

COVID-19 (SARS-COV2) SALGIN DURUMU ile İLGİLİ ALINAN VERGİSEL ÖNLEMLER

TAX MEASURES TAKEN FOR COVID-19 (SARS-COV2) OUTBREAK



Murat GÖKKAYA*

ÖZ

Tüm dünyayı etkisi altına alan ve pandemi olarak ilan edilen Covid-19 (Koronavirüs-2019) salgını ile ilgili olarak İçişleri Bakanlığı tarafından; kısmi sokağa çıkma yasağı getirilmesi, bazı işletmelerin faaliyetlerinin durdurulması gibi çok önemli tedbirler alınmış, bu durum birçok mükellefin vergisel ödevlerini yerine getirmesine engel olmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halindeki mükellefler belirlenmiş ve söz konusu mükelleflerin bazı ödevlerini yerine getirmeleri ertelenmiş, yerine getiremedikleri ödevler ile ilgili olarak vergi cezalarına muhatap olmaları engellenmiştir. Salgın nedeniyle vergi ödevlerini yerine getiremeyen diğer mükellefler de mücbir sebep durumunda olduklarının kabul edilmesine ilişkin başvuruda bulunabileceklerdir. Ayrıca vergi uygulamalarına ilişkin alınan önlemler kapsamında, yurt içi

ABSTRACT

The Ministry of Interior has taken very important measures such as imposing curfew and ceasing business activities due to COVID-19 (coronavirus-2019) outbreak, which has affected all the world and was announced a pandemic, and this situation has hindered taxpayers from fulfilling their tax responsibilities. The Ministry of Treasury and Finance defined taxpayers in force majeure due to COVID-19 outbreak, and deferred certain tax liabilities of these taxpayers, as a result, prevents them facing tax penalties. Other taxpayers who cannot fulfil tax obligations due to the outbreak, on the other hand, will apply for being regarded in the state of force majeure and treated in the same way like the others defined by the Communiqué. Moreover, as a part of tax measures, the value added tax (VAT) rate on domestic flights was reduced and the imposition

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, murat.gokkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-6635-0308.

Gökkaya, M. (Nisan 2020). Covid-19 (Sars-Cov2) Salgın Durumu ile İlgili Alınan Vergisel Önlemler, *Vergi Raporu*, 247, (36-46).

Makale Türü: Derleme Makalesi

havayolu taşımacılığı üzerinden alınan katma değer vergisi (KDV) oranı düşürülmüş ve konaklama vergisinin uygulanması ertelenmiştir. Bu önlemlerin şu aşamada önemli bir etkisinin olmayacağı ancak salgın sonrasında uygulamanın devam etmesi durumunda sektörel toparlanmaya katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Salgın, Mücbir Sebep, Covid-19

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, M20, I18

GİRİŞ

Covid-19 salgını Dünya Sağlık Örgütü tarafından 12 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilmiştir. Dünya’da virüsün yayılımına paralel olarak ülkemizde de vaka sayısı artış göstermektedir. Salgın ile mücadelede insanlar arası temasın asgari düzeye indirilmesi hayati önem taşımakta, bu durum ekonomik aktiviteleri de sınırlandırmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 13’üncü maddesinde düzenlenen mücbir sebep, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmelerine engel olan iradeleri dışındaki zorlayıcı sebepler olarak ifade edilebilmektedir. Mücbir sebep sayılan haller madde hükmünde tek tek sayılmış olmasına karşın, Hazine ve Maliye Bakanlığına bu konuda yetki de verilmiştir. Bakanlık yetkisini kullanarak belirlediği sektörlerde faaliyette bulunan veya belirlediği niteliklere haiz mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğunu ilan etmiştir. Ayrıca bu kapsamdaki mükelleflerin beyan, bildirim, ödeme gibi bazı ödevlerini ileri tarihlere ertelemiştir.

Çalışmamızda öncelikle Covid-19 virüsü salgınına ilişkin açıklamalarda bulunulacak, ardından

of accommodation tax was deferred. These measures are believed to have no significant effects at the moment, they might, nevertheless, have positive effects on economic recovery during post-COVID-19 outbreak, if continued.

Keywords: Outbreak, force majeure, COVID-19

JEL Classification Codes: K34, M20, I18

dan bu virüsün yayılmasını engellemeye yönelik önlemler ve bu önlemler nedeniyle mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerin vergisel ödevlerine ilişkin durum ortaya konulacak, son olarak mücbir sebep halinde olmanın diğer sonuçlarından bahsedilecektir.

1- KORONAVİRÜS-2019 (COVID-19) ve NEDEN OLDUĞU SALGIN

Salgın, belirli bir alanda, belirli bir grup insan arasında, belirli bir süre boyunca beklenenden daha fazla vaka görülmesi¹ ... olarak ifade edilirken; pandemi ise dünyada birden fazla ülkede veya kıtada, çok geniş bir alanda yayılan ve etkisini gösteren salgın hastalıklara verilen genel isimdir.²

SARS-Cov (Severe Acute Respiratory Syndrome- Coronavirus), şiddetli akut solunum yolu sendromu koronavirüsü kısaltması olarak anılan ve söz konusu virüsün neden olduğu solunum yolu sendromudur. 2002 yılında Hong Kong’da başlayan SARS salgını dünya çapında 916 ölüme neden olmuş ve 2003/Haziran itibarıyla son vaka görülmüştür.³ 2019 yılında görülen ikinci şiddetli akut solunum yolu koronavirüsü Covid-19

¹ 30.05.2007 tarih ve 26537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bulaşıcı Hastalıklar Sürveyans ve Kontrol Esasları Yönetmeliği

² Sağlık Bakanlığı Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü, “Covid-19 (Sars-CoV2 Enfeksiyonu) Rehberi”, (<https://hsgm.saglik.gov.tr/tr/>). s. 8.

³ Vikipedi, “Şiddetli akut solunum yolu sendromu”, (https://tr.wikipedia.org/wiki/Şiddetli_akut_solunum_yolu_sendromu#cite_note-4). Erişim tarihi: 25 Mart 2020.

(SARS-Cov2) Dünya Sağlık Örgütü tarafından 12/03/2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilmiştir.⁴

Ülkemizde bulaşıcı hastalıklarla ilgili olarak izleme, sürveyans⁵, inceleme, araştırma, bağışıklama ve kontrol çalışmaları yapma, bunlara ilişkin plan ve programlar hazırlama, uygulamaya koyma ve gerekli önlemleri alma görevi Sağlık Bakanlığı Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir.⁶ Yapılan çalışmalar çerçevesinde 2019 yılında grip virüslerinin neden olduğu pandemi durumunda uygulanacak iş ve işlemlerle ilgili olarak 2019/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi yayımlanmıştır. Genelgeye göre alınacak tedbirler sırasıyla;

- Ulusal hazırlık planı hazırlanması ve gerekli bilgilendirmelerin için grip.gov.tr internet adresinden yapılması (*Covid-19 ile ilgili bilgilendirmeler de covid19.saglik.gov.tr internet adresinden yapılmaya başlanmıştır*),
- Valiliklerin koordinasyonunda il hazırlık ve faaliyet planı hazırlanması ve sekretaryaların il sağlık müdürlüklerince yürütülmesi (*Covid-19 salgını ile ilgili de her il valiliğine kendi önlemlerini alabilme yetkisi verilmiştir*),
- Küresel bir grip salgınında hizmet sunumunun aksamaması için diğer kamu kurumlarında da sağlık hizmeti verilebilmesi için ilde ihtiyaç duyulan araç ve malzemelerin tedarikinin sağlanması,
- Kamu kurum ve kuruluşlarının bilgilendirilmesi gereği belirtilmiştir.

Genelgenin konusu her ne kadar grip virüslerinin neden olduğu pandemi olsa da, ulusal hazırlık planı uygulaması, valiliklerin koordinasyonunda illerin kendi planlarını yürürlüğe koyması, kamu kurum ve kuruluşlarının kapasitelerinin pandemi ile mücadele için kullanılması ve bilgilendirme çalışmaları tüm virüsler için ortak bir plan olarak uygulanabilirliğini göstermektedir.

2- COVID-19'UN YAYILMASINA KARŞI ALINAN TEDBİRLER

Covid-19 salgınının yayılmasının yakın temas ile olması nedeniyle, vatandaşların bir araya gelmelerine neden olan tüm faaliyetler aşama aşama askıya alınmaktadır. Bu kapsamda bugüne kadar İçişleri Bakanlığı tarafından alınan tedbirlere aşağıda yer verilmiştir;

- 28/03/2020 – Şehirlerarası otobüs seferleri izne bağlanmıştır, şehirlerarası yolculuk izne bağlanmıştır⁷,
- 27/03/2020 – Hafta sonlarında, il ve ilçelerde vatandaşların piknik, spor, yürüyüş yapmaları yasaklanmış, hafta içi de bu yasağın uygulanabileceği belirtilmiş, 65 yaş ve üzeri ile kronik rahatsızlıkları olanların araç muayeneleri ertelenmiş; Pazar yerlerinde gıda maddelerine ilişkin zorunlu ihtiyaç maddeleri dışındaki ürünler satılmayacak ve kişiler arasında güvenli mesafe korunması için önlem alınacaktır⁸,
- 26/03/2020 – Mahalli idare meclisleri yapılmayacak, zorunlu ile olağanüstü durumlar için gerekli tedbirler alınacaktır⁹,

⁴ Dünya Sağlık Örgütü. "WHO announces COVID-19 outbreak a pandemic". (<http://www.euro.who.int/en/health-topics/health-emergencies/coronavirus-covid-19/news/news/2020/3/who-announces-covid-19-outbreak-a-pandemic>). Erişim tarihi: 25 Mart 2020.

⁵ Sürveyans belirli bir popülasyonda meydana gelen olaylar ile ilgili verilerin toplanması, yönetilmesi, analiz edilmesi ve raporlanması faaliyetlerini kapsayan dinamik bir süreçtir. Kaynak: Serpil EROL. "Hastane Enfeksiyonları Sürveyansı". I.Ü. Cerrahpaşa Tıp Fakültesi Sürekli Tıp Eğitimi Etkinlikleri, (<http://www.ctf.edu.tr/stek/pdfs/60/6005.pdf>). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

⁶ 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 361'inci maddesi.

⁷ İçişleri Bakanlığı, 28/03/2020 Tarihli Genelge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

⁸ İçişleri Bakanlığı, 27/03/2020 Tarihli Genelge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

⁹ İçişleri Bakanlığı, 26/03/2020 Tarihli Genelge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

- 24/03/2020 – Marketlerin hizmet saatleri 09:00 – 21:00 ile sınırlandırılmış ve marketlere alınacak müşteri sayısı sınırlandırılmış, şehir içi ve şehirlerarası toplu taşıma araçlarında en fazla kapasitelerinin yarısı kadar yolcu taşımalarına karar verilmiştir¹⁰,
- 22/03/2020 - tüm lokanta ve restoranlar ile pastane ve benzeri işyerleri, sadece paket servis, müşterilerin oturmasına müsaade edilmiştir¹¹,
- 21/03/2020 - 65 yaş ve üstü ile kronik rahatsızlığı bulunanlar için sokağa çıkma yasağı getirilmiş, berber, kuaför, güzellik merkezlerinin faaliyetleri durdurulmuş, 19/03/2020 - Gece kulüpleri, bar, pavyon, diskotek, tiyatro, sinema, gösteri merkezi, konser salonu, nişan/düğün salonu, çalgılı/müzikli lokanta/kafe, gazino, birahane, taverne, kahvehane, kiraathane, kafeterya, kır bahçesi, nargile salonu, nargile kafe, internet salonu, internet kafe, her türlü oyun salonları, her türlü kapalı çocuk oyun alanları (AVM ve lokanta içindekiler dahil), çay bahçesi, dernek lokalleri, lunapark, yüzme havuzu, hamam, sauna, kaplıca, masaj salonu, SPA ve spor merkezleri faaliyetleri geçici süreliğine durdurulmuştur¹².

Alınan tedbirler kapsamında iktisadi faaliyetler önemli ölçüde azaltılmış ve birçok sektörde faaliyette bulunan mükellefler açısından zor durumlar ortaya çıkmaya devam etmektedir.

3- MÜCBİR SEBEP HALİNDE KABUL EDİLEN MÜKELLEFLER

Mücbir, Arapça kökenli bir kelime olup, icbar eden, zorlayan anlamındadır. Mücbir sebep de zorlayıcı sebepler anlamında kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu açısından mücbir sebep, mükellefin

ödevlerini yerine getirmesine engel olan ve kendi iradesi dışında ortaya çıkan zorlayıcı sebeplerdir.

VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebep halleri tek tek sıralanmış, 15'inci maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetki verilmiştir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 518 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile bu yetkisini kullanarak, Covid-19 salgını nedeniyle aşağıda yer verilen mükelleflerin 01/04/2020-30/6/2020 (bu tarihler dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu ilan edilmiştir.

- **Gelir Vergisi Mükellefleri:** Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler,
- **Alınan Önlemlerden Etkilenen Sektördeki Mükellefler:** Koronavirüs salgınından doğrudan etkilenen ve ana faaliyet alanı itibarıyla; alışveriş merkezleri dahil perakende, sağlık hizmetleri, mobilya imalatı, demir çelik ve metal sanayii, madencilik ve taş ocaklığı, bina inşaat hizmetleri, endüstriyel mutfak imalatı, otomotiv imalatı ve ticareti ile otomotiv sanayii için parça ve aksesuar imalatı, araç kiralama, depolama faaliyetleri dahil lojistik ve ulaşım, sinema ve tiyatro gibi sanatsal hizmetler, matbaacılık dahil kitap, gazete, dergi ve benzeri basılı ürünlerin yayımcılık faaliyetleri, tur operatörleri ve seyahat acenteleri dahil konaklama faaliyetleri, lokanta, kiraathane

¹⁰ İşçileri Bakanlığı, 24/03/2020 Tarihli Genelge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

¹¹ İşçileri Bakanlığı, 22/03/2020 Tarihli Genelge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

¹² İşçileri Bakanlığı, 19/03/2020 Tarihli Genelge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

dahil yiyecek ve içecek hizmetleri, tekstil ve konfeksiyonimalatı ve ticareti ile halkla ilişkiler dahil etkinlik ve organizasyon hizmetleri sektörlerinde faaliyette bulunan mükelleflerdir.

518 VUK Genel Tebliğine göre bahsi geçen ana faaliyet alanlarının tespit edilmesinde Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu dikkate alınır. Mükellefin vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu itibarıyla birinci fıkradaki sektörler arasında bulunmamasına rağmen ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden herhangi birisinde fiilen iştiğal ettiğini ispat ve tevsik etmesi halinde, mükellefin mücbir sebep kapsamında olup olmadığının tespitinde ana faaliyet kodu yerine fiilen iştiğal edilen ana faaliyet alanı dikkate alınır.

Ana faaliyet alanlarının tespit edilmesinde vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu dikkate alınır. Mükellefin vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu itibarıyla birinci fıkradaki sektörler arasında bulunmamasına rağmen ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden herhangi birisinde fiilen iştiğal ettiğini ispat ve tevsik etmesi halinde, mükellefin mücbir sebep kapsamında olup olmadığının tespitinde ana faaliyet kodu yerine fiilen iştiğal edilen ana faaliyet alanı dikkate alınır.

518 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ'in uygulanmasına ilişkin 2020/3 Sayılı Uygulama İç Genelgesine göre ana faaliyet kodundan kasıt, mükelleflerin sicil kayıtlarında ilk sırada yer alan altı haneli NACE meslek kodudur.

Ancak mükellefler, ana faaliyetinin sicil kayıtlarındaki ilk sırada yer alan NACE meslek kodunun dışındaki bir faaliyet olduğunu iddia etmeleri durumunda bu durumu ispatla yükümlü kılınmışlardır.

Buna göre faaliyeti mücbir sebep kapsamında olduğu halde, sicil kayıtlarında farklı kayıt bulunan veya birden fazla sektörde faaliyette bulunduğu halde ana faaliyeti mücbir sebep kapsamında olan ancak sicil kayıtlarının ilk sırasında farklı bir meslek kodu bulunan mükellefler durumu izah ve ispat eden "Ana Faaliyet Kodu Değişikliği

Raporu" düzenletmek ve bunun ile interaktif vergi dairesine başvuru yapmakla yükümlüdür.

Birden fazla sektörde faaliyette bulunan mükellefler için ana faaliyet kriteri, en fazla brüt satış hasılatı elde edilen faaliyet olarak kabul edilmiştir. Örneğin üç sektörde faaliyette bulunan mükellef, gelir tablosu üzerindeki brüt satış hasılatını, her bir sektörden elde ettiği hasılatı göre ayrıştıracak, en fazla brüt satış hasılatı elde ettiği sektör ana faaliyeti olarak kabul edilecektir. Bu kapsamdaki başvuruları vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak görevlendirilecek "Ana Faaliyet Kodu Değerlendirme Komisyonu" değerlendirip karara bağlayacaktır.

• **Faaliyetlerine Ara Verilen Mükellefler:**

Ana faaliyet alanı itibarıyla İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler,

• **65 Yaşının Üzerinde Olan ve Kronik Hastalığı Olan Mükellefler:**

İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler uyarınca 65 yaş ve üstünde olması veya kronik rahatsızlığı bulunması nedeniyle sokağa çıkma yasağı kapsamına giren mükellefler ve meslek mensupları ile bu Tebliğin yayımlandığı tarih itibarıyla geçerli olan "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensuplarının verilenlerin 22/03/2020 ile sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarih (bu tarihler dâhil) arasında mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuştur.

518 sıra No'lu VUK Genel Tebliğ'ine göre Kronik rahatsızlık nedeniyle beyanname/bildirim verme ve ödeme sürelerinin uzatılması için bu rahatsızlığın sağlık kuruluşlarından alınacak muteber belgelerle ispat ve tevsik edilmesi şarttır. Bu kapsamdaki süre uzatımı işlemi, mükellefin kronik rahatsızlığı bulunduğu dair beyanını içeren İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden vereceği yazılı başvurusuna istinaden yapılacak olup sağ-

lık kuruluşundan alınan belgelerin sokağa çıkma yasağının sona ereceği günü takip eden 30 gün içerisinde bağlı olunan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Sayılan mükellefler arasında en fazla perakende sektörü dikkat çekmektedir. Şöyle ki, salgın nedeniyle tüm sektörlerde satış hasılatları azalırken tüketim maddeleri perakende satışı yapan market ve benzeri işletmelerin satış hasılatları önemli ölçüde artmıştır. Bu durumda söz konusu faaliyeti yürüten işletmelerin finansman durumları, vergi ödevlerini yerine getirmelerine engel değildir. Diğer taraftan harcama üzerinden alınan katma değer vergisi, tüketiciler tarafından satıcılara peşinen ödenmekte, bu tutardan alıştır yüklenilen vergiler mahsup edildikten sonra kalan tutar işletme bünyesinde vade tarihine kadar finansman sağlamaktadır. Söz konusu mükelleflerin artan karlılık durumları karşısında özellikle KDV ödemelerinin ertelenmesinin gerekli olmadığı düşünülmektedir.

4- BEYAN ve ÖDEME SÜRELERİNİN ERTELENMESİ

VUK'un "Ödeme Zamanı" başlıklı 111 inci maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı; mücbir sebep hali ilân edilen yerlerdeki mükelleflerin, bu Kanun kapsamında olup, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile bu Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca verecekleri beyan-
namelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu yetki; bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle de kullanılabilir. Bu suretle belli edilen günler verginin vadesi yerine geçer.

Söz konusu yetkiye istinaden çıkarılan 125 ve 126 sıra No'lu VUK Sirküleri ve 518 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile beyan ve ödeme süreleri ertelenmiştir.

4.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyan ve Ödeme

Tüm mükellefler için 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.¹³ Salgının artış eğilimi nedeniyle söz konusu beyan ve ödeme sürelerinin de Temmuz/2020 dönemine ertelenebileceği değerlendirilmektedir.

Çalışmamızın hazırlandığı tarihe kadar (25/03/2020) Hazine ve Maliye Bakanlığı kurumlar vergisi mükellefleri açısından 2019 hesap dönemi için kurumlar vergisi beyan ve ödeme sürelerine ilişkin herhangi bir erteleme kararı almamıştır.

Ancak VUK'un 13 üncü maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinin birinin varlığı nedeniyle kurumlar vergisi beyanının verilememesi durumunda, Bakanlık tarafından mükellef grupları bazında genel bir erteleme yapılmamış olsa da mükellef özelinde mücbir sebep nedeniyle vergi ödevleri ertelenebilecektir. Örneğin salgın hastalık nedeniyle şirketin yasal temsilcisinin karantina alınması durumunda, bu dönem için kurumlar vergisi beyanı için erteleme talebinde bulunulabilecektir.

4.2- KDV ve Muhtasar Beyan ve Ödemeleri ile Form Ba-Bs Bildirimi ve e-Defter Yükümlülükleri

Tüm mükellefler için Şubat/2020 dönemi KDV beyanı ve ödeme süresi bir ay ertelenerek, 24/04/2020'ye ertelenmiştir.¹⁴ Salgının artış eğiliminde olması nedeniyle izleyen dönem beyanları gibi bu ertelemenin Temmuz/2020'ye kadar uzatılabileceği düşünülmektedir.

¹³ 17/03/2020 tarih ve VUK-125/2020-4 sayılı 125 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.

¹⁴ 126 sıra No'lu VUK Sirküleri.

Sadece mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerle ilgili olarak Mart-Nisan- Mayıs/2020 dönemi KDV beyanları ile Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dâhil), yine aynı tarih olan 27/07/2020 tarihine kadar ertelenmiştir.¹⁵ Bu şekilde salgın hastalık döneminde defter ve belgeler yoluyla şirket çalışanları, meslek mensupları ve ilgili diğer kişilere bulaşma riski ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Beyan edilen katma değer vergilerine ilişkin ödemeler ise normal vadelerine 6 ay ilave edilmek suretiyle (sırasıyla 27/10/2020, 27/11/2020 ve 28/12/2020) yeniden belirlenmiştir.

30/04/2020 tarihine kadar verilmesi gereken Form Ba-Bs bildirimleri, e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanması, e-Defter beratlarının yüklenme süreleri de 27/07/2020 tarihine kadar ertelenmiştir.

Tablo 1: Beyan ve Bildirim, Ödemelerin Ertelenmesi

Beyanname/Bildirim Türü	Dönem (2020)	Katma Değer Vergisi	Muhtasar Beyanname (MPH Bey. dâhil)	Form Ba-Bs Bildirimleri	E-Defter Oluş. ve İmza
Ertelenen Beyan/Bild.	Şubat	24/04/2020	---	30/04/2020	30/04/2020
	Mart	27/07/2020	27/07/2020	27/07/2020	27/07/2020
	Nisan				
	Mayıs				
Ertelenen Ödeme	Şubat	24/04/2020	---	---	---
	Mart	27/10/2020	27/10/2020		
	Nisan	27/11/2020	27/11/2020		
	Mayıs	28/12/2020	28/12/2020		

Kaynak: 518 sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 125 ve 126 Sıra No'lu VUK Sirkülerlerinden derlenmiştir.

518 sıra No'lu VUK Genel Tebliğine göre mücbir sebep dönemine ilişkin prime esas kazanç ve hizmet bilgilerinin Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile bildirilmesinin zorunlu olması durumunda mücbir sebep, bu beyannamelerin sadece vergi kesintilerine ilişkin kısmının beyan ve ödeme sürelerinin ertelenmesi için geçerli olacaktır. Sosyal Güvenlik Kurumuna ilişkin beyan ve ödemeler, ilgili kurum tarafından açıklanacak esaslara göre yürütülecektir.

4.3- 65 Yaşının Üzerinde Olan ve Kronik Hastalığı Olan Mükellefler

518 VUK Genel Tebliği'nde 65 yaşının üzerinde olan ve kronik hastalığı olan mükelleflerin mücbir sebep dönemine ilişkin verilemeyen beyanname/ bildirimlerin verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son gününün, sokağa çıkma yasağının sona ereceği günü takip eden 15'inci günün sonuna kadar uzatılmasının uygun bulunduğu belirtilmiştir.¹⁶

¹⁵ 518 sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

¹⁶ İlgili Tebliğe göre 65 yaş ve üstünde olunması nedeniyle beyanname/bildirim verme ve ödeme sürelerinin uzatılması, vergi dairelerince yapılacak tespitlere istinaden resen gerçekleştirilecek olup bu kapsamdaki süre uzatımına ilişkin herhangi bir başvuru alınmayacaktır. Kronik rahatsızlık nedeniyle beyanname/bildirim verme ve ödeme sürelerinin uzatılması için bu rahatsızlığın sağlık kuruluşlarından alınacak muteber belgelerle ispat ve tevsik edilmesi şarttır. Bu kapsamdaki süre uzatımı işlemi, mükellefin kronik rahatsızlığı bulunduğu dair beyanını içeren İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden vereceği yazılı başvurusuna istinaden yapılacak olup sağlık kuruluşundan alınan belgelerin sokağa çıkma yasağının sona ereceği günü takip eden 30 gün içerisinde bağlı olunan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

4.4- YMM Tasdik Raporlarının İbraz Sürelerinin Uzatılması

1 sıra Nolu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Sirkülerine göre ilgili mevzuat çerçevesinde yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarından; son gün 30/06/2020 tarihine kadar olanlar için geçerli olmak üzere iki ay süreyle uzatılmış, bu tarihten sonra verilmesi gereken raporlar için herhangi bir süre uzatımı yapılmamıştır.

Böylece yeminli mali müşavir olarak görev yapan vatandaşların 30/06/2020 tarihine kadar tasdik raporları ile ilgili işlemleri yürütürken, kendilerinin ve çalışanlarının salgın hastalıklara maruz kalma zorunlulukları kaldırılmış olmaktadır.

5- BİREYSEL OLARAK MÜCBİR SEBEP HALİNDE OLAN MÜKELLEFLER*

VUK'un 13'üncü maddesinde aşağıdaki durumların mücbir sebep haline neden olacağı belirtilmiştir;

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

Sayılan nedenler incelendiğinde, salgın hastalıkla ilgili bir ifadeye verilmediği görülmektedir. Ancak bentlerde yer alan "gibi afetler", "mecburi gaybubetler", "gibi haller" ifadeleri ile söz konusu durumların VUK'un 3'üncü maddesinde yer alan "Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle

olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" hükmüne göre mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan salgın hastalık gibi zorlayıcı nedenlerin de mücbir sebep olarak kabul edileceğini göstermektedir. Nitekim vergi idaresi tarafından daha önce ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle, zarar gören kanatlı hayvan eti ve her türlü yumurta üreticisi olan mükelleflerin durumunun, VUK'un 13'üncü maddesi uyarınca mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir.¹⁷

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halinde olduğu ilan edilen mükellefler dışındaki mükellefler de, yukarıdaki nedenlerden birinin ortaya çıkması durumunda mücbir sebep haline ilişkin başvuruda bulunabilecektir. Söz konusu başvurunun vergi idaresi tarafından kabul edilmemesi durumunda vergi mahkemeleri nezdinde dava açılabilir.

Örneğin Covid-19 virüsü nedeniyle hasta olan bir mükellef beyan ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirememesi durumunda, idareye başvurarak, sürelerinin ertelenmesi ve ceza uygulanmaması, uygulanmışsa terkin edilmesini talep edebilecektir.

Şehirlerarası yolculuk kısıtlamaları nedeniyle yasal defter ve belgelerini ibraz edemeyen mükellefe cezai işlemler uygulanamayacaktır.

Alınan önlemler kapsamında defter ve belgelerin bulunduğu alanların resmi makamlarca karantina altına alınması ve söz konusu belgelere ulaşılmasına izin verilmemesi durumunda da mükellefin bu belgelere istinaden beyannamelelerini vermemesi veya bu belgeleri ibraz etmemesi dolayısıyla ceza kesilemeyecektir.

6- BİREYSEL MÜCBİR SEBEP HALİNİN SONUÇLARI*

6.1- Sürelerin İşlememesi

VUK'un 15'inci maddesine göre mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez.

* Başlık yayından sonra yazarın talebi üzerine değiştirilmiştir.

¹⁷ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı 26.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.28/2810-1 3-986 sayılı özelge. Detaylı bilgi için bkz. Mehmet YOLCU. "Vergi Usul Kanununda Mücbir Sebepler ve Mücbir Sebep Kapsamında Değerlendirilen Haller". Vergi Raporu Dergisi. Eylül 2011. Sayı:144. s. 21.

Bu takdirde tarh zamanasını işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.*

6.2- Vergi Cezalarının Kesilmemesi

VUK'un ceza hükümlerine ilişkin dördüncü kitabının vergi cezalarının ortadan kalkmasına ilişkin bölümünde yer alan 373 üncü maddesine göre mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez. Mücbir sebeplerin ortaya çıkmasında mükelleflerin bir kusuru bulunmadığına göre, yerine getirilemeyen ödevler için de ceza öngörülmemesi vergi adaleti açısından uygun görülmüştür.*

6.3- İhraç Kayıtlı Satışlar İçin İhracat Tarihinin Ertelenebilmesi

KDV Kanunu'nun 11'inci ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine göre ihraç edilmek üzere madde hükümlerinde belirtilen şartlarla teslim edilen mallara ilişkin KDV veya ÖTV, teslim anında hesaplanarak tahakkuk etmekte ancak tahsil edilmeksizin tecil edilmektedir. Tecil edilen verginin terkin edilebilmesi için teslim tarihinden itibaren üç ay içerisinde ihracatın gerçekleşmesi gerekir. Ancak mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerin üç ay içerisinde bu ihracatı gerçekleştirememesi durumunda, sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

Konuya ilişkin yayımlanan 68 Sıra No'lu KDV Sirkülerine göre ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı tarihi takip eden ayın başından itibaren başlayan üç aylık sürenin sonu 01/4/2020 ile 30/06/2020 tarihleri arasında rastlayan mükellefler bakımından, ek süre için vergi dairesine başvuru yapılmaksızın

bu sürenin mücbir sebep kapsamında üç ay daha uzatılmış kabul edilmesi uygun bulunmuştur. İhracat süresi, belirtilen süreden önce dolmakla birlikte, ihracatın gerçekleştirilmesi için ek süre talebine ilişkin 15 günlük başvuru süresi mezkur döneme rastlayan mükellefler de aynı kapsamda değerlendirilecektir.

7- DİĞER VERGİSEL ÖNLEMLER

7.1- Havayolu Taşımacılığında KDV İndirimi

22 Mart 2020 tarihinde yayımlanan 2278 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı¹⁸ gereğince havayolu ile yurt içi yolcu taşımacılığı hizmetlerine 30.06.2020 tarihine kadar %18 yerine, %1 katma değer vergisi uygulanması öngörülmüştür. Salgının döneminde yurt içi seyahatlerin kısıtlı olması, havayolu taşımacılığının gerek havaalanı yolcu bölümleri, gerekse uçak kabinlerinin salgın açısından daha riskli görülmesi nedeniyle söz konusu indirimin herhangi bir etkisinin olmayacağı düşünülmektedir.

7.2- Konaklama Vergisinin Ertelenmesi

26 Mart 2020 tarihinde yayımlanan 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁹ ile konaklama vergisi yürürlük tarihi 1 Nisan 2020 tarihinden 1 Ocak 2021 tarihine ertelenmiştir. Havayolu hizmetleri gibi salgın döneminde konaklama hizmetleri de çok büyük bir düşüş göstermektedir. Bu nedenle konaklama vergisinin ertelenmesinin etkilerinin çok sınırlı olacağı düşünülmektedir.

7.3- Muhtasar ve Prim Beyannamesi Uygulama Süresinin Uzatılması

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi ile "Muhtasar Beyanname" ve ""Aylık

* Bu bölüm yayından sonra yazarın talebi üzerine kaldırılmıştır.

¹⁸ 22 Mart 2020 tarih ve 31076 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ 26 Mart 2020 tarih ve Mükerrer 31080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Prim ve Hizmet Belgesi”nin birleştirilerek “Muh-tasar ve Prim Hizmet Beyannamesi” olarak ve-rilmesi öngörülmüştür. Söz konusu uygulama Kırşehir, Amasya, Çankırı, Bartın, Bursa, Eskişehir ve Konya illerinde pilot olarak uygulanmaya başlamış, kalan illerde 01/03/2020 tarihinde uygulanması öngörülmüştü.

8 Sıra No’lu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyan-namesi Genel Tebliği ile uygulamanın başlama tarihi 01/03/2020 tarihinden 01/07/2020 tarihine ertelenmiştir.

SONUÇ

Mükelleflerin iradeleri dışında ortaya çıkan zorlayıcı sebeplerle vergisel ödevlerini yerine getirememeleri durumunda; ödevlerinin erte-lenmesi, cezalarla karşılaşmamaları ve benzeri kolaylıklar sağlanmıştır. Ülkemizde de yaygın hale gelen Covid-19 salgınının engellenmesi için alınan önlemler, birçok sektörde mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesine engel ol-maya başlamıştır.

Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halinde olan mükellef-lerle, bu mükelleflerin beyan, bildirim ve ödeme tarihlerinde erteleme kararları yürürlüğe konul-muştur. Yapılan düzenlemeler ile belirlenen mü-kelleflerin salgın döneminde mücbir sebep halin-de oldukları kabul edilmiş ve ödevlerini bu tarih-lerden sonra yerine getirmeleri öngörülmüştür.

Buna ilave olarak mükellefler bireysel du-rumlarına özgü, salgın nedeniyle vergi ödevlerini yerine getirememeleri durumunda, mücbir se-bep halinde olduklarının kabul edilmesi için ver-gi idaresine başvurabileceklerdir. Mücbir sebep durumunda olduğu kabul edilen mükelleflerin ödevleri bu dönemler için ertelenmiş olacaktır.

Salgınla mücadelede alınan diğer vergisel önlemler yurt içi havayolu taşımacılığından %18 olan KDV oranının %1’e düşürülmesi ve konak-lama vergisinin uygulamasının ertelenmesidir.

Hem havayolu taşımacılığı hem de turizm sek-törü faaliyetleri duracak aşamaya geldiğinden şu aşamada bu değişikliklerin önemli bir etkisi olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Bulaşıcı Hastalıklar Sürveyans ve Kontrol Esasları Yönetmeliği.
- Dünya Sağlık Örgütü. “WHO announces COVID-19 outbreak a pandemic”. (<http://www.euro.who.int/en/health-topics/health-emergencies/coronavirus-covid-19/news/news/2020/3/who-announces-covid-19-outbreak-a-pandemic>). Erişim tarihi: 25 Mart 2020.
- Serpil EROL. “Hastane Enfeksiyonları Sür-veyansı”. İ.Ü. Cerrahpaşa Tıp Fakültesi Sü-rekli Tıp Eğitimi Etkinlikleri, (<http://www.ctf.edu.tr/stek/pdfs/60/6005.pdf>). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- İçişleri Bakanlığı, 28/03/2020 Tarihli Genel-ge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- İçişleri Bakanlığı, 27/03/2020 Tarihli Genel-ge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- İçişleri Bakanlığı, 26/03/2020 Tarihli Genel-ge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- İçişleri Bakanlığı, 24/03/2020 Tarihli Genel-ge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- İçişleri Bakanlığı, 22/03/2020 Tarihli Genel-ge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- İçişleri Bakanlığı, 19/03/2020 Tarihli Genel-ge, (www.icisleri.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- Sağlık Bakanlığı Halk Sağlığı Genel Müdürlü-ğü, “Covid-19 (Sars-CoV2 Enfeksiyonu) Reh-beri”, (<https://hsgm.saglik.gov.tr/tr/>). s. 8.

- Vikipedi, “Şiddetli akut solunum yolu sendromu”, (https://tr.wikipedia.org/wiki/Şiddetli_akut_solunum_yolu_sendromu#cite_note-4). Erişim tarihi: 25 Mart 2020.
- YOLCU, M. “*Vergi Usul Kanununda Mücbir Sebepler ve Mücbir Sebep Kapsamında Değerlendirilen Haller*”. Vergi Raporu Dergisi. Eylül 2011. Sayı:144. s. 21.
- 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.
- 518 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 125 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.
- 126 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.