

KAMU ALACAKLARININ TERKİNİ VE COVID-19 PANDEMİSİ SEBEBİYLE TERKİN İMKÂNI^(*)

Arş. Gör. Ayla ÇALIŞKAN^(**)

ÖZET

Devletin ve kamu kuruluşlarının kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla ihtiyaç duyduğu finansman, vergi, resim, harç, şerefiye ve diğer kamu gelirleri aracılığı ile sağlanmaktadır. Devlet kamu gelirlerini borçlulardan temin etmektedir. Ancak kamu alacağının borçluları, genellikle kendi iradeleri dışında meydana gelen olaylar neticesinde ekonomik açıdan oldukça zor duruma düşerek borcunu ödeyemez hale gelmektedir. İşte bu durumda devlet, borçluya destek olarak mali açıdan hayatına devam edilmesini sağlamak amacıyla kamu alacağından vazgeçerek alacağını terkin etmektedir. Sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olarak yükümlüye destek amacıyla tanınan terkin imkânı aslında yükümlünün hızlı bir şekilde kendini toparlayarak kamu gelirlerine katkıda bulunması amacını taşıdığından, devlet açısından da uzun vadede avantajlı bir müessese olarak düşünülmelidir.

Terkin müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmektedir. Bu çalışmamızda öncelikle vergi ve vergi dışındaki kamu alacaklarının kapsamı belirlenecek, ardından Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan hükümler doğrultusunda doğal afetler sebebiyle terkin, tahakkuktan vazgeçme, tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin ile yargı kararları gereği terkin müessesesi ele alınacaktır. Terkin sebepleri açıklandıktan sonra Covid-19 pandemisinin kamu alacaklarının terkin sebebi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler

Kamu Alacağının Terkini, Terkin Sebepleri, Doğal Afetler Sebebiyle Terkin, Covid-19 Pandemisinin Doğal Afet Niteliği, Covid-19 Pandemisi Sebebiyle Terkin.

^(*) DOI: 10.33432/ybuhukuk.1210137- Geliş Tarihi: 25.11.2022 - Kabul Tarihi: 05.02.2023.

Bu makale, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora programı kapsamında Prof. Dr. Yusuf Karakoç tarafından verilen Kamu İcra Hukuku dersinde hazırladığım çalışmanın geliştirilmiş halidir. Bu vesile ile sayın hocam Prof. Dr. Yusuf Karakoç'a değerli katkılarından dolayı teşekkür ederim.

^(**) İzmir Ekonomi Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, Uluslararası Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İzmir-Türkiye,

E-posta: ayla.kaya@ieu.edu.tr; Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0002-7612-4566>.

CANCELLATION OF PUBLIC RECEIVABLES AND THE POSSIBILITY OF CANCELLATION DUE TO THE COVID-19 PANDEMIC

ABSTRACT

The financing required by a State and public institutions for the execution of public services is provided through public revenues such as public receivables, taxes, duties, charges and goodwill. The state obtains public revenues from debtors. However, debtors of public receivables are usually in a very difficult economic situation as a result of events occurring against their will and become unable to pay their debts. In this case, the State renounce its public receivables in order to support the debtor and ensure that the debtor can continue his/her life financially. As a requirement of the principle of social State, the possibility of cancellation, which is granted to support the debtor, should be considered as an advantageous institution for the State in the long term, as it also aims to contribute to public revenues by allowing the debtor to recover quickly.

Although the cancellation procedure is regulated in the Tax Procedure Law, No:213 and the Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables, No:6183, it is also possible to cancel the public receivable in accordance with the judicial decision. In this study, firstly, the scope of tax and non-tax public receivables will be determined, and then, in line with the provisions of the Tax Procedure Law and the Law on the Procedure for Collection of Public Receivables, the cancellation due to natural causes, waiver of accrual, impossibility of collection and judicial decisions will be discussed. Following explanation of the reasons for cancellation, it will be discussed whether the Covid-19 pandemic can be considered as a reason for the cancellation of public receivables.

Keywords

Cancellation of Public Receivables, Reasons for Cancellation, Cancellation of Public Receivables, Cancellation Due to Natural Causes, The Natural Causes Nature of the Covid-19 Pandemic, Cancellation due to the Covid-19 Pandemic.

I. KAMU ALACAĞI

Kamu alacağı, kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan ve kamu gücüne dayanarak alınan ekonomik değer olarak tanımlanabilir¹. Kamu alacağı, egemenlik hakkına sahip devletin kamu hukukundan doğan alacaklarıdır. Devletin idari işlemlerle elde ettiği gelirler olan kamu alacakları kamu gücüne göre tahsil edilmektedir².

Kamu alacağına ilişkin düzenlemeler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) yer almaktadır. Söz konusu Kanunun 1'inci maddesi “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur” şeklinde düzenlenmiştir.

Kanunun 2'nci maddesinde, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu Kanun hükmünün uygulanacağı yer almaktadır. Kanunun 3'üncü maddesinde ise bu Kanundaki kamu alacağı teriminin Kanunun 1'inci ve 2'nci maddeler kapsamına giren alacakları ifade etmek için kullanıldığına ilişkindir.

AATUHK'un 1, 2 ve 3'üncü maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, kamu alacağının kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve bu hizmetlerin mali kaynağını oluşturan gelir kaynaklarından doğan alacaklar olduğu anlaşılmaktadır. Kamu alacakları, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi,

¹ **Mutluer, M. Kamil/ Dayanç, N. Nilay** (2014) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s.159; **Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan** (2022) Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Bursa, Ekin, s.341; **Karakoç, Yusuf** (2019) Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.503.

² **Budak, Tamer/Benk Serkan** (2011) “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, C:2, S:2, s.62.

resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli; gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden doğmuş olan diğer alacaklar için kullanıldığı sonucu çıkmaktadır. Öte yandan, bir kamu idaresine ya da kamu kurumuna ait alacaklar kamu alacağı niteliğine haiz olsa bile, özel kanunlarında gelirlerinin AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmadıkça bu Kanun kapsamı dışında tutulmaktadır³. Örneğin, köy idaresi gelirleri arasında sayılan salma, kamusal mali yüküm niteliğinde olmasına rağmen, köy tüzel kişiliğine ait alacaklar Kanun kapsamı dışında kalmaktadır. Bu gelirlerin tahsili 442 sayılı Köy Kanunu'na göre yürütülmektedir⁴.

AATUHK 3'üncü maddede Kanundaki alacaklı kamu idaresi teriminin devlet, il özel idareleri ve belediyeleri ifade ettiği düzenlenmiştir. Kamu alacakları, alacaklı kamu idaresi adına tahsil dairesi tarafından tahsil edilmektedir. Tahsil dairesi ise alacaklı kamu idaresinin AATUHK'ü uygulamakla görevli, dairesi, servisi, memur veya memurlarıdır (AATUHK m.3). Kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefil ile yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri ise kamu borçlusudur (AATUHK m.3).

AATUHK, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına giren kamu alacaklarını kapsadığı gibi onun haricindeki başka kamu alacaklarını da kapsamaktadır. Dolayısıyla AATUHK kapsamındaki kamu alacaklarına vergi resim, harçları yanı sıra gümrük ve tekel idaresince tahsil edilen vergiler, adli ve idari para cezaları, ecrimisil alacakları, idari sözleşmelerden doğan alacaklar ve fon gelirleri de dâhildir⁵. Bunun yanı sıra, cebri icradan doğan muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderleri ifade eden takip masrafları da kamu alacağı olarak kabul edilmektedir.

³ Karakoç (2019), s.505.

⁴ Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s.173.

⁵ Karakoç (2019), s.504.

Kanun kapsamına giren kamu alacakları, nitelikleri açısından asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları ve kamu hizmetinin yürütülmesine bağlı olarak doğan alacaklar şeklinde üç ana grupta incelenebilir.

A. ASLİ KAMU ALACAKLARI

AATUHK'un 1'inci maddesine göre asli kamu alacakları, kanunlara dayanılarak alınan vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi alacaklardır. Kanun metninde asli nitelikteki kamu alacakları sayılırken "... gibi" sözcüğüne yer verilmesi asli kamu alacaklarının çeşitlerinin sayılarak belirtilmesi anlamına geldiği şeklinde yorumlanmaktadır⁶. Candan "... gibi" sözcüğünün bu şekilde yorumlanmasının, vergi benzeri mali yükümlerin tahsilinde de bu Kanun hükümlerinin uygulanmasına engel olmayacağı kanaatindedir⁷. Öte yandan maddede sayılmayan kamu alacakları da özel kanunlarında düzenlenmesi halinde AATUHK'a göre tahsil edilecektir⁸.

Vergi alacağı ise vergi borçlusı ile vergi alacaklısı arasındaki ilişki sonucu ortaya çıkmıştır. VUK'un 19'uncu maddesi uyarınca vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar. VUK'un 1 ve 2'nci maddeleri gereğince, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında bu Kanun uygulanmaktadır.

B. FER'İ KAMU ALACAKLARI

Kamu borçlarının zamanında ödenmemesinden doğan fer'i kamu alacakları, devletin uğradığı ekonomik kaybın giderilmesi amacıyla asıl kamu alacağına bağlı olarak hesaplanmaktadır⁹. Asıl kamu alacağına ek olarak alınan gecikme

⁶ Karakoç (2019), s.506.

⁷ Candan, Turgut (2018) Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.12.

⁸ Karakoç (2019), s.506.

⁹ Gerçek, Adnan (2015) Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayıncılık, s.6.

zammı (VUK m. 112), gecikme faizi (AATUHK, m. 51), tecil faizi (AATUHK, m. 48), pişmanlık zammı (VUK, m. 371), haksız çıkma zammı (AATUHK, m. 58) fer'i kamu alacağıdır.

C. KAMU HİZMETLERİNİN YAPILMASINA BAĞLI OLARAK DOĞAN ALACAKLAR

AATUHK'un 1'inci maddesinde kamu alacağının belirlenmesi konusunda-ki bir koşul da devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan kamu hizmetlerinin yapılmasına bağlı olarak doğmasıdır.

Kamu hizmetinin yürütülmesine bağlı olarak doğan alacakların tespit edilebilmesi için öncelikle kamu hizmetinden ne anlaşılması gerektiği açıklanmalıdır. Kanuni ve içtihadi bir tanımı bulunmamakla birlikte, kamu hizmeti ifadesinden “*devlet veya diğer kamu tüzel kişilerinin toplumun temel genel ve ortak ihtiyaçlarını gidermek amacıyla doğrudan doğruya ifa ettiği ya da gözetim ve denetimi altında özel kişilere yaptırdığı hizmetler*¹⁰” anlaşılmaktadır.

Kanunda devlet, il özel idareleri ve belediyeler tarafından kamu hizmetlerinin yürütülmesinden kaynaklanan diğer alacaklara yer verilmiş ancak bu idarelerin denetimi ve gözetimi altında faaliyet gösteren bir özel kişi tarafından yürütülen hizmetlerden bahsedilmemiştir. Dolayısıyla bir alacağın kamu alacağı olmasında esas alınması gereken dar anlamda kamu hizmetidir¹¹. Kamu hizmetlerinin yürütülmesinden doğan bir alacak devlete, il özel idaresine ya da belediye-ye ait ise kamu alacağı olarak nitelendirilecektir. Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklara örnek olarak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca alınan yol harcamalarına, kanalizasyon harcamalarına ve su tesisleri harcamalarına katılma payları verilebilir¹².

¹⁰ Sancakdar, Oğuz/Önüt, Lale Burcu/ Us Doğan, Eser/ Kasapoğlu Turhan, Mine/Seyhan, Serkan (2021) İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.557.

¹¹ Çelik, Binnur (2018) Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku), 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s.8; Karakoç (2019), s.507.

¹² Karakoç (2019), s.508.

II. TERKİN

A. GENEL OLARAK

Terkin, yasaların belirlediği bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran idari bir işlemdir¹³. Vergi idaresi, vergi aslının veya cezasının yükümlüden tahsilinden vazgeçerek bunlara ilişkin kayıtları silmektedir¹⁴. Terkin ile tahakkuk etmiş bir verginin tahakkuk kaydı silinerek ya da tahsil edilen bir vergi mükellefe red ve iade edilerek vergi alacağı ortadan kaldırılmaktadır¹⁵. Yetkililerin terkinine karar verebilmesi için mutlaka kanunda düzenlenmiş sebeplerin ortaya çıkması ve şartların gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁶. Bu açıdan terkin, mükellefin vergi borcundan kurtulması, idarenin ise vergi alacağından vazgeçmesi anlamına gelmektedir¹⁷.

Vergi alacağının terkinine sebep olan nedenler genellikle mükellefin iradesi dışında meydana gelen olaylardır. Bu olayların gerçekleşmesi halinde büyük zararlar meydana gelmekte ve mükellefin ödeme gücü önemli ölçüde düşmektedir¹⁸. İradesi dışında meydana gelen olaylar sebebiyle ödeme gücü kaybolan, mali açıdan oldukça zor duruma düşen borçluyu korumak ve durumunun daha da ağır-

¹³ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s.162; **Mutluer/Dayanç**, s.130; **Tuncer, Selahattin** (2002) “Vergi Hukuku Açısından Terkin”, *Yaklaşım Dergisi*, S:114, s.13, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2002-6/vergi-hukuku-acisindan-terkin?term=terkin>> s.e.t. 15.01.2023; **Koçak, Muhsin** (2018) *Vergi-İcra Hukuku*, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.371; **Doğrusöz, Ezhan** (2007) “Vergi Hukukunda Terkin-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S:172, s.259, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2007-4/vergi-hukukunda-terkin-i?term=null>> s.e.t. 23.12.2020.

¹⁴ **Karakoç, Yusuf** (2020) “Mali Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları”, <<https://blog.lexpera.com.tr/mali-hukukta-mucbir-sebeplerin-hukum-ve-sonuclari/>> s.e.t. 23.11.2022.

¹⁵ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.235; **Özbilen, Şevki** (2013) *Vergi Hukuku*, Ankara, Gazi Kitabevi, s.194; **Bilici, Nurettin** (2013) *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.160; **Erol, Ahmet** (2018) *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s.437; **Arslan, Mehmet** (2016) *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Bursa, Dora Basım, s.134.

¹⁶ **Çelik**, s.264; **Kırbaş, Sadık** (2015) *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, s.141.

¹⁷ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.235.

¹⁸ **Karakoç, Yusuf** (2016) *Kamu İcra Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, s.224; **Öner, Erdoğan** (2022) *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.213.

laşmasını önlemek amacıyla terkin kurumu ihdas edilmiştir¹⁹. Mükellefleri, iradeleri dışında gerçekleşen ve karşı koyamadıkları olaylar sebebiyle yaşadıkları zor günlerde ekonomik olarak ayakta tutmaya çalışmak aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin de bir gereğidir²⁰. Nitekim sosyal devletin görevi, toplum içerisinde ekonomik açıdan zor düşen güçsüz bireyleri koruyarak onların sosyal ve ekonomik yaşama devam etmelerini sağlamaktır²¹. Ödeme gücünü kaybeden mükelleflere, asgari yaşam standardı sürdürmelerini engelleyecek nitelikte büyük bir külfet yüklenmesi sosyal barış ve sosyal adaletin bozulmasına yol açacaktır.

VUK kapsamına girmeyen kamu alacakları AATUHK hükümlerine göre terkin olunacaktır. Örneğin, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'a tabi olmadığından, bunların terkinini bu VUK'a göre değil, AATUHK hükümlerine göre yapılacaktır.

Terkin sebepleri şu şekilde sıralanabilir: doğal afetler sebebiyle terkin, tahakkuktan vazgeçme, tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin ve yargı kararları gereği terkin.

B. DOĞAL AFETLER SEBEBİYLE TERKİN

1. Doğal Afetler Sebebiyle Vergi ve Cezaların Terkin Edilmesi

VUK'un 115'inci maddesinde vergi borç ve cezaların terkinini şu şekilde düzenlenmiştir:

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir 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;*

¹⁹ Karakoç (2019), s.337.

²⁰ Mutluer/Dayanç, s.115.

²¹ Anayasa Mahkemesi, E: 2011/42, K: 2013/60, T: 09.05.2013.

Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

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

Maddeden anlaşıldığı üzere, vergi borç ve cezalarını terkin için gereken ilk koşul, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetlerin meydana gelmiş olmasıdır.

Türk Dil Kurumu doğal afeti, “*insan eliyle önlenemeyen sel, fırtına, deprem, dolu vb. felaketlerin her biri*”²² olarak; afeti ise “*çeşitli doğa olaylarının sebep olduğu yıkım*”²³ olarak tanımlamıştır. Madde metninde “*bunlara benzer afetler*” denilmek suretiyle zaman, mekân ve verdiği zararın şiddetine göre maddede sayılanlara benzer olaylar da doğal afet olarak kabul edilecektir²⁴. Danıştay’ın verdiği bir kararda, zeytinlerin dölllenme zamanında sürekli yağın yağmuru diğer şartları taşıması halinde “*benzer afetler*” kapsamında değerlendirilerek terkin hükümlerinin uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır²⁵. Mükellefin ödeme gücünü etkileyen olaylar nedeniyle terkin imkanı, doğal afetler niteliğindeki olaylarla sınırlı olup, doğal afetler dışındaki sebeplerle malvarlığının kaybı halinde bu imkandan yararlanılamayacaktır²⁶. Dolayısıyla kasırga ve salgın hastalık “*benzer afetler*” olarak vergi ceza ve borçlarının terkin sebebi iken; doğal afet niteliği taşımayan hırsızlık veya mükellefin kalp krizi geçirerek komaya girmesi neticesinde çalışma gücünü tamamen kaybetmesi terkin sebebi olarak kabul edilemez²⁷. Benzer şekilde elektrik şebekesinden kaynaklanan veya sabotaj nedeniyle çıkan bir yangın doğal afet olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu nedene bağlı olarak vergi borç ve cezalarının terkinini mümkün değildir²⁸.

²² **Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, Doğal Afet, <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t.15.01.2023.

²³ **Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, Afet, <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t. 15.01.2023.

²⁴ **Coşkun, Mahmut** (2016) Açıklamalı- İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.1140.

²⁵ Danıştay 9. Daire, E: 1968/49, K: 1968/2621, T: 07.11.1988.

²⁶ **Şenyüz**, s.261.

²⁷ **Şenyüz**, s.261.

²⁸ **Fahran, Ferhat** (2010) “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (I)”, Yaklaşım Dergisi, S:205, s.126. Ancak Danıştay’ın, kundaklama nedeniyle çıkan yangını doğal afet

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

a. Varlıkların En Az Üçte Birinin Kaybı Durumu

Vergi borçları ve cezalarının terkin şartlarından ilki, doğal afetler ve bunlara benzer afetler sebebiyle yükümlülerin varlıklarının en az üçte birini kaybetmeleridir. Başka bir ifadeyle, terkin için yükümlünün doğal afet meydana gelmeden önce sahip olduğu varlıklarında afet sebebiyle üçte bir oranında kayıp meydana gelmiş olması gerekmektedir. Varlıklarındaki kayıp, doğal afetlerin zarar verdiği gelir kaynağı ile ilgili olan varlıklara ilişkin olmalıdır²⁹. Bu nedenle örneğin, bir yükümlünün zararı varlıklarının üçte birinden fazlasını teşkil etse bile, işyeri hiçbir zarara uğramayan yükümlünün işyerinden elde ettiği gelirin vergisi terkin edilmeyecektir. Dolayısıyla doğal afetler sebebiyle varlıklarının üçte birini kaybetmiş olmasına rağmen gelir kaynaklarını kaybetmeyen yükümlünün vergi borç ve cezalarının terkinini mümkün değildir³⁰. VUK'un 115'inci maddesinde bahsedilen varlıklar; şahsi, ticari, mesleki olmak üzere mükellefin

olarak değerlendirdiği bir kararı bulunmaktadır. Karar için bkz. Danıştay 3. Daire, E: 1998/3239, K: 2000/2096, T: 31.5.2000.

²⁹ Danıştay'ın incelediği bir uyuşmazlıkta, serbest avukat olan davacının işyerinin yanması sonucu oluşan zararı nedeniyle vergi borçlarının terkinini istemi, işyeri yanan davacının işinin bilgiye dayanan serbest avukatlık olması nedeniyle bürosundaki demirbaşların yanması gelir kaynağının kaybı olarak düşünülemeyeceği gerekçesiyle reddedilmiştir. Danıştay yaptığı değerlendirmede, olayda sadece mesleki bilgiye dayanmayan avukatlık mesleğinin icrasında kullanılan demirbaşların 1/3'ünün işyerinde çıkan yangında yandığının Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarla ve vergi dairesi müdürlüğüne yapılan yoklama sonucu düzenlenen yoklama fişi ile tespit edildiğinden, salt davacının demirbaşlarının defterlerinde kayıtlı olmaması nedeniyle zarar görmediği kabul edilemeyeceğinden İlçe İdare Kurulunca vergi borçlarının terkinini isteminin reddine karar verilmesinde ve bu karara dayanılarak işlem tesisinde yasal isabet bulunmadığına karar vermiştir. Danıştay, 3. Daire, E: 1998/3239, K: 2000/2096, T: 31.5.2000.

³⁰ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.236; Gerçek, s.136; Aydemir, Oğuz (1999) "Deprem Nedeniyle Yapılan Bağış ve Yardımların Kazançtan İndirilme Durumu ve Depremzedeler İçin Vergi Kolaylıkları", Maliye Postası Dergisi, S:457, s.19; Atay, Tezcan (1999) "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi I", Yaklaşım Dergisi, S:83, s.153, <<https://portal.yaklasim.com/makale/1999-11/vergi-hukukunda-terkin-muessesesi-i?term>> s.e.t. 15.01.2023.

bütün varlıklarını kapamaktadır³¹. Mükellefin menkul, gayrimenkul hak ve menfaatleri varlık olarak değerlendirilmelidir³².

Yükümlünün genel varlığının üçte birinden fazlasının doğal afetler sebebiyle zarara uğraması halinde, vergi borçlusu ile kanuni yükümlüsü aynı kişi olan vergiler, başka bir ifadeyle sadece dolaysız vergiler terkin edebilecektir³³. Öte yandan doğal afetler sebebiyle tüm gelir kaynaklarını kaybetmiş olmasına rağmen söz konusu kayıp, malvarlığının en az üçte birini oluşturmamayan yükümlünün, zarar gören gelir kaynağına ilişkin vergi borç ve cezaları terkin edilmeyecektir³⁴. Doktrinde Damar, doğal afetler sebebiyle can ve mal kaybına uğrayanlara, malvarlıklarının en az üçte birinin kaybı koşulu aranmaksızın uğranılan zararlar orantılı olarak terkin imkânının sağlanmasının daha uygun olacağı kanaatinde³⁵. Benzer şekilde Yılmaz Furtuna da terkinden yararlanabilmek için üçte bir oranında malvarlığı kaybının aranmasına ilişkin düzenlemeyi eleştirmiş; sosyal devlet ilkesi ve hakkaniyet gereği uğranılan zararın oranına bakılmaksızın zararlar orantılı bir şekilde devlet katkısının sağlanmasının daha uygun düşeceğini belirtmiştir³⁶.

Doğal afet sonucunda yükümlünün uğradığı zararın bir miktarının sigorta şirketlerinden karşılanması halinde, zararın oranının tespitinde nasıl bir yol izleneceğine ilişkin farklı görüşler mevcuttur. 2003 tarihli Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'ne göre, doğal afet sonucunda uğranılan zararın tazmininin sigortadan karşılanması durumunda, kaybedilen varlığın tutarından sigorta tarafından karşılanan tazminat miktarının düşülmesi gerekmektedir. Eğer bu haliyle yükümlünün kaybı, afetten önceki genel varlığının en az üçte birini teşkil ediyorsa

³¹ **Güçlü, Süleyman** (2003) "Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini", *Yaklaşım Dergisi*, S:126, s.149.

³² **Bakır, Tunay** (2000) "Tabii Afetlerden Etkilenen Mükellefler Açısından Önem Arz Eden Terkin Müessesesine İlişkin Bir Değerleme", *Mükellefin Dergisi*, S:91, s.87.

³³ **Karakoç** (2019), s.378; **Karakoç** (2016), s.225; **Damar**, s.38.

³⁴ **Ortaç, Fevzi Rifat/Ünsal, Hilmi** (2022) *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara, Seçkin, s.208.

³⁵ **Damar**, s.43.

³⁶ **Yılmaz Furtuna**, s.102.

vergi borç ve cezaları terkin edilmelidir³⁷. Ancak konuya ilişkin Danıştay'ın görüşü farklı yöndedir. Danıştay, incelediği bir uyuşmazlıkta varlığının üçte birini kaybettiği il ve ilçe idare kurulu kararlarıyla saptanan şirketin vergi terkin talebini, sigortadan alınan tazminatın mahsubu sonucunda zarar miktarının tüm varlığın üçte birinden az olduğu gerekçesiyle reddetmiştir. Danıştay yaptığı değerlendirmede, zarar miktarının ve varlığın hesaplanmasında olayın meydana geldiği andaki varlığın ve zararın esas alınması gerektiğini bu nedenle, kaybedilen üçte bir oranındaki varlığın hesabında, felaketten sonra personel ve işçilere ödenen paranın dikkate alınamayacağı gibi, sonradan sigortadan alınan tazminatın da nazara alınmasına olanak bulunmadığına karar vermiştir³⁸.

Kanun, vergi borcunun ve vergi cezasının tümüyle terkinini zorunlu kılmamaktadır. Terkin edilecek miktar, doğal afet yüzünden uğranılan zararlar orantılı olmak zorundadır. Bu sebeple zarar tespit edildikten sonra, zararlar orantılı olarak vergi ve cezaların kısmen terkinini de mümkündür³⁹. Zarar derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağı, mahalli idare heyetlerinin yaptıracağı tahkikat neticesinde tespit edilecektir. Mahalli idari heyetlere sadece afet nedeniyle zarar gören varlıkların üçte birinin kaybedilip kaybedilmediğini tespit etmeye yetkilidir. Mahalli idare heyetlerinin kararını inceleyerek verginin terkin edilip edilmeyeceği hususunda karar vermeye yetkili olan ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Zarar derecesini saptama yetkisi bulunan idare heyetlerin zararın derecesine ilişkin verdiği kararlar idari niteliktedir⁴⁰.

³⁷ “Vergi Usul Kanununun 115’nci madde hükmü uyarınca doğal afetler sebebiyle zarara uğrayan varlığın sigortalı olması ve bu nedenle de sigortadan tazminat alınması halinde alınan bu tazminat tutarı kadar zarar karşılanmış olduğundan genel varlığın tespitinde tazminat tutarı da dikkate alınmaktadır. Bu nedenlerle, vergi incelemeleri veya doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan mükelleflerle ilgili tespitler yapılırken sigorta şirketlerinden tazminat alınıp alınmadığı hususundaki bilginin hızla ve tek elden sağlanması açısından aşağıda adresi verilen Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğinden bilgi istenmesi gerekmektedir”. **Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi**, Sıra No:2003/1, 01/05/2003, <<https://www.gib.gov.tr/node/89340>> s.e.t. 23.11.2022.

³⁸ Danıştay 4. Daire, E: 1975/2300, K: 1980/95, T: 15.1.1980.

³⁹ **Nas, Adil** (2010) “Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C:6, S:72, s.2687.

⁴⁰ Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, E: 1976/1, K: 1979/10, T: 28.6.1979.

Terkin edilecek vergilerin, kapanan vergi dönemine ilişkin olması yani bir önceki yıla ait olması gerekmektedir⁴¹. Doğal afetten sonra ortaya çıkan vergilerin terkin edilmesi mümkün değildir⁴². Doğal afetin meydana geldiği vergilendirme dönemlerine ait olup da afet tarihine kadar ödenmiş vergi borç ve cezaları terkin kapsamında yer almamakta ve fakat afetin meydana geldiği tarihten önce tahakkuk edip de henüz ödenmemiş veya ödeme süresi gelmemiş vergiler terkin kapsamında yer almaktadır⁴³. Doğal afet gerçekleştikten sonra bir vergi ödenmişse ve vergi terkin edilebilir haldeyse bu durumda verginin ret ve iadesi de mümkündür⁴⁴.

b. Mahsullerin En Az Üçte Birinin Kaybı Durumu

Doğal afetler sebebiyle mahsullerinin en az üçte birini kaybeden yükümlünün afete maruz kalan arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına denk gelen yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları terkin edilmektedir.

VUK'ta mahsul kavramından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bir açıklama bulunmamakla birlikte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesinde mahsul kavramı ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir⁴⁵. Bu bağlamda söz konusu

⁴¹ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s.164; **Damar, Emrullah** (1998) "Doğal Afetlere Karşı Devletlerin İlgisi ve Terkin İşlemleri", *Sayıştay Dergisi*, C:9, S:29, s.35.

⁴² **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.235.

⁴³ **Maliye Bakanlığı Özelgesi**, Tarih:18.07.2000, Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-920/33804, <Https://Www.Gib.Gov.Tr/Node/93498> s.e.t. 23.11.2022.

⁴⁴ **Maliye Bakanlığı Özelgesi**, Tarih:07.07.1999, Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-986/28361, <Https://Www.Gib.Gov.Tr/Node/97309> s.e.t. 23.11.2020; **Damar**, s.35.

⁴⁵ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesi şu şekildedir: "*Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.*

Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

düzenleme dikkate alındığında, terkin edilecek vergi arazi vergisi olacağından mahsul ifadesinden bu arazide yetişen ürünlerin kastedildiği anlaşılmaktadır. Mahsul kavramının içine, 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 girdiği düşünülmektedir⁴⁶.

VUK'un 115'inci maddesi uyarınca mahsullerin en az üçte birini kaydeden yükümlünün, afete maruz kalan araziye ilişkin yalnız arazi vergisi ve buna ait cezasının terkinin mümkündür⁴⁷. Doğal afet dolayısıyla meydana gelen zararın tespitinde mahsuldeki kayıp tutarı genel varlıkla değil, toplam mahsul ile kıyaslanmalıdır⁴⁸. Başka bir ifadeyle, mahsullerin zarar derecesinin tespiti için bu mahsulün yetiştirildiği araziden normal zamanda üretilebilen mahsul miktarı ile doğal afetin verdiği zarar sonrası elde edilebilecek mahsul miktarının oranlanması gerekmektedir⁴⁹. Yükümlünün birden çok zirai işletmesi varsa, bunların tümü göz önünde bulundurulup zarara uğrayan kısmın tüm mahsul içerisindeki oranı hesap edilmelidir⁵⁰.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua gelirse, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınavi bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir”.

⁴⁶ **Özbalcı, Yılmaz** (2012) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, s.379.

⁴⁷ Mahsulde meydana gelen zarar sebebiyle yalnızca afete maruz kalan araziye ilişkin arazi vergisi borcu ve cezasının terkin edileceğine ilişkin karar için bkz. Danıştay 4. Daire, E: 1978/703, K: 1978/2435, T: 19.09.1978.

⁴⁸ **Özbalcı**, s.377; **Gerçek**, s.138.

⁴⁹ **Nas**, s.2686.

⁵⁰ **Gerçek**, s.148.

Mahsullerin kaybı halinde terkin edilecek vergi, mahsulün toplanacağı devreye ait dönemin vergisidir. Bu sebeple, mahsulün tohumunun atıldığı değil; mahsulün toplanacağı yılın arazi vergisi terkin edilecektir⁵¹. Örneğin, 2012 yılının sonbaharında ekilmiş bir mahsul afet sebebiyle en az üçte bir oranında kayba uğramışsa, 2012 yılına ait olan değil, mahsulün elde edileceği 2013 yılına ait arazi vergisi terkin edilmelidir⁵². Emlak Vergisi Kanunu'na göre arazi vergisinin tahsil yetkisi belediyelere aittir. Bu nedenle, doğal afetler sebebiyle arazi vergisine ilişkin terkin taleplerinin ilgili belediyeye yapılması gerekmektedir. Belediyeler terkin taleplerinin hukuka uygun yapıp yapılmadığını inceledikten sonra, talepleri hakkında karar alınmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletacaktır⁵³.

Vergi borcunun terkin edilmesi için yükümlünün mutlaka vergi dairesine yazılı olarak başvuruda bulunması gerekmektedir. Başvuruyu alan vergi dairesi, gereken araştırma, inceleme ve tespitlerin yapılabilmesi için talebi mahalli idare heyetine intikal ettirecektir. Doğal afetlerde özellikle de mahsul kaybına yol açan genel afet durumunda mahalli idare heyetleri kendilerine başvuru yapılmadan da araştırma ve tespit yapabilmektedirler. Ancak bu tespitler belirli bir köy ya da bölgedeki mahsul kaybının genel olarak belirlenmesi amacıyla yapılmakta olup terkin için yeterli değildir⁵⁴.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağına ilişkin mahalli idare heyetini yaptığı inceleme neticesinde terkin kararı Hazine ve Maliye Bakanlığı'na alınır. Mükelleflerin, terkin işleminin yapılmadığı veya ilgili idare tarafından yürütülen tespitin yeterli olmadığı gerekçesiyle yargıya başvurma hakları vardır⁵⁵.

VUK'un 115'inci maddesine göre yapılacak terkin başvurusu için Kanunda bir süre öngörülmemiştir. Başvurunun, terkin edilecek verginin ödeme süresi

⁵¹ **Özyer, Mehmet Ali** (2008) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulanması, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları s.219.

⁵² **.Pehlivan, Yafes** (2004) "Terkin Müessesesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S:5, s.63.

⁵³ **Nas**, s.2686.

⁵⁴ **Gerçek**, s.140.

⁵⁵ **Kırbaş**, s.142.

gelmeden önce; ödenmiş vergiler için ise zamanaşımı süresi içinde yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir⁵⁶. Doktrinde VUK'ta değişiklik yapılarak doğal afetlerden kaynaklanan terkin başvuruların altı aylık bir süreyle sınırlandırılması önerilmiştir⁵⁷.

Bunun yanı sıra, VUK'ta yükümlünün verginin terkinini ile ilgili yaptığı başvuruların hangi sürede sonuçlandırılacağına ilişkin bir düzenleme de bulunmamaktadır. Doktrinde Nas, doğal afetten kaynaklanan bir zarar ortaya çıktığı durumda, bu zarar sebebiyle terkin edilecek vergi ile ilgili başvuruların, hak kayıplarının önlemek amacıyla işlemlerin tamamlandığı tarihten itibaren en geç iki ay içerisinde karara bağlanmasına ilişkin bir düzenleme yapılması gerektiği kanaatinde⁵⁸.

Doğal afetler sebebiyle terkin, kolektif olarak veya bütün bölge için uygulanacak bir işlem değildir. İdare tarafından terkin sebeplerinin oluşup oluşmadığı her somut duruma göre ayrı ayrı değerlendirilmelidir⁵⁹. Ayrıca belirtilmelidir ki, vergi borçlusu ve kanuni yükümlüsü farklı kişi olan dolaylı vergilerin doğal afetler sebebiyle terkinini mümkün değildir⁶⁰.

⁵⁶ Karakoç (2016), s.226; Çağlar, Kemal (2022) Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, 7. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s.198; Ufuk, M. Tahir (2003) “Vergi Hukukunda Terkin”, Yaklaşım Dergisi, S:122, s.75; Nas, s.2659; Tuncer, Selahattin (2002b) “Terkin ile İlgili Usul Hükümleri”, Yaklaşım Dergisi, S:118, s.19, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2002-10/terkin-ile-ilgili-usul-hukumleri?term=terkin>> s.e.t. 15.01.2023.

⁵⁷ Nas, s.2659.

⁵⁸ Nas, s.2689.

⁵⁹ Karakoç (2016), s.226.

⁶⁰ Öte yandan Danıştay bir kararında sadece dolaysız vergilerin silinebileceği yolunda bir ayırım yapılmamış olması sebebiyle istihsal vergisinin de terkin edilebileceği sonucuna varmıştır. “Yasa yapıcının 115 inci maddeyi düzenlerken sadece yansımayan vergilerin silinebileceği yolunda bir ayırım yapmamış olması karşısında, işleme İdarece gösterilen neden yasaya uygun bulunmamaktadır. Dahilde alınan istihsal vergisini özelliğinden dolayı, satışa konu ürünün teslimi sırasında alıcısından tahsil edilip, henüz vergi İdaresine ödenmemiş olması, bu verginin yükümlüsünün, verginin silinmesini isteyen davacı Kurum olmasından dolayı ayırım yapılmasını da gerektirmemektedir. Esasen böyle bir yaklaşım, Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesinin düzenleniş amacına da uygun düşmemektedir. İdarece yükümlü Kurumun terkin isteminin koşulların gerçekleşmesi yolundaki teshillere göre değerlendirilmesi ve vergilerin, zararlı mütena-

Kanunda ilgili koşulların gerçekleştiğinde vergi ve cezaların terkin edileceğine ilişkin kesin bir ifade kullanılmıştır. Bu nedenle, Hazine ve Maliye Bakanlığı terkin için aranan tüm koşulların gerçekleşmesi durumunda terkin karar vermek zorundadır⁶¹.

2. Doğal Afetler Sebebiyle Vergi Dışındaki Diğer Kamu Alacaklarının Terkini

VUK kapsamına girmeyen kamu alacaklarının doğal afetler sebebiyle terkinine ilişkin olarak paralel bir düzenleme AATUHK'un 105'inci maddesinde mevcuttur. Madde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen 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 Cumhurbaşkanı kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.

Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır.

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

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

Bu maddeye göre, kamu alacağının terkin edilebilmesi için öncelikle, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara uğrayan varlıkların ve

sip ölçüde silinmesi gerekirken, istihsal vergisinin kimi özellikleri göz önüne alınarak istemin reddinde ve bu işleme karşı açılan davanın aynı nedenlerle reddi yolundaki Vergi Mahkemesi Kararında, yasaya uygunluk bulunmamaktadır.” Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E: 1990/2, K: 1990/27, T: 06.04.1990.

⁶¹ **Candan**, s.602; **Bahçeci, Barış** (2019) Kamu Alacağı Takip Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.320.

mahsullerin en az üçte birinin kaybedilmiş olması ve ayrıca kamu alacağının afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili olması gerekmektedir. Örneğin, çiftliği sel sebebiyle zarar görmüş kişinin fabrikasına ilişkin tahakkuk etmiş vergi borcunun bu maddeye göre terkin edilmesi mümkün değildir⁶². Madde hükmü incelendiğinde varlıkların ve ürünlerin üçte birinin zayi ifadesinden her iki kaybın birlikte gerçekleşmesinin şart olduğu anlaşılmaktadır. Doğal afete uğrayan varlıkların zarar derecesi, varlıkların doğal afetin meydana geldiği tarihten sonraki değerlerinin, doğal afetin meydana geldiği tarihten önceki rayiç değerlerine bölünmesi suretiyle belirlenecektir⁶³. Doğal afete maruz kalan mahsullerin zarar tespiti için mahsulün yetiştigi araziden normal olarak üretimi mümkün olan mahsul miktarıyla, doğal afetin sebep olduğu zarar sonrası elde edilebilecek mahsul miktarının oranlanması gerekmektedir⁶⁴.

AATUHK'un 105'inci madde uyarınca terkinin gerçekleştirilmesi için gereken ikinci şart, kamu alacağının doğal afetlerin meydana geldiği tarihte tahakkuk etmiş olmasıdır. Nitekim AATUHK'un uygulanabilmesi için, kamu alacağının tahakkuk aşamasına gelmiş ve kesinleşmiş olması, başka bir deyişle ödenebilecek durumda olması gerektirmektedir. Doğal afetin meydana geldiği tarihte henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları VUK hükümlerine göre terkin edilecektir⁶⁵.

Kanununun 105'inci maddesinde sayılan doğal afet ve benzer durumlarda zarara uğrayan varlık ve mahsullerin üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği kamu borcunu ödemeyle ilgili gelir kaynaklarına ilişkin kamu alacaklarının kısmen veya tamamen terkinine karar verme yetkisi cumhurbaşkanına aittir. Maddede geçen "*terkin olunur*" ifadesinin kesinliği sebebiyle, idarenin terkin işlemini gerçekleştirilmemesi yönünde bir takdir hakkı bulunmamaktadır⁶⁶. Genel afet durumunda cumhurbaşkanının böyle bir karar

⁶² Coşkun, s.1141.

⁶³ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1, 26568 sayılı ve 30.06.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁴ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1.

⁶⁵ Karakoç (2016), s.227.

⁶⁶ Candan, s.600.

vermesi uygunken, bölgesel ya da özel nitelikte bir afette bu yetkinin aranacak olması terkin imkânını güçleştireceği sebebiyle eleştirilmektedir⁶⁷. Kamu borçlusunun uğradığı zarara bağlı olarak Cumhurbaşkanı kamu alacağının kısmen veya tamamen terkinine karar verebilir. Bu imkândan yararlanmak için doğal afetin meydana geldiği tarihten itibaren altı ay içinde ilgi kamu idaresine yazı ile başvurulması şarttır. Başvuru süresinin hukuki nitelik itibarıyla hak düşürücü süre olduğu kabul edilmektedir⁶⁸. Dolayısıyla, başvuru olmadan kamu alacağının re'sen terkin edilmesi söz konusu değildir.

Altı aylık sürenin başlangıcında doğal afetin meydana geldiği tarih esas alınmakla birlikte, Candan, zararın oluştuğu ve hesaplanabilir hale geldiği tarihin sürenin başlangıcı olarak esas alınmasının daha doğru olduğunu ifade etmiştir. Bu görüş, bazı afetlerin birkaç gün sürebileceğine ve zararın afetin meydana geldiği ilk gün oluşmayabileceğine veya oluşmuşsa da zararın devam eden bir nitelik taşıyabileceğine dayanmaktadır. Kamu borçlusunun varlık ve mahsulünün uğradığı zararın, altı aylık süre içerisinde tam olarak tespit edilemeyeceği durumlarla da karşılaşılabilir göz önüne alınarak sürenin başlangıcında zararın oluştuğu ve hesaplanabilir hale geldiği tarih dikkate alınmalıdır⁶⁹.

Söz konusu madde kapsamına giren bir zararın mevcut olup olmadığına ilişkin kararı mahalli il veya ilçe idare kurulu verir. Zararın derecesi ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili kamu idarelerince belirlenecektir. Alacaklı kamu idaresince belirlenen zarar derecesinin hatalı olduğu, gerçek zararı yansıtmadığı ileri sürülebilir. Bu durumda tesis edilen idari işlemin iptali talep edilebilecektir⁷⁰. İdari yargı merci, keşif ve bilirki-

⁶⁷ **Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut/Gümüşkaya, Gamze** (2020) "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler", İstanbul Hukuk Mecmuası, C:78, S:2, s.1098.

⁶⁸ **Karakoç** (2019), s.380.

⁶⁹ **Candan**, s.600.

⁷⁰ "İşyerindeki yangın sonucu kanunda belirtilen derecede zarar görmediğinin tespitine ilişkin İl İdare Kurulu kararı tahakkuk eden vergi borçlarının terkinini engellediğinden, davacının hukukunu etkileyen idarenin tek yanlı ve icrai bir işlemi niteliğinde olup, iptal davasına konu edilebilir". Danıştay 4. Daire, E: 1982/16865, K: 1982/3883, T: 15.10.1982.

şi incelemesinden yararlanmak suretiyle zararın gerçek miktarını saptayarak dava konusu işlemle ilgili hüküm tesis edecektir⁷¹.

AATUHK'un 105'inci maddesinin son fıkrası uyarınca, VUK kapsamına giren kamu alacakları aynı Kanununun 115'inci maddesine göre; VUK kapsamına girmeyen kamu alacakları ise AATUHK'un 105'inci maddesine göre terkin olacaktır.

C. TAHAKKUKTAN VAZGEÇME

VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde; *“İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 1.000.000 lirayı (1.000.000 lira dahil) (129 TL) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıın tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir”* düzenlemesi mevcuttur.

Maddeden anlaşıldığı üzere, toplam 58 TL tutarındaki vergi ve bunlara ilişkin cezaların tahakkukundan, tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıın tespiti halinde vazgeçmek mümkündür. Tahakkuktan vazgeçme sınırı olarak belirlenen 129 TL, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca 544 Sıra No.lu Tebliği ile 1/1/2023 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen toplam miktardır⁷².

Tahakkuktan vazgeçme, vergi idaresince vergi alacağından vazgeçilmesi anlamına gelmektedir⁷³. Vergi borcunun tahakkuk edilmesi işlemine hiç başlanmaması söz konusudur⁷⁴. Bu madde uyarınca tahakkuktan vazgeçilen vergiler, ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilebilen vergilerdir. VUK'ta hangi vergiler için tahakkuktan vazgeçilebileceği konusunda bir sınırlama bulunmadığından her türlü vergi için tahakkuktan vazgeçilebileceği söylenebilir. Öte yandan, vergi

⁷¹ Candan, s.601.

⁷² 554 Sıra No.lu Tebliğ 30/12/2022 tarihli ve 32059 2. mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷³ Kırbaş, s.143.

⁷⁴ Öner, s.147.

cezalarında tahakkuktan vazgeçilebilmesi için bu cezanın vergiye “ilişkin” olması gerekmektedir. Doktrindeki bir görüşe göre, maddedeki “ilişkin” olma hali belirsiz olup, tahakkuktan vazgeçmeyi vergi zıyanına bağlı vergi cezaları ile sınırlı tutmak doğru değildir⁷⁵. Verginin ikmalen, re’sen veya idarece tarhını gerekli kılan sebepler dolayısıyla kesilen her türlü vergi cezası “ilişkin” olma hali kapsamında değerlendirilmelidir.

Tahakkuktan vazgeçilen vergi ve cezaların miktarı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmektedir. Örneğin, 534 Sıra No.lu Tebliği ile 1/1/2022 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen toplam miktar 58 TL olarak belirlenmiştir⁷⁶.

Tahakkuktan vazgeçme, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Doktrinde tahakkuktan vazgeçmeyi, terkin kapsamında değerlendiren görüşlerin yanı sıra⁷⁷ terkinden ayrı bir başlık altında inceleyen yazarlar da mevcuttur. Karakoç, VUK mükerrer 115’inci madde uygulamasında tahakkuktan önce vazgeçme söz konusu olduğundan terkin işlemine gerek olmadığını ifade etmiştir⁷⁸. Benzer şekilde Bilici de henüz ortada tahakkuk eden veya tahsil edilen bir vergi söz konusu olmadığından tahakkuktan vazgeçmenin terkinden farklı olduğunu belirtmiştir⁷⁹. Aynı şekilde Öner de alacak tahakkuk etmeden önce vazgeçme durumu olduğundan terkin işleminin söz konusu olmadığı görüşündedir⁸⁰. Kırbas ise, tahakkuktan vazgeçmeyi terkin başlığı altında incelemekle

⁷⁵ **Nas**, s.2690.

⁷⁶ 534 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 31672 sayılı ve 27/11/2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak 01/01/2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁷⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s.165; **Tuncer, Selahattin** (2002a) “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, *Yaklaşım Dergisi*, S:116, s.20, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2002-8/turk-vergi-sisteminde-terkin-hukumleri?term=terkin>> s.e.t. 15.01.2023.

Çelik; s.268, 269; **Gerçek**, s.141; **Nas**, s.2690; **Bıyan, Özgür** (2007) “Vergi Hukukunda Terkin Müessesinin Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, S:79, s.81, 82.

⁷⁸ **Karakoç** (2019), s.382.

⁷⁹ **Bilici**, s.160.

⁸⁰ **Öner**, s.214.

birlikte, tahakkuk etmiş ya da tahsil edilmiş bir vergi alacağını ortadan kaldıran terkin işlemi ile vergi idaresinin tahakkuk aşamasından önce vergi alacağından vazgeçmesi anlamına gelen tahakkuktan vazgeçmenin birbirlerinden farklı olduğunu ifade etmiştir⁸¹.

Tahakkuktan vazgeçme ile genellikle enflasyon sebebiyle değeri azalmış küçük alacaklar tasfiye edilerek yükümlüler ile vergi dairesinin gereksiz yere işgali önlenmekte⁸² ve idarenin işlem maliyetleri ile iş yükü azaltılmaya çalışılmaktadır⁸³. Ayrıca küçük miktarlardaki vergi ve cezalarının tahakkukundan vazgeçilerek, vergi dairelerinin daha büyük miktardaki vergi konularına daha fazla zaman ayırabilmesi sağlanacaktır⁸⁴.

D. TAHSİL İMKÂNSIZLIĞI SEBEBİYLE TERKİN

Yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve VUK kapsamına giren kamu alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 Türk Lirası dahil), diğer kamu alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 Türk Lirası dahil) kadar kamu alacakları, kamu idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Cumhurbaşkanı, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırabilir. Bu şekilde terkin edilecek kamu alacağının miktarını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Terkin yetkisini haiz olanlar bu yetkilerinin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler (AATUHK, m. 106).

Bu madde kapsamında yapılacak terkin işlemi için ortada ya tahsil etme yoluna gidildiğinde yapılacak giderlerden fazla olan ya da bir takip yapıldığında tahsil imkânı bulunmayan bir kamu alacağının varlığı gerekmektedir. Her türlü kamu alacağının tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkinini mümkündür⁸⁵. Dolayısıyla

⁸¹ Kırbaş, s.143.

⁸² Öner, s.215.

⁸³ Ünsal/Ortaç, s.209.

⁸⁴ Tuncer (2002a), s.22; Gerçek, s.141.

⁸⁵ Candan, s.602, 603; Karakoç (2016), s.228.

tahakkuk ettikten sonra kamu alacağı haline gelen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri ile bunlara uygulanan zam ve cezalar tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin edilebilir⁸⁶. Bu durumda terkin işleminin gerçekleştirilmesi, tahsil işleminin iptali ile olmaktadır⁸⁷.

Tahsil için yapılacak giderlerin alacağın toplamını aşıp aşmadığının değerlendirilmesinde, posta ile yapılacak tebligatta posta masrafı, ilan yolu ile yapılacak tebligatta ilan giderleri, ilgili evrakın hazırlanmasındaki kırtasiye giderleri gibi masraflar göz önünde tutulmalıdır⁸⁸. Tahsilat için yapılacak giderlerin, ilgili kamu alacağından fazla olduğunun anlaşılması durumunda takip yapılması şartı aranmamaktadır⁸⁹. Başka bir deyişle, takibe başlanılmaksızın tahsilat için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olacağının belirlenmesi tahsil imkânsızlığının tespitinde yeterli görülmektedir. Aksinin kabulü, takip gerçekleşikten sonra takibe ilişkin giderler de yapılmış olacağından, kamu alacağının terkinin müessesesinden beklenen yararın sağlanmamasına yol açacaktır⁹⁰.

Yasal takip sonunda kamu alacağının tahsilinin imkânsız olduğunun anlaşılması ise, borçlunun yapılan bütün araştırmalara rağmen bulunamaması, borçlunun aciz halinde olduğunun tespit edilmesi, borçlunun ölmüş veya mirasçı bırakmamış olması ya da mirasçılarının mirası reddetmiş olmaları gibi sebeplere dayanmaktadır. Kamu alacağını tahsil etme imkânının bulunmadığının anlaşılması halinde alacak tahsil zaman aşımını süresi beklenilmeksizin terkin edilir⁹¹.

Terkin edilecek kamu alacağının miktarını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda olsa da, Bakanlık bu yetkisinin bir bölümünü veya tamamını

⁸⁶ Candan, s.603.

⁸⁷ Karakoç (2016), s.228.

⁸⁸ “Amme alacaklarının takip ve tahsiline yönelik olarak posta ile yapılacak tebligatta posta masrafı, ilan yoluyla yapılacak tebligatta ilan giderleri, kırtasiye giderleri, tahsilat için araç kullanılması gereken durumlarda benzin, mazot gibi giderler zaman içerisinde artış göstermektedir”. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Tahsilat İç Genelgesi, Seri No:2005/1, <<https://www.gib.gov.tr/node/89242>> s.e.t. 23.11.2022.

⁸⁹ Candan, s.603.

⁹⁰ Candan, s.604.

⁹¹ Nas, s.2691.

defterdarlıklar ve vergi daireleri gibi mahalli birimlere bırakabilir⁹². Bakanlıkça belirlenen terkin miktarının, Cumhurbaşkanı tarafından on katına kadar artırılabilmesi de mümkündür.

Son olarak maddedeki “*terkin olunabilir*” ifadesinden, idarenin AATUHK’un 106’ncı maddesindeki tüm şartlar gerçekleşse dahi terkin işlemini gerçekleştirmeyebileceği, yani bu konuda takdir hakkının bulunduğu anlaşılmaktadır⁹³.

Tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin hem vergi maliyetini hem de idari işlemleri azaltması bakımından önemli bir uygulamadır. Terkin edilen vergi tutarı ile ortaya çıkması engellenmiş idarin iş yükü kıyaslandığında, önemli bir maddi kayıp bulunsa dahi bireysel faydalar ve idari açıdan elde edilen olumlu etki bu uygulamayı vazgeçilmez hale getirmektedir⁹⁴.

E. YARGI KARARI GEREĞİ TERKİN

Yükümlülerin idarenin yapmış olduğu tarhiyata karşı vergi mahkemesine başvurarak dava açması mümkündür. Bu davada yükümlünün haklılığı kısmen veya tamamen kabul edilmişse, yine aynı oranda vergi borcu veya cezası terkin edilmektedir⁹⁵. Tahakkuk etmiş bir vergi borcunun tamamen veya kısmen terkinine ilişkin yargı kararı ise, ilgili vergi dairesinin o borcun tarh işleminin ortadan kaldırmasını gerektirmektedir⁹⁶. Kamu alacağını ortadan kaldıran neden yargı kararı olup, terkin sadece durumun kayıtlara yansıtılmasına ilişkindir⁹⁷. Bu yolla verginin terkin edilebilmesi için yargı organının verdiği kararın kesinleşmiş olması gerekmektedir. Kararın kesinleşmesi ise zamanında üst yargı organına

⁹² Karakoç (2019), s.381.

⁹³ Candan, s.604; Nas, 2692.

⁹⁴ Akdoğan, Abdurrahman (2019) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), 14. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s.115.

⁹⁵ Aktan, Coşkun Can (1990) “AATUHK Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, Vergi Dünyası Dergisi, S:112, Y:10, s.55.

⁹⁶ Karakoç (2016), s.228.

⁹⁷ Bahçeci, s.318, 319.

başvurulmaması veya süresi içinde üst yargı organına başvurulmakla birlikte kararın onanmasıyla gerçekleşmektedir⁹⁸.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası “*Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir*” hükmünü içermektedir. Bu hükme göre, yargı organı tarafından vergi veya vergi cezasına ilişkin yargı kararının idareye bildirilmesi gerekmektedir. Bu durumda; idare, hesaplamayı tekrar yapıp yükümlüye yeni vergi miktarını tebliğ edecektir. Yargı organının terkinle ilişkin karar vermesi durumunda da idarenin mahkeme kararına uygun olarak terkin işlemini yaparak durumu yükümlüye tebliğ etmesi gerekmektedir⁹⁹.

III. COVID-19 PANDEMİSİNİN TERKİN İMKÂNİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu alacaklarının terkini, VUK ve AATUHK'ta çalışmamızda belirtilen koşulların varlığına bağlı olarak, ilgili maddelerde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Her iki Kanunda da yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler kamu alacağının terkin sebebi olarak düzenlenmiştir. VUK'un 115'inci maddesi ve AATUHK'un 105'inci maddesinde sayılan doğal afetler ve bunlara benzeyen afetlerin yol açtığı zararlar sebebiyle ilgili maddelerdeki koşullar dâhilinde kamu alacakları kısmen veya tamamen terkin edilecektir. Her iki maddede de doğal afetlere ilişkin sınırlı sayım yapılmadığı, bunlara benzer afetlerin oluşturduğu zararların da diğer koşulların varlığı halinde terkin sebebi olarak kabul edileceği görülmektedir. Burada incelenmesi gereken husus, “*bunlara benzeyen afetler*” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, başka bir anlatımla, yukarıdaki maddelerde sayılmayan hangi afetlerin terkin sebebi olarak kabul edileceğidir. Bu bağlamda, 2019 yılının Aralık ayında ilk kez Çin'de görülen ve kısa sürede

⁹⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.164; Kırbaş, s.142; Koçak, s.373; Özbilen, s.195; Tuncer (2002b), s.21.

⁹⁹ Çelik, s.270; Gerçek, s.142.

dünyanın her yanına yayılan, Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi¹⁰⁰ olarak kabul edilen Covid-19'un özellikle incelenmesi gerekmektedir.

Covid-19 pandemisi, bilindiği üzere hem Türkiye'de hem de dünyanın pek çok ülkesinde ekonomik faaliyetleri, ticari ilişkileri ve sosyal hayatı durma noktasına getirmiştir. Bu durum ise alınan tedbirler sebebiyle işletmesi kapanan, kapanmasa bile büyük bir mali zorluğun içine düşen yükümlünün kanuni ödevlerini hiç veya zamanında yerine getirememesine sebep olmuştur. VUK'ta ödevin süresinde yerinde getirilmesine engel olan bazı hallerin süreleri uzatacağı ya da durduracağı hüküm altına alınmıştır. Bu sebeplerden birisi de mücbir sebeptir. Mücbir sebep, *“bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya kalıcı surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durum”* şeklinde tanımlanmıştır¹⁰¹. Kişinin iradesi dışında meydana gelen, kaçınmanın ve karşı koymanın imkânsız olduğu¹⁰² mücbir sebeplerin varlığı, her olayı kendi koşulları ve özellikleri dikkate alınarak tespit edilmelidir¹⁰³.

Mücbir sebepler; VUK'un 13'üncü maddesinde vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve

¹⁰⁰ WHO, Director General's Opening Remarks at the Media Briefing on COVID-19-11 March 2020, <<https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>> s.e.t. 20.11.2022.

¹⁰¹ Akarca, Akif/ Şafak Mehmet, “Mücbir Sebepler ve Vergileme”, <Özdoğrular - Akif AKARCA / Dr. Mehmet ŞAFAK - Mücbir sebepler ve vergileme (24.09.09) (ozdogrular.com)> s.e.t. 23.12.2020.

¹⁰² Alpaslan, Nazlı Gaye (2018) “Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Mücbir Sebepler”, Mali Hukuk Dergisi, C:14, S:166, s.2906.

¹⁰³ Yılmaz Furtuna, Elif (2017) “Bir Olağanüstü Hal Olarak Doğal Afetin Vergi Hukuku Açısından Yansımaları”, Kara, Hasan/Çetin, Turhan/İnel, Yusuf (Editörler), II. Uluslararası Sosyal Bilimler Araştırmaları Kongresi, 19-21 Ekim 2017, Bakü/Azərbaycan, s.94. <https://www.researchgate.net/profile/HasanKara/publication/357932439_Sosyal_Bilim_Arastirmalari_II_Bildiriler_Kitabi_Baku/links/61e80a8a9a753545e2e0e79d/Sosyal-Bilim-Arastirmalari-II-Bildiriler-Kitabi-Bakue.pdf> s.e.t. 15.01.2023.

tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler (zorunlu bulunamama); sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller olarak ifade edilmiştir. Bu düzenlemeden yola çıkarak mücbir sebebin, deprem, sel, yangın, salgın hastalık gibi doğal afetler veya isyan, savaş genel grev gibi insanlar tarafından gerçekleştirilen olaylardan meydana geldiği sonucuna ulaşılmaktadır¹⁰⁴.

VUK'un 15'inci maddesinde ise, Kanunun 13'üncü maddesindeki mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı düzenlenmiştir. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat edilmesi ya da belgelendirilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca VUK'un 373'üncü maddesi uyarınca, bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiğinin açık veya belgelendirilerek ispat edilmesi halinde vergi cezası kesilmeyeceğine hükmedilmiştir. Mücbir sebep ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkili olan idare Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Bu yetkiye istinaden Bakanlık, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan veya salgından doğrudan etkilenen ya da İçişleri Bakanlığı'nca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan yükümlüler itibarıyla mücbir sebep hali ilan edilmesine karar vermiştir¹⁰⁵. 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca Covid-19 pandemisinden ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen yükümlüler için mücbir sebep hali kabul edildiği anlaşılmaktadır¹⁰⁶.

¹⁰⁴ **Karakoç** (2020), s.2.

¹⁰⁵ 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 24.03.2020 tarihli ve 31078 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁶ **Coşkun Karadağ, Neslihan** (2020) "Covid-19 Pandemisi ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:29, S:3, s.405.

VUK'un 15'inci maddesi uyarınca, Covid-19 pandemisinin mücbir sebep olarak kabul edilen yükümlüler için 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğinde belirtilen vergi ödevlerine ilişkin süreler uzatılmıştır. Ayrıca, 7226 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesi uyarınca Covid-19 nedeniyle oluşabilecek hak kayıplarının önlenmesi amacıyla dava açma, icra takibi başlatma, başvuru, şikâyet, itiraz, ihtar, bildirim, ibraz ve zamanaşımı süreleri, hak düşürücü süreler ve zorunlu idari başvuru süreleri de dâhil olmak üzere bir hakkın doğumu, kullanımını veya sona ermesine ilişkin tüm sürelerin 13.03.2020 tarihinden 30.04.2020 tarihine kadar durdurulmasına karar verilmiştir. Daha sonra bu süre 2840 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 15.06.2020 tarihine kadar uzatılmıştır.

Bu düzenlemeler birlikte ele alındığında Covid-19 pandemisi sebebiyle ilan edilen mücbir sebep halinin ilgili sürelerin işlememesine ilişkin olduğu görülmektedir. Ancak mücbir sebep hali ortadan kalkarak sürelerin tekrar işlemeye başlaması durumunda yükümlüler ödevlerini yerine getirmek zorunda kalacaklardır. Bu durumda yükümlülerin aslında yaşadığı mağduriyet çözülmemekte, sadece belirlenen sürenin bitimine kadar ötelenmiş olmaktadır. Dolayısıyla, Covid-19 pandemisinin neden olduğu mücbir sebep halinin sadece sürelerin işlememesine ilişkin şekli sonuçları ile değil; kamu alacaklarının terkin edilmesi gibi esasa ilişkin hüküm ve sonuçlarıyla birlikte ele alınması gerekmektedir¹⁰⁷.

Mücbir sebep olarak kabul edilen doğal afetlerin aynı zamanda VUK'un 115'inci ve AATUHK'un 105'inci maddelerinde belirli şartların gerçekleşmesi halinde vergi borç ve cezaların terkin sebebi olarak düzenlendiği görülmektedir. Ancak mücbir sebepler sadece doğal afetler ile sınırlı değildir¹⁰⁸. VUK'un 13'üncü maddesi uyarınca mücbir sebeplerin hem doğa hem de insan kaynaklı olması mümkün iken; VUK'un 115'inci maddesi ile tüm mücbir sebeplerinden ziyade sadece doğal afetlerin bir terkin sebebi olarak ele alınması eleştirilmektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Karakoç (2020), s.2.

¹⁰⁸ Şenyüz, Doğan (2017) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 10. Baskı, Bursa, Ekin, s.261.

¹⁰⁹ Bkz. Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı/ Gümüşkaya, s.1099; Yılmaz Furtuna, s.102.

Kişinin iradesi dışında gerçekleşen ve ödeme gücünü büyük ölçüde yok eden doğal afetler, yükümlünün kendini ekonomik zorluklardan kurtarması ve yaşamına devam etmesi amacıyla vergi ve cezanın terkini sebebi olarak kabul edilmiştir. Söz konusu maddelerde yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası dışında “*bunlara benzer afetler*” demek suretiyle sınırlı olmayan bir sayım yapılmıştır. Bu sayede, “*benzer afetler*” ifadesi ile maddi ve manevi zararlara ve ölümlere yol açan afet listesi sınırlanmayarak terkin imkânı genişletilmiştir.

Her ne kadar Covid-19 virüsünün laboratuvar ortamında üretilmiş bir virüs olduğu, biyolojik silah olarak kullandığına ilişkin çeşitli iddialar ortaya atılmışsa da¹¹⁰ bu iddialar bir yana bırakıldığında, Covid-19 virüsünün doğal afetlerle benzer özellikler taşıdığı görülecektir. Zira Covid-19 pandemisi tıpkı doğal afetler gibi kişilerin iradesi dışında oluşan, aniden ortaya çıkan, tahmin edilemeyen ve önüne geçilemeyen niteliktedir¹¹¹. Tüm dünyaya hızla yayılan virüs, tıpkı diğer büyük afetler gibi binlerce insanın ölümü ile ruhsal ve bedensel zararlara yol açmış, ayrıca ekonomik ve sosyal hayatı da durma noktasına getirmiştir. Virüs, 2019 yılının Aralık ayında Çin’de ortaya çıktıktan kısa bir süre sonra dünyanın farklı bölgelerine hızla yayılmış, nitekim 13 Ocak 2020’de Tayland’da, 15 Ocak’ta Japonya’da, 21 Ocak’ta ABD ve Avustralya’da, 28 Ocak’ta ise Avrupa ülkelerinde ilk vakalar görülmeye başlanmıştır¹¹². Virüsün yayılma hızı, bulaşıcılığı ve ölüme yol açan sonuçları dikkate alındığında, dünyanın belirli bölgesinde

¹¹⁰ **Euronews**, “Dünya Sağlık Örgütü: Koronavirüsün laboratuvar sızıntısı olduğu teorisini yok saymak için erken”, <<https://tr.euronews.com/2021/07/16/dunya-sagl-k-orgutu-koronavirusun-laboratuvar-s-z-nt-s-oldugu-teorisini-yok-saymak-icin-er>> s.e.t. 17.01.2023; **CNN Türk**, “Bilim dünyasını ikiye bölen araştırma: Covid-19 laboratuvarında mı üretildi?”, <<https://www.cnnturk.com/dunya/almanyada-carpici-arastirma-covid-19-laboratuvarinda-mi-uretildi>> s.e.t. 17.01.2023; **NTV Haberler**, “Bilim insanlarından çarpıcı iddia: Covid-19’un laboratuvarında yapıldığı kanıtlandı mı?”, <https://www.ntv.com.tr/dunya/bilim-insanlarindan-carpici-iddia-covid-19unlaboratuvarinda-yapildigi-kanitlandi-mi,g_ffNQsN2UeJ0qpmFJ6_8Q> s.e.t. 17.01.2023.

¹¹¹ Bu konuda çeşitli çalışmalar bulunsa da virüsün yok edilmesine ilişkin henüz net bir sonuca varılamamıştır.

¹¹² **Yücel, Okan** (2020) “Koronavirüs zaman çizelgesi: Ne zaman ortaya çıktı? Nasıl yayıldı? Önemli tarihler nelerdi?” <<https://medyascope.tv/2020/04/05/koronavirus-zaman-cizelgesi-ne-zaman-ortaya-cikti-nasil-yayildi-onemli-tarihler-nelerdi/>> s.e.t. 21.11.2022.

meydana gelen ve sınırlı bir alanı etkileyen deprem, kasırga gibi pek çok afetten daha yıkıcı sonuçlarının olduğu görülmektedir. Yine afetlerin neden olduğu zararların giderilmesi için ulusal ve uluslararası faaliyetler belirli bir süre devam ettirilse de, yakın zamanda yaşanan hiçbir doğal afetin Covid-19'un “*sürekliliği-ne*” küresel anlamda sahip olmadığı düşünülmektedir. Covid-19'un insan sağlığı üzerindeki küresel boyuttaki etkileri ile ekonomik ve sosyal hayata verdiği zararlar dikkate alındığında, deprem, su basması, don gibi pek çok afetten daha yıkıcı olduğu sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla, VUK ile AATUHK'ta doğal afetler sebebiyle yükümlüler için tanınan terkin imkânının Covid-19 pandemisi için evleviyetle öngörülmesi gerekmektedir.

Nitekim Pensilvanya Yüksek Mahkemesi Covid-19 pandemisini Pensilvanya Acil Durum Yasası uyarınca doğal afet olarak kabul etmiştir. Söz konusu Yasada afetler, insan yapımı afet, doğal afet veya savaşın neden olduğu afet olarak üçe ayrılmıştır. Doğal afet, kasırga, fırtına, sel, sel, rüzgârla sürüklenen su taşkını, tsunami, deprem, toprak kayması, çamur kayması, kar fırtınası, kuraklık, yangın, patlama ile bunların dışında malvarlığına ilişkin büyük bir zarara ya da büyük sıkıntılara/ızdıraba veya can kaybına neden olan diğer felaketler olarak tanımlanmıştır. Yüksek Mahkeme, Covid-19 pandemisinin, diğer doğal afetlerle malvarlığında büyük zararlara, ızdıraba ve can kaybına sebep olma açısından ortak yanlarının bulunduğunu ve bunlarla aynı genel yapıya sahip olduğunu ifade ederek bu salgını doğal afetlerden ayrı tutmanın yerinde olmadığına karar vermiştir¹¹³. Mahkeme Covid-19 pandemisini “*muazzam boyutlarda küresel bir felaket ve bir doğal afet*” olarak nitelendirmiştir. Benzer şekilde, Covid-19 pandemisi sebebiyle Teksas Eyaleti için genel afet durumu ilan edilmiştir¹¹⁴.

Türkiye açısından değerlendirirsek, Covid-19 pandemisinin doğal afet kabul edilerek kamu alacaklarının terkin edilmesine ilişkin henüz Danıştay'ın ver-

¹¹³ Supreme Court of Pennsylvania, Friends of Danny DeVito, et al v. Wolf (majority), 13.04.2020, s.23-26. <<https://law.justia.com/cases/pennsylvania/supreme-court/2020/68-mm-2020.html>> s.e.t. 20.11.2022.

¹¹⁴ **Office of the Texas Governor**, “Governor Abbott Declares State of Disaster in Texas Due to COVID-19”, <<https://gov.texas.gov/news/post/governor-abbott-declares-state-of-disaster-in-texas-due-to-covid-19>> s.e.t. 25.11.2022.

diği bir karar bulunmamaktadır. Doktrinde bu konuya ilişkin olarak Karakoç, bütün dünyayı sarsan Covid-19 pandemisinin terkin sebebi oluşturabilecek bir doğal afet niteliği taşıdığı, VUK ile AATUHK'ta düzenlenen koşullar sağlandığında kamu alacaklarının bu sebeple terkinin mümkün olduğu görüşündedir¹¹⁵. Bulaşıcı hastalıkların doğal afet kapsamı içinde değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin benzer görüşler de mevcuttur¹¹⁶.

Terkin imkânının Covid-19 pandemisi sebebiyle öngörülmesi gerektiğinin kabulü halinde, VUK'un 115'inci maddesi kapsamında Covid-19 sebebiyle varlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlünün, bu afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının başvuru halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vereceği kararla kısmen veya tamamen terkin edilmesi gerekmektedir.

Covid-19 pandemisi sebebiyle mahsullerinin en az üçte birini kaybeden yükümlünün ise afete maruz kalan arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezalarının terkin edilmesi gerekmektedir. Özellikle uygulanan seyahat yasakları sebebiyle üreticiler ve tarım işçileri mahsullerinin bulunduğu araziye gidememişlerdir. Bu sebeple gübreleme, ekim, havalandırma, sürme, toplama ve taşıma gibi işlemler zamanında yapılamamış ve bunun sonucunda mahsullerde büyük kayıplar yaşanmıştır¹¹⁷. Covid-19 pandemisi sebebiyle mahsülünün üçte birini kaybeden yükümlünün de arazi vergisi ve cezası uğradığı zararlar orantılı olarak kısmen veya tamamen terkin edilmelidir.

VUK kapsamına girmeyen bir kamu alacağı söz konusuysa, bu alacağın Covid-19 pandemisi sebebiyle terkinin AATUHK'un 105'inci maddesi uyarınca yapılacaktır. Bu durumda Covid-19 yüzünden zarara uğrayan varlıkların ve mahsullerinin en az üçte birinin kaybedilmiş olması ve kamu alacaklarının afetle-

¹¹⁵ Karakoç (2020), s.15.

¹¹⁶ Bkz. Biyan, s.79; Şenyüz, s.261.

¹¹⁷ Rize İl Tarım ve Orman Müdürlüğü, "Corona Virüs Tedbirleri Kapsamında Çay İşgücü Toplantısı Yapıldı" <<https://rize.tarimorman.gov.tr/Haber/505/Corona-Virus-Tedbirleri-Kapsaminda-Cay-Isgucu-Toplantisi-Yapildi>> s.e.t. 23.11.2022.

rin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, terkin imkânından yararlanabilmek için ilgili kamu alacağı doğal afetin meydana geldiği tarihte tahakkuk etmiş olmalıdır. Bu noktada Covid-19 pandemisinin ne zaman meydana geldiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Virüs 2019 yılında Aralık ayının sonlarında ilk kez Çin'in Vuhan Eyaleti'nde görülmüş ve bir grup hastada yapılan araştırmalar sonucunda 13 Ocak 2020'de tanımlanmıştır. Ülkemizde ise ilk vakanın görüldüğü tarih 11 Mart 2020'dir¹¹⁸. Aynı tarihte Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi ilan edilmiştir. Dolayısıyla virüsün Türkiye'de ilk kez görüldüğü tarih de olan 11 Mart 2020'de tahakkuk etmiş olan kamu alacakları için terkinin mümkün olduğu kabul edilmelidir.

Yine terkin imkânından yaralanmak için afetin meydana geldiği tarihten itibaren altı ay içerisinde yazılı olarak ilgili kamu idaresine başvurulması gerekmektedir. Covid-19 pandemisi deprem gibi meydana gelip hemen sona eren bir afet değildir. Pandemi halen devam etmektedir ve süregelen bir zarar hali söz konusudur. Covid-19 pandemisinin sebep olduğu varlıklarda ve mahsullerdeki zarar her yükümlü için farklı tarihlerde meydana geleceğinden altı aylık hak düşürücü sürenin başlangıcı da her yükümlü için değişmektedir. Dolayısıyla, pandeminin yükümlülerin malvarlıkları ve mahsulleri üzerinde farklı tarihlerde zarara sebep olacağı gerçeği dikkate alınarak, altı aylık hak düşürücü sürenin başlangıcının, her terkin başvurusunda somut durumun özelliğine göre, o yükümlü için zararın meydana geldiği tarih dikkate alınarak belirlenmesi uygun olacaktır. Bu bağlamda, mahalli il veya ilçe idare kurallarının Covid-19 pandemisi sebebiyle terkin kapsamına giren bir zararın mevcut olup olmadığı ile başvurunun hak düşürücü sürede yapıp yapılmadığını her başvuru için ayrı ayrı değerlendirerek karar alması gerekmektedir.

SONUÇ

Kamu alacağını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran hallerden biri olan terkin, devletin gelir olarak elde ettiği vergi ve vergi dışındaki kamu alacaklarının-

¹¹⁸ Sağlık Bakanlığı, "Covid-19 Bilgilendirme Sayfası", <<https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66493/p.html>> s.e.t. 24.11.2022.

dan birtakım gerekçelerle vazgeçmesi, bu alacakları silmesi anlamına gelmektedir. Terkin devletin yetkili kıldığı idareler tarafından yapıldığından idari işlem olarak nitelendirilmektedir. Terkine sebep olan olaylar genellikle yükümlünün iradesi dışında gerçekleşmekte ve onun kamu borcunu ödeme gücünü büyük ölçüde yok etmektedir.

Terkin, VUK'un 115 ve mükerrer 115'inci maddeleri ile AATUHK'un 105 ve 106'ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Alacaklı kamu idaresinin vergi alacağı söz konusu ise VUK hükümleri; vergi dışındaki kamu alacağı söz konusuysa AATUHK hükümleri uyarınca terkin yapılacaktır. Vergi dışındaki kamu alacaklarını kapsaması sebebiyle AATUHK'un terkine ilişkin daha geniş uygulama alanına sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca bu Kanunlarda düzenlenen sebeplerin dışında, tarh ve tahakkuk edilen vergilerin yargı kararı gereği terkini de mümkündür.

Bu çalışmada, doğal afetler sebebiyle terkin, tahakkuktan vazgeçme, tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin ve yargı kararı gereği terkin müessesesi incelenmiştir. Buna göre, VUK ve AATUHK'taki ilgili maddeler ele alındığında, her iki Kanunda da terkin ile ilgili paralel düzenlemelerin mevcut olduğu söylenebilir. Her iki Kanunda da doğal afetler terkin sebebi olarak düzenlenmiştir. Ancak VUK'ta varlık ve mahsule dair kayıplarda farklı vergi türleri terkin edilecekken; AATUHK'ta varlığın ve mahsulün birlikte zarar görmesi aranmış ve zarar gören gelir kaynaklarıyla ilgili kamu alacaklarının terkin edileceği düzenlenmiştir. VUK'ta vergi borcunun tahakkuk aşamasında silinmesi söz konusuysa; AATUHK'da kamu alacağının tahsil aşamasında silinmesi söz konusudur. Her iki Kanunda da terkin için yükümlünün bu yönde yazılı bir başvurusu aranmaktadır. Ancak, AATUHK'ta terkin başvurusu için altı aylık bir süre öngörülmüşken; VUK'ta bir süre belirtilmemiştir. Bununla birlikte, zamanaşımı süresi gözetenilerek başvurunun yapılması genel kabul görmektedir. Terkine ilişkin yetki konusunda da iki Kanun farklılık taşımaktadır. Kamu alacaklarının terkini meydana gelen zarar ile orantılı olarak kısmen veya tamamen olabilmektedir. Ancak terkin kararının verilmesinde VUK kapsamına giren kamu alacakları için Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili iken, AATUHK kapsamına dâhil olan kamu alacakları için cumhurbaşkanı yetkilidir.

2019 Aralık ayında ortaya çıkan ve kısa sürede dünyaya yayılan Covid-19 pandemisinin de terkin sebebi olup olmadığı tartışılmalıdır. Özellikle Dünya Sağlık Örgütü'nün pandemi ilan ettiği ve virüsün Türkiye'de ilk kez görüldüğü tarih olan 11 Mart 2020'den bu yana alınan tedbirler sebebiyle pek çok işletme kapanmış ya da güçlükte ayakta durmaya çalışmaktadır. Üreticilerin ise afetin etkileri sebebiyle mahsullerinde büyük kayıplar meydana gelmiştir. Yükümlünün ödevlerini yerine getirmesinde uyulması gereken süreleri etkileyen bir mücbir sebep olarak kabul edilen Covid-19 pandemisinin, hem VUK hem de AATUHK'ta terkin sebebi olarak düzenlenen doğal afetler kapsamında kabul edilmesi; pandemi sebebiyle uğranılan zararlara bağlı olarak terkin müessesesinin uygulanması gerekmektedir. Ayrıca belirtilmelidir ki; terkin, kamu alacağını silmek suretiyle tüm hukuki sonuçlarını ortadan kaldıran bir işlem olduğundan, kamu alacaklısının aleyhine bir durum olarak görülebilir. Unutulmamalıdır ki, terkin imkânıyla yükümlülerin iktisadi hayata devam etmelerini amaçlamanın yanı sıra uzun vadede, kamusal gelirlerin temin edildiği kamu borçlusunun gelecek dönemler için tekrar kamusal gelirlere katkı sağlamaları güvence altına alınmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla terkin imkânı kamu alacaklısı için dezavantajlı bir durum olarak değerlendirilmemelidir.

KAYNAKÇA

- Akarca, Akif/ Şafak Mehmet**, “Mücbir Sebepler ve Vergileme”, <Özdoğrular - Akif Akarca / Dr. Mehmet Şafak - Mücbir Sebepler ve Vergileme (24.09.09) (Ozdogrular.Com)> s.e.t. 23.12.2020.
- Akdoğan, Abdurrahman** (2019) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), 14. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Aktan, Coşkun Can** (1990) “AATUHK Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, Vergi Dünyası Dergisi, S:112, Y:10, s.47-56.
- Alpaslan, Nazlı Gaye** (2018) “Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Mücbir Sebepler”, Mali Hukuk Dergisi, C:14, S:166, s.2903-2918.
- Arslan, Mehmet** (2016) Vergi Hukuku, 9. Baskı, Bursa, Dora Basım.
- Atay, Tezcan** (1999) Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi I, Yaklaşım Dergisi: S:83, <<https://portal.yaklasim.com/makale/1999-11/vergi-hukukunda-terkin-muessesesi-i?term>> s.e.t. 15.01.2023.
- Aydemir, Oğuz** (1999) “Deprem Nedeniyle Yapılan Bağış ve Yardımların Kazançtan İndirilme Durumu ve Depremzedeler İçin Vergi Kolaylıkları”, Maliye Postası Dergisi, S:457, s.16-20.
- Bahçeci, Barış** (2019) Kamu Alacağını Takip Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bakır, Tunay** (2000) “Tabii Afetlerden Etkilenen Mükellefler Açısından Önem Arz Eden Terkin Müessesesine İlişkin Bir Değerleme”, Mükellefin Dergisi, S:91, s.84-89.
- Bilici, Nurettin** (2013) Vergi Hukuku, 31. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bıyan, Özgür** (2007) “Vergi Hukukunda Terkin Müessesinin Esasları”, Mali Çözüm Dergisi, S:79, s.75-84.
- Budak, Tamer/Benk Serkan** (2011) “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, C:2, S:2, s.61-76.
- Candan, Turgut** (2018) Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Coşkun, Mahmut** (2016) Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Çağlar, Kemal** (2022) Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, 7. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

- Coşkun Karadağ, Neslihan** (2020) “Covid-19 Pandemisi ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:29, S:3, 2020, s.400-413.
- Çelik, Binnur** (2018) Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku), 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- CNN Türk**, “Bilim dünyasını ikiye bölen araştırma: Covid-19 laboratuvarında mı üretildi?”, <<https://www.cnnturk.com/dunya/almanyada-carpici-arastirma-covid-19laboratuvar-da-mi-uretildi>> s.e.t. 17.01.2023.
- Damar, Emrullah** (1998) “Doğal Afetlere Karşı Devletlerin İlgisi ve Terkin İşlemleri”, Sayıştay Dergisi, C:9, S:29, s.29-43.
- Doğrusöz, Ezhan** (2007) “Vergi Hukukunda Terkin-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:172, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2007-4/vergi-hukukunda-terkin-i?term=null>> s.e.t. 23.12.2020.
- Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut/Gümüşkaya, Gamze** (2020) “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler”, İstanbul Hukuk Mecmuası, C:78, S:2, s.1069-1138.
- Erol, Ahmet** (2018) Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Euronews**, “Dünya Sağlık Örgütü: Koronavirüsün laboratuvar sızıntısı olduğu teorisini yok saymak için erken”, <<https://tr.euronews.com/2021/07/16/dunya-sagl-k-orgutu-koronavirusun-laboratuvar-s-z-nt-s-oldugu-teorisini-yok-saymak-icin-er>> s.e.t. 17.01.2023.
- Fahran, Ferhat** (2010), “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (I)”, Yaklaşım Dergisi, S:205, s.124-129.
- Gerçek, Adnan** (2015) Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayıncılık.
- Güçlü, Süleyman** (2003) “Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini”, Yaklaşım Dergisi, S:126, s.148-152.
- Karakoç, Yusuf** (2019) Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Yusuf** (2016) Kamu İcra Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Yusuf** (2020) “Malî Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları”, <<https://blog.lexpera.com.tr/mali-hukukta-mucbir-sebeplerin-hukum-ve-sonuclari/>> s.e.t. 23.11.2022.

- Kırbaş, Sadık** (2015) Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- Koçak, Muhsin** (2018) Vergi - İcra Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı**, Tahsilat İç Genelgesi, Seri No:2005/1, <<https://www.gib.gov.tr/node/89242>> s.e.t. 23.11.2022.
- Maliye Bakanlığı Özelgesi**, Tarih:07.07.1999, Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-986/28361, <<https://www.gib.gov.tr/node/97309>> s.e.t. 23.11.20202.
- Maliye Bakanlığı Özelgesi**, Tarih:18.07.2000 Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-920/33804, <<https://www.gib.gov.tr/node/93498>> s.e.t. 23.11.2022.
- Mutluer, M. Kamil/ Dayanç, N. Nilay Dayanç** (2014) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Nas, Adil** (2010) “Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C:6, S:72, s.2683-2693.
- NTV Haberler**, “Bilim insanlarından çarpıcı iddia: Covid-19’un laboratuvarında yapıldığı kanıtlandı mı?”, <https://www.ntv.com.tr/dunya/bilim-insanlarindan-carpici-iddia-covid-19unlaboratuvarinda-yapildigi-kanitlandi-mi.g_ffnQsN2UeJ0qpmFJ6_8Q> s.e.t. 17.01.2023.
- Office of the Texas Governor**, “Governor Abbott Declares State of Disaster in Texas Due to COVID-19”, <<https://gov.texas.gov/news/post/governor-abbott-declares-state-of-disaster-in-texas-due-to-covid-19>> s.e.t. 25.12.2020.
- Ortaç, Fevzi Rifat/Ünsal, Hilmi** (2022) Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Öner, Erdoğan** (2022) Vergi Hukuku, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Özbilen, Şevki** (2013) Vergi Hukuku, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Özbalcı, Yılmaz** (2012) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- Özyer, Mehmet Ali** (2008) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulanması, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Pehlivan, Yafes** (2004) “Terkin Müessesesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S:5, s.61-66.
- Rize İl Tarım ve Orman Müdürlüğü**, “Corona Virüs Tedbirleri Kapsamında Çay İşgücü Toplantısı Yapıldı” <<https://rize.tarimorman.gov.tr/Haber/505/Corona-Virus-Tedbirleri-Kapsaminda-Cay-Isgucu-Toplantisi-Yapildi>> s.e.t. 23.11.2022.

- Sağlık Bakanlığı**, “Covid-19 Bilgilendirme Sayfası”, <<https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66493/p.html>> s.e.t. 24.11.2022.
- Sancakdar, Oğuz/ Öñüt, Burcu/ Us Doğan, Eser/ Kasapoğlu Turhan, Mine/Seyhan, Serkan** (2021) İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Supreme Court of Pennsylvania**, Friends of Danny DeVito, et al v. Wolf (majority), 13.04.2020, <<https://law.justia.com/cases/pennsylvania/supreme-court/2020/68-mm-2020.html>> s.e.t. 20.11.2022.
- şenyüz, Doğan** (2017) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 10. Baskı, Bursa, Ekin.
- şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Bursa, Ekin.
- Tuncer, Selahattin** (2002) “Vergi Hukuku Açısından Terkin”, Yaklaşım Dergisi, S:114, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2002-6/vergi-hukuku-acisindanterkin?term=terkin>> s.e.t. 15.01.2023.
- Tuncer, Selahattin** (2002a) “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, Yaklaşım Dergisi, S:116, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2002-8/turk-vergi-sisteminde-terkin-hukumleri?term=terkin>> s.e.t. 15.01.2023.
- Tuncer, Selahattin** (2002b) “Terkin ile İlgili Usul Hükümleri”, Yaklaşım Dergisi, S:118, <<https://portal.yaklasim.com/makale/2002-10/terkin-ile-ilgili-usul-hukumleri?term=terkin>> s.e.t. 15.01.2023.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, Afet, <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t. 15.01.2023.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, Doğal Afet, <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t.15.01.2023.
- Ufuk, M. Tahir** (2003) “Vergi Hukukunda Terkin”, Yaklaşım Dergisi, S:122, s.72-75.
- Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi**, Sıra No:2003/1, 01/05/2003, <<https://www.gib.gov.tr/node/89340>> s.e.t. 23.11.2022.
- Yılmaz Furtuna, Elif** (2017) “Bir Olağanüstü Hal Olarak Doğal Afetin Vergi Hukuku Açısından Yansımaları”, Kara, Hasan/Çetin, Turhan/İnel, Yusuf (Editörler), II. Uluslararası Sosyal Bilimler Araştırmaları Kongresi, 19-21 Ekim 2017, Bakü/Azerbaycan, s.92-104, <https://www.researchgate.net/profile/HasanKara/publication/357932439_Sosyal_Bilim_Arastirmalari_II_Bildiriler_Kitabi_Baku/links/61e80a8a9a753545e2e0e79d/Sosyal-BilimArastirmalari-II-Bildiriler-Kitabi-Bakue.pdf> s.e.t. 15.01.2023.

Yücel, Okan (2020) “Koronavirüs zaman çizelgesi: Ne zaman ortaya çıktı? Nasıl yayıldı? Önemli tarihler nelerdi?”, <<https://medyascope.tv/2020/04/05/koronavirus-zaman-cizelgesi-ne-zaman-ortaya-cikti-nasil-yayildi-onemli-tarihler-nelerdi/>> s.e.t. 21.11.2022.

WHO, Director General’s Opening Remarks at the Media Briefing on COVID-19-11 March 2020, <<https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>> s.e.t. 20.11.2022.

Mahkeme Kararları

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/42, K: 2013/60, T: 09.05.2013.

Danıştay, 3. Daire, E: 1998/3239, K: 2000/2096, T: 31.5.2000.

Danıştay 4. Daire, E: 1978/703, K: 1978/2435, T: 19.09.1978.

Danıştay 4. Daire, E: 1975/2300, K: 1980/95, T: 15.1.1980.

Danıştay 4. Daire, E: 1982/16865 K: 1982/3883 T: 15.10.1982.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, E: 1976/1, K: 1979/10, T: 28.6.1979.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E: 1990/2, K: 1990/27, T: 06.04.1990.