

MÜCBİR SEBEP KAPSAMINDA YER ALAN AFET HALLERİ ÖZELİNDE VERGİ HUKUKUNDA İSPAT ve DELİL

EVIDENCE AND PROOF IN THE SCOPE OF TAX LAW
IN CASE OF DISASTER DEEMED AS FORCE MAJEURE



Merve Tuba RÜZGAR*



Abdullah KAPLAN**



Ramazan ARMAĞAN***

ÖZ

Kamu gelirlerinin elde edilmesi aşamalarında ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlığın, kanunda belirtilen ve hukuka uygun yollardan elde edilen delillere dayanarak; haklılığının, haksızlığının, varlığının veya yokluğunun kanıtlanmaya çalışılması ispat kavramı ile açıklanmaktadır. İspatı gerçekleştirmek için kanunlarda belirtilen ve hukuki yollardan elde edilen ispatlama vasıtaları da delil olarak ifade edilebilmektedir. Vergi hukukunda ispat ve delil, birbirleri ile yakın ilgili ve uyuşmazlıkların çözümündeki vazgeçilmez unsurlardandır. Uyuşmazlıklar, önceden öngörülemez ve önlenemeyen olayların ortaya çıkması ile de olabilmektedir. Bu kapsamda sayılabilecek; deprem, su basması ve yangın gibi haller

ABSTRACT

Based on the evidence specified in the law and obtained through lawful means of any dispute that may arise in the stages of obtaining public revenues; Trying to prove its justness, injustice, existence or absence is explained with the concept of proof. The means of proof specified in the laws and obtained through legal means to carry out the proof can also be expressed as evidence. Proof and evidence in tax law are closely related to each other and indispensable for resolving disputes. Conflicts can also occur with the occurrence of unpredictable and unavoidable events. In this context, it can be counted; earthquake, flooding and fire are considered as force majeure in the tax law. Existence of force

* YÖK Bursiyeri Doktora Öğrencisi, Manisa Celal Bayar Üni., SBE, Maliye Bölümü, 181102003@ogr.cbu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-4835-4559.

** Doktora Öğrencisi, Manisa Celal Bayar Üni., SBE, Maliye Bölümü, akaplan4596@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-5648-0176.

*** Prof. Dr., Süleyman Demirel Üni., İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, ramazanarmagan@sdu.edu.tr, Araştırmacı ID: 16506.

Rüzgar, M. T., Kaplan, A., Armağan, R. (Ekim 2020). Mücbir Sebep Kapsamında Yer Alan Afet Halleri Özelinde Vergi Hukukunda İspat ve Delil, *Vergi Raporu*, 253, (79-102).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 20.08.2020 / M.K.T.: 24.09.2020

vergi hukukunda, mücbir sebep olarak değerlendirilmektedir. Afetin meydana gelme şekline ve etki alanına göre mücbir sebep halinin varlığı; genel kapsamlı afet hallerinde idare tarafından belirlenirken daha özel ve küçük çaplı afetlerin ispatı ise mükellefe düşmektedir. Çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılarak, vergi hukukunda önemli bir yeri olan delil ve ispat konusu, mücbir sebep özelinde, Danıştay kararları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın idari düzenlemeleri kapsamında incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Delil, İspat, Mücbir Sebep.

Jel Sınıflandırma Kodları: K20, K34.

GİRİŞ

Vergi hukuku, idari hukuk alanında yer alan bir hukuk dalıdır. Vergi hukukunun bir tarafında vergi alacaklısı olarak devlet/idare, diğer tarafında vergi yükümlüsü olarak kişiler bulunmaktadır. Bu nedenle vergi hukuku, idare hukuku yanında özel hukuk alanındaki kurallardan da yararlanmaktadır. Vergi hukuku genel olarak, devletin vergi, resim, harç vb. alacakları nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulduğu bir alandır. Vergi hukukunda uyuşmazlıklar idari ve yargı mercilerinde çözüme kavuşturulmaktadır. Hukuk devletinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri yargı denetimine açık olduğundan, vergi idaresinin de bütün eylem ve işlemleri her aşamada yargı denetimine açık bulunmaktadır. Uzlaşmazlıkların idari aşamada da çözüme kavuşturulabilme imkânı bulunmaktadır. Uzlaşmazlıkların idari aşamadaki çözüm sürecinin her aşamasında da mükellefin her zaman yargı yoluna başvurulabilme hakkı bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların idari ve yargı aşamasındaki çözümünde öne çıkan en önemli kavramlar; ispat ve delil olmaktadır.

Vergi hukukunda, vergiyi doğuran olay ile bu olayla ilgili işlemlerin gerçek durumu, yemin ha-

majeure according to the way the disaster occurs and its area of impact; While general disasters are determined by the administration, the proof of more specific and small-scale disasters falls on the taxpayer. By using qualitative research method, the subject of evidence and proof, which has an important place in tax law, is examined within the scope of the decisions of the Council of State and the administrative regulations of the Ministry of Treasury and Finance.

Keywords: Tax Law, Evidence, Proof, Force Majeure.

Jel Classification Codes: K20, K34.

riç her türlü delille ispatlanabilmektedir. İspat, vergi hakiminin somut olay hakkında uygun ve doğru karar verebilmesini sağlamak için taraflarca iddialarının doğruluğunu kanıtlayacak delillerin hâkime sunulmasına ve delillerin hâkimin huzurunda açık olarak tartışılmasına dayanmaktadır. İddiaların ispatında, kanunlarda açık olarak belirtilmiş delillerden faydalanır. Kanunda belirtilmiş ve hukuki yollardan elde edilen deliller, iddianın ispatını sağlayan; konu ile ilgili belge, olayla doğrudan ilişkili şahısların beyanı, bilirkişi tutanakları/raporları ve mükellefin kullandığı bütün yasal belgeler/deFTERler olarak sayılabilmektedir.

Vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna mükellefler başvurabileceği gibi belirli bazı durumlarda idare de yargı yoluna başvurabilmektedir. Hukukta genel kural olarak, herkesin kendi iddiasını ispatlama yükü bulunmaktadır. Bu kapsamda ispat yükü bazen idareye bazen de mükellefe düşebilmektedir. Vergi hukuku, idari hukuk içinde yer aldığından, olayın gerçek mahiyetinin ortaya konması için hâkim re'sen araştırma yetkisini de kullanabilmektedir.

Uyuşmazlık konularının bir kısmı, ekonomik ve sosyal hayatın, normal akışı ve kişinin iradesi dışında meydana gelen mücbir sebep hallerinden

kaynaklanabilmektedir. Mücbir sebep halleri, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)¹'nda belirtilmektedir. Bu durumda ortaya çıkan ilk sorun mücbir sebebin varlığının ispat edilmesi olmaktadır. Genel nitelikli afet hallerinde mücbir sebebin varlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenebilmektedir. Bu durumda mücbir sebebin ilan edildiği söz konusu bölgelerdeki mükelleflerin ayrıca durumunu ispat etmelerine gerek kalmamaktadır. İdare tarafından mücbir sebep ilan edilmeyen afet hallerinde ise, mücbir sebep halinin ispatı genel olarak mükellefe düşmektedir.

Çalışmada yer alan, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olabilen; yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afet halleri ile ilgili yasal düzenleme, VUK 13. madde 2. bendinde yer almaktadır. Kanunda mücbir sebebin tanımı yapılmamış, mücbir sebep halleri sayılmış ve sonunda, “gibi” ifadesi kullanılarak bu duruma benzer olaylarında mücbir sebep olabileceğine açıklık bırakmıştır. Bu düzenlemeye göre, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan; yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep kapsamında sayılmıştır. Bu bağlamda söz konusu madde ile, mükellefin kendi iradesi dışında gelişen ve alınan tedbirlere rağmen engel olunamayan hallerin varlığında, mükellefin vergisel yükümlülükleri konusunda, mükellefin lehine düzenlemeler yapılarak meydana gelen afetin etkilerinin hafifletilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmanın amacı; afetlerden kaynaklanan mücbir sebep uygulamalarının, Danıştay kararları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın idari düzenlemeleri kapsamında incelenip bu uygulamaların vergi hukukunda ispat ve delil kapsamında değeri-

lendirilmesidir. Bu bağlamda öncelikle ispat, delil ve mücbir sebep kavramları detaylı olarak araştırılmış olup sonrasında, afet durumlarında mücbir sebep halleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

1- KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İspat, delil ve mücbir sebep, esas olarak hak arama ve adil yargılanma haklarının unsurları arasında sayılabilen kavramlardır. Bu hakların Türk hukuk sistemi içindeki kaynağı Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'nın² 36. maddesidir. Hak arama hürriyeti, başlıklı bu maddeye göre; meşru yollardan ve vasitalardan yararlanmak suretiyle, herkes yargı mercileri önünde, davacı ya da davalı olarak; iddia, savunma ve adil yargılanma hakkına sahiptir. Anayasanın 73. maddesi ile vergi, bir ödev/yükümlülük olarak belirtilirken, aynı zamanda bu işlemlerden doğabilecek uyuşmazlıklara karşı yükümlülerin hak arama yolları ve adil yargılanma hakları da yine Anayasanın 36. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Bu kapsamda, vergi hukukunda özel bir öneme sahip olan; ispat, delil ve mücbir sebep kavramları detaylı olarak incelenmektedir.

1.1- Vergi Hukukunda İspat

İspat, kelime anlamı olarak; “tanıt ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıtılma ve tanıt” anlamlarına gelmektedir.³ İspat (kanıtlama) kavramının, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki tanımı yapılabilmektedir. Geniş anlamı ile ispat, bilim felsefesinde olup bir önermenin yanlışlığı ya da doğruluğu üzerinde bir kanaat sağlanabilmesi olarak ifade edilmektedir. Dar anlamıyla ispat, hukukta

¹ Vergi Usul Kanunu. “Kanun Numarası: 213. Kabul Tarihi: 04.01.1961. Yayımlandığı Resmi Gazetenin Tarih ve Sayısı: 10.01.1961. 10703”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2020.

² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. “Kanun Numarası: 2709. Kabul Tarihi: 18.10.1982. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 09.11.1982. Sayı: 17863 (Mükerrer)”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 15 Mayıs 2020.

³ Güncel Türkçe Sözlük. (2020). (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 15 Mayıs 2020.

yer alıp ispata konu olan bir olayın varlığı ya da yokluğu hakkında bir kanaat sağlanabilmesi için yasal gerekliliklerin yerine getirilmesini ifade etmektedir.⁴

İspat, her zaman ve her hukuk dalında önemli bir müessese olarak görülmüştür. İspat araçları içinde, deliller ve karineler bulunmaktadır. İspat araçlarının geçerli olabilmesi için bu araçların kullanımına hukuken izin verilmiş olmalıdır. Bu nedenle nelerin delil olabileceği, karinelerle delillerin nasıl kullanılacakları ayrı ayrı belirtilmektedir.⁵ İspat konusunda genel ilkeler bulunmakta olup bunlar; delillerin re'sen araştırılması, delillerin müşterekliği (kolektifliği), delillerin doğrulanlığı, delillerin serbestçe elde edilmesi-serbestçe değerlendirilmesi, şüpheden sanık yararlanır ve kişinin kendini suçlamaya zorlanamaması (nemo tenetur se ipsis accusare) ilkeleridir.⁶

Genel olarak, ispatın konusuna, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda⁷ yer verilmiş olup, ispatın konusunu, tarafların üzerinde anlaşamadıkları, uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıaların oluşturduğu ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Çekişmeli davalarda ispat yükünün kimde olduğu konusunda, hukukta genel kural olarak, herkesin kendi iddiasının ispat yükünün kendisi-

ne ait olduğu kabul edilmektedir.⁸ İspat yükünün kime ait olduğu konusunda, Türk Medeni Kanunu'nun⁹ 6. maddesinde: "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür." denilmektedir. Vergi hukukunda olayların, hayatın olağan ve mutlak akışına uygun olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle de olağan akış dışında olduğu iddia edilen olayların varlığının ispat yükü, bu durumu ileri sürene aittir.¹⁰ İspat yükü yerine getirilmezse; sadece bu durumda oluşabilecek hukuki sonuçlara katlanılır, ayrıca bir ceza veya yaptırım uygulanmaz.¹¹

İspat yükünün kimde olduğu konusu kanunla belirlenmişse, ayrıca ispat yükünün kimde olduğu araştırılmaz. Kanunda ispat yükünün kimde olduğu belirtilmemişse bu durumda ispat yükü bazı durumlarda idarede bazı durumlarda ise mükellefte olabilmektedir. Örneğin, mücbir sebep olduğunu iddia eden mükellefin bu durumu ispat etmesi gerekmektedir. Resmi sicil ve kayıtlara dayanan iddialarda, bunların doğru olduğu kabul edildiğinden, ayrıca bir ispat şartı aranmaz. Yasal karineler, yasada öngörülen varsayımlara dayandığından kesin olanlarının ispatı gerekmez. Adi yasal karinelerde ise doğruluk kabul edilmekle birlikte bunların aksinin ispat-

⁴ Salih ŞANVER. "Vergi Hukukunda İspat". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı. 21. 1983. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/287>). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

⁵ Özgür ÖZKAN ve Yalçın GÜL. "İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller". Mali Çözüm. Sayı. 83. 2007. s. 149-150.

⁶ Yener ÜNVER ve Hakan HAKERİ. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Adalet Yayınevi. Ankara. 2018. s. 52-74.

⁷ Hukuk Muhakemeleri Kanunu. "Kanun Numarası: 6100. Kabul Tarihi: 12.01.2011. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 04.02.2011. Sayı: 27836". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6100&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2020.

⁸ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. "Vergi Hukukunda İspat ve Delil". Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı. 3-4. 2014. s. 512; Ejder YILMAZ. *Hukuk Sözlüğü*. Yetkin Yayınları. Ankara. 1996.'dan aktaran. Özgür ÖZKAN ve Yalçın GÜL. *a.g.m.* s. 149-150; Salim Ateş OKTAR. *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi. İstanbul. 2018. s. 70.

⁹ Türk Medeni Kanunu. "Kanun Numarası: 4721. Kabul Tarihi: 22.11.2001. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 08.12.2001. Sayı: 24607". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020.

¹⁰ Salim Ateş OKTAR. *a.g.e.* s. 70.

¹¹ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2017. s. 204-206; Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. *a.g.m.* s. 515.

lanması da mümkündür, ayrıca, takdir komisyonu kararlarına yapılan itirazlarda, bu itirazın ispat yükü de itirazı yapan mükellefe aittir.¹² İspat yükü konusunda 2003 yılındaki Danıştay kararında; tapu kayıtlarında yer alan bedelden daha düşük bedelle satış yaptığı iddiasını kanıtlama yükünün davacıda, yani söz konusu durumu iddia edende olduğu belirtilmiştir.¹³

İspat yükünün idareye ait olduğu durumlar da bulunmaktadır. Bunlar: işlem ve/veya olayda peçeleme olduğunun ispatı;¹⁴ mükellefin işine son verdiğini beyan ettiği durumlarda, idare mükellefin işine devam ettiğini iddia ediyorsa, bu durumun ispatı;¹⁵ ikmalen ve re'sen tarhiyat nedenlerinin varlığının ispatı, idare, mükellefin defter ve belgelerindeki kayıtların yanlış olduğunu iddia ediyorsa bunun ispatı ve¹⁶ bunlarla birlikte, vergi dairesince yapılan tarh işleminin dayanaklarının ve sebeplerinin gerçeğe ve hukuka uygun olduğunun ispatıdır.¹⁷ Bu konuya örnek olarak, Danıştay kararında,¹⁸ davacı açısından 2008 yılı matrahının tespiti için takdire sevk işlemi yapıldığı, defter ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığı yönündeki takdir komisyonu kararına istinaden davaya konu vergi ziyai cezalı gelir ve geçici vergilerin tarh edilmesi gösterilebilir.

İspat konusunda VUK,¹⁹ vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, vergiyi doğuran olay ve bu olaya

ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde yapılan düzenleme ile VUK'ta delil serbestisi ilkesine ve ekonomik yorum açıkça yer verildiği görülmektedir. Şahit ifadesinin, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık bulunmaması halinde ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı da vurgulanmıştır. Bunun yanı sıra, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ise ispat yükü bunu iddia eden tarafa ait bulunmaktadır.

1.2- Vergi Hukukunda Delil

Kelime anlamı olarak, delil; kanıt, tanıt, ipucu,²⁰ insanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz ve emare gibi anlamlara gelmektedir.²¹ Hukukta delil, uyumsuzluk sebebi olan hukuki durumun veya fiilin, olduğuna ya da olmadığına hâkimi inandırmak amacıyla, gösterilmesine yargılama hukukunda izin verilen, tarafların iddialarının dayanağı olan ispat aracıdır. Hukukta kullanılan deliller genel olarak; bilirkişi, keşif, tanık, senet, yemin, ikrar, kesin hüküm ve özel hüküm sebepleri olarak sayılabilmektedir.²²

Özel hukuk sisteminde deliller; kesin (kanuni) ve takdiri deliller şeklinde sınıflandırılabilir. Kesin delillerin; şart, hüküm ve sonuçları kanun tarafından açık olarak belirtilmiştir. Kesin delillerin bağlayıcılığı bulunduğundan, deli-

¹² Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. *a.g.m.* s. 515; Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s. 203.

¹³ Danıştay. "K. 2003/4438. E. 2001/2306. T. 24.09.2003. 3. Daire". (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2001-2306-k-2003-4438-t-24-9-2003>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.

¹⁴ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. *a.g.m.* s. 516.

¹⁵ Danıştay. "K. 1986/2000. 15.10.1985 tarih. E. 1986/554. 3. Daire" 'den aktaran Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. *a.g.m.* s. 516.

¹⁶ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. *a.g.m.* s. 516.

¹⁷ Danıştay. "K. 1998/1192. E. 1997/114. T. 26.03.1998. 4. Daire" 'den aktaran Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. *a.g.m.* s. 515-516.

¹⁸ Danıştay. "K. 2017/1089. E. 2015/8713. T. 9.2.2017. 4. Daire". (<https://www.kazanci.com.tr/>). Erişim tarihi: 24 Ocak 2020.

¹⁹ Vergi Usul Kanunu. Madde 3/B.

²⁰ Hukuk Sözlüğü. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/delil>). Erişim tarihi: 15 Mayıs 2020.

²¹ Güncel Türkçe Sözlük.

²² Özgür ÖZKAN ve Yalçın GÜL. *a.g.m.* s. 149-150; Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s. 203; Gürol ÜREL. *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara. 2007. s. 7-8.

lin varlığı aynı zamanda ispatı da gerçekleştiren bir unsur olarak sayılmaktadır. Takdiri deliller, hâkimi bağlayıcı olamamakla birlikte, hâkimin kanaatinin oluşmasına yardımcı bir unsurdur ve takdiri delillerde hâkim takdir yetkisini kullanır. İdare hukuku yargılamasında ise takdiri delil sistemi önemli bir yere sahip durumdadır. Bunların yanında Danıştay'ın delillerin tayininde ve değerlendirmesinde geniş yetkisi bulunmaktadır. Delillerin sınıflandırılmasında kullanılan diğer yönetime göre deliller; sayma (tadad) yöntemi ve serbest delil yöntemi şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu yöntemlerden, delillerin sayıldığı yöntemde, delil olarak kullanılacaklar teker teker sayılır. Serbest delil yönteminde ise ispatlamada kullanılacak araçların hepsi delil olarak kullanılabilir.²³

İspatlamada hangi delillerin kullanılacağı kanunlarla belirlenirken, delillerin nasıl elde edildiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun çözümü Anayasa'da²⁴ gösterilmiştir. Anayasa'da, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların, delil olarak kabul edilemeyeceği açık olarak belirtilmiştir. Bununla birlikte, Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı da vurgulanmıştır.

Anayasa'da yer alan, delillerin hukuka uygun yollardan elde edilmiş olması ile hukuka uygun olmayan yollardan elde edilen delillerin kullanılması veya kullanılmaması konusuna, Ceza Muhakemesi Kanunu'nda²⁵ açıklık getirilmiştir. Hâkimin kararını ancak duruşmaya getirilmiş

ve huzurunda tartışılmış delillere dayandıracağı ve bu delillerin de hâkimin vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte yüklenen suçun ispatının, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edileceği de vurgulanmıştır. Hükmün gerekçesinde belirtilecek konular arasında; delillerin tartışılması, değerlendirilmesi, hüküm için esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi, dosyada bulunan hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin açıkça ve ayrıca gösterilmesi de gerekmektedir. Bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması hukuka aykırılık olup temyiz nedenidir. Bu kapsamda; hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanılarak verilen hüküm, hukuka kesin aykırılık oluşturmaktadır. Hukuka aykırı yollardan elde edilen delillerin delil olarak kullanılmaması konusu aynı zamanda hukuk devleti olmanın da bir gereğidir.

Hukuk devleti; Anayasa'nın 2'nci maddesinde devletin temel niteliği olarak vurgulanmış ve Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarında da "eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı tutum ve davranışlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet" olarak belirtilmektedir.²⁶

Hukuk devletinin gereği olan, hukuka uygun olarak elde edilen delillerin kullanılması yanında vergi hukukunda kabul edilen delil serbestliği

²³ Özgür ÖZKAN ve Yalçın GÜL. *a.g.m.* s. 149-150; Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s. 207-209; Mehmet Kamil MUTLUER ve N. Nilay DAYANÇ. *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2014. s. 50.

²⁴ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Madde 38.

²⁵ Ceza Muhakemesi Kanunu. "Kanun Numarası: 5271. Kabul Tarihi: 04.12.2004. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 17.12.2004. Sayı: 25673". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5271&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020.

²⁶ Anayasa Mahkemesi. "Esas Sayısı: 2016/136. Karar Sayısı: 2017/9". (https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2017-9.pdf). Erişim tarihi: 28 Temmuz 2020.

ilkesinin sınırları bulunmakta ve bu sınırlar; yemin, tanık beyanı ve belge düzeni ile çizilmektedir. Yemin, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda²⁷ belirtilen hallerde delil olarak kabul edilebilirken, VUK'ta²⁸ yemin, ispat vasıtası olarak görülmemiştir. Belge düzeni ile ilgili kurallara göre, vergiye ilişkin; durum, olay ve işlemlerin, belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Delil serbestliği ilkesi ile vergi uyuşmazlıklarında kullanılabilecek delillerin, kanunla önceden belirlenmiş olmasının şart olmadığı ifade edilmektedir.²⁹

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na³⁰ göre; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Davaların duruşma ile yapılabilmesi halleri kanunda belirtilmekle birlikte, Danıştay, mahkeme veya hâkim, kanunda belirtilen hallere bağlı kalmadan da kendiliğinden duruşma kararı verebilmektedir. Danıştay'da görülen davalarda savcı da bulunur. Duruşmalı işlerde savcılar da delil tespiti isteyebilirler. Delillerin tespiti aynı zamanda nöbetçi mahkemenin de görevleri arasındadır. Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalarla ilgili her türlü incelemeyi kendiliğinden yaparlar. Yapılan incelemede lüzum gördükleri her türlü belgenin gönderilmesini ve/veya her türlü bilginin verilmesini, taraflardan ve/veya ilgili yer-

lerden isteyebilirler.

İdari davalar; Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılan dilekçelerle açılabilir. Bu aşamada dilekçede belirtilmesi gereken konulardan biri de davanın dayandığı delillerdir. Dava açıldıktan sonra ise taraflar delillerin tespitini, davaya bakan birimden isteyebilirler. Delillerin tespiti ise ivedilikle karara bağlanır. Bu istem uygun görülürse, delillerin tespiti için üyelerden biri görevlendirebilmekte veya delillerin tespitinin mahalli idare veya adli yargı mercileri tarafından yaptırılmasına karar verilebilmektedir.

1.3- Vergi Hukukunda Mücbir Sebep

Mücbir sebep³¹, kişinin iradesi dışında oluşan, kişiyi çoğu zaman imkansızlıklar içine düşüren ve hiçbir şekilde öngörülemeyen, öngörülse bile her türlü araç ve imkana rağmen önlenemeyen durumlardır.³² Mücbir sebep genel olarak, kişinin belli bir biçimde hareket etmesi ya da etmemesi olanaklarını ortadan kaldıracak şekilde şiddetli olan maddi gücü ifade etmektedir.³³

Mücbir sebepte suçu işleyen (fail) iradesi dışında bir davranışa zorlandığı için neticeyi öngörememekte, öngörse dahi iradesi dışındaki nedenlerden dolayı sonucu önleyememektedir. Örneğin su basması, deprem, yıldırım düşmesi vb. olaylarda insan iradesinin dışında gelişen

²⁷ Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 225-239.

²⁸ Vergi Usul Kanunu. Madde 3/B.

²⁹ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Türk Vergi Sistemi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa. 2010. s. 235; Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s. 207-209; Selim KANETİ. *Vergi Hukuku*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını. Özlem Kardeşler Matbaası. İstanbul. 1987. s. 53.

³⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu. "Kanun numarası: 2577. Kabul tarihi: 1982. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 20/1/1982. Sayı: 17580". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2577&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

³¹ Mücbir sebep terimi köken olarak Latince "vis major" e dayanmakta; Almanca'da "höhere Gewalt", Fransızca'da "force majeure", İngilizce'de "Vis major", "Superior power" şeklinde kullanılmaktadır. Mücbir sebep, aynen Fransızca'da olduğu gibi "force majeure" şeklinde kullanılmaktadır (Selahattin TUNCER. *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Yaklaşım Yayınları. İstanbul. 2003. s. 51).

³² Mehmet YÜCE. *Türk Vergi Yargısı*. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa. 2010. s. 192.

³³ Mehmet Emin ARTUK ve diğerleri. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Adalet Yayınevi. Ankara. 2015. s. 219.

sebeplerden dolayı neticenin gerçekleşmesi önlenemez.³⁴ Dolayısıyla, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afet hallerinde olaydan etkilenen mükellefler genel vergi kurallarının dışında bırakılarak mücbir sebep ile korunmaya çalışılmaktadır.

Mücbir sebep halinde insanın nasıl davranmak istediğinin bir önemi kalmadığı ve kişi hareketlerinin kontrolüne sahip olmadığından suçu işleyen kasıtlı³⁵ bir davranışından bahsedilemez. Dolayısıyla kişi, kast³⁶ veya taksir³⁷ içinde olmadığından kusurlu hareket etme durumunda da olamaz. Kusurluluğu ortadan kaldıran mücbir sebep nedeniyle de cezalandırma söz konusu olmaz.³⁸ Özetle mücbir sebep halinde sezilemeyen (öngörülemeyen) ve karşı konulamayan gerçek bir olay ile insan iradesi ve isteği dışında meydana gelen tesadüfi olaylardan bahsedildiğinden kast ve kusur söz konusu olamamaktadır.

Sezilemezlik kavramı objektif standartlardan ve ölçülerden daha çok sübjektifliği öne çıkarmakta, özellikle teknolojik imkanların ihmal edilir görülmesiyle de eleştirilirken, özellikle günümüzde olayın mı, sonucun mu sezilemez (öngörülemez) olduğu tartışma konusu olmaktadır. Konu ile il-

gili bir yaklaşım, gelişen teknoloji imkanlarıyla birlikte bir olayın sezilemeyen boyutta olmasının zor olduğu, bu nedenle sezilemeyen olay değil meydana getirdiği sonuç ile ilgili olduğudur. Diğer yaklaşım ise olayla sonucun bir bütün olduğu, olayın sezilemez olup olmadığının incelenmesi gerektiğidir.³⁹ Bu bağlamda özellikle doğal afetler bakımından bir olayın mücbir sebep teşkil edip etmemesi dikkatle incelenmesi gereken bir konu olmaktadır. Doğal afetlerde olayın öngörülememesi yerine, sonuçlarının öngörülememesi öne çıkmaktadır. Olayın zararlı sonuçlarının önlenmesine yönelik olarak alınacak önlemlerle zararlı sonuçların da en aza indirilmesine çalışılmalıdır. Mücbir sebepten söz edebilmek için alınan tüm önlemlere karşın sonuçların hala öngörülemeyecek şekilde büyük ve zararlı olması gerektiği söylenebilir.

Yargıtay mücbir sebebi, “kusurdan uzak, sezilemeyen, karşı konulamayan gerçek bir olay” şeklinde tanımlamış, kusursuzluk, sezilemezlik, karşı konulamazlık ve gerçeklik unsurlarından birinin yokluğu halinde mücbir sebebin gerçekleşmeyeceğini ifade etmiştir⁴⁰. Danıştay da mücbir sebep halini “insanın iradesi ve ihtiyarı dışında

³⁴ Veli Özer ÖZBEK ve diğerleri. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2015. s. 432.

³⁵ Mücbir sebebe neden olan olayın kasıtlı bir şekilde gerçekleşmesi halinde ilgili kişiler mücbir sebep hallerinden yararlanamazlar. Buna ilişkin Danıştay VDDK'nın E. 2009/59, K. 2009/397, T. 03.07.2009 tarihli kararında, 2005 yılına ait yasal defter ve belgelerin, yanması nedeniyle ibraz edilmemesi üzerine düzenlenen inceleme raporunda, zayı belgesi olmadığından yangın iddiasının mücbir sebep olarak kabul edilmediği, yasal defter ve belgelerin ibrazından kaçınıldığı, herhangi bir mücbir sebep hali bulunmadığı ve eylemlerde kasıt unsurunun varlığını gözeterek cezasını ağırlaştırmıştır. (Yaklaşım Yayıncılık. (<http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryID=42508&arananKey=03.07.2009>). Erişim tarihi: 28 Ekim 2018.

³⁶ Türk Ceza Kanunu. “*Kanun Numarası: 5237 Kabul Tarihi: 26.09.2004 Yayımlandığı Resmi Gazete: Tarih: 12.10.2004 Sayı: 25611*”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020. Madde 21/1: Kast “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.”

³⁷ Türk Ceza Kanunu. Madde 22/2. Taksir “Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleşmesidir.”

³⁸ Doğan ŞENYÜZ. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. Ekin Yayınevi. Bursa. 2015. s. 429.

³⁹ Çınar Can EVREN. (2010). İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Mücbir Sebep. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 14(1), 263-297. s. 283-284.

⁴⁰ Yargıtay. “K. 2018/5032. E. 2016/8059. T. 11.7.2018. 11 HD”. (<https://www.kazanci.com.tr/>). Erişim tarihi: 12 Ekim 2018.

meydana gelen tesadüfî olaylar” şeklinde tanımlanmıştır.⁴¹

Mücbir sebep kavramına ilişkin Türk Ceza Kanunu’nda (TCK)⁴² açık bir biçimde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Fakat TCK’nın 28. maddesinde bulunan “Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır.” hükmünün mücbir sebebin bir türü olduğu belirtilmiştir.⁴³

VUK’ta yer alan mücbir sebep ise, vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili ödevlerini kendi iradeleri dışında gerçekleşen olay ve durumlardan dolayı yerine getirememelerini ifade etmektedir.⁴⁴ VUK’un 13. maddesine göre mücbir sebep halleri şunlardır:

“1. Vergi ödevlerinden herhangi 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 dolaşısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;
gibi hallerdir.”

VUK 13. maddesi, mücbir sebep kavramını tanımlamamış, sadece mücbir sebep hallerini sıralamıştır.⁴⁵ VUK’taki düzenlemede, mücbir sebep hallerini sıraladıktan sonra “gibi haller” demek suretiyle benzer şekildeki olayların da mücbir sebep olabileceğine vurgu yaparak, buradaki takdiri yargı makamına bırakıldığı görülmektedir.⁴⁶

2- AFET DURUMLARINDA MÜCBİR SEBEP HALİ

Afet kelimesi, “önlenmesi insan elinde olmayan sel baskını, yer sarsıntısı, kasırga gibi büyük doğa olayı; musibet, bela” şeklinde tanımlanmaktadır.⁴⁷ Afet genel olarak, “fiziksel, ekonomik ve sosyal kayıplara neden olan, normal yaşamı ve insan faaliyetlerini durdurarak veya kesintiye uğratarak, toplumları olumsuz etkileyen ve yerel imkanlar ile baş edilemeyen doğal, teknolojik veya insan kökenli tüm olaylara” denilmektedir.⁴⁸

Vergi kanunları ile mükelleflere yüklenen ödevler kimi zaman kişinin iradesi dışında gelişen yangın, deprem ve sel baskını gibi doğal afetlerden dolayı yerine getirilemeyebilir.⁴⁹ Böyle durumlarda mükelleflerin mağduriyetlerinin giderilmesi ve yüklerinin hafifletilmesi için vergi kanunlarımız bu konuda düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir.⁵⁰ VUK 13/2. maddesinde “Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak

⁴¹ Danıştay. “K. 1985/2889. E. 1984/4380. T. 04.12.1985. 7. Daire”. (<http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryidlast=41280>). Erişim tarihi: 23 Ekim 2020.

⁴² Türk Ceza Kanunu.

⁴³ Süheyl DONAY. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. Beta Yayınevi. İstanbul. 2008. s. 103.

⁴⁴ Kazım KARACA. “Mücbir Sebeplerin Uzlaşma ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”. *Yaklaşım Dergisi*. 2008. s. 184; Nami ÇAĞAN. *Vergi Hukukunda Süreler*. Sevinç Matbaası. Ankara. 1975. s. 145.

⁴⁵ Gökhan Kürşat YERLİKAYA. “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”. *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. sayı. 1. 2012. s. 46.

⁴⁶ Doğan ŞENYÜZ. *a.g.e.* s. 430.

⁴⁷ Ejder YILMAZ. *a.g.e.* s. 31.

⁴⁸ Mikdat KADIOĞLU. *Modern Bütünleşik Afet Yönetiminin Temel İlkeleri*. İçinde. *Afet Zararlarını Azaltmanın Temel İlkeleri*. Editörler. M. KADIOĞLU ve E. ÖZDAMAR. JICA Türkiye Ofisi. Ankara 2008.Yayın No: 2. s. 5.

⁴⁹ Mehmet ÇAVUŞ. “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri”. *E-Yaklaşım*. 2008. Sayı: 54. (<http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=8333>). Erişim tarihi: 22 Ekim 2018.

⁵⁰ Derya TABİLOĞLU. *Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir. 20015. s. 15.

yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;" denilmek suretiyle, çığ, orman yangını, sel, aşırı soğuklar, kuraklık, fırtına vb. ya da jeolojik kökenli olarak meydana gelen deprem, heyelan, yanardağ patlamaları gibi doğa olayları mücbir sebep kapsamına alınmıştır.⁵¹

Yangın, deprem, sel gibi doğal afetlerin genel karakter taşıması ve belli bir bölgenin tamamı ya da bir kısmının etkilendiği durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na⁵² mücbir sebep konusunda yetki verilmiştir.⁵³ VUK'un 15/3. maddesi uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir.⁵⁴

3- AFET DURUMLARINDA MÜCBİR SEBEBİN İSPATI

Mücbir sebep hallerinden sayılan yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler VUK'un 13/2. maddesinde sıralanmaktadır. İlgili kanun maddesi, "su basması" ifadesiyle "seli", "yer sarsıntısı" ile salt depremi değil "çığ düşmesi" ve "toprak kayması"nı da kapsamaktadır.⁵⁵ Ancak, burada belirtmek gerekir ki, VUK'un 115. maddesinde⁵⁶ sayılan don, kuraklık, muzır hayvan istilası gibi doğal afetler mücbir sebep sayılmazlar. Bunun sebebi, don, kuraklık, muzır hayvan istilası gibi doğal afetlerin Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun (AATUHK)⁵⁷ 105. maddesinde⁵⁸ kabul edilen esaslara göre, kamu alacağı'nın terkinin kapsamında değerlendirilmesidir.

Yangın, su basması ve yer sarsıntısı gibi afet

⁵¹ Ali UYSAL ve Nurettin EROĞLU. *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*. Ankara. 2005. s. 43.

⁵² 09.07.2018 tarih ve 30473 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı'nın ismi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, olarak değiştirilmiştir.

⁵³ Hilmi ÜNSAL. *"Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi"*. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı. 2. 2016. s. 16-17.

⁵⁴ Ahmet EROL. *"Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları"*. TBB Dergisi. Sayı. 103. 2012. s. 219.

⁵⁵ Mehmet Ali ÖZYER. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Hesap Uzmanları Derneği. 2004. s. 59.

⁵⁶ Vergi Usul Kanunu. (1961), Madde 115: Verginin Terkini, "Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: 1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; 2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. (Ek cümle: 28/12/2001-4731/4 md.) Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tesbit eder."

⁵⁷ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. *"Kanun Numarası: 6183. Kabul Tarihi: 21.07.1953. Yayımlandığı Resmi Gazete: Tarih: 28.07.1953. Sayı: 8469"*. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6183&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3>). Erişim tarihi: 29 Mayıs 2020.

⁵⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Madde 105: Tabii Afetler Sebebiyle Terkin: "Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanı kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur. Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır. Bu madde şümülüne giren bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili amme idarelerince tesbit olunur. Vergi Usul Kanunu mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkûr kanunun 105 inci maddesi hükümleri tatbik olunur."

durumları belirli bölgenin tamamını ya da bir kısmını etkilerse, bu olay hem malum bölgedeki kişiler hem de vergi idaresi tarafından bilindiği için mükellefin mücbir sebep halini ispat etmesine gerek kalmamaktadır.⁵⁹ Ancak, meydana gelen afet herkesçe bilinen bir sebepten değil de sadece bir mükellefe ait ev ya da iş yerinde⁶⁰ meydana gelmiş ise, mükellefin mücbir sebepten dolayı vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getiremediğini vergi dairesi ya da yargı organına karşı ispatı gerekmektedir.⁶¹ Çünkü, “Herkesin iddiasını ispat etmekle yükümlü olması” genel bir hukuk kuralıdır. Bu nedenle mükellefe ait ev ya da iş yerinde mücbir sebebin ispat yükümlülüğü de yasal deyimle “ilgiliye” düşmektedir.⁶²

Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın⁶³ 82/7. maddesi uyarınca, bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet ya da hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge (zayi belgesi) verilmesini isteyebilecektir. Kişinin iradesi dışında gelişen nedenlerle elden çıkan defter ve belgeler ile buna ilişkin vesikaların aynı şekilde elden çıkması sonucu zayi belgesi alınmadığı durumda,

yetkililere defter ve belgeler ibraz edilemezse mükellef mücbir sebepten yararlanamayacaktır.⁶⁴

Defter ve belgelerin zayi olmasına ya da elden çıkmasına sebep olan olayın gerçekten kişinin iradesi dışında gerçekleştiğini mükellefin ispatlaması gerekmektedir. Defter ve belgelerin zayi olduğunun ispatı yanı sıra bunların iktisadi ve teknik icaplara da uygun olması gerekmektedir. Özellikle olayın mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi için kaçınılmaz ve öngörülemez olması dışında mükellefin ihmal ve kastının da bulunmaması gerekmektedir. Örneğin, mülkiyeti mükellefe ait olmayan ve piyasa değeri çok düşük olan bir otomobilde defter ve belgelerin saklanması ve bu araçta yangın çıkması halinde satış faturalarının bir kısmının ancak, alış faturalarının tamamının yanması olayında davacı adına salınan 3 kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinde hukuka aykırılık görülmemiştir. Yangına ilişkin Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi raporu bulunmasına rağmen, herhangi bir mücbir sebep halinin olduğu görülmeyerek, davacının sahte faturaların tespitini engellemek amacıyla piyasa değeri salınan vergi ve ceza miktarı ile kıyaslanmayacak derecede düşük olan ve kendisine ait olmayan bir otomobilde kasten yangın çıkardığı bu sayede defter ve belgelerini bilerek yaktığı sonucuna varılmıştır.⁶⁵ Ayrıca

⁵⁹ Ali UYSAL ve Nurettin EROĞLU. *a.g.e.* s. 43.

⁶⁰ Mükellefin ev ya da iş yerinde yangın çıkması durumunda mücbir sebep halini ileri sürmesi için ilk aşamada yangının çıktığına dair belediye itfaiye müdürlüğünden alacağı bir belge veya buna benzer bir evrak ile belgelendirmesi gerekmektedir. Sonrasında ise, mükellefin yangın dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getiremediğini ispatlaması gerekmektedir. Ayrıca defter ve/veya belgelerin yangında zayı olduğuna dair yetkili mahkemeden bu konuda karar alması gerekmektedir (Ali UYSAL ve Nurettin EROĞLU. *a.g.e.* s. 44).

⁶¹ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Ekin Yayın Dağıtım. Bursa. 2010. s. 186; Ali UYSAL ve Nurettin EROĞLU. *a.g.e.* s. 43-44.

⁶² Selahattin TUNCER. *a.g.e.* s. 56.

⁶³ Türk Ticaret Kanunu. “Kanun Numarası: 6102. Kabul Tarihi: 13.01.2011. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 14.02.2011. Sayı: 27846”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020.

⁶⁴ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN. *Vergi Usul Hukuku*. Kanyılmaz Matbaası. İzmir. 2019. s. 145.

⁶⁵ Hasan AYKIN. (2017). Defter ve Belgelerim ‘Zayı Oldu’, ‘Çalındı’, ‘Kayboldu’. Ne Yapmalıyım? (https://vergidosyasi.com/2017/02/03/calinan-kaybolan-zayi-olan-defter-ve-belgeler-icin-yapilmasi-gerekenler-zayi-belgesi-dilekce-ornegi/#_ftn4). Erişim tarihi: 08.09.2020.

VUK 15. maddesi⁶⁶ birinci fıkrasında, kanunda sayılan mücbir sebep hallerinden birinin bulunması halinde söz konusu olan neden ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, tarh zaman aşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında ise bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat ya da tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

a. Yangın Halinde İspat ve Delil

Yangın, insan iradesi dışında çıkan alevlerin söndürülmesinin güçleştiği, maddi ya da manevi değeri olan ev, iş yeri ya da tarla gibi alanlara zarar veren afet şeklidir. Yangın halinde zarar gören vergi yükümlüsü gerekli defter ve belgelerin zayi olması sonucunda vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ya da doğru bir biçimde yerine getiremeyebilir. Kanun koyucu da zor durumda kalan ve vergi ile ilgili ödevlerini yerine getiremeyen mükellefler için birtakım kolaylık sağlayan düzenlemeler getirmektedir.⁶⁷ Bu düzenlemelerden biri de VUK 13/2. maddesinde mücbir sebep sayılan ve mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olan yangın halidir.

İlgili kanun maddesinde sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın ifadesi kullanılmakta, yangının nerede çıktığına yönelik açık bir ifade kullanılmamaktadır.⁶⁸ Yangının çıkması sonucu defter ve belgelerini kaybeden mükellefler İtfaiye Müdürlüğü Yangın Raporu

ve 6102 sayılı TTK'nın 82/7. maddesi uyarınca, ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde yetkili mahkemeye başvurması ve zayi belgesi alması gerekmektedir.⁶⁹

Mükellefler zayi belgesini ticari işletmenin bulunduğu yer Asliye Ticaret Mahkemesi'nden talep edebilecektir. Mükelleflerin olayın önemine göre gerekli belgeleri (itfaiye raporu gibi) müraaat sırasında mahkemeye sunmaları gerekmektedir.⁷⁰ Nitekim 14.11.2003 tarihli Danıştay kararında⁷¹, "...davacı tarafından, defter ve belgelerin işyerinde 05.11.1997 tarihinde çıkan yangında zayi olduğu; mal alış yapılıan firmaların ise, hatırlanamadığı belirtilerek defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesine karşın, bu konuda adli yargı yerinden alınmış bir zayi belgesi sunulmadığı gibi, inceleme elemanına yangın hakkında herhangi bir bilgi ve belge de verilmediğinden, mücbir sebebin varlığının kabulüne olanak bulunmamaktadır." hükmü verilmiştir.

Danıştay'ın 2014 yılında verdiği kararda,⁷²

"Davacı adına 2005 yılı için salınan üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davada; davacıdan inceleme elemanınca 2005 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerinin ibrazının istenilmesine karşın 28.4.2010 tarihinde işyerinde çıkan yangın nedeniyle ibraz edilmediği, bu durumun Aydın Belediyesi İtfaiye Müdürlüğü'nün 28.4.2010 tarih ve 2010/79 sayılı yangın raporu ile saptandığı, davacı tarafından

⁶⁶ Vergi Usul Kanunu. Madde 15.

⁶⁷ Ertuğrul ÇEKİN. *Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep*. Gazi Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara. 2016. s. 55.

⁶⁸ Mehmet Ali PARLAK. *Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul. 2006. s. 53.

⁶⁹ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN. *a.g.e.* s. 145.

⁷⁰ Recep BİYİK. "Yangın Nedeniyle Defter ve Belgelerin Zayi Olması". Vergi Bülteni. 2019. sayı. 34. (<https://www.pwc.com.tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2019/yanigin-nedeniyle-defter-ve-belgelerin-zayi-olmasi.html>). Erişim tarihi: 30 Mayıs 2020.

⁷¹ Danıştay. "K. 2003/4755. E. 2000/8993. T. 14.11.2003. 7. Daire". (<http://www.hukukturk.com/anasayfa>). Erişim tarihi: 12 Ekim 2018.

⁷² Danıştay. "K. 2014/58. E. 2013/5258. T. 21.01.2014. 3. Daire". (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2013-5258-k-2014-58-t-21-1-2014>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.

iddia edilen mücbir sebebe ilişkin herhangi bir zayi belgesi ibraz edilmemesine rağmen inceleme elemanı tarafından olayda mücbir sebebin varlığı kabul edilerek ... , mahkemelerince yapılan duruşmada davacı vekili tarafından başkaca belge sunulmayacağına beyan edildiği, ayrıca dava dilekçesinde ekte sunulan satıcılar listesine göre faturaların temin edilerek bilirkişi incelemesi yapılmasının talep edildiği, dolayısıyla davacı tarafından fatura ve benzeri belgelerin varlığının ispatlanamadığı anlaşıldığından, ibraz edilmeyen fatura ve benzeri belgelere ilişkin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyatda mevzuata aykırılık bulunmadığı, mücbir sebep hali nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 373'üncü maddesi uyarınca vergi cezası kesilemeyeceğinden, davacı adına üç kat kesilen vergi ziyai cezasında mevzuata uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi aslı yönünden davayı reddeden, vergi ziyai cezasını kaldıran Aydın Vergi Mahkemesinin 30.11.2011 gün ve E:2010/2876, K:2011/2696 sayılı kararına taraflarca yöneltilen temyiz istemlerini aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle reddeden Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 1.10.2012 gün ve E:2012/1438, K:2012/4850 sayılı kararının; davacı tarafından faturaların yangın nedeniyle ibraz edilemediği, ancak liste halinde mahkemeye sunulduğu, elektronik ortamda da muhafaza edildiği, bilirkişi incelemesi yaptırılması gerektiği; davalı idarece, üç kat kesilen cezanın hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kararın düzeltilmesi istenmiştir."

Danıştay'ın 2014 yılında verdiği karar incelendiğinde, mükellefin elektronik ortamda muhafaza edilen bilgi ve belgelerin varlığı olmasına rağmen mükellef, aldığı yangın raporuyla defter

ve belgelerin yok olduğu iddiasıyla ibraz etmesi gereken defter ve belgeleri ibraz etmemiştir. Bu nedenle mükellefin ibraz etmesi gereken defter ve belgeler elektronik ortamda muhafaza edildiğinden çıkan yangında defter ve belgelerin yok olamayacağı iddiası kabul edilmemiştir.

Ayrıca, yangın ve su basması gibi durumlarda mücbir sebep halinin tespiti bakımından mükellefin durumu önleme ya da duruma engel olma güç ve iradesine de bakılmaktadır⁷³. Danıştay'ın 04.02.2020 tarihli kararında;⁷⁴ "davacı şirket hakkındaki incelemenin yangından önce başlatıldığı, davacının basiretli davranmadığı, defterlerinin ve kayıtların muhafazası ve güvenliği için gerekli önlemlerin almadığı, defterler ile benzin örneklerini aynı yerde tutulduğu, yangının çıktığı depoda sadece defter ve kayıtların yandığı dikkate alınarak davacının vergi incelemesinden kurtulmak kastı ile hareket ettiği" kararını vermiştir. Danıştay bu kararında; incelemenin yangından önce başlamış olması, mükellefin defter ve belgeleri muhafaza yükümlülüğünü tam olarak yerine getirmemesi ve çıkan yangında sadece defter ve belgelerin yanmış olması nedenleri ile mükellefin kasıtlı davrandığına hükmetmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VD-DK)'nın 12.11.1999 tarihli kararında;⁷⁵

"İnceleme elemanınca 1995 yılına ilişkin defter ve belgelerinin 13.8.1999 tarihli yazı ile istenmesi üzerine yükümlü; 22.8.1996 tarihinde mahkemeye müracaat ederek, elektrik tesisatında oluşan kısa devre sonucu yangın çıktığını, yangın ve söndürme çalışmaları sırasında 1993, 1994 ve 1995 yılına ait ticari defterlerin zayi olduğunu ileri sürerek zayi belgesi verilmesini istemiş ve mahkemece davacının isteği doğrultusunda zayi belgesi verilmiştir.

⁷³ Ahmet EROL. a.g.m. s. 207.

⁷⁴ Danıştay. "K. 2020/393. E. 2017/4652. T. 04.02.2020. 9. Daire". (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2017-4652-k-2020-393-t-4-2-2020>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.

⁷⁵ Danıştay. "K. 1999/470. E. 1999/127. T. 12/11.1999. VDDK". (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1999-127-k-1999-470-t-12-11-1999>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.

Söz konusu zayi belgesinin; tanık beyanları ve davacı istemi üzerine, yangının tarihi ve ne şekilde oluştuğunu belirten ve yangından sonraki durumu saptayan bir itfaiye yangın raporu aranmaksızın verildiği anlaşılmaktadır. Bu durum, yangının ve sonuçlarının somut olarak saptanmadığını göstermektedir. Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden birinin varlığı ve defter ve belgelerin bu sebeple incelemeye ibraz edilemediği belgelenmeksizin yasal defterlerin yandığı yolundaki iddia ve zayi belgesi; mücbir sebep nedeniyle deftere kayıt koşulunun yerine getirilmiş sayılmasına yeterli olmadığından ve olayda 3065 sayılı Yasanın 34 üncü maddesinde öngörülen her iki koşulun da aranması gerektiğinden, tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”.

Bu kararlar doğrultusunda, iş yerinde meydana gelen yangın nedeniyle defter ve belgelerin yandığını, bu nedenle süresi içinde beyanname veremediğini söyleyen bir mükellefin bu durumun önlenemez olduğunu ve kasten yapılmadığını kanıtlaması gerekmektedir. Ancak, meydana gelen yangın genel nitelikte ve idare tarafından bilinen büyük çaplı ise, vergi yükümlülerinin bu durumu ispatlamasına gerek yoktur.⁷⁶

b. Yer Sarsıntısı (Deprem) Halinde İspat ve Delil

VUK 13/2. maddesinde belirtilen diğer afet şekli yer sarsıntısıdır. Yer sarsıntısı (deprem), “yer kabuğunun derin katmanlarının kırılıp yer değiştirmesi veya yanardağların püskürme durumuna

geçmesi sebebiyle oluşan sarsıntısı, hareket, zelzele”⁷⁷ şeklinde tanımlanmaktadır.

Ülkemizde; 1992 Erzincan, 1995 Dinar, 1998 Adana-Ceyhan, 1999 Kocaeli-Düzce, 2011 Van ve 2020 Elâzığ depremleri başta olmak üzere çok sayıda deprem meydana gelmiştir. Meydana gelen depremler can kayıplarına yol açtığı gibi ekonomik hayatı da olumsuz şekilde etkilemiştir. Bu nedenle olumsuz etkilenen mükelleflerin korunması amacıyla VUK’ta mücbir sebep kapsamında birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi idaresi genel olarak bugüne kadar yapmış olduğu uygulamalarda, yer sarsıntısı veya su basması gibi doğal afetlerin şehir, kasaba, köy gibi belli bir bölgeyi kısmen ya da tamamen etkilediği hallerde mahalli idare kurullarından alınan istişari kararlar, o bölgedeki bütün mükellefler için mücbir sebep halini var saymıştır. Bu tür uygulamalarda vergi yükümlülerinin mücbir sebep halinin ispatına da gerek kalmamaktadır.⁷⁸

Örneğin, 1999 Marmara depremine ilişkin Maliye Bakanlığı yayımladığı 277⁷⁹, 282⁸⁰, 295⁸¹ Sıra No.lu VUK Genel Tebliğler kapsamında depremin yaşandığı bölgelerde ekonomik ve sosyal yapının geniş oranda etkilendiği, büyük oranda maddi/manevi zarara yol açtığı gerekçesiyle depremden etkilenen il ve ilçelerde⁸² mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler için mücbir sebep hali ilan etmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 02.10.2000 tarihinde 1999 depremine ilişkin yayımladığı özelgede, mücbir sebep hallerinin mükelleflere tanıdığı olduğu hukuki imkanların

⁷⁶ Nami ÇAĞAN. *a.g.e.* s. 145.

⁷⁷ Güncel Türkçe Sözlük.

⁷⁸ Ali UYSAL ve Nurettin EROĞLU. *a.g.e.* s. 43.

⁷⁹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. “Sıra No: 277. 01.09.1999 tarih ve 23803 sayılı Resmi Gazete”. (<https://www.gib.gov.tr/node/87273>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.

⁸⁰ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. “Sıra No: 282. 21.12.1999 tarih ve 23913 mükerrer sayılı Resmi Gazete”. (<https://www.gib.gov.tr/node/88760>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.

⁸¹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. “Sıra No: 295. 14.05.2001 tarih ve 24402 sayılı Resmi Gazete”. (<https://www.gib.gov.tr/node/87241>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.

⁸² Kocaeli, Sakarya, Yalova illerinin merkez ve ilçeleri, Bolu ilinin Düzce, Gölyaka, Gümüşova, Cumayeri ve Çilimli ilçeleri.

herhangi bir ayırma tabi tutulmaksızın her faaliyet konusu ve her vergilendirme olayına uygulanmasının vergi hukukuna aykırı düşmeyeceği belirtilmiştir. Yine söz konusu özelgede, işletme merkezi mücbir sebep hali kabul edilen il ve ilçeler dışında olup şubeleri mücbir sebep hali kabul edilen il veya ilçelerde bulunmasının mükelleflerin 277⁸³ ve 282⁸⁴ Sıra No.lu Tebliğlerde yer alan hükümlerden yararlandırılmasına engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.⁸⁵ Yine 2011 yılında yaşanan Van depremiyle birlikte Van ilinin tamamında vergi uygulamaları bakımından mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Buna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 24.10.2011 tarih ve 99681 sayılı yazısında Van ili geneli ile Bitlis ili, Adıyaman ve Ağrı ili, Patnos ilçelerinde 23/10/2011 tarihinden itibaren (bu tarih dâhil), mücbir sebep hali ilan edilerek, vergi yükümlülerinin vermesi gereken tüm beyannameler ile bildirimlerin verilme/ödenme süreleri ileri bir tarihe ertelenmiştir.⁸⁶ Böylece mücbir sebep ilan edilen bölgelerde mükelleflerin ispat yükümlülükleri de ortadan kalkmıştır.

24.01.2020 tarihinde Elâzığ ili Sivrice ilçesi merkezli depremde nedeniyle de Elâzığ ve Malatya illerinde vergi kanunlarının uygulanması

bakımından 3 ay süre ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Elâzığ ve Malatya illerinde bulunan vergi mükelleflerinin 24.01.2020 tarihinden itibaren mücbir sebep süresince, “verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerin verilme süreleri, bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, deprem tarihinden önce tahakkuk etmiş ödeme süresi mücbir sebep hali ilan edilen süreye rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi, motorlu taşıtlar vergisi taksit ödeme süreleri” uzatılarak bu illerde vergi mükelleflerinin vergi borçları da gerekli şartları taşıdıkları takdirde faiz alınmadan 24 ay süreyle taksitlendirilmiştir.⁸⁷

Yukarıda sayılan uygulamalar değerlendirildiğinde, genel karakterli afet niteliği taşıyan deprem hallerinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hali ilan edildiği görülmektedir. İdarenin mücbir sebep ilan ettiği bölgelerdeki mükelleflerin ayrıca mücbir sebep halini ispatlama yükü de ortadan kalkmaktadır.

c. Su Basması Halinde Delil ve İspat

Vergi ödevlerini yerine getirmede engel teşkil eden mücbir sebeplerden biri de VUK 13/2. maddesinde belirtilen su basmasıdır. Su basma-

⁸³ Hazine ve Maliye Bakanlığı 277 Sıra No.lu Tebliğinde mücbir sebep uygulaması şu şekildedir: “Depremden yoğun olarak etkilenen Kocaeli, Sakarya, Yalova illerinin merkez ve ilçeleri, Bolu ilinin Düzce, Gölyaka, Gümüşova, Cumayeri ve Çilimli ilçelerinde depremde zarar görmüş olsun olmasın mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükelleflerin, İstanbul, Eskişehir ve Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden ise sadece depremde zarar gören mükelleflerin mücbir sebep halinin bulunduğu kabul edilecektir.” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (1999). Sıra No: 277.).

⁸⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı 282 Sıra No.lu Tebliğinde, mücbir sebep hali sona eren mükellefler, bu mükelleflerin beyanname verme ve ödeme süreleri ile 277 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3. bölümünde belirtilen konulara ilişkin olarak yapacakları işlemler açıklanmıştır (uye.yaklasim.com/CategoryPrint.aspx?ID=1776). Erişim tarihi: 27 Ekim 2018.

⁸⁵ Özelge. “T.C. Maliye Bakanlığı'nın 02.10.2000 tarih ve 07.0.GEL.0.28/2810-13-567/44772 sayılı özelgesi”. (http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryID=41353&arananKey=maliye|bakanlik%C4%B1%C4%9F%C4%B1|02.10.2000). Erişim tarihi: 12 Ekim 2018.

⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı. (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat). Erişim tarihi: 26 Mayıs 2020. T.C. Sayıştay Başkanlığı Denetim Raporu. “T.C. Sayıştay Başkanlığı. Van Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporu. Ekim 2016”. (https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2015/Belediyeler/VAN%20B%C3%9CY%C3%9CK%C5%9EEH%C4%B0R%20BELED%C4%B0YES%C4%B0.pdf). Erişim tarihi: 26 Mayıs 2020.

⁸⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Açıklaması. (https://www.hmb.gov.tr/haberler/bakanlik-aciklamasi). Erişim tarihi: 27 Ocak 2020.

ısı, “sellerin veya eriyen kar sularının katılmasıyla kabaran akarsuların yataklarından taşarak çevreyi basması, taşkın, taşma, seylap” anlamına gelmektedir.⁸⁸

Meydana gelen su basması genel nitelik taşıyıp birçok mükellefi etkileyebileceği gibi tek bir mükellefi de etkileyebilmektedir. Eğer su basması bir bölgedeki mükelleflerin tamamını etkiliyorsa söz konusu olayın mükellef tarafından ayrıca ispatlanmasına gerek duyulmamaktadır. Ancak su basması yalnızca bir mükellefi etkiliyorsa mükellefin söz konusu durumu ispatı gerekmektedir.⁸⁹

Su basması (sel felaketi) nedeniyle vergi ödevlerini yerine getiremeyen, defter ve belgeleri tamamen zayı olduğunu ispatlayan mükelleflerin bu durumu vergi dairesince mücbir sebep kabul edilmektedir.⁹⁰ Diğer afet olaylarında olduğu gibi su basması durumunda da defter ve belgeleri zayı olan işletmelerin ziyayı öğrendiği andan itibaren on beş gün içinde, ticari işletmesinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurarak, bu durumu mahkeme kararıyla belgelendirmesi gerekmektedir.⁹¹ Defter ve belgelerin meydana gelen sel felaketi nedeniyle tamamen tahrip olduğu mahkeme kararı ile tespit edilirse bu durum mücbir sebep olarak nitelendirilir. Dolayısıyla böyle bir durumda defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği gerekçesiyle mükellef aleyhine işlem yapılamamaktadır.⁹² Nitekim Danıştay’ın 16.02.2000 tarihli kararında⁹³;

“...11.7.1995 tarihinde meydana gelen aşırı yağış nedeniyle... caddenin orta yerinde ana koлектörün patlaması sonucu yükümlünün ikametgah adresini su bastığı, bu konuyla ilgili zararının giderilmesi için yükümlünün ikametgah adresini (dubleks konut) su bastığı, bu konuyla ilgili zararının giderilmesi için yükümlünün... Genel Müdürlüğüne karşı... İdare Mahkemesine dava açtığı, dava sonucunda haklı görülerek idarenin hizmetinde kusurlu olduğundan bahisle yükümlüye talep ettiği tazminatın ödenmesine karar verildiği, defter ve belgelerin su baskını sırasında evde bulunduğu dair hususun davalı idareye dilekçeyle bildirildiği bunun üzerine 2.5.1996 tarihli yoklama fişinin düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda 19.11.1992 tarihinde faaliyetine son veren yükümlünün defter ve belgelerini ikametgâh adresinde muhafaza etmesi normal ve mutad olup, yükümlü ikametgâh adresinde su basması olayını mahkeme kararıyla kanıtladığından mücbir sebep halinin gerçekleştiğinin kabulü gerekir.”

Danıştay kararında da görüldüğü üzere, mücbir sebep olarak nitelendirilen su basması durumunu yükümlü mahkeme kararıyla kanıtladığından defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği gerekçesiyle mükellef aleyhine işlem yapılmamıştır.

Danıştay’ın 29.03.2017 tarihli kararında⁹⁴, iş yerini su basması nedeniyle defter ve belgeleri-

⁸⁸ Güncel Türkçe Sözlük.

⁸⁹ Mehmet Ali PARLAK. *a.g.t.* s. 48.

⁹⁰ Kemal BERKEM ve diğerleri. *Vergi Usul Kanunu (İzahlı ve İçtihatlı)*, T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı. Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara. 1966. s. 33.

⁹¹ Erhan TARHAN. “Sel Felaketi Nedeniyle Mağdur Olan Mükelleflerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”. (https://www.verginet.net/dtt/5/sel_felaketi_vergi_kanunlari.aspx). Erişim tarihi: 10 Aralık 2018.

⁹² Danıştay. “K. 1995/3879. E. 1995/2892. T. 28.11.1995. 3. Daire”. (<http://uye.yaklasim.com/CategoryPrint.aspx?ID=41299>). Erişim tarihi: 27 Ekim 2018.

⁹³ Danıştay. “K. 2000/593. E. 1998/3361. T. 16.02.2000. 11. Daire”. (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>). Erişim tarihi: 22 Ekim 2018.

⁹⁴ Danıştay. “K. 2017/180. E. 2016/1367. T. 29.3.2017. VDDK”. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-1367-k-2017-180-t-29-3-2017>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2020.

ni ibraz edemediğini ileri süren mükellefin zayi belgesi almamasından dolayı bu durum, mücbir sebep hali olarak kabul edilmemiştir. Danıştay'ın 27.03.2001 tarihindeki kararında;⁹⁵

Su basması nedeniyle yükümlünün işyerinde bulunan defter ve belgelerinin zarar gördüğü itfaiye müdürlüğünce belgelenmiştir. Bununla birlikte Ticaret Mahkemesi tarafından da defter ve belgelerin zayi olduğuna dair belge verilmiştir. Yapılan işlemlerde yükümlünün belgelerinin yayii olduğu ispat edildiğinden VUK'un 373. maddesi uyarınca ödenmesi gereken vergiler için ceza uygulanamayacağı belirtilmek suretiyle su basmasının mücbir sebep kapsamına alındığı görülmektedir.

Artvin ilimizde meydana gelen sel felaketinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26.08.2015 tarihinde yayımladığı yazıda, "24.08.2015 tarihinde meydana gelen sel felaketinden Artvin ilinin Arhavi, Borçka ve Hopa İlçeleri dışındaki ilçelerdeki mükelleflerin, durumlarını ispat veya tevsik eden bilgi ve vesikalarla etkilendikleri süreyi de belirtmek suretiyle gelir/kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine müracaat etmeleri mümkündür."⁹⁶ denilerek Artvin ilinin Arhavi, Borçka ve Hopa ilçeleri dışındaki ilçelerde mükelleflerin durumlarını ispat etmesi gerektiği belirtilmiştir. Buradaki uygulamada da yine sel felaketinin olduğu bölgenin büyük kısmında mükelleflere mücbir sebep hakkı tanınmış, mükelleflerin durumu ispat etmeleri istenmemiştir. Sel felaketinin çok etkilemediği bölgeler için ise, ispat şartına bağlı olarak mükelleflere mücbir

sebebin hakkı tanınmaktadır. İdarenin mücbir sebep ilan etmediği bölgelerde mücbir sebep halinin varlığını ispat etme yükümlüğü mükellefte bulunmaktadır.

Giresun ilimizde 22.08.2020 tarihinde sel felaketi meydana gelmesi nedeniyle Giresun il ve ilçelerindeki tüm mükellefler için 22.08.2020 ile 30.11.2020 (bu tarihler dahil) tarihlerinde mücbir sebep hali ilan edilmiştir.⁹⁷ Ayrıca, Giresun ilimizde yaşanan sel felaketi, planlı ve altyapı öncelikli bir şehirleşmeye önem verilmesi gerektiğini de göstermiştir. Günümüz gelişen teknolojinin kullanımı, planlı ve altyapı öncelikli çalışmalarla kimi doğal afetlerin zararlı sonuçlarının önlenilebileceği veya minimize edilebileceği, böylelikle hem mükellefin hem de idarenin zarara uğramayabileceği değerlendirilmektedir.

d. Koronavirüs Salgını Sürecinde Delil ve İspat

Çin'in Hubei Eyaletine bağlı Wuhan şehrinde 31 Aralık 2019'da ortaya çıkan ve 7 Ocak 2020'de Dünya Sağlık Örgütü (World Health Organization) tarafından şu ana kadar insanlarda tespit edilmeyen yeni tip bir koronavirüs (coronavirüs) tanımlanmıştır. Vakalar çoğunlukla Çin'de olmakla birlikte Japonya, Hong Kong, Tayvan, Makau, Güney Kore, Tayland, ABD, Vietnam ve Singapur'da da Çin'e seyahat eden kişilerde hastalık görülmüştür.⁹⁸ Ocak 2019 sonunda önce İran, sonra Avrupa'da salgın giderek yayılmaya başlamıştır. Avrupa'da özellikle İtalya ile başlayıp Almanya, İspanya ve Fransa'da vakalar giderek artmıştır. İngiltere, Hollanda, Belçika, İsviçre ve

⁹⁵ Danıştay. "K. 2001/1109. E. 2000/4946. T. 27.03.2001. 9. Daire". (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2000-4946-k-2001-1109-t-27-3-2001>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.

⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı. "Artvin'de Meydana Gelen Sel Felaketi Nedeniyle Mücbir Sebep Haline İlişkin Duyuru". (<https://www.gib.gov.tr/artvinde-meydana-gelen-sel-felaketi-nedeniyle-mucbir-sebep-haline-iliskin-duyuru>). Erişim tarihi: 30 Mayıs 2020.

⁹⁷ Giresun Defterdarlığı. (2020). Mücbir Sebep. (<https://giresun.defterdarligi.gov.tr/etiket/mucbir-sebep/>). Erişim tarihi: 08.09.2020.

⁹⁸ Ahmet ÖZLÜ ve Dilek ÖZTAŞ. (2020). Yeni Corona Pandemisi (Covid 19) ile Mücadelede Geçmişten Ders Çıkartmak. *Ankara Medical Journal*, 290(2), 468-481. s. 470.

Avusturya'da da vakalar görülmeye başlarken Nisan 2020'de Rusya'da vaka sayılarında artış yaşanmaya başlamıştır. Asya kıtasında (özellikle Hindistan ve Bangladeş), Güney Amerika ülkelerinde de (başta Brezilya olmak üzere) vakalar artmış ve ülkemizde de 11 Mart 2020 tarihinde ilk vaka bildirilmiştir.⁹⁹ Sonraki süreçte T.C. Sağlık Bakanlığı COVID-19 Bilim Kurulu oluşturularak ülkemizde salgına ilişkin gerekli önlemler alınmıştır. Önlemler dahilinde 65 yaş üstü, kronik rahatsızlığı olanlara¹⁰⁰ sokağa çıkma yasağı ilan edilmesi ve ticari, zirai, mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan ya da salgından doğrudan etkilenenler,¹⁰¹ İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerle yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) mücbir sebep hali ilan etmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı 518 No.lu VUK Genel Tebliği¹⁰² kapsamında,

- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan veya salgından doğrudan etkilenen ya da İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilme-

sine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler,

- 65 yaş ve üstünde olması veya kronik rahatsızlığı bulunması nedeniyle sokağa çıkma yasağı kapsamına giren mükellefler ve meslek mensupları ile beyanname / bildirimleri bu meslek mensuplarınca verilenler itibarıyla 01.04.2020 ile 30.06.2020 (bu tarihler dahil) tarihleri arasında yukarıda belirtilen mükelleflerin beyanname verme ve ödeme süreleri uzatılmıştır.

İlgili tebliğin 4. maddesinde ise mücbir sebep kapsamına alınan mükelleflerle ilgili olarak;

- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler için, 27.04.2020 tarihine kadar verilmesi gereken Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil), Katma Değer Vergisi Beyannameleeri, 30.04.2020 tarihine kadar verilmesi gereken "Form Ba-Bs" bildirimlerinin verilme ve mezkur tarihe kadar e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken "Elektronik Defter Beratları"nın yüklenme süreleri 27.07.2020,

⁹⁹ Hülya ŞİRİN ve Seçil ÖZKAN. (2020). Dünyada ve Türkiye'de COVID-19 Epidemiyolojisi. *Kulak Burun Boğaz ve Baş Boyun Cerrahisi Dergisi*, 28(2 (Ek Sayı)), 6-13. s. 9-10.

¹⁰⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 518 No.lu VUK Genel Tebliği 5. maddesine gereğince, "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 mensuplarınca verilenlerin 22/3/2020 ile sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarih bu tarihler dâhil) arasında mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuştur."

¹⁰¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 518 No.lu VUK Genel Tebliği 3. madde 2. bentinde, söz konusu salgından 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, kıraathane dahil yiyecek ve içecek hizmetleri, tekstil ve konfeksiyon imalatı ve ticareti ile halkla ilişkiler dahil etkinlik ve organizasyon hizmetleri sektörlerinde faaliyette bulunan" mükellefler ifade edilmektedir.

¹⁰² Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. "Sıra No: 518. Yayımlandığı Resmî Gazete, Tarih: 24.03.2020. Sayı: 31078 (Mükerrer)." (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/03/20200324M1-4.htm>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2020.

- bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 27.10.2020,
- COVID-19 salgınından doğrudan etkilenen ve ana faaliyet alanı itibarıyla belirlenen sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler için, 27.05.2020 tarihine kadar verilmesi gereken Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil), Katma Değer Vergisi Beyannameleri ile 01.06.2020 tarihine kadar verilmesi gereken “Form Ba-Bs” bildirimlerinin verilme ve mezkur tarihe kadar e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken “Elektronik Defter Beratları”nın yüklenme süreleri 27.07.2020, bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 27.11.2020,
 - Ana faaliyet alanı itibarıyla İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler için, 26.06.2020 tarihine kadar verilmesi gereken Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil) ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri ile 30.06.2020 tarihine kadar verilmesi gereken “Form Ba-Bs” bildirimlerinin verilme ve mezkur tarihe kadar e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken “Elektronik Defter Beratları”nın yüklenme süreleri 27.07.2020, bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 28.12.2020,

tarihleri sonuna kadar uzatılmıştır. Ayrıca, 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁰³ ile konaklama vergisinin uygulama tarihi 01.01.2021’e kadar ertelenmiştir.¹⁰⁴

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilan edilen mücbir sebep hali, tüm vergi mükellefleri için değil, yalnızca belirlenen bazı sektörleri kapsamaktadır. Bu nedenle koronavirüs salgını döneminde ilan edilen mücbir sebep halinden sadece belirlenen mükellef ve sektörler faydalanabilmektedir. Mücbir sebep hali ve kapsamı idare tarafından belirlendiğinden bu kapsamdaki mükelleflerin ayrıca mücbir sebep halinin varlığını ispat etme yükü bulunmamaktadır.

SONUÇ

Vergi hukukunda ispat, genel olarak bir hukuki olayın varlığının, yokluğunun, doğruluğunun veya yanlışlığının kanıtlanması yanı sıra mutad sayılan işlemlerde herhangi bir yanlışlık olduğunun ya da olmadığının ortaya konulmasında kullanılan bir yol olarak ortaya çıkmaktadır. İspatın sağlanmasında, kanunda belirtilen, hukuki yollardan elde edilen ve hâkimin huzurunda açık olarak tartışılan; defter, belge, beyan, rapor ve benzeri tüm vasıtalar da delil olarak ifade edilmektedir.

Vergi hukukunda delil serbestisi bulunmakla birlikte, tanık ifadelerinin olayla ilişkisinin doğrudan ve açık olması gerekmektedir. Hukuk devletin bir gereği olarak, iddianın ispatında kullanılacak olan delillerin de hukuka uygun olarak elde edilmiş olması gerekmektedir. Vergi hukukunda genel olarak iddianın ispatı iddia sahibine düşmektedir. VUK 13. maddesinde yer alan mücbir

¹⁰³ Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. “Kanun Numarası: 7226. Kabul Tarihi: 25.03.2020. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 26.03.2020. Sayı: 31080 Mükerrer.” (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7226&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2020.

¹⁰⁴ Canan DOKSAT. (2020). Türk Vergi Mevzuatında Mücbir Sebep ve Vergi Uygulamalarına Koronavirüs Etkisi. (<http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/turk-vergi-mevzuatinda-mucbir-sebep-ve-vergi-uygulamalarina-koronavirus-etkisi/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2020.

sebeplerinde de ispat yükü mücbir sebebi iddia edene ait bulunmakla birlikte idari yargının bir gereği olarak hâkimin re'sen araştırma yetkisi de bulunmaktadır.

VUK 13. madde 2. bendinde, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, mücbir sebep halleri olarak sıralanmıştır. Ülkemizde meydana gelen genel nitelikli afet durumlarında idare mücbir sebep hali ilan edebilmektedir. Böyle durumlarda mükelleflere ayrıca ispat yükü düşmemektedir. Bunun yanı sıra küçük çaplı özel afet hallerinde mücbir sebep halinin varlığını ispat yükü mükellefe ait olmaktadır. Yargı kararlarında görüldüğü üzere, yangın ve su basması gibi mücbir sebep hallerinin, iyi niyetli olmayan mükellefler tarafından kendi lehlerine olacak şekilde kullanılmaya çalışıldığı görülebilmektedir. Bu noktada mükellefin mücbir sebep dolayısıyla mağdur olduğunu delillerle ispat etmesi oldukça önem kazanmaktadır. Mükellef mücbir sebep iddiasını ispat edemezse, mücbir sebep hali dolayısıyla sağlanan kolaylıklardan ve haklardan yararlanamayacaktır. Mücbir sebep halinin ortaya konmasında; olayın değerlendirilmesi, kasıt durumunun araştırılması ve adil bir biçimde sonuçlandırılması aşamalarında yargı mercilerine oldukça önemli görevler düşmektedir.

Mücbir sebep hallerinin değerlendirilmesinde, yargı organı kadar Hazine ve Maliye Bakanlığı da oldukça etkilidir. Nitekim VUK 15/3. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bölge, il, ilçe, mahal ya da afete maruz kalanlar için mücbir sebep hali ilan etme ve bu sürede vergi ödevlerini yerine getiremeyecek olanları tespit etme yetkisi verilmiştir. Ülkemizde yaşanan geniş çaplı deprem ve sel durumlarında idare, genel nitelikli afetin yaşandığı il ve çevre ilçelerde bulunan tüm mükellefler için mücbir sebep ilan etmiştir. İdarenin yapmış olduğu bu düzenlemeler ile yaşanan afetlerden dolayı ekonomik anlamda olumsuz etkilenen tüm mükellefleri korumak amaçlan-

maktadır. İdarenin mücbir sebep kapsamına aldığı bölgelerde mükelleflerin durumlarını tek tek ispat etme yükümlülüğü de ortadan kalkmaktadır. İdarenin mücbir sebep ilan etmediği ve afet olduğunun iddia edilmesi halinde, afet meydana geldiğinin ispat yükü mükellefe düşmektedir.

KAYNAKÇA

- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. "Kanun Numarası: 6183. Kabul Tarihi: 21.07.1953. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 28.07.1953. Sayı: 8469". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?Mevzuat-No=6183&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3>). Erişim tarihi: 29 Mayıs 2020.
- Anayasa Mahkemesi. "Esas Sayısı: 2016/136. Karar Sayısı: 2017/9". (https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2017-9.pdf). Erişim tarihi: 28 Temmuz 2020.
- ARTUK, M. E., GÖKÇEN, A., YENİDÜNYA, A. C. (2015). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Adalet Yayınevi. Ankara.
- AYKIN, H. (2017). Defter ve Belgelerim 'Zayi Oldu', 'Çalındı', 'Kayboldu'. Ne Yapmalıyım? (https://vergidosyasi.com/2017/02/03/calinan-kaybolan-zayi-olan-defter-ve-belgeler-icin-yapilmasi-gerekenler-zayi-belgesi-dilekce-ornegi/#_ftn4). Erişim tarihi: 08 Eylül 2020.
- Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. "Kanun Numarası: 7226. Kabul Tarihi: 25.03.2020. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 26.03.2020. Sayı: 31080 Mükerrer." (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7226&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2020.
- BERKEM, K., ERTAN, A., İLTER, V., AKDAĞ, Ö. F., ERER, N. D. (1966). *Vergi Usul Kanunu (İzahlı ve İctihatlı)*. T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı 1. Cilt. Yarı Açık Cezaevi Matbaası. Ankara.

- BIYIK, R. (2019). “Yangın Nedeniyle Defter ve Belgelerin Zayi Olması”. Vergi Bülteni. Sayı. 34. (<https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2019/yangin-nedeniyle-defter-ve-belgelerin-zayi-olmasi.html>). Erişim tarihi: 30 Mayıs 2020.
- ÇAĞAN, N. (1975). *Vergi Hukukunda Süreler*. Sevinç Matbaası. Ankara.
- ÇAVUŞ, M. (2008). “*Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri*”. E-Yaklaşım. Sayı: 54. (<http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=8333>). Erişim tarihi: 22 Ekim 2018.
- ÇEKİN, E. (2016). *Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep*. Gazi Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Ceza Muhakemesi Kanunu. “*Kanun Numarası: 5271. Kabul Tarihi: 04.12.2004. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 17.12.2004. Sayı: 25673*”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5271&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020.
- Danıştay. “K. 1985/2889. E. 1984/4380. T. 04.12.1985. 7. Daire”. (<http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryid-last=41280>). Erişim tarihi: 23 Ekim 2018.
- Danıştay. “K. 1995/3879. E. 1995/2892. T. 28.11.1995. 3. Daire”. (<http://uye.yaklasim.com/CategoryPrint.aspx?ID=41299>). Erişim tarihi: 27 Ekim 2018.
- Danıştay. “K. 1999/470. E. 1999/127. T. 12/11.1999. VDDK”. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1999-127-k-1999-470-t-12-11-1999>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.
- Danıştay. “K. 2000/593. E. 1998/3361. T. 16.02.2000. 11. Daire”. (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>). Erişim tarihi: 22 Ekim 2018.
- Danıştay. “K. 2001/1109. E. 2000/4946. T. 27.03.2001. 9. Daire”. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2000-4946-k-2001-1109-t-27-3-2001>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.
- Danıştay. “K. 2003/4438. E. 2001/2306. T. 24.09.2003. 3. Daire”. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2001-2306-k-2003-4438-t-24-9-2003>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.
- Danıştay. “K. 2003/4755. E. 2000/8993. T. 14.11.2003. 7. Daire”. (<http://www.hukuk-turk.com/anasayfa>). Erişim tarihi: 10 Aralık 2018.
- Danıştay. “K. 2014/58. E. 2013/5258. T. 21.01.2014. 3. Daire”. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2013-5258-k-2014-58-t-21-1-2014>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.
- Danıştay. “K. 2017/1089. E. 2015/8713. T. 9.2.2017. 4. Daire”. (<https://www.kazanci.com.tr/>). Erişim tarihi: 24 Ocak 2020.
- Danıştay. “K. 2017/180. E. 2016/1367. T. 29.3.2017. VDDK”. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-1367-k-2017-180-t-29-3-2017>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2020.
- Danıştay. “K. 2020/393. E. 2017/4652. T. 04.02.2020. 9. Daire”. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2017-4652-k-2020-393-t-4-2-2020>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2020.
- DOKSAT, C. (2020). *Türk Vergi Mevzuatında Mücbir Sebep ve Vergi Uygulamalarına Koronavirüs Etkisi*. (<http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/turk-vergi-mevzuatinda-mucbir-sebep-ve-vergi-uygulamalarina-koronavirüs-etkisi/>). Erişim tarihi: 09.09.2020.
- DONAY, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. Beta Yayınevi. İstanbul.

- EROL, A. (2012). “Mükellef Hakkı Olarak Mucbir Sebepler ve Sonuçları”. TBB Dergisi. Sayı. 103.
- EVREN, Ç. C. (2010). “İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Mucbir Sebep”. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 14 (1).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “Artvin’de Meydana Gelen Sel Felaketi Nedeniyle Mucbir Sebep Haline İlişkin Duyuru”. (<https://www.gib.gov.tr/artvinde-meydana-gelen-sel-felaketi-nedeniyle-mucbir-sebep-haline-iliskindir-uyuru>). Erişim tarihi: 30 Mayıs 2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “Mucbir Sebep Hali İlanı”. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 26 Mayıs 2020.
- Giresun Defterdarlığı. (2020). Mucbir Sebep. (<https://giresun.defterdarligi.gov.tr/etiket/mucbir-sebep/>). Erişim tarihi: 08 Eylül 2020.
- Güncel Türkçe Sözlük. (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 15 Mayıs 2020.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu. “Kanun Numarası: 6100. Kabul Tarihi: 12.01.2011. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 04.02.2011. Sayı: 27836”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6100&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2020.
- Hukuk Sözlüğü. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/delil>). Erişim tarihi: 15 Mayıs 2020.
- İdari Yargılama Usulü Kanunu. “Kanun numarası: 2577. Kabul tarihi: 1982. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 20/1/1982. Sayı: 17580”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2577&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- KADIOĞLU, M. (2008). “Modern Bütünleşik Afet Yönetiminin Temel İlkeleri”. Afet Zararlarını Azaltmanın Temel İlkeleri. Editörler. M. KADIOĞLU ve E. ÖZDAMAR. JICA Türkiye Ofisi. Yayın No:2. Ankara.
- KANETİ, S. (1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını. Özlem Kardeşler Matbaası. İstanbul.
- KARACA, K. (2008). “Mucbir Sebeplerin Uzlaşma ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”. Yaklaşım Dergisi. Sayı. 184.
- KARATAŞ DURMUŞ, N. (2014). “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı. 3-4.
- MUTLUER, M. K., DAYANÇ, N. N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- OKTAR, S. A. (2018). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2017). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- ÖZBEK, V. Ö., KANBUR, M. N., DOĞAN, K., BACAKSIZ, P., TEPE, İ. (2015). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Özelge. (2000). “T.C. Maliye Bakanlığı’nın 02.10.2000 tarih ve 07.0.GEL.0.28/2810-13-567/44772 sayılı özelgesi”. (<http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryID=41353&arananKey=maliyebakanligiC4%B1C4%9FC4%B102.10.2000>). Erişim tarihi: 12 Ekim 2018.
- ÖZKAN, Ö., GÜL, Y. (2007). “İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller”. Mali Çözüm. SMMM Yayın Organı. Sayı. 83.
- ÖZLÜ, A., ÖZTAŞ, D. (2020). Yeni Corona Pandemisi (Covid 19) ile Mücadelede Geçmişten Ders Çıkartmak. *Ankara Medical Journal*, 290 (2), 468-481.
- ÖZYER, M. A. (2004). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Hesap Uzmanları Derneği.
- PARLAK, M. A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Mucbir Sebep ve Zor Durum*. Mar-

- mara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- ŞANVER, S. (1983). "Vergi Hukukunda İspat". Vergi Dünyası. Sayı. 21. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/287>). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.
 - ŞENYÜZ, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. Ekin Yayınevi. Bursa.
 - ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. (2010). *Türk Vergi Sistemi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa.
 - ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. (2010). *Vergi Hukuku*. Ekin Yayın Dağıtım. Bursa.
 - ŞİRİN, H., ÖZKAN, S. (2020). Dünyada ve Türkiye'de COVID-19 Epidemiyolojisi. *Kulak Burun Boğaz ve Baş Boyun Cerrahisi Dergisi*, 28(2 (Ek Sayı)), 6-13.
 - T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Açıklaması. (<https://www.hmb.gov.tr/haberler/bakanlik-aciklamasi>). Erişim tarihi: 27 Ocak 2020.
 - T.C. Sayıştay Başkanlığı Denetim Raporu. "T.C. Sayıştay Başkanlığı. Van Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporu. Ekim 2016". (<https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2015/Belediyeler/VAN%20B%C3%99CY%C3%99CK%C5%9EEH%C4%B0R%20BELED%C4%B0YES%C4%B0.pdf>). Erişim tarihi: 26 Mayıs 2020.
 - TABİLOĞLU, D. (2015). *Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
 - TARHAN, E. "Sel Felaketi Nedeniyle Mağdur Olan Mükelleflerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu". (https://www.verginet.net/dtt/5/sel_felaketi_vergi_kanunlari.aspx). Erişim tarihi: 10 Aralık 2018.
 - TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2019). *Vergi Usul Hukuku*. Kanyılmaz Matbaası. İzmir.
 - TUNCER, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Yaklaşım Yayınları. İstanbul.
 - Türk Ceza Kanunu. "Kanun Numarası: 5237 Kabul Tarihi: 26.09.2004 Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 12.10.2004 Sayı: 25611". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020.
 - Türk Medeni Kanunu. "Kanun Numarası: 4721. Kabul Tarihi: 22.11.2001. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 08.12.2001. Sayı: 24607". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020.
 - Türk Ticaret Kanunu. "Kanun Numarası: 6102. Kabul Tarihi: 13.01.2011. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 14.02.2011. Sayı: 27846". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2020.
 - Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. "Kanun Numarası: 2709. Kabul Tarihi: 18.10.1982. Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 09.11.1982. Sayı: 17863 (Mükerrer)". (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 15 Mayıs 2020.
 - ÜNSAL, H. (2016). "Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi". İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı. 2.
 - ÜNVER, Y. ve HAKERİ, H. (2018). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Adalet Yayınevi. Ankara.
 - ÜREL, G. (2007). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
 - UYSAL, A. ve EROĞLU, N. (2005). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*. Ankara.
 - Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, "Sıra No: 518. Yayımlandığı Resmî Gazete, Ta-

rih: 24.03.2020. Sayı: 31078 (Mükerrer).” (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/03/20200324M1-4.htm>). Erişim tarihi: 09.09.2020.

- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. “Sıra No: 277. 01.09.1999 tarih ve 23803 sayılı Resmi Gazete”. (<https://www.gib.gov.tr/node/87273>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. “Sıra No: 282. 21.12.1999 tarih ve 23913 mükerrer sayılı Resmi Gazete”. (<https://www.gib.gov.tr/node/88760>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. “Sıra No: 295. 14.05.2001 tarih ve 24402 sayılı Resmi Gazete”. (<https://www.gib.gov.tr/node/87241>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.
- Vergi Usul Kanunu. “Kanun Numarası: 213. Kabul Tarihi: 04.01.1961. Yayımlandığı Resmi Gazetenin Tarih ve Sayısı: 10.01.1961.

10703”. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2020.

- Yaklaşım Yayıncılık. (2018). (<http://uye.yaklasim.com/CategoryDetail.aspx?categoryID=42508&arananKey=03.07.2009>). Erişim tarihi: 28 Ekim 2018.
- Yargıtay. “K. 2018/5032. E. 2016/8059. T. 11.7.2018. 11 HD”. (<https://www.kazanci.com.tr/>). Erişim tarihi: 12 Ekim 2018.
- YERLİKAYA, G. K. (2012). “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”. Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı. 1.
- YILMAZ, E. (1996). *Hukuk Sözlüğü*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- YÜCE, M. (2010). *Türk Vergi Yargısı*. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa.