

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TERKİN MÜESSESİ*****Arş. Gör. Osman Kağan ERGÜR*******ÖZ**

Vergi hukukunda kamu giderlerinin karşılanması amacıyla vergi gelirlerinin tahsil edilmesi önemli bir yer tutmaktadır. Vergi gelirlerinin tahsil edilmesine dair vergi mükellefi ile devlet arasındaki vergisel ilişki, vergi borcunun ödenmesi ile doğal yoldan sona ermektedir. Ancak vergi borcu veya buna bağlı cezaların tek başına sona ermesini sağlayan tek neden olmamaktadır. Ödemenin yanında zamanaşımı, af gibi nedenlerin de vergi borcu ve cezalarını sona erdirmeye özelliği bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da hüküm altına alınan terkin, doğal afet veya tahsilin imkânsızlığı ile tahakkuktan vazgeçme nedeniyle vergi borçlarının silinmesine olanak tanıyan bir müessese olarak Türk vergi hukukunda yer almaktadır. İşte bu çalışmada öncelikle terkin kavramının hukuki niteliği ifade edilmekte daha sonra vergi borç ve cezalarını sona erdiren nedenler ve bu nedenlerin terkin müessesesi ile karşılaştırılması ele alınmakta terkinin oluşturan durumlara değinildikten sonra sonuç kısmında müesseseye ilişkin genel değerlendirmelerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Terkin, Mücbir Sebep, Vergi Dairesi, Vergi Borcu, Vergi Usul Kanunu.

* Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 30/01/2021

Kabul Edildiği Tarih: 04/05/2021

** Bu çalışma 10-12 Nisan 2020 tarihleri arasında Malatya'da düzenlenen 2. Uluslararası Beydağı Sosyal ve Beşeri Bilimler Kongresi'nde sözlü olarak sunulmuştur.

*** Fırat Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı
E-Mail: okergur@firat.edu.tr
ORCID: 0000-0002-4103-1706

ABATEMENT REGULATION WITHIN TURKISH TAX LAW

ABSTRACT

In tax law, collecting tax revenues has an important place in order to meet public expenses. The tax relationship between the taxpayer and the state regarding the collection of tax revenues naturally ends with the payment of the tax debt. However, there is not the only reason for the expiry of tax debt or related penalties. In addition to the payment, reasons such as statute of limitations and amnesties also have the feature of ending tax debts and penalties. It is included in the Turkish tax law as an institution that allows the cancellation of tax debts due to abandonment, natural disaster or the impossibility of collection, which is governed by the Tax Procedure Law and the Law on the Procedure of Collection of Public Receivables. In this study, first of all, the legal nature of the concept of abatement is expressed, then the reasons that terminate tax debts and penalties and the comparison of these reasons with the abatement regulation are discussed, and after the situations that abatement regulation are mentioned, the general evaluations about the institution are made in the conclusion part.

Keywords: Abatement, Force Majeure, Tax Office, Tax Debt, Tax Procedure Law.

GİRİŞ

Malî hukukun içinde önemli bir yer tutan vergi hukuku, vergi borcunun başlangıcı ile birlikte devlet ile gerçek ve tüzel kişilerin vergisel ilişkilerini düzenleyen, bu hususta hak ve ödevlerin sınırlarını belirleyen düzenlemeler bütünü olarak tanımlanabilir¹. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın oluşması ile birlikte mükellef ile vergi dairesi arasında vergilendirme süreci başlamaktadır. Vergi borcunun hesaplanması olarak adlandırılan tarh işlemi ile başlayan süreç, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra nihayetinde tahsil aşamasında mükellefin vergi borcunu ödemesi ile sonuçlanmaktadır. Ancak vergi borcunun sona ermesinde başka müesseseler de söz konusu olabilmektedir.

Terkin, özelliği itibarıyla diğer nedenlerden kendini ayıran bir müessese olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim doğal afetlerin meydana gelmesi nedeniyle zarar gören mükelleflerin vergi borçlarının silinmesi veya kamu alacaklarının tahakkuku veya tahsiline ilişkin giderlerin getirilerinden fazla olduğunun anlaşılması halinde terkin müessesesi işletilmeye başlanacaktır. Her ne kadar terkinle ilgili öğretide yargı kararlarına göre ve vergi hatalarının düzeltilmesi bakımından ayrımlara yer verilmiş olsa da bizim de benimsediğimiz görüş çerçevesinde terkin müessesesi doğal afetler itibarıyla gerçek anlamına erişir. Yargı kararlarına bağlı terkinle vergi hatalarının düzeltilmesine dayanan terkin vergi ve/veya cezayı ortadan kaldıran sebeplerin mükellef bakımından sonucudur. Yargı kararları ve vergi hatalarına dayanan terkin cezaların kısmen veya tamamen kaldırılmasında sebep değil sonuç olmaktadır. Bu hususların silmeye sebep teşkil etmesi bakımından terkin müessesesi ile doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır².

İşte terkin müessesesi kapsadığı koşullar ile zaman kaybettiren alacakların silinmesini sağlayarak ekonomik fayda sağlamaktadır. Nitekim alacağın tahakkuku veya tahsili için yapılacak harcamaların alacaktan fazla olması halinde kamu geliri elde etmenin bir faydası doğal olarak bulunmamaktadır. Ayrıca doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan vatandaşlarını sosyal devleti ilkesi uyarınca koruyarak yanında olmaktadır³. Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan bu ilke uyarınca toplumdaki tüm grup ve kesimlerin ekonomik yaşam olanakları garanti altına alınmıştır⁴. Bu kapsamda istem dışı olan ve engellenemeyen hallerin varlığı durumunda devlet gerek Anayasa hükümleri çerçevesinde mükellef olan vatandaşının şartlarını gözetmek suretiyle sahip çıkarak sosyal devlet niteliğini ortaya koymakta, gerek gelir kaynağı olan vatandaşını koruyarak kamu gelirlerinin azalmasına önlem almaktadır.

¹ Doğan Şenyüz- Mehmet Yüce- Adnan Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 3.

² Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 249; Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 270; aksi görüş için bkz. Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 121; Selim Kaneti vd., Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 217.

³ Özgür Biyan, "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları", Mali Çözüm Dergisi, 2007, S. 79, s. 76.

⁴ Zafer Gören, "Sosyal Hukuk Devletinde Özgürlük ve Yükümlülük", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2014, Y. 13, S. 26, s. 27.

I. TERKİN KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Arapça kökenli olup yazılmış bir şeyi silerek çizme anlamına gelen terkin, vergi hukukunda belli koşullar altında vergi borcunun silinerek ortadan kaldırılması olarak tanımlanmaktadır⁵. Terkin bazı şartların oluşması ile birlikte vergi alacağını tüm hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir⁶. Terkin ile birlikte tahakkuk eden vergi veya ceza miktarı kamu idaresinin alacak kayıtlarından düşülüp silinmektedir⁷. Ayrıca vergi idaresinin vergi aslı veya cezasının mükelleften ve/veya ceza muhatabından tahsilinden vazgeçmesi nedeniyle bu hususlara dair kayıtların silinerek vergi aslı veya cezasının ya da her ikisinin tüm sonuçları ile birlikte ortadan kaldırılması söz konusu olmaktadır. Terkin bu yönü ile birlikte affa benzemekte, ancak terkin tahakkuk etmiş olan vergi cezalarına yönelik uygulandığı için genel afftan çok özel affın özelliklerini taşımaktadır⁸.

Terkin kavramı, özel hukuktaki ibra, alacaktan feragat, alacaklının borçlusuna karşı alacak hakkını kullanmayacağını taahhüt etmesi, konkordato gibi müesseseler ile ilişkilendirilmektedir⁹. Ancak özel hukuk bakımından ibranın sözleşme niteliğinde iki taraflı bir işlem olması, alacak hakkının kullanılmaması bakımından borcun ifasını istememekle birlikte borcun devam etmesi ancak terkin müessesesinde borcun tamamen sona ermesi veya borcun bulunmadığının kabulünde borcun varlığı ihtilaf konusu iken terkinde tereddütsüz bir kamu alacağının olması nedeniyle bu kavramları doğrudan terkin müessesesi ile ilişkilendirmek mümkün değildir¹⁰.

Terkin müessesesi ile yangın, yer sarsıntısı, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşerat istilası ile bu afetlere benzer afetler nedeniyle zarara uğrayan vergi mükellefi ve sorumlularının vergi borçları Cumhurbaşkanı kararıyla kısmen veya tamamen terkin edilmektedir¹¹. Bu bakımdan terkin yetkisine sahip olan kurumların tahakkuktan veya tahsil imkansızlığı nedeniyle alacaklarından vazgeçerek terkin etmesinin yanında yaşanan doğal afetler nedeniyle malvarlıklarının bir kısmını kaybeden vergi mükellefi vatandaşlarını korumak amacıyla uğranılmış olan zararlar orantılı olmak suretiyle terkin müessesesi işletilecektir. Nitekim ülkemizde meydana gelen sel ve depremler ile Dünya'yı ve ülkemizi etkisi altına alan COVID-19 salgını terkin sebeplerine örnek teşkil etmektedir.

II. VERGİ BORCU VE CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN NEDENLER

Devlet, kamu giderlerini karşılamak üzere mükelleflerden vergi alacağı tahsil etmektedir. Ancak bazı hallerde devletin vergi alacağının veya başka bir deyişle vergi mükellefinin vergi borcunun sona ermesinde doğal olmayan bazı nedenlerin varlığı

⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku,, s. 249.

⁶ Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, Vergi Hukuku, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 153.

⁷ Biyan, "Vergi Hukukunda Terkin", s. 77.

⁸ Yusuf Karakoç, Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 336-337.

⁹ Öncel- Kumrulu- Çağan, Vergi Hukuku, s. 153.

¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel- Kumrulu- Çağan, s. 153; Biyan, "Vergi Hukukunda Terkin", s. 77.

¹¹ Taşkan, Vergi Hukuku, s. 271.

durumunda da vergi borcunun sona ermesi söz konusu olmaktadır¹². Terkin müessesesinin de içinde bulunduğu vergi borcunu sona erdiren nedenlerin çoğu vergi cezalarını da sona erdiren nedenler arasında bulunmaktadır. Bu bölümde vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran nedenlerin fazlalığı ve çalışmanın bütünlüğünün bozulmaması bakımından belli başlı nedenler genel bir çerçevede ele alınacaktır.

Ödeme, vergi borcu ve cezasının sona ermesi ile ilgili en doğal nedendir¹³. Ödeme, mükellef tarafından vergi borcu ve cezasının kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi olarak tanımlanmıştır¹⁴. Vergi Usul Kanunu'nun 23'üncü maddesinde verginin tahsil edilmesi, vergi borcunun kanuna uygun bir şekilde ödenmesine bağlanmıştır. Vergi borcunun ödenmesinde ödeme yeri, ödeme şekli ve ödeme zamanı önemli bir yer tutmaktadır¹⁵. Zira bu şekil şartlarına uyulmaması durumunda vergi alacağının elde edilmesinde zorluk çıkmakta veya mümkün olmamaktadır. Verginin ödeme yeri, Vergi Usul Kanunu'nun 110'uncu maddesinde belirtilmiştir. Bu çerçevede kural olarak verginin ödeneceği yer, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ise aynı Kanunun 4'üncü maddesine istinaden mükellefi tespit ederek vergiyi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil eden dairedir. Ödeme şekli kural olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 40'inci ve 41'inci madde hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 40/1'inci maddesine göre ödeme temel olarak tahsil dairesinin yetkili ve mesul memuru tarafından verilecek makbuz karşılığı gerçekleşmektedir. Verginin ödenmesi ile ilgili ödeme zamanı ise Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesinde gösterilmiştir. Kanuna göre vergi, her bir vergi için kendi kanununda belirtilen süre içinde ödenir ve ödeme zamanı bir gün veya bir süre olarak ifade edilmiştir¹⁶. Ancak normal ödeme sürelerinin yanında kanunlarda bazı hallerin varlığı halinde özel ödeme zamanlarının da olabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de çeşitli vergi Kanunlarında yer almaktadır¹⁷.

Vergi borçlarında olduğu gibi vergi cezalarının da ödenmesi durumunda doğal olarak vergi cezaları ortadan kalkacaktır. Vergi cezası, vergi mahkemesi kararına istinaden idare tarafından ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren bir aylık süre içinde ödenir, ancak istinaf veya temyiz yoluna gidilmesi durumunda ve yürütmeyi durdurma kararı alınması halinde ödeme sürelerinde değişiklik olmaktadır¹⁸.

Zamanaşımı, vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme noktasında itici bir güç olan, sürenin geçmesi ile birlikte vergi alacağını ortadan kaldıran sebeplerden birisidir¹⁹. Vergi hukuku bağlamında birçok nedenden dolayı²⁰

¹² Gökçe Kafkas Durmuş, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa 2013, s. 24.

¹³ Öncel- Kumrulu- Çağan, Vergi Hukuku, s. 128.

¹⁴ Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 193.

¹⁵ Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 193; Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 205.

¹⁶ Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 206.

¹⁷ Öncel- Kumrulu- Çağan, Vergi Hukuku, s. 128.

¹⁸ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 216-217.

¹⁹ Adil Nas, "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011, C. 60, S. 2, s. 310; Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 210.

uygulanması zorunlu olan zamanaşımı kavramının temel amacı kamu yararadır²¹. Zamanaşımı ile belirli bir sürenin geçmesiyle idarenin vergiyi tebliğ etmesi veya tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır²². Vergi hukukunda zamanaşımı tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki başlıkta açıklanmaktadır. Tarh zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yer alan bir kavramdır²³. Bu çerçevede *vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin* tarh zamanaşımına uğraması söz konusu olmaktadır. Tahsil zamanaşımı ise tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının tamamlanması neticesinde vergi miktarının kesinleşmesi sonrası ortaya çıkan bir kavramdır²⁴. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 102'nci maddesi hükmünce kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacaktır.

Takas, özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da borçluluğu sona erdiren bir müessese olup, aynı cinsten karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olan nispetinde sona erdiren bir işlemdir²⁵. Takasta mutlaka karşılıklı iki alacağın bulunması gerekmektedir²⁶ ve her iki alacağın da geçerli ve dava edilebilir nitelikte olması lazımdır²⁷. Mahsup kavramı ise, mükellefin ortaya çıkan borcunun bir kısmının önceden ödenmesi halinde ödenen kısmın borcun tamamından düşülerek denkleştirilmesi anlamına gelmektedir²⁸. Takastan farklı olarak tek taraflı bir borç ilişkisi söz konusu olmakta ve yeni bir hukuki durum meydana getirmemektedir. Ayrıca mahsup, verginin tarh aşaması ile ilgili iken, takas ödeme aşamasına ilişkin bir işlemdir²⁹. İlaveten takasta kamu alacağını koruyan bir amaç benimsenmişken mahsupta bu hususa ilişkin bir amaç söz konusu değildir³⁰.

Vergi affı, devletin çıkarmış olduğu kanunla vergi ve/veya cezalardan tek taraflı vazgeçmesi anlamına gelmektedir³¹. Vergi affı ile birlikte vergi cezaları kısmen veya tamamen sona ermekte, bazı hallerde vergi cezaları affedilirken vergi aslının ödenmesi şartı aranmaktadır³². Af yetkisini parlamento ve Cumhurbaşkanı Anayasa'dan aldığı

²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Yiğit Kovancı, "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010, s. 5-8.

²¹ Nas, "Tarh Zamanaşımı", s. 311.

²² Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 201.

²³ Öğretide tarh zamanaşımını tahakkuk zamanaşımı olarak da isimlendiren kaynaklar bulunmaktadır. Bkz. Bilici, Vergi Hukuku, s. 113-114.

²⁴ Bilici, Vergi Hukuku, s. 114.

²⁵ Öncel- Kumrulu- Çağan, Vergi Hukuku, s. 150.

²⁶ Bünyamin Çitil, "Özel Hukukta Muacceliyet ve Temerrütün Vergi Hukukundaki Takas ve Tahsille Mukayesesi", Sayıştay Dergisi, 2018, S. 109, s. 188.

²⁷ Mualla Öncel, "Türk Vergi Hukukunda Takas", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1978, C. 35, S. 1-4, s. 9.

²⁸ Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 195.

²⁹ Öncel, "Takas", s. 9.

³⁰ Binnur Çelik, "Takas- Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", Mevzuat Dergisi, 2000, Y.3, S. 27, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm> (01.04.2020).

³¹ Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 198.

³² Öncel- Kumrulu- Çağan, Vergi Hukuku, s. 223; Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 439; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 339.

yetki ile kullanmaktadır. Nitekim Anayasa'nın 87'inci maddesinde TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânı ile parlamentonun; Anayasa'nın 104'üncü maddesi hükmü ile de sürekli hastalık, sakatlık ve kocama durumlarında Cumhurbaşkanının kişisel af yetkisi bulunmaktadır. Parlamento affı aynı durumda bulunan tüm kişiler için geçerli olmakta iken Cumhurbaşkanının affı kişisel karakterli kararlarla uygulanmaktadır³³.

Vergi hukukunda hata ve hataların düzeltilmesi vergilendirme işlemi sırasında mükelleften veya idarî işlemde kaynaklanan hatanın sonuçlarının kısmen veya tamamen düzeltilerek ortadan kaldırılmasıdır³⁴. Vergi hukukunda hata vergi aslında olduğu gibi vergi cezalarında da mümkün olan bir durumdur. Vergi cezalarında oluşan hatalar da Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesi hükmüne bu Kanunda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik usul ve şartlara göre düzeltilir. Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 126'ncü maddeleri arasında hatalar ve hataların düzeltilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Ayrıntılı hususlara değinmeden sadece birkaç noktadan bahsetmek yeterli olacaktır. Vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği üzere iki başlık altında yer almaktadır. Bunlar; hesap hataları ve vergilendirme hatalarıdır³⁵. Vergilerle ilgili düzeltme yapma yetkisi vergi dairesi müdürü veya vergi dairesi başkanındadır. Vergi hataları düzeltme fişi hazırlanarak düzeltilir³⁶.

Vergi hukukunda ölümün vergi borçlarını sona erdirmesi söz konusu olmazken vergi cezalarının sona ermesinde etkisi bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 12'inci maddesi gereğince ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanunî mirasçılara nispeti oranında sorumlu olacakları şekilde geçer³⁷. Nitekim vergi borçları açısından Vergi Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesine istinaden vergi mükellefinin ölümü halinde mirasçılara geçen bildirme ve beyanname sürelerine ek süre verilmektedir. Bu süre ise üç aydır. Bu bakımdan ölüm nedeniyle vergi borçlarının sona ermesi söz konusu değildir. Ancak vergi cezaları açısından ölümün etkileri vergi borcundan farklıdır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükmün dayanağı, cezaların şahsiliği ilkesi oluşturmaktadır³⁸.

Uzlaşma, mükelleflerin re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara dair vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi idaresi ile anlaşmalarını ifade eden bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır³⁹. Uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun Ek madde 1 ile 12 arasında düzenlenmiştir. Kanunda uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve uzlaşma (tarhiyat sonrası) olmak üzere iki başlığa ayrılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, verginin tarh edilmesinden ve cezanın

³³ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 473.

³⁴ Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 202.

³⁵ Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması iken, vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sıralanmıştır.

³⁶ Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 203.

³⁷ Ayşe Ginalı, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu", Mali Çözüm Dergisi, 2011, S. 103, s. 237.

³⁸ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 215; Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 434.

³⁹ Taşkan, Vergi Hukuku, s. 272.

kesilmesinden önce yapılan bir uzlaşma türüdür. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek olan cezaların vergiler tarh edilmeden ve cezalar kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşarak ortadan kalkması amaçlanmaktadır⁴⁰. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi ve/veya kesilen cezaların tarh edilmesi sonrasında gidilen bir uzlaşma müessesesidir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara dair vergi ziyai kabahatleri (ağır nitelikli fiillerle işlenenler hariç) girmektedir⁴¹. Beyana dayalı tarhiyatlarla genel ve özel usulsüzlük cezaları kapsam dışındadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi usul şartlarının yerine getirilmesi ve kanunda yer alan hususların uygulanması ile uzlaşmanın sağlanması halinde vergi ve cezalarla ilgili uyumsuzluk sona ermektedir. Ancak uzlaşma görüşmelerinde anlaşma sağlanamaması, mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması veya komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazî kayıtlı imzalamak istemesi durumunda uzlaşma sağlanmamış sayılmaktadır⁴².

III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TERKİN MÜESSESİNİN TÜRLERİ

A. Genel Açıklama

Terkin müessesesi, sadece vergi hukukuna özgü düzenlenmiş bir müessesedir⁴³. 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu tasarı halinde iken "Verginin affı" başlığı altında yer verilen terkin müessesesi⁴⁴ daha sonra yapılan değişikliklerle 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu'nun 105'inci maddesinde "Verginin terkinini" başlığı altında düzenlenmiştir⁴⁵. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesi ile mükerrer madde 115 ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 105 ve 106'ncı maddelerinde terkin müessesesine yer verilmiştir. Daha önce de bahsettiğimiz üzere öğretide başka türlü terkinine ilişkin kavramlara (yargı kararına dayanan terkin ve vergi hatalarının düzeltilmesi nedeniyle terkin) yer verilmiş olsa da terkin müessesesinin temelde Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesi ile mükerrer madde 115 ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 105 ve 106'ncü maddeleri çerçevesinde kendine yer bulduğunu belirtmek gerekmektedir. Nitekim yine en başta bahsettiğimiz üzere yargı kararlarına veya vergi hatalarının düzeltilmesine dayanan terkin, vergiyi ve/veya cezayı ortadan kaldıran nedenlerin mükellef açısından bir sebebi değil bir sonucudur. Bu kavramların silmeye ilişkin terkin ile doğrudan bir bağlantısı bulunmamaktadır⁴⁶. İşte bu nedenlerle Türk vergi hukukunda terkin müessesesi, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir. Vergi alacakları bakımından Vergi Usul Kanunu'nun

⁴⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 289.

⁴¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 295.

⁴² Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesinde bu konuya ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Mehmet Küçükkaya, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, C. 30, S. 1, s. 256-257.

⁴³ Gizem Ardan, "Vergi Hukukunda Terkin", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2019, s. 66.

⁴⁴ <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (27.10.2020).

⁴⁵ RG: 15.06.1949; 7233.

⁴⁶ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 249.

115'inci maddesi ve vergi dışındaki genel kamu alacakları bakımından⁴⁷ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 105'inci maddesinde doğal afetler nedeniyle terkin müessesesine değinilirken, tahakkuk aşamasında terkin Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 115'te, tahsil aşamasında terkin ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 106'ncı maddesinde ele alınmıştır⁴⁸.

B. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Terkin Müessesesi

Vergi Usul Kanunu'nda terkin müessesesi iki maddede kendine yer bulmaktadır. Bu maddelerden biri madde 115, diğeri ise mükerrer madde 115'tir. Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesinde terkin müessesesinin en önemli nedeni sayılabilecek doğal afetler nedeniyle terkin düzenlenmiş iken, mükerrer madde 115'te tahakkuktan vazgeçme nedeniyle terkin müessesesi düzenlenmiştir.

1. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Doğal afetler nedeniyle terkin müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesinde 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;

Maliye Bakanlığınca zararlı 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 de anlaşılacağı üzere doğal afetler nedeniyle verginin terkin edilmesi için üç koşulun bulunması şarttır. Bunlar; bir doğal afetin meydana gelmesi, varlıkların veya ürünlerin belli ölçüde kaybedilmesi ve kapsam içindeki vergi ve cezalar ile ilgili olmasıdır.

Doğal afetler nedeniyle vergide terkine ilişkin ilk şart, bir doğal afetin meydana gelmesi ve bu doğal afete maruz kalınmış olunmasıdır. Afet kavramı, “önlenmesi insan elinde olmayan sel baskını, yer sarsıntısı, kasırga gibi büyük doğa olayı; musibet, bela” olarak tanımlanmıştır⁴⁹. Terkinle ilgili maddede de yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık vb. nedenlerin meydana gelmesi halinde terkine ilişkin ilk şartın oluşacağı ifade edilmiştir. Bu noktada iki hususun önemine değinmek gerekmektedir. Birincisi meydana gelecek afetin doğal afet niteliğinde olması yani doğal afet dışında mükellefin işinden dolayı veya başka bir sebeple malvarlığından belli bir oranı kaybetmesi halinde terkin hükümleri uygulanmayacaktır. İkinci husus ise kanunda sayılan doğal afet nedenleri ile terkinin sınırlı tutulmamış olmasıdır. Bu nedenle niteliği

⁴⁷ Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 217.

⁴⁸ Biyan, “Vergi Hukukunda Terkin”, s. 78.

⁴⁹ Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 35.

bakımından kanunda sayılanlara benzer etki doğuran salgın hastalık veya kasırga gibi hallerin de terkin müessesesinin uygulanması için yeterli olacağı belirtilmiştir⁵⁰. Örneğin biyolojik afet olarak değerlendirilen⁵¹ COVID-19 salgınının varlığı ve yarattığı etkiler terkinine sebep olabilmektedir. Bu çerçevede COVID-19 salgınının gelir kaynağını oluşturan malvarlığı ile mükellefe ait mahsullerin kaybına neden olması halinde terkin sebebi oluşturabileceği ifade edilmekte, buna ilişkin usul ve esasların düzenleneceği özel bir Kanun ihtiyacının oluşabileceği belirtilmektedir⁵².

Doğal afetler nedeniyle vergide terkinine ilişkin ikinci şart, doğal afetler nedeniyle varlıkların veya ürünlerin belli ölçüde kaybedilmesi şartıdır. Kanun maddesine göre mükelleflerin doğal afet nedeniyle varlıklarının veya ürünlerinin üçte birini kaybetmesi halinde terkin hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu maddede ifade edilen varlıktan kastedilen şey, mükellefin genel mal varlığı olmakta ve mükellefin sahip olduğu menkul-gayrimenkul tüm malları ile hak ve menfaatleri kastedilmektedir⁵³. Mükelleflerin sadece varlıklarından veya ürünlerinden üçte birini kaybetmiş olması yetmemekte, ayrıca zararın oluşmuş olması da aranmaktadır. Bunun nedeni ise doğal afetin zarar verdiği varlık veya ürüne ilişkin vergi borcu ve cezasının terkin edileceğidir⁵⁴. Doğal afet tarihinden önce tahsil edilen vergi aslı ve cezalarına yönelik terkin işlemi uygulanamayacaktır⁵⁵. Zararın oluşumunda mükellefin sigortadan tazminat almaları durumunda bu alacakları zarar miktarından düşülmektedir⁵⁶. Nitekim vergi borcu ve cezasının terkinini için varlıkların veya ürünlerin üçte biri oranında kaybedilmesi hem de mükellefin bu kayıptan zarara uğramış olması gerekmektedir. Zararın niteliği ve derecesi ise mahalle idare heyetlerinin yaptıracağı tetkik ile tespit edilmektedir.

Doğal afetler nedeniyle vergide terkinine ilişkin üçüncü şart ise vergi ve cezalarının kapsam içindeki vergi ve cezalarla ilgili olmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesi çerçevesinde vergi ve cezaların terkinini ülkemizde gelir vergisi ile kurumlar vergisini kapsayan gelirlerle ilgili vergi ve cezalar ile arazi vergisi ile ilgili vergi ve cezalarında uygulanacaktır. Bu vergiler dışında bulunan vergilere terkin müessesesi uygulanmayacaktır. Danıştay 3. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda 10 yıldır avukatlık yapan davacının demirbaşlarının üçte birinin yangında yanması nedeniyle son iki yılda defter kayıtlarında yer almasa bile serbest meslek faaliyetini yürütmesinde ve gelir elde etmesinde bu malzemelere ihtiyaç duyacağından yerel mahkemenin vergi borçlarının terkin edilemeyeceği kararının hukuka uygun olmadığı belirtilmiştir⁵⁷.

⁵⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 251; Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 218.

⁵¹ Bahadır Tercan, "Biyolojik Afetler ve COVID-19", Paramedik ve Acil Sağlık Hizmetleri Dergisi, 2020, C. 1, S. 1, s. 47.

⁵² <https://www.sayinlaw.com.tr/images/Source/Publications/Vergi-Alacagini-Ortadan-Kaldiran-Yollardan-Dogal-Afetler-Sebebiyle-Terkin.pdf> (18.04.2021).

⁵³ Necati Perçin, "Türk Vergi Hukukunda Terkin", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006, s. 52.

⁵⁴ Ardan, "Terkin", s. 41.

⁵⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 338.

⁵⁶ Biyan, "Vergi Hukukunda Terkin", s. 79.

⁵⁷ Danıştay 3. Dairesinin 31.05.2000 tarih ve 1998/3239 Esas ve 2000/2096 Karar sayılı kararı, 3.daire e:1998/3239, k:2000/2096 - danıştay kararı (hukukmedeniyeti.org) (01.11.2020).

Gelirle ilgili vergi ve cezalarda terkinde iki aşama söz konusudur. Birinci aşama mükellefin terkinden yararlanıp yararlanamayacağı ile ilgilidir. Bu durumun tespitinde Ticari Malvarlığındaki Zarar/ Toplam Malvarlığı rasyosu kullanılmaktadır⁵⁸. Bu oran varlıkların en az üçte birinin kaybedilmiş olmasından bahisle üçte biri veya daha fazlası olması halinde terkin müessesesinin uygulanması söz konusu olacaktır. İkinci aşamada ise terkin edilecek miktarın tespit edilmesi gerekmektedir. Bu durumda da Ticari Malvarlığındaki Zarar/ Ticari Malvarlığı rasyosu kullanılmaktadır⁵⁹. Bu kapsamda doğal afetlerin verdiği zararlar orantılı olarak terkin işlemi gerçekleştirilir⁶⁰.

Örneğin 150.000 TL toplam malvarlığı olan bir mükellefin, doğal afet nedeniyle malvarlığında 75.000 TL'lik zarar meydana gelmiştir. Ayrıca bu mükellefin 30.000 TL değerinde vergi borcu ve cezası bulunmaktadır. Bu durumda ilk aşamada mükellefin terkin müessesesinden yararlanması noktasında durum tespitinin yapılmasıdır. Mevcut zarar toplam malvarlığına oranlandığında $75.000/150.000=1/2$ çıkmakta ve bu oran asgari aranması gereken toplam malvarlığının en az $1/3$ oranında kaybedilmesi şartını sağlamaktadır. Terkin miktarının tespit edildiği ikinci aşamada ise 30.000 TL'lik vergi borcu ve cezası doğal afetin meydana getirdiği zararlar toplam malvarlığında yarattığı tahribat oranı olan $1/2$ ile oranlanarak $30.000/2=15.000$ TL'lik miktar terkin edilecektir.

Arazi vergilerinde terkin ise mükellefin doğal afetler nedeniyle ürünlerin en az üçte birini kaybetmesi nedeniyle afete maruz kalan arazi için zararın meydana geldiği hasat ve devşirme zamanına rastgelen yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları için uygulanmaktadır⁶¹. Arazi vergileri ile ilgili terkinde genel varlık yerine ürün toplam miktarı dikkate alınmaktadır⁶². Emlâk Vergisi Kanunu'nun⁶³ 14/g maddesi uyarınca belediye ve mücavir alan dışında bulunan arazilerin emlâk vergisinden istisna edilmesi nedeniyle arazi vergisi ve cezalarının silinmesini ifade eden terkin müessesesinin uygulama alanının önemli derecede daraldığı da ifade edilmiştir⁶⁴.

2. Tahakkuktan Vazgeçme Yoluyla Terkin

Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 115'te ise tahakkuktan vazgeçme imkânına yer verilmiştir. Tahakkuktan vazgeçme ile re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi ve cezaların toplam miktarının 43 TL'yi aşmaması⁶⁵ ve tahakkukları için yapılacak olan giderlerin bu miktardan fazla olacağına görülmesi durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde miktarın silinmesi yani terkin edilmesi sağlanmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığınca usul ve esasların belirlenmesi doğrultusunda çıkarılan 27.11.1986 tarih ve 1986/6 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ile posta yoluyla veya posta yoluyla mümkün değilse memur aracılığıyla

⁵⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 252.

⁵⁹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 252.

⁶⁰ Derya Tabiloğlu, "Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2015, s. 55-56.

⁶¹ Öncel- Kumrulu- Çağan, Vergi Hukuku, s. 155.

⁶² Hatice Yurtsever, "Vergi Hukukunda Terkin", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir 2007, s. 154.

⁶³ RG: 11.08.1970; 13576.

⁶⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 253.

⁶⁵ 522 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere. (RG: 29.12.2020; 31349 Mükerrer).

tebliğ edilmesi gereken ihbarnamenin ilanen tebliğ edilmesi durumunda ilan masraflarının vergi ve ceza miktarının üzerinde olması halinde söz konusu vergi ve cezaların tahakkukundan vazgeçilerek tarh kayıtlarından terkin edileceği belirtilmiştir⁶⁶.

C. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Terkin Müessesesi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun terkin müessesesi de Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi iki madde hükmünde kendine yer bulmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 105'inci maddesinde "tabii afetler sebebiyle terkin" başlığı altında ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 106'ncı maddesinde "tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin" başlığı altında terkin müessesesi düzenlenmiştir.

1. Tabii Afetler Sebebiyle Terkin

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 105'inci maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir:

"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 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 mezkûr kanunun 105 inci maddesi hükümleri tatbik olunur."

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 105'inci maddesinde yapılan düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesinde yapılan düzenlemeler ile temel olarak aynı düzenlemeleri içermektedir. Sadece Vergi Usul Kanunu çerçevesinde alınamayacak olan gümrük vergisi gibi alacakların elde edilmesinde Vergi Usul Kanunu hükümleri yerine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu hükümleri devreye girmektedir⁶⁷. Ayrıca madde hükümleri çerçevesinde doğal afetler nedeniyle terkin müessesesinden faydalanmak için altı ay içinde ilgili idareye yazılı başvurunun yapılması ve bu bakımdan zararın oluşup oluşmadığının mahalli il ve ilçe kuruluşlarınca tespit edilmesi şarttır.

2. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda düzenlenmiş olan diğer terkin müessesesi ise 106'ncı maddede yer alan tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin

⁶⁶ Ardan, "Terkin", s. 68-69.

⁶⁷ Ardan, "Terkin", s. 61.

müessesesidir. Bu maddeye göre yapılacak olan takip neticesinde tahsil edilmesi imkânsız olan veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan küçük miktarlı alacakların terkin söz konusu olmaktadır⁶⁸. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacaklarında 10 TL (10 TL dâhil), diğer kamu alacaklarında ise 20 TL'ye (20 TL dâhil) kadar olan kamu alacakları terkin edilecektir. Cumhurbaşkanı'nın bu miktarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırma yetkisi bulunmaktadır⁶⁹. Bu miktarları aşmayan kamu alacakları zamanaşımı beklenmeksizin terkin edilebilir⁷⁰. İlaveten terkin yetkisine sahip olanların bu yetkilerinin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabileceği de kanunda hüküm altına alınmıştır.

Ç. Verginin Terkini İçin Yapılacak İşlemler

Hem Vergi Usul Kanunu hem de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun kapsamı içindeki alacakların terkin edilmesi için mükellefin beyanname formunu doldurarak başvuruda bulunması gerekmektedir. Doğal afetler nedeniyle yapılacak terkinine ilişkin şartlar 1 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁷¹ ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Buna göre mükellef bir dilekçe ile verginin terkinini için başvuruda bulunmalıdır. Başvurunun yapılmaması durumunda terkin işleminin gerçekleşmesi söz konusu olmamaktadır⁷². Ancak genel nitelikli afetlerde terkin işlemlerine re'sen başlanması bu durumun istisnasını oluşturmaktadır⁷³. Mükelleflerin vergi ve cezaların terkin edilmesini talep edeceği makam Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ilgili vergi dairesi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu çerçevesinde ilgili kamu idaresidir⁷⁴.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda terkin müessesesine başvuru süresi altı ay olarak belirtilmişken Vergi Usul Kanunu'nda başvuru süresi ile ilgili kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu kapsamda öğretide kesin bir uzlaşma sağlanmamış olsa da Vergi Usul Kanunu açısından en geç vergi ve cezaların ödenmesinden önce başvurunun yapılması gerektiğini belirtmek doğru olmaktadır⁷⁵.

Terkin müessesesinin işlemleri için başvuruda bulunulduktan sonra gerekli araştırma ve tespitlerin gerçekleştirilmesi için Vergi Usul Kanunu kapsamındaki işlemler için vergi dairesi mahalli idare heyetine intikal ettirir. Mahalli idare heyetinin kararları icrai ve tek yanlı bir işlem olması nedeniyle iptal davasına konu olabilmektedir⁷⁶. Yapılacak incelemeler neticesinde mükellefin terkin için gerekli olan zararının varlığı kanıtlanmalıdır. Nitekim bir Danıştay kararında yangın nedeniyle malvarlığının 1/3'ünü kaybettiğini kanıtlayamayan mükellefin vergi borcunun terkin edilemeyeceği

⁶⁸ Bilici, Vergi Hukuku, s. 121; Kaneti vd., Vergi Hukuku, s. 219.

⁶⁹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 283.

⁷⁰ Şenyüz- Yüce- Gerçek, Vergi Hukuku Genel, s. 201.

⁷¹ RG: 16.03.1950; 7463.

⁷² Ardan, "Terkin", s. 75.

⁷³ Perçin, "Terkin", s. 62.

⁷⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 254; Ardan, "Terkin", s. 79.

⁷⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 254; Perçin, "Terkin", s. 62.

⁷⁶ Danıştay 4. Dairesinin 15.10.1982 tarih ve 1982/16865 Esas ve 1982/3883 Karar sayılı kararı; <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1982-16865-k-1982-3883-t-15-10-1982-danistay-4-daire-karari/617497/> (20.04.2021).

belirtilmiştir⁷⁷. Vergi dairesi mahalli idare heyetinin kararını eklemek suretiyle dosyayı Hazine ve Maliye Bakanlığına göndermekte ve Bakanlık tarafından terkin talebi uygun bulunursa vergi ve ceza ortadan kalkmaktadır⁷⁸. Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında da vergi borcu ve cezaların sadece Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilebileceği vurgulanmıştır⁷⁹. Mükellefler, mahalli idare heyetleri tarafından yapılan incelemeyi yeterli görmezse bölge idare mahkemesine dava açma yetkisini haizdirler⁸⁰.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamındaki işlerde ise zararın var olup olmadığı mahalli il veya ilçe kurullarınca, zararın derecesi ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirtilecek esaslar çerçevesinde kamu idarelerince tespit edilecektir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında terkinde zarar dereceleri, ürünlerin ve varlıkların zarar öncesi ve sonrası rayiç değerleri esas alınarak toplamları üzerinden kıyaslama yapılmak suretiyle tespit edilmektedir⁸¹. Zarar derecesinin tespitinde her mükellefin ayrı ayrı başvurması ve zararının ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir⁸². Mahsullerde meydana gelen zararda terkin istenen vergi borcu arazi vergisi ile ilgili bir borç olmak zorundadır⁸³. Borçlunun tüm araştırmalara rağmen bulunamaması veya borçlunun ölmüş, mirasçısının bulunmaması ya da mirasçılardan miras reddetmesi gibi haller tahsili imkânsız hale getirmekte ve terkin işlemi ile vergi borcu silinmektedir.

SONUÇ

Vergi hukukunda terkin müessesesi, özel hukukta yer alan ibra, feragat gibi müesseseler ile ilişkilendirilen ancak kendine has bir yere sahip olan önemli bir müessesedir. Vergi borçları ve cezalarını kesin olarak ortadan kaldıran terkin müessesesi, mükelleflerinin ekonomik durumunu korumak ve alacakları aşan harcamaların engellenmesi noktasında önemli bir işleve sahiptir.

Vergi hukukunda terkin müessesesini esasen doğal afetlerin kaynaklık ettiği nedenler ve tahakkuk veya tahsilden vazgeçme nedeniyle terkin kavramları oluşturmaktadır. Her ne kadar vergi hataları veya yargı kararlarına dayalı terkinin de terkin müessesesi içinde ele alındığını belirten görüşler olsa da bizim de katıldığımız görüş üzere bu kavramların terkinde teşmil etmesi mümkün değildir. Nitekim yargı kararlarına veya hatalara dayanan terkin, vergi borcu veya cezaların kısmen veya

⁷⁷ Danıştay 4. Dairesinin 19.03.1979 tarih ve 1978/2861 Esas ve 1979/719 Karar sayılı kararı; akt. Ardan, "Terkin", s. 54.

⁷⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 254.

⁷⁹ Danıştay İBK'nın 28.06.1979 tarih ve 1976/1 Esas ve 1979/10 Karar sayılı kararı; <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=46705> (01.11.2020). Ayrıca bkz. Danıştay 3. Dairesinin 25.10.1985 tarih ve 1984/2001 Esas ve 1985/2782 Karar sayılı kararı; akt. Ümit Süleyman Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2006, C. 14, S. 1, s. 272.

⁸⁰ Kemal Çağlar, Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 197.

⁸¹ Ardan, "Terkin", s. 64.

⁸² Yurtsever, "Terkin", s. 158.

⁸³ Danıştay 4. Dairesinin 19.09.1978 tarih ve 1978/703 Esas ve 1978/2435 Karar sayılı kararı; akt. Ardan, "Terkin", s. 51.

tamamen ortadan kaldırılmasında sebep değil sonuç olmaktadır. Bu nedenle terkin teşkil etmesi bakımından terkin müessesesi ile direkt bir ilgisi bulunmamaktadır.

Doğal afetler nedeniyle terkin Vergi Usul Kanunu 115'inci madde ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 105'inci maddesinde yer almaktadır. Bu anlamda kanunda sayılan veya sayılmamakla birlikte doğal afet niteliğine sahip olaylar nedeniyle Vergi Usul Kanunu çerçevesinde vergi mükelleflerinin varlık ve/veya ürünlerinin en az üçte birini, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu çerçevesinde ise varlık ve ürünlerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi ile arazi vergileri kapsamında olmak suretiyle zararlı orantılı olmak üzere Vergi Usul Kanunu bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından ise Cumhurbaşkanınca kısmen veya tamamen terkin edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu çerçevesinde kesin bir süre olmamakla birlikte Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde doğal afetler nedeniyle terkinde altı aylık başvuru süresi tanınmaktadır. Zararın tespiti ve derecesi ilgili kurumlarca tespit edilerek terkin hükümlerinin uygulanabilirliği ve ne oranda uygulanacağı belirlenmektedir.

Tahakkuktan vazgeçme ve tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin ise Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 115 ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 106'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre her yıl tespit edilmek üzere belli bir miktarı aşmayan idarece, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve bunlara dair cezaların tahakkuk için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olması durumunda miktarın tahakkukundan vazgeçilerek terkin edilmesi, Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 115'te yer alan tahakkuktan vazgeçme nedeniyle terkinini oluşturmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 106'ncı maddesinde yer alan tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin ise yapılacak olan takip neticesinde tahsil edilmesi imkânsız olan veya tahsili için yapılacak olan giderlerin alaktan fazla olması halinde tahsil zaman aşımı beklenmeksizin terkin yetkisine sahip olanlar tarafından terkin edilmesini ifade etmektedir.

Vergi hukukunda terkin müessesesi, bilhassa afetlerin sıkça yaşandığı ülkemizde vergi mükelleflerinin yaşayabilecekleri muhtemel sıkıntıları göğüslemesinde ve sosyal devlet ilkesinin işlerliğinde yarar sağlayan değerli bir müessesedir. Bu açıdan terkin müessesesinin hem devletin kamu alacaklarını elde etmesinde sağlanacak verimliliği hem de vergi mükelleflerinin kamu idaresine olan borç ve görevlerini yerine getirmesinde meydana getirecek kolaylığı vesile kılan bir kavramdır. Bu yüzden olabilecek doğal afetlerde daha ağır durumların olabilmesi ihtimaline karşı birtakım kanuni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim son yıllarda ülkemizde meydana gelen depremler ile Dünya'yı etkisi altına alan COVID-19 salgınının yarattığı sıkıntılar bu durumun bir göstergesi niteliğindedir. Sonuçta belirtmek gerekir ki gerek devletin kamu alacaklarını korumak maksadıyla mükellefini koruyucu işlemlere dâhil olması, gerek mükellefin zor durumda kalması nedeniyle oluşabilecek maddi sıkıntısını gidererek ekonomik hayatta var olabilmelerini sağlamak bakımından terkin müessesesi değerlendirilmesi gereken bir müessesedir.

KAYNAKÇA

Ardan, Gizem, "Vergi Hukukunda Terkin", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019.

Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Bıyan, Özgür, "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları", Mali Çözüm Dergisi, 2007, S. 79, ss. 75-84.

Çağlar, Kemal, Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.

Çelik, Binnur, "Takas- Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", Mevzuat Dergisi, 2000, Y.3, S.27, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm> (01.04.2020).

Çitil, Bünyamin, "Özel Hukukta Muacceliyet ve Temerrütün Vergi Hukukundaki Takas ve Tahsille Mukayesesi", Sayıştay Dergisi, 2018, S. 109, ss. 183-202.

Gınalı, Ayşe, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu", Mali Çözüm Dergisi, 2011, S. 103, ss. 231-238.

Gören, Zafer, "Sosyal Hukuk Devletinde Özgürlük ve Yükümlülük", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2014, Y. 13, S. 26, ss. 26-46.

Kafkas Durmuş, Gökçe, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa 2013.

Kaneti, Selim vd., Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Karakoç, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Karakoç, Yusuf, Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020.

Kovancı, Yiğit, "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010.

Küçükaya, Mehmet, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, C. 30, S. 1, ss. 253-272.

Nas, Adil, "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011, C. 60, S. 2, ss.309-330.

Öncel, Mualla, "Türk Vergi Hukukunda Takas", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1978, C. 35, S. 1-4, ss. 9-16.

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

Perçin, Necati, "Türk Vergi Hukukunda Terkin", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.

Şenyüz, Doğan- Yüce, Mehmet- Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Tabiloğlu, Derya, “Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2015.

Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Tercan, Bahadır, “Biyolojik Afetler ve COVID-19”, Paramedik ve Acil Sağlık Hizmetleri Dergisi, 2020, C. 1, S. 1, ss. 41-50.

Üstün, Ü. Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2006, C. 14, S. 1, ss. 217-285.

Yılmaz, Ejder, Hukuk Sözlüğü, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Yurtsever, Hatice, “Vergi Hukukunda Terkin”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir 2007.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (27.10.2020).

<https://www.sayinlaw.com.tr/images/Source/Publications/Vergi-Alacagini-Ortadan-Kaldiran-Yollardan-Dogal-Afetler-Sebebiyle-Terkin.pdf> (18.04.2021).

3.daire e:1998/3239, k:2000/2096 - danıştay kararı (hukukmedeniyeti.org) (01.11.2020).

<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=46705> (01.11.2020).

<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1982-16865-k-1982-3883-t-15-10-1982-danistay-4-daire-karari/617497/> (20.04.2021).