



AFETLER KARŞISINDA VERGİ USUL KANUNU

TAX PROCEDURE LAW AGAINST NATURAL DISASTERS

Ahmet Tahir GÜMÜŞ(*)

ÖZ

Çeşitli doğa olaylarının sebep olduğu yıkım olarak tanımlanan afetler vergi kanunlarında yangın, yer sarsıntısı, su basması, yer kayması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası gibi çeşitli şekillerde geçmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda doğal afetlere ilişkin olarak geçen maddeler kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Doğal afet, mücbir sebep, verginin terkin, kıymeti düşen mallar, fevkalade amortisman

ABSTRACT

In the tax laws, disasters which are defined as devastations that are caused by natural events are mentioned as fire, earthquake, flood, landslide, drought, freeze, and verminous invasions etc. This study will briefly explain the provisions regarding natural events in Tax Procedure Law.

Keywords: Natural disaster, force majeure, tax deletion, depreciated goods, extraordinary depreciation

1- Giriş

İnsanlara zarar veren olaylara doğal afet denilmektedir. Başka bir ifade ile afetler, can ve mal kaybına yol açan doğal olaylardır. Afetin ilk özelliği doğal olması, ikincisi can ve mal kaybına neden olması bir diğeri ise çok kısa zamanda meydana gelmesi ve son olarak da başladıktan sonra insanlar tarafından engellenememesidir. Deprem, heyelan, çığ, sel, don, vb. afetlerin sonuçları doğrudan ve

(*) Vergi Müfettişi

hemen ortaya çıkmaktadır. Ama kuraklıkta olduğu gibi bazılarının sonuçları ise uzun bir zaman sonra ve dolaylı olarak görülmektedir.¹

İnsanlar için fiziksel, ekonomik, sosyal ve çevresel kayıplar doğuran, normal yaşamı ve insan faaliyetlerini durdurarak veya kesintiye uğratarak toplulukları etkileyen, etkilenen topluluğun yerel imkân ve kaynaklarını kullanarak baş edemeyeceği doğal, teknolojik veya insan kökenli olayların sonuçlarına afet denilmektedir.

Türk Dil Kurumu tarafından çeşitli doğa olaylarının sebep olduğu yıkım² olarak tanımlanan afetler,³ vergi kanunlarında yangın, yer sarsıntısı, su basması, yer kayması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası gibi çeşitli şekillerde geçmektedir. Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı AATUH Kanun, KDV, ÖTV, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Emlak vergisi kanunlarında afetlere ilişkin maddeler bulunmaktadır. Biz de çalışmamızda Vergi Usul Kanunu'nda doğal afetlere ilişkin olarak geçen maddeleri kısaca açıklamaya çalışacağız. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13, 15, 115, 278, 317, 329, 330, 373. maddelerinde afetlerle alakalı maddeler bulunmaktadır.

2- VERGİ USUL KANUNU

2.1- Mücbir Sebep

Doğal afetlere ilişkin olarak Kanun'un 13. maddesinin 2. bendinde "Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler" ile 4. bendinde "Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması" gibi haller mücbir sebep olarak tanımlanmıştır.⁴

15. maddede "mücbir sebep halinde sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı" belirtilmiştir. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır. Bu madde gereğince Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

Ayrıca "zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebileceği" Kanun'un 17. maddesinde belirtilmektedir.

VUK'un 15. maddesinde belirtilen mücbir sebebin ispat veya tevsik edilmesi işlemi⁵ Bayındırlık ve

¹ İçişleri Bakanlığı AFAD, http://www.icisleriafad.gov.tr/default_B0.aspx?content=209

² Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr

³ İstanbul AFAD, <http://www.istanbulafad.gov.tr/icerik/faydali-bilgiler/afet-ve-t%C3%BCrleri>

Doğal afetler; yavaş gelişen doğal afetler şiddetli soğuklar, kuraklık, kıtlık vb. ile ani gelişen doğal afetler deprem, seller, su taşkınları, toprak kaymaları, kaya düşmeleri, çığ, fırtınalar, hortumlar, volkanlar, yangınlar vb. afetler doğal afet olarak tanımlanmıştır.

⁴ Maddede 4 bent sayılmış olmasına rağmen doğal afetlerle ilgili olanlar dikkate alınmıştır.

⁵ <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2555>

İskân Müdürlüğü, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı İl Müdürlükleri, -kurulmuşsa- kriz masası, Hasar Tespit Komisyonu, İtfaiye Müdürlükleri veya ilgili diğer kurumlardan alınacak yazı ile yapılabilecektir.⁶

Mücbir sebebin herhangi birinin meydana geldiğinin herkesçe ve doğal olarak da Maliye Bakanlığı'nca bilinmesi ile mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiğinin mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı tarafından hukuken tartışmasız kanıtlarla ispat edilmesi gerekmektedir.⁷

Verilen bir özeltede;⁸ 22.11.2000 tarihinde üretim tesislerinde meydana gelen yangın sonucunda zarar oluştuğunu ve yükümlülüklerini kanuni sürelerinde yerine getiremeyeceğini belirterek, mücbir sebep dolayısıyla süre talebinde bulunan mükellefin durumu mücbir sebep kapsamında değerlendirilip ... mücbir sebep nedeniyle işlemeyen sürenin ... dikkate alınması ile bulunacak süre içerisinde söz konusu beyannameleri düzenleyip vergisini de ödemesi gerektiği belirtilmiştir.

Verilen başka özeltelerde ise, Libya'da⁹ ve Suriye'de¹⁰ meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin durumlarını ispat veya tevsik eden bilgi ve vesikalarla etkilendikleri süreyi de belirtmek suretiyle gelir/kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine müracaat etmeleri gerektiği ve olaylardan vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede etkilendiklerinin anlaşılması hâlinde, durumları mücbir sebep kapsamında değerlendirilerek VUK'un ilgili hükümlerinden faydalandırılacağı belirtilmiştir.

17 Aralık 2001 tarihinde meydana gelen sel¹¹ felaketinin; mücbir sebep kapsamına girdiği, mücbir sebep hallerinde mücbir sebebin başladığı tarih ile ortadan kalktığı tarih arasında geçen sürelerin işlemediği belirtilerek, mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihin VUK'un 14. maddesi uyarınca idarece tespit edilmesi gerektiği belirtilerek 17 Aralık 2001 tarihinde başlayan mücbir sebep halinin 14 Ocak 2002 tarihi mesai saati sonuna kadar devam edeceği belirtilmiştir. Ayrıca, 20.12.2001 tarihine kadar verilmesi gereken Kasım/2001 ayına ait gelir (stopaj) vergisine ilişkin muhtasar beyannamenin 18.01.2002 tarihi mesai saati sonuna kadar, 25.12.2001 tarihine kadar verilmesi gereken Kasım/2001 ayına ait katma değer vergisi beyannamesinin 23.01.2002 tarihi mesai saati sonuna kadar verilmesi ve bu vergilerin aynı süre içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu süreler dikkate alındığında sel felaketinin meydana geldiği tarihten beyanname verilmesi gereken tarihe kadar kalan süre (17.12.2001-20.12.2001 arasında 4 gün ve 17.12.2001-25.12.2001 arasında 9 gün) kadar süre mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren eklenmek suretiyle yeni beyanname verme süresi (14.01.2002-18.01.2002 arasında 4 gün ve 14.01.2002-23.01.2002 arasında 9 gün) tespit edilmiştir.

⁶ Konu ile ilgili olarak Danıştay 7. Dairesinin 2003/1400 E., 2004/1701 K. Sayılı ilamında; işyerinde çıkan yangında zayı olduğu belirtilerek defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmemesine karşın, bu konuda adli yargı yerinde alınmış bir zayı belgesi sunulmadığı gibi, itfaiyece olay anında tutulan tutanakta, defter ve belgelerin yandığına dair herhangi bir saptamanın da yapılmadığı dikkate alındığında, mücbir sebebin varlığının kabulüne olanak bulunmadığı Danıştay'ın ilgili kararında belirtilmiştir. Bu nedenle, mücbir sebebin varlığı kabul edilmek suretiyle verilen mahkeme kararının temyiz konusu cezaya ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmediği belirtilmiştir. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>

⁷ Ahmet Erol, Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları, TBB Dergisi 2012 (103), sayfa, 21 <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232>

⁸ Gelirler Genel Müdürlüğünün 23/03/2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2814-17-4475/16149 sayılı özeltesi

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 01/03/2011 tarih ve VUK-45 nolu sirküleri

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığının 08/03/2012 tarih ve VUK-52 nolu sirküleri

¹¹ Gelirler Genel Müdürlüğünün 21.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-866-068334 sayılı Genel Yazısı

Bütün bunlar dikkate alındığında, Kanun'da sayılan mücbir sebep halinin ortaya çıkması halinde bunun herkesçe ve doğal olarak da Maliye Bakanlığınca bilinmesi veya mücbir sebebin meydana geldiğinin belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Eğer biliniyorsa veya ispatlanıyorsa mücbir sebep halinde süreler işlememekte ve tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. Maliye Bakanlığı, bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân edebilmekte ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit edebilmektedir. Beyanname verme sürelerini yeniden belirleyebilir veya beyanname verme zorunluluğunun kaldırılabilir.

2.2- Verginin Terkini

Vergi Usul Kanunu'nda doğal afetlere ilişkin geçen diğer bir madde ise Kanun'un 115. maddesinde geçen verginin terkini ile ilgili olan maddedir. 6183 sayılı Kanunda da bu maddeye benzer bir madde bulunmaktadır.

Söz konusu madde de belirtilen tabii 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 zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri¹² yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle gelir kaynağının ilgili olduğu varlık zarara uğramalıdır. Toplam varlığın en az 1/3'ü bu afetler nedeniyle kaybedilmiş olmalıdır. Terkin edilecek vergi borcunun, zarar vukuundan evvel kapanmış vergilendirme dönemi ile ilgili bulunması ve henüz tahsil edilmemiş olması gerekmektedir. Ancak terkin kapsamına girecek bir vergi borcu afetin vukuundan sonra ödenmişse, red ve iade edilmesi mümkün bulunmakta olup KDV ve gelir vergisi stopajı mükellefin ticari varlığından oluşturulan gelir kaynağı ile ilgili bir vergi olmadığından terkin kapsamına girmemektedir.

Verilen bir özelgede;¹³ mükellefe ait işyeri 16.06.1996 tarihinde yandığına göre, 01.01.1995-31.12.1995 vergilendirme dönemi ile daha önceki vergilendirme dönemlerine ait olup ve yangın tarihine kadar (16.06.1996) ödenmemiş vergi borçlarının terkin kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, yangın tarihi itibarıyla hesap dönemi henüz kapanmamış olan 1996 vergilendirme dönemine ait vergi borçlarının terkini mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, nihai bir vergi olmayıp hesap dönemi henüz kapanmayan cari yılsonunda doğacak matrah üzerinden hesaplanacak olan

¹² Danıştay Büyük Genel Kurulunun 1976/1 Esas, 1979/10 Karar sayılı ilamı ile; 1 - Yerel idare kurullarınca verilen kararların yargısal nitelikte olmadığına; 2 - Yerel idare kurullarının, yalnız zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptama yetkilerinin bulunduğu; 3 - Malvarlığı ve zarar gören gelir kaynağı ile ilgili verginin saptanması yönünden idare kurullarına yetki verilmediğine; bu saptamaları yapmaya, ona göre yükümlünün vergi ve ceza borçlarını terkin edip etmeme konusunda yalnızca Maliye Bakanlığının yetkili bulunduğu; içtihadın bu yolda birleştirilmesine, 28.6.1979 tarihinde oyçokluğu ile karar verilmiştir.

¹³ Gelirler Genel Müdürlüğünün 18.07.2000 tarih ve B.07.0.GEL.028/2857-115-920/33804 sayılı özelgesi

vergiden mahsup edilmek üzere hesaplanan 1996 yılı geçici vergisinin de terkinini mümkün değildir. Ancak, 01.01.1995- 31.12.1995 vergilendirme dönemi ile daha önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin geçici verginin terkinini mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, mükellefin terkin edilmesini talep ettiği stopaj vergisi, vergi sorumluları tarafından istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapılmak suretiyle vergi dairesine ödendiğinden afetten zarar gören şirketin gelir kaynağı ile ilgili bulunmayan gelir (stopaj) vergisi tevkifatının terkininin mümkün olmadığı belirtilmiştir.¹⁴

Doğal afet yüzünden genel varlığın en az üçte biri kaybedilmiş olmalıdır. Varlıkların üçte biri kaybedilmemişse gelir kaynağının tamamı kaybedilse dahi vergi borçları ve vergi cezaları indirilememektedir. Ancak üçte birlik şart tutarsa zararlar orantılı olarak vergi borçları ve vergi cezaları kısmen veya tamamen terkin olunabilmektedir.

2.3- Kıymeti Düşen Mallar

Vergi Usul Kanunu'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 iskartalar emsal bedeli ile değerlendirileceği, belirtilmektedir.

Malların iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalışın vaki olması durumu, zayı¹⁵ olmaktan farklı olarak iktisadi kıymetin halen belli bir ekonomik değere sahip olmasına rağmen bu değer başlangıçtaki değerden daha düşük olmasıdır¹⁶.

Kıymeti düşen iktisadi kıymetin, emtia olması gerekmektedir. Emtianın haricinde kalan diğer iktisadi kıymetler için bu kanun hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

Tabii afetler yüzünden iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtianın emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve aynı Kanun'un 267. maddesine göre de emsal bedelinin takdir komisyonunca takdir edilmesi gerekmektedir¹⁷. Emtiası zarar gören mükelleflerce vergi dairelerine yapılan müracaatlar, süratle takdir komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonların belirlediği bedellere göre mükelleflerce zarar kaydı yapılabilecektir.

Buna göre mükelleflerin tabi bir afet vukuunda;¹⁸ öncelikle makul bir süre içinde ilgili makamlara olayı "tespit" ettirmeleri, tespit belgesi ile birlikte hesap dönemi içinde bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek afet dolayısıyla kıymeti düşen malların emsal bedelinin takdir edilmesini istemeleri gerekmektedir.

¹⁴ Afete uğrayan mükellefler tarafından verginin terkinini için yapılması gerekenler aşağıdaki genel yazıda belirtilmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 21.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-866-068334 sayılı Genel Yazısı

¹⁵ "Kaybolma, yitme, yok olmuş, elden çıkmış" www.tdk.gov.tr

¹⁶ Ömür Külahlı, Alper Demir, Afet Sonucu Zayı Olan veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Ekim-2009, Yıl: 29, Sayı: 338, s. 51.

¹⁷ Konu ile ilgili olarak GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 01/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136 sayılı özelgesine bakınız.

¹⁸ Ömür Külahlı, Alper Demir, Afet Sonucu Zayı Olan veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Ekim-2009, Yıl: 29, Sayı: 338, s. 51

2.4- Fevkalade Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesinin 1. bendinde; amortisman¹⁹tabi olup:

1. 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, belirtilmektedir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetleri (ATİK) zarar gören mükelleflerin vergi dairesine fevkalade amortisman oranı belirlenmesi talebi ile başvurmaları gerekmektedir. Bu başvurular süratle takdir komisyonlarına intikal ettirilerek söz konusu kıymetlerin değerleri takdir edilmektedir.²⁰

Ancak Maliye Bakanlığı sigortalı sabit kıymetler için fevkalade amortisman uygulanmasının mümkün olmadığı görüşündedir. Söz konusu düzenleme ve Maliye Bakanlığının yaklaşımı çerçevesinde, doğal afetler nedeniyle sigortalı olmayan amortisman tabi iktisadi kıymetleri zarar gören mükelleflerin vergi dairesine fevkalade amortisman oranı belirlenmesi talebi ile başvurusu gerekmektedir.²¹ Ancak burada mükellefler açısından dikkat edilmesi gereken konu müracaatın zararın meydana geldiği dönemde olması gerektiğidir.

Fevkalade amortisman yukarıda sıralanan koşulların gerçekleşmesi durumunda, normal amortisman oranlarından daha yüksek oranda amortisman ayrılmasıdır. İktisadi kıymetin itfa edilmemiş bedelinin bir defada gider yazılması anlamını taşımamaktadır. Bu nedenle fevkalade amortisman uygulandığı dönemde ayrıca normal (ya da azalan bakiyeler) usulüne göre amortisman ayrılamamaktadır. Eğer fevkalade amortisman nispetinin uygulanmasından sonra da itfa edilmemiş bir kısım kalıyorsa, izleyen yıllarda normal (veya azalan bakiyeler) amortisman usulüne göre itfaya devam edilecektir. Herhangi bir dönemde ayrılmamış olan amortismanlar daha sonra fevkalade amortisman ayrılması suretiyle giderilememektedir. Fevkalade amortisman tutarının hesaplanmasında, önceden ayrılmayan amortisman tutarı ayrılmış gibi dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan doğal afet nedeniyle amortisman tabi iktisadi kıymet bütünüyle değer kaybına uğramışsa, iktisadi kıymetin kalan değerinin tamamı fevkalade amortisman yoluyla gider yazılmaktadır.²²

Ancak VUK'un 329. maddesine göre; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı

¹⁹ VUK 313. madde; İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

²⁰ 282 nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği

²¹ <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2555>

²² Burhan Gezin, Sel ve Diğer Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1743> Örnek: 1995 yılında 2 milyar liraya alınan iktisadi kıymet, 1997 yılında sel sonucu hasara uğramıştır. Mükellefin başvurusu üzerine, Bakanlık, 1997 yılı için 600 milyon lira fevkalade amortisman ayırabileceğini bildirmiştir. Mükellef 1995 ve 1996 yıllarında %20 oranında normal amortisman ayırmıştır. Buna göre; Mükellef normal amortisman yöntemi ile 1995 ve 1996 yıllarında (2 milyar x %20=)400.000.000 TL olmak üzere 800.000.000 TL amortisman ayırmıştır. 1997 yılında ise fevkalade amortisman yöntemi ile 600.000.000.-TL amortisman ayıracaktır. Mükellef kalan bakiye (2.000.000.000-800.000.000+600.000.000) 600.000.000 TL değer için 1998 yılında 400.000.000 ve 1999 yılında ise 200.000.000 TL ayrılarak itfa edecektir.

bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir. Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Böyle bir durumda yani sabit kıymetin sigortalı olması halinde fevkalade amortisman uygulaması yapılması söz konusu değildir.²³

2.5- Emtia Sigorta Tazminatı

Kanun'un 330. maddesinde; emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınacağı, işletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminatın hasılat kaydedileceği, belirtilmektedir.

Hasara uğrayan malların sigortalı olması ve sigortadan tazminat alınması durumunda, alınan tazminat tutarının zarardan düşülmesi, fazlalık bulunması halinde ise fazla tutarın kara ilave edilmesi gerekmektedir.

Verilen bir özeltede;²⁴ zayı olan ürünleriniz için sigortadan tazminat alındığı takdirde, VUK'un 330. maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile zayı olan ürünlerinizin net defter değerlerinin kıyaslaması sonucu bulunacak müspet farkın gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.6- Mücbir Sebep Nedeniyle Ceza Kesilmemesi

Kanun'un 373. maddesinde; bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmektedir.

Maddede geçen vergi cezası tabiri, VUK'un 331. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Söz konusu maddeye göre vergi cezası; vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır.

VUK'un 373. maddesinin işleyebilmesi için iki koşuldan bir tanesinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir.²⁵ Birincisi VUK'un 13. maddesindeki mücbir sebebin herhangi birinin meydana geldiğinin herkesçe ve doğal olarak da Maliye Bakanlığınca biliniyor olması. 1999 Marmara Bölgesi Depremi gibi. İkincisi ise, VUK'un 13. maddesinde hükme bağlanmış olan mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiğinin mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı tarafından hukuken tartışmasız kanıtlarla ispat edilmesi. Defter ve belgelerin yandığının itfaiye raporu, mahkeme tespit kararı ile kanıtlanması; işyerine hırsız girip defter ve belgelerin çalındığının karakol tutanağı, sigorta tespit raporu, mahkeme tespiti ve tanık ifadeleri ile ortaya konulmasıgibi.

²³ Fevzi Bulut, Doğal Afetler Nedeniyle Hasara Uğrayan Ticari Mallar ve ATİK ile İlgili Vergisel Durum, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 85, Ocak 2011, s. 154.

²⁴ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278-2012/11]-196 sayılı özeltesi

²⁵ Ahmet Erol, Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları, TBB Dergisi 2012 (103), sayfa, 21 <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 82. maddesinde; “Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyai öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir” denilmektedir. Yeni Ticaret Kanununa göre; *yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet* neticesinde defter ve belgelerin ziyaa uğraması halinde 15 gün içinde yetkili mahkemeden zayi belgesi alması gerekmektedir. Aynı kanunun 562. maddesine göre ise; Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut bu Kanuna uygun saklanmaması hâllerinde, sorumlular üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

Danıştay bir kararında yükümlünün ihtilaf konusu döneme ilişkin defter ve belgelerinin yandığı hususu itfaiye raporu ve mahkeme kararı ile ispat edilmiş²⁶ olduğundan, bu haliyle mücbir sebebin varlığı nazara alındığında yükümlü adına kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması gerekirken onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği belirtilerek yerel mahkemenin kaçakçılık cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar verilmiştir.²⁷ Ayrıca vergi kaybına yol açan eylemle, mücbir sebep arasında nedensellik²⁸ ilişkisi bulunmalıdır. Nedensellik ilişkisi bulunmadıkça, zorlayıcı nedenin varlığı, ceza kesilmesini önleyen bir durum olarak kabul edilmemelidir.

Zayi belgesinin alınması durumunda VUK’un 359/a-2 maddesinde belirtilen gizleme²⁹ fiili ile ilgili olarak savcılığa suç duyurusunda bulunulmamaktadır. Ayrıca zayi belgesinin alınması durumunda KDV ile ilgili olarak indirim KDV’nin reddedilmesi sonucu olarak vergi farkı çıkmış olsa da VUK 373. maddesi uyarınca bu fark dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilmemektedir.³⁰

3- SONUÇ

İnsanlar için fiziksel, ekonomik, sosyal ve çevresel kayıplar doğuran, normal yaşamı ve insan faaliyetlerini durdurarak veya kesintiye uğratarak toplulukları etkileyen, etkilenen topluluğun yerel imkân ve kaynaklarını kullanarak baş edemeyeceği doğal, teknolojik veya insan kökenli olayların sonuçlarına afet denilmektedir. Kısaca afet; çeşitli doğa olaylarının sebep olduğu yıkım olarak tanımlanabilmektedir.

Afetler; vergi kanunlarında yangın, yer sarsıntısı, su basması, yer kayması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası gibi çeşitli şekillerde geçmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda afetlerle alakalı çeşitli maddeler bulunmaktadır.

²⁶ Danıştay 11. Dairesinin 1996/5683 E. 1997/3149 K. Sayılı ilamı. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>

²⁷ Danıştay başka bir kararında; teröristlerce ilçe merkezine roketatarlar ve uzun namlulu silahlarla saldırı sonunda yükümlüye ait fırının da hasar gördüğü anlaşıldığından kanunun 373. madde hükmüne göre mücbir sebep nedeniyle ceza uygulanamayacağından temyiz istemini kabul etmiştir. Danıştay 9. Dairesinin 1996/2408 E. 1997/3047 K. Sayılı ilamı. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>

²⁸ Danıştay 3. Dairenin 02.05.2007 tarih ve E: 2006/3541, K: 2007/1327 sayılı Kararı

²⁹ Gizleme: Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilmektedir.

³⁰ Daha detaylı bilgi için bakınız. Fevzi BULUT, Ticari Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi veya İbraz Edilememesi Hallerinde Vergisel Durum, Lebib Yalın Mevzuat Dergisi, Kasım 2011, Sayı: 95

Çalışmamızda; mücbir sebep, verginin terkin, kıymeti düşen mallar, fevkalade amortisman, emtia sigorta tazminatı, mücbir sebep nedeniyle ceza kesilmemesi gibi başlıklar halinde doğal afet durumunda Vergi Usul Kanunu açısından mükelleflerin faydalanabileceği vergisel durumlar kısaca anlatılmıştır.

Mücbir sebep halinin ortaya çıkması halinde bunun herkesçe ve doğal olarak da Maliye Bakanlığınca bilinmesi veya mücbir sebebin meydana geldiğinin belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir.

Verginin terkin edilebilmesi için; doğal afet yüzünden genel varlığın en az üçte biri kaybedilmiş olmalıdır. Varlıkların üçte biri kaybedilmemişse gelir kaynağının tamamı kaybedilse dahi vergi borçları ve vergi cezaları indirilememektedir. Ancak üçte birlik şart tutarsa zararlar orantılı olarak vergi borçları ve vergi cezaları kısmen veya tamamen terkin olunabilmektedir.

Kıymeti düşen mallarla ilgili olarak; mükelleflerin tabi bir afet vukuunda; öncelikle makul bir süre içinde ilgili makamlara olayı “tespit” ettirmeleri, tespit belgesi ile birlikte hesap dönemi içinde bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek afet dolayısıyla kıymeti düşen malların emsal bedelinin takdir edilmesini istemeleri gerekmektedir.

Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden menkul ve gayrimenkullerle haklara fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanabilmektedir.

Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kâra alınacak, işletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilecektir.

Mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmemektedir

KAYNAKÇA

- 282 nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği
- BULUT, F. Doğal Afetler Nedeniyle Hasara Uğrayan Ticari Mallar ve ATİK ile İlgili Vergisel Durum, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 85, Ocak 2011.
- BULUT, F. Ticari Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi veya İbraz Edilememesi Hallerinde Vergisel Durum, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2011, Sayı: 95.
- Danıştay Büyük Genel Kurulunun 1976/1 Esas, 1979/10 Karar sayılı ilamı
- Danıştay 9. Dairesinin 1996/2408 E., 1997/3047 K. Sayılı ilamı. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>
- Danıştay 11. Dairesinin 1996/5683 E., 1997/3149 K. Sayılı ilamı. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>
- Danıştay 7. Dairesinin 2003/1400 E., 2004/1701 K. Sayılı ilamı <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>
- Danıştay 3. Dairenin 02.05.2007 tarih ve E: 2006/3541, K: 2007/1327 sayılı Kararı
- EROL, A. Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları, TBB Dergisi 2012 (103) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232>
- Gelir İdaresi Başkanlığının 01/03/2011 tarih ve VUK-45 nolu sirküleri
- Gelir İdaresi Başkanlığının 08/03/2012 tarih ve VUK-52 nolu sirküleri
- Gelirler Genel Müdürlüğünün 18.07.2000 tarih ve B.07.0.GEL.028/2857-115-920/33804 sayılı özelgesi
- Gelirler Genel Müdürlüğünün 23/03/2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2814-17-4475/16149 sayılı özelgesi

- Gelirler Genel Müdürlüğünün 21.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-866-068334 sayılı Genel Yazısı
- GEZGİN, B. Sel ve Diğer Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1743>
- GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 01/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136 sayılı özelgesi
- <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2555>
- İçişleri Bakanlığı AFAD, http://www.icisleriafad.gov.tr/default_B0.aspx?content=209
- İstanbul AFAD, <http://www.istanbulafad.gov.tr/icerik/faydali-bilgiler/afet-ve-t%C3%BCrleri>
- Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278-2012/11]-196 sayılı özelgesi
- KÜLAHLI, Ö., DEMİR, A. Afet Sonucu Zayi Olan veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Ekim-2009, Yıl: 29, Sayı: 338.
- Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr