

VERGİ HUKUKUNDA ZOR DURUM: ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

DIFFICULT SITUATION IN TAX LAW: AN EVALUATION
IN TERMS OF CONSTITUTIONAL PRINCIPLES



Soner YAKAR*



Neslihan COŞKUN KARADAĞ**

ÖZ

Zor durum, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 17.maddesinde "Mühlet Verme" kenar başlığı altında süreleri uzatan bir hal olarak düzenlenmiştir. Kanun maddesinde tanım yapılmaması, örneklendirme olmaması zor durumun belirsiz bir kavram olması sonucunu doğurmuştur. Bu belirsizliğin bir sonucu olarak ise zor durum halinin belirlenmesi konusunda vergi idaresine geniş yetki verilmiştir. Yasada zor durum kavramındaki belirsizlik bir yasa boşluğu oluşturarak vergi idaresine vergi ödevi sürelerinin uzatılması konusunda genel bir yetki verildiği tespiti yapılabilir. Vergi ödevi sürelerine ilişkin genel yetkinin ise hukuki belirlilik, verginin yasallığı ve eşitlik ilkeleri açısından Anayasa aykırılık oluşturduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 17.maddesinde zor durum kavramının

ABSTRACT

The difficult situation is regulated as a condition that prolongs the time under the "Giving Period" sidebar in Article 17 of the Tax Procedure Law. Lack of definition and lack of sampling in the article of the law led to the fact that the difficult situation is an uncertain concept. As a result of this uncertainty, the tax administration was given wide authority to determine the difficult situation. It can be stated that due to the uncertainty related to the concept of difficult situation in the law creates a legal gap and so the tax administration is given a general authority to extend the tax duty periods. It is thought that the general authority regarding tax duty periods constitutes a contradiction to the Constitution in terms of legal certainty, legality of tax and equality principles. For this reason, we believe that a legal regulation should be made regarding

* Doç. Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, syakar@cu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-0973-0072.

** Doç. Dr., Çukurova Üni., Maliye Bölümü, ncuskun@cu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-0215-0486.

Yakar, S., Coşkun Karadağ, N. (Temmuz 2020). Vergi Hukukunda Zor Durum: Anayasal İlkeler Açısından Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, 250, (128-146).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 22.04.2020 / *M.K.T.:* 19.06.2020

belirlenmesine ilişkin bir yasal düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Anahtar Kelimeler: Süreler, Zor Durum, Hukuki Belirlilik İlkesi, Verginin Yasallığı İlkesi, Eşitlik İlkesi.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, K19.

GİRİŞ

Zor durum, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) Birinci Kitap Birinci Kısımının "Süreler" başlığını taşıyan Üçüncü Bölümünde yer alan "Mühlet Verme" başlığı altında 17. maddede, süreleri uzatan bir hal olarak düzenlenmiştir. Mükellefe kolaylık sağlayan ve mükellefin lehine olan bu düzenlemeye ilişkin kanun maddesi ve alt mevzuat incelendiğinde, Anayasal ilkeler olan yasallık, hukuki belirlilik ve hukuksal eşitlik ilkelerine uygun olmadığı dikkati çekmektedir. Bu konuda ilk dikkati çeken husus, kanun metni içinde zor durum tanımının yapılmamış, örneklendirme yoluna da gidilmemiş olmasıdır. Önceden sayılamayacak nitelikteki olaylar için kanunda bir tanımlama yapılmaması doğal karşılanabilse de¹, yasallık ilkesi gereği örneklendirme yoluna gidilmemesi zor durumun muğlak bir kavram olarak kalmasına sebep olmuştur. Bu durum ise belirlilik ilkesine uygun değildir. Dolayısıyla, sözlük anlamından hareketle tanımlamanın yanında, objektif ve sübjektif bir takım kriterlere göre içeriğinin belirlenmesi gereksinimi ortaya çıkmıştır. VUK md. 17'de ele alınan zor durum yine aynı kanunda ve vergi mevzuatına ilişkin diğer yasalarda geçen bir takım kavramlarla benzerlik göstermektedir. Zor durum ile en çok karıştırılan kavram mücbir sebeplerdir. Mücbir sebeplerin hukukun genel kavramları içinde yer alması, VUK'da tanımı yapılmamış olmakla birlikte mücbir sebep sayılan hallerin örneklendirilmesi, mücbir sebep kavra-

the determination of the concept of difficult situation in Article 17 of the Tax Procedure Law.

Keywords: Periods, Difficult Situation, Legal Certainty Principle, Legality of Tax Principle, Equality Principle.

Jel Classification Codes: K34, K19.

mının anlamlandırılmasını kolaylaştırmıştır. Bu durum uygulama ve yararlanma yaygınlığını artırmış, idari teamüllerin gelişmesini, içtihatların şekillenmesini sağlamıştır. Dolayısıyla bu çalışmada zor durum tanımı yapılırken ve içeriği belirlenirken mücbir sebep ve diğer kavramlardan farkının da ortaya konulması gerekmiştir. Kanun düzenlemesinde dikkati çeken bir diğer husus, idareye zor durum sebebiyle mühlet vermede geniş bir takdir yetkisinin tanınması, idarenin talebi reddetmesi halinde süre geçmesi suretiyle kabahatli/suçlu duruma düşen mükellefin mağduriyetinin giderilmesine ilişkin bir mekanizmaya kanunda yer verilmemiş olmasıdır. Kanun metninin yanında alt mevzuatta da bu konuda açıklayıcı bir genel düzenlemenin eksikliği, geniş bir yetkiye sahip idarenin olaya bakış açısını tespitte güçlük yaratmaktadır. Belirtilen tüm bu etmenler, esasında mükelleflere bir hak olarak sunulan, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu pozitif etkileyecek, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde zor durum halinde bulunan mükelleflere kolaylık sağlayacak bir mekanizmanın yeterince işletilememesi neticesini doğurmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yukarıda belirtilen hususlara açıklık getirmek ve uygulama pratiğini geliştirmek için bir takım öneriler sunarak düzenlenmenin anayasal ilkeler açısından değerlendirilmesidir. Bu doğrultuda öncelikle benzer kavramlardan farkı ortaya konularak zor durum tanımlanmaya çalışılacak, mevzuatta yer veril-

¹ Akif AKARCA ve Mehmet ŞAFAK. "Mücbir Sebepler ve Vergileme". 24.09.2009. (<http://www.ozdogrular.com/content/view/8365/177/>). Erişim tarihi:17 Nisan 2020.

me gerekçesi çerçevesinde yasal düzenlemesi irdelenecek, idarenin konuya bakış açısı dikkate alınacak ve Anayasal ilkeler açısından değerlendirme yapılması ile belirlenen amaca ulaşılmaya çalışılacaktır.

1- KAVRAMSAL AÇIKLAMA

Zor durum, VUK'un "Mühlet Verme" başlığını taşıyan 17. maddesinde ele alınmaktadır. İlgili madde şu şekildedir.

"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 verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmemelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığının mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir."

Madde düzenlemesinin genel esası, vergi ödevlerine ilişkin süreler konusunda idarenin mühlet vermesine ilişkindir. Mühlet vermenin sebebi, zor durum hali olarak belirlenmiştir. Ancak süre uzamasına sebep bir hal olarak madde zor durum tanımlanmamış ve örneklendirilmemiştir. Bu sebeple bir takım hukuki sonuçlar doğuran zor durum halinin tanımlanması ve somutlaştırılması gerekmektedir.

1.1- Tanım Denemesi: "Zor Durum" Nedir?

Tanım, soyut veya somut bir varlıkla, düşünsel bir kavramı, olguyu veya bir terimi benzerlerinden ayırt edecek şekilde tamamen kendine has nitelikleriyle belirleme yargısıdır. Tanımlamada amaç, tanımlanan şeyin okurun zihninde daha kolay şekillenmesi, somutlaşmasıdır. Kapsamı geniş bir konu veya olgunun yapılan tanım ile okuyucunun zihninde somutlaşması sağlanmıyorsa örnekleme (mücbir sebeplerde olduğu gibi) yoluna gidilebilir veya iki kavram arasındaki benzerlik ya da karşıtlıklardan yararlanarak bir kavramın somutlaştırılması mümkündür.² VUK madde 17'de zor duruma önemli hukuki sonuçlar bağlanmış, ancak tanımı yapılmamış ve örnekleme yoluna gidilmemiştir. Dolayısıyla oldukça geniş bir içeriğe sahip olduğu düşünülen zor durum anlamlandırılmayı bekleyen soyut bir kavram olarak yasa boşluğu³ oluşturmuştur.

VUK'un 17. maddesinde geçen zor durum, sıfat olarak "zor" ve isim olarak "durum" kelimelerinin bir araya gelmesinden oluşmuştur. Türk Dil Kurumu'nun (TDK) Güncel Türkçe Sözlüğüne göre, Farsça "zür" kelimesinden dilimize intikal eden "zor" kelimesi sıfat olarak "Sıkıntı veya güçlükle yapılan, kolay karşıtı" şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı sözlükte sıkıntı "İşsizlik, tekdüzelik, bezginlik vb. sebeplerden doğan ruhsal yorgunluk, cefa, eziyet; Bir bozukluğun, karışıklığın sebep olduğu etkili ve sürekli yorgunluk, mihnet; Yokluk ve parasızlığın yol açtığı geçim darlığı; Bulunmama durumu; Sorun, mesele, sendrom, problem", şeklinde tanımlanırken, güçlük "Zorluk; Ağır ve yorucu emek, zahmet, meşakkat; Engel, pürüz" şeklinde tanımlanmıştır.⁴ "Durum" kelimesi ise isim olarak "Bir şeyin içinde bulunduğu koşulların hepsi, vaziyet,

² "Düşünceyi Geliştirme Yolları: Tanım Örnekleme Karşılaştırma..." (<https://edebiyatvesanatakademisi.com/anlam-anlatim-cumle/dusunceyi-gelistirme-yollari-tanim-ornekleme-karsilastirma/164/>). Erişim tarihi: 19 Nisan 2020.

³ Yasa boşluğu ile ilgili Bkz. Mustafa AKKAYA. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2002. s.57-62.

⁴ (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim tarihi:19 Ocak 2020.

hâl, keyfiyet, mevki, pozisyon; Duruş biçimi, konum, tavır; Bireyin toplum içindeki ilişkileriyle belirlenen yeri” şeklinde tanımlanmaktadır.⁵ Bu ifadelerden yola çıkılarak zor durum “*sıkıntı, güçlük içinde bulunulan, engel yaratan koşul, hal*” şeklinde anlaşılabilmektedir. Herhangi bir sebep kişiyi zor durumda bırakabilir, bu bakış açısıyla *zor durum bir sebebe bağlı sonuçtur*. Bu koşullar sağlık sebepleri olabileceği gibi, ekonomik ve mali, teknik, sosyal, psikolojik gibi sebepler olabilir. VUK madde 17 kapsamında içinde bulunulan “engel yaratan koşul” ile vergi muamelelerine ilişkin ödevleri “yerine getirecek kişi (...getiremeyecek olanlara)” ve “ödev süresi (...süresi içinde)” ile illiyet bağının olması gerekmektedir. Bu haliyle zor durum “ödevi yerine getirecek kişi” bakımından kişiden kişiye değişen subjektif bir durum olabileceği gibi, “engel yaratan koşul” ile “ödev süresi” bakımından ise mükellefin dışında gelişen zamandan zamana, mekandan mekana değişen bir durum olabilir.

Zor durum kavramını anlamlandırabilmek adına mevzuatta yer alan diğer kavramlarla benzer ve farklı yönlerini açıklamak gerekmektedir.

1.2- Zor Durum Nedeniyle Mühlet Verme Kavramının Benzer Kavramlardan Farkı

VUK’un 17. maddesinde geçen zor durum, vergi mevzuatında yer alan bazı kavramlarla benzerlik göstermektedir.⁶ Aşağıda bu kavramlar tek tek ele alınarak aradaki farklar ve benzerlikler ortaya konulacaktır.

1.2.1- “Çok Zor Durum”: 6183 Sayılı Kanun Madde 48 ve 48/A

Zor duruma benzer kavramlardan ilki, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun “Tecil” başlığını taşıyan 48. ve “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” başlığını taşıyan 48/A maddesinde yer verilen “çok zor durum” kavramıdır. İlgili maddelerde farklı düzenlemeler getirilmiş olmakla birlikte, her ikisinin özünde mali ve ekonomik olarak “çok zor durum”da bulunan mükelleflerin borçlarının teciline ilişkin hükümler yer almaktadır. 6183 sayılı Kanunun tahsilata ilişkin hükümler içermesi, mükelleflerin maddi vergi ödemesine yönelen kanun olması gereğidir. Dolayısıyla tahsilatın yaratacağı zorluk maddi zorluk olarak anlaşılmıştır. Nitekim ilgili maddelerde geçen çok zor durumun ekonomik ve mali zorluğa işaret etmesi, tebliğ ve genelgelerle şekillenen alt mevzuatın ise parasal büyüklük, likidite oranı, kaldıraç oranı gibi mükelleflerin vergi ödeme kabiliyeti ile ilişkilendirilmesi ve mevcut uygulamalar bu konuda açık kapı bırakmamıştır.

6183 sayılı Kanunun 48. maddesinin 1.fıkrasına göre, “*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir*” hükmü yer

⁵ Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim tarihi:19 Ocak 2020.

⁶ Bu başlık altında ele alınan kavramlardan hariç yasal düzenlemelerde yer almayan ancak ikincil mevzuatta yer verilen beklenmedik durum, beklenmedik hal gibi kavramlar da zor durum sebebiyle benzerlik göstermektedir. Örneğin, 12 Şubat 2009 tarih ve 27139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 112 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, bu tebliğin yayımını izleyen aybaşından itibaren geçerli olmak üzere, ihracat kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya *beklenmedik durumlara* bağlı olarak ihracat edemeyen mükelleflerin ek süre taleplerinin ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilmesinin Bakanlıkça uygun görüldüğü belirtilmiştir. İhracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen hallerin ise *beklenmedik durum* sayılacağı belirtilmiştir. Bu çalışmada yasal düzenlemelerde yer alan kavramlar dikkate alınmıştır.

almaktadır. Kanunun gerekçesi incelendiğinde, hükümet tarafından getirilen metnin “fevkalade zor durum” ibaresi içerdiği⁷, ancak “fevkalade zor durum” ibaresinin çok istisnai, olağanüstü durumlarda hayat bulabileceği ve bu sebeple de tecil müessesesinden beklenen faydanın elde edilemeyeceği belirtilmiştir. Vergi borcunun ödenmesi, haciz ve paraya çevirme durumlarının borçlu bakımından dar ya da geniş manada zorluk yaratabileceği düşüncesi ile bu ibare geçici komisyonca “çok zor durum” şeklinde değiştirilmiştir.⁸ Yani “çok” ibaresi eklenerek hem uygulamanın olağan hale getirilmesi engellenmek istenmiş, hem de olağanüstü durumlarda uygulanabilen bir müessese olmaktan çıkarılmak istenmiştir. Neticede, çok zor durum ibaresinden, borcun vadesinde ödenmesi, haciz tatbiki ya da haczolunan malın paraya çevrilmesi durumlarında borçlunun faaliyetine devam etme imkanı kalmaması veya faaliyetinin ağır biçimde sekte-

ye uğramasının anlaşılması gerektiği sonucuna varılarak uygulamaya yön verilmiştir.⁹ 6183 sayılı Kanunda geçen çok zor durum halinin tespiti, Tahsilat İç Genelgeleri ile düzenlenen, borçlunun ekonomik göstergelerine göre hesap edilen likidite oranı, kaldırma oranı gibi bir takım objektif kriterlere göre belirlenmektedir.¹⁰

VUK kapsam itibarıyla mükelleflerin sadece vergi ödeme yükümlülüğünü (tahsilatı) değil, şekle ilişkin ödevlerin kurala bağlandığı bir usul kanunudur. Dolayısıyla VUK madde 17’de geçen “Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri...” ibaresinde geçen ödevler sadece vergi ödeme ödevini değil, defter tutma, kayıt nizamı, belge düzeni, bildirimler, vb. gibi şekli ödevleri de kapsamaktadır. Bu sebeple VUK madde 17’de geçen zor durum ekonomik ve mali zorluğu da içine alan çok daha geniş bir kavram olarak yorumlanmalıdır.

Tablo 1: 6183 Sayılı Kanun Madde 48, Madde 48/A ve VUK Madde 17 Karşılaştırması

Tecil: 6183 Sayılı Kanun madde 48	Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili: 6183 Sayılı Kanun madde 48/A	Zor Durum Sebebiyle Mühlet Verme: VUK madde 17
Temel amaç mükellefe kolaylık sağlamaktır.	Temel amaç vergiye uyumlu mükelleflere 48.maddeye göre daha fazla kolaylık sağlamaktır.	Amaç, zor durumda olan mükelleflere kolaylık sağlamaktır.
Sadece “çok zor durumda” olan mükellefler için oluşturulmuş özel bir uygulamadır.	Sadece maddede sayılan şartları taşıyan ve “çok zor durumda” olan mükellefler için oluşturulmuş özel bir uygulamadır	Sadece “zor durumda” olan mükellefler yararlanabilir.

⁷ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. *Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)*. Cilt 3. Ankara. 1988. s.815-840

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. 2.Bası. Arıkan Basım Yayımları Dağıtım*. 2006.s.241.

⁹ Mustafa GÜLSEVEN. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Seçkin Yayınevi. Ankara. 1999.s.275.

¹⁰ Neslihan COŞKUN KARADAĞ ve Fatih KARABUĞA. “6183 Sayılı Kanunda Yer Alan “Tecil” Düzenlemesi ile Diğer Hukuk Dallarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”. Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi. Sayı:1.2019. s.30.

Çok zor durum ekonomik ve mali zorluğu ifade eder.	Çok zor durum ekonomik ve mali zorluğu ifade eder.	Zor durum ekonomik ve mali zorluğu ifade edebileceği gibi, bunun dışında kalan durumlar da olabilir.
Tecil için borçlunun yazılı başvurusu şarttır (kişiye özel).	Tecil için borçlunun yazılı başvurusu şarttır (kişiye özel).	Mükellefin yazılı talebine bağlı olarak (kişiye özel) veya resen kullanabilir (genel).
Kanunda açıkça belirlenmiş süre vardır.	Kanunda açıkça belirlenmiş süre vardır.	Kanunda açıkça belirlenmiş süre vardır.
İdare, tecil talebini kabul etme konusunda takdir yetkisine sahiptir.	İdare, tecil talebini kabul etme konusunda takdir yetkisine sahiptir.	İdare, zor durum sebebiyle ek süre talebini kabul etmede takdir yetkisine sahiptir.
İdarenin süre tayininde takdir yetkisi sınırlıdır. Tecil süresi 36 ayı geçemez.	İdarenin süre tayininde takdir yetkisi sınırlıdır. Tecil süresi 36 ay olarak belirlenmiş olmakla birlikte, Cumhurbaşkanına verilen yetkiye istinaden çok zor durum derecesine göre 60 aya kadar uzatılabilir.	İdarenin süre tayininde takdir yetkisi sınırlıdır. İdare tarafından verilecek sürenin üst limiti (kanuni sürenin bir katı) kanunla belirlenmiştir
Tecil yetkisi Devlete ait alacaklarda Hazine ve Maliye Bakanına aittir. Bu yetki, belirlenen limitler çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi dairesi başkanı, defterdar, bağlı ve bağımsız vergi dairesi müdürleri ile paylaşılmıştır.	Tecil yetkisi Devlete ait alacaklarda Hazine ve Maliye Bakanına aittir. Bu yetki, belirlenen limitler çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve defterdarlıklarda oluşturulan tecil komisyonları ile paylaşılmıştır	Takdir yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına ait olmakla birlikte, mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebilir.
Tecil faizi uygulanır.	Tecil faizi uygulanır.	Mühlet verilen süre için faiz aranmaz.
Teminat istenir	Teminat istenir	Teminat aranmaz.
Çok zor durum tespiti ve derecesi likidite oranına göre belirlenir.	Çok zor durum tespiti ve derecesi likidite, kaldıraç ve nakit oranına göre belirlenir.	Zor durum tespiti için objektif bir ölçü yoktur.
Tecil süresi ve taksitlendirme çok zor durum derecesine göre belirlenir.	Tecil süresi ve taksitlendirme çok zor durum derecesine göre belirlenir.	Mühlet verilecek süre kanunla belirlenmiştir. Verilecek süre zor durum sebep veya derecesine bağlı değildir.
Tecil şartlarının ihlali durumunda tecilin geçerli sayılması mümkündür.	Tecil şartlarının ihlali durumunda tecilin en fazla iki defa geçerli sayılması mümkündür.	Zor durum ortadan kalksa dahi verilen mühlet geçerlidir.

1.2.2- “İdari Süreler”: VUK Madde 14

4.1.1961 tarihli 213 sayılı VUK’ un “Kanuni ve idari süreler” başlığını taşıyan 14.maddesinde yer alan “*Vergi muamelelerinde ve vergi ihtilâflarında süreler Vergi Kanunu ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.*”¹¹ hükmüne yer verilerek süreler konusunda genel ilke belirlenmiş, vergi sistemine yeni bir süre çeşidi olarak idari süreler dahil edilmiştir.¹² Daha sonra 23.6.1982 tarihli 2686 sayılı Kanunun 3. maddesi ile “*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.*” şeklinde değiştirilmiştir.

İlgili kanun maddesinde vergi muamelelerinde sürelerin esasen kanunla belirleneceği hüküm altına alınmış olup, idarenin süre belirleme konusunda yetkisi “kanunda açıkça süre belirlenmemişse”

koşuluyla sınırlandırılmıştır. Gerek VUK md.17’de gerekse md.14’de süreyi belirleyen idaredir. Ancak VUK madde 14’e göre idarenin süre tayin edebilmesi, vergi kanununda süre hakkında açık hüküm bulunmaması haline dayanırken, VUK madde 17’de kanunda açıkça belli edilmiş sürenin idare tarafından, mükellefin zor durumda olması sebebiyle uzatılması ve idare tarafından yeni süre tayini söz konusudur.¹³ Diğer yandan, 14. maddede “15 günden az olmamak üzere” şeklinde aşağı sınır verilerek idarenin süre konusunda takdir yetkisi mükellefleri korumak adına¹⁴ geniş tutulmuşken, 17. madde kapsamında “kanuni sürenin bir katını aşmamak üzere” ibaresi ile idarenin vereceği sürenin üst sınırı verilerek, idarenin süre konusunda takdir yetkisi daraltılmıştır. 14. madde kapsamında idarenin süre verme konusunda “15 gün” şeklinde teatmül geliştirdiği söylenebilir. İdare 15 günlük süreyi uzatmaya yetkilidir ve kanun maddesinde ikinci bir defa süre vermesine engel bir hüküm olmadığı için ikinci bir 15 günlük süre verebilecektir.¹⁵

Tablo 2: VUK Madde 14 ve Madde 17 Karşılaştırması

İdari Süreler: VUK Madde 14	Zor Durum Sebebiyle Mühlet Verme: VUK Madde 17
Kanunda açıkça belirlenmiş süre yoktur.	Kanunda açıkça belirlenmiş süre vardır.
Süre idare tarafından belirlenir.	Süre idare tarafından belirlenir
İdarenin süre tayininde takdir yetkisi geniştir.	İdarenin süre tayininde takdir yetkisi sınırlıdır.
İdare tarafından verilecek sürenin kanunla alt limiti (15 gün) belirlenmiştir.	İdare tarafından verilecek sürenin üst limiti (kanuni sürenin bir katı) kanunla belirlenmiştir
İdare verdiği süreyi uzatabilir veya ikinci defa süre verebilir.	İdarenin verdiği sürenin uzaması ya da ikinci defa verilmesi söz konusu değildir.
Mükellefin talebine bağlı değildir.	Mükellefin talebine bağlı olarak (kişiye özel) veya resen kullanılabilir (genel).
	Kanuni süre bitmeden başvurulmalıdır.
	Mazeret bildirilmeli ve idare tarafından kabul edilmelidir.
	Kamu alacağı tehlikeye girmemelidir.

¹¹ Resmi Gazete. (https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf). Erişim tarihi:10 Nisan 2020.

¹² Recep TURGAY,Vergi Usul Kanunu Tatbikatı. 2.Baskı,Sermet Matbaası.1969.s.77.

¹³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü,Vergi Usul Kanunu ve İzahları.Güney Matbaacılık ve Gazetecilik.1949.s.177.

¹⁴ Nami ÇAĞAN. Vergi Hukukunda Süreler.Sevinç Matbaası.1975.s.20.

¹⁵ Recep TURGAY,a.g.e.s.78. Nami ÇAĞAN.Süreler.s.20.

1.2.3- “Mücbir Sebepler”: VUK Madde 13 ve 15

Zor durum sebebiyle mühlet verme ile en çok karıştırılan konu mücbir sebepler dolayısıyla sürelerin uzamasıdır. Her ikisinin ortak noktası kanunda açıkça verilen süreleri uzatması ve her ikisinin de tanımının yapılmamış olmasıdır. Karıştırılma nedeni ise, zor durum ile mücbir sebebin (zorlayıcı sebep) kavram olarak birbirine yakınlığıdır.

Mücbir sebep, Fransızca “force majeure”, İngilizce “act of God” terimine karşılık gelmekte ve insanların iradesi dışında ortaya çıkan doğal afetleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır.¹⁶ Türkçede ise, Türk Dil Kurumu’nun Büyük Türkçe Sözlüğünde “Mücbir” kelimesi “Zorlayıcı”, “Mücbir Sebep” kavramı da “Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar” olarak tanımlanmıştır.¹⁷ Mücbir sebepler, hukukun temel kavramlarından biridir. Hukukta mücbir sebep, bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya kalıcı surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini

ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durum¹⁸ olarak tanımlanmaktadır. Mücbir sebep halinde, kişi ile meydana gelen sonuç arasındaki nedensellik bağının kalkmaktadır ve iradesi dışında meydana gelen sonuç sebebiyle kişiye kusur yüklenememektedir.¹⁹

Mücbir sebepler VUK’un 13.maddesinde²⁰ ele alınmıştır. Maddede mücbir sebepler tanımlanmamıştır. 4 bent halinde mücbir sebeplere örnek verilmiş, “gibi hallerdir” ibaresi ile benzer durumların mücbir sebep kabul edileceği vurgulanmıştır. VUK’un 15.maddesinde²¹ ise, 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır. VUK 15. madde kapsamında mücbir sebeplerin süreleri uzatması, mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi koşuluna bağlanmıştır.

VUK 13. maddede; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine “engel” olacak ağır kaza, hastalık, tutukluluk hali, yangın, deprem, su basması gibi

¹⁶ Neslihan COŞKUN KARADAĞ, İbrahim ORGAN, “İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs.2011.s.150.

¹⁷ Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (<https://sozluk.gov.tr/>).Erişim tarihi:19 Ocak 2020.

¹⁸ Akif AKARCA ve Mehmet ŞAFAK. a.g.m.

¹⁹ Neslihan COŞKUN KARADAĞ ve İbrahim ORGAN. a.g.m. s.150.

²⁰ “Mücbir sebepler:

Madde 13 – Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

²¹ Mücbir sebeplerle gecikme:

Madde 15 – 13’üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanasını işlemeyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

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.”

doğal afetler, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep sayılmıştır. Görüldüğü gibi mücbir sebeplere verilen örneklerde ortak hususlar; öngörülme imkânsızlığı, önleyebilme *imkânsızlığı (irade dışı olması)*, *kusursuzluk ve gerçekliktir*. Mevcut bir olayın mücbir sebep olarak nitelendirilebilmesi için bu unsurları ihtiva ediyor olması gerekmektedir.

Zor durum hali mücbir sebepleri ifade etmemektedir. Mücbir sebep sayılmamakla birlikte mükellefin vergi işlemlerini ve ödevlerini yerine getirmesini engelleyen birçok neden zor durum kavramına girebilir.²² VUK madde 17 kapsamında zor durum, mücbir sebepler dışında bir sebeple vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilememesidir.²³ O halde, zor durum hali mücbir sebeplerin

tanımlanmasına bağlı ve onun haricinde kalan durum ve olayları ifade eder. Her mücbir sebep mükellefleri zor durumda bırakır, ancak mükellefi zor durumda bırakan her sebep mücbir sebep değildir. Eğer sebep mücbir sebep dahilinde ise, mükelleflerin ödevlerini yerine getirme süresi VUK md.15 kapsamında uzayacak, bunun dışında ise VUK md.17 kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir. Zor durum sebebiyle uzayan süreler içinde mücbir sebep meydana gelmesi halinde ise süreler bu defa mücbir sebep nedeniyle VUK md.15 kapsamında yeniden uzayabilecektir.²⁴

Aşağıdaki tabloda mücbir sebepler ile zor durum sebebiyle sürelerin uzaması karşılaştırması yapılmıştır. Yapılan bu karşılaştırmada alınan kıstaslar yasal düzenlemeye dayandırıldığı gibi, idarenin ve yargının bakış açısı da belirleyici olmuştur.²⁵

²² Mualla ÖNCEL ve diğerleri..*Vergi Hukuku*.21.Bası. Turhan Kitabevi. Ankara.2012.s.121.

²³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. *a.g.e.* s.177.

²⁴ 12 Şubat 2009 tarih ve 27139 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 112 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile vergi mevzuatına yeni bir kavram eklenmiştir. Bu tebliğde "... tebliğin yayımını izleyen aybaşından itibaren geçerli olmak üzere, ihrac kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya *beklenmedik durumlara* bağlı olarak ihrac edemeyen mükelleflerin ek süre taleplerinin ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilmesinin Bakanlıkça uygun görüldüğü belirtilmiştir." İlgili tebliğde, ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı halinde VUK'un 13. maddesi hükmü esas alınarak belirleneceği, *ihracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen hallerin ise beklenmedik durum sayılacağı* belirtilmiştir. Aslında idare hukukuna özgü bir kavram olan beklenmedik durumlar (Şeref GÖZÜBÜYÜK ve Turgut TAN.İdare *Hukuku*.Cilt 1.Turhan Kitabevi. Ankara.2008.s.899-900), tebliğin devamında tek tek sayılmıştır. Bunlar; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihrac edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihrac malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması mükellefin iradesi dışında gelişen durumlardır. Tebliğe göre burada sayılmayan ancak vergi idaresi tarafından kabul edilen sebepler de beklenmedik durum olarak kabul edilecektir.

²⁵ Bkz. Neslihan COŞKUN KARADAĞ.İbrahim ORGAN.*a.g.m.* ve Akif AKARCA ve Mehmet ŞAFAK. *a.g.m.*

Tablo 3: VUK Madde 13/ Madde 15 ve Madde 17 Karşılaştırması

Mücbir sebepler: VUK Madde 13 ve Madde 15	Zor Durum Sebebiyle Mühlet Verme: VUK Madde 17
Hukukun genel kavramlarından biridir.	Hukukun genel kavramı içinde yer almaz, vergi hukukuna özgüdür.
Yasada tanımı yapılmamış, örneklendirme yoluna gidilmiştir.	Yasada tanımı yapılmamış, örnekleme yoluna gidilmemiştir.
Süreleri durdurur, duran süre kadar süre uzar.	Süreleri uzatır, uzayan süre kanuni sürenin en çok bir katıdır.
Uzayacak süre sınırı, mücbir sebebin ortaya çıktığı tarihten ortadan kalktığı tarihe kadar geçen süre kadardır.	Uzayacak sürenin sınırı kanunla belirlenmiştir.
Kanuni ve idari süreleri uzatır.	Sadece kanuni süreler uzar.
Mücbir sebep hali idarenin takdirindedir.	Zor durum hali idarenin takdirindedir.
İdare tek taraflı mücbir sebep ilan edebilir.	İdare tek taraflı zor durum sebebiyle mühlet verebilir.
Malum olan haller hariç, mücbir sebep halinin belgelendirilerek ispatı yasal olarak zorunludur	Zor durum halinin belgelendirilerek ispatı, yasal olarak zorunlu değildir.
Olağandışı, aniden gelişen halledir.	Olağandışı haller olabileceği gibi, olağan bir takım durumlar da zor durum oluşturabilir.
Öngörülemez.	Öngörülebilir veya öngörülemez durumlar olabilir.
İrade dışıdır, önlenemez.	İrade dışıdır, önlenemez.
Mükellefin şahsında gerçekleşir.	Mükellefin şahsında gerçekleşmeyebilir.
Ödevin yerine getirilmesi ile mücbir sebep arasında illiyet bağı bulunmalıdır.	Ödevin yerine getirilmesi ile zor durum sebebi arasında illiyet bağı bulunmalıdır.
Mücbir sebebin ödevlerin yerine getirilmesi gereken süre içinde meydana gelmesi gerekir.	Ödevlerin yerine getirilmesi gereken süre içinde meydana gelebileceği gibi, ödevlerin yerine getirilmesi gereken süreden önce ortaya çıkması ancak etkilerini ödev süresi içinde sürdürmesi mümkündür.
Ödevin yerine getirilmesi tamamen imkânsızdır.	Ödevin yerine getirilmesi imkansız olabileceği gibi, imkansız olmayabilir ancak mükellef çok zorlanır.
Mücbir sebepler objektif niteliktedir.	Zor durum sebepleri sübjektif nitelikli olabilir.

Yapılan bu değerlendirme ve karşılaştırmalar neticesinde zor durum şu şekilde tanımlanabilir: *Zor durum, mükellefin öngörebildiği veya öngöremediği ancak önüne geçemediği, kendi iradesi dışında meydana gelen ve/veya gelişen, şahsında gerçekleşebileceği gibi, doğrudan ve öncelikli maddi-manevi bağlantısı bulunan ilişkili kişilerin şahsında gerçekleşmesi muhtemel, mücbir se-*

bepler haricinde kalan, mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel olan veya güçleştiren sebeplerin neticesinde ortaya çıkan durumu ifade eder.

2-VERGİ MEVZUATINDA ZOR DURUM: VUK MADDE 17

Zor durum hali ile sürelerin uzaması, usule ilişkin ilk bağımsız kanun olan 7 Haziran 1949

tarihli 5432 sayılı VUK'un²⁶ "Mühlet verme" başlığını taşıyan 17. maddesi ile düzenlenmiştir. Zor durum sebebiyle sürelerin uzamasını öngören hükmün ilk hali aşağıdaki gibi kaleme alınmıştır:

"Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine mütaallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

- 1. Mühlet istiyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.*
- 2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule lâıyk görülmelidir.*
- 3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.*

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahallê maliye teşkilâtına devredebilir."

Bu madde düzenlemesi 4 Ocak 1961 tarihli 213 sayılı VUK'da²⁷ da değişiklik yapılmadan, 2004 yılına kadar aynen korunmuştur. 31 Temmuz 2004 tarihli 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2. maddesi ile mühlet vermeye ilişkin; zor durumda bulunan mükellefe süre yönünden kolaylık sağlayacak, idareye ise yazılı başvuru şartı aranmaksızın tek taraflı mühlet verme yetkisini veren değişikliği içeren düzenleme yapılmıştır. Halen yürürlükte bulunan değişikliğe göre madde hükmü şu şekildedir:

"Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması ha-

linde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.()*

Bu mühletin verilebilmesi için:

- 1. Mühlet istiyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.*
- 2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.*
- 3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.*

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kol-ları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanabilir."

3- VERGİ İDARESİNİN ZOR DURUM NEDENİYLE UZATTIĞI SÜRELER

Vergi idaresinin VUK'un 17.maddesindeki zor durum hali kapsamında vergi ödevine ilişkin süre uzatım kararları incelenerek zor durum haline ilişkin tespitler yapılmaya çalışılacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan VUK 118 No.lu Sirkülere²⁸ göre; *"213 sayılı Kanunun 17'nci Maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, meslek mensubunun kendisinin veya yakınının vefat etmesi ve vefat tarihi itibarıyla beyanname/bildirim verilme süresinin bitimine 7 gün veya daha az süre kalmış olması durumunda, yakını veya kendisi vefat eden meslek mensubu tarafından beyanname/bildirimleri verilen mükelleflerin mezkûr beyanname/bildirim verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 7 nci güne uzatılmıştır"*. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan VUK 125 No.lu Sirkülere göre²⁹; *"Bakanlığımıza*

²⁶ Resmi Gazete 15.6.1949 tarih ve Sayı: 7233.

²⁷ Resmi Gazete, 10 Ocak 1961. Sayı: 10703.

²⁸ VUK 118 No.lu Sirküler, 17.03.2020. (<https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/80613>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.

²⁹ VUK 125 No.lu Sirküler, 17.03.2020. (<https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/80613>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.

iletilen talepler nedeniyle, Vergi Usul Kanununun 17 ve mükerrer 28'inci maddelerindeki yetkiye dayanılarak; 31 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2019 takvim yılına ait Yıllık Gelir Vergisi beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 30 Nisan 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır". 263 sıra No.lu VUK Genel Tebliği³⁰, "Beyan etmek zorunda oldukları gelirleri sadece banka ve benzeri finans kurumlarından elde edilen menkul sermaye iratlarından oluşan mükelleflerin zor durumda bulunduklarına ilişkin yazılı başvuruları üzerine ilgili defterdarlıkça bir aya kadar süre verilebilecektir.Kendilerine süre verilmiş olan mükellefler, verilen sürenin sonuna kadar zor durum nedeniyle beyan etmedikleri gelirleri için ikinci bir beyanname verecekler, ancak bu beyanname önceden beyan ettikleri gelirleri birleştirecekler ve bu şekilde oluşan matrahtan hesaplanan vergilerden ilk beyannameye göre tahakkuk etmiş vergileri mahsup edeceklerdir". 11 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde³¹; "5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin takvim yılı sonuna isabet etmesi nedeniyle zor durumda kalındığı ifade edilerek Ekim-Aralık 2003 dönemine ait geçici vergi beyannamelerinin 16 Şubat tarihine kadar verilebilmesi talep edilmiştir. Dolayısıyla, zor durumda bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili Defterdarlıklara yazılı olarak başvurmaları halinde Defterdarlıklarca, Ekim-Aralık 2003 dönemine ait geçici vergi beyannamelerinin 16 Şubat tarihine kadar ilgili vergi dairesine verilebilmesi hususunda süre tanınabilecektir". 14 seri No.lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliğinde³²; "Mükellefler, bir defaya mahsus olmak üzere ilan edilen listedeki intibak ettirildikleri grup ve

derecelere göre bildirimleri doldurarak binaların bulunduğu yer belediyesine vereceklerdir. Verilecek bu bildirim üzerine de mükellefiyetleri tesis edilecektir. Bu süre, ilk uygulama yılı olması nedeniyle Vergi Usul Kanununun mühlet verme hükümlerine göre Şubat 1994 sonuna kadar uzatılmıştır". 7 No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde³³; "zor durumda bulunan mükelleflerin ilgili Defterdarlıklara yazılı olarak başvurmaları halinde Defterdarlıklarca, Aralık/2003 dönemi, Ekim-Kasım-Aralık/2003 dönemi ile 2003/Aralık ayında işi bırakan mükelleflerce verilecek katma değer vergisi beyannamelerinin 25 Ocak 2004 (bu günün tatile rastlaması nedeniyle 26 Ocak 2004) tarihine kadar ilgili vergi dairesine verilebilmesi hususunda süre tanınabilecektir". Yukarıdaki kararlar da göstermektedir ki, VUK'un 17.maddesindeki zor durum düzenlemesi vergi ödevi sürelerinin uzatılmasında vergi idaresi tarafından genel bir hüküm olarak kullanılmaktadır. Yalnız, süre uzatımına ilişkin kararlarında zor durum halinden bahsedilmesine rağmen bu durumun varlığına ilişkin bir tespitle bulunulmamıştır. Süre uzatılması kararı alınan bazı durumlar mücbir sebep olarak değerlendirilebilecek olmasına rağmen zor durum hali kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Zor duruma yönelik süre uzatma kararları daha çok belirli mükellef gruplarına ve belirli vergiler için alınması nedeniyle genel tebliğ veya sirküler ile düzenlendiği anlaşılmaktadır.

4- ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

VUK 17.maddesindeki mühlet verme kenar başlığı altında düzenlenen zor durumdaki mükelleflere verilecek sürelerle ilişkin düzenleme ana-

³⁰ Resmi Gazete. 27.12.1998. Sayı:23299.

³¹ GVK-11/2004-3/23/01/2004. Geçici Vergi Beyannamesi-2.(<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).Erişim tarihi:17 Nisan 2020.

³² Resmi Gazete.08.01.1994.Sayı:21812.

³³ KDVK-7/2004-7. 16.01.2004. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi:17 Nisan 2020.

yasal ilkeler açısından değerlendirilecektir. Çünkü ilgili Kanun maddesinde zor durum başvurusu yapan mükellefler için Maliye Bakanlığına zor durumda olanları belirleme ve süre verme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığına verilen bu yetkiler, hukuki belirlilik, verginin yasallığı ve eşitlik ilkesi açısından değerlendirilecektir.

4.1- Belirlilik İlkesi Açısından; VUK

Madde 17

1982 Anayasasının 2. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Bu madde de belirtildiği üzere hukuk devleti ilkesi³⁴ kabul edilmiştir. Hukuk devleti olmanın koşullarından birisi de belirlilik ilkesidir.³⁵ Karakoç'a göre belirlilik ilkesi³⁶; "kişilerin ne gibi hak ve/ya da ödevlere sahip olduğunun bilinebilir olmasıdır". Çağlar'a göre³⁷; "hukuk düzeniyle ilişki içindeki kişilere devlet gücü tarafından yapılacak uygulamaları önceden görme imkânı sunacak düzeyde açık, anlaşılır, erişilebilir, sürekli, düzenli, tutarlı ve geleceğe yönelik yasal düzenlemelerin yürürlükte olduğu bir hukuk sistemini önceleyen, kamusal gücün kullanımını hukuk kurallarına bağlayarak öngörülebilirliği sağlamaya hizmet eden bir hukuk devleti ilkesidir".

Anayasa Mahkemesine göre ise belirlilik ilkesi³⁸; "yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir." Ancak belirlilik ilkesi sadece yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki bir belirliliği belirtmektedir. Dolayısıyla bir uygulamanın yasal düzenleme ile erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel zorunlulukları da karşılaması koşuluyla mahkeme içtihatları ve idarenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirliliğin sağlanabileceği kabul edilmektedir.³⁹

Devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından birisi olan vergi hukuku, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir.⁴⁰ Dolayısıyla vergi hukukunda hukuk devleti ve dolayısıyla hukuki güvenliğin sağlanması için hayata geçirilmesi gereken ilkelerden birisinde hukuki belirlilik ilkesidir. Ancak vergilendirmede belirlilik ilkesi hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde geleneksel anlamını aşacak şekilde farklı bir anlam kazanmıştır.⁴¹ Danıştay Vergi Dava Da-

³⁴ Anayasa Mahkemesine göre hukuk güvenlik ilkesi; "hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar". Anayasa Mahkemesi 23.12.2015. E.2015/15 K.2015/118, (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi:16 Nisan 2020. Danıştay 9.Dairesine göre Hukuki Güvenlik İlkesi; "bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir" Danıştay 9.D.26.12.2013. E.2013/11310, K.2013/12989. (www.danistay.gov.tr), Erişim tarihi:12 Nisan 2020.

³⁵ Anayasa Mahkemesi.06.06.2103. E. 2013/22 K.2013/73. (www. anayasa.gov.tr). Erişim tarihi:18.04.2020.Danıştay 29.05.2007.7.D.2006/2178.K.2007/2547.(www.danistay.gov.tr).Erişim tarihi:12 Nisan 2020.

³⁶ Yusuf KARAKOÇ. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". Dokuz Eylül Üniversitesi. Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: 15. Özel Sayı. 2013.(Basım yılı:2014). s.1290.

³⁷ Selda ÇAĞLAR. "Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik - Hukuk Güvenliği İlişkisi". Hukuk Güvenliği. Kamu Hukukçuları Platformu. 8-9 Kasım 2013. Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277.Basım Yılı:2015. Ankara.s.54.

³⁸ Anayasa Mahkemesi, 25.11.2015 E.2015/50, K.2015/107. (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi:16 Nisan 2020.

³⁹ Anayasa Mahkemesi. 28.09.2017 E.2016/198, K.2017/144. (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi:16 Nisan 2020.

⁴⁰ Danıştay 9.D. 26.12.2013. E.2013/11310 K.2013/12989. (www.danistay.gov.tr) .Erişim tarihi:12 Nisan 2020.

⁴¹ Nami ÇAĞAN. Vergilendirme Yetkisi. s.172.

ireleri Kuruluna (DVDDK) göre vergilendirmede belirlilik ilkesi⁴²; “vergisel yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, vergilendirmeye ilişkin kanun kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir” şeklinde açıklanmıştır. Dolayısıyla vergilendirme de belirliliğin sağlanması ile hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanırken diğer taraftan vergi dairesinin de istikrarı korunmuş olmaktadır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için ise vergi kanunlarının açık ve sade bir dil ile yalın olarak hazırlanması gerekmektedir. Böylece vergi kanunlarının etki alanının ve anlamının kolayca anlaşılabilmesi sağlanmış olacaktır.⁴³ Ayrıca vergi ile ilgili kuralların açık ve anlaşılabilir olması keyfi uygulamalarında önüne geçecektir.⁴⁴

Anayasanın 73/3. maddesine göre, verginin yasallığı ilkesi gereği vergi kanunla konulup, kaldırılıp, değiştirildiği için vergi hukuku açısından yasalar temel kaynak niteliği taşımaktadır.⁴⁵ Dolayısıyla belirlilik ilkesinin özellikle vergi kanunlarında hayata geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Çünkü kanun, insanlar açısından hukuka hangi kurallar aracılığıyla ve nasıl ulaşabileceğini bilenebilir olması için bir araç olarak kullanılmaktadır. Kanunla yapılan düzenlemeler bu durumu sağladığı ölçüde değerli olacaktır. Belirlilik ilkesi çerçevesinde kanunla yapılan düzenlemeyi hem de yapılan bu düzenlemelerin açık, basit ve anlaşılır olmasını gerekli kılınmaktadır.⁴⁶ Eğer bir kanun veya kanunda yer alan bir düzenleme belirlilik ilkesine uygun değilse, o hukuki düzenleme ile ulaşılmak istenen hukuki amaca uygun

bir şekilde kullanılması da mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla da insanlar için düzenlenen hukuk kurallarından insanlar faydalanamayacaktır. Bu kapsamda vergi kanunlarındaki kurallardan faydalanabilmesi için basit, açık ve anlaşılır olması yani hukuki belirliliğin sağlanması ile mümkün olacağı düşünülmektedir.

VUK’un zor duruma ilişkin 17. maddesinde yer alan düzenlemeyi belirlilik ilkesi açısından değerlendirecek olursak; VUK’ta zor durum açık ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmemiştir: Mühlet verme kenar başlığı altında mükelleflere zor durumda olmaları halinde süre verileceği belirtilmiş olmasına rağmen zor durumun tanımı, özellikleri açıklanmamış, zor duruma ilişkin örnekleme yapılmamış ve yararlanma koşullarına ilişkin düzenlemelerde kanunda açıklanmamıştır. Bu nedenle de hangi hallerin zor durum olduğunun belirlenmesi de mümkün olmamaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere, Öğretide de daha çok mücbir sebep halinden hareketle zor durum hallerinin neler olduğu açıklanmaya çalışılmaktadır. Kanun hükmünde açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmediği için mükellefler başlarına gelen bir durum için zor duruma başvurup başvuramayacaklarını bilmedikleri gibi başvursalar bile geniş takdir yetkisi verilen Vergi idaresinin kabul edip etmeyeceği de belirsizdir. Bu açıklamalar çerçevesinde VUK’un 17. maddesindeki düzenlemenin belirlilik ilkesine uygun bir şekilde düzenlenmediği düşünülmektedir.

4.2- Yasallık İlkesi Açısından; VUK Madde 17

1982 Anayasasının 73/3 maddesine göre; “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”

⁴² DVDDK.23.10.2019. E.2019/1040 K.2019/817. (www.danistay.gov.tr). Erişim tarihi:12 Nisan 2020.

⁴³ Nami ÇAĞAN.Vergilendirme Yetkisi. s.172-173.

⁴⁴ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. s.44.

⁴⁵ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. s.14.

⁴⁶ Yusuf KARAKOÇ. a.g.m. s.1290.

hükmüne göre verginin yasallığı ilkesi kabul edilmiştir.⁴⁷ Bu ilkeye göre vergi hukukunda kanunlar temel kaynak olarak kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesine göre verginin yasallığı ilkesi ile⁴⁸; “*takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanlaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur*”. Bu kararda belirtildiği üzere, Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanun ile konulmasını kural olarak getirmesinin amacı keyfi ve takdire dayalı uygulamaları önlemektir. Keyfi uygulamalar sonucu bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarının etkilenmemesi için vergilendirme de vergiyi doğuran olay, mükellef, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımlar gibi temel öğelerin vergi yasasında belirlenmesi gerekmektedir.⁴⁹ Ancak Yasa ile vergiye ilişkin her konuyu tüm ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün olmadığı durumlarda, çerçevesinin çizilmesi koşulu ile uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte işlem yapma yetkisi de verilebilir.⁵⁰ Özellikle uygulamaya, tekniğe veya uzmanlık gerektiren konuların düzenlenmesi yürütme organına bırakılabilir. Bu konularda yürütme organına bırakılabilecek yetki vergilendirmeye ilişkin temel

konularda olmadığı için Anayasanın 73/4. maddesi ile sınırlı değildir. Vergi Kanunlarında yer alan düzenlemelerin çoğunda usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Yalnız Bakanlığa kaynağını Anayasa'dan almayan bir yetki verilemeyeceği gibi Yasama yetkisinin devri sonucunu doğuracak veya Kanun da yer alan düzenlemelerin kapsamını değiştirecek, genişletecek şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir.⁵¹ Anayasa Mahkemesi bu konuda vermiş olduğu bir kararda; “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır. Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir. Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır”. Bu kararda da belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığına verilebilecek yetki an-

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi.26.01.2011. E.2009/42 K.2011/26. Resmi Gazete.14.05.2011.Sayı:27934.

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, 26.01.2011, E.2009/42, K.2011/26, Resmi Gazete.14.05.2011.Sayı:27934.

⁴⁹ Danıştay. VDDK. 23.10.2019. E.2019/1040 K.2019/817. (www.danistay.gov.tr). Erişim tarihi:12 Nisan 2020.

⁵⁰ Anayasa Mahkemesi. 15.07.2004.E.2003/33, K.2004/101. (www.danistay.gov.tr). Erişim tarihi:12 Nisan 2020.

⁵¹ Bumin DOĞRUSÖZ. “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu. 14-16 Mayıs 1998. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi. Yayın No: 12. İstanbul.2000.s.139-140.

cak uygulamaya, tekniğe veya uzmanlığa ilişkin konularda olması gerektiği belirtilmiştir.⁵² Danıştay VDDK'da vermiş olduğu bir kararda⁵³; "...vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir" olduğunu belirtmiştir. Bu kararlar çerçevesinde Maliye Bakanlığınca, vergilemenin temel öğeleri dışında olmak koşulu ile uygulamaya, teknik ve uzmanlık gerektiren konularda ilişkin konularda Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve düzenleyici konularda işlem yapabilme yetkisi verilebileceği kabul edilmektedir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde, VUK 17. maddesini yasallık ilkesi açısından değerlendirilecek olursak konuyu iki farklı yetki açısından değerlendirmemiz gerekmektedir. İlk durumda, "...kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir" hükmüne göre Maliye Bakanlığınca zor durumda olanlara süre verme ile ilgili yetki verilmiştir. Yasallık ilkesi açısından bu maddedeki süre verme yetkisinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda açıkladığımız üzere, yasallık ilkesi gereği Bakanlığa ancak, uygulamaya, teknik ve uzmanlık gerektiren konularda düzenleme yapma yetkisi verileceğini belirtmiştik. Bu kapsamda VUK 17'de Maliye Bakanlığınca verilen zor durumda olan mükelleflere süre verme yetkisi teknik bir konu olduğunu gibi ayrıntılı değer-

lendirme yapılması gerektiğini düşünmekteyiz. Çünkü her mükellef için zor durum halinin aynı sonuçları ortaya çıkarmayacağı için mükellef bazında farklı süre belirlenmesi gerekebilmektedir. Madde hükmünde Bakanlığa verilen süre çerçevesi çizilmiş ve teknik ve ayrıntıyı gerektiren bir konu olması sebebiyle VUK 17/1'deki süre konusunda verilen yetkinin yasallık ilkesine aykırı olmadığı düşünülmektedir. İkinci durumda ise, VUK 17/2-2. maddesine göre; "İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir" hükmü ile zor durumda olma durumunu belirleme yetkisi Maliye Bakanlığınca verilmiştir.⁵⁴ VUK'un 17.maddesinde zor durum kavramı açıklanmadığı gibi örneklemeye yolu ile zor durum halleri de düzenlenmemiş ayrıca zor durum halinin belirlenmesine ilişkin herhangi bir objektif veya subjektif koşulda belirlenmemiştir. Dolayısıyla, mükellefler için zor durumda olma haline belirleme yetkisi tamamen Maliye Bakanlığınca verilmiştir. Bu kapsamda Bakanlığa verilen yetki zor durumda olma halini belirleme yetkisidir. Bu yetki, uygulamaya, teknik ve uzmanlık gerektiren bir konunun dışında ve yasada öngörülmemiş ve çerçevesi çizilmemiş bir yetkidir. Böyle bir yetki yasallık ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

4.3- Eşitlik İlkesi Açısından; VUK Madde 17

Anayasa'nın 10. maddesinde; "*Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmek-*

⁵² "Maliye Bakanlığı'na verilen vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, yasada amacının ve sonuçlarının belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir. Ayrıca, 1982 Anayasası'nda yürütmenin görev olmaktan öteye bir yetki gücüne sahip bulunması, yasama ile yürütmenin eşitlik ve denklik içinde işbirliği içinde bulunması Maliye ve Gümrük Bakanlığının idarenin bir hizmet birimi durumunda bulunması da gözetilmelidir" Anayasa Mahkemesi. 15.10.1991. E.1990/29.K.1991/37. (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi:16 Nisan 2020.

⁵³ Danıştay. VDDK. 13.12.2017. E.2017/548 K.2017/606. (www.kazanci.com.tr). Erişim tarihi:15 Nisan 2020.

⁵⁴ VUK 17/3.Maddesine göre; "Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanılabilir".

sizin kanun önünde eşittir” hükmü yer almaktadır. Bu madde ile kanun önünde eşitlik ilkesi kabul edilmiştir.⁵⁵ Bu ilkeye göre aynı hukuksal durumda olan kişilere aynı kuralların uygulanacağı, farklı hukuksal durumda olanların ise farklı kuralların uygulanabileceği kabul edilmiştir. Dolayısıyla eşitlik her açıdan aynı hukuksal durumda olanlar için aranması gereken bir özelliktir. Farklı durumda olanlara farklı kuralların uygulanması eşitliği bozmayacaktır.⁵⁶ Anayasa Mahkemesine göre ise Anayasa’nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesi⁵⁷; “hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden ayrı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz”. Bu kararda da belirtildiği üzere, eşitlik ilkesine aykırılık ancak bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması durumunda söz konusu olacaktır.⁵⁸

VUK 17/2-2. maddesine göre; “İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir” hükmü ile Maliye Bakanlığına verilen zor durumda olanları belirleme yetkisi, Anayasa’nın 10. maddesindeki

hukuksal eşitlik ilkesi açısından değerlendirilecektir. Kanun hükmünde zor durum halinin tespitine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmadan başvuran mükelleflerin zor durum halinde olduğunu belirleme yetkisi doğrudan Bakanlığa verilmiştir. Dolayısıyla da yetkinin kullanımında aynı hukuksal durumda olanlara farklı uygulamalar yapılması mümkün olabilmektedir. Örneğin, aynı zor durum hali ile karşı karşıya kalan mükelleflerin Maliye Bakanlığına başvurmaları durumunda, mükelleflerden birinin zor durum başvurusu kabul edilirken diğerinin başvurusu reddedilebilmektedir. Bu nedenle de aynı hukuksal durumda olan mükellefler için farklı hukuksal durumların uygulanması sonucu ortaya çıkabilecektir. Bu kapsamda VUK 17/2-2. maddesindeki düzenlemenin Anayasa’nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

SONUÇ

VUK’un 17. maddesindeki mühlet verme ke-nar başlığı altında, zor durumda olanlara süreleri uzatılmasını sağlayan bir hal olarak düzenlenmiştir. Kanun metni içinde zor durum tanımının yapılmamış olması, örneklendirme yoluna da gidilmemiş olması zor durumun muğlak bir kavram olarak kalmasına sebep olmuştur. Diğer taraftan alt mevzuatta da bu konuda düzenlemenin olmaması bu hükümdeki düzenlemeyi faydalanılmasını engellemektedir. Zor durum halinin kanun metninde belirlenmemesinin bir sonucu olarak, bu konuda vergi idaresine geniş bir yetki verilmiştir. Süreleri uzatan diğer hallere ilişkin hükümler daha açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi ve zor durum hallerine ilişkin vergi idaresinin kararları incelendiğinde kanun ko-

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi.26.06.2019. E.2019/24 K.2019/55. (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi:16 Nisan 2020.

⁵⁶ Bülent TANÖR ve Necmi YÜZBAŞIOĞLU. Türk Anayasa Hukuku.7.Bası.Beta Basım Yayım.İstanbul.2005.s.106.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi. 13.07.1995. E.1994/85. K.1995/32. Anayasa Mahkemesi. 14.04.2011. E.2009/63. K.2011/66. Anayasa Mahkemesi.26.06.2019.E.2019/24. K.2019/55.(www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi:16 Nisan 2020.

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi.01.04.2010.E.2008/110. K.2010/55. (www.anayasa.gov.tr.) Erişim tarihi:16 Nisan 2020.

yucunun VUK 17. maddesinde bir yasa boşluğu oluşturarak vergi idaresine süreler konusunda genel bir yetki vermek istediği anlaşılmaktadır.

Kanun hükmünden zor durum halinin tespitinin mümkün olmaması ve Bakanlığa verilen geniş yetki Anayasal ilkelere aykırılık oluşturduğu düşünülmektedir. Çalışmamızda, belirlilik, yasallık ve eşitlik ilkeleri olmak üzere üç ilke açısından değerlendirme yapılmıştır. Zor durum halinin tanımının olmaması, örneklemeye yapılması kanun maddesinin açık ve anlaşılabilir olmasını engellemesi nedeniyle belirlilik ilkesine, Bakanlığa verilen zor durumda olma halini belirleme yetkisi uygulamaya, teknik ve uzmanlık gerektiren bir konunun dışında ve yasada öngörülme ve çerçevesi çizilmemiş olması nedeniyle, Bakanlığa verilen yetkinin kullanımında aynı hukuksal durumda olanlara farklı uygulamalar yapılmasının mümkün olabileceği gerekçesi ile de eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu kapsamda, VUK 17. maddesinde zor durum kavramının tanımlanması, örneklemeye yapılması veya zor durum halinin tespitine ilişkin koşulların belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKARCA, A. ve ŞAFAK M. (2009). “Mücbir Sebepler ve Vergileme”.24.09.2009. (<http://www.ozdogrular.com/content/view/8365/177/>).Erişim tarihi:17 Nisan 2020.
- AKKAYA, M(2002).*Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2002.
- ÇAĞAN, N. (1975). *Vergi Hukukunda Süreler*. Sevinç Matbaası. Ankara.
- ÇAĞAN, N.(1982). *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ÇAĞLAR, S.(2013). “*Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik - Hukuk Güvenliği İlişkisi*”. Hukuk Güvenliği. Kamu Hukukçuları Platformu. 8-9 Kasım 2013. Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277.Basım Yılı:2015. Ankara.

- DOĞRUSÖZ, B. (2000). “*Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi*”. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu. 14-16 Mayıs 1998. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi. Yayın No: 12. İstanbul.
- GÜLSEVEN, M. (1999). *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Seçkin Yayınevi.Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Ş. TAN, T. (2008). *İdare Hukuku*. Cilt 1. Turhan Kitabevi, Ankara.
- KARADAĞ COŞKUN, N., ORGAN. İ. (2011). “*İdari ve Yargısal Açidan Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu'nda Yapılması Gereken Düzenlemeler*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:357.
- KARADAĞ COŞKUN, N., KARABUĞA. F. (2019). “*6183 Sayılı Kanunda Yer Alan “Tecil” Düzenlemesi ile Diğer Hukuk Dallarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi*”. Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi. Sayı:1.
- KARAKOÇ, Y. (2014). “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: 15. Özel Sayı. 2013.(Basım yılı:2014).
- MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ. (1949). *Vergi Usul Kanunu ve İzahları*. Güney Matbaacılık ve Gazetecilik. Ankara.
- MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ. *Türk Vergi Kanunları Gereçekleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)*. Cilt 3. Ankara.
- ÖNCEL, M., KUMRULU A., ÇAĞAN N. (2012).*Vergi Hukuku*.21.Bası. Turhan Kitabevi. Ankara.
- TANÖR, B., YÜZBAŞIOĞLU, N.(2005). *Türk Anayasa Hukuku*. 7. Bası. Beta Basım Yayımları.İstanbul.

- TURGAY R.(1969). *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*.2.Baskı. Sermet Matbaası.İstanbul.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri yazılsın (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 19 Ocak 2020.
- www.anayasa.gov.tr. Erişim tarihi: 16 Nisan 2020.
- www.danistay.gov.tr. Erişim tarihi: 12 Nisan 2020.
- (<https://edebiyatvesanatakademisi.com/anlam-anlatim-cumle/dusunceyi-gelistirme-yollari-tanim-ornekleme-karsilastirma/164>). Erişim tarihi: 19 Nisan 2020.
- (<https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/80613>). Erişim tarihi: 17 Nisan .2020.
- (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzua>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.
- (www.kazanci.com.tr). Erişim tarihi: 15 Nisan 2020.