

olması için, kamu alacağının vadesinin rastladığı yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmemiş olması gerekir. Tahsil zamanaşımıyla ilgili olarak AATUHK’da, zamanaşımından sonra mükellefin kendi rızasıyla yapacağı ödemelerin kabul edildiği hükmü yer almaktadır.

Zamanaşımı müessesesi ile birlikte, devlet ile mükellef arasında vergiden doğan hukuki ilişkinin bir zamana yayılıp uzun ve karmaşık bir hal alması engellenmekte ve sistem daha hızlı işleyebilmektedir. Bu sayede kamu yararı yanı sıra, kişisel yararlar da korunmuş olur. Uzun süre defter ve belgelerin korunması zor olabileceği ve söz konusu belgelerle ispat etme zorlukları da çıkabileceği göz önüne alınarak bunları ortadan kaldırması açısından mükellefler lehine bu düzenlemeye gidilmiştir. Ancak, aynı zamanda borcunu kanunun öngördüğü şekilde ve sürelerde ödeyen mükellefler aleyhine adalet ve eşitlik açısından farklılık yaratarak mükellefleri vergi kaçırmaya yönelterek vergi gelirlerinde azalmalara da yol açabileceği görüşleri de öne sürülmektedir⁷⁷. Genel olarak mükellefler lehine düzenlenen zamanaşımının, devletin alacağını koruma yöntemlerine ters düştüğü öngörülmektedir ve daha çok mükellefi koruma altına almaktadır⁷⁸.

Mükellefler dışında kamu idarelerinin yararını koruyarak dengeyi sağlamak amacıyla da kanunlarda zamanaşımıyla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler zamanaşımı süresini kesen ve durduran haller olarak ele alınmaktadır⁷⁹.

Zamanaşımının durması, alacakla ilgili sürenin işlemeyeceği ve zamanaşımının durmasına sebep olan etken ortadan kalktıktan sonra sürenin kaldığı yerden devam edeceği anlamına gelmektedir. Zamanaşımının kesilmesi ise, alacakla ilgili sürelerin işleyip, kesilme hallerinden biri gerçekleştiğinde söz konusu sürelerin dikkate alınmayarak yeniden bir süre işlemesi durumudur⁸⁰. Zamanaşımının durması söz konusu olduğunda işleyen süre için bir duraklama; kesilmesi söz konusu olduğunda ise işleyen sürede bir ortadan kalkma-iptal olma ve yeni bir sürecin işlemeye başlaması gerçekleşmektedir denilebilir. Zamanaşımının kesilmesi alacaklı

⁷⁷ Öncel ve diğerleri, s.135.

⁷⁸ İbrahim Organ-İbrahim Bozdoğan, “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Mart 2012, Sayı: 367, s.182.

⁷⁹ Çelik, **a.g.e.** s.258.

⁸⁰ Oktar, **a.g.e.** s.154.

kamu idaresi açısından daha avantajlı iken, mükellefler açısından daha dezavantajlı bir durumdur.

Tahakkuk zamanaşımını durduran hallerden biri için VUK'un 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her halukarda bir yıldan fazla olamaz.

VUK'un 377'inci maddesinin 2'nci fıkrasında vergi dairesinin takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri yönünde hüküm bulunmaktadır. Dava açılması durumunda tahakkuk zamanaşımının duracağına dair kanunlarda bir ifadeye yer verilmemiştir. Ancak, Danıştay kararları vergi dairelerinin mahkemelere bu hususta başvurmaları durumunda zamanaşımının duracağını kabul etmektedir⁸¹.

Doktrinde, bu uygulamanın verginin kanuniliği ilkesine uygun düşmediğini, verginin kanuniliği ilkesi gereği ve verginin oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının idare ve mükellefler açısından belirgin olması gerektiğini ileri sürmüştür. Bundan dolayı VUK'un 114'üncü maddesine eklenecek bir fıkra ile vergi dairesi tarafından matrah takdiri için mahkemelere başvurulması durumunda tahakkuk zamanaşımının duracağı ile ilgili mevzuatta bir düzenleme yapılması gerektiği görüşüne yer vermiştir⁸².

Aynı şekilde mevzuattaki bir diğer eksiklik, vergi tarhının usulüne uygun yapılmadığı durumda bunun yargı organları tarafından tespiti halinde, yargı organlarında geçen süreçte zamanaşımının durup durmayacağı veya kesilip kesilmeyeceği hakkında da hüküm bulunmamasıdır. Vergi dairesi mahkeme kararına uygun olarak yeniden vergi tarh etmek istediğinde zamanaşımı dolduysa artık vergi

⁸¹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, E.1969/6, K.1970/13, 8.3.1979: Öncel ve diğerleri, s.137.

⁸² Adil Nas, "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 02.06.2011, s.325, (Çevrimiçi), (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1585/17180.pdf>) (20.03.2019).

tarhı yapılamayacaktır. Oysa ki, yargı organlarında geçen süreçte zamanaşımının duracağını belirten bir düzenleme mevzuata dahil edilmelidir⁸³.

Tahakkuk zamanaşımını durduran bir diğer hal, mücbir sebep halidir. VUK'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, kanun maddesinde⁸⁴ yazılı mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı yönünde bir hüküm bulunmaktadır.

Tahakkuk zamanaşımının kesilmesi ile ilgili vergi mevzuatında bir hüküm bulunmamakla birlikte VUK'un 374'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi cezalarında mükellefe ceza ihbarnamesinin tebliği halinde tahakkuk zamanaşımının kesileceği belirtilmektedir. Bu ifade ceza kesmede zamanaşımının söz konusu olmayacağını anlatmaktadır, ceza kesmede zamanaşımı sürecinin baştan işlemesi söz konusu değildir⁸⁵.

Tahsil zamanaşımını durduran haller, AATUHK' un 104'üncü maddesinde 'Zamanaşımının İşlememesi' başlığı altında ele alınmaktadır.

Buna göre; borçlunun yabancı ülkede olması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla borçlu hakkında takibat yapılmasına olanak yoksa bu hallerin devamı süresince zamanaşımı işlememektedir. Zamanaşımını durduran sebeplerin ortadan kalktığı günü takip eden günden itibaren zamanaşımı süresi, işlemiş olan süreye eklenerek işlemeye devam etmektedir.

Tahsil zamanaşımını kesen haller ise, AATUHK' un 103'üncü maddesinde sıralanmıştır. Buna göre,

- 1- Ödeme,
- 2- Haciz uygulanması,
- 3- Cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- 4- Ödeme emri tebliği,
- 5- Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- 6- Yukarıdaki beş işlemten herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumların temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması

⁸³ Öncel ve diğerleri, s.141.

⁸⁴ VUK md.13.

⁸⁵ Oktar, **a.g.e.** s.155.

- 7- İhtilafı kamu alacaklarında, yargı mercilerince bozma kararı verilmesi
- 8- Kamu alacağının teminata bağlanması,
- 9- Yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi,
- 10- İki kamu idaresi arasında mevcut borç için, alacaklı kamu idaresi tarafından borcun ödenmesi için, borçlu kamu idaresine yazılı şekilde başvurulması.

11- Kamu alacağının özel kanunlara göre ödenmesi için başvuru yapılması ve/veya ödeme planına bağlanması.

Bu hallerin varlığı durumunda tahsil zamanaşımı kesilir yani, daha önce işlemiş süreler yok sayılır ve zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar.

Kamu alacaklarının özel kanunlarında belirtilen ödeme zamanları vardır, son günü de vade olarak kabul edilmektedir. Kamu alacağının zamanaşımı süresi kendi kanununda belirtilmişse bu özel kanun hükümleri, belirtilmediyse VUK ve AATUHK’nda yer alan tahakkuk ve tahsil zamanaşımı hükümlerine göre kamu alacağı ortadan kalkmaktadır⁸⁶.

1.4.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

VUK’ un ‘vergi hatası’ başlıklı 116’ncı maddesinde vergi hatası tanımı yapılmıştır. Vergi hatalarının türleri ise, VUK’un 117 ve 118’inci maddelerinde ‘hesap hataları’ ve ‘vergilendirme hataları’ olmak üzere düzenlenmiştir⁸⁷. Dolayısıyla, hesapta hata yapılabileceği gibi vergilendirme işlemlerinde de hata yapılabilmektedir. Vergilendirme sürecinde, mükellef ile vergi idaresinin lehine veya aleyhine yapılan bazı hataların giderilmesi için, VUK’ da ‘düzeltme’ müessesesine yer verilmiştir⁸⁸.

Düzeltme işleminin yapılabilmesi için, bir vergi hatasının söz konusu olması gerekmektedir. Vergi hataları mükellefin veya vergi idaresinin aleyhine olabilmektedir. Mükellefler, aleyhine ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi için, sadece VUK’ta vergi hatası olarak tanımlanan ve sayılan hallerde vergi idaresine başvurarak hata düzeltme talebinde bulunabilirler⁸⁹.

⁸⁶ Koçak, **a.g.e.** s.290.

⁸⁷ Adil Nas, “Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2011, Sayı: 268, s.166, (**Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları**).

⁸⁸ Oktar, **a.g.e.** s.162.

⁸⁹ Mustafa Ali Sarılı, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2011, Sayı: 225 s. 20.

VUK'un 116 ile 126'ncı maddeleri arasında vergi hatalarının neler olduğu ve bu hataların hangi yollarla düzeltilebileceği ve düzeltme zamanaşımına ilişkin esaslar belirtilmiştir.

Hata düzeltme prosedürü vergi hatalarıyla sınırlı kalmakta, vergi hatası olarak kabul edilemeyecek hususlar ise hukuki uyumsuzluk olarak ele alınmakta ve düzeltme kapsamına girmemektedir. Vergi hatası dışında kalan sakatlıkları karşılayan hukuki uyumsuzluk kavramının da vergi hatalarından ayırt edilmesi gerekmektedir⁹⁰.

Kanun koyucunun vergi hatalarının kaldırılması için bir yol olan düzeltme yoluna gidilmesini öngörmediği, tartışma konusu yapılabilen ve bunların da yargı organında karara bağlandığı uyumsuzluklara doktrinde 'hukuki uyumsuzluk' denilmektedir. Hukuki uyumsuzluklar vergi hatalarından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek durumlarda söz konusu olmaktadır. Kanun hükmü açık olmayıp da, yorum sorunu ortaya çıkıyorsa, hukuki uyumsuzluk söz konusu olur⁹¹.

Mükelleflerce vergi hatası ile hukuki uyumsuzluk kavramları iyi ayırt edilmeli ve birtakım hak kayıplarının olmaması bakımından, işlemde bir hukuki uyumsuzluk olduğu öngörüldüğü zaman, düzeltme başvurusu yerine veya bu başvurunun yanı sıra süresi içinde vergi davası açma yoluna gidilmelidir. Vergilendirme ile ilgili uyumsuzluğun, hangi durumlarda vergi hatası olarak nitelendirileceği, hangi durumlarda ise hukuki uyumsuzluk sayılacağına belirlenmesi büyük öneme sahiptir⁹².

VUK'un 119'uncu maddesinde vergi hatalarının hangi yollarla meydana çıkarılabileceği belirtilmiştir, VUK'un 120'nci maddesinde de, vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürünün karar verdiği hükmü yer almaktadır. Vergi hataları re'sen düzeltme ve mükellefin başvurusu üzerine düzeltme olmak üzere iki yol ile düzeltilebilir.

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir⁹³ veya, mükellefler vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi

⁹⁰ Filiz Keskin, "Vergi Hatası-Hukuki Uyumsuzluk Ayrımı", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2006, Sayı 163, s.250.

⁹¹ Öncel ve diğerleri, s.183.

⁹² Keskin, **a.g.m.** s.252.

⁹³ VUK md. 121.

dairesinden yazı ile talep edebilirler⁹⁴. Bu talep yerinde görülürse düzeltilir, yerinde görülmezse, düzeltmeyi isteyen yazı ile bildirilir⁹⁵.

Hata düzeltme zamanaşımı süresi 5 yıldır⁹⁶; dava açma süresi için ise 30 günlük bir zaman dilimi söz konusudur. Dava açması gereken bir mükellefin zamanı iyi değerlendirmesi gerekmektedir. Çünkü eğer düzeltme talebi vergi dairesince kabul edilmezse, mükellef konuyu yargı organına götürebilecektir ve dolayısıyla bu da 30 günlük dava açma süresinin dolup dolmaması ile alakalıdır⁹⁷.

Vergi hatalarını düzeltme talebinin reddi, açık olarak ya da zımni olarak gerçekleşebilir. Vergi dairesinin 60 günlük cevap verme süresi içerisinde cevap vermemesi durumunda zımni ret kabul edilir. Düzeltme talebinin reddi sonuçları, talebin dava açma süresi içerisinde olması ya da dava açma süresi geçtikten sonra yapılmasına bağlı olarak değişmektedir⁹⁸.

VUK'un 124'üncü maddesinde, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri hükmü yer almaktadır. Şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurulduğunda, Bakanlık şikayet başvurusunu değerlendirir ve bu doğrultuda iki durum ortaya çıkabilir:

İlki, Maliye Bakanlığının şikayet başvurusunu yerinde görüp kabul etmesi durumudur. Böylece Maliye Bakanlığı durumu ilgili vergi dairesine bildirir ve hatanın düzeltilmesiyle uyuşmazlık sona erer. İkincisi ise, şikayetin Maliye Bakanlığınca reddedilmesi veya 60 günlük süre içerisinde cevap verilmemesi halidir. Böylece, mükellef için vergi mahkemesinde dava açma konusu gündeme gelir⁹⁹.

⁹⁴ VUK md. 122.

⁹⁵ VUK md. 123.

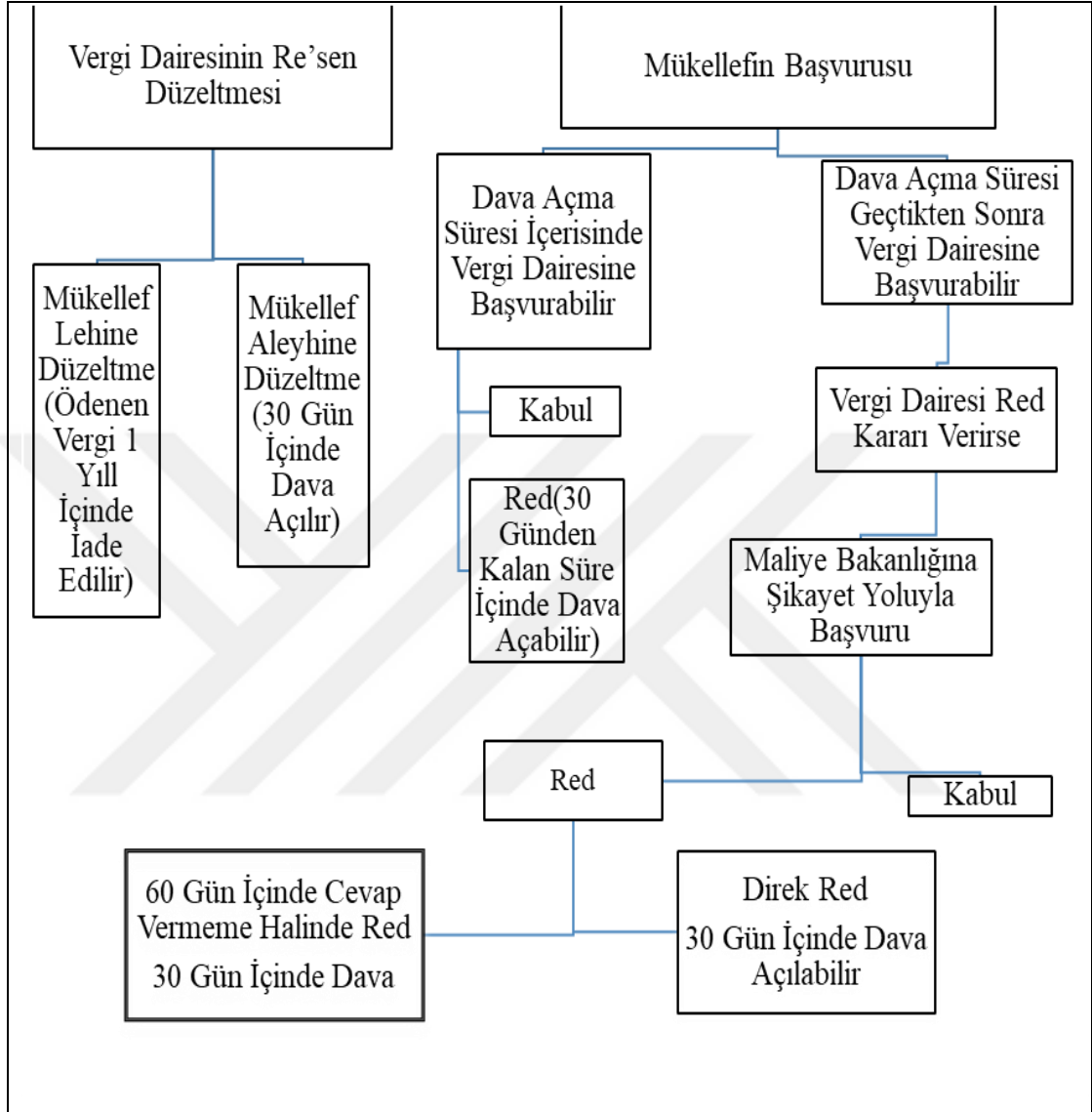
⁹⁶ VUK md. 126.

⁹⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 46. Baskı, 2018, s.159.

⁹⁸ Nas, Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları, s.168.

⁹⁹ Hande Tortop Bayraktar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Dünyası**, Haziran 2011, Sayı: 358, s.122.

Tablo 1.1. : Hata Düzeltme ve Dava açma Süreleri



Kaynak: Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara: 2014, ss.129-133.

Vergi mahkemesine açılacak olan dava, iptal davasıdır. Davanın konusu, vergi hatası içeren tarh veya tahakkuk gibi bir vergilendirme işlemi değil, şikayet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına dair işlemdir. Dava açma süresini dolduran mükellefler, usul kuralını atladığı için hukuki uyuşmazlıkları dava konusu yapamaz, eğer vergi hatası değil de vergi uyuşmazlığı dava konusu edilirse,

böyle bir dava usulden reddedilir. Vergi hatası sayılmayan hukuki uyuşmazlıklar Danıştay'ın yerleşmiş içtihadına göre düzeltme yoluyla çözümlenemezler¹⁰⁰.

Vergi hatalarının, vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltilmesi gerekmektedir¹⁰¹. Hesap veya vergilendirmede yapılan hataların düzeltilmesi ile düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona ermektedir¹⁰².

1.4.1.4. Mahsup ve Takas

Takas, vergi hukukunda borcu sona erdiren bir sebep olduğu gibi, özel hukukta da borcu sona erdiren bir sebeptir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 139'uncu maddesinde takas, karşılıklı olarak iki kişinin bir miktar para veya özdeş edimleri birbirlerine borçlu oldukları takdirde, her iki borç muaccel ise her bir kişi alacağını borcuyla takas edebilir, ifadesiyle açıklanmaktadır¹⁰³. Buna göre de, özdeş ve muaccel karşılıklı iki alacak olması gerekliliği anlaşılmaktadır.

AATUHK'da ise, 23'üncü maddede, tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi gereken kamu alacaklarının, mükelleflerin reddiyatı yapacak olan kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur, şeklinde yer alan hüküm takas işlemini açıklamaktadır.

Takas ve mahsup, hukuki niteliklerinden ötürü aynı kavramlar değildir. Takas, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha az olan borç oranında sona erdiren hukuki bir işlemdir. Mahsup ise, bir alaktan düşme yapılarak o alacağın azalmasıdır; ödenmiş bir takım vergilerin ödenecek vergilerden çıkarılması başka bir deyişle, düşülmesidir. Dolayısı ile AATUHK maddesinde geçen mahsup kelimesi aslında takas işlemine işaret etmektedir¹⁰⁴.

Takas işleminde irade, kamu hukukundan doğan borçlar bakımından, kamu alacaklısının yetkisindedir¹⁰⁵.

Mükellef aynı tür faaliyeti dolayısıyla kazandığı gelir veya servet unsurları sebebiyle birden çok kez benzer vergi ödemek durumunda olabilir. Bu durumda yurt

¹⁰⁰ Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", **Vergi Dünyası**, Temmuz 1995, Sayı:167 s.143.

¹⁰¹ VUK md. 114.

¹⁰² Öncel ve diğerleri, s.156.

¹⁰³ Mutlu Dinç, **Türk Borçlar Kanunu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s.166.

¹⁰⁴ Öncel ve diğerleri, s.150.

¹⁰⁵ Açar, **a.g.e.** s.323.

içi veya yurt dışı bir çifte vergileme söz konusu olmaktadır. Bu durumlarda, kanun koyucu ödenmiş verginin vergi borcundan mahsubunu kabul etmektedir¹⁰⁶. Türk vergi sisteminde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33 ile 34'üncü maddelerinde kesilen vergilerin mahsubuna yönelik düzenleme yer almaktadır.

Takas işleminin gerçekleşmesi için gerekli şartlar şunlardır:

- Karşılıklı iki muaccel alacak olması,
- Takas talebi olması,
- Mükellefin borcu olduğu kamu idaresi ile alacağının olduğu kamu idaresinin aynı olmasıdır¹⁰⁷.

Takas ile mahsup kavramlarının hangi yönlerde ayrıldığını belirtmek üzere, doktrinde bir görüş, bu kavramların aralarındaki farkları özetle sıralamıştır.

- Takas borçluluğu sona erdirir, mahsup ise borcun tutarını tespit eder.
- Takasta karşılıklı iki ayrı alacağın/borcun olması gerekmektedir, mahsupta karşılıklı alacak/borç yoktur.
- Takas kesinleşmiş ve karşılıklı iki borç üzerine kurulmuştur, mahsupta ise tek taraflı bir borç ilişkisi vardır.
- Takas, alacağın tahsil(ödeme) aşamasında yapılır, mahsup ise, alacağın tarh(hesaplanma) aşamasında yapılır.
- Takas işlemi için tahsil dairesine dilekçe ile talepte bulunulması gerekmektedir, mahsup işleminde talebe gerek yoktur, kendiliğinden yapılır.
- Takas işlemi, dilekçenin tahsil dairesine verildiği tarih itibariyle yapılır, mahsup işlemi ise tarh esnasında yapılmakta ve kalan borç vadesinde ödenmektedir.
- Takasa konu olan alacak her zaman ayrı bir dava ile istenebilmektedir, mahsupta ise alacağın ayrı bir dava ile istenmesi mümkün değildir.
- Takas kamu alacağını koruyan bir müessese özelliği taşımaktayken, mahsubun kamu alacağını koruma özelliği söz konusu değildir.

¹⁰⁶ Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s.153.

¹⁰⁷ Çelik, **a.g.e.** s.138.

- Takas yeni bir hukuki durum yaratarak kamu borcunu ortadan kaldırmakta, mahsup ise yeni bir hukuki durum yaratmayıp sadece kamu borcunun gerçek tutarını belirlemektedir¹⁰⁸.

Alacaklılık borçluluk sıfatlarının birleşmesi ile mükellefin takas talebinde bulunması, ödemenin hukuki sonuçlarını doğuracağından kamu borcu ortadan kalkmaktadır¹⁰⁹.

1.4.1.5. Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi, 1963 yılında 205 sayılı Kanun ile Türk vergi hukukuna kazandırılmıştır. Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlığı idari aşamada çözebilmek, mükellef ve vergi idaresini vergi yargısının uzun süren işlemlerinden kurtarmak bunu yaparken aynı zamanda yargının da yükünü hafifletmek, verginin tahsilinde hızlılığı sağlamak, mükellefle idarenin ilişkilerini düzeltmektir¹¹⁰. Batılı ülkelerde uzlaşma müessesesinin uygulanmasında da amaç yargı yoluna gitmeden uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesidir. Ancak batıdaki uygulamada, uzlaşmaya varılmazsa, ancak o zaman yargıya başvurulması gerekmektedir. İdari aşama atlanıp direkt yargıya gitmek söz konusu değildir¹¹¹.

VUK'un Ek 1'inci maddesinde uzlaşmanın konusuna dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre, mükellef tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının, (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilmemesi, 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklanması, VUK 116, 117, 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu, yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının olduğu ileri sürülerek, uzlaşmaya gidilebilmektedir¹¹². Uzlaşmaya başvurulması ile verginin tahakkuku ertelenmiş olur¹¹³.

¹⁰⁸ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, ss.155-156.

¹⁰⁹ Öncel ve diğerleri, s.152.

¹¹⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.116, (**Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**).

¹¹¹ **A.e.** s.109.

¹¹² VUK Ek md.1.

¹¹³ Bilici, **a.g.e.** s.154.

Uzlaşmaya varılması durumunda, uzlaşılan miktardaki vergi ve cezaya karşı dava açılmaz, cezalarda indirim müessesesinden faydalanılamaz. Uzlaşmaya varılmaması halinde, vaktinde uzlaşmaya başvurulmuşsa yine sürelerle uyarak dava açılabilir. Vergi dava açma süresi dolduysa veya 15 günden azsa, dava süresi 15 gün uzar¹¹⁴.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, sadece vergi ziyayı için istenebilir; birinci ve ikinci derecede usulsüzlükler ile özel usulsüzlükler için istenemez¹¹⁵.

Uzlaşma müessesesinde, Türk vergi hukuku sistemine sonradan ‘tarhiyat öncesi uzlaşma’ eklenerek, değişiklik yapılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın farkı, verginin tarh edilmeden önce mükellef tarafından uzlaşmanın istenebilmesidir¹¹⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi inceleme aşamasında yapılan bir uzlaşma kurumudur. VUK’un Ek 11’inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre de tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığı durumda, tutanakla tespit edilen durum hakkında dava açılmaz, hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığı durumda mükellefler ve ceza muhatabı kişiler verginin tarhından ve ceza kesilmesinden sonra uzlaşma isteyemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlükler için istenebilir¹¹⁷.

Uzlaşma sonunda, vergi borcu ile bunların cezaları, uzlaşılan tutar kadar sona ermektedir¹¹⁸.

1.4.1.6. Terkin

Vergi alacağını, dolayısıyla kamu alacağını ortadan kaldıran nedenlerden biri de terkindir. Kavramsal açıdan ne olduğu üzerinde durularak mevzuatımızda taşıdığı hüküm itibarıyla ileriki bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Ancak genel olarak terkin, mükellef açısından vergi borcunu, vergi idaresi açınsındansa vergi alacağını tüm hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldırmaktadır¹¹⁹.

¹¹⁴ Öncel ve diğerleri, s.178.

¹¹⁵ Ünsal, **a.g.e.** s.50.

¹¹⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.454.

¹¹⁷ Ünsal, **a.g.e.** s.50.

¹¹⁸ Bilici, **a.g.e.** s.154.

¹¹⁹ Oktar, **a.g.e.** s.160.

1.4.1.7. Yargı Kararları

Vergi hukukunda, mükellefler vergilendirme işlemine karşı kanunlarda belirtilen süre içerisinde dava açma yoluna gidebilmektedirler. Böylece idarenin işleminin hukuka uygunluğu yargısal olarak denetlenmektedir. Yargı organı vergilendirme işlemini hukuka aykırı bulursa, vergi borcu ve vergi cezası da o oranda ortadan kalkacaktır¹²⁰.

1.4.1.8. Vergi Afları

Türk vergi kanunlarında, süresinde ödenmemiş vergi ve diğer kamu alacaklarının affına ilişkin düzenleme bulunmamaktadır. Devlet ekonomik, siyasi ve idari bir takım nedenlerle zaman zaman vergi ve cezalar için af kanunları çıkarmaktadır¹²¹.

Af, “devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi” olarak tanımlanmaktadır. Genel olarak vergi cezalarını ortadan kaldıran bir hal olmakla birlikte bazı hallerde cezanın yanında verginin aslının bir kısmı da af kapsamına girmektedir¹²².

Af kanunları esasen istisnai olarak ve olağanüstü dönemlerde uygulanması gereken kanunlardır. Ülkemizde Cumhuriyet döneminde birçok kez af kanunu çıkartılmış olup, bu da hemen hemen her 2-3 yılda bir af kanunu çıkartıldığını göstermektedir. Bu durum, vatandaşlar açısından yeni af beklentilerine yol açmakta ve af kanununun olağanüstü uygulanma özelliğini ortadan kaldırmaktadır¹²³.

4811 sayılı Vergi Barışı, 5736 sayılı Uzlaşma Yoluyla Tahsilat, 5811 sayılı Varlık Barışı, 5917 sayılı Varlık Barışını Uzatma ve 6111, 6552, 6736, 7020, 7143 sayılı Yeniden Yapılanma Kanunları af niteliğinde kanunlar olarak yer almaktadır¹²⁴.

1.4.1.9. Ölüm

VUK’un 372’nci maddesinde, ölüm halinde vergi cezası düşer, şeklinde hüküm yer almaktadır¹²⁵. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere ölen kişinin vergi borçları

¹²⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, **a.g.e.** s.222.

¹²¹ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2014, ss.160-161.

¹²² Öncel ve diğerleri, s.157.

¹²³ Elif Sonsuzoğlu, “Hem Anayasa’ya Hem de Hukukun Genel İlkelerine Aykırı Şekilde Sakat Doğan 6111 Sayılı Yasa’nın Ardından: Bundan Sonra Ne Yapmalı?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2012, Sayı:232.

¹²⁴ Kırbaş, **a.g.e.** s.143.

ortadan kalkmamaktadır. Anayasa'nın 38'inci maddesinin altıncı fıkrasında “Ceza sorumluluğu şahsidir” hükmü gereği cezaların şahsiliği ilkesine dayanılarak sadece vergi cezaları ortadan kalkmaktadır. Vergi borcu mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir¹²⁶.

1.4.2. Vergi Cezalarını Ortadan Kaldırması Açısından Terkin

Vergi cezalarının ortadan kalkması, ödeme, yetkili kuruluşların yanılması, pişmanlık ve ıslah, ölüm, mücbir sebepler, zamanaşımı, vergi hatalarında düzeltme yapılması, uzlaşma, takas, cezalarda indirim yapılması, vergi afları ve terkin gibi durumlarda meydana gelmektedir.¹²⁷ Terkin, doğal afet sonucunda vergi borcunu ortadan kaldırdığı gibi, vergi cezalarını da ortadan kaldırmaktadır. Terkin şartlarına uygun hallerde vergi cezalarının ortadan kaldırılacağı, varlıkların kaybı halinde gelir kaynağı ile ilgili olan vergi cezalarında, mahsullerin kaybı halinde ise arazi vergisine ait cezalarda olmak üzere VUK 115'inci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkralarında belirtilmiştir.

1.4.3. İdari Bir Çözüm Yolu Olması Açısından Terkin

Vergi hatalarında düzeltme, pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarının indirimli olarak ödenmesi ve uzlaşma müesseseleri vergi uyuşmazlıkları konusunda idari çözüm yolları olarak görülmektedir¹²⁸. İdari işlem niteliği taşıyan terkin işlemi de, mükellefin lehine olan hata düzeltme durumlarında olduğu gibi, dava açma yoluna gidilmeksizin hatayı ortadan kaldırarak, sorunu yargıya taşımaksızın idari aşamada çözümlemektedir. Bu hali ile terkin işleminin, idari bir çözüm yolu oluşturduğu düşünülmektedir.

¹²⁵ VUK md. 372.

¹²⁶ Fatih Saraçoğlu-Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara: 2018, s.122.

¹²⁷ Kırbaş, **a.g.e.** s.180.

¹²⁸ Kızılot, Ş. ss.8-14.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU ve AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNA GÖRE TERKİN

2.1. VUK ve AATUHK’a Göre Terkin Hükümleri

Terkinin öncelikle kanuna ve konusuna göre hükümleri ele alınacaktır. Buna göre VUK ve AATUHK hükümleri ayrı ayrı ele alınıp incelenecektir.

2.1.1. VUK’a Göre Terkin Hükümleri ve Usulü

Terkin için usul kanunlarından VUK’un hükümleri ve uygulama usulü açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.1.1. VUK’a Göre Terkin Hükümleri

VUK’un ‘Vergi Alacağının Kalkması’ başlıklı altıncı kısmının ikinci bölümünde, 115’inci maddede ‘Verginin Terkini’ alt başlığında; mükerrer madde 115’te ise ‘Tahakkuktan Vazgeçme’ alt başlığında terkin müessesesi düzenlenmiştir.

VUK’un 115’inci maddesinde yer alan hükmü ile verginin terkin edilebilmesi için bazı şartların gerçekleşmesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

VUK’ta sayılı yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası hallerinden biri veya bunlara benzer bir afetin varlığı ve bu afet sebebiyle mükellefin varlıklarında veya ürünlerinde belli bir oranda zarar meydana gelmiş olması gerekmektedir.

VUK’ta ‘...benzer afetler’ denilerek, terkin için, afet olarak gösterilebilecek, sadece kanunda sayılı hallerin sınırlı tutulmadığı belirtilmek istenmiştir. Doktrinde ifade bir örnek verilerek açıklanmıştır; buna göre afet niteliğindeki bir kasırganın, VUK 115’inci maddesindeki oranlar dahilinde zarar yaratması durumunda terkin hükmünün uygulanacağını belirtmiştir¹.

Türk Dil Kurumu güncel sözlüğünde afet; “Çeşitli doğa olaylarının sebep olduğu yıkım” şeklinde; doğal afet için ise “İnsan eliyle önlenemeyen sel, fırtına, deprem, dolu vb. felaketlerin her biri.”² şeklinde bir tanımlama yapılmaktadır.

¹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat:2012, s. 370, (**Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**).

² Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c92431752cd98.38555708, Türk Dil Kurumu (Çevrimiçi),

Örneğin bir Danıştay kararında, zeytinlerin dölleme zamanında sürekli yağmur yağmasından dolayı döllemenin olmaması, sürekli yağın yağmurlara bağlanarak bu durum bir ‘benzer afet’ olarak kabul edilmiştir³.

VUK 115’inci madde hükmünde sayılan haller ve bunlara benzer afet durumları gösteriyor ki, vergi herhangi bir sebeple değil doğal afetlerin meydana getirdiği sonuçlar sebebiyle terkin edilecektir. Doktrinde bir görüşe göre, VUK 115’inci maddedeki ‘Verginin Terkini’ başlığı, bu maddenin düzenleme alanını tam olarak yansıtmamaktadır, çünkü vergi herhangi bir nedenden değil, bir doğal afetten dolayı terkin edilmektedir⁴.

VUK 115’inci madde hükmünde varlıkların ve mahsullerin zarar görmesi bakımından iki durum ele alınmıştır, bu bakımdan madde iki alt başlıkta incelenecektir.

2.1.1.1.1. Varlıkların Kaybı Halinde Terkin

VUK’un 115’inci maddesinin birinci bendi, varlıkların kaybı halinde terkin edilecek vergi borçları ve cezalarını kapsamaktadır. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden, varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları terkin edilir.

2.1.1.1.1.1. Zarar Konusu ve Derecesi

VUK 115’inci madde birinci bent hükmünde geçen varlıklar; şahsi, ticari, mesleki olmak üzere mükellefin bütün varlıklarını kapsamaktadır⁵. Varlıklar ile söylenmek istenen şey, mükellefin menkulleri, gayrimenkulleri ile hak ve menfaatleridir⁶.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c92431f333456.68376844 (20.03.2019).

³ Danıştay 9. D’nin 7.11.1988 tarih ve E. 1968/49, K. 1968/2621 sayılı Kararı. Bkz: Erdal Canpolat, “Vergi Mevzuatımızda Terkin Hükümleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, s.100.

⁴ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara: Temmuz 2006, s.219, (**Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**).

⁵ Süleyman Güçlü, “Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2003, Sayı:126, s.149.

⁶ Tunay Bakır, “Tabii Afetlerden Etkilenen Mükellefler Açısından Önem Arz Eden Terkin Müessesesine İlişkin Bir Değerleme”, **Mükellefin Dergisi**, Temmuz 2000, Sayı: 91, s.87.

Doktrinde varlıkların, genel mal varlığı olarak kabul edilmesinin yanı sıra, bu ifadenin yeterli derecede yansıtılmadığına yönelik görüşler de vardır. Bu yüzden bazı otoritelerce, zarara uğrayan mükellefin varlıklarıyla ilgili olarak kanunda geçen “...varlıklarının” ifadesinin irdelenmesi gerektiği ele alınmıştır. Buna istinaden “varlıklarının” ifadesini, envanter ve bilanço kalemleri arasında yer almaları şartıyla mükellefin tüm malvarlıkları olarak anlamak gerekmektedir. Çünkü bir mükellefin vergi dairesiyle olan muhataplığını, envanter ve bilançosunda yer alan gelir kaynakları belirler. Bu sebeple de mükellefin, envanter ve bilanço kalemlerinde yer almayan gelir kaynaklarına ve mal varlıklarına yönelinmemesi gerekmektedir. Aksi taktirde bu durum, kanun koyucunun bu düzenlemedeki amacının dışında kalır⁷.

VUK'ta tüm bu varlıkların da en az üçte birinin afetten zarar görmesi şartı aranmaktadır. Afetten önce ve sonraki duruma bakıldığında genel varlıkta, afet sonrası asgari olarak üçte bir oranda kayıp meydana gelmelidir. Varlıktaki kayıp herhangi bir kaynaktaki değil, bu afetler sonucunda gelir kaynağı ile ilgili olan varlıklardaki kayıptır. Ancak bu şartlar sağlandığında zarar gören gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezalarının zararla orantılı olarak terkin edilebildiği anlaşılmaktadır.

Doktrinde, üçte birlik oranın hesabında söz konusu borçların, hasar öncesi mal varlığından mı yoksa mal varlığı kayıplarından mı düşülmesi gerektiği hususuna dikkati çekmiştir. Buna göre söz konusu borçların tespit edilen hasardan düşülmesi gerektiği görüşünü savunmaktadır. Buna dayanak olarak da, varlığını tamamen öz kaynaklardan karşılayan mükellefler ile varlığını borç ile karşılayan mükelleflerin vergi borçları ve cezalarının terkininde hakkaniyete uygun olmayan durumlarla karşılaşılabilineceğini ileri sürmektedir⁸.

Mükellefler, doğal afet sebebiyle varlıklarının üçte birini kaybetmiş olsa ancak gelir kaynakları zarar görmemiş olursa terkin gerçekleşmez. Çünkü doğal afetin zarar verdiği gelir kaynağına ilişkin vergi borcu ve cezası terkin edilir. Veya mükellef, doğal afet sebebiyle tüm gelir kaynaklarını kaybetse ancak söz konusu

⁷ Emrullah Damar, “Doğal Afetlere Devletin İlgisi ve Terkin İşlemleri”, **Sayıştay Dergisi**, s. 33. (Çevrimiçi), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der29m3.pdf> (20.03.2019).

⁸ Ferhat Fahrhan, “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (VUK MD. 115/1)-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2010, Sayı: 205, s.126.

kayıp, tüm mal varlığının üçte birinden az olursa yine zarar gören gelir kaynağına ilişkin vergi borç ve cezası terkin edilmez.

Afet dolayısıyla uğranılan zarar sigortadan tazminat alınması yoluyla giderilmek istenirse, kaybedilen varlığın tutarından alınan tazminat düşürülür ve kalan kısım zarar kabul edilip, bu haliyle genel varlığın üçte birini geçip geçmediğine bakılır⁹. Eğer tazminatın düşürülmesiyle kalan zarar tutarı afetten önceki genel varlığın en az üçte biri kadarsa, vergi borç ve cezaları terkin edilir. Ayrıca, sonradan sigortadan tazminat alınır, bu da alındığı yıl kayda geçirilmelidir¹⁰. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda ise, aksi hüküm söz konusudur. “Sel felaketi nedeniyle varlığının 1/3'ünden fazlasının kaybedilip edilmediğinin hesabında, sigortadan alınan tazminat göz önüne alınmaz”¹¹ şeklinde, Danıştay'ın sigorta tazminatının dikkate alınmayacağı yönünde vermiş olduğu kararı da vardır.

Zararın tespiti, bir değerlendirme meselesidir. Değerlemenin, VUK hükümlerine uygun olarak yapılması gerekmektedir¹². Zararın tespitine ilişkin zarar derecesi ölçütü VUK 115'inci maddesinde bellidir bu da, genel varlıklarının üçte birinden az olmamasıdır; ancak, zarar derecesine ilişkin gelir kaynağını tespit etmekte bir ölçüt belirtilmemiş, bu tespiti yapmaya yetkililer belirtilmiştir.

2.1.1.1.1.2. Zarar Derecesinin Tespitinde Yetki

VUK'un 115'inci maddesinin son fıkrasında, “Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracığı tahkikat üzerine tespit eder.” hükmü ile zarar derecesinin de, zarara uğrayan gelir kaynağının tespitinin de mahalli idare heyetlerince yapılacağı belirtilmektedir.

⁹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.152.

¹⁰ Güçlü, **a.g.m.** s.149.

¹¹ Danıştay 4. D.'nin, 15.01.1980 tarih ve E. 1975/2300, K. 1980/95 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43077&parentid=43072&categoryid=34770&_ (28.03.2013).

¹² M. Tahir Ufuk, “Vergi Hukukunda Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2003, Sayı: 122, s.73.

“Afet nedeniyle doğan zararın derecesinin bulunduğu gelir kaynağının tespitine ilişkin takdir komisyonu kararı mahalli idare heyetlerince yapılacak tespiti dayanmak zorundadır”¹³.

Mahalli idare heyetlerinin yapmış olduğu tespit kararlarına karşı mükellefler idare mahkemelerinde dava açabilmektedirler. Bu konuda bir Danıştay kararı da mevcuttur.

“İş yerinde çıkan yangın nedeniyle meydana gelen zararlar ilgili olarak il idare kurulu kararlarına karşı açılan davalara vergi değil idare mahkemeleri yetkilidir”¹⁴.

Ayrıca, mahalli idare heyetlerince verilen kararlar yargısal nitelik taşımamaktadır¹⁵. Bununla ilgili Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı da mevcuttur.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesine göre il ve ilçe idare kurulları, münhasıran zarar gören gelir kaynağı ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptamaya yetkili oldukları gibi bu husustaki kararların yargısal nitelikleri de yoktur...”¹⁶

¹³ Danıştay 3. D'nin E.1994/5331, K.1995/3422 sayılı Kararı, Bkz. Tezcan Atay, “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık: 1999, Sayı: 84, s.183, (Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-II).

¹⁴ Danıştay 4.D'nin, 15.10.1982 tarih ve E. 1982/16865, K. 1982/3883 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43078&parentid=43072&categoryid=34770&_#43078 (28.03.2013).

¹⁵ Özbalcı, (**Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**), s.382.

¹⁶ DİBK'nın 28.06.1979 tarih ve E. 1976/1, K. 1979/10 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43075&parentid=43072&categoryid=34770&_#43075 (28.03.2013).

2.1.1.1.3. Terkin Edilecek Vergi Türleri

VUK 115'inci maddesinde terkin edilecek vergilerin türleri hakkında açık bir ifade olmamakla birlikte, afetin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının terkin edileceği yönünde genel bir ifade bulunmaktadır¹⁷.

VUK 115'inci maddede de anlaşılabacağı üzere, mükellefin kendi gelir kaynağı ile ilgili bulunan, gelir sağlaması ile ilişkili olan gelir vergisi, kurumlar vergisi başta olmak üzere emlak vergisi de bu madde kapsamında terkin edilecek vergi ve cezalara yönelik vergi türlerinden gösterilebilir. Ancak, ücret stopajı, kurum stopajı gibi üçüncü kişiler ve kurumların gelir vergilerine mahsup edilerek sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler ve muamele vergileri, mükellefin varlığının bir unsuru haline dönüşmeyen ve gelir kaynağı ile ilgisi bulunmayan türden vergiler olduğundan bu tür vergiler ve cezaları genel varlıkta kayıp meydana gelmesi sebebiyle terkin edilemezler¹⁸.

Doktrinde, mükellefin genel varlığının üçte birinden fazlasının kaybı halinde, terkin edilebilecek vergi türlerinin dolaysız vergilerden olacağını; dolaylı vergilerinse, afet sebebiyle terkin edilemeyeceğini, doğal afetlerin, kanuni mükellefin bu vergileri ödeme gücünü etkilemediğini belirtmiştir. Bunun sebebini ise, dolaysız vergilerin borçlusu ile kanuni mükellefinin¹⁹ aynı kişi olmasına; dolaylı vergilerin ise, borçlusu ile kanuni mükellefinin farklı kişiler olmasına bağlamaktadır²⁰. Bu bağlamda terkin edilecek vergi türlerinin ne olacağı hakkındaki konuya, dolaylı vergi dolaysız vergi bazında genel bir ifade ile yaklaşmıştır. Buna karşın, VUK'un 115'inci maddesinde açık bir şekilde dolaylı veya dolaysız vergi ayrımı yapılmamıştır.

2.1.1.1.4. Terkin Edilecek Verginin Dönemi

VUK'un 115'inci maddesi kapsamında doğal afetler dolayısıyla terkin edilecek vergilerin hangi döneme ait olduğu ile ilgili bilgiler, 1 Sıra No.lu VUK

¹⁷ Ufuk, **a.g.m.** s.73.

¹⁸ Recep Bıyık-Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, HUD Yayınları, İstanbul, 2001, s.715.

¹⁹ VUK'un 8'inci maddesinde, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen, hükme bağlanan ödevleri yerine getiren gerçek veya tüzel kişidir.

²⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s.450, (**Genel Vergi Hukuku**).

Genel Tebliğinde²¹ belirtilmektedir. Buna göre, terkin edilecek vergilerin, kapanan hesap dönemine ilişkin olması yani bir önceki yıla ilişkin olması gerekmektedir. Bununla birlikte doğal afetin gerçekleştiği tarihten önce henüz vadesi geçmediği için ödenmemiş olması gerekmektedir. Doğal afetten önce, normal vadesi geçmiş ancak ödenmemiş vergiler, tecil edilmiş olan veya gecikme zammı uygulanmakta olan vergiler terkin edilmemektedir. Doğal afet gerçekleştikten sonra bir vergi ödenmişse ve bu verginin terkinin mümkünse bu durumda verginin ret ve iadesi mümkündür. Vergi borcu sonucu alınmış vergilendirme dönemlerine ait olmak şartıyla henüz tahakkuk etmemiş vergi borçları da terkin kapsamındadır. Doğal afetten önceki kapanmış vergilendirme dönemlerine ait olmak şartıyla, afetten sonra ikmalen, re'sen tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar da terkinde dahil olmaktadır.

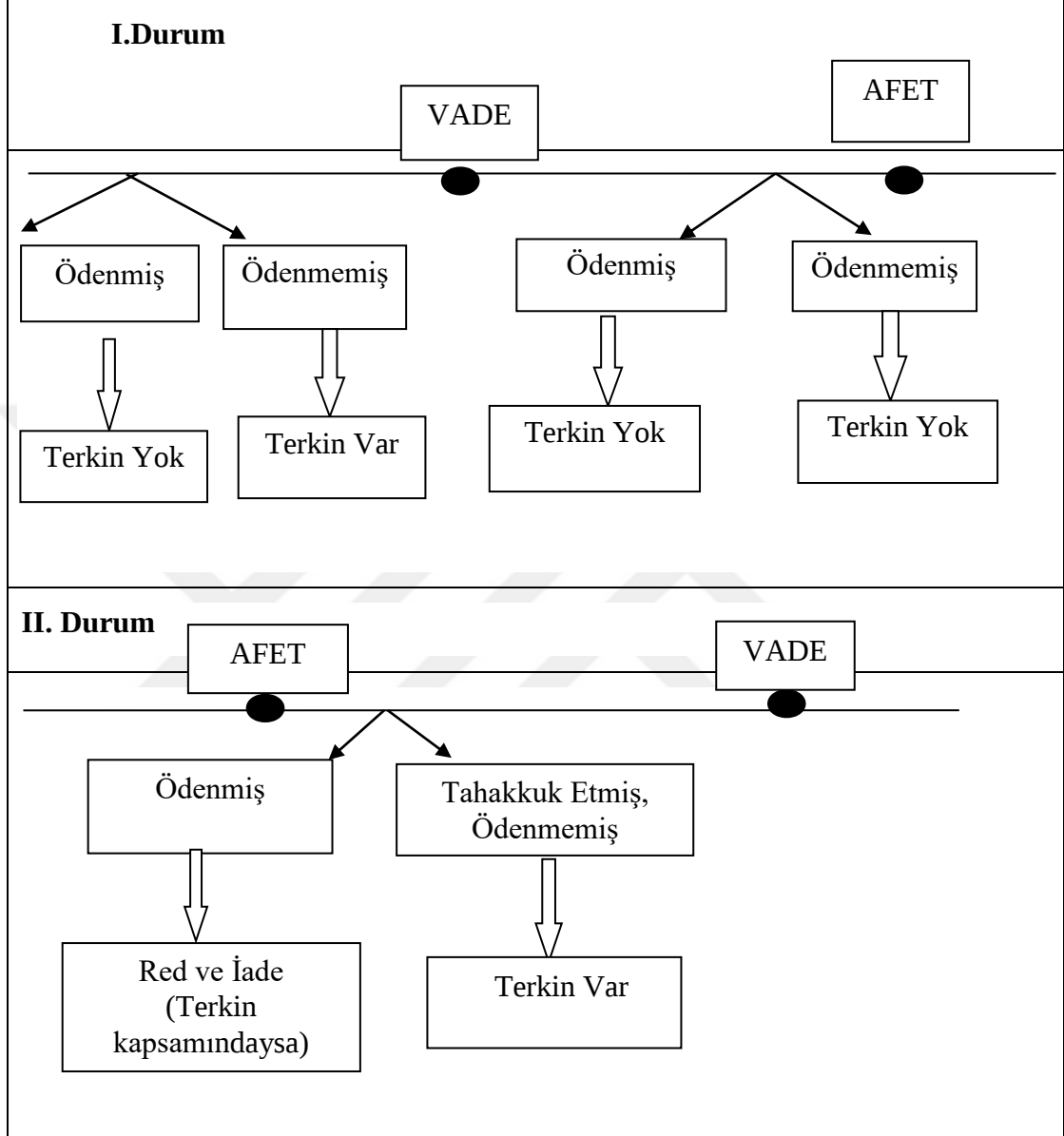
Doğal afetin gerçekleştiği zamana kadar, vadesi gelmediği için ödenmemiş olan vergilerin aslı ve cezaları için terkin mümkünken, vadesi geçip ödenmemiş olan vergi aslı ve cezalarının terkin kapsamına alınmaması durumu eleştirilmiştir. Çok büyük zararlara yol açan afetlerde bu uygulamanın çok fazla kolaylık ve imkan sağlamayacağı yönünde görüşler ileri sürülmektedir²².

Daha önce vadesinde borcunu ödeyenlerin, borcunu vadesinde ödemeyip sonradan doğal afet dolayısıyla terkin imkanından faydalanabilmeleri iki farklı mükellef grubu açısından bakıldığında eşitsiz bir durum gibi düşünülebilir. Ancak unutulmamalıdır ki, böyle bir afet önceden ne mükellefler ne de alacaklı kamu idareleri tarafından öngörülen bir olay değildir. Bilerek isteyerek böyle bir yol istenmiş olması söz konusu değildir. Terkin müessesesinin amacının mağdur mükellefi korumak olduğu da düşünülürse, böyle bir yıkım sonucu vatandaşın korunması sosyal bir meseledir, sosyal yönü ağır bastığı için de eşitsizlik durumu olabileceği düşünülmemelidir. Bu bakımdan ciddi boyutlardaki afetlerde, vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergilere de terkin uygulanabilmesi gerektiği düşünülmektedir.

²¹ 16.03.1950 tarihli ve 7463 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²² Bakır, **a.g.m.** s.88.

Tablo 2.1. : Terkin Edilecek Verginin Dönemi



Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu bir özeldede²³

*“Tabi afetlere maruz kalan mükelleflerin afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları afetin meydana geldiği tarihe kadar geçen mükellefiyet dönemlerine tahakkuk etmesi ve söz konusu tarihe kadar ödenmemiş olması şartıyla terkin gerekmektedir; aksi takdirde tabi afetler sonucu zarar gören mükelleflerin beyannamesini süresi içerisinde vermediğinden terkin edilmesi gereken vergi borçları ve cezaları tahsil edilecektir”*²⁴.

şeklinde ifade mevcuttur.

²³ 13.01.1999 tarihli B.07.0.GEL.0.28/2857-115-1909/1296 sayılı Özelge.

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (23.03.2019).

2.1.1.1.1.5. Uygulama²⁵

Sel felaketi sonucunda varlıklarını kaybeden gelir vergisi mükellefi Bay X'in sel felaketi öncesinde varlık unsurları üzerinden bir örnek verilecek olunursa:

Ticari Mal Varlığı.....	600.000 TL
Gayrimenkuller.....	300.000 TL
Ticari Taşıtlar.....	100.000 TL
Demirbaşlar.....	50.000 TL
Toplam.....	1.050.000 TL

Sel felaketi sonrası ticari varlığın 300.000 TL'lik kısmı, demirbaşlarının 20.000 TL'lik kısmı, ticari taşıtlarının ise, 50.000 TL'lik kısmı tamamen kaybedilmiştir. Ayrıca kaybedilen ticari taşıtlar için sigortadan 10.000 TL'lik, demirbaşlar için ise 5.000 TL'lik tazminat alınmıştır. Mükellefin, ticari varlığı ile ilgili gelir vergisine ilişkin 40.000 TL vergi borcu ve 20.000 TL vergi cezası vardır. Bu mükellefin terkinden yararlanıp yararlanamayacağı, yararlanırsa ne miktarda vergi borcu ve cezası ödeyeceğini bulmak için:

Terkinden yararlanmanın bir şartı, gelir kaynağı ile ilgili bulunan zararın, genel mal varlığının en az üçte biri kadar olmasıdır. Buna göre, Bay X'in sel felaketi sonrası ticari zararı:

$$300.000 + (20.000 - 5.000 + 50.000 - 10.000) \\ = 355.000 \text{ TL}$$

Demirbaş ve ticari taşıtlarda ortaya çıkan zarar tutarından, sigortadan alınan tazminatlar düşürülerek toplam zarar tutarı, 355.000 TL olarak bulunmuştur.

$$\text{Tüm mal varlığı ise,} \\ (600.000 + 300.000 + 100.000 + 50.000) \\ = 1.050.000 \text{ TL'dir.}$$

Ticari zararı, toplam mal varlığına oranlanırsa:

$$355.000 / 1.050.000 > 1 / 3$$

Bay X'in felaketten dolayı uğradığı zararın oranı, toplam mal varlığının üçte birinden fazla olduğundan terkin işleminden yararlanabilecektir.

²⁵ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s.147, (**Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**).

Ne miktarda vergi borcunun ve cezasının terkin edileceği ise, ticari varlıkta ortaya çıkan zararlar orantılı olarak bulunacaktır. Buna göre de, ticari varlıktaki zarar tutarı, toplam ticari varlık tutarına oranlanarak bulunan oran, mevcut vergi borcu ve vergi cezası tutarına uygulanır.

$$300.000 / 600.000 = 1 / 2$$

Ticari varlıkta % 50 oranında ortaya çıkan zarar, gelir vergisi borcuna ve cezasına % 50 oranında silinme ile yansıtılacaktır. Zaten ilgili kanun maddesi, zarar gören gelir kaynağı ile ilişkili verginin borç ve cezasının yine zararlar orantılı olmak üzere terkinini düzenlemiştir.

$$40.000 \times \% 50 = 20.000 \text{ TL'lik vergi borcu ve}$$

$$20.000 \times \% 50 = 10.000 \text{ TL'lik vergi cezası terkin edilecektir.}$$

Böylece mükellefin ödeyeceği vergi borç ve vergi cezası toplamı,

$$((40.000 - 20.000) + (20.000 - 10.000))$$

$$= (20.000 + 10.000)$$

$$= 30.000 \text{ TL'dir.}$$

2.1.1.1.2. Mahsullerin Kaybı Halinde Terkin

VUK'nun 115'inci maddesinin ikinci bendi, mahsullerin kaybı halinde terkin edilecek vergi borçları ve cezalarını kapsamaktadır. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden, mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete uğrayan arazi için, zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları terkin edilir.

2.1.1.1.2.1. Zarar Konusu ve Derecesi

VUK'un 115'inci maddesinin ikinci bendinde geçen mahsul kavramından ne anlaşılması gerektiği net bir şekilde ifade edilmemiş olsa da, terkin edilecek vergi arazi vergisi olacağından, bu arazide yetişen ürünlerin kastedildiği anlaşılmaktadır. Hayvancılıkla uğraşan bir kişinin mandırasındaki hayvanlarının ürünleri zarar görse, bu zararın ele alınıp terkin işleminin gerçekleştirileceği anlaşılmamalıdır²⁶.

²⁶ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul: Temmuz 2018, s.278.

Mahsul kavramının neyi kapsadığı hakkında doktrinde ise, nebati mahsuller yanı sıra, peynir, süt, tereyağı, bal ve benzeri hayvan mahsulleri ile süt kuzusu, civciv, ipek böceği gibi henüz etinden veya mahsulünden yararlanılmayacak vaziyetteki hayvanların da bu kavramın içerisinde düşünülmesi gerektiğini ileri sürmektedir²⁷.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesinde de, mahsul kavramı ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. VUK'un 115'inci maddesindeki mahsul kavramından anlaşılması gereken de GVK'nin 52'nci madde hükmündeki açıklamalardır²⁸.

Mükellefin mahsullerinin en az üçte birinin afetten dolayı kayba uğraması şartı aranmaktadır. Kaybedilen mahsulün de, afetten zarar gören arazide olması gerekmektedir.

Doğal afet dolayısıyla zarar gören mahsullerin zarar derecesinin tespiti, bu mahsulün yetiştirildiği araziden normal zamanda üretilebilen mahsul miktarı ile, doğal afetin verdiği zarar sonrası elde edilebilecek mahsul miktarının oranlanması ile bulunur²⁹.

Doğal afete uğrayan mahsulün değeri, zirai kazanç ölçülerine göre tespit edilir³⁰. VUK'un 276'ncı maddesinde zirai mahsullerin, maliyet bedeli ile değerlendirildiği ve maliyet bedelinin zirai mahsullerin özelliklerine göre VUK'un 275'inci maddesindeki yazılı unsurlar göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığının tespit ettiği esaslar çerçevesinde hesaplandığı ifade edilmektedir. Bu hususlar doğrultusunda terkin işlemi, zararlar orantılı olarak kısmen veya tamamen gerçekleştirilmektedir.

²⁷ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.379.

²⁸ GVK 52' nci maddeye göre, ..."Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması"... şeklinde ifade edilen zirai faaliyetlerin neticesinde istihsal olunan maddelere mahsul denir.

²⁹ Adil Nas, "Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu" **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Aralık:2010, s.2686, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu).

³⁰ Tezcan Atay, "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım: 1999, Sayı:83, s.154, (Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-I).

2.1.1.1.2.2. Zarar Derecesinin Tespitinde Yetki

Varlıkların kaybı halinde terkin uygulamasında olduğu gibi, mahsullerin kaybı halinde de zarar derecesinin tespiti için yetkili değişmemektedir. VUK'un 115'inci maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere, zarar derecesinin tespiti mahalli idare heyetlerince yapılmaktadır. Bir Danıştay kararına da yer verilecek olunursa,

“Zirai mahsul veya varlıkta meydana gelen zararın tesbitinde sadece il ve ilçe idare kurulları yetkilidir”³¹.

2.1.1.1.2.3. Terkin Edilecek Vergi Türü

VUK'un 115'inci maddesinin 2'nci bendinde açık bir şekilde belirtildiği gibi, doğal afete uğrayan mükellefin mahsullerinin asgari olarak üçte birini kaybetmesi durumunda afete uğrayan arazi ile ilgili olan arazi vergisi borcu ve cezası terkin edilecektir. Burada yalnızca arazi vergisi borcu ve cezası terkin edilmektedir. Bu sebeple mahsuldeki kayıp tutarı, toplam mahsule bakılarak değerlendirilir. Yani, mükellefin birden çok zirai işletmesi varsa, bunların tümü göz önünde bulundurularak, zarara uğrayan kısmın bu tüm mahsul içerisindeki oranı hesap edilmektedir. Mükellefin genel varlığı ise mahsullerin kaybı halinde göz önünde bulundurulmamaktadır. Örneğin, genel mal varlığı ne olursa olsun mükellefin, 300.000 TL tutarındaki mahsulünün en az 100.000 TL lik kısmı afet dolayısıyla kaybedilmişse, terkin işlemi gerçekleştirilir³². Varlıkların kaybı halinde ise, genel varlığa bakılarak zarara uğrayan gelir kaynağı karşılaştırılmaktadır.

Varlıkların kaybı halinde genel varlığın; mahsullerin kaybı halinde ise mahsullerin toplam değerinin göz önünde bulundurularak terkin işleminin

³¹ Danıştay 4. D.'nin 30.11.1978 tarih ve E. 1978/43, K. 1978/3699, sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43073&parentid=43072&categoryid=34770&_#43073 (02.04.2013).

³² Gerçek, (Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku), s.148.

gerçekleştirilmesi, benzer doğal afetler sebebiyle tarım kesimi ile tarım dışı kesimin farklı uygulamalara tabi olabilmesi bakımından eleştirilmiştir³³.

Mükellefin toplam mahsulünün veya kaybettiği mahsulünün hesaplanması da bir değerlendirme meselesidir. Bu değerlendirme de, ortalama zirai kazanç ölçülerine göre yapılmaktadır. Mahsulün kaybının, ekim işleminden hemen sonra veya hasattan sonra gerçekleşmesi değerlemede farklılığa yol açmaz³⁴.

Mahsulde meydana gelen zarar dolayısıyla terkin istenen vergi borcunun arazi vergisi borcu olması gerektiğiyle ilgili bir Danıştay Karar'ında,

“Beyaz sinek afeti ve mevsimin kurak geçmesi nedeniyle, uğranılan zarar mahsule ilişkin olduğundan arazi vergileri terkin edilebilir. Zirai Gelir Vergisinin terkin söz konusu değildir”³⁵.

şeklinde verilen kararlar, bir doğal afet sonucu eğer mahsul zarar görmüşse söz konusu araziyle ilgili olan arazi vergisinin terkin edileceği belirtilmiştir.

2.1.1.1.2.4. Terkin Edilecek Verginin Dönemi

VUK'un 115'inci maddesinin 2'nci bendinde, mahsullerin kaybı halinde terkin edilecek verginin dönemi ile ilgili hüküm bulunmaktadır. Mahsullerin kaybı halinde terkin, doğal afet sebebiyle toplam mahsullerinin asgari üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete uğrayan arazi için, zararın gerçekleştiği hasat ve devşirme mevsimine rastlayan yıla ait olarak tahakkuk ettirdiği arazi vergisi borç ve cezaları için geçerli olmaktadır.

Varlıkların kaybı halinde terkin, geçmiş yıla ait vergi borç ve cezaları için uygulanırken; mahsulün kaybı halinde terkin, aynı yıla ait vergi borç ve cezaları için uygulanmaktadır.

Terkin edilecek arazi vergisi, afetten zarar gören mahsulün idrak edilebileceği yıl için tahakkuk ettirilen vergilerdir. Örneğin, 2012 yılının sonbaharında ekilmiş bir

³³ Damar, **a.g.m.** s.37.

³⁴ Ufuk, **a.g.m.** ss.74-75.

³⁵ Danıştay 4. D.'nin 19.09.1978 tarih ve E. 1978/703, K. 1978/2435, sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43074&parentid=43072&categoryid=34770&_#43074 (02.04.2013).

mahsulün en az üçte biri afet dolayısıyla kayba uğramışsa, 2012 yılına ait olan değil de, mahsulün idrak edileceği 2013 yılına ait arazi vergisi terkin edilecektir³⁶. Vergilendirme dönemi olarak, ekim işleminin yapıldığı yıl değil, mahsulün elde edileceği yıla ait arazi vergisi kabul edilmektedir.

2.1.1.1.2.5. Uygulama³⁷

Bay Z'nin toplam 1.000 dönümlük iki arazisi vardır. Arazilerden 800 dönümlük olanın tamamına arpa, diğer 200 dönümlük olanın tamamına ise pamuk ekmiştir. Zirai kazanç ölçüsü olarak, o mahsul için tespit edilen ortalama randıman, dönüm başına arpada 300 kg. , pamukta 400 kg.'dır. Ortalama satış fiyatları ise, arpada 600 TL, pamukta, 1.200 TL olarak tespit edilmiştir.

Don olayının yaşanması üzerine arpa mahsulünün dörtte biri ile pamuğun tamamı kaybedilmiştir. Bay Z'nin arpa ekilen tarlasının arazi vergisi borcu 16.000 TL, pamuk ekilen tarlasının arazi vergisi borcu ise, 20.000 TL'dir.

Bu durumda afetten zarar gören Z'nin terkin edilecek vergisi şu şekilde bulunacaktır:

Tablo 2.2. : Uygulama

	Ekilen Arazi (Dönüm)	Ortalama Randıman	Üretim Miktarı (kg.)	Fiyat (TL)	İtibari Değer (TL)
Arpa	800	300	240.000	600	1.440.000
Pamuk	200	400	80.000	1.200	960.000
					2.400.000

Kaynak: Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s.149.

Arpa ve pamuk mahsullerinin kaybedilen kısımlarının değeri hesaplanır. Arpanın dörtte birinin değeri ve pamuğun tamamının değeri toplamı, afet dolayısıyla uğranan kaybın değerini gösterir. Bu kayıp, toplam arpa ve pamuk değerinin en az üçte biri kadarsa terkin işlemi gerçekleştirilir.

³⁶ Yafes Pehlivan, "Terkin Müessesesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2004, Sayı:5, s.63.

³⁷ Gerçek, (**Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**), s.149.

Buna göre kaybedilen değer:

$$\begin{aligned} & (1.440.000 / 4) + 960.000 \\ & = 360.000 + 960.000 \\ & = 1.320.000 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

Toplam 2.400.000 TL değerinde mahsulün 1.320.000 TL'lik kısmı kaybedilmiştir.

$$1.320.000 > 2.400.000 / 3$$

olduğundan Bay Z, terkinden yararlanabilecektir.

Terkinden ne oranda yararlanacağının tespitinde ise, mahsullerdeki kayıp oranları göz önüne alınacak, terkin edilecek vergi ise mahsul ekilmiş, zarar gören araziye ait arazi vergisi borç ve cezası olacaktır.

Arpa mahsulündeki kayıp oranı dörtte bir olduğundan, arpa ekilen arazi vergisi borcunun dörtte biri terkin edilecektir:

$$16.000 / 4 = 4.000 \text{ TL.}$$

Pamuk mahsulünün tamamı kaybedildiğinden, pamuk ekilen arazi vergisi borcunun da tamamı terkin edilecektir. Bu durumda, 20.000 TL'lik borcun tamamı terkin edilir.

$$\begin{aligned} & \text{Ödenecek arazi vergisi borcu toplamı,} \\ & (16.000 - 4.000) + (20.000 - 20.000) \\ & = 12.000 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

2.1.1.2. VUK'a Göre Terkin Usulü

2.1.1.2.1. Başvuru

Doğal afetler durumunda terkin işlemi uygulanırken izlenecek usuller 1 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde³⁸ belirtilmiş olup, bu Tebliğ doğrultusunda terkin işlemi uygulanmaktadır. Terkin işlemi 'Terkin Fişi' adı verilen bir fişin düzenlenmesi ile gerçeleştirilmektedir.

VUK'un 115'inci maddesinde sayılan afet ve benzer durumlar halinde uğranılan zarar ile ilgili yapılacak terkin işlemi kendiliğinden işlemez. Başka bir ifade ile, terkin işlemi talep edilmediği durumda re'sen terkin yapılması söz konusu

³⁸ 16.03.1950 tarihli ve 7463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

değildir³⁹. Zarara uğrayan mükellefin bu işlemin gerçekleşmesi için başvuruda bulunması gerekmektedir.

Terkin işlemi, mükellefler adına kolektif olarak veya bütün bir bölge için uygulanacak bir işlem değildir⁴⁰. Terkinden yararlanabilmek için, mükelleflerin idari başvuruda bulunmaları⁴¹ yani vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Bu başvuru, mükellefin yazılı talebi ile gerçekleşmektedir. Vergi dairesine başvurulduğunda gereken araştırma, inceleme ve tespitlerin yapılabilmesi için durum vergi dairesince mahalli idare heyetine intikal ettirilir. Eğer mükellef vergi dairesine başvurmaksızın doğrudan mahalli idare heyetine başvurursa, mahalli idare heyetinin yapacağı tespit doğrultusunda gerekli terkinin yapılmasını, ayrıca vergi dairesinden istemesi gerekmektedir⁴². Bu bağlamda, terkinin yapılabilmesi için mükellefin terkinde hak kazandığını kanıtlaması gerekmektedir. Bu kanıtlama ise, varlık veya mahsullerin kaybı halinde zarar derecesinin tespiti ile zararın ilgili bulunduğu gelir kaynağının tespitinde yetkili olan mahalli idare heyetlerine yaptırılacak incelemeler sonucu gerçekleşecektir⁴³.

Bir Danıştay kararına göre de,

*“Yangın nedeniyle mal varlığının 1/3’ünü kaybettiğini kanıtlayamayan mükellefin vergi borcunun terkinin mümkün değildir.”*⁴⁴.

Genel nitelikli doğal afetlerde mahalli idare heyetleri, kendilerine hiçbir başvuru yapılmasa da araştırma, inceleme ve tespit yapmaktadırlar. Örnek olarak, 1999 yılında Adapazarı ve Düzce’de meydana gelen depremlerde zarara uğrayanların vergi ve cezalarının terkinin için 07.04.2002 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 1

³⁹ Nas, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), s.2689.

⁴⁰ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.451.

⁴¹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa 2011, s.131.

⁴² Pehlivan, **a.g.m.** s.63.

⁴³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon: 2012, s.76.

⁴⁴ Danıştay 4.D.’nin, 19.03.1979 tarih ve E.1978/2861, K.1979/719 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43076&parentid=43072&categoryid=34770&_#43076 (17.04.2013).

sıra No.lu Bakanlık Tebliği'nde, başvuru ile ilgili; başvuru koşulu aranan ve başvuru koşulu aranmayanlar şeklinde, mükellefler iki gruba ayrılmıştır⁴⁵.

Mahalli idare heyetlerinin yaptığı tespiti yeterli görmeyen mükelleflerin, bu hususta idare mahkemelerinde dava açabilme hakları vardır⁴⁶.

2.1.1.2.1.1. Başvurunun Şekli

Mükellefler, VUK'un 115'inci maddesinde yazılı afetlerden herhangi birisine maruz kaldıkları ve varlıklarını veya mahsullerini kaybettikleri takdirde bu afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının terkin için beyanname formundaki birinci tabloyu doldurup imzalayıp bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri ile, terkin başvurusunda bulunmuş olurlar⁴⁷. Zarara uğrayan varlıkla vergi dairesinin bulunduğu yerlerin farklı olması önem arz etmemektedir⁴⁸. İkinci tablo, vergi dairesi tarafından doldurularak il ve ilçe idare kurullarına iletilecek; üçüncü tablo ise, il ve ilçe idare kurullarınca zarar derecesini tespit etmek suretiyle doldurulacaktır⁴⁹.

Arazi vergisinin terkin edilmesi gerektiğinde, arazi vergisine ilişkin terkin başvurularının ilgili belediyeye yapılması gerekmektedir. Çünkü arazi vergisini tahsil etme görevi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre belediyelere aittir. Böylece belediyelere yapılan başvurular kanunlara uygun bir şekilde gerçekleştirilerek, terkin işleminin yapılması için Maliye Bakanlığına gönderilir⁵⁰.

VUK'un 115'inci maddesinin ilk bendindeki sayılan haller gerçekleştiğinde ayrı, ikinci bendinde sayılan hallerin gerçekleşmesi durumunda ayrı terkin beyannamesi kullanılmalıdır⁵¹.

Terkin beyannamesini alan vergi dairesi, beyannamenin 2 nolu tablosunu doldurduktan sonra bunu il veya ilçe idare kurullarına iletirler. İl veya ilçe idare kurulları da zarar derecesini tespit ederek, karara bağlarlar. Vergi dairesinin düzenlemiş olduğu 6 nüshalık terkin fişleri Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye

⁴⁵ Selahattin Tuncer, "Terkin İle İlgili Usul Hükümleri", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim, 2002, Sayı: 118, s.21, (Terkin İle İlgili Usul Hükümleri).

⁴⁶ Pehlivan, **a.g.m.** s.63.

⁴⁷ VUK 1 Sıra No' lu Genel Tebliği.

⁴⁸ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.125.

⁴⁹ Damar, **a.g.m.** s.32.

⁵⁰ Nas, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), s.2686.

⁵¹ Güçlü, **a.g.m.** s.151.

Bakanlığı da, terkin edilecek miktarı belirleyerek, zarar derecesine göre mükellefin vergi borcunu ve vergi cezasını terkin eder⁵².

Terkin işleminin gerçekleşmesi için, başvurunun şart olduğu açıkça belirtilmiş olup, başvuru yapılmaksızın afete maruz kaldığı anlaşılan ve terkin işlemi yapılan mükelleflere dahi vergi dairesince beyanname tevdi edilerek zarar dereceleri, varlıklarının türü ve miktarı hakkında beyanda bulunmaları temin edilecektir. Eğer beyanda bulunulmazsa mahalli idare heyetlerince yapılacak zarar derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağı tespiti yapılmayacaktır⁵³.

“Afet nedeniyle vergi ve cezanın terkin edilebilmesi için, mükellefin hasar beyannamesini vermesi gerekir”⁵⁴.

2.1.1.2.1.2. Başvurunun Zamanı

VUK’un 115’inci maddesine göre yapılacak terkinler için kanunda bir süre belirtilmediği gibi, mükelleflerin başvurusu halinde terkin yapılacağı hakkında da bir hüküm yoktur. Doğal afet sebebiyle kısmen veya tamamen terkin edilecek verginin genel olarak, normal ödeme vadesi gelmeden başvurunun yapılması uygun olur⁵⁵. Ancak, mükellefler VUK’un 115’inci maddesinde yazılı hallere maruz kalıp, şartları taşıdığı durumda, tahakkuk etmiş vergi borçları ve cezalarından tahsil edilmemiş olan kısımlarının terkin için tahsil bakımından zamanaşımı⁵⁶ doluncaya kadar vergi dairelerine başvurarak terkin talebinde bulunabilirler. Doğal afet gerçekleşikten sonra ödenen vergiler varsa ve bunların da terkin mümkünse, bu vergiler mükellefe iade edildiğinden terkin için başvurunun zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. Ancak VUK’un 115’inci maddesine göre herhangi bir vergi veya vergi cezasının terkin edilmesi mükelleflerin varlıklarının veya mahsullerinin en az

⁵² Fähran, **a.g.m.**, s.128.

⁵³ VUK 1 Sıra No’ lu Genel Tebliği.

⁵⁴ M.B.’ nin 20.09.1973 tarih ve 2181900-6-2 sayılı Özelgesi, Bkz. Tezcan Atay, “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık: 1999, Sayı: 84, s.183.

⁵⁵ Ufuk, **a.g.m.** s.75.

⁵⁶ Tahsil zamanaşımı, kamu alacağının vadesinin rastladığı yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıldır.

üçte birini kaybetmiş olmaları şartına bağlanmıştır. Bu şartın kanunda öngörüldüğü üzere genel nitelikteki afetlerin gerçekleşmesinin ardından incelemeler sonucu tespit ve tayini mümkün olduğu durumlarda, vergilerinin terkin için mükelleflerinin başvuruda bulunmaları temin edilerek, vergi dairelerince terkin yapılması malum olan mükelleflere başvuruları beklenmeksizin tahkikat yaptırılarak tahkikat sonucuna göre terkin gerektiren bir vergi ve vergi cezası bulunduğu taktirde, terkin işlemi yapılır⁵⁷.

VUK' un başvuru süresiyle ilgili düzenlemesi bu yöndeyken, 12.11.1999 tarihinde meydana gelen Adapazarı ve Düzce depremiyle ilgili çıkarılan özel kanun doğrultusunda, bazı mükelleflere 01.07.2002 tarihine kadar başvuruda bulunma zorunluluğu getirilmiştir⁵⁸. Bu bağlamda beklenmedik zamanlarda ortaya çıkan bazı doğal afet durumlarında çıkarılan özel kanunlarda, değişik düzenlemelere gidilebilmektedir.

Mükellefin verginin terkin ile ilgili yaptığı başvuruların ne zaman, ne kadar sürede sonuçlandırılacağı hakkında da VUK'ta bir düzenleme bulunmamaktadır. Doktrinde, bu konuya değinilmiş ve kanunun bu konudaki eksikliği dile getirilmiştir. VUK'un 115'inci maddede sayılan hallerin gerçekleşmesi ile doğal afetten kaynaklanan bir zarar ortaya çıktığı durumda, bu zarar sebebiyle terkin edilecek vergi ile ilgili mükellef başvurularının, işlemlerin tamamlandığı tarihten itibaren en geç iki ay içerisinde karara bağlanmasını öngören bir fıkra ilave edilmesi ileri sürülmüştür⁵⁹.

2.1.1.2.2. Yetki

VUK 115' inci maddesinde vergi ve vergi cezalarında terkin işleminin Maliye Bakanlığınca yapılacağı belirtilmektedir. Ayrıca söz konusu maddeye 4731 sayılı Kanun'un⁶⁰ 4/D maddesiyle eklenen cümle ile, Maliye Bakanlığının, terkin yetkisini mahalline devredebileceği hükmüne de yer verilmiştir. 4731 sayılı Kanunla

⁵⁷ Bkz: VUK 1 Sıra No.lu Genel Tebliği.

⁵⁸ Tuncer, (Terkin İle İlgili Usul Hükümleri), s.21.

⁵⁹ Nas, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), s.2689.

⁶⁰ 17.8.1999 Ve 12.11.1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları Ve Vergi Cezalarının Terkini İle Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu Ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

değişiklik yapılmadan önce, terkin işlemi yalnızca Maliye Bakanlığınca yapılmaktaydı.

Maliye Bakanlığının yetkisini belirten bir Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ise,

“...Uğranılan zararın yükümlünün genel malvarlığının üçte birini geçip geçmediğini, terkin istenilen vergi ve ceza borçlarının zarar gören gelir kaynağı ile ilgili olup olmadığını saptamak, buna göre vergi ve ceza borçlarının terkin edilip edilmeyeceğine karar vermek Maliye Bakanlığının görev ve yetki alanı içindedir”⁶¹.

şeklindedir.

Maliye Bakanlığı bu yetkiyi bizzat kullanmakla beraber, bazen genel çaplı büyük afetlerde bu yetkisini belirli sınırlar içerisinde Defterdarlık ve Vergi Dairelerine devredebilmektedir. Örneğin, 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Adapazarı ve Düzce’de meydana gelen depremlerde, terkin edilecek vergiler için Maliye Bakanlığı, 4731 sayılı Kanun ile, yetkilerinin bir kısmını o bölgenin vergi idarelerine devretmiştir⁶².

VUK’un 115’ inci maddesinde,“...Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.” şeklinde yer verilen ifadede, ‘terkin olunur’ ibaresi kullanılmıştır. Bu ibare, terkin için kanunda sayılan hallerin gerçekleşmesi durumunda, Maliye Bakanlığınca terkin yetkisinin kullanılmak zorunda olduğunu gösterir. Maliye Bakanlığının yetkisinin mutlak olmadığı, sayılan haller doğrultusunda şartlara bağlandığı anlaşılmaktadır⁶³. Mahalli idare heyetlerince

⁶¹ D.İ.B.K.’nın 28.06.1979 tarih ve E. 1976/1, K. 1979/10 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43075&parentid=43072&categoryid=34770&_#43075 (17.04.2013).

⁶² Tuncer, (Terkin İle İlgili Usul Hükümleri), ss. 18-19.

⁶³ Candan **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, ss.220-221.

terkin yapılması gerekli görüldüğü halde yapılmamışsa, idare mahkemesine Maliye Bakanlığı aleyhine dava açılabilir⁶⁴.

2.1.1.2.3. Terkin Edilecek Vergi ve Vergi Cezası

VUK 1 Sıra No.lu Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, VUK'un 115'inci maddesine göre terkin edilecek vergi ve cezalar, bu kanun yürürlüğe girdikten sonra 115'inci maddede sayılan doğal afetler dolayısıyla varlıklarını veya mahsullerini kaybeden mükelleflere ait olan ve VUK'un birinci maddesinde yazılı vergilerdir. Buna göre, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında kalan, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar sayılmıştır⁶⁵.

VUK, terkin edilecek borçlar kapsamına sadece vergi ve cezaları almış olmakla birlikte idare, gecikme zammı, gecikme faizi, fon payı gibi unsurları da terkin kapsamında tutmaktadır. Bununla ilgili VUK'ta açık bir düzenleme yapılması gerektiği bazı yazarlarca da ele alınmaktadır⁶⁶.

Doğal afetin meydana geldiği tarihte, normal ödeme zamanı geçmiş olduğu halde AATUHK hükümleri doğrultusunda tecil edilmiş olan veya gecikme zammı uygulanmakta olan vergi borçları terkin edilmez⁶⁷.

Doğal afet sebebiyle terkin edilecek vergi cezaları, terkin edilen vergi aslı ile ilgili olanlardır. Dışarıda bırakılan yani terkin edilen vergi aslı gibi bu vergi aslına ait vergi cezaları da terkine tabidir⁶⁸. Ancak, ikmalen veya re'sen salınan vergilerde, ilgili bulunduğu dönem bakımından doğal afetin meydana geldiği tarihten önceki vergilendirme dönemine ait olan vergilerin aslı için terkin mümkün iken bunlara ait normal vadesinde ödenmesi gereken kısma denk gelen vergi cezaları için terkin mümkün değildir. Çünkü terkin edilmeyecek bu vergi cezası, doğru tespit ve beyan durumunda doğal afet tarihinden önce ödenecek vergi kısmı ile ilgilidir⁶⁹.

⁶⁴ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.382.

⁶⁵ VUK md.1.

⁶⁶ Nas, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), s.2687.

⁶⁷ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.377.

⁶⁸ Gerçek **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.122.

⁶⁹ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.378.

2.1.1.2.4. Terkin Edilecek Vergi ve Vergi Cezası Miktarı

Doğal afet meydana gelmesi ve VUK'un 115'inci maddesinde sayılan hallerin gerçekleşmiş olması, vergi borcunun ve vergi cezasının tümüyle terkinini zorunlu kılmamaktadır. Terkin edilecek miktar, doğal afet yüzünden uğranılan zararlar orantılı olmak zorundadır. Bu yüzden zararın tespiti gerekmektedir ve zararlar orantılı olarak, vergi ve cezaların kısmen terkinini de mümkündür⁷⁰. Vergi ve vergi cezasının kısmen mi tamamen mi terkin edileceği, doğal afet dolayısıyla uğranılan zarara bağlı olarak değişmektedir.

2.1.2. AATUHK'ye Göre Terkin Hükümleri ve Usulü

Terkin için usul kanunlarından AATUHK hükümleri ve uygulama usulü açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.2.1. AATUHK'ye Göre Terkin Hükümleri

Doktrinde, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları" eserinde, bir kamu alacağına yönelik terkin işlemi için,

*"ödenecek aşamaya gelen amme alacaklarından usulüne göre tahakkuk ettirilerek tahsilat servislerine intikal ettirilen vergi, resim, harç ve vergi cezalarının herhangi kanuni sebebe ya da yetkili mercilerin kararlarına dayanılarak kısmen veya tamamen tahakkuktan indirilmesini, başka bir deyimle kayıtlardan silinmesini ifade eder"*⁷¹.

şeklinde açıklama yapmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere, bir kamu alacağı ile ilgili terkin işlemi söz konusu olduğunda bu işlem bir kanuna dayalı olarak yapılmaktadır. Eğer terkin işleminin yapılacağı kamu alacağı, vergi dışındaki bir

⁷⁰ Nas, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), s.2687.

⁷¹ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat:2012, s.880, (**Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**).

kamu alacağı ise, yapılacak terkin işleminin kanuni dayanağı VUK değil, AATUHK'dır.

AATUHK, bir takip ve tahsil kanunudur. Bu Kanun'un uygulanabilmesi, kamu alacağının tahakkuk aşamasına gelmiş ve kesinleşmiş olmasını, başka bir deyişle ödenebilecek durumda olmasını gerektirmektedir⁷². Bu Kanun, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait alacaklardan sadece kamu alacağı niteliğinde olanlar için uygulanmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde de kamu alacağı kapsamının ne olduğu üzerinde durulmuştur.

VUK kapsamına girmeyen kamu alacakları için, AATUHK'nın 105'inci maddesinde VUK'un 115'inci maddesine paralel olarak düzenlenen terkin ile ilgili hükümler yer almaktadır⁷³. VUK kapsamına girmeyen kamu alacaklarına bir örnek gümrük vergisidir. VUK'un 1'inci, 2'nci ve 3'üncü maddeleri, VUK'un kapsamı ile ilgili olarak bilgi vermektedir ve kanunda belirtildiği üzere gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'a tabi değildir. Bu yüzden gümrük vergisinin terkinini gerektirecek bir durum, AATUHK hükümlerine uyularak gerçekleştirilecektir.

AATUHK'nın 3'üncü kısım, 1'inci bölümünde, "Tabi Afetler Sebebiyle Terkin" alt başlıklı 105'inci maddesi, terkin ile ilgilidir. Ayrıca AATUHK'nın 106'ıncı maddesinde de terkinin bir başka sebebi olan "Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin" konusu düzenlenmiştir. Öncelikli olarak üzerinde durulacak konu, AATUHK'nın 105'inci maddesinde yer alan doğal afet sebebiyle terkindir. AATUHK 105' inci maddesine göre,

*"Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları (700 Sayılı KHK'nın 28 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018) Cumhurbaşkanlığı"*⁷⁴

⁷² Mustafa Lütfi Tombaloğlu, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2011, s.21.

⁷³ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.673.

⁷⁴ Değişiklikten önce İcra Vekilleri Heyeti ibaresi yer almaktadır.

kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.” Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile mürcaat edilmesi şarttır.

Bu madde şümulüne giren zararın mevcut olup olmadığı, mahalli il veya ilçe kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dâhilinde ilgili amme idarelerince tespit olunur.

Vergi Usul Kanunu mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkur kanunun 105’inci maddesi hükümleri tatbik olunur.”

AATUHK’un 105’inci madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kamu alacaklarının terkin edilebilmesi için bir takım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar:

- Kanun maddesinde sayılan bazı doğal afet durumları ve yine bunlara benzeyen afetler meydana geldiğinde, kamu borçlusunun bir zarara uğramasını,
- Bu zararın borçlunun varlık ve mahsullerine yönelik olmasını ve de, asgari olarak üçte bir oranda olmasını,
- Uğranılan zararlar ilgili terkinin gerçekleştirileceği kamu alacağının, tahakkuk ettirilmiş ve zarar gören gelir kaynağı ile ilgili olmasını gerektirmektedir.

2.1.2.2. AATUHK’ye Göre Terkin Usulü

2.1.2.2.1. Başvuru

AATUHK’un 105’inci maddesinde sayılan afet ve benzer durumlar halinde uğranılan zarar ile ilgili yapılacak terkin işlemi için yazı ile başvuruda bulunmak şarttır. Başvuru yapılmadan re’sen terkin yapılması söz konusu değildir. AATUHK hükümleri uygulanacak kamu borçlarının terkinini için de, VUK kapsamına giren vergi borçlarında olduğu gibi bir başvuru yöntemi izlenir.

2.1.2.2.1.1. Başvuru Şekli

AATUHK’un 105’inci maddesinde yazılı afetlerden herhangi birisine maruz kalan, varlıklarının ve mahsullerinin asgari olarak üçte birini kaybeden mükellefler,

bu afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan kamu borçlarının terkin için, beyanname formunu doldurup ilgili kamu idaresine vermeleri gerekmektedir.

2.1.2.2.1.2. Başvuru Zamanı

AATUHK'un 105'inci maddesinin ikinci fıkrasında başvurunun zamanı ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Buna göre kamu borçlusu, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içerisinde ilgili kamu idaresine başvurmak zorundadır. AATUHK'un, terkin başvurusu için öngördüğü sürenin, hak düşürücü bir özelliği olduğu kabul edilmektedir⁷⁵.

AATUHK'un 105'inci maddesinde geçen 6 aylık süre, VUK'un 18' inci⁷⁶ maddesinde geçen hüküm esas alınarak hesaplanmaktadır. Uygulamada, 6 aylık sürenin başlangıcı için, doğal afetin meydana geldiği tarih esas alınmaktadır. Bu konuda doktrinde hususa bir eleştiri getirilmiş ve zararın oluştuğu ve hesaplanabilir hale geldiği tarihin sürenin başlangıcı olarak esas alınması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu görüşünün sebebi de, bazı afetlerin bir kaç gün sürebileceği ve belki de mükellefin bu zarara, afetin ilk günü uğramayabileceği ihtimali veya devam eden bir zarar söz konusu olup kamu borçlusunun varlık ve mahsulünün uğradığı zararın, 6 aylık süre içerisinde tam olarak tespit edilemeyebileceği gibi durumlarla karşılaşılabilmesi ihtimaline dayandırılmaktadır⁷⁷.

Bazen doğal afet meydana geldiğinde, verdiği zarar zaman içerisinde ortaya çıkabilir. Kamu borçlusunun kaybı bu süre içerisinde hesaplanamayabilir. Özellikle de mahsule yönelik bir zarar söz konusu oluyorsa, kayıp tespiti belli bir zaman geçince anlaşılabilecektir. Bu bakımdan, her kamu borçlusu farklı büyüklükte ve farklı nitelikte zarar göreceği için bu borçlular arasında, terkin başvurma süresi bakımından bir hakkaniyetsizlik söz konusu olabilir.

⁷⁵ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.674.

⁷⁶ VUK'un 18'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre "Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter."

⁷⁷ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak: 2011, s.603, (**Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**).

2.1.2.2.2. Zararı Belirlemede Yetki

AATUHK'un 105'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kamu borçlusunun zararının olup olmadığı, eğer zarar görmüşse bu zararın AATUHK'un 105'inci maddesine dahil olup olmadığını belirleme yetkisi, mahalli il ve ilçe kurullarına aittir.

2.1.2.2.3. Zarar Derecesi ve Tespiti

AATUHK'un 105'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetlerden herhangi birisine maruz kalan kamu borçlularının varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybetmeleri gerekmektedir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere hem varlık hem de mahsul toplamının en az üçte bir oranda zarar görmesi gözetilmektedir.

Doğal afete uğrayan varlıkların zarar derecesinin tespitinde, doğal afetin meydana geldiği tarihten önceki rayiç değerleri esas alınır, afetin gerçekleşmesiyle zarar sonrası varlıkların değerleri tespit edilir ve bu değerler de, doğal afetin meydana geldiği tarihten önceki rayiç değerlerine bölünerek varlıklar için zarar derecesi tespit edilir. Doğal afete uğrayan mahsullerin zarar derecesinin tespiti, mahsulün yetiştirildiği araziden normal olarak üretimi mümkün olan mahsul miktarıyla, zarar sonrası elde edilebilecek mahsul miktarının oranlanmasıyla bulunacaktır.⁷⁸

Doğal afet dolayısıyla hem varlıklarını hem de mahsullerini kaybedenlerin zarar dereceleri, varlıkların ve mahsullerin zarar öncesi ve zarar sonrası rayiç değerleri esas alınarak toplamaları üzerinden kıyaslama yapılarak belirlenecektir. Böylece zarar derecesi belirlenerek bunun üçte bir oranı aşıp aşmadığı tespit edilecektir.⁷⁹

2.1.2.2.4. Zarar Derecesi Tespitinde Yetki

AATUHK'un 105'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen bu hüküm, zarar derecesini Maliye Bakanlığının belirlediği esasları göz önünde bulundurarak tespit eden, ilgili alacaklı kamu idaresidir. İlgili kamu idaresi, doğal afet dolayısıyla

⁷⁸ Ahmet Özdemir, "Terkin Vazgeçme ve Limitleri-3", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Ağustos, 2008, Sayı: 517, s.97.

⁷⁹ A.e. s.97.

zarar gören kamu borçlusunun, varlık ve mahsulünde ne kadar kayba uğradığını miktar olarak belirlemektedir.

Alacaklı kamu idaresinin belirlemiş olduğu zarar derecesinin kamu borçlusu tarafından hatalı olduğu ileri sürülebilir. Bu durumda, terkin işlemi bir idari işlem niteliği taşıdığından, idari işlemin iptali talep edilebilir. İlgili konuda bilirkişilerin incelemesiyle de zararın gerçek miktarı idari yargı merciince saptanarak, işlemle ilgili hüküm verilir⁸⁰.

2.1.2.2.5. Terkin Yetkisi

AATUHK'un 105'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan doğal afet ve benzer durumlarda zarara uğrayan, varlık ve mahsullerinin üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği kamu borcunu ödemeye ilgili gelir kaynakları ile ilgili kamu alacaklarının terkinine, Cumhurbaşkanı karar vermektedir.

700 sayılı KHK⁸¹'nin 28'inci maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir. Daha önce Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki hakkında bir Danıştay kararında, tabii afetler nedeniyle varlıklarının en az üçte birini kaybedenler için tahakkuk ettirilen ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacaklarının terkininin Bakanlar Kurulunun bu husustaki kararına bağlı olduğu şeklinde ifadeye yer verilmiştir⁸². Eski hali ile Bakanlar Kurulunun terkin yetkisini kullanmada takdir yetkisinin olmadığı AATUHK'un 105'inci maddesinde geçen “... *terkin olunur*” ifadesi ile yer bulmaktadır. Buna göre de, terkin edilecek kamu alacağının miktarı veya oranının, doğal afetin büyüklüğüne, şiddetine göre belirleneceği anlaşılmaktadır⁸³.

2.1.2.2.6. Terkin Edilecek Kamu Borcu ve Miktarı

Vergi niteliği taşıyıp, VUK kapsamında olmayan kamu alacakları ile diğer kamu alacakları, AATUHK hükümlerine göre terkin edilmektedir⁸⁴. Bu kanuna göre

⁸⁰ Candan, (Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun), ss.603-604.

⁸¹ 09.07.2018 tarihli Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

⁸² Danıştay 3. D.' nin, 27.05.1986 tarih ve E. 1986/1721, K. 1986/1417 sayılı Kararı (Çevrimiçi), <http://www.hukukturk.com/danistay-maddeye-gore-arama?MevzuatId=2674&MaddeNo=115&Merci=4556> (23.03.2019).

⁸³ Candan, (Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun), s.602-603.

⁸⁴ Karakoç, (Genel Vergi Hukuku), s.674.

terkin işlemini yapmaya yetkili olan Cumhurbaşkanı, kamu alacağını kısmen veya tamamen terkin edebilir. Bu da, kamu borçlusunun uğradığı zarara bağlıdır.

2.1.3. VUK ve AATUHK Doğrultusunda Tahakkuktan Vazgeçme ve Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin

Terkin, sadece vergi hukuku alanında düzenlenen ve özel hukukta pek benzeri bulunmayan bir müessesedir ve Türk vergi sistemi içerisinde, vergi uygulamalarında terkin türleri ve bunlarda izlenecek yöntemler değişiklik gösterebilmektedir⁸⁵.

Kamu idaresine, tek taraflı olarak vergi ve cezadan vazgeçme hakkı veren kanuni düzenlemeler vardır. Vazgeçmenin altında yatan sebep, vergi ve ceza ile elde edilecek menfaate göre, bu menfaate ulaşmak için yapılan harcamaların daha yüksek miktarda olabileceği durumudur⁸⁶. Bu bakımdan terkin müessesesinin, doğal afetler sebebiyle gerçekleşmesi dışında başka durumların varlığı halinde de kanunlarında düzenlendiği üzere ele alınması mümkündür.

2.1.3.1. Tahakkuktan Vazgeçme Sebebiyle Terkin

VUK'a 4.12.1985 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı Kanun⁸⁷'un 10'uncu maddesi ile eklenen mükerrer 115' inci madde ile tahakkuktan vazgeçme alt başlığı altında, terkin sebeplerine bir yenisi eklenmiştir. Bu madde hükmüne göre,

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı (4444 sayılı Kanunun 13/C-3 maddesiyle değiştirilen miktar Yürürlük; 11.8.1999) 1.000.000 lirayı (1.000.000 lira

⁸⁵ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukuku Açısından Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran: 2002, Sayı: 114, s.11, (Vergi Hukuku Açısından Terkin).

⁸⁶ Şükrü Kızılot-Doğan Şenyüz-Metin Taş-Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim, 2008, s.171.

⁸⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun.

dahil)⁸⁸ (504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren 33 -TL) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.”

VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde geçen hükümden anlaşılacağı üzere tahakkuktan vazgeçme, beyannameye dayanılarak tarh edilen vergiler için gerçekleştirilmeyip; yalnızca ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için gerçekleştirilmektedir⁸⁹.

Tahakkuktan vazgeçme için, vergi ve cezaların toplamının 33 TL'yi⁹⁰ geçmemesi gerekmektedir. Ancak, 33 TL'lik tutar sabit değildir, yıldan yıla değişebilmektedir. Tahakkuk için yapılacak harcamaların 33 TL'den fazla olacağının belirlenmesi gerekmektedir. Bu üç şartın bir arada sağlanması halinde, tahakkuktan vazgeçme gerçekleşmektedir.

Kamu idaresinin tahakkuktan vazgeçmesi bir başka deyişle, vergi almaktan feragat etmesi anlamına gelmektedir⁹¹. Vazgeçme, tahakkuktan önce olup, idarenin doğmuş olan bir vergi alacağından vazgeçmesi söz konusudur⁹².

Tahakkuktan vazgeçilmesi, ünlü İngiliz İktisatçı Adam Smith'in dört vergileme ilkesinden biri olan, iktisadilik ilkesinin bir örneği niteliğindedir. İktisadilik ilkesi, mükellefin bir vergi sebebiyle cebinden çıkan para ile hazineye giren para arasındaki farkın en düşük düzeyde olmasının yanı sıra bunun, süre bakımından da en düşük düzeyde gerçekleşmesi anlamına gelmektedir⁹³. Bir verginin tarh ve tahsil giderleri, vergi tutarını aşıyorsa, Devletin o vergiden vazgeçmesi gerekir. Bir vergi, Devlet hazinesine bol gelir sağlamalıdır. Tarh ve tahsil giderleri vergi hasılatını aşıyorsa, ortada vergi değil, menfi bir vergi vardır, bu yüzden de devletin bu vergiden vazgeçmesi daha makul olmaktadır⁹⁴.

⁸⁸ Değişiklik öncesi (504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2019' dan itibaren 33,00 TL) (4369 sayılı Kanunun 19' uncu maddesiyle belirlenen miktar Yürürlük : 29.07.1998) 250.000 lirayı (250.000 lira dahil) (98/12044 sayılı B.K.K. ile 500.000 lirayı Yürürlük: 01.01.1999).

⁸⁹ S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019, s.162.

⁹⁰ 504 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren geçerli olmak üzere uygulanan tutar.

⁹¹ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.23.

⁹² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s.143.

⁹³ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011, s.223. (**Kamu Maliyesi**).

⁹⁴ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.20.

Tahakkuktan vazgeçilen vergi ve cezaların miktarı VUK genel tebliğleri ile belirlenmektedir. 504 sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁹⁵ ile, 01.01.2019'dan itibaren geçerli olmak üzere uygulanan tahakkuktan vazgeçme tutarı 33 TL'dir. Bu tutar, yeniden değerlendirme oranına paralel olarak yıllar itibariyle değişmektedir⁹⁶. Söz konusu madde ile ilgili VUK'ta genel tebliğler yer almaktadır. Bu tebliğler, yıllar itibariyle uygulanan, tahakkuktan vazgeçilen vergi ve cezaların miktarını belirten VUK genel tebliğleridir. Bu doğrultuda yayımlanan 255⁹⁷, 281⁹⁸, 311⁹⁹, 326¹⁰⁰, 342¹⁰¹, 354¹⁰², 364¹⁰³, 378¹⁰⁴, 388¹⁰⁵, 393¹⁰⁶, 402¹⁰⁷, 411¹⁰⁸, 422¹⁰⁹, 432¹¹⁰, 442¹¹¹, 460¹¹², 476¹¹³, 490¹¹⁴, 504¹¹⁵ Seri No.lu VUK Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu doğrultuda da başlıca tahakkuktan vazgeçme tutarları yıllara göre değişiklik göstermekte olup, tez çalışmasının ek bölümünde gösterilmiştir.

Tahakkuktan vazgeçme, VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde de belirtildiği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Maliye Bakanlığı çıkardığı VUK İç Genelgesi¹¹⁶ ile tahakkukundan vazgeçilecek vergi ve cezalara ilişkin usulü belirlemiştir. Buna göre,

- İhbarnamenin önce posta yolu ile tebliğ edilmesi,

⁹⁵ 31.12.2018 Tarihli 30642 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁶ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.23.

⁹⁷ 07.02.1997 tarih ve 22901 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁸ 16.12.1999 tarih ve 23908 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁹ 28.12.2002 tarih ve 24977 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁰ 12.12.2003 tarih ve 25314 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰¹ 28.11.2004 tarih ve 25654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰² 17.12.2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰³ 20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁴ 26.12.2007 tarih ve 26783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁵ 20.12.2008 tarih ve 27086 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁶ 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁷ 29.12.2010 tarih ve 27800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁸ 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁹ 31.12.2012 tarih ve 28514 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁰ 30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹¹ 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹² 25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹³ 27.12.2016 tarih ve 29931 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁴ 29.12.2017 tarih ve 30285 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁵ 31.12.2018 tarih ve 30642 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁶ 27.11.1986 tarih ve 1986/6 sayılı VUK İç Genelgesi.

- Posta yolu ile tebliğ edilememesi durumunda memur aracılığıyla tebliğ edilmesi,

bu şekilde tebliğ edilememesi sebebiyle ilanen tebliğ şartı doğan bu miktardaki vergi ve cezanın ilan masraflarının tahakkuk ettirilerek, vergi ve ceza miktarının üzerinde olması halinde ilanen tebliğ yoluna başvurulmadan, söz konusu vergi ve cezaların tahakkukundan vazgeçilerek tarh kayıtlarından terkin edilecektir.

Posta masraflarının altında kalan ve memur aracılığıyla da tebliğ edilemeyen vergi ve cezalar için de, tebliğ beklenilmeden tahakkuktan vazgeçebilme olanağının olması gerektiği ileri sürülmüştür¹¹⁷.

VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde tahakkuktan vazgeçmenin hangi hallerde yapılacağı ve usul ile ilgili hangi esasların göz önünde bulundurulacağı belirtilmekle birlikte, süreyle ilgili bir hüküm, herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu konuda doktrinde, tahakkuktan vazgeçmenin verginin yıl sonuna kadar ödenme ihtimalinin olabileceği için, tarhiyat meyanında, terkin düzenlemeleri içinde ise, içinde bulunulan yılın son günü, örneğin 31.12.2019 itibarıyla yapılacağı görüşü ileri sürülmüştür¹¹⁸.

Tahakkuktan vazgeçme, doğal afetler sebebiyle terkin gibi, terkine sebebiyet veren bir başka hal olarak nitelendirildiği gibi bazı yazarlarca terkenden farklı olduğunu ileri sürülmektedir. Bu da, tahakkuktan vazgeçmede henüz ne tahakkuk eden ne de tahsil edilen bir vergi söz konusu olduğu görüşünden kaynaklanmaktadır¹¹⁹. Çünkü terkinde, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir kamu alacağından vazgeçilerek silinme söz konusudur.

Bazı yazarlar ise, tahakkuktan vazgeçme ile bir terkin işlemi yapılmadığını ileri sürmektedir. Bunu doktrinde, tahakkuktan önce bir vazgeçme olduğu için terkin işlemine gerek olmadığı ifade edilerek, tahakkuktan vazgeçmenin bir terkin olmadığı görüşü yansıtılmıştır¹²⁰.

¹¹⁷ Özyer, **a.g.e.** s.279.

¹¹⁸ Özdemir, **a.g.m.** s.97.

¹¹¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 46. Baskı, 2018, s.149.

¹²⁰ Karakoç, **(Genel Vergi Hukuku)**, s.453.

VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde sayıldığı gibi ikmalen, re' sen ve idarece tarh edilen vergiler için tahakkuktan vazgeçilmektedir. Ancak beyana dayanan vergilerde de, diğer tarh yöntemlerinde olduğu gibi belli bir miktarı geçmeyen tutarlar için de tahakkuktan vazgeçme imkanı getirilmelidir¹²¹.

VUK'ta hangi vergiler için tahakkuktan vazgeçilebileceği konusunda da bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu yüzden her türlü vergi için tahakkuktan vazgeçilebilir. Vergi cezaları için ise durum daha farklıdır. Vergi cezasından vazgeçilebilmesi için bu cezanın tahakkukundan vazgeçilecek verginin aslı ile ilişkili olması gerekmektedir. Verginin ikmalen, re'sen ve idarece tarhına sebep olmasından ötürü kesilen her türlü vergi cezasının ilişkin olma hali içerisinde olması durumunda tahakkukundan vazgeçilebilecektir¹²².

Tahakkuktan vazgeçme ile, mali yük yaratan küçük miktardaki vergi ve vergi cezaları henüz doğmadan, vergi idaresi tarafından feragat edilmiş olacaktır¹²³.

2.1.3.2. Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin

VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde düzenlenmiş tahakkuktan vazgeçme'ye benzer bir uygulama, AATUHK'nın 106'ncı maddesinde de düzenlenmiştir. "Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin" başlığını taşıyan bu maddeye göre;

"Yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 Türk Lirası dahil), diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 Türk Lirası dahil) kadar amme alacakları amme idarelerince terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir.

Cumhurbaşkanı¹²⁴, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya yetkilidir.

Maliye ve Gümrük Bakanı, yukarıdaki fıkra hükmüne göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir.

Terkin selahiyetini haiz olanlar bu selahiyetlerin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler¹²⁵.

¹²¹ Nas, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), s.2690.

¹²² Candan, (Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma), s.221.

¹²³ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.20.

¹²⁴ (700 sayılı KHK' nın 28' inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018) Değişiklikten önceki şekli: Bakanlar Kurulu.

Tablo 2.3. : Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin Miktarları

Miktarı	Uygulama Dönemi	Dayanağı
500.000	-	3505 sayılı Kanun
2.000.000	16.12.1997-28.09.1999	1997/8 Tahsilat İç Genelgesi
5.000.000	28.09.1999	1999/6 Tahsilat İç Genelgesi
5.000.000	-	5035 sayılı Kanun
8 YTL	01.01.2005-27.02.2009	2004/8267 sayılı Karar
10 TL ¹²⁶	28.02.2009 (213 sayılı Kanun Kapsamına Giren Kamu Alacakları)	5838 sayılı Kanun
20 TL ¹²⁷	28.02.2009 (213 sayılı Kanun Kapsamı Dışındaki Diğer Kamu Alacakları)	5838 sayılı Kanun

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/node/85041> (23.03.2019).

Kamu alacağının tahsilinin ekonomik görülmemesi¹²⁸ dolayısıyla tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin edilen vergiler, tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş kamu alacaklarıdır; vergi hukukunda terkin içinse, kamu alacağının tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş olması şart değildir¹²⁹.

AATUHK'nın 106'ncı maddesinde aranan şart gereği ortada tahsil etme yoluna gidildiğinde yapılacak tahsilatın, yapılacak giderlerden fazla olacağı veya bir takip yapıldığında tahsilatın imkanının olmayacağı haller aranmaktadır. Bu iki durum arasında bir fark mevcuttur.

Tahsilat için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğunun anlaşılması durumunda, bir kovuşturma yapılması şartı aranmamaktadır. Bu durumda terkin işlemi, tahsil işleminin iptal edilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır¹³⁰. Takibe başlanılmaksızın, tahsilat için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olacağının belirlenmesi yeterli görülmektedir. Aksi gerçekleşirse, takip gerçekleştikten sonra

¹²⁵ AATUHK'nın 106'ncı maddesi.

¹²⁶ Halen uygulanmaktadır.

¹²⁷ Halen uygulanmaktadır.

¹²⁸ Oktar, **a.g.e.** s.161.

¹²⁹ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara 2018, Turhan Kitabevi, s.153.

¹³⁰ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.452.

giderler de yapılmış olacağından, kamu alacağının terkin müessesesinden beklenen yarar sağlanamamış olur¹³¹.

Tahsilatın birtakım hallerin mevcut olmasından ötürü yapılamaması durumunda ise, bir kovuşturma yapılmış olması şarttır. Kovuşturma yapıp sonuçta da, alacağın tahsil edilmesinin imkanı olmadığına anlaşılmaması şart görülmektedir¹³². Burada kamu alacağı için tahsilatın imkansız olabileceği hallerin ne olduğu önemlidir. Bu da, 334 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğinde¹³³ belirtilmiştir. Buna göre,

- Borçlunun yapılan bütün araştırmalara rağmen bulunamaması,
- Borçlunun ölmüş, mal veya mirasçı bırakmamış veyahut mirasçılarının mirası reddetmiş olmaları, hallerinde, kamu alacağının tahsili imkansız olarak görülür ve bu imkansızlık sebebiyle terkin işlemi yapılarak borç ortadan kalkar¹³⁴.

Kamu alacağının tahsilini imkansız hale getiren bu haller sadece bu sayılanlarla sınırlı değildir, Maliye Bakanlığının böyle bir sınırlama yetkisi yoktur. İlgili tebliğde sadece idarenin görüşünü yansıtan bir açıklama yapılmıştır¹³⁵.

Terkin edilecek kamu alacağını belirlemeye ve terkin işlemini gerçekleştirmeye yetkili, esas olarak Maliye Bakanlığı olsa da bu yetkisini defterdarlık ve vergi daireleri gibi mahalli birimlere bırakılabilmektedir¹³⁶. Ayrıca Maliye Bakanlığınca belirlenen terkin miktarı, Cumhurbaşkanı tarafından on katına kadar artırılabilir.

Özel idarelere ait alacakların terkin, genel meclislerin kararı ve İçişleri Bakanlığı'nın onayıyla gerçekleştirilmekteyken; belediyelere ait alacakların terkin ise, belediye meclisleri kararıyla gerçekleştirilmektedir¹³⁷.

Terkin yetkisine sahip olan Maliye Bakanlığı, ilgili kanun maddesinde sayılan bütün şartlar gerçekleşse bile terkin işlemini gerçekleştirmeyebilir. İlgili maddenin birinci fıkrasında, "...*terkin olunabilir.*" ifadesinin yer almasından ötürü terkin yetkilisinin takdir hakkının olduğu anlaşılmaktadır. Terkin yetkisine sahip olan

¹³¹ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.607.

¹³² Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.883.

¹³³ 24.04.1970 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁴ Canpolat, **a.g.m.** s.103.

¹³⁵ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.607.

¹³⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.452.

¹³⁷ Çelik, **a.g.e.** s.273.

Maliye Bakanlığının hukuk çerçevesi içerisinde, bu yetkiyi kullanıp kullanmamakta bir serbestliği vardır¹³⁸.

Terkin edilecek kamu alacakları miktarına gecikme zammı gibi fer'i kamu alacakları da girmektedir. Çünkü AATUHK'da asli ve fer'i kamu alacağı ayrımı yapılmamıştır¹³⁹.

AATUHK'da VUK kapsamına giren kamu alacakları için tahsil imkansızlığına sebep olarak belirtilen tutar 10 TL iken, AATUHK kapsamına giren kamu alacakları için 20 TL'dir. Bu konuda belirtilen tutarların eşit olması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü ister VUK kapsamına girsin, ister AATUHK kapsamına girsin, devlet adına tahsil edilecek her kamu alacağı değerlidir. Eğer tutarlarda bir sınırlama olacaksa, iki Kanun'da da eşit değerde olmalıdır.

VUK'un mükerrer 115'inci maddesindeki tahakkuktan vazgeçme, bu kanunun kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ait olup, AATUHK'un 106'ncı maddesinde düzenlenen tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin, daha geniş kapsamlı olarak kamu alacakları için geçerlidir. Her iki Kanun'da da düzenlenen terkin şekli, terim ve başlık farklı olmasına rağmen, nitelik itibariyle aynıdır. Aralarındaki bir fark, uygulanacakları kamu alacaklarının birbirinden farklı olmasıdır¹⁴⁰.

İki farklı Kanun'da yer alan bu benzer uygulamalar, tahakkuk etmiş olup olmama bakımından da farklılık gösterdiği gibi, ister tahakkuktan önce ister sonra olsun, vazgeçme ve terkin ile çoğunlukla enflasyon sebebiyle değeri azalmış küçük alacaklar tasfiye edilmektedir. Bu sayede de, gerek kamu idaresi, gerek kamu borçlusunun zamanı işgal edilmemiş olmaktadır¹⁴¹.

¹³⁸ Nas, (Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu), s.2692.

¹³⁹ Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.883.

¹⁴⁰ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.24.

¹⁴¹ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2014, s.196.

2.2. VUK ve AATUHK'ye Göre Terkin Müessesesinin Karşılaştırılması

VUK ve AATUHK hükümleri ayrı ayrı işlenmiş olup, buna göre iki usul Kanunu arasında benzer ve farklı olan hükümler karşılaştırılarak, terkin müessesesi yorumlanacaktır.

2.2.1. Benzer Olan Hükümler

Terkin müessesesinin amacı, terkine sebep olan haller, zarara uğrama şartı, başvuru şartı, zararın olup olmadığını ve ilgili olduğu gelir kaynağını belirleme yetkisi, terkin edilecek miktar, terkin yetkisini kullanmada zorunluluk alt başlıkları temelinde VUK ve AATUHK irdelenecektir.

2.2.1.1. Terkin Müessesesinin Amacı

VUK'ta ve AATUHK'de, kamu alacakları için terkin hükümleri düzenlenmiştir. Bu iki kanunda yer alan terkin müessesesinin getiriliş amacı ortaktır. Doğal bir afet dolayısıyla kanunda aranan belirli şartların gerçekleşmesi halinde, afetin meydana gelmesinden ötürü kayba uğrayan kamu borçlusunun durumunu hafifletmek; insan elinde olmayan ve olağanüstü olarak gerçekleşmiş zarar verici sebeplerle, içinde bulunulan durumun daha da ağır bir hal almaması bakımından borçluya kolaylık sağlamak amaçlı getirilen bir müessesedir.

2.2.1.2. Terkine Sebep Olan Haller

VUK ve AATUHK'de sayılan yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası, terkine sebep olabilecek doğal afet olarak gösterilen hallerdir. Zarara yol açabileceği düşünülen afet durumları aynıdır ve her iki Kanun'da da bu afetlerin yanı sıra, kanunda sayılamamış; fakat bunlara benzeyen afetlerin de bulunabileceği ve yine benzer afetlerin de bu kanunların kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Terkine sebep olacak afet hallerine bir sınırlama getirilmediğini, "...ve bunlara benzer afetler" ibaresiyle anlamak mümkündür.

2.2.1.3. Zarara Uğrama Şartı

Doğal afetler dolayısıyla VUK ve AATUHK'de aradığı ortak şartlardan biri kamu borçlusunun bir zarara uğramasıdır. Doğal afet meydana geldiğinde, ülkede zarara uğrayan veya uğramayan herkesin topluca kamu borçlarının silineceği durumu

söz konusu değildir. Hatta öyle ki, VUK ve AATUHK’de zarar görmüş olarak kabul edilme, varlık ile mahsulde meydana gelen bir zararın yine bunlarla ilgili olan gelir kaynaklarına yönelik olması halinde ve en az üçte bir oranda olması halinde geçerli olmaktadır. Varlık ile mahsullerin kaybında an az üçte bir olmak şartıyla, kaybın da ne kadar olması gerektiğini gösteren bir sınırlama getirilmiştir.

Ayrıca bir diğer sınırlama da, terkin edilecek kamu alacağının yalnızca, zarar gören kamu borcunu ödemeye yönelik kaynaklarla ilgili bulunan kamu alacaklarına yönelik olmasıdır¹⁴².

2.2.1.4. Başvuru Şartı

VUK kapsamına giren alacaklar için de AATUHK kapsamına giren alacaklar için de, terkin işleminin gerçekleşmesini isteyen kamu borçlusu, yazı ile ilgili idarelere başvurmak zorundadır. Başvuru olmaksızın, kendiliğinden bir terkin işleminin gerçekleşmesi söz konusu değildir.

2.2.1.5. Zararın Olup Olmadığını ve İlgili Olduğu Gelir Kaynağını Belirleme Yetkisi

Doğal afet dolayısıyla bir zararın var olup olmadığını ve varsa ilgili olduğu gelir kaynağını belirlemek ise, VUK ve AATUHK’ e göre de, mahalli il ve ilçe idare kurullarına aittir. Tespit edilen zarar derecesine karşı, kamu borçluları idare mahkemelerinde dava açabilmektedirler.

2.2.1.6. Terkin Edilecek Miktar

Terkin işlemi şartlar gerçekleştiği durumda, zarara bağlı olarak kısmen de terkin edilebilmektedir, tamamen de terkin edilebilmektedir. Bu husus VUK ve AATUHK’de açık olarak belirtilmektedir.

2.2.1.7. Terkin Yetkisini Kullanmada Zorunluluk

Terkin yetkisi AATUHK ve VUK’un her ikisinde sayılan tüm şartlar gerçekleştiği durumda kullanılması zorunlu olan bir yetkidir. Bu yetki mutlak değildir, şartlara bağlı olan ve bu şartlar gerçekleştiğinde kullanılması zorunlu olan bir yetkidir. Bunu da her iki Kanun’un maddelerinde yer verilen, “... *terkin olunur*” ibaresinden anlamak mümkündür¹⁴³.

¹⁴² Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.674.

¹⁴³ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.605.

2.2.2. Farklı Olan Hüküm ve Haller

VUK ve AATUHK kapsamındaki, madde başlıklarında, varlık ile mahsul kaybında, tahakkuk edip etmeme durumunda, başvuru süresinde, başvuru yerinde, zarar derecesini tespit eden yetkililerde ve terkin işlemi için yetkililerde görülen farklılıklar iki usul Kanunu açısından irdelenecektir.

2.2.2.1. Kapsamdaki Farklılık

Doğal afetler sebebiyle terkin hükümleri AATUHK'nın 105'inci maddesinde ve VUK'un 115'inci maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'ta düzenlenmiş terkin hükümleri, bu kanun kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile bunlara ait cezalarla ilgili olduğu halde; AATUHK'de düzenlenmiş terkin hükümleri daha geniş bir kapsamı ifade eden kamu alacakları için uygulanmaktadır. Devletin ve diğer kamu tüzel kişileri ile yerel yönetimlerin kamu hizmetinden doğan bütün alacaklarına uygulanacak tahsil ve cebri icra hükümleri AATUHK içerisinde yer almaktadır¹⁴⁴.

VUK'un uygulandığı, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında da şartların gerçekleşmesi halinde terkin işlemleri uygulanmaktadır¹⁴⁵. AATUHK'nın 105'inci maddesinin son fıkrasında VUK kapsamına giren kamu alacakları için VUK 115'inci maddesinin uygulanacağı hükmedilmiştir, VUK kapsamına girmeyen diğer kamu alacakları için ise, AATUHK hükümleri uygulanmaktadır.

Vergi hukukunda terkin işlemi, VUK'ta bir vergi borcunun tahakkuk aşamasında silinmesini; AATUHK'de ise tahsil aşamasında silinmesi düzenlemektedir¹⁴⁶.

VUK'taki doğal afet sebepli terkin hükümleri 115'inci maddede düzenlenmişken, AATUHK'nda yer alan terkin hükümleri 105'inci maddede düzenlenmiştir.

2.2.2.2. Madde Başlıklarındaki Farklılık

VUK'un 115'inci maddesi, kapsamı ve içeriği itibarıyla AATUHK'nın 105'inci maddesi ile paraleldir ve kanunda sayılan afetler dolayısıyla bir terkin

¹⁴⁴ Selahattin Tuncer, "Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2002, Sayı: 116, s.20, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri).

¹⁴⁵ Erdal Canpolat, "Vergi Mevzuatımızda Terkin Hükümleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, s.100.

¹⁴⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, ss.447-448.

gerçekleştirilmektedir. 115’inci madde başlığına baktığımızda “Verginin Terkini” olarak, 105’inci madde başlığına baktığımızda ise, “Tabii Afetler Sebebiyle Terkin” olarak bir başlık düzenlendiğini görmekteyiz. Her iki maddede de aynı sebeplerden ötürü terkin işlemi ele alınsa da, iki Kanun’daki söz konusu madde başlıkları farklı düzenlenmiştir. Bu bakımdan doktrinde, 115’inci maddenin başlığının, maddenin düzenleme alanının tam olarak yansıtmadığı ileri sürülmüştür¹⁴⁷. Bu görüşe katılmakla birlikte düzenlemede başlık olarak da birliğin sağlanması kanaatindeyim.

2.2.2.3. Varlık ile Mahsul Kaybındaki Farklılıklar

VUK’un 115’inci maddede sayılan haller gerçekleştiği takdirde, varlıklarını kaybedenler için ayrı; mahsullerini kaybedenler için ayrı vergi borç ve cezalarının terkin edileceği düzenlenmiştir. Buna göre de, varlıklarda en az üçte bir kayıp meydana gelirse afetin zarar verdiği gelirle ilgili olan gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergilerin borç ve cezaları; mahsullerde en az üçte bir oranda kayıp meydana gelirse, afete uğrayan arazi için tahakkuk ettirilen arazi vergisi borç ve cezaları terkin edilmektedir. 115’inci madde için varlık ve mahsul kaybı iki farklı durum olarak ele alınıp, farklı vergi borç ve cezalarının terkinini gerektirmektedir. Ancak AATUHK’un 105’inci maddesi için, varlık ve mahsulden en az üçte bir oranda meydana gelen kayıp durumunda zarara uğrayan gelir kaynaklarıyla ilgili kamu alacaklarının terkin edileceği ele alınmıştır.

Bir başka deyişle, VUK için varlıktan veya mahsulden herhangi birinde kanunun gösterdiği miktarda kayba uğranıldığı takdirde bir terkin işlemi gerçekleşecekken; AATUHK için hem varlık hem de mahsulde kanunun gösterdiği miktarda kayba uğranmalı ki terkin işlemi gerçekleşebilsin.

2.2.2.4. Tahakkuk Edip Etmeme Durumundaki Farklılık

VUK ve AATUHK incelendiğinde VUK’ta varlıkların kaybı halinde terkin edilecek vergiler için, tahakkuk etmiş olup olmama konusunda açık bir ifade yazmamakla birlikte, mahsullerin kaybı halinde terkin edilecek arazi vergisi, için tahakkuk ettirilmiş olması gerektiği açıkça düzenlenmiştir. AATUHK’de de tahakkuk ettirilmiş kamu alacaklarına yönelik terkin işleminin gerçekleşeceği yönünde açık bir ifade mevcuttur.

¹⁴⁷ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.604.

Bir doktrinde, her iki Kanun'da da terkinden yararlanabilmek için kamu alacağının tahakkuk etmiş olmasının şart olduğunu ileri sürülmüştür¹⁴⁸. Başka bir doktrinde, AATUHK'ye göre terkin edilecek alacakların, doğal afet tarihinde tahakkuk etmiş olması gerektiği; doğal afet tarihinde henüz tahakkuk etmemiş alacaklarınsa kamu icra hukuku hükümlerine göre terkin edilemeyip, VUK'un 115'inci maddesinde yer alan hükümlere göre terkin edileceği belirtilmiştir. Bir diğer doktrinde ise, vergi idaresinin uygulamasına göre, kapanmış bir vergilendirme dönemine ait olan ve henüz tahakkuk etmemiş vergilerin terkin edilebileceği açıklanmıştır¹⁴⁹. Her iki Kanun için makul olan, tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de terkin edilebilmesidir.

Zaten terkinde amaç, kayba uğrayanların kalkınmalarını sağlamak, zararlarının bir kısmını da olsa gidermektir. Bu yüzden de kamu alacağı gerek muaccel olsun, gerek gayri muaccel olsun, eğer kanunda düzenlenen hükümleri taşıyorsa, bu hükümler doğrultusunda terkin edilebilir¹⁵⁰.

2.2.2.5. Başvuru Süresindeki Farklılık

AATUHK'un 105'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, terkin hükümlerinden yararlanabilmek için, doğal afetin meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içerisinde başvuruda bulunulması gerektiği hükmedilmektedir. VUK'ta ise, terkin için başvuru süresi belirtilmemiş olmakla birlikte, zamanaşımı süresinin sonuna kadar terkin başvurusunda bulunulmalıdır. Bu iki Kanun başvuru süreleri bakımından farklı olarak düzenlenmiştir. Bu konuda bir doktrinde, hukukta birlikteliğin sağlanması açısından her iki kanunda da başvuru süresinin aynı olması gerektiği görüşü ileri sürülmektedir.

Doğal afetleri kapsaması itibariyle, paralel olan bu iki Kanun'daki terkin konusunun, genel şartlarının ve usulünün, ortak olması gerektiği düşünülmektedir. Bu bakımdan iki Kanun'daki terkin hükümleriyle ilgili maddelerin süre olarak farklı hükümler taşıması kamu borçluları arasında çok da eşit bir sonuç yaratmayabilir. Sonuç itibariyle VUK kapsamındaki alacaklar da, AATUHK kapsamındaki alacaklar da, devletin menfaati açısından aynı derecede önem taşımaktadır. Bu yüzden VUK'ta

¹⁴⁸ Çelik, a.g.e. s.268.

¹⁴⁹ Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.377.

¹⁵⁰ Özbalcı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, s.882.

da AATUHK’de olduğu gibi belirli bir süre belirtilmelidir ve bu da AATUHK’de geçen süreye eş değ er olmalıdır. Ancak 6 ay, süre itibariyle bazı durumlarda zararın tespitine yeterli olamayabileceğ i için daha uzun tutulması veya zarar gö renin zararının zamanla ortaya çıkt ığı durumlar için istisnai bir durum olarak farklı bir süre uygulaması düşün ülebilir.

2.2.2.6. Başvuru Yerindeki Farklılık

Terkin başvurusunda bulunulurken, VUK kapsamında bir kamu borcu söz konusuysa, vergi dairesine; AATUHK kapsamında bir kamu borcu söz konusuysa ilgili kamu idaresine başvurmak gerekmektedir. Bu bakımdan iki kanunda terkin iş lemi için başvurulacak yerler de farklılık göstermektedir.

2.2.2.7. Zarar Derecesini Tespit Eden Yetkililerde Farklılık

Başvuruda bulunan kamu borç luları için zarar derecesini tespit etmek, VUK kapsamına giren dolayısıyla VUK hük ümleri uygulanan kamu alacakları için, mahalli il ve ilç e kurullarının; AATUHK kapsamına giren ve AATUHK hük ümleri uygulanan kamu alacaklarında ise alacaklı kamu idaresinin yetkisindedir.

2.2.2.8. Terkin İş leminde Yetkililerde Farklılık

Terkin iş leminin gerçekleştirilmesinde yetkili, VUK kapsamındaki kamu alacakları için, Maliye Bakanlığı iken; AATUHK kapsamındaki kamu alacakları için ise, Cumhurbaş kanıdır. Ayrıca VUK’un 115’inci maddesinde Maliye Bakanlığ ının bu yetkisini mahalline devredebileceğ i açık bir şekilde belirtilmiş ken; Cumhurbaş kanının yetkisini devretmesiyle ilgili bir ifade kanunda belirtilmemiş tir.

VUK ve AATUHK’de yer alan benzer ve farklı düzenlemelerin yanı sıra kanunların birinde açık olarak yazılmayan, fakat uygulamada diğ er kanunda olduğu gibi gerçekleştirilen bir husus bulunmaktadır. Bu da, terkin edilecek vergi borç ve cezaları için VUK’un 115’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında zararla orantılı olarak terkin yapılacağı açıkça belirtilmekle birlikte; AATUHK’nın 115’inci maddesinde böyle açık bir hük üm bulunmaması durumudur. Uygulamada zararla orantılı olarak terkin yapılırsa da, maddede de açık ve net bir şekilde bulunması gerektiğ i düşün ülmektedir.

Bir diğ er eksik olduğu düşün ülen husus, kamu borç lusu için terkin başvurusunda süre gözetildiğ i haller olduğu gibi zararın olup olmadığ ını, zarar

derecesini tespit etmede ve terkin işlemine karar verildiği vakit terkin işlemini yerine getirmede bir süre kısıtlaması olmayışı halidir. Kamu borçlusuna imkan sağlanırken bir takım sınırlamalar olduğu gibi, yetkililer için de, görevlerini yerine getirmede daha hızlı bir şekilde sorun çözmek ve sonuca ulaşmak adına belirli bir yetki-süre orantısı sağlanabilir. Başvuruda bulunan mükelleflere zarar derecesinin tespiti ile ilgili yapılacak geri dönüşlerde belirli bir süre kısıtı getirilmesi, borçlulara hizmet sunarken ivedilikle işlem yapılması, borçlunun lehine olacak ve mağduriyetini daha hızlı gidermesine imkan sağlayacaktır.

2.3. Çeşitli Kanunlarda Terkin İşlemi

Esas olarak VUK'un 115'inci AATUHK'nın 105'inci maddelerinde yer verilen terkin müessesesi, diğer çeşitli kanunlarda da yer almaktadır. Bunlar da belli başlı şartları ve özellikleri dahilinde ele alınacak olunursa,

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre terkin işlemi, Kanun'un 110'uncu maddesinde,

“Takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından, işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktardır. Takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan diğer ücret sahiplerinden, keyfiyeti takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri terkin olunur. “

Yukarıdaki maddeye göre, bütçe yılının birinci yarısında iken işini bırakan diğer ücretlilerden, bütçe yılının ikinci yarısına girmeden haber verenlerin bu hükümden faydalanabileceği öngörülmüştür. Faydalanılacak vergilerin ise, ikinci takside denk gelenlerin olacağına yer verilmiştir¹⁵¹.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici Vergi mükerrer 120'nci maddesinde geçen ilgili fıkra hükmüne göre,

“İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı ayı takip eden aylara ilişkin geçici vergi taksitleri ödenmez. Geçici verginin yıllık tutarı ile işin bırakıldığı aya kadar (bu ay dahil) olan tutarı arasındaki fark, vergi dairesince terkin edilir.

¹⁵¹ Atay (Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-I), s.156.

Cari vergilendirme dönemine ilişkin ödenmemiş geçici verginin; aynı dönemde ticari ve mesleki kazançlar üzerinden tevkif yolu ile ödenen gelir vergisi (42'nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) kadarlık kısmı, terkin edilir. Terkin işleminin yapılabilmesi için tevkif yoluyla ödenen verginin belgelendirilmesi şarttır.”

Örneğin 17.08.1999 yılında meydana gelen deprem felaketi ile ilgili 3 ayda bir beyan edilen geçici vergi dönemi bazında değerlendirme yapılacak olunursa, 1999 takvim yılı için Ocak-Mart dönemi ile Nisan-Haziran dönemi yani ilk iki dönem geçici vergiler terkin kapsamına girecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda terkin işlemi, 11'inci maddenin c bendinde yer almakta olup,

“İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.”

Yukarıdaki maddede ihracatçıların, imalatçılara katma değer vergisi konusunda ödeme yapmayı tecil etmesi, ihraç kaydı ile malın teslim alınmasıyla 3 ay içerisinde ihracın gerçekleşmesi ile terkin işleminin yapılacağı bildirilmiştir. Ancak vergi dairesinin terkin işlemi yapabilmesi için de mal teslim eden imalatçıların, ihracatçıya ait gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noter onaylı örneği ile başvurusu gerekmektedir¹⁵².

İhraç edilmek suretiyle yapılan teslimlerden doğan hesaplanan katma değer vergisinin imalatçıya ödenmeyeceği, aynı zamanda imalatçının da satışı üzerinden hesapladığı ve tahsil edemediği bu vergiyi tecil edebileceği yönünde bir maddedir. Tecil süresi satışın gerçekleştiği tarihten itibaren 3 ay olup, 3 ay sonuna kadar

¹⁵² Canpolat a.g.m. s.105.

geçerlidir. Bu süre içerisinde ihracat gerçekleştiğinde tecil olunan vergi terkin edilmektedir. Böylece katma değer vergisinde de terkin işleminin gerçekleşebildiği anlaşılmaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre terkin işlemi, kanunun 19'uncu maddesinin c bendinde yer almaktadır. Buna göre,

“Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.”

hükmü ile doğal afetler sebebi ile zarar gören bina arsaları için iki yıl süre ile emlak vergisinin alınmayacağı vurgulanarak, bu vergilerin terkin edilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi hükümlerine bakıldığında 13'üncü maddesinde,

“Müteveffanın sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takibedilmekte olan alacak ve borçlarının beyannameye sarahaten gösterilmesi şarttır. Bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilerek tahsisleri icra dairesi veya mahkemenin vereceği kati karar veya hüküm neticesine intizaren tecil olunur. Şu kadar ki, bu tecil her ne suretle olursa olsun, hiçbir zaman on seneden fazla devam edemez. Mükellefler her altı ayda bir icra ve dava vaziyetlerini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergiler derhal tahsil edilir. Tecil olunan vergilerin taalluk eylediği davalar tecil müddetinden sonra neticelenecek olursa mükelleflerin müracaatı üzerine ve tebeyyün edecek hale göre gereken düzeltmeler yapılır ve fazla alınmış vergiler varsa, terkin ve sahiplerine geri verilir.”

İhtilaflı alacak ve borçlara denk gelen vergilerin 10 yılı aşmamak şartı ile tecil olunacağı, alacak ve borçların terekenden indirilmesinin gerekli unsur olduğu durumlarda ise, tecil olunan vergilerin terkin edileceği belirtilmiştir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde,

“Gaip¹⁵³ mirasçının zuhuru dolayısıyla evvelce tahakkuk eden Veraset ve İntikal Vergisinin tadili icabettiği takdirde zuhur eden mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idare tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltilir.

Gaip muris zuhur ettiği takdirde nüfustaki ölüm kaybının terkinini müteakip, evvelce alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir.”

Gaipliğine karar verilen muris veya mirasçının daha sonradan ortaya çıkması durumunda önceden tahakkuk veyahut tahsil edilmiş olan vergileri varsa, talep halinde iade edileceği, henüz ödenmemiş ise terkin edileceği hükmedilmektedir. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 22’nci maddesinde, mirasçılığı sabit olanlara yönelik yapılan tarh ve tahakkuk işlemlerinde 1 yıl içerisinde başvuru yapılması koşuluyla fazla veya haksız yere alınan vergilerin de ret ve iadesi gerçekleştirilerek, gerçek mükelleften tahsil edileceği vurgulanmıştır¹⁵⁴.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanun’un Geçici 4 üncü maddesinde ele alınmıştır.

“03.04.2003 tarihli ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanunun 1’ inci maddesi hükümlerine göre ek motorlu taşıtlar vergisinin taksitlerini kısmen veya tamamen ödeyen mükelleflerden bu ödemeleri mahsup veya iade edilmemiş bulunanlar ile 30.7.2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 21 inci maddesi hükümlerine göre taşıt vergisini ödeyen mükelleflerin ödediği tutarlar, 2004 yılı için tahakkuk edecek olan motorlu taşıtlar vergisinden mahsup edilir. Mahsuptan sonra ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisi olması halinde 2004 yılı taksit aylarında ödenir. Mahsup edilemeyen tutar ise mükellefin talebi üzerine iade olunur. Ödeme zamanlarında ödenmemiş olan ek motorlu taşıtlar vergisi ile taşıt vergisi terkin edilir.”

şeklinde hüküm yer almaktadır. 21 seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği’nde¹⁵⁵ açıklamalar yapılmış olup, buna göre 4837 sayılı Kanun hükmüne

¹⁵³ Bir kimsenin ölüm tehlikesi içinde olduğunun bilinmesi ama ondan çok uzun bir süre haber alınmaması ya da çok uzun bir süre yitip gitmiş bulunması durumunda, ilgili kişilerin başvurusuyla, yitikliği yargıç kararıyla onaylanıp kişiliğine son verilmesidir. Bkz: Türk Dil Kurumu Çevrimiçi (http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cd8a64e7ccda5.67368665) (13.05.2019).

¹⁵⁴ Atay, (Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-II) s.178.

¹⁵⁵ 25342 sayılı, 10.01.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

göre ek motorlu taşıtlar vergisinin birinci taksitini veya birinci ve ikinci taksitini birlikte ödeyen mükelleflerden, bu ödemeleri mahsup veya iade edilmemiş olanların ödemiş oldukları tutarlar ile 4962 sayılı Kanun'un¹⁵⁶ ilgili maddesine göre ödenmiş olan taşıt vergisi tutarları; mükelleflerin bu konuda herhangi bir müracaatına gerek olmaksızın, 2004 yılı için tahakkuk edecek olan motorlu taşıtlar vergisinden mahsup edilmiş sayılacaktır. Mahsuptan sonra ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisi olması halinde bu vergi, 2004 yılı taksit aylarında ödenecektir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin talebi üzerine iade olunacak, ödeme zamanlarında ödenmemiş olan ek motorlu taşıtlar vergisi ile taşıt vergisi ise terkin edilecektir.

VUK ve AATUHK'de yer verilen, kamu alacağını ortadan kaldıran bir işlem olan terkin, belli başlı gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergiler için de hüküm bulmuş olup, kanunlarının ilgili maddelerine göre kısaca özetlenmiştir. Buna göre terkin müessesesinin, alacağı tahsil eden devlet için de, borcunu ödeyecek mükellef için de ne denli önemli olduğu anlaşılmaktadır.

¹⁵⁶ Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNDE VE VERGİLEME SÜRECİNDE BENİMSENEN İLKELER İLE TERKİN SONUÇLARI

3.1. Kamu Alacaklarının Tahsilinde ve Vergileme Sürecinde Benimsenen İlkeler

Devlet toplumu idare ederken, birtakım hizmetler sunmaktadır ve bu hizmetlerin sağlanması için de bir gelire ihtiyacı vardır. Devletin hizmeti sağlarken ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı harcamalar da, toplumu oluşturan kesimden sağlanan kamu gelirleri aracılığı ile karşılanmaktadır. Başta vergiler olmak üzere resim, harç, şerefiye vb. kamu gelirleri ile kamusal hizmetler yerine getirilmektedir.

Toplumsal ilişkilerin artmasıyla ve çağdaş yaşam şeklinin gelişmesiyle birlikte, kamusal hizmetleri sağlamada finansman görevi gören kamu gelirlerinin önemi de artmaktadır. En önemli kamu gelir kaynağı olarak görülen vergilerin, iyi bir vergi sistemi içerisinde yer alması da toplumsal ve ekonomik anlamda gelişimin bir gereği olmaktadır. Bu yüzden vergi sistemi içerisinde, vergileme sürecinde uygulanacak, ortak kabul görülmüş bir takım vergileme ilkeleri benimsenmektedir.

Vergileme sürecinde benimsenen ve uygulanan ilkeler olduğu gibi, vergi dışındaki kamu alacaklarının tahsil edilmesinde de bir takım ilkeler benimsenmektedir. Bu ilkeler sayesinde de Devlet kamu alacaklarının tahsilini daha kolay hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirebilmektedir¹.

3.1.1. Kamu Alacaklarının Tahsilinde Benimsenen İlkeler

Kamusal ihtiyaçları karşılama gereği Devlet'in kamusal gelir elde etmek istemesi, kamu alacaklarının süresi içerisinde, düzenli ve etkin olarak tahsilini gerektirmektedir.

Kamu alacaklarının tahsilinde ele alınan hükümleri içeren AATUHK ile kamu kesimine bazı imtiyazlar tanınmış, yapılan düzenlemelerle kamu yararı özel yarara üstün tutulmuştur. Devlet'in kamu gücünü kullanarak özel hukuktaki takip

¹ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.11, (Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği).

sisteminden daha hızlı, kolay ve etkin tahsilat yapılması hedeflenmiştir². Hedefler gerçekleşirken de, kamu borcunun ödenmemesi durumunda alacaklı kamu idaresinin hakları korunurken, bir yandan da borcun ödenmesi konusunda tanınan bazı kolaylıklara da yer verilmiştir³. Yani bir yandan kamu alacaklarının önemi itibarıyla kamu alacakları güvence altına alınırken, diğer yandan da bireylere koruyucu kollayıcı olanaklar tanınmakta, tüm bunlarsa belirli ilkeler ışığında gerçekleştirilmektedir. Böylece, genel olarak bir kamu alacağı tahsil edilirken, kamu kesimine imtiyazlar tanınırken bir takım ilkeler benimsenmektedir.

3.1.1.1. Kamu Borçlusuna Kolaylık Sağlama İlkesi

Kamu borçlusunu, kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişileri, bunların kanuni temsilcileri veya mirasçılarını, vergi mükelleflerini, vergi sorumlularını, kefilleri ve yabancı kişi ve kurumların temsilcilerini kapsamaktadır⁴.

Kamu borçlusunun, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesini sağlamada finansör görevi üstlenmesi bakımından önemi büyüktür. Çünkü kamu borçlusunu, hizmeti alan taraf olduğu gibi aynı zamanda hizmetin kaynağını sağlayan taraftır.

Günümüzde gelişen teknoloji ve internet olanakları ile birlikte uygulamaya konulan yeni sistemlerle, gerek kamu borçlularının, gerekse kamu idarelerinin davranış ve tutumları değişip gelişmektedir. Posta yolu ile beyanname uygulamasından e-beyannameye, memur eliyle haciz uygulamasından e-hacize, yazı ile form doldurup bilgi istemeden e-bilgi sistemine kadar modern uygulamalar gelişmiştir. Tüm bu gelişmeler, kamu borçlularının mali yükümlülüklerini zamanında yerine getirebilmesini sağlamada etkili olan araçların en iyi şekilde kullanılmasını böylece de, kamu gelirlerinin en iyi şekilde elde edilmesini sağlamaktadır⁵.

Bu gelişmelere paralel kamu borçlusuna ödeme ile ilgili bazı kolaylıklar getirilmiştir. Ödeme yeri, ödeme zamanı ve ödeme şeklinin kamu borçlusuna için olabildiğince uygun ayarlanması amaçlanmıştır. Ödeme zamanında borçlu için kolaylık sağlama konusu, alacağın kamu borçlusuna için en uygun zamanda tahsil

² Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s.19, (**Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**).

³ Coşkun Can Aktan, "AATUHK Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar", **Vergi Dünyası**, Aralık 1990, Sayı: 112, s.47.

⁴ AATUHK'nın 3'üncü maddesi.

⁵ Mustafa Çolak, "Vergi Tahsilatında Teknolojik Gelişimin Getirdiği Son Nokta: Vergi Kredisi Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2008, Sayı: 190, s.49.

edilmesini gerektirir. Bu bakımdan kamu alacağının tecili ve taksitlendirilmesi uygulaması, kamu borçlusuna kolaylık sağlayan hallerden biridir.

Tecil, ödeme güçlüğüne düşmüş ve zor durumda bulunan bir kamu borçlusunu rahatlatmak için getirilmiş bir ödeme kolaylığı şeklinde nitelendirilebilir. Burada amaç, işletmenin faaliyetine devam etmesini sağlamak ve kamu borçlusunu icra ve iflas gibi daha katı ve sert tedbirlerden koruyarak kamu alacağının tahsilini sağlamaktır. Tecil edilen kamu alacağı da, borçluya tanınan kolaylığın bir devamı olarak faize bağlanarak taksitlendirilir⁶.

Böylece, kamu borçluları borçlarını ödemek için nakit akışlarını daha kolay ayarlama olanağı kazanırken, kamu idaresi de iş yükü ve yoğunluğu konusunda aylara göre dağılım yaparak, zamansal anlamda avantaj sağlamaktadır⁷.

Zamansal açıdan olduğu gibi kamu alacağının tahsilinde yer bakımından da en uygun yerde gerçekleşmesi önem arz etmektedir. Bunun için belirli bir ödeme yerinin olması, hatta bankalar yoluyla da tahsilatın yapılabilmesi olanaklıdır.

Kamu alacağının tahsilinin gerçekleşmesinde, borçlunun yapacağı ödemede zorluk yaşamaması amacıyla çek, banka havalesi, virman, kredi kartı ve internet aracılığıyla ödeme yapılabilmesi gibi çeşitli yöntemler kabul edilmektedir⁸.

‘Süt veren inek kesilmez’ yaklaşımından hareketle, kamu borçlusuna sağlanan kolaylıklar olarak terkinin yanı sıra, tahsilatın geri bırakılması, tehir ve zamanaşımı gibi müesseselere de yer verilmiştir⁹.

Tehir, kamu alacağının tahsilinin geri bırakılması anlamına gelmekte ve tecil edilen kamu alacağı ile ilgili vergi yargı organlarınca yürütmenin durdurulması kararı verilmesinde söz konusu olmaktadır. Tehir süresi, tecil süresinden kısa olursa, kamu alacağı yeniden takside bağlanarak tehirin bitiminden tecil süresi sonuna kadar olan süre içerisinde alınır. Tehir süresinin tecil süresinden uzun olması halinde ise, tecil hükümsüz kalır¹⁰, herhangi bir faiz olmaksızın yürütme durmuş olur.

⁶ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2006, Sayı: 162, s.9.

⁷ Coşkun Can Aktan, (2), “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler”, **Maliye Yazıları Dergisi**, Mayıs-Haziran 1990, Sayı: 24, s.40.

⁸ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.15.

⁹ Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, ss.16-17.

¹⁰ AATUHK’nın, 49’uncu maddesi.

Zamanaşımınıninsa kamu borçluları açısından, kamu borcunun uzun süre ödenmemesi durumunda borçlular için defter ve belgeleri saklama olanağının zorlaşması, kimi zaman bu defter ve belgelerin yitirilerek ispat gerektirecek halleri güçleştirmesi bakımından avantaj sağlayıcı yönleri mevcuttur¹¹.

Böylece kamu alacağının takip ve tahsilinde izlenen prosedürlerin daha pratik ve hızlı olması, sonuçta da işlemlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürüyebilmesi sağlanacaktır¹².

Kamu alacağının tahsilinde izlenen ilkelerden biri olan borçluya kolaylık sağlama ilkesi tüm bu sayılan kolaylıkların yanı sıra, terkin müessesesi sayesinde de kamu borçlusunu korumaktadır. Vergi sistemimize dahil edilen terkin müessesesinin temel amacı zor durumdaki kamu borçlularına kolaylık sağlamaktır. Bu ilke doğrultusunda terkin işleminin de amaç kapsamına dahil olduğu anlaşılmaktadır.

3.1.1.2. Kamu Alacağının Güvence Altına Alınması İlkesi

Kamu alacaklarının önemi dolayısıyla güvence altına alınması ve tahsilinin sağlanması için alacaklı kamu idaresi, alacağın doğduğu andan tahsil edilmesine kadar her aşamada koruyucu düzenlemelere yer vermektedir¹³.

Vadesi dolmuş kamu alacağının korunması, kamunun devlet olma gücünü ortaya koyarken, ekonomik hedeflere ulaşmada kaynakların kanuni düzenlemelerle düzenli ve sağlıklı bir şekilde elde edilmesini sağlamaktadır. Bu düzenlemeler, sosyal hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, kamu borçlusunun karşılaşacağı durumlardan haberdar olması bakımından önemli olmakta ve hukuk devleti olma ilkelerinden önemli bir tanesini de yerine getirmektedir. Tüm bu hususlarla kanunlarla korunmaktadır¹⁴.

AATUHK, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanmasını düzenleyerek hem devletin gördüğü zararı karşılamayı, hem de vergi icra hukuku ilkeleri içerisinde cebren tahsili gerektiren kamu alacaklarının ileride

¹¹ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara 2018, Turhan Kitabevi, s.132.

¹² Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s.35.

¹³ **A.e.** s.47.

¹⁴ Serkan Acinöroğlu, “Kamu Alacaklarının Cebri İcra Yoluyla Tahsili”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2008, Sayı: 61, (Çevrimiçi), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9097&arananKey=TAYFUN> ŞAHİN (25.06.2013).

herhangi bir şekilde tahsil edilmesi imkanını engelleyecek tehlikelere karşı hazinenin durumunu sağlamlaştırmak amacıyla, kamu alacağını güvence altına alan düzenlemeleri kapsamaktadır¹⁵.

Kamu borçlusunun korunması ve bu hususta borçluya bazı kolaylıkların getirilmesinin yanında, kamu alacaklısı bakımından da alacağının korunması, güvende olması için tedbir niteliğinde düzenlemelere yer verilmiştir.

Kamu alacağı tehlikeye girerse, alacak için tahsil aşamasının gelmesi beklenip, tahsil gerçekleşmediği vakitse cebri icra yoluna başvurmak yerine tedbir niteliğinde olan ve kamu alacağını koruyan bazı hususların bulunması, alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak sağlanması bakımından daha avantajlıdır. Ayrıca, kamu borçlusu da bu koruyucu tedbirlerin olduğunu bildiği sürece kamu borcunu zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeme yoluna gidebilecektir¹⁶. Bu açıdan hem alacaklı kamu idaresi lehine, hem de kamu borçlusunun borcuna yönelik tutum ve davranışlarını olumlu yönde etkileyecek sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Kamu alacaklarını güvence altına alan ve AATUHK’de yer verilen düzenlemeler, teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, kamu alacağını kesip ödemek zorunda olanların sorumluluğu, takas, iptal davası, tasfiye halinde vazife ve mesuliyetler, ortaklığın feshinin istenmesi, limited şirketlerin kamu borçları, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme halleri olarak sayılmaktadır.

Bu düzenlemeler, kamu alacağının güvence altına alınması amacı ile borçluların kamu borçlarından kurtulma yollarının olabildiğince kapatmaktadır. Ancak, bu durum kamu borçlusunun iktisadi faaliyetini sürdürmesini engelleyici bir hal almamakta ve borçlunun sosyal yaşamı için gerekli olan mal varlığına dokunulmamaktadır. Çünkü Hazine’ye gelir sağlayan en önemli faktör kamu borçlularından sağlanan kamu gelirleridir, bu yüzden hazine çıkarını gözetmek zorunda olan kamu idaresinin, kaynağı kurutmaması gerekmektedir¹⁷.

Kamu alacaklarının tahsilini güçleştirecek haller ister ekonomik sebeplerden ister kötü niyetli davranışlardan kaynaklansın, kamu idaresi yürürlükte bulunan

¹⁵ Öncel ve diğerleri, ss.165-166.

¹⁶ Çelik, **a.g.e.** s.35.

¹⁷ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.16.

kanuni düzenlemeleri zamanında uygulama çabası içerisinde olursa, hazine aleyhine doğabilecek kayıplar minimuma çekilebilir. Mali yükümlülüklerini kasıtlı olarak yerine getirmekten kaçınan kamu borçlularına yapılacak ilave düzenlemelerle, kamu alacağının tahsili teminat altına alınabilir¹⁸.

Öyle ki, kamu borçlusuna kolaylık sağlamak amaçlı düzenlenen terkin işleminin gerçekleştirilmesi için bile, belli şartlar sayılmış ve bu şartlara uyulması halinde terkinin yapılacağı öngörülmüştür. Bu sayede de, kamu borcunu ödemekten kurtulmak için kötü niyetli kimselerin terkin işleminden çıkar sağlamaya çalışması engellenmiştir.

3.1.1.3. Borç İçin Hapis Cezası Uygulanmaması İlkesi

Zor kullanma yetkisinin sadece devletin elinde olan bir yetki olduğu, genel kabul görmüş bir ilkedir. Bu zor kullanma da, kamu borçlusunun şahsı için değil, malvarlığı için geçerli olmaktadır¹⁹.

Borç için hapis cezası uygulanması, AATUHK için geçerli değildir. AATUHK, böyle bir uygulamayı kapsamamaktadır. Çünkü kamu borçlusuna borçlarından ötürü hapis cezası uygulanırsa, borçlular hem iktisadi faaliyetlerini sürdürmekten mahrum kalır hem de mevcut olan borçlarını ödeme ihtimalleri de güçleşir²⁰.

AATUHK' ndan önce 5 Ağustos 1325 (1909) tarihli Tahsil-i Emval Kanunu'nda²¹ ise, kamu alacaklarının tahsilinde, ödemeyi geciktiren borçlulara yönelik haciz veya hapsen tazyik tedbiri bulunmaktaydı. Modern ceza ilkeleri ve insan hakları ile bağdaşmayan hapsen tazyik yöntemi, çağ dışı bir yöntem olması bakımından eleştirilmektedir. Zaten Tahsil-i Emval Kanunu da düzenlenme itibarıyla geri kalmış ve yerine AATUHK yürürlüğe girmiştir²².

Kamu alacaklarının tahsili sürecinde hapis cezasını öngören bir düzenlemeye, sadece ödeme emri tebliğ edilmesini takip eden 7 gün içerisinde mal bildiriminde de bulunulmaması halinde uygulanmak üzere yer verilmiştir. Mal bildiriminde

¹⁸ Yakup Tokat, “Kamu Alacağının Güvenliği Bakımından Vergi İdaresinin ve İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2003, Sayı: 123, ss.47-48.

¹⁹ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.16.

²⁰ Çelik, **a.g.e.** s.21.

²¹ 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe giren AATUHK' un 116'nci maddesinin 1 No.lu bendi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

²² Selahattin Tuncer, “Türk Vergi İcra Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2005, Sayı: 148, s.11.

bulunmayan kamu borçluları için hapsen tazyik cezası uygulanmaktadır²³. Bu ceza, mal bildiriminde bulununcaya kadar geçen sürede bir kereye mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere uygulanmaktadır²⁴.

Sonuçta kamu borcunun vadesinde ödenmemesi bir suç değildir, bu yüzden cezası da yoktur. Ancak kamu alacağının da tahsilinde gecikmeye sebebiyet verilip hazineye vakitlice gelir sağlama imkanını yok ettiğinden, ilgili kamu alacağıyla ilgili gecikme zammı uygulamasına gidilerek bir nevi bu açığın kapatılması amaçlanmaktadır.

3.1.1.4. Alacaklının Para İle Tatmin İlkesi

Kamu alacağının karşılanması için, borçluların mal varlığına el koymak yeterli değildir. Borca karşılık olarak alacaklı kamu idaresinin, haczedilen malları devralması söz konusu değildir. Ancak, alacaklı kamu idaresi haczedilen malları satışa sunarak, satış bedelini alabilir. Malların satılarak paraya çevrilmesi dolayısıyla da, alacaklı kamu idaresinin alacağı karşılanmış ve idare tatmin olmuş olur. Bu durumsa, paraya çevirme ilkesi olarak kabul edilmektedir²⁵.

3.1.1.5. Tahsilatta İktisadilik İlkesi

Kamu alacaklarının tahsilatında iktisadilik, AATUHK'un gerekçesinde, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde benimsenmesi gereken iki esas ilkeden biri olarak gösterilmiştir.

AATUHK tasarısının gerekçesinde, modern tahsil usullerine göre, borçlular lehine çeşitli kolaylıkların düzenleneceği belirtilmekle birlikte, diğer taraftan kamu idaresinin alacaklarını güvenceye alacak tedbirlerin de olacağı belirtilmektedir. Ayrıca, kamu alacağına üstünlük tanıyan, bu alacaklara karşılık teminat oluşturan hükümler, borçluların seri ve etkili bir tarzda kovuşturulmasını sağlayan sade ve basit usullerin yer alması hususuna da dikkat çekilmiştir²⁶. Tahsilatta iktisadilik ilkesini, tahsilatta ucuzluk ve tahsilatta sürat olarak ele almak mümkündür.

²³ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.17.

²⁴ AATUHK, md.60.

²⁵ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.17.

²⁶ Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s.774, (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf (24.03.2019).

Tahsilatta ucuzluk, “vergi ile ilgili olan memurların maliyeti ile bu memurların tahsil ettikleri gelirler arasındaki maliyet düşüklüğünü” ifade etmektedir²⁷. Tahsilatta ucuzluktan kasıt, kamu alacaklılarının, alacağı tahsil ederken söz konusu olabilecek maliyetleri en aza indirmeleridir. Bir anlamda ekonomik davranma hali de denilebilir.

Tahsilatta süratli olmaktan kasıt ise, kamu alacaklarının en kolay ve uygun bir şekilde bir an önce hazineye girmesini sağlamaktır. Hazineye gelir ne kadar hızlı sağlanırsa, kamu alacaklarından o kadar verimlilik alınır²⁸.

Tahsilatta sürat ile, kamu borçlusunun borcunu kendiliğinden ödemesi durumunda borcun, belirlenen vadeler içerisinde kolay ve hızlı biçimde alacaklı tarafa ulaşmasını böylece söz konusu alacaklarla ilgili bakiyeler oluşmaması sağlanmış olmaktadır. Ayrıca, alacak cebren tahsil ediliyorsa da, takip işlerinin de hızlı ve etkili bir biçimde yürütülerek, alacağın geciktirilmeksizin tahsilini sağlamaktadır²⁹.

Mevcut sistemde, kaynakta kesme, kazandıkça ödeme, tahakkuku tahsile bağlı vergiler gibi modern tahsil metodlarının yer alması tahsilatın iktisadiliği konusunda önemli yer tutmaktadır. Aynı zamanda ilgili kanunların açık, anlaşılabilir ve uygulanabilir olması, borçluların kendi rızalarıyla ödeme yapmalarını sağlamaktadır. Kamu idareleri açısından da teknolojik gelişmelerden faydalanma, gelir idaresinin organizasyonu ve idari kadroların yetiştirilmesi de kamu alacaklarının tahsilatının hızlı ve ekonomik olmasını olumlu yönde etkilemektedir³⁰.

3.1.2. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri sosyal bir olay olmayıp, sosyal bazı görüşlerin ifadesi niteliğindedir. Bu ilkeler, olanı değil olması gerekeni ifade ettiği gibi çağa ve ülkelere göre de değişiklik göstermektedir. Aynı zamanda her bir ilke birbiri ile sıkı ilişki içerisinde³¹. Bu ilkeler, vergilemeye hakim olacak hususları, vergileme

²⁷ İlhan Özer, **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, Doğan Basımevi, Ankara: 1979, s.81.

²⁸ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 17.

²⁹ Gerçek **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, s.14.

³⁰ Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.18; Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, s.14.

³¹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011, s.222, (**Kamu Maliyesi**).

sürecinde uyulacak kuralları, vergilemede gerçekleştirilecek amaçları kapsamaktadır³².

Vergilerin seçimi için taşıyacağı kriterler önem arz etmektedir. Çünkü bu seçimden sonra kurulan vergi sistemi, toplumun genel ekonomik ve sosyal hedeflerinin gerçekleşmesini mümkün olduğunca daha kolay hale getirebilecek nitelikte olabilecektir³³.

Magna Charta Libertatum ile başlayan, “*Temsilsiz vergi olmaz*”, “*No taxation without representation*” ilkesiyle birlikte, vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler Anayasalarda her zaman yer almıştır. Devlet’in, ekonomik hayatta yer alma şeklinden bunun yoğunluk derecesine, devletin anlayış ve görüşüne kadar vergilendirme ilkelerinin yorumlanması değişiklik göstermektedir. Örneğin klasik veya neo-klasik iktisatın devlet anlayışı ile Keynesyen veya post-Keynesyen iktisatın devlet anlayışının farklı olması gibi³⁴.

Önemi ve geçerliliği günümüzde de devam eden, klasik iktisatçı Adam Smith’in ileri sürdüğü dört temel vergileme ilkesi vardır. Bunlar; adalet ve eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir. Bu ilkeler kabul görmüş olup, zaman içerisinde bunları tamamlayan başkaca ilkeler de benimsenmiştir³⁵.

Vergi salındığı zaman hem bireyin hakkını yerine getirmek için, hem de yerine göre sınırlandırmak için, aynı zamanda da söz konusu düzenlemenin Anayasa’ya aykırı olmaması için, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanma sebeplerine ve vergilendirmenin anayasal ilkelerine uymak gerekmektedir³⁶. Vergiye ilişkin Anayasa’nın 2, 10 ve 73’üncü maddeleri önem taşımaktadır. Anayasa’da yer alan ve Türk vergi hukukunda benimsenen vergileme ilkeleri, birbiri ile ilişki içerisinde. Bu yüzden, bazılarını Adam Smith’in de vergileme ilkeleri olarak kabul ettiği bu ilkeleri harmanlayarak ele almak daha doğru olacaktır. Genel olarak sıralanacak olursa, vergilerin kanuniliği ilkesi, belirlilik ilkesi, vergilemede hakkaniyet ilkesi,

³² İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.119.

³³ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa 2004, s.227.

³⁴ Şaban Küçük, “Türk Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat, 2012, Sayı: 230, s. 50.

³⁵ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.222.

³⁶ Eser Karakaş-Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 220.

vergilemede uygunluk ilkesi, başvurma hakkı ve yargısal denetim ilkesi, doğal yargıç ilkesi, düzeltme hakkı ilkesi, genellik ve eşitlik ilkesi ile iktisadilik ilkesidir.

3.1.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Vergiye doğuran olayın ne olduğu, kimlerin vergi mükellefi olduğu, verginin tutarı ve nasıl hesaplanıp alınacağı, yani tahakkuk ve tahsili konuları modern sosyal hukuk devletinde, hem devletin egemenliğine bağlı vatandaşlar için, hem de vergi daireleri için, uyulması zorunlu olan kanunlarla düzenlenmiştir. Vergilerin hukuki dayanağı kanundur³⁷.

Sosyal devlette, devletin vergileri toplaması görevi ve ihtiyaçlar doğrultusunda harcama yapması, vatandaşların mutluluğuna hizmet etmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi de, sosyal hukuk devletinde anayasanın emriyle devletin üstlendiği bu görevin yerine getirilmesinin zorunlu olması dolayısıyla karşımıza çıkmaktadır³⁸.

Anayasal vergi düzeni, Anayasal Devlet anlayışının bir koşuludur. Anayasal devlet, devletin egemen olduğu güç ve yetkilerinin anayasal sınırlar içerisinde kullanılmasını, aynı zamanda da bu güç ve yetkilerin yargısal denetime tabi olmasını gerektirir. Anayasal devlet anlayışıyla var olan anayasal vergi düzeni de, vergileme ile ilgili temel ilke ve kuralların anayasada yer almasını, böylece devletin bu ilke ve kurallara uygun olarak vergi koyabilmesini sağlamaktadır³⁹.

Türkiye’de ilk Anayasa olan Kanun-u Esasi (1876) ile de vergilerin kanuna dayanması gerektiği şartı getirilmiştir. 1921 Anayasası’nda vergilendirmeye dair hiçbir hüküm bulunmamaktadır. 1924 Anayasası ise vergiyi, devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak belirtmiş ve vergilerin kanunla konulması gerektiğine vurgu yapmıştır⁴⁰. 1961 Anayasası’nda, vergilerin kanunla konulacağının yanı sıra herkesin mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğünün olduğu da belirtilmiştir. 1982 Anayasası’nda ise, daha geniş bir çerçevede ele alınan vergi ödevi, vergilerin kanunla konulup, değiştirilip kaldırılacağından, mali güce göre

³⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.6, (**Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**).

³⁸ Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran: 2008, Sayı: 237, s.171.

³⁹ Coşkun Can Aktan, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 1998, Sayı: 118, s.16.

⁴⁰ Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Başkent Yayıncılık, Ankara, 2012, s.3.

vergi ödeme yükümlülüğüne, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına kadar daha geniş bir düzenlemeyi kapsamaktadır.

Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak benimsenen bu ilke, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile konulabileceği, kaldırılabilmesi ve değiştirilebileceğini ifade etmektedir. Latince “*nullum tributum sine lege*” “*kanunsuz vergi olmaz*” ilkesi bütün hukuk sistemlerinde evrensel bir ilke olarak kabul edilmektedir⁴¹. Anayasa’nın 73’üncü maddesinde, “...*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü Anayasamızda yer alarak, vergiye dair işlemlerin ve bireyler üzerinde mali yük yaratan düzenlemelerin kanuna dayandığı ifade edilmek istenmektedir.

Anayasa’nın açık hükmü gereği idarenin vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerinin yalnızca kanunla yapılabileceği, bu tür düzenlemelerin kanun dışındaki, genel düzenleyici işlemler olan tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge vb. ile düzenlenemeyeceği açıkça anlaşılmaktadır. Kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun genel düzenleyici işlemler ile yapılması, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi fonksiyon gaspına da yol açacaktır. Bu durum hukuk devleti ilkesiyle de, demokratik rejimle de örtüşmemektedir⁴².

Ayrıca, verginin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanuni dayanağının olmasının yanı sıra, bu genel düzenleyici işlemlere de uyumlu bir kanuni idare olmasını gerektirmektedir⁴³.

Ancak, kanunilik ilkesine bir istisna getirilerek Cumhurbaşkanı’na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili düzenleme yapabilme yetkisi verilmiştir.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”⁴⁴.

⁴¹ Küçük, **a.g.m.**, s.51.

⁴² Mehmet Oflaz, “Hukuk Devletin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku’nda İfade Ettiği Anlam”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2005, Sayı: 151, s.271.

⁴³ Küçük, **a.g.m.** s.51.

⁴⁴ 1982 Anayasası, md.73/4.

Verginin kanuniliği ilkesi, diğer anayasal ilkelerin vergi ödevlerine dair amaçlarını yerine getirmede bağdaştırıcı bir rol oynamaktadır⁴⁵. Vergilere ilişkin anayasal ilkeler vergi kanunlarında yer almadan başka bir deyişle, verginin kanuniliği ilkesine bağlanmadan var olmayacak ve işlevlerini tam olarak yerine getiremeyeceklerdir. Gerçek anlamda hüküm ifade etmeleri ancak bu ilkeye bağlılıkla mümkündür. Böylece bireyin hak ve özgürlüklerini koruyucu sınırı çizilirken, takdiri ve keyfi uygulamalar da önlenerek vergilere ilişkin anayasal ilkelerin bağlandığı bir temel oluşturulmaktadır⁴⁶. Eğer Anayasa’da böyle bir ilkeye yer verilmeseydi, hükümet veya Maliye Bakanlığı dilediği gibi vergi alma yetkisine sahip olabilecekti⁴⁷.

Devlet, vergilendirme yetkisine sahip olmasından ötürü kişilerin temel hak ve özgürlüklerine zaman zaman müdahalelerde bulunsa dahi, hukuk devleti gereği, vergilendirme yetkisi hukuk düzeni çerçevesinde sınırlandırılmış ve keyfilik engellenmeye çalışılmıştır. Vergilerin kanuniliği ilkesi de, bu sebeple benimsenmektedir⁴⁸.

Vergi ve diğer kamu alacaklarıyla ilgili terkin hükümleri de, zarara uğrayan borçlunun, ancak ve ancak kanunda sayılan hallere ve şartlara uygun bir durumda olması sonucunda uygulanmaktadır. Vergi hukukunda terkin ile ilgili şartlar ve usuller, gerek VUK, gerekse AATUHK’nda düzenlenmiştir. İdarenin yapacağı her işlem de yine bu kanunlar dayanak alınarak yapılmaktadır. Vergilerin kanuniliği ile, bir silme, vergi borcunu ve cezasını ortadan kaldırma olan terkin için, idarenin kanuni dayanak olmaksızın bu idari işlemi gerçekleştirmesi söz konusu olamaz.

⁴⁵ Güneş, **a.g.m.** s.165.

⁴⁶ Ersan Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme Açısından Analizi”, **DEÜİİBF Dergisi**, Cilt 17, Sayı :1, Yıl: 2002, s.31.

⁴⁷ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon: 2012, s.21.

⁴⁸ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, ss.144-145.

3.1.2.2. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi

Belirlilik ilkesinin ön koşulu, vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığıdır. Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesi, vergilemeyle ilgili keyfiliği ortadan kaldırmak amacıyla vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem alacaklı idare, hem de borçlular yönünden belli ve kesin olmasını ifade etmektedir⁴⁹.

Belirlilik ilkesi yürütme organının sahip olduğu vergilendirme yetkisinin sınırlarını, anayasal kurallarla çizilmesini gerektirir. Vergilemede belirsizlik, çeşitli vergi yükümlülerini değişik boyutlarda etkileyeceğinden, eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar doğurur⁵⁰.

Bireyler ödeyecekleri vergilerin ödeme zamanını, ödeme yerini, ödeme biçimini ve ödenecek miktarı önceden kesin ve açık olarak bilir. Böylece bu belirlilik, hem idare hem de bireyler tarafından sağlanmış olur⁵¹.

Vergi hukukunda kıyas yasağının olması da belirlilik ilkesini tamamlar niteliktedir. Çünkü bu sayede, idare ve yargı organları yeni vergi doğurucu olaylar yaratarak vergi yükünü arttıramazlar. Böylece belirlilik ilkesi, bir taraftan bireylerin hukuki güvenliğini korurken, diğer taraftan da idarenin de istikrarını sağlamaktadır⁵².

Terkin hükümleri için de kanunda sayılan haller, oranlar, belirlidir. Doğal afet durumunda varlık veya mahsullerini kaybedenlerin bu kayıplarının, genel mal varlıklarının en az 'üçte biri' oranında olması, terkin edilecek verginin bir arazi vergisi mi yoksa gelir üzerinden alınan bir vergi türü mü olacağı önceden açıkça belirlenmiştir. Bu sayede de mağdur olan mükellef için de, konuyu tespit edecek ve uygulayacak yetkili için de bir karmaşa söz konusu olmayacak, öznel davranışlarda bulunulmayacaktır.

Tahakkuktan vazgeçilecek miktar, tahsilin imkansız sayılacağı miktar ve şartlar da yine çıkarılan ilgili tebliğler doğrultusunda kanunlarda belirtilmektedir. Ancak vergi sistemimize içerisinde vergi kanunları incelenirken bazı başka konularda olduğu gibi terkin konusunda da bazı tebliğler çıkarılmıştır. Eğer bir konuyla ilgili kanun çok net olarak anlaşılmıyorsa veya olağan üstü bir durum söz

⁴⁹ Öncel ve diğerleri, s.48.

⁵⁰ Çağan, a.g.e. s.173.

⁵¹ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, ss.222-223.

⁵² Öncel ve diğerleri, s.49.

konusu olduysa o konuyla ilgili, kanunun yetersiz olduğu veya anlaşılması güç olduğu için tebliğ çıkarılır ve hem vatandaş hem idare aydınlatılmak istenir. Terkin için de, usule ilişkin şartlar kanunda açık bir şekilde belirtilmediğinden, VUK 1 Sıra No' lu Genel Tebliği, usule ilişkin şartları belirlemek üzere kanuna uyumlu olarak çıkarılmıştır.

3.1.2.3. Vergilemede Hakkaniyet İlkesi

Vergilemede adaletin sağlanması, herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini gerektiren bir durumdur. Vergi hukukunda benimsenen bu ilkenin dayanağı Anayasa'nın 73'üncü maddesinden *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır..."* gelmektedir.

Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır. Hakkaniyetli bir vergi ise, hem yatay adalet hem de dikey adalet yönünden sağlanabilir. Yatay adalet, iktisadi gücü eşit olanların eşit biçimde vergilendirilmesini; dikey adalet ise, iktisadi gücü daha yüksek olan bireylerin, güçsüz olanlara göre daha yüksek bir vergi yükü taşımalarını gerekli kılar⁵³.

Adam Smith, 1776 yılında yayımlanan Ulusların Zenginliği adlı eserinde: *"Her devlette vatandaşlar, mümkün mertebe kendi ödeme güçleriyle orantılı olmak üzere kamu giderlerine katılmalıdırlar. Yani devlete ödedikleri paralar ile devlet himayesinde sağladıkları yararlar (gelirler) oranlı olmalıdır."* açıklamasıyla, ahlaki bir kural getirmiştir. Bu kural ile kastedilen, adalet ve hakkaniyet kuralıdır⁵⁴.

Vergi yükünün daha adaletli dağılmasını sağlayan ve bu yüzden vergilerin mali güçle orantılı olarak alınmasını öngören teori, kamu maliyesi alanında İktidar Teorisi olarak bilinmektedir. Vergi adaletinin nasıl daha iyi sağlanabileceği konusunda maliye alanında getirilen bir diğer teori de İstifade (Faydalanma) Teorisidir. Faydalanma teorisi, bireylerin kamu hizmetlerinden faydalandıkları

⁵³ Edizdoğan, a.g.e., ss.231-235.

⁵⁴ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, C. II, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2006, ss.28-29.

oranda vergilendirilmesini savunmaktadır. Ancak bu ilke, vergi dağılımında hakkaniyeti sağlayamayacağı düşünülerek terk edilmiştir⁵⁵.

Maliye alanında iktidar teorisi olarak bilinen mali güce göre vergileme, anayasada da yer alarak hukuki dayanak bulmuştur. Mali güce göre vergileme, vatandaşları devletin üstün gücüne ve aşırı vergilendirilmesine karşı koruyarak hukuki güvence altına almak amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir⁵⁶.

Mali güce göre vergileme ilkesinin benimsenmesi sosyal hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Böylece, bireylerin kamu hizmetlerinden faydalanıp faydalanmadığına bakılmaksızın, sadece ödeme gücüne sahip olmaları halinde vergilendirmeleri sağlanmaktadır⁵⁷. Sosyal devletin temelinde, herkesin insan onuruna yakışır bir hayat sürmesi amacı vardır. Anayasa’da, temel hak ve özgürlükler arasında sosyal ve ekonomik hakları gruplandırarak; sosyal hukuk devletinin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırıcı sosyal, siyasal, ekonomik engelleyici unsurlarını ortadan kaldırarak, her türlü gelişim şartlarını sağlayıcı ölçütleri olduğu vurgulanmaktadır⁵⁸.

Tüm bu haklar da, öncelik derecesi gözetilerek mali kaynakların yeterli olduğu oranda yerine getirilir. Ülkemizde sosyal devletin hangi ölçüde hangi araçlarla gerçekleştirileceği siyasi iktidarın kanaatindedir. Ayrıca, sosyal devlet olarak, vergi politikaları gibi araçlarla gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliğin olabildiğince düşük seviyede olması sağlanarak, daha adil bir vergi yükümlülüğü oluşturulabilmesi benimsenmiştir⁵⁹.

Anayasanın 2’nci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal hukuk devleti olduğu belirtilmektedir. Sosyal hukuk devletinde vergilemede adaleti sağlama ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi olarak da ele alınabilir. Çünkü, vergilemede adalet ancak mali güçle orantılı biçimde alındığı ölçüde gerçekleşecektir.

VUK’ a dayanan terkin hükümleriyle ilgili getirilen bir şart, vadesi gelmediği için ödenmeyen vergilere yönelik uygulanmasıdır, vadesi geçip ödenmemiş vergilere terkin uygulanmamaktadır. Bu bakımdan doğal afet dolayısıyla zarara uğrayan

⁵⁵ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, ss.185-186.

⁵⁶ Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çeviren: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s.11.

⁵⁷ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 33.

⁵⁸ Ferhat Uslu, **Türk Anayasa Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s.27.

⁵⁹ Kemal Gözler, **Kısa Anayasa Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.155.

mükellefler vadesini geçirip ödemediği vergiler ve cezalar için terkin işlemi talep ettiğinde, bunun VUK doğrultusunda mümkün olmaması ve bu durumdaki mükelleflerden de ödemedikleri vergi borç ve cezalarını ödemelerini istemek, verginin adalet ilkesine de sosyal devlet olmaya da uygun düşmez. Maddi ve manevi sıkıntı içerisinde olan, borç ödeme yükünü kaldıramayacak olan mükelleften önceki dönemlere ait borcun ödenmesini istemek, durumu daha da ağırlaştıracak ve bu müesseseyi amacından saptıracaktır⁶⁰.

Terkin müessesesinin getiriliş amacı, olağan üstü bir durumdan ötürü kayba uğrayan ve gelirinde de zarara yol açan bir doğal afet dolayısıyla mağdur olan bireyi korumaktır. Vergisini ödeyeceği geliri kayba uğrayan mükellefin, ödeme gücü de değişmektedir. Azalan geliri ile ödeyeceği vergi yükünü de bir nevi oranlayarak, mükellefe daha adil bir vergi yükü oluşturmak amaçlanmaktadır.

3.1.2.4. Vergilemede Uygunluk İlkesi

Adam Smith'in dört vergileme ilkesinden biri olan uygunluk ilkesi, verginin mükelleflerden en uygun zamanda en uygun biçimde alınmasını gerektirir. Vergilemede uygunluk ilkesi bir yönüyle, vergi dolayısıyla mükellefi fazla zorlamadan, mükellefler arasında ayırım yapılmaksızın vergi adaletini de sağlayan şartları taşımalıdır. Diğer yönüyle de, uygun vergi kaynaklarının ve vergi türlerinin seçilmesi, vergi adaleti bakımından verginin gelir mi, servet mi, yoksa harcama üzerinden mi alınması gerektiği gibi hususlarda önem arz etmektedir⁶¹.

Mükellefler, alacaklı idareden kendilerine daha kolay biçimde vergi ödeme fırsatı sağlanmasını beklerler. Bu bakımdan alacaklı idare de, 'mümkün olduğu kadar kolaylık, gerektiği kadar sertlik' göstermelidir⁶².

Bu ifadeye göre, mükellefin vergiyi öderken sıkıntı yaşayıp bu vatandaşlık görevinin işkence gibi olmaması adına, prosedürlerin sadeleştirilmesi, vatandaşın bürokrasi engellerine takılmadan gerekli bilgiye, gerektiği yerde konuya itirazına ve her türlü kolaylığa sahip olabilmesidir. Ancak, söz konusu olan bir idari işlem olduğu için de, bu işlemlerin kanuna ve ilgili genel düzenleyici işlemler varsa onlara da uygun belli sınırlarının çizilmiş olması düşünülmektedir.

⁶⁰ Tunay Bakır, "Tabii Afetlerden Etkilenen Mükellefler Açısından Önem Arz Eden Terkin Müessesesine İlişkin Bir Değerleme", **Mükellefin Dergisi**, Temmuz 2000, Sayı: 91, ss.88-89.

⁶¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s.220

⁶² Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.223

Terkin müessesesiyle de borçluya kolaylık getirilmiştir ve mağdur durumda iken, gerekli şartları taşıdığı ölçüde, belirlenen miktarlarda vergi borcunun silinebilirliği sağlanmıştır. Terkin, bir doğal afet durumunda, borçlunun afetten önce ödenmemiş vergi borçlarına ait olarak uygulanması, borçlunun ödeme yapmak için olağan üstü bir halden ötürü uygun olmadığı bir zamanda, durumunu hafifletici bir kolaylık niteliğindedir. Aynı zamanda da belirli şartlar dahilinde uygulanması ve işlemin yalnızca zarar gören borçluya dair olması bakımından da sınırı çizilmiştir.

Varlık veya mahsul kaybı durumunda kanunda, gelir üzerinden alınacak verginin mi terkin edileceği yoksa arazi vergisinin mi terkin edileceği konusunda da düzenleme açık bir şekilde belli edilmiştir. Böylece, terkin edilecek verginin türü bakımından da bir uygunluk sağlanmaya çalışılmıştır.

3.1.2.5. Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim İlkesi

Anayasa'nın 'Hak Arama Hürriyeti' başlıklı 36'ncı maddesi ile, herkesin, meşru yollardan faydalanarak yargı organları önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu; 'Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması' başlıklı 40'inci maddesi ile, Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkesin, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Bu maddeler, hak arama özgürlüğü ve başvurma hakkı ile ilgilidir. Anayasa'nın 74'üncü maddesi ise dilekçe yolu ile, yetkili idari makamlara veya Türkiye Büyük Millet Meclisine dilek veya şikayetlerin bildirilme hakkı düzenlenmiştir⁶³.

Böylece, mükelleflerin haksızlığa uğradığı durumda idari ve kanuni yöntemlerle haklarını arayabilmeleri anayasal yollarla güvence altına alınmıştır. Dilekçe hakkı tanınması ve idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması, vergi uygulamalarının hukuka uygun olarak yapılmasını sağlayarak öznel tutum ve davranış içerisinde olunmayacağını garanti etmektedir⁶⁴.

Vergilendirme işleminin yargısal denetiminin bir diğer tarafı da, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğudur. Anayasa Mahkemeleri bu uygunluğun denetimini yapmaktadır⁶⁵.

⁶³ Öncel ve diğerleri, s.53.

⁶⁴ Küçük, **a.g.m.** s.52.

⁶⁵ Öncel ve diğerleri, s.54.

Terkin işlemi için başvuruda bulunan mükellefin, ilgili makamların zararın derecesinin ve zarara uğrayan gelir kaynağının tespiti konusunda verdiği karara karşı dava açma hakkı vardır. Aynı şekilde ilgili makamlarca terkin işlemi tespit edildiği ve terkin işleminin gerçekleştirilmesini uygun gördüğü halde, terkin yetkisine yetkili makam bu görevi yerine getirmemişse de mükellefin dava açma hakkı vardır. Böylece mükellefe, kendisini ve haklarını savunma fırsatı verilmektedir.

3.1.2.6. Doğal Yargıç İlkesi

Bu ilke, Anayasanın 37’nci maddesinde, hiç kimsenin kanunen tabî olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamayacağı hususunda düzenlenmiştir.

İdari işlemle ilgili bir uyuşmazlık çıktığında, o konudaki uyuşmazlığa hangi mahkemenin bakacağı önceden belli edilmiş olarak, bireye özgü sonradan bir mahkeme kurulmasını engellemektedir. Bu anlamda mükelleflere adillik sağlamaktadır. Aynı zamanda nereye başvurulacağı konusunda bir karmaşaya da sebebiyet verilmemiş olmaktadır.

Vergi hukukunda terkin hükümleri için de, VUK ve AATUHK’nda önceden belirtildiği üzere, terkin ile ilgili mükellefin işleme karşı bir itirazı olursa, idare mahkemelerinde dava açılmaktadır. Hatta öyle ki, bir Danıştay kararı, “...açılan davalara vergi değil idare mahkemeleri yetkilidir⁶⁶”. şeklinde bu konuyla ilgili görevli mahkemeye özellikle vurgu yapmaktadır.

3.1.2.7. Düzeltme Hakkı İlkesi

Vergiye ödeyen taraf olan vergi borçlusu veya vergiyi alacaklı olan idare veya vergi aracıları, vergilendirme sürecinde vergilendirmeye ilişkin düzeltilebilir nitelikte bir hata yapmış olabilirler. Bu durumda gösterilen süreler içerisinde, bu hataların düzeltilebilmesini hem mükellefler, hem de idare isteyebilmektedir⁶⁷.

Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla da vergilerin terkinini mümkündür. Doğal afetlerin sebep olduğu terkin işlemi dışında, birtakım vergisel hataların terkin işlemine yol açması da söz konusu olmaktadır.

⁶⁶ Danıştay 4.D’nin, 15.10.1982 tarih ve E.1982/16865, K.1982/3883 sayılı Kararı.

⁶⁷ Küçük, **a.g.m.** s.52.

3.1.2.8. Genellik ve Eşitlik İlkesi

Hukuk devletinde eşitlik anlayışı, Anayasanın 10’uncu maddesinde, “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür ...*” yer alan hükmüyle, kanun önünde herkesin eşit olacağına işaret etmektedir. Burada bahsedilen, kanunların ayrımcı olmaması, hakimlerin kanunları uygularken herkese eşit muamele uygulaması, mahkemelere ulaşmada eşitlik, mahkemelerde görülen muamelede eşitlik ve aynı hukuki durumda bulunanlara eşit davranmaktır. Eşitlik ilkesi aynı durumda olanlara aynı muamelenin gösterilmesi yanında hiç kimse, sınıf ve zümreye ayrıcalık tanınmamasını da gerektirmektedir⁶⁸. Eşitlik ilkesi genellik ilkesiyle bağlantılıdır. Kanunların vatandaşlar için genelliği ve eşitliği birbiri ile ilişkilidir.

Sosyal devletin benimsediği eşitlik anlayışı, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir. Hukuk devleti vergi adaletinin yatay adalet yönü ile, yani; iktisadi gücü eşit olanların eşit biçimde vergilendirilmesini; sosyal devlet ise, dikey adalet yönü ile, yani; gelir, servet, harcama, aile durumu vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne oranda farklı vergilendirilecekleri ile ilgilenmektedir. Hukuk devleti ilkesi gereği bireylere hukuki güvenceler sağlanırken, sosyal devlet ilkesi gereği de bireylere ekonomik ve sosyal güvenceler sağlanarak birbirleri arasında tamamlayıcı bir durum söz konusu olmaktadır⁶⁹.

Anayasa’da güvence altına alınmış olan kanunların genelliği ve eşitliği ilkesi, vergi kanunlarında da, vergilemede eşitlik ilkesinin benimsenmesiyle kendisini göstermektedir. Türkiye Cumhuriyeti, Anayasa’da⁷⁰ belirtildiği gibi sosyal bir hukuk devletidir. Anayasa’nın 73’üncü maddesinde, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür...*” hükmünde geçen ‘herkes’ ibaresinden, vergilerin mali güce göre ödeneceği hususunda genelleme yapılarak, bu yükümlülüğe ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin, mali gücü oranında dahil olacağı anlaşılmaktadır.

⁶⁸ Karakaş-Sonsuzoğlu, **a.g.m.** s.221.

⁶⁹ Öncel ve diğerleri, s.55.

⁷⁰ 1982 Anayasası, md.2.

Vergilerin mali güce göre alınması, eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Mali gücü aynı olanların aynı; farklı olanlarınsa ayrı oranda vergilendirilmesini ifade eden eşitlik ilkesinin bir aracı olarak mali güç kabul ediliyorsa, mali gücün tanımlamasının, aynılığının veya farklılığının neye göre belirleneceğinin de tespit edilmesi gerekmektedir⁷¹.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergilerin mali güce göre ödeneceğini vurgulamakla beraber, mali gücün tanımlaması yapılmamış ve hangi göstergelere göre tespit edileceği öngörülmemiştir. Kamu maliyesinde bireylerin mali güçlerinin ana göstergeleri olarak gelir, servet ve harcama gelmektedir. Kanun koyucu mali güce göre vergilendirmede bu kaynakları kendi tercihleri çerçevesinde kullanacaktır⁷².

Herkes kavramı ile istisnasız herkesin vergi mükellefi olduğu anlamını çıkarmamak gerekir. Çünkü maddedeki herkes ibaresi ile kast edilen, vergi ödeme gücü bulunanlar ve vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayla ve hukuksal durumla ilişki kuranlardır⁷³.

Adam Smith'in de benimsemiş olduğu vergilemede eşitlik ilkesi, vergilemede adaleti sağlamak amacı açısından da önem taşımaktadır. Vergiler, karşılıksız ödenen mali yükümlülüklerdir. Bu yüzden çıkarılan kanunların tüm vatandaşlara tam, doğru ve eşit olarak uygulanması gerekmektedir. Aksi takdirde, hukuk devletine olan güven sarsıntıya uğrayabilir⁷⁴. Vergisel alanda eşitliğin sağlanabilmesi için vergi yükümlülerinin ödedikleri vergilerden ötürü katlanmak zorunda kaldıkları fedakarlık eşit olmalıdır⁷⁵. Ayrıca vergiler karşısında eşitlik sağlanamaması, vergi

⁷¹ Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, ss.86-87.

⁷² Yusuf Karakoç, "Türk vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 32, Anayasa Mahkemesi'nin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, 27-28 Mayıs, 1996, s.346.

⁷³ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Danıştay Dergisi**, 1983, Sayı:50, s.62.

⁷⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s.12.

⁷⁵ Semih Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.61.

yükümlülerinin faaliyetlerini vergilendirmenin az olduğu alanlara kaydırmalarına sebep olabilir⁷⁶.

Eşitlik, kanunların kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasının yanı sıra bir de, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılma zorunluluğunu içermektedir. Vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi de, benzer şartları taşıyan bireylerin benzer vergi yükünü taşımasını gerektirir. Eşitlik ilkesinin ihlal edilmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi içinse, Anayasa'ya uygunluk denetiminde hem kanunların genel ve soyut nitelik taşıyıp taşımadıklarının hem de, onların içeriklerinin de ne olduğunun anlaşılması gerekmektedir.

Terkin işlemi için eşitliğe aykırı olup olamayacağı konusunda yazılan bir makaleye göre, terkin işleminin eşitlik ilkesine aykırı düşmesi, aynı hukuki statüde olanlar için, örneğin vergi borçlusu statüsünde olanlar için ortaya çıkabileceği yönündedir. Bunun sebebi olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borçlusu durumuna gelen mükelleflerin, terkin işleminin gerçekleştirilmesiyle vergi borcunun silinerek bu borçtan kurtulunması ve dolayısıyla vergi borçlusu olmaktan çıkarılmasından kaynaklandığı ileri sürülmektedir⁷⁷.

Vergi kanunlarında bir takım istisna ve muaflıklar da getirilmiştir, bu muaflık ve istisnaların da aynı hukuki statüde olanlar açısından bir eşitsizlik yaratıp yaratmadığı bu ilke açısından değerlendirilebilir. Bu durumun, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilip edilmeyeceği hususunda ise, hükmün iptal edilerek yeni bir düzenleme yoluna gidilmesi görüşü oldukça dar kapsamlı olacaktır. Oysa ki burada sosyal bir amaç vardır ve eğer hüküm iptal edilirse, fayda gören kimseler bu faydadan mahrum kalacaktır. Bu yüzden sosyal amaca uygun düşecek bir düzenleme gerekmektedir⁷⁸.

Terkin konusu da, mükellef lehine düzenlenen bir müessesese olduğu için, bu işlem için başvuruda bulunanların, bu imkandan yararlanabilmeleri sosyal ve ekonomik açıdan biraz daha rahatlamalarını sağladığından ve sosyal bir amaç taşıdığından bu sosyal amacın gözden kaçırılmaması ve buna göre değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca doğal afetler sebebiyle terkin işlemlerinde mükellefler arasında eşitsizlik yaratacak bir

⁷⁶ Türk, **a.g.e.** s.130.

⁷⁷ Ezhan Doğrusöz, "Vergi Hukukunda Terkin-I", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan: 2007, Sayı: 172, s.265.

⁷⁸ Öncel ve diğerleri, s.45.

durum oluşmaması için, gerek VUK'un 115'inci maddesinde, gerek AATUHK'un 105'inci maddesinde varlık veya/ve mahsullerin en az üçte bir oranda zarar görmesi durumunda bu hükümlerden yararlanılabileceği yönünde nesnel bir şart koşulmuştur. Böyle bir oran şart koşulmuş olup eşitsizliğe yol açmaması gözetilmiş ancak, varlıklardaki kayıp oranının yüksek tutulması ve terkinin de bu oranda uygulanacak olması düşünüldüğünde, sosyal amaç taşıyan bu düzenlemenin ağır bir şarta bağlandığı ve amacına biraz daha yaklaşması gerektiği düşünülmektedir.

3.1.2.9. İktisadilik İlkesi

Adam Smith'in dört vergileme ilkesinden biri de iktisadilik ilkesidir. Mükellefin bir vergi sebebiyle cebinden çıkan para ile hazineye giren para arasındaki farkın olabildiğince asgari düzeyde olmasını, aynı zamanda da paranın mükellefin cebinden çıkmasıyla hazineye girmesi arasında geçen sürenin de asgari düzeyde olmasını ifade etmektedir⁷⁹. Gereksiz harcama yapılmasına ve gereksiz zaman harcanmasına karşı, en basit, en hızlı ve en ucuz yoldan söz konusu borcun alacaklı idareye ulaştırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Terkin işlemi, devletin alacağını silmesi ve dolayısıyla elde etmeyi düşündüğü gelirden vazgeçmesi olarak da kabul edilebilir. Bu bakımdan eğer kanununda belirtildiği sınırın altındaki gibi çok küçük miktarlarda vergi borçları bulunuyorsa, bu miktardaki vergi alacaklarıyla ilgili, idarenin yoğun iş yükü arasında zaman kaybetmemesi açısından bunlardan otomatikman vazgeçilmesi, veya tahsili için yapılacak tarh ve tahsil masraflarının alınacak vergiden daha yüksek bir tutarda olacağı öngörülebiliyorsa, bu durumda da alaktan vazgeçilmesi suretiyle tahakkuktan vazgeçme müessesesi getirilerek terkin konusu genişletilmiştir. Bir anlamda terkinin bir sebebi olan tahakkuktan vazgeçme müessesesi, devletin alacağı vergi hakkında iktisadilik ilkesine dayanarak ortaya çıkmış bir müessesedir.

⁷⁹ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.223.

3.2. Terkin Türlerine Göre Ortaya Çıkan Sonuçların Değerlendirmesi

Kamu hizmetlerinin vatandaşlara sunulması, düzenli, doğru ve süreklilik sağlayan kamu gelirlerinin varlığıyla mümkündür. Kamu hizmetlerinin devamlı olarak sağlanmasının zorunlu olarak ele alınması ise, bu hizmetlerin karşılığı olan vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerin, kamu idarelerinin gelirlerini tehlikeye girmeden, belli süreler zarfında ve kısa zamanda tahsilini zorunlu hale getirmektedir⁸⁰.

Devlet'in kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her türden mali yükümlülüğe ilişkin yetkisi, devletin vergilendirme yetkisinin geniş anlamı halidir. Oysa ki, Devletin sadece vergilere ilişkin yetkisi ise, dar anlamda vergilendirme yetkisini göstermektedir. Devlet'in egemenlik gücüne dayanarak kullandığı bu vergilendirme yetkisi, kamu hizmetlerinin görülmesi için ihtiyaç duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla doğmaktadır⁸¹.

Vergi borçlusu, vergi sorumlusu ve vergisel ödevler üstlenmiş olan herkesi kapsayan ve geniş bir ifadeyle vergi ödevlisi olarak adlandırılan kişiler, vergi hukuku ilişkisi içerisinde hak ve ödevlere sahip, vergi borcunun ödenmesini veya vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesini sağlayanlardır⁸². Kamu hizmetlerini finanse eden taraf olan bu kişilerin en önemli ödevi, kamu borcunu kanunlarda belirtildiği tutarda, zamanda ve biçimde ödemesi ve usule dair gerekli şartların yerine getirilmesidir. Yükümlülerin bu ödevlerini yerine getirmesinin istenilmesindeki amaç, kamu idaresinin vergilendirmeyi ve diğer sorumlulukları doğru bir şekilde yapmasını sağlamaktır⁸³.

Öyle ki, vergi borcunun ödenmemesi durumunda söz konusu olan alacak, kamusal nitelik taşıdığından borcunu ödemeyen yükümlü açısından vergi kanunlarının öngördüğü yaptırımlar, kendiliğinden işler. Vadesinde ödenmeyen

⁸⁰ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2014, s.193.

⁸¹ Öncel ve diğerleri, s.35.

⁸² Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa: 2018, s.85.

⁸³ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa: 2011, s.133.

alacağa, gecikme zammı uygulandığı gibi, bu alacağa cebri icra yoluyla tahsil yolları da doğmaktadır⁸⁴.

Kamu alacakları için, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklara göre nitelik bakımından farklı olmaları sebebiyle, daha kolay, hızlı ve etkili bir takip sistemi benimsenmiştir. Ülkemizde kamu alacaklarının tahsilinde halen uygulanmakta olan AATUHK, kamu alacaklarına ilişkin rızaen ödemeleri de kapsamakla birlikte esasen cebren tahsil usullerine yönelik olarak düzenlenmiştir⁸⁵.

Görüldüğü gibi devlet açısından alacağını tahsil etmek büyük öneme sahiptir ve bu sebeple tahsile dair ayrı bir kanun yapma gereği doğmuştur. Devlet açısından kamu alacağının önemi ve değeri büyüktür. Ancak bazı sebeplerden dolayı kimi zaman bu alacaklardan vazgeçilmekte, kimi zaman söz konusu alacaklar bir hata dolayısıyla iade edilmekte, kimi zaman hukuken bir karar gereği silinmekte, kimi zaman da elde olmayan sebeplerden ötürü ortadan kaldırılabilir.

Vergi alacağını dolayısıyla bir kamu alacağını ortadan kaldıran terkin işlemi, çeşitli sebeplerle ortaya çıktığı gibi bazı durumlarda da işlemin sonucu terkin olmaktadır. Bu bakımdan, terkinin gerçekleşmesinde taşıdığı amaç ve bu doğrultuda ortaya çıkan sonucun değerlendirilmesi de farklılık göstermektedir.

3.2.1. Doğal Afetler Sebebiyle Terkinin Sonuçları

Ülkemiz gerek coğrafi konumu, gerek küresel ısınmanın etkisi ile deprem, sel gibi büyük çaplı doğal afetlere maruz kalma potansiyelindedir. Bu gibi doğal afetler can ve mal kayıplarına sebep olmakta ve ülkenin içinde bulunduğu durumu sosyal ve ekonomik açıdan büyük ölçüde etkilemektedir. Bu gibi durumlarda ülkenin vatandaşları tek tek zarar gördüğü gibi, toplum açısından değerlendirildiğinde de geniş çaplı kayıplar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda da, Devlet içinde bulunulan zor durumu hafifletici, vatandaşları destekleyici kararlar almaktadır.

Toplumsal ihtiyaçları finanse edenler, yine kendi ülkesinin mükellefi olduğu için, bu mükelleflerin düştüğü durumu toparlamak da devletin bir görevi sayılır. Bu bakımdan belirli ortam ve koşullarda, gerek manevi gerekse maddi bir takım destekleyici düzenlemelere gidilebileceği düşünülmektedir.

⁸⁴ Öncel ve diğerleri, ss.131-133.

⁸⁵ Öner, **a.g.e.** s.197.

Terkin müessesesinin amacı da, bazı doğal afetler sebebiyle mağdur duruma düşen mükellefin mağduriyetini hiç değilse vergisel açıdan hafifletmek veya gidermektir.

Kamu alacağı doğmuş olup vadesinin de geçmemiş olmasına rağmen olağan üstü bir engel sebebiyle tamamen veya kısmen borçlu açısından ödenmesi, alacaklı açısından tahsil edilmesi mümkün olmayabilir.

Doğal afetlerden ötürü zarara uğrayan yükümlülere korumak, bir nebze olsun durumlarını hafifletmek amacıyla VUK ve AATUHK’de bu konuyla ilgili terkin hükümlerine yer verilmiştir. Ancak VUK ve AATUHK’un taşıdığı hükümler ülkenin bazı bölgelerinde meydana gelen büyük çaplı doğal afetlerde yeterli olmamaktadır. Bu durumlarda TBMM kabul ettiği kanunlarla, mağdur olan borçlulara yönelik olarak terkin düzenlemesi getirmiştir⁸⁶.

VUK ve AATUHK dışında, özel bir kanun olarak çıkarılan 4731 sayılı 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini İle Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁸⁷ bu düzenlemeye örnek teşkil etmektedir.

07.08.1999 tarihinde Marmara Bölgesinde ve 12.11.1999 tarihinde Bolu ve Düzce’de deprem felaketinin meydana gelmesi, bu bölge ve çevrelerinin maddi ve manevi zarar görmesine yol açarak, ekonomik ve sosyal yapılarını da etkilemiştir. Bunun üzerine depremden etkilenen vergi mükelleflerine bazı kolaylıklar sağlamak amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Öncelikle deprem sonrası bu bölgelerde mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Bunun sonucunda mükelleflerin beyanname verme, vergi borçlarını ödeme gibi ödevleri ileri tarihlere ertelenmiş yani tecil olunmuştur⁸⁸.

Bu zor durum üzerine birçok kanun çıkarılmış, kararnameler imzalanmış ve tebliğler yayımlanmıştır. Bunların altında yatan amaç hem mükellefi hem de bu bölgelerin ekonomisini ayakta tutabilmektir. 4731 sayılı, depremin mükellef üzerinde

⁸⁶ Selahattin Tuncer, “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2002, Sayı: 116, s.21 (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri).

⁸⁷ 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁸ Bekir Bayrakdar, “Depremden Zarar Gören Mükelleflerin Vergi Borçlarının ve Cezalarının Terkini”, **Vergi Dünyası**, Şubat: 2002, Sayı: 246, s.111.

yarattığı olumsuz etkinin derecesine göre, zarar görme ölçüsünü esas alan ve vergi borçları ile diğer bazı kamu alacaklarını terkin etmesi için mükellefe kolaylık sağlayan kanun düzenlenmiştir⁸⁹.

4731 sayılı Kanun, sadece söz konusu depremlerden zarar gören mükelleflere yönelik terkin imkanını sağlayan özel bir kanundur. Daha önce olmuş ve daha sonra olabilecek depremlerden dolayı zarar gören mükellefler, 4731 sayılı Kanunla terkin kapsamına dahil olamaz. Ayrıca bu kanun, daha önceki doğal afetlere yönelik çıkarılmış özel kanunlardan, hem deprem öncesine ait hem deprem sonrasına ait vergiler için terkini öngörmesi bakımından farklılık taşımaktadır. Çünkü daha önce bu konuda çıkarılmış kanunlar sadece depremden sonraki dönemler için terkin imkanı sağlamıştır⁹⁰.

Olağanüstü hallerde, doğal afet durumlarında devlet konu ile ilgili özel kanunlar çıkararak kamu borçlularına çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır. Bu vergisel kolaylıklar başta, afetten zarar görenlerin vergi borçlarının silinmesi olmak üzere, tahsil edilen vergilerin iadesi veya doğal afete uğrayan bölgelerdeki ücretlilerin ücretlerinden vergi kesilmemesi ve bazı bölgelerde meydana gelen doğal afetlerden zarar görenlerin; gelir ile kurumlar vergisinin ve geçici vergilerinin silinmesi, tahsil edilenlerin de iadesi şeklinde ortaya çıkmıştır⁹¹.

4264 sayılı Kanun⁹² da, bu anlamda mükellefe doğal afet sebebiyle zarar görmesinden ötürü koruyucu nitelikte çıkarılmıştır. Bu kanunla ayrıca, doğal afete uğrayan bölgelerde, afet tarihinde ücretli olarak çalışanlardan mal varlıkları zarar görenler ile, birinci derece kan hısımlığı bulunan (eş dahil) yakınlarını kaybeden ücretlilerin de, 24 ay süreyle ücretlerinden vergi kesilmeyeceği, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesilen vergilerinse iade edileceği açıklanmıştır.

Doğal afet sebebiyle mükellefin defter ve belgeleri kaybolmuş, yitirilmiş olabilir. Bu durumda Türk Ticaret Kanunu'nun 82'nci maddesine göre, vergi

⁸⁹ Tezcan Atay, “Deprem Bölgelerindeki Mükelleflerin Vergi Borçlarının Terkini ve Yapılan Son Düzenlemelere Farklı Bir Yaklaşım”, **Vergi Sorunları**, Şubat: 2002, Sayı:161, s.45.

⁹⁰ Mahmut Vural, “Marmara Bölgesinde 1999 Yılında Meydana Gelen Depremlere İlişkin Terkin”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2002, Sayı: 249, s.12.

⁹¹ Elif Pürsünlerli, “Vergi Hukukunda Doğal Afetler”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 1999, Sayı: 81, s.149.

⁹² Bazı Yörelerde Meydana Gelen Tabii Afetlerden Zarar Görenlerin Gelir, Kurumlar Ve Geçici Vergilerinin Terkini İle Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci Maddesine Bir Bent Eklenmesi Ve 28.8.1992 Tarihli Ve 3838 Sayılı Kanunun Bir Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun. 11.06.1997 tarihli ve 23016 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükellefi olarak defter tutan kişilerin (şirketler de dahil), yangın, su baskını veya deprem sebebiyle defter ve belgelerin kaybolması durumunda, mükelleflerin 15 gün içinde ticari işletmelerinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden, kendilerine defter ve belgelerinin yok olduğuna dair bir belgenin verilmesini istemeleri gerekmektedir. Defter ve belgeleri deprem sebebiyle yok olan veya kaybolan mükelleflerin zayi belgesi almaları, ileride ortaya çıkabilecek olumsuz bir durumdan ötürü mükelleflerin mağdur olmalarını engelleyecektir⁹³.

Terkin müessesesi bir taraftan mükelleflere kolaylık getirirken, diğer taraftan da, kamu idarelerinin iş yükünü hafifleterek, vakit kaybını önlemiş olmaktadır. Çünkü, idare açısından bazı işlemlerin maliyetleri elde edilecek gelirden daha yüksek olmaktadır. Bu yüzden belirli limitlerin altındaki alacaklarla uğraşmamak daha mantıklı olmaktadır. Ancak belirlenen rakamlar da, enflasyon göz önünde bulundurularak belirlenmelidir. Böylece, sosyal hukuk devleti anlayışı gereği de, elde olmayan sebeplerden ötürü zor duruma düşen mükellefi korumak bir gerekliliktir⁹⁴.

Anayasamızın sosyal devlet ilkesi gereği, mükelleflerin ekonomik durumu göz önünde bulundurularak vergi kanunlarımızda yer alan VUK 115'inci maddesi verginin terkin, AATUHK'un 105'inci maddesinde yer alan tabi afetler sebebiyle terkin, sosyal ve ekonomik amaçlı korumalar olarak gösterilebilir. Aynı şekilde hem mükellefe yardımcı hem idarenin işini kolaylaştırıcı anlamda da VUK mükerrer 115'inci maddede, tahakkuktan vazgeçme ve AATUHK 106'ncı maddesinde tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin düzenlemelerine yer verilmiştir.

Kamu borçlusunun iradesi dışında gelişen ve önemli derecede zararlar vererek vergi ödeme gücünü büyük ölçüde yok eden, sonuçları ağır bu olaylar karşısında ezilen ve zor durumda kalan borçlulara yönelik düzenlenen⁹⁵ terkin müessesesine, vergi hukukunda yer verilmesindeki amaç, zarar görenlerin durumunu

⁹³ Pürsünlerli, **a.g.m.** s.148.

⁹⁴ Erdal Canpolat, "Vergi Mevzuatımızda Terkin Hükümleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, s.108.

⁹⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s.449, (**Genel Vergi Hukuku**).

daha da ağırlaştırmamak, zararlarını kısmen de olsa telafi etmek, ve kalkınmalarına yardımcı olmaktadır⁹⁶.

Ülkemizde küresel ısınma sonucu sık sık karşılaşma ihtimalimizin olduğu bu türden olaylarla ilgili mükelleflerin söz konusu kanun hükümlerinden daha iyi faydalanabilmeleri için kanunların daha kolay uygulanabilir olması, kırtasiyecilik ve bürokratik işlemlerden daha uzak tutulması gerekmektedir⁹⁷.

Terkin işlemine sebep olan olaylarla, varlığı önemli derecede zarara uğramış mükelleflerin borç ve cezaları kısmen veya tamamen silinerek soruna kesin bir çözüm getirilmiş olmaktadır⁹⁸. Sonuçta, terkin işlemi ile borç ve ceza tüm hukuki sonuçlarıyla ortadan kalkmaktadır.

Doğal afetler dolayısıyla terkine gidilmesi sonucunda iki farklı bakış açısı geliştirilebilir. Bunlardan bir tanesi, doğal afet olmasından ötürü terkin uygulaması gerçekleşmiş ve devletin kamu gelirleri düşmüş olmaktadır. Bu durumda, devlet kamusal hizmetleri yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu finansmanı, ya ek vergilerle karşılanacak ya borçlanma yoluna giderek karşılayacaktır. 1999 yılında yaşanan depremden sonra çıkarılan 4481 sayılı, 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremin Yol Açtığı Ekonomik kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁹⁹ ile, ek gelir, ek kurumlar, ek emlak ve ek motorlu taşıtlar vergisi getirildi, ayrıca özel iletişim ve özel işlem vergisi adı altında iki yeni vergi uygulamaya girdi. Bu gibi durumlar, vergiyi ödeyen mükellefler için vergi yükünü ağırlaştırmakta, vatandaşların ödeyeceği vergi miktarları artmakta ve bu da genel olarak vatandaşlar üzerinde bir refah kaybına sebep olmaktadır.

Bununla birlikte bir başka açıdan bakılacak olursa, mükelleflerin manevi olarak da maddi olarak da zor durumda olmaları dolayısıyla yapılan terkin işlemleri sonucunda, ekonomik olarak daha kısa sürede yaraları sarılmakta, varlığı büyük ölçüde kaybolmuş durumdayken yaşam olanaklarını iyileştirici etki yaparak

⁹⁶ Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat:2012, ss.881-882.

⁹⁷ Ferhat Fahrhan, “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (VUK MD. 115/1)-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, Sayı: 206, s.158.

⁹⁸ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.22.

⁹⁹ 26.11.1999 tarihli ve 23888 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ekonomik hayata katılabilmesinde yardımcı olmaktadır. Böylece ülke içerisindeki kötüye giden ekonomik durumu hafifletici bir olanak da sağlanmış olmaktadır.

3.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Sebebiyle Terkinin Sonuçları

Vergilendirme işlemleri esnasında gerek mükellef gerekse idare tarafından hata yapılması ihtimali vardır. Çünkü vergi hukukunun kaynağını oluşturan vergi kanunları sık sık değişikliğe uğramaktadır. Vergi kanunlarının hazırlanması esnasında da genel hukuki kurallara Anayasa'ya ve vergi teorisi esaslarına uyum yeterince sağlanamadığında da hata yapılması ihtimali daha da artmaktadır¹⁰⁰.

Vergi hatasının düzeltilmesi, bir vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi anlamına gelmektedir. Türk vergi sisteminde borçlu ve alacaklı taraf arasında bir uyuşmazlık olduğu takdirde, istenirse idari yollara başvurulur veya idari yollara başvurulmaksızın doğrudan vergi yargısı organına başvurulabilmektedir. Ancak batılı ülkelerde ise durum farklıdır. Bu ülkelerde, borçlu ve alacaklı taraflar karşı karşıya gelip uyuşmazlığı ele almaksızın doğrudan vergi yargısına başvuramazlar¹⁰¹.

Oysa ki, vergi hatası gibi bir uyuşmazlığın düzeltilmesi veya terkin edilmesi sayesinde, yargı organlarına taşınmaksızın uyuşmazlık idari aşamada çözümlenir. Bu da mükelleflerin rahatlamasına, vergi idaresinin de vergi yargı organlarının da iş yükünün hafiflemesine, zaman, ve emek kaybının ve yapılacak işlemlerden ötürü ortaya çıkacak masrafların azalmasına olanak sağlar. Mükellefin hatalı vergisi bazen kendi iradesi ile bazen de vergi idaresi tarafından bulunmaktadır. Hatalı olup düzeltilen, tahsil edildiyse iade edilen vergiler terkin olunup, mükellef açısından idareye olan güven ve inancı da arttıracakı düşünülmektedir.

3.2.3. Yargı Kararları Sebebiyle Terkinin Sonuçları

Mükelleflerin yapılan vergi ve ceza tarhiyatını haksız bulup, buna itiraz etme hakları vardır. Bu hakkı arama ve yargı organına başvurabilme mükelleflere tanınmıştır. Sonuçta da mükellef haklı görülürse, haklı görüldüğü oranda yapılan

¹⁰⁰ M. Kamil Mutluer N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara: 2014, s.131.

¹⁰¹ Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s.66.

idari işlem geri alınacak¹⁰² ve böylece mükellef haksız yere vergi ve ceza ödemekten kurtulmuş olacaktır.

3.2.4. Mali Af Sebebiyle Terkinin Sonuçları

Mali af uygulaması, sonucunda bir vergiyi, vergiye dair cezayı veya alacağın ferilerini ortadan kaldırdığı için, bu yolla terkin işleminin gerçekleştirildiği söylenebilir. Ülkemizde çıkarılan mali afların kimi zaman verginin aslına ait, kimi zaman da vergi cezalarına ait olduğu görülmektedir. Doktrinde mali affın sadece, vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi feri alacaklara yönelik olması yönündedir¹⁰³.

Çıkarılan mali aflar dolayısıyla yapılan terkinin olumlu ve olumsuz yönlerinin olduğu da çeşitli yazarlar tarafından ele alınmıştır. Mali af dolayısıyla terkinin zaman zaman olumlu sonuç yaratabileceği görüşünü ileri sürenlere göre genel olarak, vergi kaçakçılıklarının gizlenmek zorunda kalınmaması böylece kayıt dışı gerçekleşen işlemlerin kayıt içerisine alınmasının sağlanacağı, vergiye uyumun artırılması için bir fırsat niteliğinde olduğu, ekonomide kısa dönemli, hatta tekrar mali af çıkarılmayacağı bilinci yerleştirilirse uzun dönemli vergi gelirlerini arttırıcı etki yaratacağı, bunun da bütçe açıklarını kapatıcı olumlu bir etki yaratacağı ileri sürülmektedir.¹⁰⁴ Sonuçta vergi gelirlerinin artması, tahsilatın hızlanması, idarenin ve yargı organlarının iş yükünün hafiflemesi gibi etkiler yaratacaktır¹⁰⁵.

Vergi hukukunda aflara başvurulmasının siyasi, sosyal, idari ve teknik açıdan birçok sebebi olduğu gibi, ekonomik ve mali sebepler de ağır basmaktadır. Özellikle ülkemizde enflasyonun yoğun yaşandığı dönemlerde, ayakta duramaz hale gelen küçük ve orta çaplı işletmeler, vergilerini de ödeyemez hale gelmektedir. Bu ödenemeyen vergilere gecikme zammı ve faizi de uygulanması mükellefleri büyük bir borç yükü altına sokmuştur. Ekonomik canlılığın yitirilmesine imkan vermemek adına ve mükellefiyetlerin devam etmesi adına da, mali af desteğinin olumlu etkilerinin de olabileceği düşünülmektedir¹⁰⁶.

¹⁰² Öncel ve diğerleri, s.156.

¹⁰³ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.25.

¹⁰⁴ Zeynep Arıkan-Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2004, Sayı: 137, ss.64-65.

¹⁰⁵ Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri- I”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2003, Sayı: 131, ss.208-209.

¹⁰⁶ A.e. , s.207.

Mali af dolayısıyla kamu alacaklarının terkinin olumsuz sonuçlar doğuracağını ileri sürenler de vardır. Bu görüşü savunanlara göre de, çıkarılan aflar dolayısıyla mükelleflerin vergi cezaları, ve alacaklara ait ferilerin terkin edilmesi, dürüst olarak vergisini zamanında ödeyen mükellefleri cezalandırılmış hissettirerek, vergi cezalarının da etkinliğinin azalmasına sebebiyet vermekte ve dürüst mükellefler açısından kamu idaresine olan güvenin azalmasına yol açmaktadır¹⁰⁷. Aynı zamanda mükellefler arasında, zamanında ödemesini yapanlar ile yapmayanların eşitsiz bir durum içerisinde oldukları, vergi adaleti açısından haksızlık olduğu, geleceğe dair af beklentileri olmasından ötürü zaten vergi ödeme bilincinin düşük olduğu ülkemizde, bu alışkanlığın ve bilincin daha da azalmasına sebebiyet verdiği ileri sürülmektedir¹⁰⁸. Vergisini ödeyen mükelleflerin ödemeyenler karşısında rekabet etme olanağı azalarak haksız rekabetlere yol açacağı da öngörülmektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Arslan, **a.g.e.** s.132.

¹⁰⁸ Tuncer, (Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri), s.25.

¹⁰⁹ Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri- II”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, Sayı: 132, s.182.

SONUÇ

Terkin müessesesinin vergi hukukundaki yeri ve önemi açıklanmadan önce, terkin kavramının gerek niteliği itibariyle gerekse kapsamı itibariyle ne olduğunu kavramak önem arz etmektedir.

Terkin, insan gücü ile öngörüleemeyen ve önlenemeyen birtakım olayların meydana gelmesi sebebiyle, Devlet'in gelir olarak elde ettiği başta vergiler olmak üzere vergi dışındaki kamu alacaklarından mahrum kalması, bu olağanüstü gerekçeler sebebiyle alacağını silmesi veya alacağından vazgeçmesi anlamına gelmektedir.

Terkinin kapsamına baktığımızda kamu alacağı ve vergi alacağı kavramları da dikkat çekmektedir. Kimi zaman bir vergi alacağı kimi zamansa vergi dışında herhangi bir kamu alacağı da terkin işlemi görebilmektedir. Ayrıca vergi veya kamu alacağının aslının yanı sıra ceza ve ferilerine yönelik olarak da terkin işlemi gerçekleştirilmektedir.

Terkin, Devletin yetkili kıldığı idareler tarafından yapılan bir işlem olduğundan, idari bir işlem olarak nitelendirilmektedir. Aynı zamanda, terkinin söz konusu olması için mükellefin rızasına gerek duyulmaksızın, idarenin tek taraflı iradesine dayanılarak işlem yapılabilmesi, işlemin niteliğinin tek taraflı bir idari işlem olduğunu göstermektedir.

Kamu alacağını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran hallerden biri olarak karşımıza çıkan terkin, borca kesin olarak son vermekte, terkin sayesinde borcun devam etmesi söz konusu olmamaktadır. Bu bakımdan da, yükümlü açısından önem taşımaktadır. Sonuçta, idarenin tek taraflı iradesiyle yaptığı silinme yolu ile kamu alacağı, kısmen veya tamamen tüm hukuksal sonuçlarıyla ortadan kalkmaktadır.

Terkin, vergi hukukumuzda usul kanunları içerisinde VUK' un 115'inci ve mükerrer 115'inci maddelerinde; AATUHK' un ise, 105 ve 106'ncı maddelerinde yer almaktadır. Terkin vergilere yönelik gerçekleşecekse VUK hükümleri; vergi dışındaki kamu alacaklarına yönelik gerçekleşecekse, AATUHK hükümleri uygulanacaktır. Bu iki Kanun doğrultusunda incelenen terkin müessesesi, VUK' un 115'inci ve AATUHK' un 105'inci maddelerinde doğal afetler dolayısıyla terkin hükümlerine işaret etmektedir. VUK'un mükerrer 115'inci maddesi tahakkuktan vazgeçme başlığı ile, AATUHK' un

106'ncı maddesi ise bu madde kapsamına benzer bir şekilde tahsil imkansızlığı sebebiyle terkinin ele almaktadır. Bu iki benzer madde doğal afet gibi bir sebep aramaksızın, söz konusu alacağın tahsilini vazgeçiren veya imkansız ve gereksiz hale getiren parasal değerlerden ötürü düzenlenmiştir.

Terkin müessesesi VUK' taki haliyle vergi hukukumuzda bu şekilde düzenlenmekle birlikte, daha önce kabul edilen kanunda daha dar kapsamlı bir şekilde hüküm ifade etmekteydi. Buna göre, doğal afetlerden ötürü yapılacak terkin işlemi, varlık ve mahsul kaybı halinde farklı farklı ele alınarak işlemin yöneldiği vergilere dair de değişiklik yapılmış oldu. Böylece önceden sadece zarar gören gelir kaynağı ile ilgili bulunan vergi borç ve cezalarının terkin edileceği hükmedilirken, yeni düzenlemede arazi vergisi adına da terkin işleminin gerçekleştirilmesi belirtildi. Bu değişiklik mahsulün zarar görmesi durumunda gündeme gelmektedir. Ayrıca mahsulün zarar görmesi hali terkinin, hangi zamana rastlayan vergilere yönelik yapılacağı konusunda da, süre itibarıyla açıkça belirlenmiştir. Bunun dışında vergiler için gerçekleştirilecek terkin için yetkili olarak Bakanlar Kurulu gösterilirken, yeni düzenlemeyle bu da değiştirilmiş ve Maliye Bakanlığı yetkili olmuştur. Kapsam olarak da, mükerrer 115'inci madde eklenerek başka bir vergi terkin sebebi düzenlenmiştir.

Anlaşıyor ki, vergilere yönelik uygulanan VUK' un değişip güncellenmesiyle, terkin müessesesine yönelik de yeni hükümler getirilmiş ve mükellef adına önem arz eden bu müessese kapsam itibarıyla daha da genişletilmiştir. Vergi dışındaki diğer kamu alacakları için uygulanan terkin hükümlerinde ise değişiklik yapılmamıştır.

Uygulanacak terkin miktarı kısmen olabileceği gibi tamamen de olabilmektedir. Bunu belirleyen ölçüt ise zarar ile orantılıdır. Burada da anlaşılabileceği üzere terkin bir takım şartların varlığı halinde gerçekleşmektedir ki, bir zarar derecesi ve bunun oranı gözetilmektedir.

Öngörülemeyen bir doğal afet niteliğinde olağan üstü olayın varlığının şartı dışında, bu olayın yükümlüye zarar vermesi hatta bu zararın da mal varlığı, mahsul gibi faktörlerle de kıyaslaması söz konusu olmaktadır. Terkin için zarar görme derecesi olarak üçte birlik bir oran gözetilmektedir. Kamu alacağını ödeme gücü zorlaşan mağdur yükümlülerin, zor durumunun daha kolay atlatılması, ekonomik yönden rahatlatılması amacıyla başvuruda bulunulması şartıyla, söz konusu zararın

da ilgililerce belirlenerek, kısmen veya tamamen bir kamu alacağının silinebilmesi, terkin düzenleyen iki usul kanunun da yer almaktadır.

Gerek VUK' ta, gerekse AATUHK' de terkinle ilgili paralel doğrultuda düzenleme yapılmış olsa da bazı hususlarda farklılıkları da söz konusudur. Bu iki Kanun kapsam itibariyle farklılık göstermektedir. AATUHK VUK' a göre daha geniş kapsamlı olduğundan VUK' a göre yapılacak terkin işlemi sadece vergilere yönelik borç ve cezaları kapsamına karşın, AATUHK' a göre yapılacak terkin işlemi ise vergi dışındaki diğer kamu alacaklarını kapsar niteliktedir.

VUK' ta terkin ile ilgili olan başlık ile AATUHK' daki terkin ile ilgili olan başlıklar da birebir örtüşmemektedir. Oysa ki iki kanundaki maddelerde sayılan terkin sebepleri olan haller aynıdır ve bu hallerin genel bir açıklamasını taşıyan bir başlık konması daha uygun olacaktır. AATUHK' daki, 'Tabii Afetler Sebebiyle Terkin' başlığı bunu karşılar niteliktedir ve VUK' daki başlığın da bu şekilde düzenlenmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Her iki Kanunda da sayılan hallerin gerçekleşmesi durumunda VUK' ta varlık ve mahsule dair kayıplarda farklı vergi türleri terkin edilecekken; AATUHK' da varlığın da mahsulün de zarar görmesi halinde, zarar gören gelir kaynaklarıyla ilgili kamu alacaklarının terkin edileceği belirtilmektedir. Bu da varlığın veya mahsulün kaybı halinde terkin işleminin, VUK' ta farklı farklı değerlendirildiğini göstermektedir.

AATUHK' da terkin için başvuruda bulunmada süre itibariyle 6 ay gibi bir sınır getirilmiştir. VUK' ta bununla ilgili açık bir hüküm olmamakla birlikte, zamanaşımı süresi gözetilerek başvurunun yapılması genel kabul görmektedir. Bu hususta VUK' un da süreye dair bir hüküm taşıması, hatta bu sürenin AATUHK' a tabi olacak kamu alacaklarının terkin için başvurulacak süreye eş değer tutulması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü devletin ister vergi olsun ister vergi dışında bir kamu alacağı olsun hepsi kıymetli ve kamu gelirleri adına büyük öneme sahiptir. AATUHK' da 6 aylık belirtilen süreninse, başvuru için kısa olduğu ve bu sürenin zarar görme durumuna göre uzatılmaya elverişli ve 6 aydan da fazla olması gerektiği düşünülmektedir.

Terkin için mükellefin başvurusu gerekmekte, hatta bu süre de kısıtlı tutulmaktadır. Ancak, kanun maddelerinde zararın belirlenmesinde bir süre veya

terkinin gerçekleşmesinde bir süre kısıtlaması düzenlenmemiştir. Yetkili kişiler veya kurumların görevlerini yerine getirmede daha hızlı ve daha verimli bir hizmet sunabilmeleri için, bu hususta da kanuni düzenleme yapılmasının faydalı olacağı görüşü taşınmaktadır.

Terkin işleminin gerçekleştirilmesinde, VUK kapsamına giren kamu alacakları için Maliye Bakanlığı yetkili iken; AATUHK kapsamına dahil olan vergi dışındaki kamu alacakları için ise Cumhurbaşkanı yetkilidir. Terkine ilişkin yetki konusunda da iki Kanun farklılık taşımaktadır.

Ayrıca VUK ve AATUHK' un terkin hükümleri karşılaştırılırken dikkat çeken bir husus ise, terkinin zararlı orantılı olarak yapılacağı açıktır; ancak bu VUK' ta açıkça belirtilmesine rağmen, AATUHK' da açıkça hkmedilmemiştir. Belirliлик ve açıklık gerek vergileme ilkeleri açısından, gerekse hukuki güvenliği sağlama açısından büyük öneme sahip olduğundan, bunun düzenlemelerde olabildiğince uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

Terkin müessesesi, kamu alacaklısı olan taraf açısından alacağından vazgeçilen, ilgili alacağı silmek suretiyle tüm hukuki sonuçlarıyla ortadan kaldırtan bir işlem olduğundan, esasında dezavantajlı bir durum olarak gözükmektedir. Ancak, kamu kesiminin alacaklarını sağlayan, kamusal harcamalara finansman olarak kamusal gelir elde edilmesini temin eden taraf kamu borlusı olduğundan, devlet terkin gerektirecek olağan üstü durumlarda, yükümlülerini koruyarak, iktisadi hayata devam edebilmelerini ve yine toparlanıp kamusal ihtiyaçları karşılayacak finansmana katılmalarını düşünerek onları koruyucu bu müesseseye yer vermektedir.

Öyle ki, kamu alacakları devlet adına büyük bir önem taşıdığından, doğumundan tahsil edilmelerine kadara birçok kabul görmüş ilkelere uyularak ve en hızlı, etkili ve kolay bir şekilde temin edilmeleri hedeflenmektedir. Devlet, kamu alacağına o kadar önem vermektedir ki, tahsil ederken de benimsediği ilkeler doğrultusunda hareket etmektedir. Kamu alacağının tahsiline etki ettiği için, kamu alacaklarının devlet adına ne denli önemli olduğu ve bu alacaklar tahsil edilirken hangi ilkelerin benimsendiği de ayrı bir öneme sahip olduğu için tez çalışmasında bu konuya da değinilmiştir. Genel anlamda kamu alacaklarının tahsilinde ve vergileme sürecinde benimsenen ilkeler doğrultusunda terkin müessesesinin getiriliş amacı ve bu ilkelerin amacına uygunluğu veya uygunsuzluğu değerlendirilmiştir.

Buna göre, kamu alacaklarının tahsilinde de benimsenen kamu borçlusunu koruma ilkesi, terkin işleminin de amacını oluşturmaktadır. Devlet kamu alacağını tahsil ederken dahi, mükellefe kolaylık sağlamayı gözetmekte ve bu anlamda terkinin esas amacı ile aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Kamu alacağının önemi ve bu sebepten ötürü benimsenen kamu alacağını güvence altına alma ilkesi, devletin alacağına kavuşmasını engelleyecek durumlara ortam sağlayıcı koşulları ortadan kaldırmak veya minimuma indirmek üzere, devlet hazinesini düşünerek düzenlenmiştir. Terkin düzenlemesine baktığımızda bu ilkeye ters gibi gözükse de, aslında terkin düzenlemesi de belirli sınırları olan ve yararlanmak için şartların sağlanmasını gerektiren bir düzenleme olduğundan, kamunun bu ilkeye bağlılığını da göstermiş olmaktadır. Aynı zamanda da terkinin bu ilkeye ters düştüğünü düşünmek için, bu müesseseye dar anlamda bakmak gerekir. Oysa ki, geniş çapta düşünüldüğünde, devletin gelir sağlamada devamlılığı için, gelirlerinin kaynağı olan mükelleflerinin bu müesseseye ihtiyacı olduğunu ve aslında kamu alacaklarını uzun vadede güvenceye aldığı şeklinde düşünülmesi daha uygun olacaktır. Terkin ile devletin, gelecek dönemler için kamu alacağını güvence altına almayı amaçladığı düşünülmektedir. Devletin kamu alacağını tahsil ederken iktisadi davranmayı benimsemesi ise, terkinin tahakkuktan vazgeçme sebebiyle ortaya çıkan halidir. Tahakkuktan vazgeçilerek yapılan terkin, devletin kamu alacağını tahsil ederken izlediği iktisadilik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Böylece anlaşılıyor ki, devlet benimsediği ilkeleri genel olarak, düzenlemelerine de dahil etmekte ve olabildiğince uygulamaktadır.

Devletin kamu alacakları arasında önemli bir yeri olan vergilere yönelik, vergileme sürecine ilişkin benimsenen ilkeler ile terkin müessesesinin uyumu da önem arz etmektedir. Çalışmada değinildiği üzere, benimsenen ilkeler ile terkin düzenlemesi bir uyum içerisindedir. Terkin, bu ilkelerin amacına da, kapsamına da dahil olabilmektedir. Ancak vergileme ilkelerinden olan eşitlik ilkesi terkin konusunda farklı yorumlamaları getirebilmektedir. Kimi görüşler eşitlik ilkesi ile terkin müessesesinin ters düştüğünü ileri sürmektedir. Terkin vadesi geçmemiş ödenmeyen borçlara yönelik olarak uygulanmaktadır. Vadesi geçipte ödenmemiş borçlara terkin uygulanmamaktadır. Bununla ilgili olarak bazı görüşlerce, vadesinde borcunu ödeyen mükellefle vadesinde borcunu ödemeyen mükellefin arasında

eşitsizlik yaratılmaması gerektiği savunulmaktadır. Mükelleflerinin zamanında borcunu ödemesi olumlu bir davranış olup, borcunu zamanında ödemeyenlerin terkin dolayısıyla, borçlarının silinmesi ve vergi borçlusu olmaktan çıkarılması durumu söz konusu olursa bunun yükümlüler arasında eşitsizliğe yola açabileceği düşünülebilir. Ancak öyle ki terkin, öngörülemeyen olağan üstü hallerin olması, kanunda sayılan belli şartların gerçekleşmesi dahilinde uygulanacak bir işlemdir. Zaten terkin işleminin gerçekleşmesinin şartlarını taşıyan bir mükellefin oldukça zor bir durumda olduğunu söylemek güç değildir. Çünkü terkin şartları çok da hafif değildir. Bu sebeple terkinin mağdur olan mükellefi koruma ve sosyal bir amaca hizmet etme düşüncesinden hareketle, böyle bir eşitsizliğin yaratılacağı düşünülmemesi gerekir.

Devlet açısından kamu alacakları oldukça önemli görüldüğünden ötürü, takip ve tahsilinde ayrı bir kanun düzenlenmesi uygun görülerek AATUHK düzenlenmiştir. Bu denli önem taşıyan kamu alacağı, kimi zaman devletin kendi düzenlemiş olduğu müesseselerle de ortadan kaldırılabilir. Bu da kimi zaman vazgeçme, silme, iade etme şeklinde kendisini göstermektedir. Bu gibi yollarla yapılan terkin ile kamu alacağının tahsili kısmen veya tamamen mümkün olamayacağı için, kamu alacağının tahsili gibi önemli bir aşamayı ortadan kaldıran bu müessese, devletin mükellefini önemseyişinin bir göstergesidir. Çünkü devletin kamu alacağına devamlı olarak ihtiyacı vardır ve bu yüzden sağlanacak kamu gelirinin sürekliliği, terkin gibi kamu borçlusunu koruyucu bir takım düzenlemelere gidilmesini gerektirmektedir.

Terkin hali, başta doğal afetler sebebiyle olmak üzere, vergi hataları, yargı kararları, mali aflar dolayısıyla da ortaya çıkmaktadır. Aslında doğal afet, diğer terkin hallerinden daha farklı niteliktedir. Çünkü doğal afet terkin işlemini gerçekleştirmeye bir sebeptir; fakat diğer hallerin sonuçları terkin olmaktadır. Bir karar dolayısıyla veya bir vergilendirme hatası dolayısıyla borç silinip ortadan kalkınca, bu işlem terkin olarak adlandırılmaktadır. Bu yüzden doğal afet ile diğer terkin türleri arasında bir ayrıntı söz konusu olmaktadır.

Doğal afetler sonucunda kayba uğrayıp zarar gören mükelleflerin zararını hafifletmek, içinde bulunulan zor duruma destek olmak amacıyla ve sosyal hukuk devleti olmanın bir gereği olarak VUK ve AATUHK çerçevesinde doğal afetler

dolayısıyla terkin konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Ancak kimi durumlarda bu kanunlar taşınması gereken şartların ağırlığı sebebiyle yeterli görülmeyip özel kanunların çıkarılması yoluna da gidilmiştir. Geniş çapta yaşanan doğal afet hallerinde, devlet konuya dair özel kanunlar çıkararak borçlulara kolaylıklar sağlamıştır. Çünkü ülkemiz başta deprem gibi yıkıcı gücü büyük bir doğal afetle karşılaşmaya oldukça da yatkın bir konumdadır. Bu yüzden de terkinden faydalanabilmek için, terkin hakkında kanuni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Sonuçta kamu borçlusunun öngöremediği bir şekilde iradesi dışında meydana gelen, ağır kayıplar yaratarak borçlunun da ödeme gücünü kısıtlayan, sonuçları ağır olan bir takım haller dolayısıyla, zor durumda kalan yükümlüleri korumak, daha kısa sürede refahlarını sağlamak, ekonomik hayata katılımlarını devam ettirmek üzere, terkin müessesesi ortaya çıkarılmıştır.

KAYNAKÇA

- Acinöroğlu Serkan, “Kamu Alacaklarının Cebri İcra Yoluyla Tahsili”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2008, Sayı: 61, (Çevrimiçi), [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9097&arananKey=TAYFUN ŞAHİN \(25.06.2013\).](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9097&arananKey=TAYFUN ŞAHİN (25.06.2013).)
- Ağar, Serkan **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- Akdoğan, Abdurrahman **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, Kasım 2017.
- Akkaya, Mustafa **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara Turhan Kitabevi, 2002.
- Aksoy, Şerafettin **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010.
- Aksoy, Şerafettin **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Aksoy, Şerafettin **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011.
- Aktan, Coşkun Can “AATUHK Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, **Vergi Dünyası**, , Sayı: 112, ss. 47-56, Aralık 1990.
- Aktan, Coşkun Can “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler”, **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı: 24, ss. 40-50, Mayıs-Haziran 1990.
- Aktan, Coşkun Can “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 118, ss. 13-17, Temmuz 1998.

Akyılmaz,
Bahtiyar, Sezginer,
Murat, Kaya Cemil

Türk İdare Hukuku, 10. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2019.

Arıkan, Zeynep,
Yurtsever, Hatice

“Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II”,
Yaklaşım Dergisi, Sayı: 137, ss. 64-68, Mayıs 2004.

Arslan, Mehmet

Vergi Hukuku, 7. Baskı, Bursa MKM Yayıncılık, 2011.

Atay, Tezcan

“Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:83, ss. 151-156, Kasım: 1999.

Atay, Tezcan

“Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:84, ss. 177-183, Aralık: 1999.

Atay, Tezcan

“Deprem Bölgelerindeki Mükelleflerin Vergi Borçlarının Terkini ve Yapılan Son Düzenlemelere Farklı Bir Yaklaşım”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 161, ss. 44-58, Şubat: 2002.

Ateş, Leyla

Vergilendirmede Eşitlik, İstanbul, Derin Yayınları 2006.

Bakır, Tunay

“Tabii Afetlerden Etkilenen Mükellefler Açısından Önem Arz Eden Terkin Müessesesine İlişkin Bir Değerleme”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 91, ss. 84-89, Temmuz 2000.

Bayrakdar, Bekir

“Depremden Zarar Gören Mükelleflerin Vergi Borçlarının ve Cezalarının Terkini”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 246, ss. 111-115, Şubat: 2002.

Bıyık, Recep,
Kıratlı, Aydın

Vergi Teşvikleri ve Korumaları, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği HUD Yayınları, 2001.

- Bilici, Nurettin **Vergi Hukuku: (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, 46. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2018.
- Biyan, Özgür “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları”, **Mali Çözüm İSMMMO Dergisi**, Sayı: 79, ss. 75-84, Ocak-Şubat 2007.
- Bülbül, Duran “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri- I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, ss. 205-209, Kasım 2003.
- Bülbül, Duran “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri- II”, **Yaklaşım Dergisi**, , Sayı: 132, ss. 177-182, Aralık 2003.
- Candan, Turgut **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Candan, Turgut **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2011.
- Çağan, Nami **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çelik, Binnur **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2018.
- Çolak, Mustafa “Vergi Tahsilatında Teknolojik Gelişimin Getirdiği Son Nokta: Vergi Kredisi Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 190, ss. 49-53, Ekim 2008.
- Damar, Emrullah “Doğal Afetlere Devletin İlgisi ve Terkin İşlemleri”, **Sayıştay Dergisi**, s. 33, (Çevrimiçi), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der29m3.pdf> (20.03.2019).

- Dikmen, Mehmet **Osmanlıca-Türkçe Sözlük**, İstanbul, Türdav Yayın Grubu, 2009.
- Dinç, Mutlu **Türk Borçlar Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Doğrusöz, M. Ezhan Vergi Hukukunda Terkin-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, ss. 258-265, Nisan: 2007.
- Doğrusöz, M. Ezhan Vergi Hukukunda Terkin-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 173, ss. 265-268, Mayıs 2007.
- Fahran, Ferhat “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (VUK MD. 115/1)-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, ss. 124-129, Ocak 2010.
- Fahran, Ferhat “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (VUK MD. 115/1)-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 206, ss. 155-158, Şubat 2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (23.03.2019).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (22.03.2019).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/node/85041> (23.03.2019).

Gelir İdaresi

Başkanlığı

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s.774, (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf (24.03.2019).

Gerçek, Adnan

Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2017.

Gerçek, Adnan

Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003.

Giritli, İsmet,
Bilgen, Pertev,
Akgüner, Tayfun,
Berk, Kahraman

İdare Hukuku, İstanbul, Der Yayınları, 2011.

Gözler, Kemal

Kısa Anayasa Hukuku, 16. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.

Gözler, Kemal,
Kaplan, Gürsel

İdare Hukukuna Giriş, 15. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012.

Gözübüyük, Şeref

Yönetim Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.

Güçlü,
Süleyman

“Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 126, ss. 148-152, Haziran 2003.

Güneş, Gülsen

“Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 237, ss. 163-178, Haziran: 2008.

- HukukTürk Dn. 3. D.'nin, 27.05.1986 tarih ve E. 1986/1721, K. 1986/1417 sayılı Kararı (Çevrimiçi), <http://www.hukukturk.com/danistay-maddeye-gore-arama?MevzuatId=2674&MaddeNo=115&Merci=4556> (23.03.2019).
- İttihad İlmi Araştırma Heyeti ve Diğerleri **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat**, İstanbul, Sebat Basım Yayım Dağıtım, 2006.
- Kalenderoğlu, Mahmut **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Ankara, Agon Bilgi Akademisi, 2012.
- Kaneti, Selim **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Karakoç, Yusuf **Genel Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.
- Karakoç, Yusuf **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.
- Kırbaş, Sadık **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2018.
- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhâl **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014.
- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin, Dönmez, Recai **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008.
- Koçak, Muhsin **Vergi İcra Hukuku**, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Küçük, Şaban “Türk Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 230, ss. 49-55, Şubat, 2012.

- Lang, Joachim “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çeviren: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, ss. 3-64, İstanbul 2000.
- Mutluer, M. Kamil, Dayanç, N. Nilay **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.
- Nas, Adil “Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 72, ss. 2683-2693, Aralık 2010.
- Nas, Adil “Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 268, ss. 166-176, Ocak 2011.
- Nas, Adil Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, Ankara Üniversitesi **Hukuk Fakültesi Dergisi**, s. 325, 02.2011 (Çevrimiçi), (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1585/17180.pdf>) (20.03.2019).
- Oktar, S. Ateş **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019.
- Organ, İbrahim, Bozdoğan, Doğan “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, ss. 173-184, Mart 2012.
- Oflaz, Mehmet “Hukuk Devletin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku’nda İfade Ettiği Anlam”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 151, ss. 270-272, Temmuz 2005.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami **Vergi Hukuku**, 27. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018.
- Öner, Erdoğan **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014.
- Öz, Ersan “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme Açısından Analizi”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt 17, Sayı: 1, ss. 11-33, Yıl: 2002.

- Öz, Semih **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Özbalcı Yılmaz **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012.
- Özbalcı, Yılmaz **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012.
- Özdemir, Ahmet “Terkin–Vazgeçme ve Limitleri-3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 517, ss. 93-98, Ağustos, 2008.
- Özer, İlhan **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, Doğan Basımevi, 1979.
- Özyer, Mehmet Ali **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Temmuz 2018.
- Pehlivan, Osman **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Murathan Yayınevi, 2012.
- Pehlivan, Yafes “Terkin Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 5, ss. 61-66, Mayıs 2004.
- Pürsünlerli, Elif “Vergi Hukukunda Doğal Afetler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 81, ss. 145-153, Eylül 1999.
- Saraçoğlu, Fatih, Çakar, P. Elif **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2018.

Sarılı, Mustafa Ali

“Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 225, ss. 20-25, Eylül 2011.

Sonsuzoğlu, Elif

“Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 167, ss. 136-145, Temmuz 1995.

Sonsuzoğlu, Elif

“Hem Anayasa’ya Hem de Hukukun Genel İlkelerine Aykırı Şekilde Sakat Doğan 6111 Sayılı Yasa’nın Ardından: Bundan Sonra Ne Yapmalı?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2012, Sayı: 232.

Sonsuzoğlu, Elif

“Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul, 1997.

Şenyüz, Doğan,
Yüce, Mehmet,
Gerçek, Adnan

Vergi Hukuku, 9. Baskı, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2018.

Tokat, Yakup

“Kamu Alacağıının Güvenliği Bakımından Vergi İdaresinin ve İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 123, ss. 43-48, Mart 2003.

Tombaloğlu,
Mustafa Lütfi

Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.

Tortop Bayraktar,
Hande

“Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 358, ss. 116-123, Haziran 2011.

Tuncer Selahattin

Vergi Hukuku ve Uygulaması, C. II, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2006.

Tuncer, Selahattin

“Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 116, ss. 19-25, Ağustos 2002.

Tuncer, Selahattin

“Terkin İle İlgili Usul Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 118, ss. 17-21, Ekim, 2002.

- Tuncer, Selahattin Vergi Hukuku Açısından Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 114, ss. 11-15, Haziran 2002.
- Tuncer, Selahattin “Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 162, ss. 9-14, Haziran 2006.
- Tuncer, Selahattin “Türk Vergi İcra Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 148, ss. 9-13, Nisan 2005.
- Tuncer, Selahattin “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan**, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul İ.Ü. Yayını No: 4099, Emek Matbaacılık, 1998.
- Türk, İsmail **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Türk Dil Kurumu (Çevrimiçi),
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=s&guid=TDK.GTS.5c92431752cd98.38555708
(20.03.2019).
- Türk Dil Kurumu (Çevrimiçi),
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c92431f333456.68376844
(20.03.2019)
- Türk Dil Kurumu (Çevrimiçi),
http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cd8a64e7ccda5.67368665
(13.05.2019)
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı (Çevrimiçi),
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc031/kanuntbmmc031/kanuntbmmc03105432.pdf (20.03.2019).

- Ufuk, M. Tahir Vergi Hukukunda Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 122, ss. 72-75, Şubat 2003.
- Uluatam, Özhan, Methibay, Yaşar **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- Uslu Ferhat **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.
- Ünsal, Hilmi **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Başkent Yayıncılık, 2012.
- Vural, Mahmut “Marmara Bölgesinde 1999 Yılında Meydana Gelen Depremlere İlişkin Terkin”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, ss. 12-22, Mayıs 2002.
- Yaklaşım, Dergisi Dn. 4. D.’nin, 15.01.1980 tarih ve E. 1975/2300, K. 1980/95 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43077&parentid=43072&categoryid=34770&_#43078 (28.03.2013).
- Yaklaşım, Dergisi Dn. 4.D’nin, 15.10.1982 tarih ve E.1982/16865, K.1982/3883 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43078&parentid=43072&categoryid=34770&_#43078 (28.03.2013).
- Yaklaşım, Dergisi Dn. 4. D.’nin 30.11.1978 tarih ve E. 1978/43, K. 1978/3699, sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43073&parentid=43072&categoryid=34770&_#43073 (02.04.2013).

Yaklaşım, Dergisi

Dn. 4. D.'nin 19.09.1978 tarih ve E.1978/703, K.1978/2435, sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43074&parentid=43072&categoryid=34770&_#43074 (02.04.2013).

Yaklaşım, Dergisi,

Dn. 4.D.'nin, 19.03.1979 tarih ve E.1978/2861, K.1979/719 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43076&parentid=43072&categoryid=34770&_#43076. (17.04.2013).

Yaklaşım, Dergisi

D.İ.B.K.'nın 28.06.1979 tarih ve E. 1976/1, K. 1979/10 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43075&parentid=43072&categoryid=34770&_#43075 (17.04.2013).

Yaklaşım, Dergisi

D.İ.B.K.'nın 28.06.1979 tarih ve E. 1976/1, K. 1979/10 sayılı Kararı, (Çevrimiçi), http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=43075&parentid=43072&categoryid=34770&_#43075 (28.03.2013).

Yaltı Soydan,
Billur

“Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998**, ss. 81-101, İstanbul 2000.

EK

Tahakkuktan Vazgeçme Miktarları

MİKTARI	UYGULAMA DÖNEMİ	DAYANAĞI
100.000 TL	01.01.1996-31.12.1996	1995/7595 sayılı Karar
170.000 TL	01.01.1997-31.12.1997	Yeniden Değerleme Oranı
250.000 TL	01.01.1998-31.12.1998	1997/10345 sayılı Kanun
500.000 TL	01.01.1999-14.08.1999	1998/12044 sayılı Kanun
1.000.000 TL	14.08.1999-31.12.1999	4444 sayılı Kanun
1.500.000 TL	01.01.2000-31.12.2000	Yeniden Değerleme Oranı
3.000.000 TL	01.01.2001-31.12.2001	Yeniden Değerleme Oranı
6.000.000 TL	01.01.2002-31.12.2002	Yeniden Değerleme Oranı
9.500.000 TL	01.01.2003-31.12.2003	Yeniden Değerleme Oranı
12.000.000 TL	01.01.2004-31.12.2004	VUK 326 Seri No' lu Genel Tebliği
13 YTL	01.01.2005-31.12.2005	VUK 342 Seri No' lu Genel Tebliği
14 YTL	01.01.2006-31.12.2006	VUK 354 Seri No' lu Genel Tebliği
15 YTL	01.01.2007-31.12.2007	VUK 364 Seri No' lu Genel Tebliği
16,00 YTL	01.01.2008-31.12.2008	VUK 378 Seri No' lu Genel Tebliği
17,90 TL	01.01.2009-31.12.2009	VUK 388 Seri No'l u Genel Tebliği
18,00 TL	01.01.2010-31.12.2010	VUK 393 Seri No' lu Genel Tebliği
19,00 TL	01.01.2011-31.12.2011	VUK 402 Seri No' lu Genel Tebliği
20,00 TL	01.01.2012-31.12.2012	VUK 411 Seri No' lu Genel Tebliği
21,00 TL	01.01.2013-31.12.2013	VUK 422 Seri No' lu Genel Tebliği
21,00 TL	01.01.2014-31.12.2014	VUK 432 Seri No' lu Genel Tebliği
23,00 TL	01.01.2015-31.12.2015	VUK 442 Seri No' lu Genel Tebliği
24,00 TRY	01.01.2016-31.12.2016	VUK 460 Seri No' lu Genel Tebliği
24,00 TRY	01.01.2017-31.12.2017	VUK 476 Seri No' lu Genel Tebliği
27,00 TRY	01.01.2018-31.12.2018	VUK 490 Seri No' lu Genel Tebliği
33,00 TRY	01.01.2019-31.12.2019	VUK 504 Seri No' lu Genel Tebliği

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (22.03.2019).