

VERGİ HUKUKUNDA TABİİ AFETLERİN YERİ

Aykut GÜLEÇ*

1- Giriş

Yurdumuzun Marmara bölgesinde 17.8.1999 tarihinde ve Batı Karadeniz Bölgesinde 12.11.1999 tarihinde meydana gelen depremlerde, 20 binden fazla insanımız hayatını kaybederken,

150 binden fazla ev ve işyeri enkaz haline gelmiştir. Tabii afetin hemen ardından, her kesimden insanımız gücü oranında deprem bölgesinde yaşayan ve zarar gören vatandaşlarımıza yardıma koşmuştur. Yine, sosyal devlet olmanın gereği, deprem bölgesinde yaşayan ve zarar gören insanlara çeşitli yardımlar devlet eliyle yapılmış olup, halen yapılmaya devam edilmektedir.

Bu yazımızda, vergi hukukumuzda mevcut olan, tabii afetler yüzünden zarar gören mükelleflere tanınan vergi kolaylıkları, uygulamalar, düzenlemeler, afetler ardından çıkarılan yasalar çeşitli açılardan ele alınacaktır.

2- Mücbir Sebepler

Mükellefin veya vergi sorumlusunun iradesi dışında, daha önceden engel olamayacağı bir takım olaylar meydana gelebilir. Bu olaylar neticesinde, mükellefler veya vergi sorumluları vergi kanunları ile kendilerine verilen ödevleri yerine getiremeyebilirler. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan sebeplere "mücbir sebepler" denir.

Mücbir sebepler, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerden, oluştuğu belirtilmiştir. Sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, VUK.'nun 15. maddesinin 1. fıkrasına göre, mücbir

(*) Vergi Denetmeni

sebeup ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez ve bu takdirde tarh zamanasını işlemeyen süreler kadar uzar. Ancak, bu hükmün uygulanması için anılan maddenin 2. fıkrasına göre, mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bir başka anlatımla, mükellefler tarafından mücbir sebep halinin ispat veya tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak, deprem, sel gibi afetler nedeniyle bir bölgenin kısmen veya tamamen etkilendiğinin herkes tarafından bilinmesi durumunda, bu durumun mükellefçe ispat ya da tevsik edilmesine gerek bulunmamaktadır. Fakat, kısmi zarar gören bölgelerde mükellef açısından mücbir sebep halinin olduğunun kabulü için mükellefin söz konusu afetten etkilendiğini ve ödevlerini yerine getiremediğini ispat veya tevsik etmesi mecburidir.

Diğer bir husus ise, VUK.nun 13. maddesinin sonsuza kadar yani devamlılık arz eden durumlarda değil, geçici bir zaman için meydana çıkan durumlarda hüküm ifade edeceğidir. Mücbir sebep hali; bu hal nedeniyle geçici bir süre vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilememiş olmasıdır. Nitekim, VUK.nun 15. maddesinin, bu haller ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceğini ve işlemeyen süreler kadar tarh zaman aşımının uzayacağını hüküm altına alması, bunun bir göstergesidir.

Öte yandan, genel karakterli tabii afetler sebebiyle bir bölgenin et-

kilenmesi durumunda, mücbir sebep halinin başlangıç tarihi herkes tarafından bilinmekte ise de bu halin sona erdiği tarih mükelleflerce tespiti güçtür. Bu gibi durumlarda, VUK.'nun 14. maddesinde yer alan;

"Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder."

Hükmü gereğince, idare bu gibi durumlarda mücbir sebep nedeniyle işlemeyen süreyi tespit etmektedir.

Diğer taraftan, VUK.nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği ilgililer tarafından ispatlanır veya tevsik edilir ise ya da mücbir sebep halinin bilinmesi durumunda; VUK.'nun 373. maddesine göre vergi cezası kesilmez.

3- Verginin Terkini

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde, yangın, yer sarsıntısı, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle;

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının,

- 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 cezalarının,

Maliye Bakanlığı'nca zararlar orantılı olarak kısmen veya tamamen terkin olunacağı ile zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit edeceği;

hüküm altına alınmıştır.

A- Varlıklarının en az üçte birini kaybedenler

Tabii afetler neticesinde varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili olan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı'nca zararlar orantılı olarak kısmen veya tamamen terkin olunabilecektir.

Buna göre, terkinin yapılabilme şartları;

- Varlıklarının en az üçte birinin kaybedilmesi,

- Aynı zamanda ilgili gelir kaynağında zarar meydana gelmesi,

şeklindedir. Bu şartlar birlikte değerlendirildiğinde anlaşılabileceği üzere; mükellef ilgili gelir kaynağını tamamen kaybetmiş olsa bile, genel kayıp toplamı sahip olduğu tüm mal varlığının üçte birinden az ise, veya mükellefin oluşan zararı sahip olduğu

tüm mal varlığının üçte birinden fazla buna karşılık gelir kaynağı ile ilgili varlığında herhangi bir zarar yok ise, bu durumlarda terkin yapılmaz.

Varlıktan anlaşılması gerekenin ise; mükellefin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul bütün malları, hak ve menfaatları olduğu, ancak bu varlığın tespitinde mükellefin belgeye dayanan borçlarının dikkate alınması ve bu borcun tespit edilen malların kıymetinden indirilmesi gerektiği; 1 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

a- Terkin edilecek vergi ve cezalar

VUK'nun 115. maddesine göre, terkin edilecek vergi ve resimler, söz konusu afetler yüzünden varlıklarını ve mahsullerini kaybeden mükelleflere ait olan ve Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde neyleri belirtilen vergi ve resimlerdir. (VUK 1 seri numaralı Genel Tebliği)

Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde ise; bu kanun hükümlerinin 2. madde de yazılı olanlar dışında Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı, ayrıca belirtilen vergi, resim ve harçlara bağlı vergi, resim ve zamlarında bu kanuna tabi olduğu, hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 115. madde kapsamında terkin edilecek vergi ve resimler

genel bütçeye giren vergi ve resimler ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resimlerden oluşmaktadır.

Öte yandan, varlıkların üçte birinden fazlasının kaybedilmesi durumunda yapılacak terkin işlemlerinde vergi nevaleri itibarıyla; Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Emlâk Vergisinin terkin kapsamında değerlendirileceği açıktır. Ancak, sorumlu sıfatıyla ödenecek vergilerin (Gelir Vergisi Stopajı) ve muamele vergilerinin (katma değer vergisi v.b.), bu vergilerin özellikleri nedeniyle terkin kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı görüşündeyiz.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 2. madde hükmüne göre bu kanun mevzuuna girmeyen Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler hakkında 115. madde hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nın 105. madde hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

b- Terkin edilecek vergi ve cezaların yılı

VUK'un 115. maddesince terkin edilecek vergiler, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili olan ve afetin meydana geldiği tarihe kadar geçen mükellefiyet devrelerine taalluk edip bu tarihe kadar tahsil edilmemiş olan vergi borçları ve vergi cezalarından oluşmaktadır (VUK 1 seri numaralı Genel Tebliğ)

Buna göre terkin edilecek vergi ve cezalar;

- afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunmalı,

- afetin vuku bulduğu tarihe kadar geçen mükellefiyet devrelerine taalluk etmeli,

- afet tarihine kadar tahsil edilmemiş, olmalıdır.

Terkin edilecek vergi ve cezaların hangi yıla ait olacağı ve afetin meydana geldiği tarihte normal vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi borçlarının terkin kapsamında olup olmayacağı konularında farklı yorumlar getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı işyeri 8.11.1995 tarihinde yanan bir mükellef ile ilgili vermiş olduğu 1998 tarihli özeltede;

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesi ve bu maddenin uygulanması ile ilgili olarak yayımlanan 1 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, terkin edilecek vergi ve varsa cezalarının terkin kapsamında değerlendirilebilmesi için afet tarihinden önce tahakkuk edip henüz ödenmemiş veya ödeme süresi gelmemiş vergiler terkin kapsamına girmektedir.

Bu itibarla, mükellefe ait işyeri 8.11.1995 tarihinde yandığına göre 1.1.1995 - 31.12.1995 vergilendirme dönemine ait vergi borçları 1996 yılında tahakkuk etmiş olacağından bu döneme (1995 takvim yılı) ilişkin

vergi borçlarının terkin kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Şeklinde görüş bildirmiştir. Yine, Maliye Bakanlığı 1.10.1995 tarihinde meydana gelen deprem sonucu iş yerinde ve mal varlığında %100 zarar gören bir mükellefle ilgili vermiş olduğu özeldede, adı geçen mükellefin Vergi Usul Kanunu'nun 115. madde kapsamında değerlendirilebilmesi için, söz konusu vergi borçlarının 1.1.1994 - 31.12.1994 dönemi ve daha önceki dönemlere ilişkin olması gerektiği ve afet 1995 yılında meydana geldiğinden 1995 takvim yılına ilişkin vergi borçları ve vergi cezalarının VUK 115. madde kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, yönünde görüş bildirmiştir.

Sonuç olarak, VUK.'nun 115. maddesi, 1 seri no'lu VUK. Genel tebliği ve konu ile ilgili özeldeler birlikte ele alındığında anlaşılabileceği üzere, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi ve cezalar; afetin meydana geldiği tarihe kadar geçen mükellefiyet devrelerine taalluk etmeli (bir önceki yıl veya daha önceki yıllara ait olmalı) ve afet tarihinden önce tahakkuk etmiş, ancak henüz ödenmemiş ya da ödeme süresi (vadesi) gelmemiş olmalıdır.

Afet tarihinden önce ödenmiş vergi borçları ve cezaları terkin kapsamında değerlendirilmez. Ancak, terkinin gereken vergi borcu ve vergi cezalarından bir kısmı veya tamamı,

afet tarihinden sonra tahsil edilmiş ise mükellefe red ve iade edilir.

Ayrıca, afetin meydana geldiği tarihte bir önceki yıla ait ve henüz tahakkuk etmemiş vergilerde terkin olabilir. Örneğin, bir mükellefin işyeri 28.2.1999 tarihinde meydana gelen afetten zarar gördüğünde, mükellefin 1998 takvim yılına ait vergisi normal şekilde tahakkuk ettirilecek, eğer afet sonucu zarar, mükellefin mal varlığının üçte birini aşması halinde zarar miktarı ile orantılı vergi kısmı terkin edilecektir.

Yine, VUK'nun 1 seri no'lu Genel Tebliğinin 6. maddesinde yer alan hükme göre, afetin meydana geldiği tarihten önceki hesap dönemine ilişkin, afet tarihinden sonra ikmalen, re'sen salınan vergilerde terkin olunabilecektir.

c- Terkin edilecek vergi tutarının hesaplanması

Vergi borcu ve cezasının terkin edilebilmesi için;

- afetin zarar verdiği gelir kaynağı ile ilgili bulunması,

- zararlar orantılı olması,

gerekmektedir.

Örnek : 17.8.1999 tarihinde meydana gelen deprem sonucu mükellef (B)'nin 100 milyar TL. değerindeki tüm mal varlığında 50 milyar TL. zarar meydana gelmiştir.

Bu zararın 10 milyarlık kısmı tüm mal varlığı içinde mevcut 40 milyar

TL. değerindeki ticari varlığa aittir. Mükellefin 1998 takvim yılı ile ilgili 4 milyar TL. vergi borcu bulunmaktadır. Bu tespitlerden hareketle;

- mükellefin tüm mal varlığı 100 milyar TL.; afet sonucu meydana gelen zarar ise 50 milyardır. Buna göre, mükellef tabii afet nedeniyle varlıklarının üçte birinden fazlasını kaybetmiştir. Bu sonuca göre, terkin işlemi yapılacaktır.

- afetin zarar verdiği gelir kaynağı ile ilgili bulunan toplam 4 milyar TL. vergi borcundan terkin edilecek vergi miktarını tespit etmek için, gelir kaynağındaki zarar ile karşılaştırmak gerekmektedir. Zira, terkin edilecek vergi miktarı, ilgili gelir kaynağındaki zarar ile uygun olmalıdır. Bunun için, ticari varlıktaki zararın, afet öncesi ticari varlık değerine oranlanması gerekir. Bu oran ise;

- Ticar varlık zararı (1)	10 milyar TL.
- Ticari varlık (2)	40 milyar TL.
- Gelir kaynağındaki zarar oranı (1/2)	% 25

olmaktadır. Bu oranı vergi borcuna uygulamak suretiye afet sonucu terkin edilecek vergi miktarı bulunur. Bu miktar ise;

- vergi borcu (1)	4milyar TL.
- zarar oranı (2)	0,25.
- terkin edilecek vergi (1*2)	1 milyar TL.

olmaktadır. Sonuç olarak, 1 milyar TL. tutarındaki verginin terkin edilmesi gerekmektedir.

d- Terkin için yapılacak müracaatın zamanı, şekli ve yöntemi

Vergi Usul Kanunu'nun 115. madde hükmüne göre yapılacak terkinler için kanunda herhangi bir süre bildirilmemiştir. Ayrıca söz konusu terkinlerin mükelleflerin müracaatları halinde yapılacağına ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır. Buna göre, mükellefler 115. maddede yazılı sebepler ve şartların bulunması halinde tahakkuk etmiş vergi borçları ve cezalarından tahsil edilmemiş olan kısımlarının terkin için tahsil zamanasını vaki oluncaya kadar vergi dairelerine müracaatla terkin talebinde bulunabileceklerdir.

Öte yandan, terkin kapsamına giren ve vergi borcu bulunan mükelleflerin müracaatta bulunmalarını sağlamak için mutat vasıtalarla duyuruların yapılacağı ve afete maruz kaldığı vergi dairesince bilinen mükelleflere müracaatları beklenilmeksizin terkin beyannamelerinin tevdi edilerek beyanda bulunmalarının sağlanacağı 1 seri no'lu VUK Genel Tebliği'nin 3. maddesinde belirtilmiştir.

Buna göre, afete uğrayan mükelleflerce vergi dairelerinden temin edilecek terkin beyannamelerinin 1 numaralı tablosu doldurularak, ilgili vergi dairesine müracaat edilecek, vergi dairesi de beyannamenin 2 numaralı tablosunu doldurduktan sonra, defterdarlık (ilçelerde kaymakamlık) vasıtası ile il-ilçe idare kuruluna intikal ettireceklerdir. İl-ilçe idare ku-

rulları ise intikal ettirilen terkin beyannameleri üzerine, mükelleflerin tüm mal varlıklarına göre uğradıkları zarar derecesini yüzde olarak tespit etmek suretiyle beyannamenin 3 numaralı tablosunu dolduracaklardır. Maliye Bakanlığı, afete maruz bölgelerde bulunan mükelleflerin hasar tespitlerinde, kıymeti düşen mallarının değerinin saptanmasında, uygulamalarda Vergi Denetmenleri'ni geçici görevle görevlendirmektedir.

e- Varlıkları değerlendirme ölçüsü

Afetin meydana geldiği tarihte mükellefin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul bütün varlığı ile afet sebebiyle ziyaa uğrayan varlığının miktarı ve bu tarihteki rayiç kıymetleri, mahalli idare heyetlerince incelemek, soruşturmak ve araştırmak suretiyle tespit ettirilecektir (1 seri no'lu VUK Genel Tebliği)

Ancak bu tespit her şeyden önce değerlendirme sorunudur. Diğer taraftan, değerlendirme servet unsurları ile ilgili olduğu için VUK'nun servetlerin değerlendirilmesi ile ilgili ölçülerinin esas alınması gerekir (1).

f- Sigorta tazminatı

Zarar derecesinin hesaplanmasında, zarara uğrayan kıymetler için sigortadan tazminat alındığında, kaybedilen varlık tutarından, alınan tazminat düşülür. Bununla birlikte Danıştay, sigorta tazminatının dik-

kate alınmayacağı esasında karar vermiştir (2).

g- Dava açma

Mükellefler mahalli idare heyetlerinin tespitlerine inanmadıkları veya yeterli görmediklerinde İdare Mahkemelerinde dava açabileceklerdir (1 seri no'lu VUK Genel Tebliği 4. mad.).

B- Mahsullerin en az üçte birini kaybeden mükellefler

Tabii afet neticesinde mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin afete maruz arazi için zararın meydana geldiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığı'nca zararla orantılı olarak kısmen veya tamamen terkin olunabilecektir.

Terkin edilecek arazi vergisi ve vergi cezası, zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ait vergi ve cezadır.

Kaybedilen mahsulün değerlemesi, ortalama zirai kazanç ölçülerine göre yapılır.

Öte yandan, terkin edilecek verginin hesaplanmasında, müracaat zamanı, şekli ve yöntemi, dava açma gibi konular önceki bölümlerde açıklandığı gibidir.

(1) Doç. Dr. Şükrü KIZILOĞLU / V.U.K. ve Uygulaması, s. 1027.

(2) Doç. Dr. Şükrü KIZILOĞLU / V.U.K. ve Uygulaması, s. 1026.

4- Tabii afetler sonucunda defter ve belgelerin zayi olması

Tabii afetler nedeniyle, defter ve belgeleri zayi olan mükellefler bu durumu mahkeme kararı ile belgelendireceklerdir. Mükelleflerin tabii afetler nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olması durumunda, işletmelerinin bulunduğu yer yetkili mahkemesine 15 gün içinde kendilerine defter ve belgelerinin yok olduğuna dair bir belgenin verilmesini istemeleri gerekmektedir. (T.T.K. 68. madde)

Aksi halde aşağıda belirtilen kanuni müeyyideler ile karşılaşabilirler:

- dönem matrahı re'sen takdir edilir. Zira, kanuni defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi re'sen tarhiyatı gerektirir. (VUK. 30/3) Takdir edilen matraha göre hesaplanacak vergi cezalı ve gecikme faizli istenir.

- VUK.'nun 359/a-2, maddesine göre, 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası istemi ile yargılanabilirler. Zira, anılan madde hükmüne göre, defter ve belgelerini ibraz etmeyenler bunları gizlemiş sayılır ve kaçakçılık suçu işlemiş olurlar.

- kendisinden cezalı ve gecikme faizli katma değer vergisi istenir. Zira, KDV. Kanunu'nun 29. ve 34. maddeleri gereğince katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için; fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gös-

terilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edilmesi zorunludur. Ancak, mükelleflerce defter ve belgelerin zayi olduğuna ilişkin mahkeme kararı ibraz etmeleri halinde indirimlerin red edilmesi neticesinde ortaya çıkan ödenmesi gereken vergiler için, VUK.'nun 373. maddesi uyarınca ceza uygulanmayacaktır. Buna karşın, aynı kanunun 112. maddesine göre, gecikme faizi hesaplanacaktır.

Maliye Bakanlığı daha önceki tabii afet ardından yayımladığı bir genelgede, defter ve belgelerinin zayi olduğunu mahkeme kararı ile ispatlayanların indirimlerinin red edilemeyeceğini, açıklamıştır. (30.5.1998 tarih ve 23357 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

5- Zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine göre, zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz. İndirim imkanı olmayan katma değer vergisinin, kurumlar vergisi veya gelir vergisi açısından gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Zayi olan malların alımı sırasında yüklenilen vergiler eğer indirim konusu yapılmış ise indirilen vergiler, malların zayi olduğu tarihe rastlayan vergilendirme döneminde verilecek katma değer vergisi beyanname-

sinde gösterilerek, hesaplanan katma değer vergisine ilave edilmek suretiyle düzeltilecektir.

Ancak, Maliye Bakanlığı 21.5.1998 tarihinde Batı Karadeniz bölgesinde yaşanan sel felaketi ardından yayımladığı genelgede (30.5.1998 tarih ve 23357 sayılı resmi gazete); sel felaketi neticesinde zayi olduğu takdir komisyonunca tespit edilen mallara ait yüklenilip önceki dönemlerde indirilen katma değer vergisi ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre, işlem yapılmayacağı ve henüz indirim yapılmamış katma değer vergilerinin ise takip eden dönemlerde indirebileceği açıklanmıştır.

Konu ile ilgili bir uygulama

21.5.1998 tarihinde Bartın, Karabük ve Zonguldak illerinde yaşanan sel felaketi ardından Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkabilecek sorunlarla ilgili 30.5.1998 gün ve 23357 sayılı Resmi Gazete'de bir genelge yayınlamıştır.

Bu genelgede, defter ve belgelerini tabii afet nedeniyle zayi olanlar ile ilgili olarak;

- tabii afet nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin bu durumu mahkeme kararı ile belgeleyecekleri ve faaliyetleri devam eden mükelleflerin ise en kısa sürede yeni defter tasdik ettirecekleri,

- bu mükelleflerin 1.1.1998 -

21.5.1998 tarihleri arası kıst döneme ilişkin matrahlarının takdir komisyonlarınca tespit edileceği,

- 1999 yılında verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilecek matrahın her iki dönemin toplanmasıyla oluşacak matrah olduğu,

belirtilmiştir. Söz konusu genelgede, katma değer vergisi ile ilgili olarak;

- tabii afet nedeniyle defter ve belgelerin zayi olduğunun mahkeme kararı ile ispatlanması halinde indirimlerin red edilmeyeceği,

- sel felaketi sonucu zayi olduğu takdir komisyonunca tespit edilen mallara ait yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak KDV Kanun'un 30/C maddesine göre işlem yapılmayacağı, henüz indirilememiş olan katma değer vergilerinin ise takip eden dönemlerde indirilebileceği,

belirtilmiştir.

6- Fevkalade amortisman

VUK'nun 317. maddesinin 1. bendinde; yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden, menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanacağı, hüküm altına alınmıştır.

Bir uygulama

21.5.1998 tarihinde yaşanan sel felaketine müteakip 30.5.1998 tarihli resmi gazetede yayımlanan Maliye Bakanlığının genelgesinde;

- amortisman tabi iktisadi kıymetleri sel nedeniyle zarar gören mükelleflerin vergi dairelerine fevkalade amortisman oranı belirlenmesi talebi ile başvuracakları ve bu başvuruların süratle takdir komisyonlarına intikal ettirileceği ve hurda değerlerinin takdir edileceği, Vergi Denetmenleri'nce mükelleflerin kayıtlarına göre iktisadi kıymetin net aktif değerinin tespit edileceği ve müteakiben fevkalade amortisman nispetine ilişkin dosyaların bakanlığa gönderileceği belirtilmiştir.

7- Afete uğrayan ticari mallar

VUK.'nun 278. maddesinde; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ısı kartaların, emsal bedeli ile değerlendirileceği, hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, tabii afetler yüzünden iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtianın değerlemesi "emsal bedeli" ile yapılacaktır. Aynı kanunun 267. maddesine göre ise, emsal bedelinin takdir komisyonunca takdir edilmesi gerekmektedir. Neticede,

mükelleflerin takdir komisyonlarının belirleyeceği bedellere göre, zarar kaydı yapma imkanı mevcuttur.

8- Vergi Usul Kanunu'nun 111. maddesi

Vergi Usul Kanunu'nun 111. maddesinin 5. fıkrasında, 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu madde hükmü gereği, Maliye Bakanlığı; Bartın, Karabük ve Zonguldak illerinde meydana gelen 21.5.1998 tarihindeki sel felaketinden sonra bu yetkisini kullanarak, sel felaketinin meydana geldiği illerde 21.5.1998 - 21.7.1998 tarihleri arasında ödenmesi gereken vergi ve fonların ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren 15 gün uzatmıştır.

9- 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 48. maddesi (tecil)

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 48. maddesine göre; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu zor duruma düşürecekse, yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmek şartıyla amme idaresi veya yetkili kılacağı makamlarca, vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme

zammı alacakları iki yıl, dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere, faiz alınarak tecil olunabilmektedir.

Bir uygulama

21.5.1998 tarihinde yaşanan sel felaketinin ardından 30.5.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan bakanlık genelgesinde;

- terkin edilemeyen (VUK. 115. maddesine göre) borcu bulunan ve sel afeti nedeniyle bu borçlarını ödemede çok zor duruma düşen mükelleflerin başvurusu üzerine borçlarının, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 48. maddesine göre, azami süreye kadar taksitlendirileceği, belirtilmiştir.

10-6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 105. maddesi

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 105. maddesinde; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, 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 İcra Vekilleri Heyeti (Bakanlar Kurulu) kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunacağı, madde hükmünden yararlanmak isteyenlerin afetin meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazı ile müracaat etmelerinin şart olduğu, zarar derecesinin ise, Maliye Bakanlığının belirleyeceği esaslar da-

hilinde ilgili kamu idarelerince tespit olunacağı ve Vergi Usul Kanunu konusuna giren kamu alacakları hakkında VUK.'nun 115. maddesi (verginin terkinini) hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Netice olarak tabii afetler sonucunda zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenlerin adlarına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili ve VUK. konusuna girmeyen kamu alacakları Bakanlar Kurulu Kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunabilecektir.

11-Marmara Bölgesinde 17.8.1999 tarihinde meydana gelen deprem ile ilgili uygulamalar

a- Vergi Usul Kanunu 277 sıra no'lu Genel Tebliğ

1.9.1999 tarih ve 23803 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 277 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile afet nedeniyle vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Bu tebliğde "mücbir sebep hali" ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda;

- 17.8.1999 tarihinde meydana gelen depremin VUK.nun 13. maddesi gereğince mücbir sebep hali kapsamına girdiği,

- mücbir sebep hallerinde, mücbir sebebin başladığı ve bittiği tarihler arasında vergi kanunlarında yazılı sürelerin işlemediği,

- bir bölgeyi etkileyen genel karakterli tabii afetlerde mücbir sebep halinin başlangıç tarihinin bilinmekte ise de bu halin sona erdiği tarihin tespitinde mükelleflerce güçlük çekildiği, bu gibi hallerde VUK.nun 14. maddesince mücbir sebep nedeniyle işlemeyen sürenin idarece tespit edilmesi gerektiği,

- Bakanlıkça 17.8.1999 tarihinde meydana gelen deprem ile ilgili mücbir sebep halinin kalktığı tarihin ileri bir tarihte belirlenerek duyurulacağı,

- mükelleflerin, mücbir sebep hali sayılan süre içerisinde rastlayan beyannameleri vermek ve bu beyannamelere göre tahakkuk edecek vergileri ödemek zorunda olmadıkları, dileyen mükelleflerin bu süre içinde beyannamelerini verebileceklerini ve vergilerini ödebileceklerini,

- ayrıca, 1999 yılı Ağustos ayı içerisinde beyan edilmesi gereken vergilere ilişkin olarak, afet tarihinden önce verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden, ancak afet tarihi itibarıyla ödeme süresi geçmemiş olan vergiler de mücbir sebep nedeniyle uzayan beyanname verme süresinin son gününe kadar ödenebileceği,

belirtilmiş ve konu ile ilgili örnekler verilmiştir. Ayrıca, VUK.nda tabii afetlere uğrayan mükelleflerle ilgili olan terkin, fevkalade amortisman ve kıymeti düşen mallara ilişkin yapılacak işlemler ile ilgili gerekli açıklamaların daha sonra yapılacağı, açıklanmıştır.

b- (574) sayılı Kanun Hükmünde Kararname

1.9.1999 tarih ve mükerrer 23803 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında 574 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. maddesi ile 7269 sayılı kanuna eklenen geçici 15. maddesinde; Türk Ticaret Kanunu'na ve Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması ve tasdiki zorunlu belgeleri ile kullanmak mecburiyetinde bulunduğu belgelerini 17.8.1999 tarihinde vuku bulan deprem nedeniyle kaybeden mükelleflerin, durumu öğrendiği tarihten itibaren 2 ay içinde yetkili mahkemeden kendisine bir belge verilmesini isteyebileceği, mahkemenin gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebileceği, böyle bir belge almamış olan mükellefin, defterlerini ve belgelerini ibrazdan kaçınmış sayılacağı, tabii afete uğrayan yerlerde bulunan mükelleflerin il veya ilçe idare kurullarından defter ve belgelerinin zayi olduğuna ilişkin olarak alacağı belgenin de yetkili mahkemeden alınmış belge hükmünde olduğu; hüküm altına alınmıştır.

c- (576) sayılı Kanun Hükmünde Kararname

23.9.1999 tarih ve 23825 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Doğal Afetlerde Yapılacak Yardımların Düzenlenmesi ile vergilerin ödeme sü-

relerinin uzatılmasına ve bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair 576 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde; Maliye Bakanlığı'nın 17.8.1999 tarihinde meydana gelen doğal afet nedeniyle, afet meydana gelen yerlerde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında olup ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, resim, harç, fon ve paylar ile bunların fer'ileri ve cezalarının ödeme sürelerini uzatmaya yetkili olduğu, Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini, iller, il merkezleri, ilçeler veya beldeler, depremde zarar gören mükellefler veya vergi türleri itibariyle farklı süreler tespit etmek suretiyle kullanabileceği, hüküm altına alınmıştır.

d- (406) seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği

Maliye Bakanlığı, 576 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesine göre kendisine tanınan yetkiye istinaden, "ödeme süresi uzatılan vergiler ve uzatılan süreleri" açıklayan 406 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğini yayınlamıştır. (24.9.1999 tarih ve 23826 sayılı Resmi Gazete)

İlgili tebliğin;

1. maddesinde; ödeme süresi uzatımından yararlanacak mükellefler belirtilmiştir.

2. maddesinde; 213 sayılı VUK kapsamına giren, Maliye Bakanlığı

vergi daireleri ile mal müdürlüklerine ödenmesi gereken, vade tarihi 17.8.1999-30.9.1999 tarihleri (bu tarihler dahil) arasına rastlayan, her türlü vergi, harç, fon ve paylar ile bunların fer'ileri ve cezalarının ödeme süresinin, uzatıldığı açıklanmıştır.

3. maddesinde; mükellef ve vergi türleri itibariyle kapsamı belirtilen kamu alacaklarının ödeme süresinin, vadelerinin bitim tarihinden itibaren bu yerlerde mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihin mesai saati bitimine kadar uzatıldığı, 213 sayılı VUK'nun 13 ve 14. maddeleri uyarınca mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihin daha sonra belirlenerek duyurulacağı, açıklanmış ve konu ile ilgili örnekler verilmiştir.

e- (407) seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği

Maliye Bakanlığı yine 576 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin verdiği yetkiye istinaden 407 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğini yayınlamıştır. (23 Ekim 1999 tarih ve 23855 sayılı Resmi Gazete)

Tebliğ ile; 17.08.1999 tarihinde meydana gelen depremde yoğun olarak etkilenen Kocaeli, Sakarya, Yalova illerinin merkez ve ilçeleri ile Bolu ilinin Düzce, Gökaya, Gümüşova, Cumayeri ve Çilimli ilçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir ve Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunanlardan depremde zarar gören

mükelleflerin, 213 sayılı VUK kapsamına giren; vade tarihi 1.10.1999-1.11.1999 tarihleri (bu tarihler dahil) arasına rastlayan, her türlü harç, fon ve paylar ile bunların fer'ileri ve cezalarının ödeme süresi vadelerinin bitim tarihinden itibaren bu yerlerde mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihin mesai bitimine kadar uzatılmıştır.

12- Sonuç

Tabii afetler yüzünden zarar gören mükelleflere vergi hukukumuzda tanınan vergi kolaylıkları; daha önceki uygulamalardan ör-

nekler verilmek suretiyle yazımızda yer almıştır. Ancak, 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihleride meydana gelen depremler sadece küçük bir alanı değil, nüfusun yoğun olduğu ve sanayinin gelişmiş olduğu Marmara Bölgesi ve Batı Karadeniz Bölgelerinin neredeyse tamamını etkileyerek, önemli can ve mal kaybına yol açmıştır. Bu bölgelerde yaşanan böylesine büyük tabii afetin ardından ise; her düzeyde insanın anlayabileceği, daha kolay, olağanüstü bir rejimin uygulanması gerekmektedir.