

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DOĞAL AFETLER

Derya TABİLOĞLU

Danışman
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

İZMİR- 2015

**YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI**

2011800142

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Derya TABİLOĞLU
Tez Başlığı : Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler

Savunma Tarihi : 10/05/2015
Danışmanı : Prof.Dr.Mehmet TOSUNER

JÜRİ ÜYELERİ

Unvanı, Adı, Soyadı

Üniversitesi

İmza

Prof.Dr.Mehmet TOSUNER

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Engin HEPAKSAN

İZMİR KATİP ÇELEBİ
ÜNİVERSİTESİ

Oybirliği

Oy Çokluğu ()

Derya TABİLOĞLU tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

..../..../.....

Derya TABİLOĞLU

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler

Derya TABİLOĞLU

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde jeopolitik konumu ve iklim özellikleri gibi bir takım sebeplerden ötürü doğal afetlere maruz kalmaktadır ve bu afetlerden etkilenen mükelleflerin vergi ile ilgili ödev ve yükümlülüklerini ne şekilde yerine getirmesi gerektiği önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği gibi, Vergi Hukukunda mükellefin şekli ve maddi ödevleri yer almaktadır ve mükellefin bu ödevlerini zamanında yerine getirememesinin bir takım yaptırımları olmaktadır. Ancak doğal afet gibi durumlarda mükellef tüm iyi niyet ve çabasına rağmen, bu ödev ve yükümlülüklerini ya zamanında yerine getirememektedir ya da eksik yerine getirebilmektedir. Kanun koyucu bu gibi durumlarda mükellefi, kanunlar karşısında korumak adına bir takım önlemler almıştır. Başta mücbir sebep müessesesi olmak üzere, terkin, fevkalade amortisman, şüpheli, değersiz ve vazgeçilen alacaklar karşılığı ayrılması ve yenileme fonu gibi müesseseler, mükelleflerin doğal afetler karşısında yerine getiremedikleri ödev ve sorumlulukları nedeniyle güç durumda kalmasını önlemekte yahut doğal afetlerin etkilerinin azaltılması amacına hizmet etmektedir. Bu çalışmada bahsi geçen müesseselerin teori ve pratikteki şartlarına, kimler için geçerli olduğuna, hangi durumlarda uygulanabileceğine ve ortaya çıkan problemlerin ne şekilde çözüleceğine yönelik sorunlar araştırmaya çalışılmıştır. Doğal afetlere maruz kalan mükelleflerin bu afetten etkilendiğini ne şekilde ispatlayacağı ve idareye karşı ne şekilde ileri süreceği hususu araştırmaya yön vermiştir.

‘‘Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler’’ adlı çalışmada doğal afetlerin neler olduğu, hukuk düzeni içindeki yeri, kimler için geçerli olduğu, mükellef ve idareyi ne şekilde etkilediği, mükellefin doğal afete maruz kalması durumunda yapması gerekenler ayrıntılarıyla incelenmeye alışılmıştır. Sonuç bölümünde ise, uygulamada ortaya ıkan sorunlara ve zm nerilerine değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Doğal Afet, Mücbir Sebep, Terkin,

ABSTRACT
Master's Thesis
Natural Disasters in Terms of Tax Law
Derya TABİLOĞLU

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Fiscal Law Program

Due to a set of the reasons like the geopolitical location and climate specifications in our country like whole world, our country exposes to natural disasters and the way of actualization of the task and liabilities of the taxpayers affected from these natural disasters, is confronted as an important subject. As is known, the form and material tasks of the taxpayers take place in Tax Law and there are some enforcements related with the non-performance of these tasks in due time. However the taxpayer is not able to fulfil or actualizes his liabilities and tasks shortly in the situations like natural disasters despite all his good intention and effort. The lawmakers have taken some legal precautions for protecting the taxpayer against the law in these kinds of situations. Initially to save provisions for the force majures, cancelation, emergency amortization, doubtful, valueless and waived receivables or establishments like replacement fund prevent the taxpayers to be in a difficult situation for the tasks and liabilities which are not fulfilled against the natural disasters or serve for the purpose of decreasing the effects of the natural disasters. In this study, it is tried to search the problems related with the conditions of establishment in theory and application, the persons for the validation, the place of applications and the method of solving the problems that may occur. The subject of proofing the effect of the taxpayer who exposed to the natural disasters and the form of submitting the evidences to the administration, has directed this research.

In the study with the title “Natural Disasters in terms of Tax Law”, it is tried to examine the types of natural disasters, their places within the law order,

its validity, its effect on the taxpayer and administration and the obligations of the taxpayers in case being exposed to the natural disasters. In the conclusion section, the problems which occur in the application and solution offers are referred.

Keywords: Natural Disasters, Force Majure, Cancelation.

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DOĞAL AFETLER İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL HATLARIYLA DOĞAL AFETLER

1.1. DOĞAL AFETLER	2
1.1.1. Afet Terimi ve Tanımı	2
1.1.2. Afet Türleri	4
1.1.2.1. Doğal Afetler	4
1.1.2.2. Teknolojik (İnsan Kaynaklı) Afetler	12
1.1.3. Afetlerin Genel Özellikleri	13
1.2. HUKUKSAL AÇIDAN AFETLERE YÖNELİK DÜZENLEME YAPILMASINI GEREKTİREN NEDENLER	15
1.2.1. Mali Nedenler	15
1.2.2. Ekonomik Nedenler	16
1.2.3. Sosyal Nedenler	17

İKİNCİ BÖLÜM HUKUKSAL AÇIDAN DOĞAL AFETLER

2.1. ÖZEL HUKUK KAPSAMINDA DOĞAL AFETLER	19
2.1.1. Türk Ticaret Hukukunda Doğal Afetler	19

2.1.2. İş Hukukunda Doğal Afetler	24
2.1.3. Medeni Hukukta Doğal Afetler	25
2.1.4. Borçlar Hukukunda Doğal Afetler	26
2.2. KAMU HUKUKU KAPSAMINDA DOĞAL AFETLER	28
2.2.1. Anayasa Hukukunda Doğal Afetler	28
2.2.2. İdare Hukukunda Doğal Afetler	29
2.2.3. Ceza Hukukunda Doğal Afetler	30
2.2.4. Vergi Hukukunda Doğal Afetler	31
2.2.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler	32
2.2.4.1.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	32
2.2.4.1.2. Kurumlar Vergisinde Yer Alan Düzenlemeler	33
2.2.4.2. Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler	34
2.2.4.2.1. Emlak Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	34
2.2.4.2.2. Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	36
2.2.4.3. Tüketim Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler	36
2.2.4.3.1. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	37
2.2.4.3.2. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	39
2.2.4.3.3. Harçlar Kanunu Ve Damga Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	39
2.2.4.4. Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	41
2.2.4.4.1. Yangın Sigortası Vergisinde Yer Alan Düzenlemeler	41
2.2.4.4.2. Bina İnşaat Harcında Yer Alan Düzenlemeler	41
2.2.4.5. Vergi Usul Hukukunda Doğal Afetler	42
2.2.4.5.1. Mücbir Sebep Sayılan Doğal Afetler	42
2.2.4.5.1.1. Mücbir Sebeplerin Tanımı	43
2.2.4.5.1.2. Mücbir Sebep Hallerinin Unsurları	44

2.5.1.2.1. Kusursuzluk	44
2.5.1.2.2. Sezilemezlik (Öngörülmezlik)	45
2.5.1.2.3. Karşı Konulmazlık (Önlenemezlik)	45
2.5.1.2.4. Gerçeklik	45
2.2.4.5.1.3. Mücbir Sebebin Niteliği	45
2.2.4.5.1.4. Mücbir Sebebin Geçerlilik Alanı	46
2.2.4.5.1.5. Doğal Afetlerden Kaynaklanan Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olan Haller	48
2.2.4.5.2. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin	51
2.2.4.5.2.1. Terkinin Tanımı	51
2.2.4.5.2.2. Terkinin Niteliği	52
2.2.4.5.2.3. Doğal Afetler Nedeniyle Uğranılan Zararlardan Ötürü, Vergi Borçları Ve Cezaların Terkini	54
2.2.4.5.3. Doğal Afetler Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulaması	59
2.2.4.5.3.1. Amortisman uygulaması ile ilgili genel açıklama	59
2.2.4.5.3.2. Fevkalade Amortisman Uygulaması	61
2.2.4.5.3.3. Fevkalade Amortisman Uygulamasında Usul	62
2.2.4.5.3.4. Sabit Kıymetin Afet Yüzünden Değer Kaybına Uğraması	63
2.2.4.5.3.5. Sabit Kıymetin Afet Sonucu Değerini Kısmen Kaybetmesi	63
2.2.4.5.3.6. Sigorta Tazminatı Uygulaması	64
2.2.4.5.4. Doğal Afetler Nedeniyle Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme	66
2.2.4.5.4.1. Değerlemenin Tanımı	67
2.2.4.5.4.2. Doğal Afetler Sonucu Emsal Bedel ve Emsal Ücret Uygulaması	68

2.2.4.5.4.3. Doğal Afetler Nedeniyle Kıymeti Düşen Malların Değerlemesinde İzlenecek Yöntem	71
2.2.4.5.5. Doğal Afet Nedeniyle Alacağın Değersiz Hale Gelmesi	72
2.2.4.5.6. Doğal Afetlerde Şüpheli Alacak Uygulaması	74
2.2.4.5.7. Doğal Afetler Sonucu Vazgeçilen Alacakların Gider Yazılması	78
2.2.4.5.8. Doğal Afetlerden Etkilenen Kıymetlerde Yenileme Fonu	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞAL AFETLERİN ETKİLERİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. MÜKELLEFE ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	82
3.1.1. Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Edilmesine Etkisi Açısından Değerlendirilmesi	83
3.1.2. Sürelere Etkisi Açısından Değerlendirilmesi	84
3.1.2.1. Bildirim ve Beyanname Verme Süreleri Açısından Değerlendirilmesi	85
3.1.2.2. Kanuni ve İdari Süreler Açısından Değerlendirilmesi	87
3.1.2.3. Hukuki Niteliklerine Göre Sürelere Etkisi Açısından Değerlendirilmesi	89
3.1.2.4. Tarh Zamanaşımına Etkisi Açısından Değerlendirilmesi	89
3.1.2.5. Ödeme Süresi ve Gecikme Zammı Açısından Değerlendirilmesi	90
3.1.2.6. Dava Açma Süresine Etkisi Açısından Değerlendirilmesi	91
3.1.2.7. Uzlaşma Süresine Etkisi Açısından Değerlendirilmesi	93
3.1.3. Vergi Borç ve Cezaları Açısından Değerlendirilmesi	94
3.1.4. Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi	97
3.1.4.1. Olumlu Etkilerinin Değerlendirilmesi	97
3.1.4.2. Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi	99

3.1.5. Gelir Dağılımı ve Vergi Yüğü Açısından Değerlendirilmesi	104
3.1.6. Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	107
3.1.7. Mükellef Hakları Açısından Değerlendirilmesi	112
3.2. İDAREYE ETKİLERİNİN DEğERLENDİRİLMESİ	113
3.2.1. Vergi Tahsilatı Açısından Değerlendirilmesi	113
3.2.2. Zarar Paylaşımı Açısından Değerlendirilmesi	117
3.2.3. Vergi Harcaması Açısından Değerlendirilmesi	123
3.2.4. Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	125
SONUÇ	129
KAYNAKÇA	138

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
BK	Borçlar Kanunu
bkz.	Bakınız
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
JİKA	Japon işbirliği Ajansı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MK	Medeni Kanun
NATCAT	National Catastrophe Service
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa No
ss.	Sayfa Sayısı
TCK	Türk Ceza Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb.	Ve benzeri
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 1980-2014 Yılları Arasında Meydana Gelen En Maliyetli Doğal Afetler	s. 11
Tablo 2: 2000-2014 Yılları Arasında Meydana Gelen Teknolojik Afetler	s. 13
Tablo 3: Zayi Belgesi Alınması ile İlgili Eski ve Yeni TTK'nın Karşılaştırılması	s. 21
Tablo 4: KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	s. 103
Tablo 5: 2002-2014 Arası Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)	s. 107
Tablo 6: Marmara ve Düzce Depreminin Maliyeti	s. 115
Tablo 7: Zorunlu Deprem Sigortası Tarifesi	s. 120
Tablo 8: İstanbul İli İçin Konut Prim Miktarı	s. 120
Tablo 9: 2000-2015 Arası Poliçe Satışı ve Prim Tutarı	s. 122

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Türkiye Deprem Bölgesi Haritası

s. 6

GİRİŞ

Türkiye'nin jeopolitik konumu gereği geçmişten günümüze kadar tarihsel sürecin her aşamasında görülen doğal afetler, birçok yıkıcı sonuçlar doğurarak maddi ve manevi yönden derin izler bırakmıştır. Özellikle son yıllarda yaşanan Van depreminde birçok insanımız hayatını kaybetmiş, birçok bina oturulamaz hale gelmiş, günlük yaşamın asgari düzeyde devam ettirilmesi dahi mümkün olmamıştır. Bu durum sosyal devletin gereği olarak devletin, doğal afetlerden zarar gören ve mağdur olan kesime yönelik ekonomik, sosyal ve psikolojik açıdan birçok yıkıcı sonuçlar doğuran felaketlerin etkilerini azaltmak amacıyla bir takım önlemler almasını gerekli kılmıştır.

Kamu hukuku ve özel hukuk kapsamında doğal afetlerle ilgili doğrudan ya da dolaylı olarak birtakım önlemler mevcuttur ancak en kapsamlı önlemlerin vergi kanunlarında yer aldığını görmekteyiz. Çünkü vergi kanunlarında, mükellef ve sorumluların vergilendirme ile ilgili çeşitli ödevleri yer almaktadır. Mükellef ve sorumlular bu ödevleri gerektiği şekilde yerine getirmedikleri takdirde çeşitli yaptırımlara maruz kalmaktadırlar. Fakat mükellef ve sorumlular tüm iyi niyet ve çabalarına rağmen doğal afetler sebebiyle, ellerinde olmayan nedenlerle vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirememektedirler. Kanun koyucu bu durumu göz ardı etmeyerek, iyi niyetli mükellefi korumak amacıyla bazı farklı düzenlemelere yer vermiştir. Vergi Usul Kanunu'nda doğal afetler yönünden mücbir sebepler, terkin, fevkalade amortisman uygulaması, şüpheli, değersiz ve vazgeçilen alacak uygulaması ve yenileme fonu ayrılması müesseselerine yer verilmiştir. Ayrıca doğal afet sonrası çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ve özelemler ile de iyi niyetli mükellefleri korumaya yönelik önlemler alınmıştır.

Bu çalışmanın ilk bölümünde, genel hatlarıyla afetlerin neler olduğu, türleri ve özelliklerine değinilecektir. İkinci bölümünde ise doğal afetler, kamu hukuku ve özel hukuk kapsamında değerlendirilecek olup, kanun maddelerinde yer alan müesseselerden hangi şartlar çerçevesinde yararlanılabileceğinin tespiti ve doğal afetler açısından geçerlilik alanı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise doğal afetlerin, idare ve mükellefi ne şekilde etkilediği üzerinde durulacaktır. Sonuç bölümünde ise uygulamada ortaya çıkan sorunlara ve çözüm önerilerine değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL HATLARIYLA DOĞAL AFETLER

1.1. DOĞAL AFETLER

Büyük oranda veya tamamen insanların kontrolü dışında gerçekleşen doğal afetler, mal ve can kaybına neden olabilecek tehlikeli ve genellikle büyük çaplı olaylardır. Afetlerin ilk özelliği doğal olması, ikincisi can ve mal kaybına neden olması bir diğeri ise çok kısa zamanda meydana gelmesi ve son olarak da başladıktan sonra insanlar tarafından engellenememesidir. Bazı afetlerin etkileri hemen ortaya çıkmasına karşın, bazılarının etkisi süreç içinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin deprem, sel, çığ, donma gibi bazı afetlerin sonuçları depremde olduğu gibi doğrudan ve hemen ortaya çıkar. Ancak kuraklıkta olduğu gibi bazılarının sonuçları ise uzun bir zaman sonra ve dolaylı olarak görülür¹.

Aşağıda dolaylı ve dolaysız etkilerini birçok alanda görebildiğimiz doğal afetlerin tanımı, türleri ve özelliklerine değinilecektir.

1.1.1. Afet Terimi ve Tanımı

Afet köken itibariyle Arapça bir sözcüktür. Doğanın sebep olduğu yıkım, felaket anlamına gelmektedir². Literatürde doğal afetlerin pek çok tanımı mevcuttur. Bu tanımlardan bir tanesine göre afet, ulusal ve uluslararası yardım gerektiren ve yerel kapasitesi sınırlayan bir durum veya olaydır³.

Birleşmiş Milletler İnsani Yardım Örgütüncü yapılan tanıma göre: “*insanlar için fiziksel, ekonomik ve sosyal kayıplar doğuran, normal yaşamı ve insan faaliyetlerini durdurarak veya kesintiye uğratarak toplulukları etkileyen ve etkilenen topluluğun kendi imkân ve kaynaklarını kullanarak üstesinden gelemeyeceği, doğal,*

¹ Doğal Afet, http://tr.wikipedia.org/wiki/Do%C4%9Fal_afet, (09.02.2015).

² **Meydan Larousse Büyük Lügat ve Ansiklopedi**, Meydan Yayınevi, Cilt:1, İstanbul, 1971, s.100.

³ Chul Kyu Kim, “The Effect of Natural Disasters on Long Run Economic Growth”, **The Michigan Journal of Business**, 2011, s.12.

teknolojik veya insan kökenli olayların doğurduğu sonuçlara afet'' adı verilmektedir⁴. Bir olayın afet olarak adlandırılabilmesi için insan toplulukları ve yerleşim yerleri üzerinde kayıplar meydana getirmesi ve insan faaliyetlerini durdurarak ya da kesintiye uğratarak bir ya da daha fazla yerleşim birimini etkilemesi gerekmektedir⁵. Yerleşim yerlerinde hiçbir hasara yol açmayan doğa olaylarına afet denilmemektedir⁶. Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi afet, olayın kendisinden çok doğurduğu sonuçlar olarak görülmektedir⁷.

Red Cross ve Red Crescent Societies'in hazırladığı World Disaster Report'da ise afet, *''ondan fazla insanın ölümüne ve yüzden fazla insanın etkilenmesine ya da yardım için resmi kuruluşlara başvurmasına yol açan savaş dışı olaylar''* olarak tanımlanmaktadır⁸.

Afetin bir başka tanımı ise, bireylerin ve toplumların içerisinde yaşadıkları fiziksel ve toplumsal sistemin normal yapısal düzeninin tümü veya bir kısmında bozulmalara yol açan, zaman ve mekânda yoğunlaşmış, beklenmeyen, kontrol edilemeyen olaylar olarak yapılmaktadır⁹.

Bir afetin meydana gelmesinde iki temel faktör rol almaktadır. Birincisi bir tehlikenin bulunması, ikincisi ise bu tehlikenin doğuracağı olaylardan zarar görebilecek bir şeylerin ya da bir canlı topluluğunun var olmasıdır. Tehlike dediğimiz şey potansiyel olarak bulunan güçlü bir afet tehdididir¹⁰.

⁴ Oktay Ergünay, ''Afet Yönetiminde İşbirliği Ve Koordinasyonun Önemi'', **Afet Yönetiminin Temel İlkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye Ofisi, Yayın No:1, Ankara, Mart, 2005, s.10.

⁵ Polat Gülkan, Murat Balamir ve Ahmet Yakut, ''Afet Yönetiminin Stratejik İlkeleri: Türkiye Ve Dünyadaki Politikalara Genel Bakış'', **Afet Yönetiminin Temel İlkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye Ofisi, Yayın No:1, Ankara, Mart, 2005, s.21.

⁶ Kutluğ Savaşır, **Afet Sonrası Uygulanacak ve Geçiciden Kalıcıya Dönüştürülecek Konut Tasarımları için Türkiye Koşullarına Uygun Yapım Sistemlerinin İrdelenmesi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Temmuz, 2008, s.4.

⁷ Gülkan, Balamir, Yakut, s.21.

⁸ Enver Alper Güvel, **Doğal Afetlerin Politik Ekonomisi**, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, Ekim, 2001, s.21.

⁹ Dilek Taşlı, **Afet Sonrası Acil Ve Geçici Barınak İhtiyacının Karşılmasına Yönelik Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, Eylül, 2002, s.7.

¹⁰ Mikdat Kadioğlu, ''Modern Bütünleşik Afet Yönetiminin Temel İlkeleri'', **Afet Zararlarını Azaltmanın Temel İlkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye Ofisi, Yayın No:2, Ankara, Mart, 2008, s.4.

Tehlike olayının yerleşmelere ve insanların mallarına zarar vermesi veya onların yaralanmasına veya ölümüne neden olması durumunda afet söz konusudur¹¹. Bu çerçevede bir tehlike, yani bir deprem, sel ya da kasırga gibi fiziksel bir olay, sosyal sistemin işleyişini ve teknolojik ürünleri (binaları ve diğer yapıları) negatif etkilemesi durumunda afet olarak tanımlanabilecektir. Binalara ve sosyal çevreye yıkıcı zarar vermediği, anlamlı negatif sosyal etkilere yol açmadığı sürece ise afet olarak nitelendirilmeyecektir¹².

1.1.2. Afet Türleri

Fiziksel, ekonomik ve sosyal kayıplar doğuran normal yaşamı ve insan faaliyetlerini durdurarak veya kesintiye uğratarak toplumu etkileyen doğal, teknolojik veya insan kökenli olaylara afet denilmektedir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere nedenleri ve sonuçları bakımından afetleri farklı biçimlerde tanımlamak mümkündür. Genel kabul gören sınıflama *‘‘doğal afetler ve insan kaynaklı (teknolojik) afetler’’* biçimindedir¹³. Bununla beraber afetleri, afetin meydana gelme sürati dikkate alınarak *‘‘hızlı gelişen (deprem, sel, heyelan, çığ, vb.) veya yavaş gelişen (iklim değişiklikleri, kutluk, açlık, erozyon, çölleşme, vb.) afetler’’* olarak da gruplamak mümkündür.

Bu çalışmada afetler, doğal ve insan kaynaklı afetler olarak gruplandırılmıştır.

1.1.2.1. Doğal Afetler

Doğal afetler kaynaklarına göre jeolojik ve meteorolojik olarak iki kısımda incelenebilir. Depremler, volkanlar, heyelanlar, tsunamiler jeolojik kökenli afetler olarak kabul edilmektedir. Yangınlar, yıldırımlı fırtınalar, taşkınlar, çığ, kar, buz ve sis ise meteorolojik afetler olarak kabul edilmektedir. Doğal afet türlerini kısaca açıklayacak olursak;

¹¹ Gülay Aşıkoğlu Şahin, **Kentsel Afet Risklerine Yönelik Zarar Azaltma Stratejilerinin Geliştirilmesi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, Kasım, 2009, s.13.

¹² Güvel, s.22.

¹³ Hüseyin Güler, *‘‘Afetlere Hazırlıklı Olma’’*, **Afet Yönetiminin Temel İlkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye Ofisi, Yayın No:1, Ankara, Mart, 2005, s.81.

Deprem: Yer altı volkanik zorlamalar veya yüzey altındaki kayanın kırılması ve yer değiştirmesi ile oluşan nedenlerle yerin sallanması veya titremesidir¹⁴. Deprem yerde biriken gerilme birikiminin anlık boşalması sonucu oluřur¹⁵. Yerleşim bölgelerinde meydana gelen depremler şiddetlerine göre, başta can kaybı olmak üzere çok büyük zararlara ve çevre sorunlarına neden olabilir. Bu sebeple depremler afet kategorisine girmektedir. Sebeplerine göre depremleri üçe ayırmak mümkündür bunlar;¹⁶

1. Çöküntü Depremleri: Yer kabuğunun belirli derinliklerindeki kaya tuzu, alçı taşı gibi kolay eriyen katmanların erimesiyle oluşan boşlukların çökmesiyle olur ve etki alanı genellikle dardır.

2. Volkanik Depremler: Yanardağ kraterlerinden çıkamayan lav ve gazların çevreye yansmasıyla oluşur. Etki alanı, çapı birkaç kilometre kadar olan bir daire kadardır.

3. Tektonik Depremler: Kıyı bölgesinde yeni oluşmuş kıvrım ve kırıklar boyunca bozulmuş olan izolastik dengenin kurulması sırasında oluşur. Yeryüzünün şekli değişebilir, göllerin ve ırmakların yerleri değişebilir.

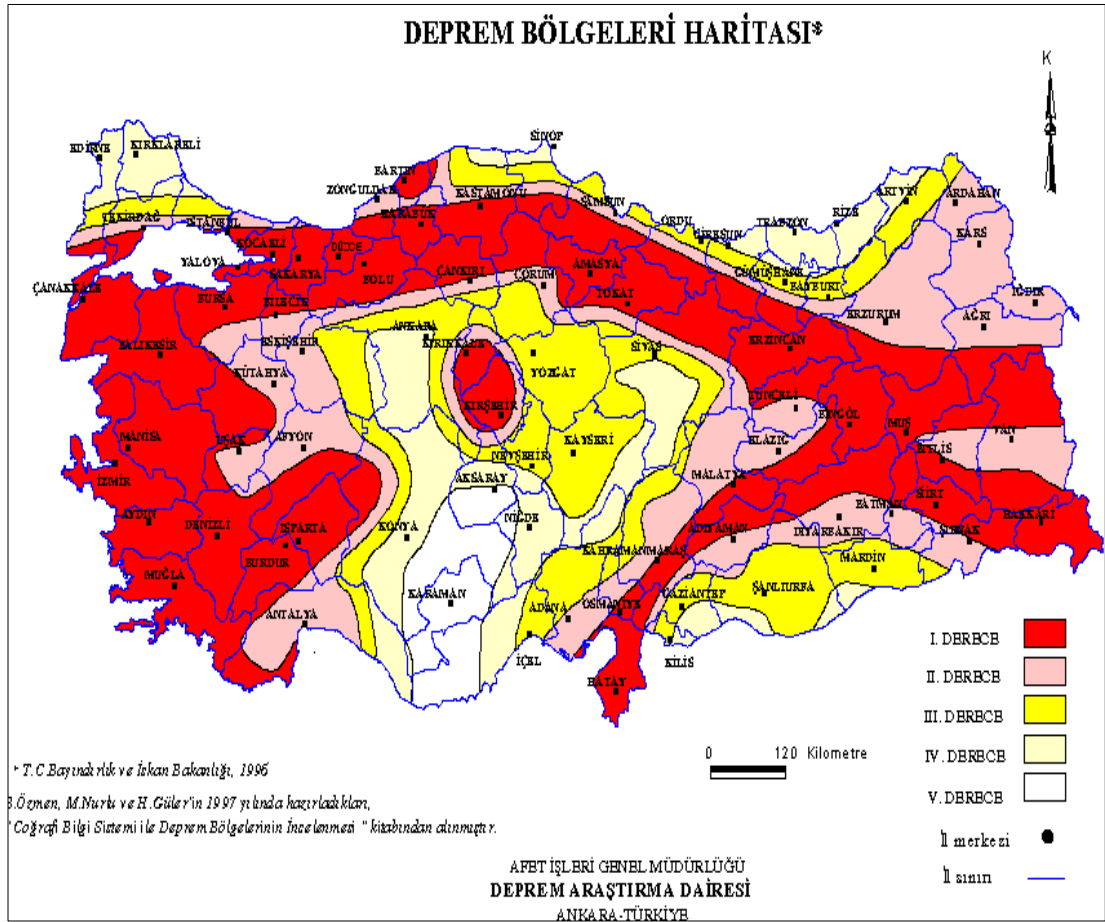
Depremler neden olduğu hasarlar ve can kaybı sebebiyle doğal afet türleri içerisinde en tehlikeli olanıdır. Özellikle Alp Himalaya ve Akdeniz deprem kuşağında bulunan ölkelerin deprem yaşama olasılığı daha yüksektir. Türkiye’de bu kuşakta yer aldığı için tarihin her döneminde depremler nedeniyle büyük oranda mal ve can kaybı vermiştir. Aşağıda şekil 1’deki Türkiye’nin deprem bölgesi haritasına bakıldığında Türkiye’nin I. dereceden deprem bölgesi olduğu görölmektedir. Depremler sık sık Türkiye’nin gündeminde olduğu için depremlere karşı ciddi koruma önlemleri alınması gereklidir. Bu önlemler de başta kanunlar olmak üzere yol gösterici genelgeler ile sağlamalıdır. Özellikle bina yapımına ilişkin kurallara uyulmasını gerektirecek ciddi yaptırımların getirilmesi gerekmektedir. Çünkü depremler şiddetinden çok eski ve çürük binalar nedeniyle insan kayıplarına yol açmaktadır.

¹⁴ İstanbul Teknik Üniversitesi Afet Yönetim Merkezi, **Toplum Acil Müdahale Ekipleri**, İstanbul, 2005, s.7.

¹⁵ Ahmet Ercan, **Marmara’da Deprem**, Kozan Matbaacılık, İstanbul, Eylül, 2001, s.7.

¹⁶ Çevre Ve Orman Bakanlığı, **Türkiye Çevre Durum Raporu**, Görsel Matbaacılık, ISBN:987-605-393-005-1, Yayın No:5, Ankara, 2007, s.496.

Şekil 1: Türkiye Deprem Bölgesi Haritası



Kaynak: T.C. Başbakanlık Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı Deprem Dairesi Başkanlığı <http://www.deprem.gov.tr/sarbis/shared/depremaritalari.aspx>, (11.06.2015).

Çığ: Genellikle bitki örtüsü olmayan, engebeli, dağlık ve eğimli arazilerde, vadi yamaçlarında tabakalar halinde birikmiş olan kar kütesinin iç veya dış kuvvetlerin etkisi ile başlayan bir ilk hareket sonucu (tetiklenen), yamaçtan aşağıya doğru hızla kayması olarak tanımlanır¹⁷. Çığ tüm dağlık ülkelerde olduğu gibi yurdumuzun dağlık bölgelerinde de hemen her yıl meydana gelen ve önemli mal ve can kayıplarına yol açan doğal afetlerdendir¹⁸. Çığ esnasında aşağıya doğru hızla hareket eden kar kütesi, yolu üzerindeki her şeyi ezer veya sürükleyip götürür. Kar yağışının fazla olduğu yerlerdeki dağ yamaçlarında kalın bir kar tabakası oluşur. Bu

¹⁷ Hakan Öztürk, "Çığ Nedir, Nasıl Oluşur, Oluşma Nedenleri", <http://www.kureselfelaket.com/cig-afeti/2072-cig-nedir-nasil-olusuru-olusma-nedenleri-hakkinda-gene.html>, (11.10.2013).

¹⁸ Ertuğrul Görcelioğlu, "Sel Ve Çığ Kontrolü", **İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları**, İ.Ü Yayın No:4415, O.F Yayın No:473, ISBN: 975-404-688-3, İstanbul, 2003, s.303.

tabaka, yer çekiminin etkisiyle aşağılara düşmeye hazır durumdadır. Bu düşmeyi kolaylaştıran ve hızlandıran çeşitli etmenler vardır. Bunlardan biri, kar tabakasının üzerine yağmur yağmasıdır. Yağmur suları, eriyen kar sularıyla birlikte kar tabakasının altına sızar. Gece sıcaklığının düşmesi sonucu alttaki bu su donarak bir buz tabakası oluşturur. Bu buz tabakası da üzerindeki karın yer değiştirmesini sağlayan kaygan bir zemin demektir. Bu nedenle ilkbahar yağışları ile birlikte çığ olayları artar. Havanın ısınması da çığ olaylarına yol açar. Hava sıcaklığının artması ile birlikte karların bir kısmı eriyerek sulu kâr özelliği kazanır. Sulu kar ise yamaçlar boyunca kolayca kayar ve çığ olaylarına yol açar. Yamaçların çıplak olması ve yamaç eğiminin fazla olması çığ oluşumunu hızlandırır. Depremler, şiddetli rüzgârlar, gök gürlemesi ve top atışı gibi olayların yarattığı titreşimler de çığ düşmesine yol açar. Dağlık bölgelerde yaşayanlar, dağcılar, kayakçılar ve yolcular için çığlar büyük tehlike yaratabilir. Çığdan korunmak için her şeyden önce yamaçların ağaçlandırılması gerekir. Yamaçlarda duvar ya da setler yapılması da çığ oluşumunu engeller¹⁹.

Volkan: Yanardağ ya da diğer adıyla volkan, dünyanın katmanlarında yer alan magmaların yeryüzüne çıktığı, genelde şekil olarak koni biçimine benzeyen ve magma maddelerinin havaya püskürtülmesini sağlayan, bir ağzı bulunan dağdır²⁰.

Dünyada 550'si yer üstünde ve diğerleri deniz dibinde olmak üzere 1500 dolayında aktif yanardağ bulunmaktadır. Bunlardan herhangi birinin, herhangi bir zamanda harekete geçmesi son derece kolaydır. Bir yanardağ harekete geçtiğinde ise kısa bir süre içinde bulunduğu bölgenin tümünü etkisi altına alabilir. Hiçbir teknolojinin bunu engellemeye güç yettirmesi de mümkün olmaz²¹.

Volkanlar, tarihte ve günümüzde oldukça büyük izler bırakmışlardır. Geçmişte var olan şehirleri haritadan silmiş, toplulukları yok etmişlerdir. Ekinler yok olmuş tarlalar küllerle ve gökyüzü de toz bulutlarıyla kaplanmış. Günümüzde de etkilerini sürdüren yanardağlar kimsenin beklemediği bir anda faaliyete geçmekte ve

¹⁹ Çığ Nedir Ve Buna Karşı Alınabilecek Önlemler Nelerdir, <http://www.diyadinnet.com/YararliBilgiler-416&Bilgi=%C3%A7%C4%B1%C4%9F-nedir-ve-buna-kar%C5%9F%C4%B1-al%C4%B1nabilecek-%C3%B6nlemler>, (11.10.2013).

²⁰ Erdoğan Gül, ‘‘ Volkan Nedir’’, <http://www.bilgiustam.com/yanardag-nedir/>, (11.10.2013).

²¹ Süleyman Altınordu ve Canan Özudoğru, ‘‘Yanardağ Etkinlikleri’’, **Birinci Ulusal Doğal Afetler ve Yerbilimleri Sempozyumu**, (Ed. Mehmet Dinçer Köksal), Adapazarı, Mart, 2008, (DAYK), s.379.

oluşturdukları lavlar, uzun mesafeler boyunca ilerleyerek büyük zararlara yol açmaktadır²².

Tsunami: Okyanus ya da denizlerin tabanında oluşan deprem, volkan patlaması ve bunlara bağlı taban çökmesi, zemin kaymaları gibi tektonik olaylar sonucu denize geçen enerji nedeniyle oluşan uzun periyotlu deniz dalgasına denir²³.

Tsunamiler yer küredeki en büyük ve en tehlikeli dalgalardır. Normal dalgalardan farklı olarak tsunamileri yaratan, deniz yatağında meydana gelen depremlerdir. Depremler bu dalgalara inanılmaz güç verirler. Bir tsunami kıyıya vurmadan önce, denizde saatte bin kilometre hızla ilerler ve dalganın asıl yüksekliği ancak kıyıya vurduğunda görülebilir. Dalga kıyıya vurduğunda bir su duvarı yolunun üzerindeki her şeyi süpürerek, karanın içlerine doğru ilerler²⁴.

Hortum: Diğer adıyla tornado, dünyadaki en şiddetli fırtınalardan birine verilen addır²⁵. Tornado, dünyanın birçok yerinde meydana gelebilen insanın canı ve malı için önemli tehlikeler oluşturan atmosfer olaylarından biridir²⁶.

Heyelan: Diğer adıyla toprak kayması, toprak örtüsünün bulunduğu yerden koparak bir yamaç boyunca kayması ve aşağıda bir yerde birikmesidir. Heyelan, ülkemizde sıkça rastlanan bir afettir. Yağmur ve kar suları, yamaçları kaplayan toprağın içine sızar. Suyu geçirmeyen bir tabakaya rastlayınca burada birikir. Biriken sular, üstteki toprak tabakasının altında kaygan bir zemin oluşturarak heyelan oluşumuna neden olur. Suyu içine almış, şişmiş ve ağırlığı artmış olan toprak tabakası belli bir noktadan sonra yavaş yavaş ya da hızla kaymaya başlar. Kayan kitle bazen bir çamur biçiminde, bazen de büyük bir toprak kütlesi halinde yamaç aşağı akar²⁷.

Heyelanlar, yıkım ölçüsünde can ve mal kayıplarına yol açabilmektedir. Heyelanların neden olduğu can kayıplarının, ekonomik olarak ölçülebilmesinin olanağı yoktur. Kaldı ki yalnızca alt ve üst yapı yatırımlarında, parasal zarara yol açan

²² Altınordu ve Özudoğru, s.379.

²³Tsunami nedir, Nasıl Oluşur, <http://www.webhatti.com/cografya/127069-tsunami-nedir-nasil-olusur.html>, (11.10.2013).

²⁴ David Burnie, **Dünyamızı Nasıl Tükettik Tabiatla Geri Sayım**, çev. Sevgi Atlıhan, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009, s.30.

²⁵ Nezihe Akgün, "Tornadolar", <http://www.mgm.gov.tr/FILES/arastirma/tornado.pdf>, (11.10.2013).

²⁶ Meteoroloji Karakterli Doğal Afetler ve Meteorolojik Önlemler, **TMMOB Meteoroloji Mühendisleri Odası Meteoroloji Karakterli Doğal Afetler Raporu**, Ankara, 1999, s.36.

²⁷Elif Naz Fidancı, "Doğal Afetler Ve Korunma Yolları," http://80.251.40.59/veterinary.ankara.edu.tr/fidanci/ENF/Dogal_Afetler_ve_Korunma.pdf, (12.10.2013).

heyelanlarda bile doğrudan ve dolaylı olarak ekonomik kayıpların değerlendirilebilmesi çok güçtür²⁸.

Heyelanlar, can kayıplarının ve ekonomik zararlarının yanı sıra, kentleşmeye zarar vermekte, tarım ve orman alanları ile akarsuların kalitesi üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Ancak çoğu zaman heyelan zararları, heyelanı tetikleyen en önemli faktörlerden olan deprem ve aşırı yağış süreçleri içerisinde değerlendirilmekte ve bunun sonucu olarak, heyelan zararlarının boyutları olduğundan daha düşük tahmin edilmektedir. Ancak, heyelanlar zaman zaman depremler veya aşırı yağışlar gibi doğal tetikleyici unsurlar olmaksızın da meydana gelebilmektedir²⁹.

Erozyon: Tabiat şartlarında toprak materyalinin akarsu, rüzgâr, yerçekimi, çığ, dalga ve buzul gibi kuvvetlerin etkisi ile parçalanarak bir taraftan bir tarafa taşınması veya yığılmasını ifade eder³⁰.

Erozyonun, meraların yok olması hayvancılığın gerilemesi, iş olanaklarının daralması ve gelirin azalması, erozyon sonucu taşınan verimli toprağın baraj göllerini doldurarak ekonomik ömürlerini kısaltması gibi zararları vardır. Bunun yanı sıra bitki örtüsü ve toprağın elden gitmesi ile ortaya çıkan iklim değişikliği ve bozulan ekolojik denge sonucunda, vahim boyutlarda doğal varlık kaybedilerek ekonomik zarara uğranmaktadır³¹.

Sel: Bir akarsuyun muhtelif nedenlerle yatağından taşarak, çevresindeki arazilere, yerleşim yerlerine, altyapı tesislerine ve canlılara zarar vermek suretiyle, etki bölgesinde normal sosyo-ekonomik faaliyeti kesintiye uğratacak ölçüde bir akış büyüklüğü oluşturması olaydır³².

Seli meydana getiren etkenlerin başında erozyon, yanlış saha kullanımı, çayır-mera ormanlık sahaların daraltılması, sel yataklarında enerji kırıcıların kullanılması,

²⁸ Kemal Öztürk, ‘‘Heyelanlar Ve Türkiye’ye Etkileri’’, **Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı:2, 2002, s.36.

²⁹ Tamer Duman ve Diğerleri, ‘‘Kuzulu (Sivas-Koyulhisar) Heyelanı’’, **Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü**, Mart, 2005, http://www.mta.gov.tr/v2.0/deprem/pdf/sugozu_heyelani.pdf, (12.10.2013).

³⁰ Hayati Çelebi, **Toprak Erozyonu**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:90, Erzurum, 1971, s.4.

³¹ Türkiye Erozyonla Mücadele Ağaçlandırma Ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı (TEMA), ‘‘Erozyonun Zararları’’ <http://www3.tema.org.tr/Sayfalar/CevreKutuphanesi/ErozyonunZararlari.html> (12.10.2013).

³² Savaş Uşşay ve Seyit Aksu, ‘‘Ülkemizde Taşkınlar, Nedenleri, Zararları Ve Alınması Gereken Önlemler’’, **THM-Türkiye Mündendislik Haberleri** Sayı:420, 2002, s.133. http://www.imo.org.tr/resimler/dosya_ekler/67fc7c5782537e5_ek.pdf?dergi=173, (12.10.2013).

özellikle 1985 sonrası yapılan yol kazı ve dolgu yamaçları ve son olarak da yağmur yağışı gelmektedir³³.

Seller ülkemizde en sık görülen ve en tahrip edici doğal afetlerden biridir. Sellerin neden olduğu hasar sadece su basması ile sınırlı değildir. Aynı zamanda sel ile beraber akan çamur ve diğer dağ kalıntıları da büyük problemlere neden olur³⁴. Sel nedeniyle meydana gelen ölümlerin çoğunu, gelişmiş ülkelerde (örneğin, ABD’de yılda ortalama 140 kişi) otomobillerin içinde sürüklenen insanlar oluşturur. Gelişmemiş ülkelerde en önemli problem, sel tehlikesi öncesinde insanların doğru ve zamanında uyarılmamasıdır. Türkiye’de de daha çok sel yataklarının yerleşmiş ve sel için gerektiği gibi önceden modern meteorolojik ihbarlar ile uyarılamayan insanlar ölmektedir³⁵.

Fırtına: Fırtına atmosferde oluşan bir çalkantıdır³⁶. Fırtınalar kuvvetli rüzgârlar sonucuna meydana gelen doğal olaylardır. Yağış ile birlikte esen şiddetli rüzgârlar tufan, kurak ve yağışsız esenler ise tayfun olarak isimlendirilmektedir. Bu kuvvetli rüzgârlar esnasında helezonik girdaplar ve deniz veya göllerde yüksek dalgalar ve taşmalar meydana gelmektedir³⁷.

Yangınlar: Bir evin, mahallenin, bir köyün, bir ormanın veya büyük bir şeyin tutuşarak yanmasıdır³⁸. Çevreye ve insanlara maddi ve manevi zararlar veren yangınlara, deprem, kasırga ve diğer tabii afetlerin dışında, insanlar da sebep olmaktadır³⁹. Özellikle de orman yangınlarına bilerek ya da bilmeden sebep olan insanlar sebebiyle ormanlarımızın çoğu tahrip olmaktadır.

Orman yangınlarının etkileri, orman örtüsünün tabiatına ve yangının şiddetine bağlıdır. Orman yangınları, küçük zararlardan tutun da, ormanın hem koruyucu ve hem de iktisadi faydalarını gelecek nesillere taşıyacak şekilde tamamen tahribine kadar büyük zararlar meydana getirebilir. Hava şartları da yangınlarda önemli bir çevre ve

³³ İlyas Yılmaz, **Sel Sorununa Kalıcı Çözüm**, Kaynak Yayınları, 1.Basım, Ekim, 2002, s.7.

³⁴ Tame, s.13.

³⁵ Afet Koordinasyon Merkezi (AKOM), ‘‘Sel, Ani Sel Ve Taşkınlar’’, <http://www.ibb.gov.tr/sites/akom/documents/sel.html>, (12.10.2013).

³⁶ Fırtına Nasıl Oluşur. <http://www.on5yirmi5.com/haber/yasam/cevre/112217/firtina-nasil-olusur.html>, (12.10.2013).

³⁷ Fidancı, s.15.

³⁸ Yangın Nedir? <http://yangin.nedir.com/>, (12.10.2013).

³⁹ Çevre Ve Orman Bakanlığı, s.523.

tetik faktörüdür. Her yıl yıldırımların sebep olduğu yangınlar, Türkiye’de yaklaşık olarak 140 hektarlık ormanı tahrip eder⁴⁰.

Sis: Yeryüzündeki yatay görüş mesafesini 1 km’nin altına düşüren meteorolojik bir olaydır. Sis, bir alçak seviye bulutu olan stratus bulutunun yerde veya yere yakın seviyede oluşması olarak ta bilinir. Sis, su buharının yoğunlaşması veya donarak kristalleşmesi sonucu ortaya çıkan çok küçük su damlacıkları veya buz kristallerinden meydana gelmiştir. Sis içinde çisenti biçiminde çok hafif yağış görülebilir. Sis büyük ölçüde güneşe engel olur ve özellikle deniz ulaşımı olmak üzere hava ve kara ulaşımını da olumsuz yönde etkiler. Sis türleri olarak, radyasyon sisi, adveksiyon sisi, orografik sis, cephe sisleri kabul edilmektedir⁴¹.

Tablo 1: 1980-2014 Yılları Arasında Meydana Gelen En Maliyetli Doğal Afetler

Tarih	Olay	Etkilenen Bölge	Toplam Kayıp (Milyon Dolar)	Ölen Kişi Sayısı
12.01.2010	Deprem	Haiti	8.000	222.570
26.12.2004	Deprem, Tsunami	Srilanka, Endonezya, Taylan, Hindistan Hindistan, Malezya Bangladeş	10.000	220.000
08.10.2005	Deprem	Pakistan, Hindistan, Afganistan	5.200	88.000
12.05.2008	Deprem	Çin	85.000	84.000
20.06.1990	Deprem	İran	7.100	40.000
26.12.2003	Deprem	İran	500	26.200
07.12.1988	Deprem	Ermenistan, Türkiye	14.000	25.000
17.08.1999	Deprem	Türkiye	12.000	17.118
11.03.2011	Deprem, Tsunami	Japonya	210.000	15.880
26.01.2001	Deprem	Hindistan, Pakistan	4.600	14.970

Kaynak: Munich RE, NATCAT Service, http://www.munichre.com/site/corporate/get/documents_E2066418540/mr/assetpool.shared/Documents/5_Touch/_NatCatService/Significant-Natural-Catastrophes/2014/10-costliest-earthquakes-ordered-by-insured-losses.pdf, (11.06.2011).

Tablo 1’e bakıldığında dünyada meydana gelen en maliyetli afet türünün depremler olduğu görülmektedir. İkinci sırada yer alan tsunamilerin de en az

⁴⁰ Meteoroloji Karakterli Doğal Afetler ve Meteorolojik Önlemler, s.26.

⁴¹ Meteoroloji Genel Müdürlüğü, <http://www.mgm.gov.tr/genel/ss.aspx?s=sisnedir>, (07.11.2013).

depremler kadar maliyetli olduğu söylenebilir. Yaşanan felaketin büyüklüğü ve türüne göre doğal afetlerin sonuçları ve etkileri farklı olmaktadır. Doğal afet türü içerisinde yer alan depremler etki alanının geniş olması nedeniyle ciddi can ve mal kaybına neden olmaktadır. Böylesine yıkıcı sonuçlar doğurarak pek çok kesimi mağdur eden afetler için hukuksal açıdan düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

1.1.2.2. Teknolojik (İnsan Kaynaklı) Afetler

İnsan kaynaklı afetler, adından da anlaşılacağı gibi, doğa ile aralarında neden sonuç ilişkisi olmayan ve doğrudan insan faktörünün etkisi sonucu oluşan afet türüdür. Bu afetler sosyal yapıyı tahrip eden, toplumda büyük ölçüde yaralanmalara ve ölümlere yol açan afetlerdir.

Herhangi bir “insan kaynaklı olağan dışı durum”, dar bir alanda meydana gelip, sınırlı sayıda bireyi etkilediğinde, niteliğine göre “acil durum” veya “beklenmedik olay” olarak değerlendirilirken; aynı “insan kaynaklı olağan dışı durum” daha geniş bir alanda meydana gelip daha çok sayıda bireyi etkilediğinde ise “insan kaynaklı afet” niteliği kazanmaktadır⁴².

İleri teknolojinin kullanılması, endüstrileşme, kara, hava ve deniz ulaşımındaki gelişmeler, barajların inşa edilmesi ve nükleer enerjinin günlük hayatta kullanılmaya başlaması gibi gelişmeler insan yaşamını kolaylaştırmalarının yanında çok büyük riskleri de beraberinde taşımaktadır. Geçen yüzyıllarda bir köyün, kasabanın ya da şehrin nüfusu kadar insan, günümüzde, yukarıda sıralanan aktivitelerden birinin sekteye uğraması sonucu meydana gelen bir afette yaşamını yitirebilmektedir⁴³.

Tablo 2’de 2000-2014 yılları arasında meydana gelen teknolojik afetler beş ülke açısından ele alınmıştır. Doğal afetler kadar yıkıcı sonuçlar doğurmasa da teknolojik afetlerin de insan hayatına ve ekonomiye ciddi ölçüde zararları olabilmektedir. Teknolojik kazalar içerisinde en çok can kaybına yol açan kazalar nükleer ve endüstriyel kazalardır. Toplumu etkileyebilecek düzeyde büyük bir felakete yol açan endüstriyel ve nükleer kazaların önlenmesi ve olası kazaların insanlara ve

⁴² Abdullah Yılmaz, **Türk Kamu Yönetiminin Sorun Alanlarından Biri Olarak Afet Yönetimi**, Cantekin Matbaacılık, 1.Baskı, Ankara, 2003, s.28.

⁴³ Yılmaz, s.29.

çevreye olan zararlarının bertaraf edilmesi için yüksek düzeyde etkili ve sürekli korumayı sağlamak için gerekli önlemleri almak gerekir.

Tablo 2: 2000-2014 Yılları Arasında Meydana Gelen Teknolojik Afetler

Tarih	Afet Türü	Etkilenen Bölge	Toplam Ölüm (Kişi)	Toplam Yaralanma (Kişi)
2000	Endüstriyel Kazalar	Japonya	0	56
2008	Endüstriyel Kazalar	Almanya	0	101
2013	Ulaşım kazaları	Kanada	47	100
2013	Diğer Kazalar	Brezilya	235	100
2014	Endüstriyel Kazalar	Türkiye	329	80

Kaynak: EMDAT verilerine dayanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.1.3. Afetlerin Genel Özellikleri

Afetler, doğal afetler ve insan kaynaklı afetler olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulurlar. Doğal afetlerde doğal faktörlerin önemi büyüktür. Yaşanan olayın fiziksel büyüklüğü, yerleşme alanlarına olan uzaklığı ve yerleşim yerlerinde görülen hasar veya zarar görme düzeyi doğal faktörler kapsamında değerlendirilir. İnsan kaynaklı afetlerde ise, adından da anlaşılacağı üzere insan faktörünün önemi büyüktür. İnsan kaynaklı faktörler içerisinde fakirlik ve azgelişmişlik, hızlı nüfus artışı, tehlikeli bölgelerdeki hızlı ve denetimsiz yerleşme ve sanayileşme, orman ve çevre tahribatı, bilgisizlik, eğitimsizlik gibi faktörler insan kaynaklı faktörler kapsamında değerlendirilebilir. Tüm bu afetlerin yol açmış olduğu etkiler etkilerin zararlarının ne derece büyük sorunlara yol açabileceği aşikârdır.

Afetlerin genel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:⁴⁴

- Afetler, insan toplulukları ve yerleşmeleri üzerinde kayıplar meydana getirir, şaşkınlık, panik, şok, yaralanma, sakatlanma ve ölümlere neden olur, bulaşıcı ve salgın hastalıklara yol açabilir.
- İnsan faaliyetlerini kesintiye uğratarak yerleşme birimini etkiler, sosyal ve teknik altyapıyı tahrip eder.
- Nüfus artışı, kentleşme ve sağlıksız yapılaşma gibi nedenlerle, günümüzde afetlerin yol açtığı can ve mal kayıpları geçmişe oranla çok daha fazla olmaktadır.
- Az gelişmiş ülkelerde afetlerin yol açtığı can ve mal kayıpları gelişmiş ülkelere göre daha fazla olmaktadır.
- Belirli bir bölgede afet meydana geldiğinde çözüm genellikle bölgenin kendi imkanları ile bulunamamaktadır, ancak bölge dışından gelmektedir.
- Ülkelerin, afetlerle kendi imkân ve öz kaynaklarıyla başa çıkamamaları, uluslararası yardım ve işbirliği talep etmesine böylece afetlerin küresel etkilere yol açmasına sebep olur.

Bir olayın afete dönüşmesinde olaydan önceki ve sonraki dönemlerde yapılanlar önemli rol oynamaktadır. Tehlikenin gerçekleşmesinden sonra yapılanlar bir sonraki tehlikenin afete dönüşmesinin engellenmesi ya da afete dönüşürse yol açacağı kaybın azaltılması açısından önemlidir. Afet öncesi ve sonrası dönemlerin bir süreç dâhilinde ele alınması ile⁴⁵:

⁴⁴ Aslı Süha Dönertaş, **Afet Yönetimi Kapsamında Güvenli Yerleşim Yerlerinin Tasarımı İçin Kentsel Tasarım Standartlarının Geliştirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Mimar Sinan Üniversitesi Fen bilimleri Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.24.

⁴⁵ Ayşe Erkan, **Afet Yönetiminde Risk Azaltma Ve Türkiye’de Yaşanan Sorunlar**, Devlet Planlama Teşkilatı, Uzmanlık Tezleri, Ankara, 2010, s.7.

- Tehlike doğru tanımlanabilmekte,
- Tehlikenin doğuracağı riskler analiz edilebilmekte,
- Toplum riskler hakkında bilgilendirilebilmekte ve olası afetlere karşı gerekli seviyede eğitilebilmekte,
- Risklerin azaltılmasına yönelik faaliyetler planlanabilmekte,
- Tehlike gerçekleştiğinde tehlikenin afete dönüşmesini önleyici ya da gerçekleşen afetle kontrollü bir şekilde başa çıkılmasını sağlayacak müdahale önlemleri alınabilmekte,
- Afet kalkınma ilişkisi gözetilerek, kalkınmanın mevcut riskleri artırmak yerine azaltan bir şekilde gerçekleşmesi sağlanabilmektedir.

1.2. HUKUKSAL AÇIDAN AFETLERE YÖNELİK DÜZENLEME YAPILMASINI GEREKTİREN NEDENLER

Doğal afetlerin yıkıcı etkileri birçok alanda karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda hukuksal açıdan doğal afetlere yönelik düzenleme yapılmasının gerekçeleri mali, ekonomik ve sosyal açıdan ele alınarak gerekçeleri kısaca açıklanmıştır.

1.2.1. Mali Nedenler

Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer vergi kanunları açısından, doğal afetlerin neden olduğu zararların bir kısmının veya tamamının giderilmesi, mağdur olan kesime gerekli desteğin sağlanması, var olan vergi kanunlarının uygulanması bakımından karşılaşılabilecek yaptırımların önlenmesi ve meydana gelen felaketler nedeniyle ortaya çıkan güçlüklerin giderilmesi, doğal afetlere yönelik mali nitelikte düzenleme yapılmasının temel gerekçeleri arasındadır⁴⁶.

Bu kapsamda, maddi ve manevi olarak büyük yıkımlara neden olan doğal afetlere yönelik kanunlarda yer alan tüm kanuni düzenlemelerde aynı amaca hizmet edildiği ve mağdur olan kesimin üzerindeki yükün hafifletilmeye çalışıldığı görülmektedir.

⁴⁶ Mine Nur Bozdoğan, **Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetlere Yönelik Yasal Önlemlerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2001, s.11.

Konuyu devlet açısından ele alacak olursak, mali nitelikteki düzenlemelerin devlet açısından amacının ve öneminin ise daha uzun vadede vergi kaynağının korunması, kalkınmanın sağlanması, modern ve rasyonel bir vergi politikası olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü doğal afetler devletin mali kaynaklarını negatif etkilemektedir. Bu daraltıcı mali etkiler kısa dönemde ve uzun dönemde kalkınmanın zarar görmesine neden olmaktadır. Kamu tarafından finanse edilen afet maliyetleri ile afet azaltma ve önleme önlemleri; sınırlı bütçe kaynakları üzerinde önemli bir yük ortaya koymaktadır. Ekonomik faaliyet düzeyinin azalması, ihracat ve ithalat, dolaylı ve doğrudan vergi gelirlerinin azalması nedeniyle hükümet gelirleri doğal afetlerden negatif etkilenmektedir⁴⁷. Bu durumda devlet ekonomiyi canlandırmak adına ve ileride elde etmesi ihtimal dahilinde olan vergiler sebebiyle meydana gelen kayıpların giderilmesi için kaynak sağlamakta, kanunlarda bazı indirim ve istisnalara yer vermektedir. Fakat mevcut bütçe çerçevesinde, meydana gelen doğal afet kayıplarının giderilmesi bazen mümkün olmamakta ve devletin mali nitelikte yeni vergiler uygulamaya koyması yahut mali nitelikte çeşitli düzenlemeler yapması gerekmektedir. Devletin tüm bu uygulamaları gerçekleştirilirken vergilemede adalet, eşitlik, ödeme gücü ilkesi gibi temel ilkeleri göz ardı etmemesi gerekir.

1.2.2. Ekonomik Nedenler

Büyük yıkımlara sebep olan doğal afetler kısa vadede ciddi ekonomik etkilere neden olabilir ve uzun vadede ekonomik büyüme, kalkınma ve yoksullukla mücadele stratejisini aksi yönde etkileyebilir⁴⁸. Afetlerin ekonomi üzerinde dolaylı ve direkt etkileri vardır. Binalarda meydana gelen hasarlar, bireylerin ücret kaybı, fabrikaların yıkılması, köprüler, karayolları, demir yolları ve telekomünikasyon hasarları, toplumsal sistemdeki hasarlar (okullar, hasta haneler, camiler, kanalizasyon sistemleri vb.), üretimdeki kayıplar direkt etkilerine örnek gösterilebilir. Dolaylı etkileri ise

⁴⁷ Charlotte Benson, ‘‘The Economic Impact of Natural Disaster In Vietnam’’, Overseas Development Institute, s.98’den aktaran,Sevda Akar, ‘‘Doğal Afetlerin Kamu Maliyesine ve Makro Ekonomiye Etkileri: Türkiye Değerlendirmesi’’, **Yönetim ve Ekonomi Araştırma Dergisi**, Sayı: 21, 2013, s.193.

⁴⁸Charlotte Benson and Edward Clay, ‘‘Economic and Financial Impact of Natural Disaster: An Assesment of Their Effects and Options for Mitigation’’, April 2003, [http://www.odi.org.uk/publications/5011-economic-financial-impacts-natural-disasters-assessment-their-effects-options-mitigation\(19.11.2013\)](http://www.odi.org.uk/publications/5011-economic-financial-impacts-natural-disasters-assessment-their-effects-options-mitigation(19.11.2013))

bahsedilen direkt etkiler sonucunda oluşan ürün talep miktarındaki azalış, işini kaybetmiş bireylerin alımındaki azalış, vergi gelirlerindeki değişimden dolayı milli gelirdeki değişme örnek gösterilebilir⁴⁹. Tüm bu dolaylı ve direkt etkiler sonucunda bozulan ya da kayba uğrayan sistemleri mümkün olan en kısa sürede normale döndürmek için mevcut kaynakların en uygun şekilde kullanılması ve söz konusu duruma yönelik mali düzenlemelerin yapılması gerekir.

1.2.3. Sosyal Nedenler

Afetler bölge ve ülke ekonomisini olumsuz etkilediği için bunların insanlar üzerinde de bir takım sosyal ve psikolojik etkileri olmaktadır. Böylesine önemli sonuçlara neden olan doğa olayları önlenemese de zararlarının azaltılması mümkündür. Doğal afet sonucu mağdur olan kesim için afetlerin zararlarını azaltmaya yönelik olarak alınan barınma, eğitim ve sağlık olanaklarının iyileştirilmesi, çeşitli sosyal faaliyetlerin yeniden canlandırılması mali nitelikteki düzenlemeler için önem teşkil eden sosyal nedenlerdendir.

⁴⁹B.Burçak Başbuğ, ‘Terminoloji, Afet Evreleri Ve Afet Ekonomisi’, s.13-14. <http://tekirdag.meb.gov.tr/ss/otae/Terminoloji,%20Afet%20Evreleri%20ve%20Afet%20Ekonomisii.pdf>, (19.11.2013).

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKSAL AÇIDAN DOĞAL AFETLER

Hukuk, belli bir zamanda belirli bir toplumdaki ilişkileri düzenleyen ve uyulması devlet zoruna (müeyyide) bağlanmış kurallar bütünüdür⁵⁰. Hukuk kuralları kişi ile kişileri ve kişi ile devlet arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Bu ilişkilerde korunan menfaatler birbirinden farklı olduğu için hukukun bazı kriterlere göre sınıflandırılması ihtiyacı doğmuştur.

Pozitif hukuku oluşturan kuralları çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Ancak en yaygın ve günümüzde de güncelliğini koruyan klasik ayrım kamu hukuku- özel hukuk sınıflandırmasıdır. Kökeni Roma hukukuna dayanan bu ayrım, Türk hukukunun da dâhil bulunduğu Kıta Avrupası Hukuk Sistemini benimseyen ülkelerin hukuk hayatında önemli bir yer tutmaktadır⁵¹.

Kamu hukuku – özel hukuk ayrımının temelinde toplumsal yaşamın gelişmesi, buna bağlı olarak devletin ortaya çıkarak çeşitli nedenlerle kişi haklarına karışması bulunmaktadır. Gerçekten insanlığın ilk dönemlerinde kişiler arasındaki ilişkilere bir kanun koyucunun koyduğu kurallar değil, geleneklere dayanan, tamamıyla özel nitelikli kurallar uygulanıyordu. Ancak devletin bir kurum olarak ortaya çıkışıyla birlikte devlet bir takım yetkiler kullanmaya başlamış, bu durum zorunlu olarak yöneten ve yönetilenlerin tabi olacakları kuralların farklılaşmasına yol açmıştır. Yine kişiler arasındaki ilişkilere uygulanacak kurallar da devletin bir kurumu olan yasama organı tarafından çıkarılmaya başlanmış ve özellikle yargılama haline gelmiştir. Devletin ve devletin egemen güç olarak kullandığı yetkilerin hukuki niteliği açıklamak zorunluluğunun sonucu olarak kamu hukuku – özel hukuk ayrımı ortaya çıkmaya başlamıştır⁵².

Bu çalışmadaki ‘‘Hukukta Doğal Afetler’’ konusu klasik tasnife göre yani özel hukuk ve kamu hukuku dalları tasnifi içerisinde incelenecektir

⁵⁰ Hukuk, <http://hukuk.bunedir.org/>, (11.01.2015).

⁵¹ İsmail Kaya ve İlhan Üzülmüş, **Hukukun Temel Kavramları**, Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.39.

⁵²Kaya, s.39.

2.1. ÖZEL HUKUK KAPSAMINDA DOĞAL AFETLER

Doğal afetler ortaya çıkardığı sonuçlar itibariyle özel hukukun birçok dalıyla ilgilidir. Özel hukuk dalı içerisinde doğal afetlere yönelik pek çok kanuni düzenleme mevcuttur. Aşağıda bunlardan bazılarına değinilecektir.

2.1.1. Türk Ticaret Hukukunda Doğal Afetler

6102 Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda⁵³ mücbir sebep müessesesine; tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterlerin zayi olması (TTK. md. 82), kıymetli evrak hukukunda poliçenin ve çekin ibrazı (TTK. md.731 ve 811), taşıyıcının sorumluluğu ve sorumluluktan kurtulması (TTK. md. 875 ve 876), deniz ticaret hukukunda seferin yapılmaması (TTK. md. 907), bayrak şahadetnamesi (TTK. md. 944) ve kusursuz çatma (TTK. md. 1287) vb. bölümlerinde yer verilmiştir.

TTK'nda yer alan ‘‘defter tutma yükümlülüğü ve kanunda belirtilen defterleri saklama süresine’’ ilişkin hükümler, çeşitli hallerde meydana gelen doğal afetlere yönelik önlem alınmasını gerekli kılmıştır.

TTK'nun 64. maddesinde, ‘*Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetlerini ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.*’’ hükmü yer almaktadır. Bu maddeyle defter tutma yükümlülüğünün önemi arz edilmektedir. Fakat bazı durumlarda bu yükümlülükler yerine getirilememekte ve bu durum bir takım sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunları çözüme kavuşturmak amacıyla TTK'nun 82. maddesinin 7. fıkrasında bir düzenleme yapılmıştır. Bu madde hükmüne göre, ‘*‘bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı*

⁵³ R.G., T. 14.02.2011, S.27846

gibi bir afet veya hırsızlık⁵⁴ sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren⁵⁵ on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeler, yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi afetler sebebiyle ve kanuni süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili ticaret mahkemesinden bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme gerekli delillerin toplanmasını emredebilir. Bu belgenin ismi “zayi belgesi” dir⁵⁶.

Ancak 6762 Sayılı eski TTK’den farklı olarak 6102 Sayılı yeni TTK’nda zayi belgesi ile ilgili yeni düzenlemelere gidilmiştir. Tablo 3’de yeni TTK ile eski TTK karşılaştırılması yapılmıştır. Buna göre, zayi belgesi ile ilgili yeni TTK’nda iki değişiklik öngörülmüştür. Bunlardan birincisi, defter ve belgeleri çalınan mükelleflerin de zayi belgesi almak için yetkili mahkemeye başvurabileceği hükmüdür. İkinci düzenleme ise “böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibraz etmekten kaçınmış sayılır” hükmünün kaldırılmış olmasıdır. Ancak bu uygulamanın yerinde olmadığı söylenebilir. Çünkü defter ve belgelerin doğal afetler neticesinde zayi olmuş olması çok sık görülen bir durum olmasına karşın, hırsızlık sebebiyle çalınmalara pek sık rastlanmamaktadır. Dahası bir hırsızın işletmesinin defter ve belgelerini çalmasının bir mantığı olamaz. Bu uygulama kötü niyetli mükellefler için avantaj oluşturmaktadır. Zayi belgesi almamış olan mükelleflerin defter ve belgelerini ibrazdan kaçınmış sayılacağı hükmü de iyi niyetli mükellefin karşılaşacağı durumu

⁵⁴ Ticari defterlerin çalınması 6262 Sayılı Türk Ticaret Hukuku’nda pozitif bir hukuk kuralı olarak düzenlenememişken, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda pozitif hukuk kuralı olarak düzenlenmiş ve böylece ticari defterlerin çalındığı gerekçesiyle ticaret mahkemesinden zayi belgesi talep edilebilecektir. Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukuk’unda Ticari Defterlerin Çalınması Ve Zayi Belgesi Alınmasının Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:274, Temmuz, 2011, s.88.

⁵⁵ Buradak 15 günlük sürenin başlangıcı konusunda bir görüşe göre; “kanunda sözü edilen, 15 günlük sürenin başlangıcı, olayın meydana geldiği tarih değil, olayın meydana geldiğinin öğrenildiği, tarih olarak belirtildiğinden, ticaret mahkemesine başvurma tarihi duruma göre olayın meydana geldiği tarihten 25-30 gün sonrada olabilmektedir. Elif Pürsündereli, “Vergi Hukukunda Doğal Afetler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:81, Eylül, 1999, s.145.

⁵⁶ Tezcan Atay, “ Son Değişikliklerle Mükelleflerin Defter Ve Belgelerini İncelemeye İbraz Etme Ve Muhafaza Mecburiyetleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:123, Aralık, 1998, s.70.

bilmesi açısından avantaj oluşturmaktaydı. Bu ifadenin kanun hükmüne tekrar eklenmesinde fayda vardır.

Tablo 3: Zayi Belgesi Alınması ile İlgili Eski ve Yeni TTK'nın Karşılaştırılması

6762 Sayılı Eski TTK 68/4	6102 Sayılı Yeni TTK 82/7
Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kağıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. <i>“Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır”</i>	Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya <i>“hırsızlık”</i> sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir

Kaynak: TTK'ndan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kıymetli evrak hukukunda ise doğal afetlerle ilgili düzenleme poliçe ve çekin müracaat süreleri ile ilgilidir. Poliçe ve çekte müracaat hakkının kullanılması kanunen belirli sürelerle bağlanmıştır. Ancak kendi iradesi dışında gerçekleşen bir nedenden ötürü bu hakkın kaybedilmemesi ve alacaklı ve borçlu arasındaki dengenin korunması adına kanunda bazı düzenlemelere yer verilmiştir. TTK'nın 731. maddesi poliçenin ibrazını, 811. maddesi ise çekin ibrazını düzenlemiştir. Poliçe için düzenlenen mücbir sebep halleri çek için de düzenlenmiş olduğundan aşağıda sadece poliçe ile ilgili mücbir sebep hallerine değinilecektir.

TTK'nun 731. maddesinde mücbir sebeple ilgili düzenleme şu şekildedir;

“Kanunen belirli olan süreler içinde poliçenin ibrazı veya protesto düzenlenmesi, bir devletin mevzuatı veya herhangi bir mücbir sebep gibi aşılması imkansız bir engel nedeniyle gerçekleştirilmemişse, bu işlemler için belirli olan süreler uzatılır.

Hamil, mücbir sebepleri gecikmeksizin kendinden önce gelen kişiye ihbar etmekle ve bu ihbarı, altına tarih, yer ve imzasını da koyarak poliçeye veya alonja⁵⁷ kaydetmekle yükümlüdür.

Mücbir sebeplerin ortadan kalkmasından sonra hamilin, poliçeyi kabul veya ödeme amacıyla ibraz ve gereğinde protesto çekmesi şarttır.

Mücbir sebepler vadenin gelmesinden itibaren otuz günden çok sürerse poliçenin ibrazına ve protesto çekmeye gerek olmaksızın başvurma hakkı kullanılabilir.

Görüldüğünde veya görüldükten belirli bir süre sonra ödenmesi şart olan poliçeler hakkında otuz günlük süre, hamilin kendi cirantasına mücbir sebebi ihbar ettiği tarihten itibaren işler. Bu ihbar, ibraz süresinin bitmesinden önce de yapılabilir. Görüldükten belirli bir süre sonra ödenmesi şart olan poliçelerde otuz günlük süre, poliçede belirtilen süre kadar uzar.

Hamilin veya poliçeyi ibraza veya protesto çekmeye memur ettiği kişinin yalnız kendilerine ait olaylar mücbir sebeplerden sayılmaz.”

Kanunda açıkça mücbir sebep hallerinde poliçede belirtilen sürelerin uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Mücbir sebepten söz edilmekle birlikte tam bir tanıımı yapılmamıştır. Ancak kanun lafzından hareketle aşılması engel olan her durumu mücbir sebep olarak nitelendirebiliriz. Örneğin deprem sel yangın gibi olağanüstü durumları mücbir sebep kabul ederken, hamil veya memur ettiği kişinin hastalanması mücbir sebep sayılamaz. Çünkü kanun maddesi hamil veya memurun yalnız kendisini ilgilendiren olayları mücbir sebep olarak nitelendirmemiştir. Ancak, hamilin suçlu sayılarak tutuklanması yahut başkaları tarafından öldürülmesi sırf zatına ait olay olmadığından mücbir sebep kabul edilecektir⁵⁸.

TTK'nun taşıyıcının sorumluluğunu düzenleyen 875. maddesine göre; *“taşıyıcı, eşyanın taşınmak üzere teslim alınmasından teslim edilmesine kadar geçecek süre içinde, eşyanın ziyaından, hasarından veya teslimindeki gecikmeden doğan zararlardan sorumludur.*

⁵⁷ Alonj; bono, çek ve poliçenin arka yüzünde işlem yapmak için yer kalmadığında, yapılacak işlemler için bono, çek veya poliçeye eklenen kağıt parçasıdır. Alonj üstüne yapılacak işlemler hukuksal açıdan senet üzerine yapılmış olanlarla aynı hükümlere tabidir. Yalnızca kabule arz edilen poliçede (kabul etmeme protestosu), muhatap tarafından kabul edildiği ajonja yazılamaz. Kabul poliçenin ön ve arka yüzüne yapılabilir.

⁵⁸ Naci Kınacıoğlu, **Kıymetli Evrak Hukuku**, Ankara, 1984, s.244.

Zararın oluşmasına, gönderenin veya gönderilenin bir davranışı ya da eşyanın özel bir ayıbı sebep olmuşsa, tazminat borcunun doğmasında ve kapsamının belirlenmesinde, bu olguların ne ölçüde etkili olduğu dikkate alınır.

Gecikme halinde herhangi bir zarar oluşmasa da taşıma ücreti gecikme süresi ile orantılı olarak indirilir; meğerki taşıyıcı her türlü özeni gösterdiğini ispat etmiş olsun.” hükmü yer almaktadır.

Ancak aynı kanunun 876. maddesi bazı hallerin gerçekleşmesiyle taşıyıcıyı bu sorumluluktan kurtarmaktadır. Buna göre, ‘*ziya, hasar ve gecikme, taşıyıcının en yüksek özeni göstermesine rağmen kaçınamayacağı ve sonuçlarını önleyemeyeceği sebeplerden meydana gelmiş ise, taşıyıcı sorumluluktan kurtulur*’. Burada mücbir sebepten bahsedilmemiş olmasına rağmen, taşıyıcının kaçınamayacağı ve sonuçlarını önleyemeyeceği sebepleri mücbir sebep olarak nitelendirebiliriz. Çünkü karşı konulamayan ve irade dışı gerçekleşen her olay mücbir sebep olarak nitelendirilir. Bu durumda taşıyıcı kendisine yüklenmiş olan zarardan mücbir sebebin varlığını ispat etmesi durumunda kurtulabilmektedir.

Deniz ticaret hukukunda ise mücbir sebep hali TTK’nın 907. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ‘*sefer, taşıma sözleşmesinin yapılmasından sonra fakat hareketten önce ortaya çıkan ölüm, hastalık veya bunun gibi mücbir sebep dolayısıyla yapılamamışsa, sözleşme taraflardan hiçbirine tazmin yükümlülüğü doğurmaksızın kendiliğinden geçersiz olur*’ hükmü yer almaktadır. Yani mücbir sebebin varlığı halinde sözleşme kendiliğinden fesih olmakta olup her iki taraf içinde tazmin yükümlülüğü söz konusu olmamaktadır.

TTK’nun 904. maddesinde ise bayrak şahadetnamesiyle ilgili bir düzenleme mevcuttur. Buna göre, ‘*Türkiye dışında bulunan bir gemi Türk bayrağını çekme hakkını elde ederse, geminin bulunduğu yerdeki Türk konsolosu tarafından Türk bayrağını çekme hakkına dair verilecek ‘bayrak şahadetnamesi’ gemi tasdiknamesi yerine geçer. Bayrak şahadetnamesi, düzenlendiği günden itibaren ancak bir yıl için geçerlidir; yolculuk, mücbir sebep yüzünden uzadığı taktirde süre de uzar*’. Bu madde ile yolculuğun mücbir sebep sayılan bir olay nedeniyle uzaması durumunda bahsi geçen bir yıllık süreninde uzaması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Son olarak deniz hukukunda çarpışan gemileri ele alan TTK'nın çatma başlıklı 1287. maddesinde de mücbir sebebe yönelik düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Anılan madde hükmüne göre;

“ 1) Çatma, umulmayan bir hal veya mücbir sebep yüzünden meydana gelmiş veya neden ileri geldiği anlaşılamamışsa, çarpışan gemilerin veya gemilerde bulunan insanların yahut eşyanın çatma yüzünden uğradıkları zarara, o zarara uğrayan kişi katlanır.

2) Birinci fıkra da sayılan haller gemilerin hepsi veya onlardan biri, kaza anında demirdeyken meydana gelirse birinci fıkra hükmü uygulanır.”

Yukarıdaki madde hükümleri ile mücbir sebep dolayısıyla oluşan zararlardan ötürü taşıyıcı sorumluluktan kurtulmaktadır. Herkes oluşan zararı kendi tazmin etmekle yükümlüdür.

2.1.2. İş Hukukunda Doğal Afetler

İş Hukuku⁵⁹, işçilerin hukuki durumlarının düzenlenmesi ve korunması gereksiniminden doğmuştur⁶⁰. İş hukuku resmi bir iş yerinde hizmet akdi ile çalışmaya başlayan ve çalışmasının karşılığında ücret alan işçi ile işveren arasında ve bunların bağlı olduğu topluluklarla olan ilişkilerini düzenleyen uyulması zorunlu kurallar bütünüdür⁶¹. Bu hukuk dalında mücbir sebepler (zorlayıcı nedenler) iş kanununun⁶² 24. ve 25. maddeleri ile 2822 Sayılı Toplu İş Sözleşmesi Kanununun 31. maddesinde düzenlenmiştir.

İş Kanununun 24. maddesinin III numaralı bendinde işçi yönünden haklı neden oluşturan zorlayıcı bir sebebin meydana gelmesi durumunda işçiye iş sözleşmesini fesih hakkı tanınmıştır. Bu maddeye göre “işçinin çalıştığı iş yerinde bir haftadan fazla süreyle işin durmasını gerektirecek zorlayıcı nedenler ortaya çıktığında, işçi iş sözleşmesini haklı nedenlerle feshedebilir”. Bu anlamda; söz gelimi şiddetli kar veya

⁵⁹ İş Hukuku, bazı açılardan kamu hukuku bazı açılardan ise özel hukuk dalına giren karma bir yapıya sahiptir. Bu çalışmada bahsi geçen iş hukuku konuları daha çok özel hukuku ilgilendirdiği için iş hukuku, özel hukuk dalı içerisinde incelenmiştir.

⁶⁰ A.Murat Demircioğlu ve Tankut Centel, **İş Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Eylül, 2006, s.17.

⁶¹ Muhasebe Dersleri, <http://www.muhasebedersleri.com/ekonomi/is-hukuku.html>, (16.12.2014) .

⁶² R.G, T. 07.05.1983, S.18040

yağmur, deprem, toprak kayması gibi doğa olayı veya hükümet tarafından işyerine el konması, dışsatinin yasaklanması ya da işyerinin önünden geçen yolun belediyece genişletilmek istenmesi üzerine işyerinin kapatılması gibi bir hukuki neden sonucunda iş yerinde işin durması, işçiye haklı nedenle fesih yetkisi kazandırır. Buna karşılık, makine ve fırınların revizyonu veya mevsimlik satışların durması yahut stok fazlalığı İş Kanunu madde 24/III anlamındaki bir zorlayıcı nedeni oluşturmaz⁶³.

Aynı kanunun 25. maddesinin III. bendinde işveren yönünden haklı neden oluşturan zorlayıcı bir sebebin var olması durumunda işverene fesih hakkı tanınmıştır. Bu maddeye göre işyerinde işçiye bir haftadan fazla süreyle çalışmaktan alıkoyan bir zorlayıcı nedenin ortaya çıkması, işveren yönünden bir haklı neden oluşturur. Bu anlamda, su basması veya kar yüzünden işçinin işine gidememesi, işverene iş sözleşmesini haklı nedenle fesih yetkisi kazandıran zorlayıcı nedenler içerisinde yer alır⁶⁴.

Toplu İş Sözleşmesi Kanununun 31. maddesinde ise *‘‘savaş halinde, genel veya kısmi seferberlik süresince grev ve lokavt yapılmaz. Yangın, su baskını, toprak veya çığ kayması veya depremlerin sebebiyet verdiği ve genel hayatı felce uğratan felaket hallerinde Bakanlar Kurulu, bu hallerin vuku bulduğu yerlere inhisar⁶⁵ etmek ve bu hallerin devamı süresince yürürlükte kalmak üzere, gerekli gördüğü işyerleri veya iş kollarında grev ve lokavtın yasak edildiğine dair karar alabilir. Yasağın kaldırılması da aynı usule tabidir’’* hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere İş Hukukundaki sözleşmenin bildirimsiz fesih hakkı anlatılırken mücbir sebeplerden bahsedilmiştir. İş Kanunu’nun 24. ve 25. maddeleri mücbir sebep meydana geldiğinde, işçi ve işverene aralarındaki iş akitlerine son verme hakkı tanımaktadır. İş Hukuku’nda mücbir sebepler işçi ve işveren arasındaki ilişkide bir taraf için hak düşürücü diğer taraf için hak sağlayıcı unsur olmaktadır⁶⁶.

2.1.3. Medeni Hukukta Doğal Afetler

⁶³ Demircioğlu ve Centel, s.188.

⁶⁴ Demircioğlu ve Centel, s.188-189.

⁶⁵ Tekel, tek başına sahip olma.

⁶⁶ Mehmet Ali Parlak, **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Ve Zor Durum**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, ss.23-24.

Medeni hukuk, özel hukukun en önemli ve en geniş dalıdır. Medeni hukuk, kişilerin toplum halinde yaşaması bakımından bir hüküm ve değer ifade eden bütün eylem ve davranışlarını, işlem ve ilişkilerini düzenleyen hukuk kurallarının tümüdür⁶⁷.

Doğal afetlerle ilgili olması bakımından Medeni Kanun (MK)'un 752. ve 753. maddeleri önemlidir. MK 752. maddeye göre; *'taşınmaz malikleri, su, rüzgâr, çığ ve diğer doğal güçlerin etkisiyle ya da rastlantı sonucunda kendi arazilerine sürüklenen veya düşen şeyler ile buraya giren büyükbaş hayvan, arı oğulu, kanatlı hayvan ve balık gibi hayvanların hak sahipleri tarafından aranıp alınmasına izin vermek zorundadır'*. Burada önemli olan olayın, hak sahibinin iradesi dışında gerçekleşmiş olmasıdır. Örneğin rüzgârın etkisiyle balkonda asılı çamaşırların komşu bahçeye uçuşması, bir koyunun ya da papağanın bitişikteki bahçeye kaçması gibi. Ancak herhangi bir zarar oluşması durumunda bu zararın temini gerekmektedir⁶⁸.

Yine MK'un 753. maddesine göre; *'bir kimse, kendisini veya başkasını tehdit eden bir zararı veya o anda mevcut bir tehlikeyi ancak başkasının taşınmazına müdahale ile önleyebilecek ve bu zarar ya da tehlike taşınmaza müdahaleden doğacak zarardan önemli ölçüde büyük ise, malik buna katlanmak zorundadır. Malik bu yüzden uğradığı zarar için hakkaniyete uygun bir denkleştirme bedeli isteyebilir'*⁶⁹.

Sonuç olarak, Medeni Kanunda düzenlenmiş olan kusursuz sorumluluk hallerinde, sorumluluktan kurtulmak için kabul edilen kurtuluş kanıtı olarak mücbir sebepler, tazmin sorumluluğunu ortadan kaldıran hallerdir. Gayrimenkul malikinin katlanma ödevi, ancak zorunlu hallerde sahibine elinde olmayan nedenlerle kaybolan menkullerin aranılmasına imkân veren hukuki düzenlemelerdir⁷⁰.

2.1.4. Borçlar Hukukunda Doğal Afetler

⁶⁷ Jale Akipek ve Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku**, Gözden Geçirilip Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış 4.Baskı, Beta Yayınları Eylül, İstanbul, 2002, s.20.

⁶⁸ Turgut Akıntürk, **Eşya Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004 ,(E.H), s.568.

⁶⁹ Kemal Oğuzman ve Özer Seliçi, **Eşya Hukuku**, 9. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2002, s.436.

⁷⁰ Parlak, s.21.

Borç ilişkisi, iki taraf arasında kurulan ve taraflardan birini (borçluyu) diğerine (alacaklıya) karşı belli bir davranış biçiminde (edimde) bulunmakla yükümlü kılan hukuki bir bağıdır. Borçlar hukuku⁷¹ ise borç ilişkilerini düzenleyen hukuk kurallarını ifade etmektedir⁷².

Borçlar hukuku açısından mücbir sebebi şu şekilde tanımlamak mümkündür. Mücbir sebep, sorumlu veya borçlunun faaliyet ve işletmesi dışında meydana gelen, genel bir davranış normunun veya borcun ihlaline mutlak olarak kaçınılmaz şekilde yol açan, öngörülmesi ve karşı konulması mümkün olmayan olağanüstü bir olaydır⁷³.

Borçlar hukukunda mücbir sebebin unsurları⁷⁴:

- İmkânsızlığa neden olan harici bir olay olması
- Borcun ifasını imkânsız hale getiren olayı önlemenin mümkün olmaması
- Borcun ifasını imkânsız hale getiren olayın sonuçlarının öngörülemesiz olması
- Olay ile borcun ifa edilmemesi arasında bir illiyet bağı bulunmasıdır.

Borçlar hukukunda mücbir sebep, sorumlu şahsın kusurunu ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda BK'nun 324. maddesinde sorumluluktan kurtulmaya yönelik olarak kiracının, kiralananı kullanamaması durumundaki sorumluluğu düzenlenmiştir. BK 576. maddede de; *“otel, motel, pansiyon, tatil köyü gibi yerleri işletenler, konaklayanların getirdikleri eşyanın yok olması, zarara uğraması veya çalınmasından sorumludurlar”* hükmü yer almaktadır. Ancak zararın mücbir sebepten kaynaklanması ve bu durumun ispatı halinde bu sorumluluktan kurtulmaktadırlar.

Aynı kanunun 136. maddesinde borcun ifasının borçlunun sorumlu tutulamayacağı sebeplerle imkânsızlaşması durumunda borcun sona ereceği hükmü yer almaktadır. Mücbir sebebin meydana gelmesi ve borçlunun bu durumu ispat etmesi durumunda borçlu sorumluluktan kurtulabilmektedir.

Görüldüğü üzere borçlar hukukunda mücbir sebepler, sorumluluğu ortadan kaldırıcı etkiye sahip olup ispat edilmesi durumunda ödev ve yükümlülükler ortadan kalmaktadır. Ancak burada bahsi geçen mücbir sebebin borçlunun işletmesi ile ilgili

⁷¹ R.G, T. 11.01.2011, S. 27836.

⁷² Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuku**, Genişletilmiş On Üçüncü Baskı, Beta Yayınevi, Eylül, İstanbul , 2007, (BH), s.7.

⁷³ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümleri**, Cilt:2, Ankara, 1994, s.97.

⁷⁴ Gamze Turan Başaran, “Borçlunun Sorumlu Olmadığı Sonraki İmkânsızlık Sebebiyle Borcun Sonra Ermesi”, <http://cujl.cankaya.edu.tr/12dec2009/01%20G%20T%20Basara.pdf>, (17.12.2014).

olmaması, dıştan gelen bir kuvvetin bulunması ve etkilerinden kaçınılmanın imkânsız olması gerekir.

2.2. KAMU HUKUKU KAPSAMINDA DOĞAL AFETLER

Doğal afetin ortaya çıkardığı sonuçlar kamu hukuku alanında da bir takım önlemlerin alınmasını gerekli kılmıştır. Çalışmanın takip eden bölümlerinde kamu hukuku kapsamına giren kanunlarda doğal afetlere yönelik alınan önlemlere değinilecektir.

2.2.1. Anayasa Hukukunda Doğal Afetler

Anayasa hukuku, devletin dayandığı temel değerleri ve gerçekleştirmek istediği amaçları açıklayan; yasama yürütme ve yargı gibi devletin temel organlarının kuruluşunu, işleyişini ve bu organlar arasındaki karşılıklı ilişkileri ve devlet karşısında vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen hukuk dalıdır⁷⁵.

Anayasa hukukunda olağanüstü hal rejimlerine yer verilmiştir. Olağanüstü hal rejimleri devletin normal hukuk düzeninin kuralları ile karşılaşmasına imkân olmayan savaş, isyan, ekonomik kriz, doğal afetler gibi tehlikeler karşısında başvurmuş olduğu bir özel yönetim usulüdür. Bu dönemlerde idarenin yetkileri olağan zamanlara göre genişler ve kişilerin hak ve özgürlükleri normal zamanlara oranla kısıtlanabilir yahut gerekli hallerde tamamen durdurulabilir.

1982 Anayasası olağanüstü hal yönetim usulü olarak üç çeşit özel yönetim usulü benimsemiştir. Bunlardan birincisi, Anayasanın 119. maddesine göre tabii afet, tehlikeli salgın hastalık veya ağır ekonomik bunalım halleridir. İkinci olağanüstü hal rejimi Anayasanın 120. maddesinde yer alan şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması sebebiyle ilan edilen olağanüstü haldir. Üçüncü olağanüstü hal rejimi ise Anayasanın 122. maddesindeki sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halidir. Anayasanın 15. maddesine göre adı geçen maddelerdeki tehlikelerin meydana gelmesi halinde milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin

⁷⁵Kayar, s.48.

kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir

Her üç olağanüstü hal de Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nca yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde, süresi altı ayı geçmemek üzere ilan edilebilir. Bakanlar Kurulu, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda KHK'ler çıkarabilirler. Bu kararnameler Resmi Gazetede yayınlanır ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulur⁷⁶.

Görüldüğü üzere Anayasa Hukukunda doğal bir afetin baş göstermesi halinde normal hukuk kurallarının dışına çıkılarak bazı kararlar alınabilmekte ve yürütmeye olağanüstü yetkiler verilmektedir. Bu gibi dönemlerde bireylerin özgürlükleri kısıtlanır, olağanüstü yükümlülükler konur, önlemler alınır. Olağanüstü dönemlerde yönetime tanınan yetkiler anayasal ve kanuni bir düzenlemenin sonucudur; hukuk düzeninin bir parçasıdır⁷⁷.

2.2.2. İdare Hukukunda Doğal Afetler

İdare sözcüğü hem bir faaliyet (idare etmek), hem de bu faaliyeti yerine getiren kuruluşları anlatmak için kullanılmaktadır⁷⁸. İdare en küçük sosyal birim olan aileden başlayarak en büyük siyasal otorite olan devlete kadar çeşitli kademe ve düzeylerde yürütülen faaliyetler bütününden oluşmaktadır⁷⁹.

İdare hukuku ise idarenin kuruluş ve işleyişini düzenleyen kamu hukuku kurallarının bütünüdür. Diğer bir ifadeyle idare hukuku, idare organını ve fonksiyonunu düzenleyen özel hukuk kurallarını aşan hukuk kurallarının bütünüdür⁸⁰.

Anayasa hukuku ile idare hukuku iç içe girmiş dallar olduğu için Anayasa hukuku için belirtilen hususların idare hukuku içinde geçerli olduğunu söyleyebiliriz. İdare hukukunda da mücbir sebepler daha çok olağanüstü durumlarda ortaya çıkmakta ve idareye bir takım yetkiler verilebilmektedir.

⁷⁶ Ömer İzgi ve Zafer Gören, **TC Anayasa Yorumu**, TBMM Basımevi, Cilt:2, Ankara, 2002, s.1053.

⁷⁷ A.Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, Güncelleştirilmiş 10.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2002, (AH), s.256.

⁷⁸ A.Şeref Gözübüyük, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, Mart, 2001, (İH), s.3.

⁷⁹ Halil Kalabalık, **İdare Hukuku Dersleri**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004, s.2.

⁸⁰ İdare Hukuku Dersleri, <http://www.idare.gen.tr/ihd-bolum2.pdf> s.26, (12.12.2014).

İdare hukukunda zorlayıcı nedenler, beklenmeyen durumlar, zarara uğrayanın ya da üçüncü kişinin kusuru gibi nedenler zarar verici tutum ve davranışlar idare arasındaki ilişkiyi etkiler. Bu gibi etkenler, idarenin sorumluluğunun tümünü ya da bir bölümünü ortadan kaldırır⁸¹. Konu gereği zorlayıcı nedenler ve sonuçları üzerinde durulacaktır.

Zorlayıcı sebepler (mücbir sebepler), idarenin iradesi dışında oluşan öngörülmesi ve her türlü dikkat ve özenin gösterilmesine rağmen önlenmesi mümkün olmayan ve de bir kamu hizmetinin yürütülmesini imkânsız hale getiren olaydır. Deprem, sel, toprak kayması, yıldırım düşmesi gibi⁸². İdare hukukunda mücbir sebep, idareyi sorumluluktan kurtarmaktadır. Mücbir sebebin var olması durumunda idarenin kusurlu ya da kusursuz sorumluluğuna bakılmaz her şekilde sorumluluğu ortadan kalkar.

2.2.3. Ceza Hukukunda Doğal Afetler

Ceza Hukuku, devletin ceza yaptırımını tehdidi ile uygulanmasını sağlamaya çalıştığı emir ve yasakları kapsayan hukuk kurallarını ifade eder. Ceza Hukuku aynı zamanda, bu kuralları inceleyen bilim dalına verilen addır⁸³.

Mücbir sebep, insanda belli bir biçimde hareket etmek ya da etmemek imkânını ortadan kaldıracak kadar şiddetli olan maddi veya manevi güçtür⁸⁴. Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda mücbir sebepten söz edilmemiştir ancak TCK'nun 28. maddesinde; *“karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez”* hükmü yer almaktadır. Kanunda açıkça mücbir sebepten bahsedilmemiş olmasına rağmen kanun koyucunun burada mücbir sebebe işaret ettiğini söylemek yanlış olmaz. Çünkü mücbir sebepler kişinin iradesi dışında gerçekleşen, karşı konulamayan ve öngörülemeyen bir olaylardır ve kanun maddesindeki ifade ile uyumaktadır.

Mücbir sebebin meydana gelmesi halinde failin yaptığı davranış failin iradesi dışında bir gücün etkisiyle gerçekleşmektedir ve failin buna karşı koyma olanağı

⁸¹ Gözübüyük, (İ.H), s.717.

⁸² Kalabalık, s.42.

⁸³ Mehmet Emin Artuk ve Diğerleri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Kitapevi, 2002, Ankara, s.33.

⁸⁴ Mehmet Tan, **Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler**, Cilt:1, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2011, s.1013.

yoktur. Bu durumda davranış faile ait olmadığı için işlenen fiilden dolayı kusurlu da olmayacaktır. Zorlayıcı neden failin iradesini ortadan kaldırarak onun serbestçe davranmasını engellediği için failin kasıt veya taksir biçiminde bir kusuru da yoktur. Bu durumda dış etki nedeniyle iştirakçilerin tümünün iradesi ortadan kalkmış olacaktır. Örneğin bir binayı boyamakta olan A ve B'nin çıktıkları iskele, depremin etkisiyle devrilerek ellerinde bulunan inşaat malzemesi yoldan geçmekte olan C'nin başına düşerek yaralanmasına neden olmuşsa A ve B bundan sorumlu tutulamaz⁸⁵.

Görüldüğü üzere Ceza Kanunu'nda mücbir sebeplere doğrudan atıf yapılmamıştır. Ancak mücbir sebep sonucu oluşan irade kusurlu sayılamayacağı için CK'nun 28. maddesi gereğince mücbir sebebin cezayı kaldırıcı etki yaptığını söyleyebiliriz. Yani mücbir sebep durumunda kusur bulunmadığı için, fail cezalandırılmaz⁸⁶. Dolayısıyla doğal afetler de mücbir sebep kapsamına alındığı için doğal afetin etkileri sonucunda irade dışı gelişen bir eylemden dolayı fail cezalandırılmaz.

2.2.4. Vergi Hukukunda Doğal Afetler

Vergi hukuku, devletle yükümlüler arasındaki otorite – egemenlik gücüne dayalı olarak kanunla konulan mali yükümlülük ilişkilerini düzenleyen ve kamu gücü ile desteklenmiş kurallar bütünüdür⁸⁷.

Vergi kanunu ise, vergi ödevinin niteliği, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkması ile ilgili maddi ve şekli esasları düzenleyen ve yasama organlarınca çıkarılan kurallardır⁸⁸.

“Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler” adlı çalışmanın konusunu vergi hukukunun oluşturması sebebiyle aşağıda yer verilen vergi kanunlarında, doğal afetlere yönelik alınmış olan önlemler ve düzenlemeler ayrıntılarıyla incelenecektir

⁸⁵ Tan, s.1015.

⁸⁶ Bahri Öztürk ve Diğerleri, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Seçkin Kitapevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4.Baskı, Ankara, 1998, s.281.

⁸⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Derya Kitapevi, Afyon, 2005, s.3.

⁸⁸ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (Doktora Tezi), Yayın No:2009/396, Ankara, 2009, s.138.

2.2.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler

Kişi veya kuruluşların çeşitli işlemlerden elde ettikleri gelirleri üzerinden gelir vergisi kanununda belirlenen oranlarda alınan vergilere gelir vergisi denmektedir⁸⁹. Aşağıda gelir ve kurumlar vergisi olarak iki kola ayrılan gelir vergisinde yer alan doğal afetlere yönelik düzenlemeler incelenecektir.

2.2.4.1.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda doğal afetlere yönelik doğrudan yer alan düzenlemeler yoktur. Doğal afetlere ilişkin düzenlemeler, doğal afet sonucu meydana gelen kayıp ve zararların giderilmesine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımlara yönelik düzenlemeler açısından geçerlilik alanı bulmaktadır. GVK'nun 89/4. maddesine göre gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar; aynı maddenin 5. fıkrasında belirtilen genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediye ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı; yine aynı maddenin 6.fıkrasında yer alan fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin

⁸⁹ Muhasebe Dersleri, <http://muhasebedersleri.com/butce-vergi/vergi-turleri-gelir-vergisi.html>, (09.02.2015).

maliyet bedelinin tamamının indirim konusu yapılabilmesine imkân tanındığı görülmektedir. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri⁹⁰, yoksa VUK hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır. Bu maddelerde bağışın yapıldığı kişi ile bağış ve yardımın miktarı konusunda ikili bir ayırımın yapıldığı görülmektedir.

2.2.4.1.2. Kurumlar Vergisinde Yer Alan Düzenlemeler

GVK'nun 89/4 ve 5. maddelerindeki doğal afetler sonucunda meydana gelen kayıp ve zararların giderilmesine ilişkin bağış ve yardımlara yönelik düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 10/1. maddesinin (c) ve (ç) bentlerinde ele alınmakta ve söz konusu bağış ve yardımların indirilecek giderler kapsamına alındığı görülmektedir. Bağış ve yardımların %5'i aşan kısmının kurum kazancından indirilmesi GVK'ndaki düzenlemeye benzer bir sınırlamadır. GVK'undan farklı olarak bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal ve hakkın maliyet bedeli⁹¹ veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 4 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde⁹² "5904 Sayılı Kanunla KVK'un 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 03.07.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (f) bendi ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Derneğe yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise Tebliğin "10.3.2.1. Kurum Kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

⁹⁰ VUK'un 265. maddesine göre "mukayyet değer" bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

⁹¹ VUK'un 262.maddesine göre "maliyet bedeli" iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri (eklenti, ilişkin) bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

⁹² 4 Seri No.lu KVK Genel Tebliği, R.G., T.13.18.2009, S.27318.

Diğer taraftan, anılan Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir'' denilmek suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Ayrıca yeni K.V.K'nın 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde eski K.V.K'da yer almayan bir düzenleme yapılmış ve Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamının kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır⁹³.

2.2.4.2. Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler

Servet vergisi, kişilerin belirli bir anda sahip oldukları her türlü menkul ve gayrimenkul mal ve paralardan oluşan servetleri üzerinden alınan dolaysız bir vergidir⁹⁴. Aşağıda servet vergisi kapsamına giren emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisi kanunlarında doğal afetlere yönelik mevcut düzenlemeler incelenecektir.

2.2.4.2.1. Emlak Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Emlak Vergisi Kanunu (EVK) 'nda binalar için daimi ve geçici muaflıklar yer almaktadır. Geçici muaflıklar Kanun'un 5. maddesinde ele alınmaktadır. Doğal afetler sebebiyle inşa edilen binalara ilişkin muafiyet ise geçici muaflıklar arasında yer alır. Tabii afetler sebebiyle inşa edilen binaların 10 yıllık geçici emlak vergisinin muafiyetlerine ilişkin hükümler EVK'nun 5. maddesinin (c) fıkrasında düzenlenmiştir⁹⁵. Bu madde hükmüne göre; *'deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yıkılan veya kullanılamaz hala gelen veya yangın su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ benzeri afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin vuku bulduğu veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşlarca tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin*

⁹³ Can Tekin ve Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2007, s.438.

⁹⁴ Muhasebe, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/403-s/3460-servet-vergisi-nedir-ne-demek-anlami.html>, (09.02.2015).

⁹⁵ Saim Güreş, "Tabii Afetler Sebebiyle İnşa Edilen Binaların Geçici Emlak Vergisi Muaflığı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:145, Ocak ,2005, s.225.

vuku bulduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olunup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

Şu kadar ki, kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.

Muafiyetten faydalanacak mükellefler, İmar ve İskân Bakanlığında⁹⁶ veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz etmeye mecburdurlar'' denilmektedir. Ayrıca konuya açıklık getirmek için 6 Seri No.lu EVK Genel Tebliği yayımlanmıştır⁹⁷. Söz konusu maddenin (c) fıkrasında, Genel Tebliğde de belirtildiği gibi iki çeşit geçici bina vergisi muaflığı öngörülmektedir.

a) Deprem, su basması yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılamaz hale gelen vergi mükellefleri tarafından inşa edilen veya kamu kuruluşunca ilgili kanunlarına göre inşa edilip bu hak sahiplerine devir edilen binalara tanınacak vergi muaflığı,

b) Yangın, su basması yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri(deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından inşa edilen veya kamu kuruluşunca ilgili kanunlarına göre tanınacak geçici vergi muaflığı,

Bu muafiyet 10 yıllık bir süreyi kapsamakta olup, binaların mesken olarak kullanılması veya meskenden başka amaca tahsis edilmesinin önemi bulunmamaktadır.

Doğal afetlere yönelik EVK'undaki diğer bir düzenleme ise EVK'nun ''mükellefiyetin başlaması ve bitmesi'' başlıklı 19. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddede ''deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle, yanan yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayın vukua geldikleri tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.'' hükmü bulunmaktadır.

Söz konusu madde hükmünde doğrudan bir terkin işleminden söz edilmemiş olmasına rağmen; düzenlemenin bir sonucu olarak, afet durumlarında, afetin olduğu

⁹⁶ Yeni adıyla Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

⁹⁷ R.G., T. 29.07.1972, S.14260.

yılı izleyen yıldan itibaren iki yıl süre ile emlak vergisinin alınmaması gerektiğinden örneğin yanan binanın arsasına ait verginin terkin edilmesi gerekmektedir⁹⁸.

2.2.4.2.2. Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Doğal afetler sonucu yaşamını yitiren kişilerin mirasçıları öncelikle Sulh Hukuk mahkemesinden veya Noterlerden mirasçılık belgesi⁹⁹ bir diğer adıyla veraset ilamı almaları gerekmekte ve Veraset Ve intikal Vergisi Kanunu (VİVK)'un 9. maddesi çerçevesinde vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla beyannamelerini ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde vermeleri gerekmektedir, fakat konu ile ilgili 29 Seri No.lu VİVK Genel Tebliği'nde¹⁰⁰ 4481 Sayılı Kanun'un¹⁰¹ geçici 1. maddesi ile 17 Ağustos 1999 ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremler nedeniyle veya bu depremlerdeki yaralanmalara bağlı olarak sonradan meydana gelen ölümler sonucu veraset yolu ile intikal eden mallar dolayısıyla mirasçılardan veraset ve intikal vergisi alınmaması esası getirilmiştir.

İstisnanın uygulanabilmesi açısından murisin veya mirasçıların deprem bölgesinde ikamet şartı bulunmamaktadır. Murisin veya mirasçıların ikametgâhı nerede olursa olsun ölümün depremlerde veya depremlerdeki yaralanmalara bağlı olarak sonradan meydana gelmesi istisna uygulaması için yeterli olacaktır.

Mükellefler, ölümün depremden kaynaklanan nedenlere bağlı olduğuna dair alacakları rapor ile birlikte veraset ve intikal vergisi beyannamelerini bir dilekçe ekinde ilgili vergi dairesine vereceklerdir. Kanunun yayım tarihinden önce meydana gelen ölümler için, tutulan resmi kayıtlar esas alınacaktır denilmek suretiyle konuya ayrıntılı bir şekilde açıklık getirilmiştir.

2.2.4.3. Tüketim Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler

⁹⁸ Necati Perçin, **Türk Vergi Hukukunda Terkin**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.126.

⁹⁹ Bu belge, kişinin ölene mirasçı olduğunu ve aynı zamanda mirasta ne kadar payı olduğunu gösterir.

¹⁰⁰ R.G., T. 01.12.1999, S.23893.

¹⁰¹ R.G., T.26.11.1999, S.23888 Mük.

Tüketim üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Geliri veya serveti elde edildiklerinde değil, harcandıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirirler¹⁰².

Aşağıda bazı tüketim vergilerinde doğal afetlere yönelik alınmış olan düzenlemeler incelenecektir.

2.2.4.3.1. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Katma Değer Vergisi (KDV), her üretim ve dağıtım kademesinde malların ve hizmetlerin satışından alınan genel bir vergidir¹⁰³.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 29. maddesine göre *‘‘mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilirler.’’*

KDVK'nun 34/1 maddesine göre; *‘‘yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir’’* hükmü yer almaktadır.

KDVK'un 30/c maddesi ele alındığında ise *‘‘deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği’’* hükme bağlanmıştır. Konu ile ilgili olarak 282 Sıra No.lu Vuk Genel Tebliği'nin¹⁰⁴ 7. bölümünde *‘‘deprem sonucu zayı olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak KDVK'nun 30/c maddesine göre işlem yapılamayacağı diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen*

¹⁰²Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 20.Baskı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2015, (TVS), s.355.

¹⁰³Mehmet Tosuner, **Türkiye- Avrupa Topluluğu Bütünleşme Sürecinde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması**, İzmir, 1991, s.66.

¹⁰⁴ R.G., T. 21.12.1999, S.23913.

KDV'nin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyeceği, henüz bildirilmemiş olan KDV'lerin ise takip eden dönemlerde indirilebileceği'' açıklanmıştır.

Be çerçevede, deprem sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın nedeniyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'ler indirilebilecek¹⁰⁵ diğer hallerde zayı olan malların indirilmesi mümkün olmayacaktır. KDVK'nun genel esprisi her safhada yaratılan katma değeri vergilemektir¹⁰⁶. Zayı olan mallara getirilen indirim yasağı, zayı olan mallarda satış dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından bu mallar için yüklenilen verginin indirilmesinin, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü kaldıracağı gerekçesine dayanmaktadır¹⁰⁷. Bu hususla ilgili olarak 1 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği'nde¹⁰⁸ ‘‘*Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanun'un 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir*’’ açıklaması yapılmıştır.

Kanun metnindeki hükmün sadece deprem, sel ve sınırlı hallerde yangın felaketleri ile sınırlandırılmış olması yerinde değildir¹⁰⁹. Bunun yerine daha genişletici anlamda ‘‘doğal afetler’’ ibaresinin kullanılması daha isabetli olurdu. Fırtına, kasırga, çığ düşmesi, toprak kayması gibi doğal afetlerin kapsam dışı tutulmasının anlaşılabilir bir yanı yoktur¹¹⁰.

¹⁰⁵ Abdullah Tolu, ‘‘Takdir Komisyonu Kararıyla İmha Edilen Malların Zayı Olmuş Sayılamayacağı ve KDV'sinin İndirilebileceği’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:187, Temmuz, 2008, s.139.

¹⁰⁶ Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İctihathı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulanması**, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5.Baskı, 2010, s.1280.

¹⁰⁷ Mehmet Emin Akyol, ‘‘Zayı Olan Mallara Ait Katma Değer Vergisinin Akıbeti’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010, s.92.

¹⁰⁸ R.G., T. 30.11.1984, S.18591.

¹⁰⁹ Gürol Ürel, ‘‘Zayı Olan Mallar İle Zayı Olan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Ait KDV'nin İndirimi’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:82, Ekim, 2010, s.91.

¹¹⁰ Sakıp Şeker, ‘‘Zayı Olan Veya Değeri Düşen Mallarda KDV'nin Düzeltmesi’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:222, Haziran, 2011, s.94.

2.2.4.3.2. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)¹¹¹ bazı özel tüketim harcamalarını vergilemeyi amaçlayan bir vergidir. ÖTV'ne tabi mallar Kanuna ekli dört liste halinde sayılmıştır. Kanuna ekli listelerde yer alan mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler. Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'nın uygulanmasında hüküm ifade etmez. Bu kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında veya tanımlarındaki değişikliğin mahiyetini, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yapılan Değişikliklere bağlı olarak açıklamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir¹¹².

Bu açıklamalar çerçevesinde ÖTVK'nun ikinci bölümündeki istisnalar başlığı altındaki 7/c. maddesinde, *“(I)¹¹³ sayılı listede yer alan malların; Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ÖTV'den istisnadır”* hükmü ile doğal afet durumlarında I sayılı listedeki mallardan ÖTV alınmayacağını hüküm altına almıştır.

2.2.4.3.3. Harçlar Kanunu Ve Damga Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlere Yapılacak Yardımlara Dair Kanunu¹¹⁴,un 29. ve 42. maddeleri ve 492 Sayılı Harçlar Kanun'un 59/h maddeleri çerçevesinde;

¹¹¹ R.G., T.12.06.2002, S.24783.

¹¹² Tosuner ve Arıkan, (TVS), ss.415-416.

¹¹³ (I) sayılı Liste'de yer alan mallar ;Akaryakıt Ürünleri ve solventler ve solvent benzerleri ürünlerdir.

¹¹⁴ R.G., T. 25.05.1959, S.10213.

- 7269 Sayılı Kanun kapsamında hak sahibi olanlara, inşa edilerek teslim edilecek konutların hak sahipleri adına tapuya tescili, teslim edilen konut üzerine idare lehine tesis edilecek ipotek işlemi,
- Belirtilen kişilere kullanılacak kredilerle ilgili işlem ve kâğıtlar, bu kredilerin kullanılması şartıyla ve bu kredi miktarıyla sınırlı olmak üzere iktisap edilecek konutların tapuya tescil işlemi,
- Harçlar Kanunu'nun 59/h. maddesi kapsamında inşa edilecek binaların tescil, şerh ve terkinleri¹¹⁵
- 7269 Sayılı Kanun'un uygulanmasıyla ilgili olarak depremde kullanılmayacak hale gelen binaların arsa olarak yapılan cins değişikliği ile ilgili işlemler,

Damga Vergisi ve Harçtan istisnadır. Yapılan işlemler dolayısıyla özel işlem vergisinin de alınmayacağı belirtilmiştir¹¹⁶.

Doğal afetlere yönelik Damga Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi incelendiğinde, *‘‘umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalanan kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve akdedilecek mukaveleler, yabancı memleketlerden İmar ve İskân Bakanlığınca ithal olunacak her türlü alet, edevat ve malzemenin ithaline düzenlenen kâğıtlar, bağış ve yardım makbuzlarının Damga Vergisinden istisna edildiği’’* görülmektedir.

Diğer bir düzenleme de ise 44881 Sayılı Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası Ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik yapılması Hakkında Kanun'un 14. maddesinde *‘‘17 Ağustos 1999 ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremler nedeniyle binaların veya ticari, zirai, sinai ya da mesleki faaliyete mahsus varlıklarının zarar gördüğü, hasar tespit komisyonlarınca belirlenen kişi ve kuruluşlara, Bakanlar Kurulu Kararları kapsamında bankalarca açılacak veya ertelemeye tabi tutulacak krediler ve bu kredilerin teminatına ilişkin işlem ve kâğıtlar, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Vergisi Kanunu gereğince alınmakta olan damga*

¹¹⁵ İlgili kanuna göre, deprem, su basması, yangın gibi tabii afetlerin vuku bulduğu bölgelerde (bu bölgeler Maliye ve İmar Ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit olunur.) bu afetlerin vuku bulduğu yılı izleyen yıldan itibaren en çok beş yıl içinde arsa üzerine inşa veya binaya ilave suretiyle meydana getirilen binalar, bağımsız bölümler veya katlar için yapılan tescil, şerh ve terkiler harçtan istisnadır.

¹¹⁶ Ekrem SARISU, ‘‘ Depremzedeye Vergi Ve Prim Kolaylıkları’’, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim, 2000, s.260-261'den aktaran Bozdoğan, s.20.

vergisi ve harçlardan ve bankaların bu krediler ile ilgili olarak her ne nam altında olursa olsun lehlerine aldıkları paralar Banka ve Sigorta muameleleri vergisinden istisnadır. İstisna konusu işlemi yapacak kurum ve kuruluşlar, hasar tespit komisyonu raporu hariç başkaca bir belge talep etmeksizin istisnayı re 'sen tatbik ederler. Vergi, resim ve kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen otuz gün içinde ilgililerin bağlı bulunduğu vergi dairesine gerekli bildirimde bulunmak zorundadır.' kuralına yer verilmiştir¹¹⁷.

2.2.4.4. Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Aşağıda belediye kanunlarında mücbir sebeplere yönelik ele alınan düzenlemelerden bahsedilmiştir.

2.2.4.4.1. Yangın Sigortası Vergisinde Yer Alan Düzenlemeler

Doğal afetlere yönelik düzenleme, Belediye Vergisi Kanunu'nun "Yangın Sigortası Vergisi" başlığı altında yer alan 40. maddesi kapsamında ele alınmaktadır. Bu madde hükmüne göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar¹¹⁸ içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primlerin Yangın Sigortası Vergisi'ne tabi olduğu belirtilmektedir.

2.2.4.4.2. Bina İnşaat Harcında Yer Alan Düzenlemeler

Belediye Gelirleri Kanunu'nun Mükerrer yedinci bölümünde yer alan Bina inşaat Harcı'nın istisnalara yönelik Ek 2/h. maddesine göre, "deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan ve kullanılamaz hale gelen kişiler tarafından, afetin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 5 yıl içinde, afetin meydana geldiği yerlerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binaların ve yine aynı Kanun'un Ek 2/i. maddesine göre, yangın, su basması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetlerden zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların

¹¹⁷ Mehmet Baydemir, **Damga Vergisi**, Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Mayıs, 2002, s.15.

¹¹⁸ Mücavir alan; belediye sınırları dışında olup, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti altına verilmiş olan alanlardır. Böyle bir uygulamada amaç, belediyenin yakın çevresindeki imar faaliyetlerini denetlemesini sağlamak, rantı ve plansız yapılaşmayı önlemektir.

sahipleri tarafından, afete maruz kalınacağıının yetkili kuruluşlarca tebliğ tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde, kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binaların Bina İnşaat Harcı 'ndan istisna'' edileceği belirtilmektedir.

2.2.4.5. Vergi Usul Hukukunda Doğal Afetler

Vergi Usul Hukuku, vergilerin tarh ve tahakkukunu, sürelerini, tebliğini, vergiyle ilgili sorunları ve çözüm yollarını vb. kendine konu edinerek incelemektedir. İdareye vergi ile ilgili işlemleri belirttiği gibi, yükümlülere de izleyecekleri yolu göstermektedir. Bu bakımdan vergi usul hukuku, incelemiş olduğu konular itibariyle hem vergi idaresi için hem de yükümlüler için bir kılavuz niteliği taşımaktadır¹¹⁹.

Doğal afetlere yönelik vergisel düzenlemelerin büyük bir bölümü Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer almaktadır. VUK'nda doğal afetlerden zarar gören mükellefleri ilgilendiren vergisel düzenlemeler maddeler itibariyle şu şekildedir;

VUK md.13, md.15: Mücbir Sebep Hali

VUK md.115: Terkin

VUK md.278: Kıymeti Düşen Mallar

VUK md.317: Fevkalade Amortisman

VUK md.329: Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı Ve Yenileme Fonu

VUK md.330: Emtia Sigorta Tazminatı

Aşağıda bahsi geçen müesseseler ayrıntılarıyla incelenecektir.

2.2.4.5.1. Mücbir Sebep Sayılan Doğal Afetler

Mücbir sebep hukukta; bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğunun niteliğini değiştiren, kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durumdur. Bu engel, doğal afetler (deprem, sel, kasırga vb.), sosyal patlamalar

¹¹⁹ Bayraklı, s.39.

(büyük çaplı isyan çıkması, genel grev vb.), hastalık, tutukluluk, mevzuat tarafından getirilen yasaklamalar, büyük ekonomik krizler gibi değişik şekillerde ortaya çıkabilmektedir¹²⁰.

2.2.4.5.1.1. Mücbir Sebeplerin Tanımı

Mücbir kelime kökü Arapça ‘‘cebr’’ den türemiş bir sıfattır. Sözlük karşılığı ise zorlayan, zorlayıcı ve zorla iş yaptıran anlamındadır¹²¹. Mücbir sebep; herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında gelişen beklenmedik olaylardır¹²². Başka bir tanıma göre mücbir sebep; genel olarak kişilerin iradesi dışında meydana gelen, öngörülemeyen veya öngörülse bile her türlü imkân ve araca rağmen önlenemeyen olaylardır¹²³. Mücbir sebep niteliğindeki olaylar deprem, sel, kasırga vb. doğal olaylar olabileceği gibi isyan, ihtilal, savaş, genel grev gibi insana bağlı (beşeri) olaylar da olabilir. Mücbir sebebin en belirgin, üzerinde tartışma yapılmayan özelliği kişilerin iradesi dışında meydana gelen kaçınılmaz ve karşı konulamaz bir olay oluşudur¹²⁴.

Mücbir sebep tabirleri çok eski devirlerden beri kullanılmaktadır. Nitekim bu tabir modern Roma hukukundan günümüze kadar ulaşmıştır. Roma hukukunda mücbir sebep Vis major Damnum fatale, Casus majores tabirleriyle ifade edilmiştir. Latince de; casus: olay, hal anlamına gelmektedir. Major ise büyük, mücbir anlamına gelmektedir. Bu iki kelimenin birleşmesinden meydana gelen ‘‘mücbir hal’’ terimi dilimize ‘‘mücbir sebep’’ şeklinde yerleşmiştir¹²⁵.

Değişik dillerde mücbir sebep kavramına örnek vermek gerekirse; Fransızca mücbir sebep; ‘‘force majeure’’, Almanca’da ‘‘höhere gewalt’’, tabirleriyle ifade

¹²⁰ Salim Karadeniz, ‘‘Mücbir Sebeplerin Vergi Mevzuatımızdaki Yeri’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:79, Temmuz, 2010, s.29.

¹²¹ Mustafa N. Özön, **Osmanlıca Türkçe Sözlük**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1971, s.542.

¹²² Türk Dil Kurumu
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5293669f3e0966.79381618, (25.11.2013).

¹²³ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s.43.

¹²⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 15.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, Ocak, 2008, s.118.

¹²⁵ Onur ÖZCAN, **Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s.4.

edilir¹²⁶. İngilizce’de ise; “force majeure, vis major, superior power” şekillerinde ifade edilmektedir. Osmanlıca da ise “eshab-ı mücbire” olarak ifade edilmektedir¹²⁷.

VUK’nda yer alan “mücbir sebep” kavramı ise vergi mükelleflerinin vergisel ödevlerini yerine getirmesine engel olan ve kişinin iradesi dışında meydana gelen olay ve durumları ifade etmektedir¹²⁸.

2.2.4.5.1.2. Mücbir Sebep Hallerinin Unsurları

Kanunlarda mücbir sebebin bütün unsurlarını kapsayan bir tanıma yer verilmemiştir. Mücbir sebep, yerleşmiş Literatür ve Yargıtay İçtihatlarına göre; kusurdan uzak, sezilemeyen, karşı konulamayan, gerçek bir olay olarak tanımlanır¹²⁹. Bu tanımdan yola çıkarak, mücbir sebep unsurlarını Kusursuzluk, sezilemezlik (öngörülmezlik), karşı konulmazlık (önlenemezlik) ve gerçeklik şeklinde sıralayabiliriz. Bu kavramları tek tek inceleyecek olursak;

2.5.1.2.1. Kusursuzluk

Bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için kişinin kusurunun olmaması gerekir. Yani kusursuzluk genel şarttır. Mücbir sebep, kural olarak sorumlu şahsın kusurunu bertaraf eder. Kısaca; ‘Kusurun başladığı yerde mücbir sebep, mücbir sebebin başladığı yerde kusur sona erer’. Örneğin; ağır bir kasırga veya deprem sonucunda yapı noksanlığı dolayısıyla yıkılan binanın (işyerinin) altında kalarak ölen bir şahıs veya işçinin durumunda bir mücbir sebep teşkil eden kasırga veya deprem işvereni ya da bina malikini sorumluluktan kurtarır. Böyle bir durumda ölen şahsın veya işçinin desteğinden yoksun kalanların açacakları maddi veya manevi tazminat davasında sorumlu (davalı), mücbir sebebi (deprem, kasırga olayı) ispat ederek davayı reddettirebilir¹³⁰.

¹²⁶ Erzan Erzurumluoğlu, **Türk- İsviçre Borçlar Hukuku Sistemine Göre Borçluya Yüklenemeyen Nedenlerden Dolayı Edimin Yerine Getirilememesi**, Ankara, 1970, s.14.

¹²⁷ Selahattin Tuncer, “ Vergi Hukukunda Mücbir Sebep”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:104, Ağustos, 2001, s.13.

¹²⁸ Kazım Karaca, “Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan, 2008, s.164.

¹²⁹ A.Pulat Gözübüyük, **Mücbir Sebepler Ve Beklenmeyen Haller**, Elit Matbaacılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara, 1957, s.66.

¹³⁰ Fikret Eren, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağ Teorisi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, ss.185-186.

2.5.1.2.2. Sezilemezlik (Öngörülmezlik)

Mücbir sebebin niteliği itibarıyla, açık bir kanıt olmaksızın, gerçekleşmesini önlemek amacıyla önceden önlem alınmasının, kestirilmesinin, tahmin edilmesinin veya hissedilmesinin mümkün olmadığı durumlarda mücbir sebeplerin varlığı söz konusu olabilmektedir¹³¹.

2.5.1.2.3. Karşı Konulmazlık (Önlenemezlik)

Herhangi bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için, olayın bir ödevin yerine getirilmesini imkansızlaştırması gerekir. Ödevin yerine getirilmesinin imkânsız oluşu karşı konulmazlığın neticesidir¹³². Yani olayı sezemeyen kusursuz kişinin, kendi irade ve isteği dışında meydana gelen bir olayı durdurabilmesi, önüne geçebilmesi ve o olaya karşı direnebilmesinin mümkün olmaması gerekir.

2.5.1.2.4. Gerçeklik

Mücbir sebep halinin var olması için, söz konusu olayın gerçek, doğmuş, meydana gelmiş, tahakkuk etmiş olması da gerekir. Bu nedenle olması muhtemel, düşünülebilen, varsayılan bir olay mücbir sebep olarak kabul edilemez.

2.2.4.5.1.3. Mücbir Sebebin Niteliği

VUK’nda mücbir sebebin tam olarak bir tanımı yer almamaktadır. Ancak VUK’un 13. maddesinde mücbir sebep sayılacak bazı hallere örnek verilmektedir. Buna göre mücbir sebepler;

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

¹³¹ Bozdoğan, s.41.

¹³² Mehmet Ali Çetin, “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep”, **Vergi Sorunları Dergisi**”, Sayı:94, Temmuz, 1996, s.67.

- *Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
- *Kişinin iradesi dışında vukua gelen gaybubetler*
- *Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elden çıkmış bulunması gibi hallerdir''.*

Anlaşılaçağı üzere, mücbir sebepler sadece yukarıda sıralanan durumlara ilişkin olmayıp, bunlara ilaveten belirtilen sebeplere benzer durumların ortaya çıkması hallerinde de mücbir sebebin oluştuğı kabul edilmektedir¹³³. Nitekim, VUK'nun 13. maddesinde yer verilen ''gibi'' edatı bu durumu açıkça ortaya koymaktadır. Dolayısıyla yukarıda yer verilen durumlara benzeyen ve mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi ödevlerini yerine getirmelerine engel olacak diğler haller de mücbir sebep sayılacaktır¹³⁴. Örneğın Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı bir sirküler¹³⁵ de ''gibi haller'' edatına istinaden Suriye'de meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin VUK'nun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırıldığı görülür. İlgili sirkülere göre bahsi geçen olaylardan etkilenen mükellefler durumlarını ispat veya tevsik eden vesikalarla etkilendikleri süreyi de belirtmek suretiyle gelir/kurumlar vergisi bakımından bağılı oldukları vergi dairesine müracaat edip, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede etkilendiklerinin anlaşılması halinde, durumları mücbir sebep kapsamında değerlendirilerek VUK'nun ilgili hükümlerinden faydalanabileceklerdir.

Mücbir sebep konusunda çok çeşitli ölçüler ileri sürölmesine rağmen, belirli nitelikteki olayların önceden mutlak bir şekilde mücbir sebep olarak kabul edilmesi söz konusu değildir. Her olay kendi özel koşulları ve özellikleri içinde ayrı ayrı değerlendirilmelidir. VUK'nda mücbir sebep sayılacak hallere örnek verilmekle yetinilmesi bu nedene dayanmaktadır¹³⁶.

2.2.4.5.1.4. Mücbir Sebebin Geçerlilik Alanı

¹³³ Salim Karadeniz, ''Mücbir Sebepler'', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:181, Ocak, 2008.

¹³⁴ Mehmet Batun, ''Mücbir Sebepler Ve Sonuçları'', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:345, Mayıs, 2010, s.63.

¹³⁵ 52 No.lu VUK Sirküleri, T. 08.03.2012, S: B.07.1.GİB.0.06.28.010.07.03-4

¹³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.118.

Mücbir sebepler, mükellef, vergi sorumlusu ve kanuni temsilciler için geçerlidir. Bazı hallerde, umumi vekillerle ilgili mücbir sebeplerin, mükellef yönünden kabul edildiği durumlarda vardır¹³⁷. Vergi yükümlü ve sorumlularının yakın akrabalarına yönelen mücbir sebepler vergi yükümlü ve sorumlularının vergi ile ilgili ödev veya işlemlerinin süresi içinde yerine gelmesini engellese bile bu durum mücbir sebep sayılmaz¹³⁸.

Mükellefin şahsı ile ilgili olan mücbir sebepler, vergilendirme ile ilgili olan süreleri durdurur. Mükellefe ait vergilendirme ile ilgili olan ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirildiği durumlarda, kanuni temsilcilerin şahsı ile ilgili olarak ortaya çıkan mücbir sebep halleri de mükellefe ilişkin süreleri etkiler. Ancak tüzel kişilerde birden fazla kanuni temsilcinin bulunması halinde, sürelerin etkilenmesi söz konusu değildir¹³⁹.

Umumi vekil açısından meydana gelen mücbir sebep hali ise vergi mükellefini etkilememektedir, çünkü vergi kanunlarında umumi vekilin vergi sorumlusu olacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bazı durumlarda yargı organları kararları çerçevesinde umumi vekillerle ilgili mücbir sebeplerin mükellef açısından da kabul edildiği durumlar söz konusu olabilmektedir¹⁴⁰.

Uygulamada çok rastlanan bir durumda, mükellefin kayıtlarının işlenmesi veya defter ve belgelerinin ibraz edilmesi yönünden muhasebecisinin hastalığı veya seyahatte olduğu şeklinde ileri sürülen mazeretlerdir. Bu ve buna benzer durumların mücbir sebep olarak kabul edilmesine imkân yoktur. Zira vergi idaresinin muhatabı mükellefin kendisi veya bazı özel durumlarda ise kanuni temsilcisidir. Muhasebeci ise mükellefin yapması gereken ödevler bakımından vergi idaresine karşı muhatap veya sorumlu değildir¹⁴¹. Ancak her olayı kendi özel koşulları içerisine değerlendirmek daha doğru olur. Çünkü 3586 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenerek, VUK'nun 227. maddesine yapılan değişik ile Maliye Bakanlığı'nca serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve yeminli mali müşavirlere imza yetkisi verildiğinden bu bahsi geçen meslek mensupları,

¹³⁷ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve içtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Ankara, 2005, s.47.

¹³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.120.

¹³⁹ Uysal ve Eroğlu, s.47.

¹⁴⁰ Bozdoğan, s.43.

¹⁴¹ Uysal ve Eroğlu, s.48.

imzaladıkları belgelerdeki bilgilerin doğruluğundan ve aksi halde uygulanacak yaptırımlardan mükellefle birlikte müteselsilen sorumludur. Bu sebeple bu meslek mensuplarının şahsında gerçekleşen mücbir sebebin mükellef açısından da kabulü gerekir.

3568 Sayılı Kanun uygulamasında serbest muhasebecilere imza yetkisi verilmiş olması özel bir unsurdur. Beyannamenin imzalanması, en azından ‘‘uygunluk’’ denetimini ifade etmektedir. Vergi idaresi imza zorunluluğu aradığında, muhasebecinin şahsı ile ilgili mücbir sebebin mükellef açısından da geçerli sayılması ve beyanname verme süresini uzatacağının kabulü durumu doğar. Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin tam tasdiki söz konusu olduğunda yeminli mali müşavirin maruz kaldığı mücbir sebep halleri de beyanname ve tam tasdik verilme sürelerini etkileyebilir¹⁴².

2.2.4.5.1.5. Doğal Afetlerden Kaynaklanan Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olan Haller

VUK’nun 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri de vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak, yangın, yer sarsıntısı ve su baskını gibi afetlere maruz kalmaktır. Doğal afetlerin tez konusunu oluşturması nedeniyle bu bölümde diğer mücbir sebeplere değinilmeyecek olup, afetlerden kaynaklanan vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan haller açıklanacaktır.

Maddede sayılan yangın, yer sarsıntısı ve su basması şeklinde sayılan tabii afetler kanunla sayılan hallerle sınırlı değildir. Olaydaki duruma göre çığ düşmesi veya toprak kayması da mücbir sebep kabul edilir. Ancak VUK’un 115. maddesinde sayılan don, kuraklık, muzır hayvan istilasası gibi tabii afetler, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olmaları mümkün görünmediğinden mücbir sebep sayılmazlar. Bununla birlikte bu afetlerin mücbir sebep olarak değerlendirilmesi için afetin mükellefi etkilemesi ve ödevi yerine getirmesine engel olması gerekir. Yoksa

¹⁴² Akif Akarca, ‘‘Mücbir Sebepler ve Vergileme’’ <http://www.muhasabenet.net/2009-2409-mucbir%20sebepler%20ve%20vergileme.html>, (09.04.2015).

mükellefin işyerinin sadece küçük bir bölümünü etkileyen ve muhasebe kayıtlarına zarar vermeyen bir yangın, mükellefin beyanname vermesine engel olması beklenemeyeceğinden, mücbir sebep olarak da kabul edilemez¹⁴³.

Yangın, deprem, su baskını gibi afetler, belli bir bölgenin tamamını veya bir kısım sakinlerini etkileyen genel nitelik taşıdığı hallerde malum sayılır. Böyle bir durumda, mükellefin mücbir sebebi ispat ve tevsik (belgelemesine) etmesine gerek yoktur¹⁴⁴. Burada dikkat edilmesi gereken husus, malum olan bir mücbir sebebin var olması halinde mükellefin belge ve ispat külfetinin olmadığıdır. Bazı mücbir sebep hallerinde mükellefin, mücbir sebepten etkilendiğini belgelemesine de ihtiyaç vardır. Örneğin, deprem sonucu belli bir yerleşkede ki binaların büyük bir kısmı yıkılmış olsa da, depremden zarar görmemiş olan bir kimse için mücbir sebep halinin varlığı kabul edilemez. Eğer kabul edilecek olursa, mücbir sebeplerle ilgili esaslar, kanunda öngörülen amaçlarından tamamen farklı bir yorum ve uygulamaya yol açar.

VUK’nda mücbir sebep sayılan haller maddeler halinde sıralanmış olmasına karşın gerek doğal afetlerde gerekse kişinin istemi dışında meydana gelen mecburi gaybubetlerde mücbir sebeplerin varlığı halinde, bunun hangi yola başvurmak ve nasıl bir yöntem izlenerek kanıtlanacağı belirtilmemiştir. Bu belirleme TTK’nda yapılmaktadır.

TTK’nun 82/7. maddesine göre *“her tacirin saklamakla¹⁴⁵ yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını ve yer sarsıntısı gibi bir afet veya 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 verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır”* denilmektedir. Burada bahsi geçen belge zayi belgesidir.

Ticari defterler hem ticaret hukuku bakımından ve hem de vergi hukuku bakımından sahibi, diğer taraf ve devlet için büyük önem arz etmektedir. Ancak

¹⁴³ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, Aralık 2004, s.59.

¹⁴⁴ VUK md.15 ‘ 13.maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemiyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

¹⁴⁵ Bu defter ve belgelerin Ticaret Hukuku bakımından 10 yıl süreyle (TTK md.82/5) , Vergi Hukuku bakımından 5 yıl süreyle muhafaza (VUK md.253) edilmesi gerekir.

hayatın olağan akışı içerisinde bazen ticari defterlerin varlığı korunamamaktadır. Kanun koyucu da bu ihtimali göz ardı etmeyerek ticari defterlerin elden çıkması halinde mahkemece bunun bir karara bağlanması hususunu getirmektedir. İşte mahkemeden alınan bu zayi belgesi taciri, defterlerini ibraz etme yükümlülüğünün müeyyidelerinden azade¹⁴⁶ tutmaktadır. Davanın hasımsız açılması hususu ise tacirin bu davasında karşı taraf olarak Maliye Bakanlığına izafeten defterdarlığa/vergi dairesi başkanlığına/vergi dairesini gösteremeyecek olmasıdır. Bu düzenleme zayi belgesi isteme davasını bir ‘‘tespit davasına’’ yakınlaştırmaktadır¹⁴⁷.

Özetle bir bölgenin tamamını ya da bir kısmını etkileyen genel nitelikteki doğal afetlerin malum olması durumunda, yani herkes tarafından bilinmesi söz konusu olduğunda bunların meydana geldiğinin ispat ve tevsikine gerek yoktur, fakat meydana gelen afet sonucunda mücbir sebep müessesesinden yararlanmak isteyen mükelleflerin afetten etkilendiğini ispatlaması gerekir. Çünkü bir bölgede meydana gelen afetten herkesin zarar gördüğünü söylemek mümkün değildir.

Özel nitelikte afetlerde ise mükellef, mücbir sebepten etkilendiğini ve dolayısıyla vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremediğini belgelendirmekle yükümlüdür.

Mücbir sebebin başlama tarihinin tespiti kadar sona erdiği tarihin tespiti de önemli bir husustur. Sürelerin yeniden işlemeye başlaması, vergiyle ilgili ödevlerin yeniden işlemeye başlayan süreler içinde yerine getirilmesi ve uygulanacak yaptırımların önlenmesi yönünden son derece önemlidir¹⁴⁸.

Genel nitelikli afetlerde başlangıç tarihinde olduğu gibi, afetlerin sona erme tarihinin tespiti de herhangi bir belgeye dayandırılmamaktadır. Genellikle idare tarafından mücbir sebebin sona erdiği ilan edilir¹⁴⁹.

Özel nitelikli afetlerde ise sona erme tarihinin ispatı ve belgelendirilmesi güçlük arz etmektedir. Bu sebeple bazı öğretilerde, mücbir sebebin ortadan kalktığı tarihin idarece tespit edilmesi gerektiği yönünde görüşler vardır. Nitekim 277 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde Maliye Bakanlığı ‘‘...mücbir sebep hallerinde mücbir sebebin başladığı tarih ile ortadan kalktığı tarih arasında vergi kanunlarında yazılı

¹⁴⁶ Hür, serbest

¹⁴⁷ Yerlikaya, s.100.

¹⁴⁸ Bozdoğan, s.48.

¹⁴⁹ İsa Aydemir, ‘‘Danıştay’ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, Ekim, 2012, s.40.

süreler işlemektedir. Ancak, belli bir bölge veya bölgenin bir kısmını etkileyen yangın, deprem, su basması gibi genel karakter taşıyan tabii afetlerde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından mücbir sebep halinin başlangıç tarihi bilinmekte ise de sona erdiği tarihin tespiti mükellefyönünden güçlük arz etmektedir. Bu gibi hallerde mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihin diğer bir ifade ile mücbir sebep nedeniyle işlemeyen sürenin VUK 14. madde uyarınca idarece tespit edilmesi gerekmektedir. Bakanlığımız söz konusu yetkiye istinaden 17.8.1999 tarihinde meydana gelen depremin mükellefler üzerindeki etkilerinin biteceği süreyi bir başka ifade ile mücbir sebep halinin kalktığı tarihi ileri bir tarihte belirleyerek duyuracaktır’’ demek suretiyle ilgililere, mücbir sebebin sona ereceği tarihi kendisinin belirleyeceğini tebliğ etmiştir.

2.2.4.5.2. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Kamu alacaklarından biri olan vergi alacağı, bazı koşulların oluşmasıyla birtakım nedenlere bağlı olarak ortadan kalkmaktadır. Bu nedenlerden birisi de terkindir¹⁵⁰. Çalışmanın takip eden bölümlerinde terkin müessesesi açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2.4.5.2.1. Terkinin Tanımı

Terkin Arapça bir kelime olup, Türk Dil Kurumu Tarafından hazırlanan Türkçe sözlükteki karşılığı ‘‘kayıt silme ‘’ şeklindedir.

Terkin sözcüğünün hukuki açıdan karşılığı; Almancada ‘‘löschung’’, Fransızcada ‘‘la radiation’’ ve İngilizcede ‘‘cancellation’’ olarak verilmektedir¹⁵¹.

¹⁵⁰ Hatice Yurtsever, **Vergi Hukukunda Terkin**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007, s.3.

¹⁵¹ Ferhat Fahren, ‘‘Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini Ve Uygulaması (I)’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, Ocak, 2010, s.124.

Verginin terkin, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali yahut tahsil edilen verginin mükelleflere ret ve iadesi suretiyle vergi alacağının ortadan kaldırılmasını ifade eden bir işlemdir¹⁵². Başka bir deyişle terkin, mükellef yönünden kamu borcunu sona erdiren, idare yönünden ise kamu alacağından belli koşullar çerçevesinde vazgeçilmesini ifade eden bir kavramdır.

Geniş bir tanımlama yapacak olursak, terkin, devlet veya diğer kamu tüzel kişileri lehine ve mükellefler aleyhine doğan vergi, resim, harç, diğer mali mükellefiyetler ve bunların cezaları ile diğer kamu alacaklarının, kanunların belirlediği koşullar altında, tamamen veya kısmen silinmesini öngören idari bir işlemdir¹⁵³. Terkin sonucunda, vergi alacağı bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kalkar¹⁵⁴.

2.2.4.5.2.2. Terkinin Niteliği

Vergi hukukunda terkin müessesesini, mükellefiyetin yerine getirilememesi veya vergilendirmenin haksızlığı ve iktisadiliği nedeniyle, tarh ve tahakkuk ederek kesinleşen vergi, resim, harç gibi vergi alacaklarının aslı ile gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer' ilerinin kamu idaresinin kayıtlarından silinmesine ve kamu alacağının tamamen veya kısmen tüm hukuki sonuçlarının kaldırılmasına yönelik yapılan idari bir işlem olarak tanımlamak mümkündür¹⁵⁵. Her ne kadar verginin terkin edilebilmesi için şekli olarak yükümlünün başvurusu gerekirse de bu, terkinin tek taraflı bir işlem olma niteliğini etkilemez¹⁵⁶. Bu sayede çeşitli idari makamlar, vergi borçlusundan vergi alacağını talep hakkını ortadan kaldırır. Böylece terkin, egemenlik hakkından doğan ve vergi hukukuna ait orijinal bir müessese olmaktadır¹⁵⁷.

VUK'unda tabii afetlerle ilgili olarak terkin edilecek verginin türü hakkında bir sınırlama yapılmamıştır. 1. No.lu VUK Genel Tebliği'nde terkin edilecek vergi ve

¹⁵² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, (VUH), s.137.

¹⁵³ Selahattin Tuncer, "Vergi Hukuku ve Uygulaması", **Yaklaşım Yayınları**, Mart, 2003, s.66.

¹⁵⁴ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010, s.141.

¹⁵⁵ Yurtsever, s.19.

¹⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.149.

¹⁵⁷ Yurtsever, s.19.

resimlerin VUK'un 1. maddesine¹⁵⁸ yer alan vergi ve resimlerden oluştuğu belirtilmektedir. Örneğin gümrük vergisi gibi VUK kapsamında olmayan kamu alacaklarıyla ilgili terkin işlemlerinde AATUHK hükümleri uygulanmaktadır. Nitekim AATUHK'nun terkinine ilişkin 105. maddesi kapsam itibarıyla tüm kamu alacakları için geçerli olmasına rağmen, maddenin son fıkrasında VUK konusuna giren kamu alacakları ile ilgili olarak VUK'nun 115. maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir.

Tabii afet dolayısıyla terkin edilecek vergi cezalarında ise terkin edilen vergi aslına bağlı cezalar terkin kapsamındadır. Miktar veya nitelik itibarıyla terkin dışı kalan verginin cezası da prensip olarak terkin edilemez¹⁵⁹.

Terkin müessesesi nitelik itibarıyla incelendiğinde, özel hukuk alanında terkinine benzer kavram ve müesseselerin yer aldığı görülür¹⁶⁰. Terkin, Özel hukuktaki ibra, alacaktan feragat, alacaklının borçlusuna karşı alacak hakkını kullanmayacağını belirtmesi, borcun bulunmadığının kabulü gibi müesseselere benzetilmekte, fakat bazı açılardan söz konusu müesseselerden farklılık arz etmektedir¹⁶¹.

Kanunlarda yer alan terkin müesseseleri belirtecek olursak;

- Doğal afetler nedeniyle terkin (VUK md.115, AATUHK md.105)
- Vergi Hataları nedeniyle terkin (VUK md. 116-126)
- Tahakkuktan vazgeçilmesi nedeniyle terkin (VUK Mük md. 115)
- Tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin (AATUHK md. 105-106)
- Yargı organları kararına dayanılarak yapılan terkin
- Özel kanunlardaki hükümlere dayanarak yapılan terkin (2431 S.K, 2801 S.K, 3239 S.K. vb.)

Bu çalışmada VUK'nun 115. maddesi çerçevesinde doğal afetlere yönelik olan terkin müessesesi açıklanmaya çalışılacaktır.

¹⁵⁸ VUK md.1; Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında (gümrük ve tekel vergileri), genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

¹⁵⁹ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Mayıs, 2008, s.376.

¹⁶⁰ Tuncer, s.66.

¹⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, ss.149-150.

2.2.4.5.2.3. Doğal Afetler Nedeniyle Uğranılan Zararlardan Ötürü, Vergi Borçları Ve Cezaların Terkini

VUK'un 115 maddesinin (1). fıkrasında terkin ile ilgili yer alan düzenleme şu şekildedir;

“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 cezaları;

2. mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder”.

Kanun maddesinden anlaşılabacağı üzere terkin, doğal afetler nedeniyle mal varlıklarında azalma olan mükelleflerin, geçmiş dönemlere ilişkin vergi borçları ve cezalarının ortadan kaldırılmasına yönelik bir düzenlemedir.

Bu maddelerde doğal afetler sebebiyle yapılan terkinin iki grupta düzenlendiği görülür. İlk grupta, mükellefin mal varlığında doğal afetler sonucu meydana gelen kayıplar dolayısıyla afetten zarar gören gelir kaynağına ilişkin vergi ve cezaların terkinine yer verilmiştir. İkinci grupta ise, mahsullerde meydana gelen kayıp dolayısıyla arazi vergisi borçları ve cezalarının terkinini düzenlemiştir¹⁶².

2.2.4.5.2.3.1. Mal Varlığında Oluşan Kayıp Halinde Terkin

VUK'un 115. maddesine göre terkin yapılabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre;

¹⁶²Burhan Gezgin, “Sel Ve Diğer Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*”, Sayı:193, Eylül, 1997, s.51.

i) Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan veya haşarat istilası veya bunlara benzeyen afetler nedeniyle gelir kaynağının ilişkili olduğu varlık zarara uğramış bulunmalıdır. Kanuni düzenleme gereği olarak mevcut vergi borçları ile cezanın terkin edilebilmesi için olayda afet özelliğinin bulunması gerekir. Yani önlenilmesi insan elinde olmayan, büyük bir yıkımın olması gerekmektedir. Bu bağlamda elektrik şebekesinden kaynaklanan veya sabotaj nedeniyle çıkan bir yangın neticesinde işyeri yanmış bulunuyorsa, bu gibi olayları afet olarak değerlendirmek mümkün değildir¹⁶³. Kanun'da belli olaylar sayıldıktan sonra, bunların benzerlerinin de tabi afet sayılacağı belirtilmiş, bu suretle tabii afet deyimi, sayılan olaylarla sınırlandırılmamıştır. Örneğin afet niteliğindeki bir kasırganın, Kanun'daki oranlar dahilinde zarar yaratması halinde terkin hükmü uygulanacaktır¹⁶⁴.

ii) Toplam varlığın en az üçte biri doğal afetler nedeniyle kaybedilmiş olmalıdır. Doğal afetler nedeniyle varlıkların en az üçte biri kaybedilmelidir. Diğer bir ifade ile mal varlığındaki azalma toplam varlığın üçte birinden az olmamalıdır¹⁶⁵. Mal varlığı tanımı ise 1 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde, mükellefin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul bütün mal, hak ve menfaatleri olarak tanımlanmış ancak bu varlığın tespitinde mükellefin belgeleyeceği borçların da dikkate alınması ve bu borcun tespit edilen malların kıymetinden indirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Mal varlığında oluşan 1/3 oranındaki kayıp hesaplanırken, kayba uğrayan mal varlığının sigortalı olup olmadığı önem taşımaktadır. Eğer sigorta ya da benzeri adla bir tazminat alınmış ise, alınan tutarın zarar toplamından düşülmesi gerekmektedir. Sigorta tazminatlarına ilişkin uygulama bu yönde olmakla birlikte, Danıştay'ın doğal afet nedeniyle mal varlığının üçte birinden fazlasının kaybedilip kaybedilmediğinin tespitinde; sigortadan alınan tazminatların dikkate alınmayacağı yönünde kararı¹⁶⁶ da bulunmaktadır¹⁶⁷.

Mal varlığı afetten zarar gören mükellefin, afetten hangi mal varlığının zarar gördüğünü ve hangi vergilerinin terkin edileceğini talep edebilmesi için vergi dairesine veya mahalli idare heyetine başvurması gerekmektedir. Terkin işlemlerinden önce

¹⁶³ Fähran, s.126.

¹⁶⁴ Özbacı, s.368.

¹⁶⁵ Gezgın, s.51.

¹⁶⁶ Dn.4.D., T.15.01.1980, E.1975/2300, K. 1980/95, Fähran, s.127.

¹⁶⁷ Fähran, s.127.

mükellefin mal varlığının afetten zarar gördüğü oran hesaplanır ve daha sonra bu oranda vergi terkin edilir¹⁶⁸.

iii) Terkin için mükellefin mal varlığında 1/3 oranında kaybın oluşması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda terkin edilecek vergi ve cezanın ilgili bulunduğu gelir kaynağında da hasar-zarar meydana gelmiş olmalıdır. Diğer bir anlatımla, mal varlığı kayba uğrayan mükellefin; bu zarar içinde, gelir unsuruna ait mal varlığı yoksa terkinden söz edilemeyecektir. Örneğin sel sonucu evi hasar gören mükellefin, hasar toplam varlığının 1/3'ünü aşsa bile, ticari işletmesinde herhangi bir kaybın bulunmaması durumunda, ticari faaliyetine ilişkin borçları terkin edilemeyecektir¹⁶⁹.

iv) Afetin zarar verdiği gelir kaynağı ile terkin edilecek vergi ve ceza doğal afet öncesinde doğmuş ve afet tarihinde ödenmemiş olmalıdır. Afet dolayısı ile terkin edilecek vergiler, afetin vukuu bulduğu tarihte, kapanmış bulunan vergilendirme dönemine ait olmalıdır. Vergilendirme dönemi henüz kapanmamışsa, zarar esasen matrahın (dönem zararları) oluşumunu etkileyeceği için, vergi borcu hiç doğmayacaktır veya noksan olacaktır. Tabi afetler ile ilgili terkin, afetten önce tahsil edilmiş olan vergileri de kapsamaz. VUK'nun 115. maddesinde, terkin sadece vergi borçları (yani henüz tahsil edilmemiş vergiler) için öngörülmüştür. Yalnız, terkin kapsamına girecek bir vergi borcu, afetin meydana gelmesinden sonra ödenmişse, ret ve iadesi mümkündür.

Öte yandan, vergi idaresinin uygulamasına göre, sonucu alınmış bir vergilendirme dönemine ait olmak şartıyla afet sırasında henüz tahakkuk etmemiş vergiler de terkin edilmektedir. Örneğin, 2 Şubat 2010 tarihinde yangın yüzünden kanundaki ölçülerin üzerinde zarara uğrayan bir kurumlar vergisi mükellefinin, 2009 yılı hesap dönemine ait 4. dönem geçici kurumlar vergisi normal süresinde tahakkuk ettirilmekte ve bundan sonra gerektiği ölçüde terkin yapılmaktadır¹⁷⁰.

2.2.4.5.2.3.2. Mahsullerin Kaybı Halinde Terkin

Tabi afetler nedeniyle, mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden

¹⁶⁸ Tosuner ve Arıkan, (VUH), s.138.

¹⁶⁹ Gezgın, s.52.

¹⁷⁰ Fähran, s.127.

yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları terkin edilir.(VUK md.115)

Mahsullerin kaybı yalnız arazi vergisi ve buna ait cezanın terkinini gerektirir. Bunun için, mahsuldeki kayıp tutarı genel varlıkla değil, toplam mahsul¹⁷¹ ile kıyaslanır¹⁷². Örneğin, buğday mahsulünde meydana gelen zarar tespitinde, mükellefin tütün ve pamuk mahsullerinin değerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Meydana gelen doğal afet sonucu, varlığının en az üçte birini yitiren mükellefler açısından verginin ve varsa cezanın terkin edileceği dönem, zirai mahsulün elde edileceği döneme ait olmaktadır. Bu dönem afetin meydana geldiği dönemden farklılık gösterebilmektedir¹⁷³. Örneğin, 2012 yılının sonbaharında ekilen ve 2013 yılının Mayıs - Haziran ayında hasada geçebilecek olan buğdayın Mart 2013’de doğal afete maruz kalması durumunda, terkin edilecek arazi vergisi 2013 yılına ait olacaktır.

2.2.4.5.2.3.3. Verginin Terkininde Usul

Bir verginin terkinini için bazı usullerin yerine getirilmesi gerek. Aşağıda bu usuller açıklanmıştır.

2.2.4.5.2.3.3.1. Başvurunun Yapılacağı Mercî

Terkin için afetten zarar gören mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine veya mahalli idare heyetine başvurmak gerekir.

Vergi dairesine başvurulduğunda, gerekli araştırma ve tespitin yapılması için, durum vergi dairesince mahalli idare heyetine intikal ettirilir. Mükellefin doğrudan doğruya mahalli idare heyetine başvurması halinde, yapılacak tespite göre, gerekli terkinin yapılmasını, vergi dairesinden ayrıca istemi icap eder. Genel karakterli afetlerde, mahalli idare heyetleri, kendilerine hiç bir müracaat yapılmadan da bazen,

¹⁷¹ VUK’un 115. maddesindeki mahsül deyiminin, bilinen anlamdaki nebati mahsüller yanında; peynir, süt, tereyağı, bal ve benzeri hayvan mahsülleri ve süt kuzusu, civciv, ipek böceği gibi henüz etinden veya mahsülünden yararlanılamayacak durumdaki hayvanları da kapsadığı kabul edilmektedir, Özbalcı, s.377.

¹⁷² Özbalcı, s.377.

¹⁷³ Bozdoğan, s. 56.

araştırma ve tespit yapmaktadır. Özellikle mahsul kaybına yol açan afetlerde, belli bir köy veya bölgedeki mahsul kaybını genel olarak belirlemek için yapılan bu tespitler, terkin için yeterli değildir. Mükelleflerin ayrı ayrı müracaatına ve zarar derecesinin mükellefler itibariyle tespitine ihtiyaç vardır¹⁷⁴.

2.2.4.5.2.3.3.2. Başvuru süresi

Doğal afet durumunda vergi borç ve cezalarının terkinine yönelik düzenleme getiren VUK'nun 115. maddesinde terkin ile ilgili olarak hangi sürede ve şekilde başvuru yapılacağına dair bir hüküm yoktur.

Normal olarak başvurunun terkinine konu olabilecek vergi borcunun ödenmesinden önce yapılması gerekir. Ancak terkinin mümkün olduğu halde ödenmiş olan vergiler de daha sonra mükellefe iade edilebildiğinden, başvurunun zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabileceğinin kabulü gerekir¹⁷⁵.

2.2.4.5.2.3.3.3. Terkin Yetkisi

VUK'nun 115. maddesinin son fıkrasında yer aldığı üzere, zarar derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağı, mahalli idare heyetlerin yaptıracağı tahkikat üzerine tespit edilir.

Terkin işleminde zarar derecesinin belirlenmesi önemli bir sorundur. Çünkü terkinin yapılabilmesi için mükellefin varlığının üçte birini aşıp aşmadığı belirlenmelidir. VUK'nda zarar derecesi ile ilgili bulunduğu gelir kaynaklarının tespit yetkisi yerel yönetim idare heyetlerine verilmiştir¹⁷⁶. Tespit yetkisi yerel yönetim idare birimlerine verilmiş olmasına rağmen, yapılacak tespit ve tayinde VUK'nun

¹⁷⁴ Özbacı, s.379.

¹⁷⁵ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s.238.

¹⁷⁶ Tuncer, s.74.

değerleme ile ilgili hükümlerine uygun hareket edilmesi gerekir. Danıştay'ın İçtihadı Birleştirme Karar'ında¹⁷⁷; bu konu ile ilgili olmak üzere, şu görüşüne yer verilmektedir: *‘‘münhasıran¹⁷⁸ zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptamaya il veya ilçe idare kurulları yetkilidir. Ancak uğranılan zararın mükellefin genel mal varlığının üçte birini geçip geçmediğini, terkin istenen vergi ve ceza borçlarının zarar gören gelir kaynağı ile ilgili olup olmadığını saptamak ve buna göre terkin edip etmemek Maliye Bakanlığı'nın görev ve yetkisindedir.* Böylece, Danıştay yoruma açık bir anlaşmazlığı, bu İçtihadı Birleştirme Kararı ile çözümlemiştir¹⁷⁹.

2.2.4.5.2.3.3.4. İdare Mahkemesine Başvurma

Yerel yönetim idare heyetlerinin söz konusu tespitleri idari bir işlem mahiyeti olması sebebiyle, bölge idare mahkemelerinde dava konusu yapılabilecektir. Yine aynı şekilde Maliye Bakanlığı tarafından terkin edilecek verginin tutarı ile ilgili olarak da vergi mahkemelerine dava açılabilir.

2.2.4.5.3. Doğal Afetler Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulaması

Amortisman ayırma işlemi; gerçekte işletmeye dahil edilen iktisadi kıymetlerin VUK'nda yer alan ilkeler çerçevesinde faydalı ömürlerine tespit edilen oranlarda giderleştirilmesidir¹⁸⁰.

Aşağıda amortisman uygulaması ile ilgili genel bilgiler verilecek olup, amortisman ayırma usullerinden biri olan fevkalade amortisman müessesesi incelenmeye çalışılacaktır.

2.2.4.5.3.1. Amortisman uygulaması ile ilgili genel açıklama

¹⁷⁷ Dnş., T.14.06.1979, E. 1976/1, K. 1979/10, Fahran, s.129.

¹⁷⁸ Yalnız, özellikle

¹⁷⁹ Fahran, s.129

¹⁸⁰ Veysi Seviğ, ‘Doğal Afetlerde Fevkalade Amortisman Uygulaması http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4774, (19.02.2015) .

VUK'un 313-329. maddelerinde düzenlenen amortisman kavramı, devamlı olarak işletme faaliyetine katılan maddi ve gayri maddi sabit değerlerin zamanla duçar oldukları kıymet kaybının muhasebe bakımından tespitidir¹⁸¹. Başka bir tanıma göre; bir işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya aşınmaya, değerden düşmeye konu olan varlıkların değerinin yok edilmesidir¹⁸². Böylece duran varlıklarda oluşan değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi önlenerek, değer kaybı kullanım süresine dağıtılmakta, her dönemin geliri, her dönemin gideriyle karşılaştırılarak faaliyet sonucunun doğru tespit edilmesi sağlanmaktadır¹⁸³. VUK'un 313. maddesi uyarınca amortisman ayırabilmek için amortisman ayrılacak kıymetin bazı şartları taşıması gerekir. Bunlardan bazıları¹⁸⁴;

- Öncelikle amortisman ayrılacak iktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olması gerekmektedir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılma şartı sabit kıymeti niteleyen bir unsurdur. Sabit kıymet, işletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmak şartı ile bazı yıllar hiç kullanılmadan bekletilmiş olsa bile, amortisman ayrılır.
- Amortisman ayrılacak iktisadi kıymetin yıpranmaya, aşınmaya değerden düşmeye maruz bulunması gerekir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla beraber, zamanla değerini kaybetmeyecek kıymetler amortismanın konusuna girmezler. Boş arazi ve arsada durum bu şekildedir.
- Değer kaybı, ya yıpranma ve aşınma sebebiyle, iktisadi kıymetin fiziki ömrünün tüketilmesinden ileri gelir. Veya aşınma veya yıpranma olmamakla birlikte, teknolojik gelişmeler ve benzeri nedenlerle kıymet iktisaden değer taşımaz hale gelir. Bazı durumlarda da, peştemallıklarda olduğu gibi kıymetin belli bir süre sonra değerini kaybedeceği, vergi kanunları tarafından kabul edilir.

¹⁸¹ Mehmet Ali Canoğlu, "Amortismanlar ve Mevzuat", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S.177, Ocak 2003, s.29.

¹⁸² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın:3434, Hukuk Fakültesi Yayın:698, İstanbul, 1986/87, s.185.

¹⁸³ Üzeyir Eyimata, "Fevkalade Amortisman Uygulaması", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:158, Haziran 2001, s.20

¹⁸⁴ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Ankara, 1998, ss.706-707.

- Amortisman ayrılacak olan iktisadi kıymetin envantere dahil olması gerekir. Envantere alınmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün değildir .

şeklinde sıralanabilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerinin gider yazılabilecek miktarı, VUK’nda ‘normal amortisman, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman’’ usulleri ile hesap edilerek, milli duruma uygun bir gider yazma mekanizması oluşturulmaya çalışılmıştır¹⁸⁵. Bu çalışmada tez konusu itibariyle fevkalade amortisman ile ilgili açıklamalarda bulunulacaktır.

2.2.4.5.3.2. Fevkalade Amortisman Uygulaması

Fevkalade amortisman uygulaması, normal kullanma sürelerinden çok önce yıpranmak ve yok olmak gibi tehlikelerle karşı karşıya bulunan iktisadi kıymetler için yapılır¹⁸⁶.

VUK’nun 317. maddesine göre fevkalade amortisman uygulanabilmesi için amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK);

- *“Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerlerini tamamen veya kısmen kaybetmeleri*
- *Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmeleri*
- *Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmaları*

hallerinde her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanmaktadır.”

Fevkalade amortismanları düzenleyen maddenin 1. bendinde, doğal afetlerle ilgili bir sınırlama yapılmadığı ve genişletici bir yorum yapılabilmesine imkan

¹⁸⁵ Veysel Karani Aksungur, “Fevkalade Amortisman Usulü Ve K.D.V İle İlgili Bir Problem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:1989/III, s.54.

¹⁸⁶ Mesut Çırak, H.Zeki Süzen ve Uğurcan Özses, **Tüm Sorunlarıyla Yeniden Değerleme Ve Amortismanlar**, Doğruluk Matbaacılık, Mart, 1983, s.75.

verildiği görülür. Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetlere benzer nitelikte afetler halinde de fevkalade amortisman uygulamasından yararlanılabilecektir¹⁸⁷. Ancak fevkalade amortisman müessesesinden yararlanabilmek için oluşan değer kaybının söz konusu maddede belirtilen doğal afetler neticesinde meydana geldiğinin tespit ettirilmesi gerekmektedir¹⁸⁸. Çünkü fevkalade amortisman uygulaması, doğal afetler yüzünden meydana gelen değer kayıplarında uygulanır. Örneğin bir binanın kendiliğinden çökmesi, bir su bendinin normal ömrünü doldurmadan kendiliğinden yıkılması halinde fevkalade amortisman uygulanamaz. Çöken bina ve su bendinin normal şekilde amortismanına devam olunur. Bu nedenle fevkalade amortisman uygulamasında ilk şart, sabit kıymetteki hasarın yangın, deprem, su basması veya benzer bir afet (kasırga, trafik kazası vb.) yüzünden meydana geldiğinin tespittir¹⁸⁹.

2.2.4.5.3.3. Fevkalade Amortisman Uygulamasında Usul

Fevkalade amortisman ayrılmasını gerektiren koşulların varlığı halinde mükelleflerin fevkalade amortisman uygulayabilmek için Maliye Bakanlığı'na başvurmaları üzerine, Bakanlık mahallinde yaptırdığı bir inceleme ve takdir komisyonu kararına istinaden afete uğrayan iktisadi kıymetin hurda değeri ile net aktif değeri arasındaki farkın zarar yazılmasına izin vermektedir. Bakanlığa başvuruda bulunurken afeti belgeleyecek bir dokümanın (yangın halinde itfaiye raporu gibi) eklenmesi gerekmektedir¹⁹⁰. Böyle bir başvuru yapılmadan ve nispet belirlenmeden fevkalade amortisman müessesesinden yararlanılamamaktadır.

Mükellefin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı konuyla ilgili olarak bakanlığın da görüşünü alarak fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranı belirlemekte ve sonucu ilgili işletmeye bildirmektedir.

¹⁸⁷Gündoğan Durak, "Doğal Afetlerden Zarar Gören Mükelleflere Yönelik Vergisel Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:203, Kasım, 2009, s.136.

¹⁸⁸ Musap Şahin, "Mücbir Sebep Nedeniyle Defter Ve Belgelerin Zayi Olması Ve Afet Sonucu Zayi Olan Veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:256, Ocak, 2010, s.128.

¹⁸⁹ Özbalcı, (VUK), s.821.

¹⁹⁰ Kazım Yılmaz, **Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1997, s.332'den aktaran Özyer, s.672.

Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği fevkalade amortisman nispetleri ilgililerin başvuruda bulundukları hesap döneminden itibaren geçerli olur¹⁹¹. Bu nedenle müracaatın hasarın meydana geldiği yılda yapılması gereklidir¹⁹².

2.2.4.5.3.4. Sabit Kıymetin Afet Yüzünden Değer Kaybına Uğraması

Amortisman tabi iktisadi kıymetin doğal afet neticesinde değerini tamamen kaybetmesi durumunda, mükellefin bu durumlarını ispat eden belgelerle Maliye Bakanlığı'na yaptıkları başvurunun kabul edilmesi sonucunda iktisadi kıymetin kalan değerinin tamamı gider yazılabilmektedir.

Fevkalade amortisman uygulamasından sonraki dönemlerde normal amortisman uygulanması söz konusu olmaz. Çünkü fevkalade amortisman normal amortismanı da içerecek şekilde tespit edilir¹⁹³. Kısmi değer kaybı halinde, normal şekilde, önceki dönemlerde ayrılmış amortismanlarla, fevkalade amortismanla rağmen, itfa edilmeyen kısım, sonraki dönemlerde itfa olunmaya devam olunmaktadır¹⁹⁴.

Doğal afetten önceki yıllarda ayrılmamış veya düşük nispet uygulanması nedeniyle eksik hesaplanmış amortisman tutarı fevkalade amortisman yoluyla giderleştirilemez¹⁹⁵.

2.2.4.5.3.5. Sabit Kıymetin Afet Sonucu Değerini Kısmen Kaybetmesi

Meydana gelen afet nedeniyle, sabit kıymetin değerinin kısmen kaybedilmiş olması halinde; önceki hesap dönemlerinde normal usule göre ayrılmış olan amortisman miktarı ile fevkalade amortisman olarak ayrılacak amortisman miktarının toplamı, sabit kıymetin değerini itfa edemiyorsa, yani bu şekilde ayrılmış olan amortisman miktarları, sabit kıymetin amortisman ayrılan değerinden noksan ise, kalan değer daha sonraki yıllarda normal usullere göre amortisman ayırmak suretiyle

¹⁹¹ Mehmet Nadir Arıca, **Yeniden Değerleme Ve Amortisman Uygulaması**, Şafak Matbaacılık, Ankara, ISBN:975-96219-0-8, 1997, s.427.

¹⁹² Özbacı, (VUK), s.822.

¹⁹³ Ömür Külahlı Ve Alper Demir, "Afet Sonucu Zayi Olan Veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:338, Ekim, 2009, s.53.

¹⁹⁴ Özbacı, (VUK), s.822.

¹⁹⁵ Eyimaya, s.21.

itfa edilir. Başka bir ifadeyle; afet sonucu bir kısmı hasar gören sabit kıymetin amortisman ayrılan değeri, daha önceki yıllarda normal usullere göre ayrılan amortisman tutarı ile fevkalade amortismanla rağmen itfa edilememiş olursa, kalan sabit kıymet değeri için amortisman ayrılmasına, afetin meydana geldiği yıldan sonra gelen yıllarda, normal amortisman usulüne göre devam edilir ¹⁹⁶.

Ancak zarar gören iktisadi kıymetlerin daha sonra tamir ettirilerek tekrar kullanılabilir duruma getirilmesine ilişkin olarak kanunda fevkalade amortismanla ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamış olması uygulamada boşluk yaratmaktadır. Bu durumda fevkalade amortisman uygulanıp uygulanmayacağı özellikli bir durum yaratmakta ve düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu durumda, zarar gören iktisadi kıymetin tekrar kullanılabilir duruma gelmesi halinde, fevkalade amortisman ayırmasını gerektiren şartlar ortadan kalkacağı için fevkalade amortisman ayrılması mümkün olmamaktadır¹⁹⁷. Nitekim Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir özeldesinde¹⁹⁸; *'zarar gördüğü belirtilen makine ve tesislerin, sonradan tamir ettirmek suretiyle tekrar kullanılabilir duruma geldiğinin fark edilmesi halinde, VUK'nun 317. maddesi gereğince fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispeti tespit edilmesinin mümkün olmayacağı yönünde görüş bildirmiştir'*¹⁹⁹.

2.2.4.5.3.6. Sigorta Tazminatı Uygulaması

Mükellefler meydana gelen afetler neticesinde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerini sigorta ettirmek yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla meydana gelen afetler neticesinde çeşitli sigorta şirketlerinden tazminata hak kazanmaktadırlar. Afetler neticesinde hak kazanılan tazminatların durumu VUK 329. ve 330'uncu maddelerde hüküm altına alınmıştır. VUK'nun 329. maddesine göre, *'yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik*

¹⁹⁶ Eroğlu, (VUK), s.523.

¹⁹⁷ Bozdoğan, s.105-106.

¹⁹⁸ T. 28.09.1989, S.24457-317-648.

¹⁹⁹Fercan Aykutlu, "Mevcutlarda Amortisman", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:220, Aralık, 1999, s.90.

olduğu takdirde fark kar veya zarar hesabına geçirilir''²⁰⁰. Bu durumda ayrıca fevkalade amortisman uygulaması için Maliye Bakanlığı'na başvurulup başvurulamayacağı konusunda ilgili hükümde herhangi bir açıklık yoktur. Ancak Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında²⁰¹ sigorta tazminatı alınması durumunda doğan zararın gider yazılabilmesi için Maliye Bakanlığı'na başvurup, fevkalade amortisman oranı belirlenmesine gerek olmadığına hükmetmiştir²⁰².

Doğal afet sonucu iktisadi kıymetin hasar görerek değerini kısmen veya tamamen kaybetmesi ve bu hasar karşılığında da sigortadan tazminat alınması halinde, VUK'un 317. maddesinde belirtilen fevkalade amortisman uygulaması yapılması söz konusu değildir. Uygulamanın VUK'un 329. maddesi çerçevesinde ele alınması daha uygundur.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin hasar görmesinin, hasar gören iktisadi kıymetlerde amortisman uygulaması, bu kıymete ilişkin olarak yapılan onarım giderleri ile sigortadan alınan tazminatlar olmak üzere değişik boyutları bulunmaktadır.

Bu çerçeve içinde esas itibarıyla zayı olan amortisman tabi iktisadi kıymetler için sigorta tazminatı alınmasında değişik durumlar söz konusu olabilir²⁰³.

Birincisi, sigorta şirketinin hasara uğrayan iktisadi kıymeti sigorta ettirenden alıp, tamamen kendi imkanları ile tamir ettirdikten sonra sigortalıya teslim etmesi durumu. Bu durumda yapılan tüm masraflar sigorta şirketince üstlenilmiş olduğundan, sigorta ettiren mükellefin kayıtlarında herhangi bir gider veya gelir kaydı yapılmasına gerek yoktur. Mükellef hasar göre iktisadi kıymeti kalan itfa süresi içinde normal biçimde amortisman tabi tutacaktır.

İkincisi, iktisadi kıymette meydana gelen hasarın sigortalı mükellefin kendisi tarafından giderilmesi ve yapılan tamirat giderlerinin belgelendirilmek suretiyle kısmen veya tamamen sigorta şirketlerinden tazminat olarak alınması durumu. Bu durumda mükellef yaptığı hasar giderme masrafını gider olarak kayıtlarına alacak,

²⁰⁰ Şahin, s.129.

²⁰¹ Dnş. 4.D. T.23.05.1989, E.1987/54, K.1989/2338.

²⁰² Fevzi Bulut, "Doğal Afetler Nedeniyle Hasara Uğrayan Ticari Mallar Ve Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler ile İlgili Vergisel Durum", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:85, Ocak, 2011, s.154.

²⁰³ Gürol Ürel, ve Kenan Şeker, "Zayı olan İktisadi Kıymetlerle İlgili Değerleme Sorunları II" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:121, Ocak 2003, s.65'den aktaran Bulut, s.155.

buna karşılık aldığı sigorta tazminatını gelir olarak yazacaktır. Hasar gören iktisadi kıymet ise kalan itfa süresi içinde normal biçimde amortismanına tabi tutulacaktır.

Üçüncüsü sigorta şirketlerinin ekspertizler vasıtasıyla hasar tutarını takdir ettirilerek, sigortalı mükellefe sigorta tazminatını nakit olarak ödemesi durumu. Bu durumda da nakit olarak alınan sigorta tazminatı gelir, mükellefçe yapılacak hasar giderme masrafları da gider olarak hesaplara alınacaktır. Bu durumda da mükellef hasar gören iktisadi kıymeti kalan itfa süresi içinde normal biçimde amortismanına tabi tutacaktır.

Dördüncüsü, amortismanına tabi iktisadi kıymetin onarılamayacak şekilde tamamen zayi olması durumudur. Bu durumda normal olarak zayi olan iktisadi kıymetin onarılması mümkün değildir. Bu durumda, hasar görme nedeniyle alınan sigorta tazminatı hasılat yazılacaktır. İktisadi kıymet tamamen zayi olduğundan net değeri gider olarak yazılmak suretiyle kayıtlardan çıkarılacaktır.

Konu ile ilgili Fevkalade amortisman ve sigorta tazminatını kapsayan örnek uygulama;

(x) şirketinin iktisadi kıymetinin kayıtlı değeri 80.000 TL, birikmiş amortismanı ise 15.000 TL'dir. Meydana gelen doğal afet neticesinde ortaya çıkan hasarda oluşan değer kaybına ilişkin 30.000 TL'lik fevkalade amortisman ayrılmıştır. Sigorta şirketinde de 25.000 TL sigorta tazminatı alınmıştır. Bu durumda yapılacak hesaplama şu şekilde olmalıdır;

Öncelikle 30.000 TL'lik değer kaybının fevkalade amortisman yoluyla zarar kaydedilmesi ve bu amortisman tutarı ile birikmiş amortisman tutarı olan 15.000 TL'nin topluca ele alınması ve iktisadi kıymetin kayıtlı değeri arasındaki fark üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir.

Bu durumda toplam amortisman (30.000+15.000) 45.000 TL'dir ve bu amortisman tutarı ile iktisadi kıymetin değeri arasındaki fark (80.000- 45.000) 35.000 TL dir. Bu tutar üzerinden amortisman ayırmaya devam olunması ve alınan sigorta tazminatının da ayrıca kara eklenmesi gerekmektedir.

2.2.4.5.4. Doğal Afetler Nedeniyle Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

İşletmeler dönem sonunda kazançlarını tespit ederler. Kazancın tespit edilmesinin en önemli aşamalarından birisi de envanter çıkarmaktır. Envanter sırasında işletmede yer alan malların bir kısmının değerinin; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle düştüğü tespit edilebilir. Değeri düşen malların değerlendirme esasları normal malların değerlendirme esaslarından farklılık gösterir²⁰⁴. Çalışmanın takip eden bölümlerinde değerlendirme ile ilgili açıklamalar yapılacak olup, doğal afetler nedeniyle değeri düşen malların değerlendirilmesi ve izlenecek yöntemlerle ilgili bilgiler verilecektir

2.2.4.5.4.1. Değerlemenin Tanımı

Değerleme genel anlamda belirli bir dönemi kapsayan ekonomik faaliyetlerin sonuçlarının anlamlı hale getirilerek değerlendirilebilmesi için tasarlanan bilançonun, bir mali tablo olarak, işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkların kaynaklarının, gerçek durumuna en yakın değeriyle ifade edilmesini hedefleyen bir faaliyettir²⁰⁵. Değerlemenin, vergi hukukundaki anlamı ise vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir²⁰⁶. Değerleme kavramının belirli unsurları bulunmaktadır²⁰⁷.

Birinci unsur, değerlemenin esas olarak, vergi matrahlarının doğru olarak hesaplanması amacıyla yapılacak bir işlem olması durumudur. Yapılması öngörülen değerlendirme işlemi, ekonomik kaygılardan öte, vergisel kaygıları ön plana çıkaran bir işlem olarak karşımıza çıktığı için, özellikle ekonomik gözle olaya yaklaşıldığında herkesi tatmin etmekten uzak bir özellik arz etmektedir.

İkinci unsur, değerlendirilmenin iktisadi kıymetlere ilişkin yapılacak bir işlem olmasıdır. Değerlemeye tabi iktisadi kıymetler, bir işletmeye kayıtlı olan veya bir kişinin servetine dâhil olan ve genel olarak vergisel işlemlerin konusuna giren maddi ve gayri maddi mal ve haklardan oluşmaktadır.

²⁰⁴ Değeri Düşen Mallarda Değerlendirme, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/DEGERI-DUSEN-MALLARDA-DEGERLEME-/5a6a7a3c-d6aa-4605-aefd-61123c2e893f>, (19.02.2015).

²⁰⁵ Tahir Erdem, "Kıymeti Düşen Malların Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:195, Aralık, 2004, s.133.

²⁰⁶ VUK 258.

²⁰⁷ Murat Tokmakkaya, "Emtia Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:220, Aralık 1999, s.187.

Üçüncü unsur ise, değerlemenin belli hesaplamalar sonucunda yapılacak takdir ve tespit işlemi olması durumudur. Bu hesaplamalar sırasında, iktisadi kıymetlerin belli bir andaki değerine, belli kanuni esas ve ölçülerden hareketle ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Değerlemede temel kriter, neville itibariyle ayrılan iktisadi kıymet grupları içindeki her bir ekonomik birimin ayrı ayrı değerlendirilmesidir. Bunun istisnası teamülen aynı cinsten sayılan mallarla, düşük kıymetli müteferrik²⁰⁸ eşyalardır. Bunların toplu olarak değerlendirilmesine de imkan tanınmıştır²⁰⁹.

VUK'nun 261. maddesine göre değerlendirme, iktisadi kıymetin çeşit ve içeriğine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır;

- Maliyet bedeli
- Borsa rayici
- Tasarruf değeri
- Mukayyet değer
- İtibari değer
- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve ücreti

2.2.4.5.4.2. Doğal Afetler Sonucu Emsal Bedel ve Emsal Ücret Uygulaması

Emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir²¹⁰. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bir iktisadi kıymetin değerinin emsal bedele göre tespit edilebilmesi, o kıymetle aynı türden malların değerinin dikkate alınmak suretiyle kıyaslama yapılmasını gerektirmektedir.

İktisadi kıymetler VUK'nun 267. maddesi çerçevesinde emsal bedel kapsamına girmektedir. Bir kısım iktisadi kıymetler ise VUK'nun 289. maddesinde “*özel haller*” başlığı altında emsal bedeliyle değerlendirilir. Bunların dışında VUK'nun

²⁰⁸ Ayrı, dağınık

²⁰⁹ Özgür Şimşek, “İşletmelerde Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:268, Aralık, 2003, s.57.

²¹⁰ VUK 267.

278. maddesi, ‘‘yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedel ile değerieneceğı’’ hüküm altına alınmıştır.

VUK’un 274 maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerieneceğı hüküm altına alınmış olmakla birlikte meydana gelen bir afet sonucunda afetten kısmen veya tamamen etkilenen malların maliyet bedeli ya da daha yüksek bir bedelden satılması söz konusu olamayacağından bu durumda maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değeriennemeleri esası benimsenmiştir²¹¹. Bu çerçevede VUK’nun 274. ve 278. maddelerinin maliyet bedeli uygulamasının bir istisnası olduğu söylenebilir.

Emsal bedeli üç esasa göre belirlenir. Kanun metninde bu üç esas bir sıraya alınmıştır ve bu sıralamaya uyulması zorunludur. Buna göre emsal bedelin tespiti için önce birinci sıra uygulanacak, birinci sıraya göre emsal bedelin tespit edilmesi mümkün olmaz ise ikinci sıra uygulanacaktır. Eğer ikinci sıraya göre de emsal bedelin tespit edilmesi mümkün olmaz ise üçüncü sıra uygulanacaktır²¹². Sıralama şu şekildedir;

Birinci sıra: Ortalama fiyat esası

İkinci sıra: Maliyet bedeli esası

Üçüncü sıra: Takdir esası

2.2.4.5.4.2.1. Ortalama Fiyat Esası

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değeriemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ‘‘ortalama satış fiyatı’’ ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarı, emsal bedeli belirlenecek olan mal miktarının % 25’inden az olmamalıdır. Aksi takdirde satışı yapılmış olan mal bedellerinin emsal bedel olarak tespit edilmesi mümkün olmamaktadır. Örneğın mükellefin yılsonu değeriemesinde 20.000 kilo çimento için emsal bedelini bulması

²¹¹ Gezgin, s.56.

²¹² Ürel (VUK), s.368.

gerektiğini varsayalım. Bu mükellefin aralık ayı çimento satışı 10.000 kilo ise bu miktar emsal bedeli tayin olunacak mal miktarının %25'inin üzerinde olduğundan ortalama satış fiyatı esası ile emsal bedel tespiti mümkündür²¹³.

Bu usulde emsal bedeli, esas itibariyle, kendi defter ve belgelerine istinaden mükellef tarafından tespit edilir. Bununla beraber, gerektiğinde, vergi idaresinin de ortalama satış fiyatına göre emsal bedeli tespit edip uygulama yapması mümkündür.

2.2.4.5.4.2.2. Maliyet Bedeli Esası

Emsal bedeli uygulamasında başvurulacak ikinci yöntem maliyet bedeli esasıdır. Ancak bu usulün uygulanabilmesi için ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedelin tespit edilememiş olması gerekir. Bu esasa göre, emsal bedeli tayin olunacak olan malın maliyet bedeline, toptan satış durumlarında % 5, perakende satış durumlarına ise % 10 oranında bir ekleme yapılarak malın emsal bedeline ulaşmak mümkündür.

Bu usulde de hesaplama mükellef tarafından yapılır. Ancak gerektiğinde vergi idaresi de maliyet bedeli esasına göre emsal bedel tespit edebilir.

Maliyet bedeli esasında, emsal bedeli tespitinde önemli hususlardan biri de uygulanacak kar yüzdesinin tayinidir. Bu konuda toptan ve perakende satış ayrımı önem taşımaktadır²¹⁴. Perakende satış 22 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde²¹⁵ *‘malın alıcı tarafından aynen veya islendikten sonra tekrar satışa arz edilmesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması’* şeklinde tanımlanmıştır.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bu iki esasa göre hesaplandığı durumlarda bu hesaplamalara ilişkin kayıt ve cetvellerin evrak yerine geçmesi dolayısıyla bu belgelerin mükellefler tarafından muhafazası zorunludur.

2.2.4.5.4.2.3. Takdir Esası

²¹³ Mehmet Emin Akyol, ‘Emsal Bedeli Ve Bu Ölçü İle Değerleme Yapılacak Hallar’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:204, Aralık, 2009, s.75.

²¹⁴ M.Akyol, s.76.

²¹⁵ R.G, T.24.05.1986, S.19116.

Emsal bedelin tespitinde her iki yöntemin de kullanılmaması durumunda başvurulacak son yöntem takdir esasıdır. Emsal bedel, mükellef veya vergi idaresinin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava açma hakkı vardır. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

2.2.4.5.4.3. Doğal Afetler Nedeniyle Kıymeti Düşen Malların Değerlemesinde İzlenecek Yöntem

Emsal bedelin nasıl hesaplanacağı VUK'nun 267. maddesinde ayrıntılarıyla düzenlenmiştir. Bu maddeye göre zayi olan malların ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esasına göre tespit edilmesi mümkün değildir. Doğal afet sonucu değerini kısmen veya tamamen kaybeden malların değerlendirilmesinde kullanılacak yöntem takdir esasıdır. Emtiadaki kıymet kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup emsal bedelin tespitinin istenmesi gerekir. Mükellefler emsal bedeli doğrudan kendileri takdir edemezler ve üçüncü kişi ve kuruma tespit ettiremezler.

Ancak değeri düşen malların emsal bedelinin tespitinde VUK'un 267. maddesine göre, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür. Buna göre kaza merci durumunda olan, ticaret mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemelerinin re'sen biçtikleri değerler, emsal bedeli olarak dikkate alınabilecektir. Bu hallerde ayrıca emsal bedeli tespiti için takdir komisyonuna başvurulmasına gerek yoktur²¹⁶. Öte yandan mükelleflerin mallarındaki değer düşüklüğü takdire başvurmaksızın polis, jandarma, sigorta eksperleri ve benzerlerinin tutanaklarına göre dönem sonu hesaplarına gider olarak intikal ettirilmesi idarece kabul edilmemektedir²¹⁷.

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada²¹⁸; *“sel basması sonucu emtia kaybı ile ilgili zararın kabul edilmesi hususunu, emtia kaybının emsal bedelinin tesbiti için Takdir Komisyonu'na bu konuda bir takdir yapılmadığı için,*

²¹⁶ Ürel (VUK), s.426.

²¹⁷ Yafes Pehlivan, “Değeri Düşen Mallar”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:123, Mart, 2003, s.65.

²¹⁸ T. 13.02.1985 ve S. 1-2126-4-1128

*bilirkişilerce raporla tespit edilen değer, kaza mercilerince biçilmiş bir değer olarak kabulü mümkün olmadığı gerekçesiyle söz konusu zararı Gelir Vergisi uygulamasında zarar olarak kabul etmemiştir*²¹⁹.

Ancak VUK'nun 267. maddesindeki *‘‘yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin resen biçtikleri değerler emsal bedel yerine geçer’’* hükmüne istinaden değeri düşen mallar için yargı organlarınca takdir edilen değerlerin (takdir komisyonuna başvurmalarına gerek olmadan) emsal bedel olarak kabul edileceği görüşünü savunanalar da vardır²²⁰. Bu tartışmaların önüne geçmek adına bahsi geçen kurumların görev alanlarının kanunda net bir şekilde belirtilmesinde fayda vardır.

Kıymeti düşen malların emsal bedelinin tespiti için en geç hesap dönemi sonuna kadar takdir komisyonuna başvurulması gerekir. Ancak, emtiadaki değer kaybı, doğal afetlerden kaynaklanıyorsa; hesap döneminin sonu beklenmeden müracaat gerekir. Zira bu hallerde, vergi idaresinin durumu tespit ve kontrol etmesi ihtiyacı vardır²²¹.

Özetle mükellef, takdir komisyonuna başvurmadan önce, malların zayi olmasına neden olan olayı mahkeme, itfaiye, polis ve benzeri makamlara tespit ettirecektir. Bu tespit belgesi ile birlikte bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak, değer düşüklüğünün takdir komisyonu marifetiyle takdirini talep edecektir²²².

2.2.4.5.5. Doğal Afet Nedeniyle Alacağın Değersiz Hale Gelmesi

VUK'un 322. maddesine göre değersiz alacak, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklardır. Alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için bu şartlardan herhangi birinin gerçekleşmiş olması yeterlidir²²³.

²¹⁹Değeri Düşen Mallarda Değerlendirme, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/DEGERI-DUSEN-MALLARDA-DEGERLEME-/5a6a7a3c-d6aa-4605-aefd-61123c2e893f>, (16.02.2015).

²²⁰Bkz, Bülent Çakar, ‘‘Vergi Usul Kanununda Değeri Düşen Mallar’’, <http://www.batiymm.com.tr/?p=2544>, (16.02.2015).

²²¹ M.Akyol, s.77.

²²² Ürel, (VUK), s.427.

²²³ İsmail Hakkı Aydoğdu, ‘‘Değersiz Ve Vazgeçilen Alacaklar’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:195, Aralık, 2004, s.20.

Kazai hükümden maksat, alacağın tahsil edilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının varlığıdır²²⁴. Kanaat verici vesika ise, kanunda tanımlanmamıştır. Buradan anlaşılması gereken, alacağın tahsilinin mümkün olmadığını gösteren bir belgedir²²⁵. Bu tür belgelere örnek olarak, aşağıda yazılı belgeler gösterilebilir²²⁶.

- konkordato anlaşmasına istinaden alacaklının borçluyu ibra ettiği tutar değersiz alacak olarak sayılmaktadır.
- alacaktan vazgeçildiğine ilişkin yargı tutanakları
- borçlunun ölümü veya hakkında gaiplik kararı verilmesi durumunda terekenin borçlarını karşılayamaması ve mirasçılarının da mirası reddetmeleri
- borçlunun memleketi terk ettiği ve haczi mümkün mal bulunmadığını gösteren belgeler
- mahkeme huzurunda sulh suretiyle alacağın bir kısmından vazgeçilmesi
- gerek doğuşu, gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri bulunması şartı ile alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar.

Değersiz alacakların gider yazılabilmesi için gerekli şartlar;

VUK'nun değersiz alacaklara ilişkin 322. maddesinde ayrıca bir hüküm bulunmamasına rağmen, şüpheli alacaklar için de geçerli olan aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde değersiz alacaklar zarar yazılmak suretiyle vergi matrahından düşülebilecektir.

A- Alacağın iş ve işletme ile ilgili olması

²²⁴ Özbacı, (VUK), s.747.

²²⁵ Yafes Pehlivan, "Değersiz ve Vazgeçilen Alacak İlişkisi ve Muhasebesi", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:141, Ocak, 2000, s.132.

²²⁶ Volkan Yüksel, "Değersiz Hale Gelen Alacaklar ve Bu Alacakların Muhasebeleştirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, Eylül 2002, s.71.

Alacak işletmenin olağan faaliyetleriyle ilgili ilişkilerden doğmalıdır. İş ve işletme ile ilgili olmayan alacakların değersiz alacak kabul edilerek gider yazılmasına imkan yoktur. Değersiz alacak uygulaması ticari, zirai ve kurum kazançlarında elde etmenin tahakkuk esasına bağlanmasının sonucudur. Bu nedenle işletme faaliyetlerinde yer almayan bir alacak değersiz alacak kabul edilemez. Ayrıca işletme sahibinin kişisel alacakları da işletmeyi ilgilendirse bile işletmenin kayıtlarında yer almayan alacaklar da değersiz alacak olarak kabul edilemez.²²⁷

B- Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

Kanunda bu konuda bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte değersiz alacak uygulamasının kazanç tespitinde tahakkuk esası geçerli olduğu için değersiz alacaklarda alacağın ticari veya zirai kazançla ilgili olması gerekmektedir.

C- Alacağın bilanço veya işletme hesabına göre defter tutan mükellefler açısından geçerli olması

Bilanço ve işletme hesabına göre defter tutan mükellefler değersiz hale gelen alacaklarını yukarıda bahsi geçen şartların meydana gelmesi durumunda gider yazarak yok edebilmektedirler.

2.2.4.5.6. Doğal Afetlerde Şüpheli Alacak Uygulaması

Şüpheli alacak, vadesinde tahsil edilemeyen ve ileride tahsil edilip edilemeyeceği kesin olarak belli olmayan senetli veya senetsiz alacaklardır²²⁸.

Şüpheli alacak uygulaması VUK'nun 323. maddesinde '*ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak koşuluyla;*

- *Dava ve icra safhasında olan alacaklar,*
- *Yapılan protestoya rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır''* denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

²²⁷ M.Vefa Toroslu, "Değersiz Alacaklar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:43, Temmuz, 2007, s.176.

²²⁸ Mehmet Tahir Ufuk, "Şüpheli Alacakların Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:236, Ağustos, 2012, s.59.

Şüpheli alacak karşılığı ayırmak bazı koşulların varlığına bağlıdır. Alacağın şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayrılması için aranan şartlar şunlardır.

a. Alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması

Bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanabilmesi için öncelikle bu alacakla işletmenin elde etmeyi amaçladığı ticari veya zirai kazanç arasında illiyet bağı bulunmalıdır. İşletmenin esas faaliyeti dışında, kayıtlara hasılat olarak girmeyen veya ticareti yapılacak veya üretilecek mal veya hizmetin maliyetiyle ilgisi olmayan alacakların tahsilinde güçlük doğsa bile şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılması söz konusu olmaz²²⁹.

Hatır senetleri ve kefalet senetleri, işletmelerin dönem kazancını etkilememekte, bir başka ifade ile ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesinden kaynaklanmamaktadır²³⁰. Bu nedenle hatır senetleri ve kefalet senetleri için şüpheli alacak karşılığı ayrılmamaktadır.

Şüpheli alacak ayrılamayan bir diğer unsur da mal alımı için verilen avanslardan doğan alacaklardır. Bu alacaklar içinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili bulunmaması nedeniyle, şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü mal teminine yönelik olarak verilen avanslar daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmemiştir²³¹.

b. Mükellef bilanço usulüne göre defter tutmalıdır.

Şüpheli alacak karşılığı ticari veya zirai kazanç sahibi olmakla birlikte bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler tarafından ayrılabilir. İşletme hesabı defteri tutan ticari veya zirai kazanç sahiplerinin şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir²³².

c. Alacak dava veya icra aşamasında olmalı veya alacak dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olmalıdır

Mahkemeye dava, icraya takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettirildiğini gösterir. Ancak, şekli bir başvuru alacağın

²²⁹ Özyer, (VUK), s.687.

²³⁰ Tezcan Atay, “Şüpheli Alacaklar Ve Karşılık Ayırma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı.119, Kasım, 2002, s.41.

²³¹ Ufuk, s.63.

²³² Atay, s.34.

şüpheli sayılabilmesi için yeterli değildir. Dava ve icra işlemlerinin ciddi biçimde yapılmış olması gerekir²³³.

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklara karşılık ayrılabilmesi için borçlunun protesto edilmiş veya alacağın yazı ile bir defadan fazla istenilmiş olması gerekmektedir. Ancak dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların nasıl tespit edileceği konusunda kanunda bir ölçü bulunmamaktadır. 284 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde; '*alacağın dava edilmesi veya icraya verilmesi halinde yapılması gereken giderlerin toplamı bu kapsamda değlenecek miktarın belirlenmesinde bir kriter olarak belirtilmiştir. Buna göre dava edilecek alacak için avukatlık ücreti, yargı harcı, notere yapılacak ödemelerle posta giderleri toplamı dikkate alınarak tahmini bir dava maliyeti bulunacak ve bu tutar alacakla kıyaslanacaktır. Tahmini dava maliyetinin alacaktan daha büyük olması halinde, mahkemeye başvurulmadan protesto ile veya yazı ile bir defadan fazla istenerek tahsil edilemeyen alacak için karşılık ayrılabilir*'²³⁴.

d. Alacağın teminatlı olmaması

Şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için alacağın teminatsız olması gerekir. Teminata bağlanmış alacakların tahsilinin şüpheli hale geldiğini ileri sürmek mümkün değildir. Bu nedenle teminatlı alacaklar için şüpheli alacaklar karşılığı ayrılamaz. Alacağın bir kısmı teminatlı ise teminatsız kalan kısım için karşılık ayrılması mümkündür²³⁵.

VUK'nda teminat tanımı yapılmamış ve teminat olarak kabul edilen değerler belirlenmemiştir. Ancak 6183 Sayılı AATUHK'un 10 ve 11. maddelerinde teminat olarak kabul edilecek unsurlar sayılmıştır. Şüpheli alacak karşılığı uygulamasında da söz konusu unsurların teminat olarak kabulü gerekir²³⁶.

- Para,
- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,
- Hazine tahvil ve bonoları,
- Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat,

²³³ Volkan Yüksel, "Şüpheli Alacaklar ve Karşılık Ayırma", **Maliye Postası Dergisi**, Kasım, 2002, s.81.

²³⁴ Özyer, (VUK), s.688-689.

²³⁵ Mahmut Yardımcıoğlu, "Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ve Uygulaması", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:115, Temmuz, 2002, s.90.

²³⁶ Yüksel, s.81.

- Menkul ve gayrimenkul mallar,
Teminat olarak kabul edilir.

e. Alacağın Değerleme Günündeki Niteliğinin Esas Alınması

Şüpheli alacaklara karşılık ayırabilmek için şüpheli hale gelen alacağın değerlendirme gününde de bu nitelikte olması gerekir.

Uygulamada bazen takibat sonucunda dönem içinde şüpheli hale gelen alacaklar için ya teminat alınmakta veya borcun vadesi bir bedel karşılığında veya bedelsiz olarak uzatılmaktadır. Bu tür durumlar hesap dönemi içinde gerçekleşmekte ve değerlendirme günü itibariyle daha önce şüpheli hale gelen alacak, dönem sonunda şüpheli alacak niteliğini kaybetmektedir. Bu tür alacaklar için karşılık ayrılmaz²³⁷.

Şüpheli hale gelen alacak için hangi dönemde karşılık ayrılacağı öteden beri tartışıla gelen bir husustur. Karşılığın ayrılacağı dönem hususunda mükellefler ile vergi idaresi farklı görüşlere sahip olabilmektedirler. Bu hususta Sakarya Vergi Dairesinin vermiş olduğu bir özelge²³⁸ şöyledir *“Ayrıca, şüpheli alacak karşılığı ayırma işlemi seçimlik bir hak olup ancak alacağın şüpheli hale geldiği yıl için ayrılması gerekmektedir. Şirket olarak,...Mahkemesinde 6312/06 dava numarasında açtığınız davanın 2006 takvim yılında olması nedeniyle alacak bu tarihte şüpheli hale gelmiştir. Bu nedenle, yukarıda açıklandığı üzere söz konusu alacak için 2006 yılı için karşılık ayırma hakkınız bulunmaktadır. Bu tarihten sonra alacak ile ilgili daha sonradan yapılan işlemleri esas alarak, şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmanız da mümkün değildir”*. Bu özelden de anlaşılabileceği üzere; Gelir idaresinin görüşü, davanın açıldığı yılda karşılık ayrılması yönünde olup, davanın açıldığı yıldan sonraki bir yılda karşılık ayırmanın mümkün olamayacağı yönündedir. Gelir idaresinin bu görüşte olmasına kaşın mükellefler farklı uygulamalar yapabilmektedirler. Gelir idaresi de yaptığı incelemelerde aksi uygulamaları tespit ettiğinde cezalı tarhiyatlar yapmakta ve mükellefler tarafından bu tarhiyatlar yargıya intikal ettirilmektedir²³⁹.

²³⁷ Yüksel, s.82.

²³⁸ B.07. 1.GİB. 4.54.15.1/VUK Sayı ve Şüpheli Alacaklar Karşılığı Konulu Mukteza

²³⁹ Murat Koç, “Şüpheli Hale Gelmiş Alacaklarda Karşılığın Ayrılacağı Dönem”, <http://www.alomaliye.com/2014/murat-koc-supheli-hale-gelmis-alacaklarda-karsiligin.htm>, (15.02.2015).

Böylesi bir tespit sonucu yargıya taşınan işleme ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi'nde dava görülmüştür. 4. Daire'nin vermiş olduğu karar²⁴⁰ *“Alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmasının zorunlu olmadığı ve tahakkuk eden ancak yükümlü tarafından tahsil edilmeden vergi dairesine ödenen katma değer vergisinin şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayırırken soyutlanamayacağı”* şeklinde olup, mahkeme karşılığın sonraki bir yılda ayrılabilceği yönünde karar vermiştir²⁴¹.

İlk derece mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen kararların birbirinden farklı olması sonucu bu konuda son sözü Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK) vermiştir. Verilen karar²⁴² ile *“dava ve icra safhasındaki bir alacağa sonraki yıllarda karşılık ayrılamayacağı”* yönünde karar vererek bu konudaki yerleşik içtihadı bozmuştur. DVDDK, vermiş olduğu Kararın gerekçesinde *“şüpheli alacak karşılığının, ancak alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılabilceği, şüpheli alacak karşılığı ayırmanın yükümlülerin ihtiyarına bırakılmasının, onları en çok kar sağladıkları yılda şüpheli alacak karşılığı ayırma yoluna iteceği, bunun ise kanun koyucunun amacına aykırı düşeceği”* yönünde değerlendirmelere yer vermiştir²⁴³.

Görüldüğü üzere bu karmaşayı önlemek adına kanunda açık bir şekilde yer alan açıklamalar, mükellefin ve idarenin lehine olacak ve hukuki prosedürün işlemesi konusunda hız kazanılmış olacaktır.

2.2.4.5.7. Doğal Afetler Sonucu Vazgeçilen Alacakların Gider Yazılması

Vazgeçilen alacaklar VUK'nun 324. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre; *“konkordato²⁴⁴ veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabin*

²⁴⁰ Dnş. 4.D., T.27.02.2003, E.2002/1668, K2003/563, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/dn4.htm>, (15.06.2015).

²⁴¹ Koç, <http://www.alomaliye.com/2014/murat-koc-supheli-hale-gelmis-alacaklarda-karsiligin.htm>, (15.02.2015).

²⁴² DVDDK. T.08.12.2006. E.2006/291, K.2006/334, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/dn4.htm>, (15.06.2015).

²⁴³ Koç, <http://www.alomaliye.com/2014/murat-koc-supheli-hale-gelmis-alacaklarda-karsiligin.htm>, (15.02.2015).

²⁴⁴ Konkordato, borçlunun borçlarından kurtulabilmek için, alacaklıları ile yaptığı bir anlaşmadır. Anlaşmanın hüküm ifade edebilmesi için mahkemece tasdik edilmesi şarttır. Konkordato anlaşması sonucunda borçlu borçlarının en az yarısını ödemeyi taahhüt etmekte kalan kısmından kurtulmaktadır. Aydoğdu, s.26.

muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklonulur.”

VUK’nun 324. maddesinde hüküm altına alınan vazgeçilen alacak kavramı, esas itibariyle borçlu tarafı ilgilendirmekte olup, madde hükmünden de anlaşılacağı üzere borçlunun söz konusu vazgeçilen tutarı nasıl değerlendirmesi gerektiğine ilişkin düzenlemelere yer vermiştir²⁴⁵.

Vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacak hükmündedir. Borçlu yönünden ise kar hükmündedir²⁴⁶. Ancak borcu bağışlanan bir kimsenin mali durumunun esasen bozuk olduğu göz önünde tutularak bu karın alacaktan vazgeçildiği yılda değil, daha ileriki yıllarda vergilendirilmesi öngörülmüştür²⁴⁷.

Kanun metni, borçlu için ödemekten kurtulduğu borcunu doğrudan gelir yazmayarak bilançosunda özel bir karşılık hesabında üç yıl boyunca bekletmesine imkân vermekte, bu üç yıl boyunca oluşacak zararlardan bu karşılığı mahsup etmesini, üçüncü yılsonunda ise bakiye kalan tartı her hal ve şekilde gelir yazmasını belirtmektedir²⁴⁸.

Normal bekleme süresi üç yıl olmakla beraber daha önce işin bırakılması, ölüm ve kurumlarda tasfiye halinde kara aktarılır. Geçmiş yıl zararları kaynağı ne olursa olsun, bekleme süresi içinde vazgeçilen alacaktan mahsup edilemez²⁴⁹.

2.2.4.5.8. Doğal Afetlerden Etkilenen Kıymetlerde Yenileme Fonu

VUK’nun 328. ve 329. maddelerinde düzenlenen yenileme fonu, ATİK’in satılmasından ya da hasara uğraması durumunda sigortadan alınan tazminatlar sonucunda ortaya çıkan karların ötelenmesini ya da yeni yatırımlara dönüştürülmesine olanak veren bir işlemdir. ATİK’in satılması ya da doğal afetler nedeniyle zarar

²⁴⁵ İlhan Çetin, “Vazgeçilen Alacak Kavramı ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:218, Şubat, 2011, s.163.

²⁴⁶ Mehmet Tahir Ufuk, “Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:230, Şubat, 2012, s.72.

²⁴⁷ Ali Çelebi, “Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:37, Ocak, 2007, s.392.

²⁴⁸ Güray Ögredik, “Vazgeçilen Alacağın Zarardan Mahsubu ve Bu Mahsubun Muhasebeleştirilmesi, Değersiz alacaklar ile Vazgeçilen Alacaklar Arasındaki Karşılıklı İlişkinin İncelenmesi ve Özellik Arz Eden Bazı Durumlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:110, Şubat, 2013, s.124.

²⁴⁹ Çelebi, s.392.

görmesi halinde sigorta tazminatı alınması durumunda bir kar doğduğu takdirde işletmeler, oluşan karı o yıl beyan etmek yerine yenileme fonuna alabilirler. Bu niteliği ile yenileme fonu bir teşvik uygulamasıdır²⁵⁰. Buradaki genel amaç, işletmenin varlığını devam ettirerek varlıklarını korumak ve yenilemektir. Bu fon, satılan veya değerini kaybeden iktisadi kıymetlerin yerine alınan amortisman tabi iktisadi kıymetin amorti edilmesinde kullanılır²⁵¹. Ancak yenileme fonu ayrılabilmesi bazı şartlara bağlıdır. Buna göre²⁵²;

- Mükellefin bilanço esasına göre defter tutması,
- İktisadi kıymetlerin yenilenmesinin zaruri olması,
- Yenileme için işletmeyi yönetenler tarafından karar verilmiş olması,
- Satılan iktisadi kıymetle yeni alınan iktisadi kıymetin aynı cinsten olması,
- ATİK'lerin üç yıl içinde yenilenmiş olması, gerekir.

VUK'nun ilgili maddelerinde yenileme fonunun pasif geçici hesapta üç yıl süre ile tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karın, üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği belirtilmiştir²⁵³. Üç yıldan önce işin devri, terki ve işletmenin tasfiye edilmiş olması durumunda fonda yer alan tutar bu olayların meydana geldiği yılın matrahına eklenecektir²⁵⁴. Ancak bu üç yıllık sürenin tespitinde Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın görüşleri farklılık göstermektedir. Danıştay, üç yıllık sürenin başlangıcının izleyen yıl olduğunu kabul ederken, Maliye idaresi ise, satışın yapıldığı yıl olarak kabul etmektedir²⁵⁵. Ancak yorumlarda lafızdan ziyade kanun koyucunun gerçekleştirmeyi umduğu özün önceliği hem vergi erteleme hem de yeni teknolojilere ayak uydurmasının sağlanması olduğuna göre, yenileme fonunun uygulama süresinin yenilenmek amacıyla satılan iktisadi kıymetin satıldığı

²⁵⁰ Mehmet Fatih Gür, "Yenileme Fonu Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:240, Aralık, 2012, s.84.

²⁵¹ Yafes Pehlivan, "Yenileme Fonu Müessesesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:188, Aralık, 2003, s.22.

²⁵² Zekai Özcan, "Yenileme Fonu Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:39, Mart 2007, ss. 100,101,102.

²⁵³ Çiğdem Çekçeoğlu, "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satışında veya Ziyaa Uğraması Durumunda Alınan Sigorta Tazminatlarında Oluşan Karın Yenileme Fonuna Aktarılması ve Muhasebesi", **Maliye Postası Dergisi**, Ekim 2002, s.75.

²⁵⁴ Gür, s.85.

²⁵⁵ Gür, s.88.

yıldan sonraki üç yıl olarak algılanması kanun koyucunun gerçekleştirmek istediği amaca daha uygun düşecektir²⁵⁶.

Sonuç olarak işletmeye kayıtlı olan ATİK'in çeşitli nedenlerle elden çıkarılarak yenisinin alınmasına karar verilmesi halinde, elden çıkarılan ATİK'in karının vergilendirilmemesi için ve ATİK'in mücbir sebep sayılan afetler nedeniyle zarar görmesi halinde hurda değerinin tespiti amacıyla takdir komisyonuna başvurulması ve zayi olan veya kıymeti düşen varlığın yenilenmesine teşebbüsçe karar verilmesi durumunda, alınan sigorta tazminatları nedeniyle kazanç oluşması halinde bu kazancın da yenileme fonuna alınmasında fayda bulunmaktadır²⁵⁷

²⁵⁶ Mahmut Yardımcıoğlu, "Yenileme Fonu Uygulaması Ve Karşılaşılan Sorunlar", **Maliye Postası Dergisi**, Nisan, 2003, s.158.

²⁵⁷ Gür, s.90.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞAL AFETLERİN ETKİLERİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İdare ve yükümlü arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denmektedir. Bu ilişkide biri yükümlü diğeri vergi idaresi olmak üzere iki unsur bulunmaktadır. Vergi yükümlüsü vergi ile ilgili yükümlülükleri yerine getiren kişidir. Vergi yükümlülüğü, iki ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi borcunun para olarak ödenmesidir. Buna ‘‘maddi vergi yükümlülüğü’’ denilmektedir. İkincisi ise, gerek bu para borcunun hesaplanmasına yönelik işlem ve önlemler, gerek vergi dairesine beyanname ile bildirilmesidir. Buna da ‘‘biçimsel vergi yükümlülüğü’’ denilmektedir²⁵⁸. Vergi idaresi ise vergi resim, harç vb. gelirleri vergi mevzuatı gereğince devlet adına usulüne uygun bir şekilde tahsil etmektedir. Vergi idaresinin amacı, tahsil etmekle yükümlü olduğu vergileri vergi mevzuatı çerçevesinde etkinlik ve verimlilik esaslarına göre zamanında, tam olarak rasyonel bir şekilde ve en düşük maliyetle tahsil etmektir²⁵⁹. Ancak idare ve mükellef arasındaki vergi hukuku ilişkisi bazı nedenlerden ötürü sarsılabilmektedir ve mükellef idareye karşı görev ve sorumluluklarını yerine getirememektedir. Çalışmanın takip eden bölümlerinde doğal afetlerin mükellef ve idareyi ne şekilde etkilediği üzerinde durulacaktır.

3.1. MÜKELLEFE ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doğal afetler mükellefin şekli ve maddi ödevlerini yerine getirmesine engel olmaktadır. Doğal afet sonrası uygulanan vergi politikalarının da mükellef üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri olmaktadır. Mükellef bazı durumlarda hak kaybına uğramakta ve mağdur olabilmektedir. VUK bünyesinde yer alan bazı uygulamalar da mükellef açısından avantaj sağlamakla birlikte yetersiz kaldığı durumlar olabilmektedir.

²⁵⁸ Bayraklı, s.121.

²⁵⁹ Mustafa Ali Sarılı, ‘‘Türkiye’de Vergi Tahsilatında Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gelir İdaresi Nasıl Yapılandırılmalıdır’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran, 2003, s.202.

3.1.1. Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Edilmesine Etkisi Açısından Değerlendirilmesi

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin belli süreler içerisinde kanunda öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlemlerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap sonuçlarının belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır.

Mükellefler VUK'nun 253. maddesine göre yine bu kanuna göre tutmak zorunda oldukları defterleri ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar²⁶⁰ ve muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgeyi, muhafaza süresi içinde, yetkili makam ve memurlara istemeleri halinde ibraz etmeleri zorunludur²⁶¹. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin kolaylaştırılması açısından önem arz eden²⁶² bu zorunluluğa uymayan mükellefler için özel usulsüzlük cezası başta olmak üzere farklı müeyyideler söz konusudur²⁶³. Ancak Kanun, defter ve belgelerin ibrazını zorunluluk olarak öngörmesine rağmen mükelleflerin ibraz yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelere göre hareket etmediği ya da edemediği zamanlar da söz konusu olabilmektedir²⁶⁴. Bazı durumlarda mükellef veya sorumlunun önceden önüne geçemeyeceği, iradesi dışında gerçekleşen olaylar ödevlerin yerine getirilmesine engel olabilmektedir. Mükellef veya sorumlunun elinde olmayan sebeplerden ileri gelen olaylardan sorumlu tutulmaması gerekir. İşte, mükellef ve sorumlunun iradesi dışında vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan nedenler mücbir sebepler olarak adlandırılmaktadır²⁶⁵. Burada bahsi geçen mücbir sebebin mükellefi etkilemesi ve

²⁶⁰ Zübeyir Bakmaz, "Tutulması ve Muhafazası 213 Sayılı VUK Uyarınca Kılınan Defterlerin Zayi Olmasının Sonuçları", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:82, Ekim, 2010, s.126.

²⁶¹ Adil Nas, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:353, Ocak, 2011, s.106.

²⁶² Bakmaz, s.126.

²⁶³ Seçkin Toydemir, "Mücbir Sebep Olmaksızın Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yargılama Giderleri ve Vekalet Ücretine Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010, s.259.

²⁶⁴ Övül Çölgezen, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:350, Ekim, 2010, s.53.

²⁶⁵ Nas, s.103.

herhangi bir vergisel ödevi yerine getirmesine engel olması gerekir. Örneğin, işletmede meydana gelen küçük çaplı bir su basması muhafaza ve ibraz ödevine engel olmayacağından, bu durum mücbir sebep hali olarak kabul edilemez²⁶⁶. Ancak vergileme ile ilgili defter ve belgelerin deprem sırasında çöken binaların altında kaybolması veya kullanılamayacak duruma gelmesi²⁶⁷ mücbir sebep olarak kabul edilir.

VUK mücbir sebep müessesesine yer vermiştir. VUK'nun 13. maddesine göre doğal afetler de mücbir sebep hali olarak sayıldığı için doğal afetten etkilenildiğinin ve defter ve belgelerin tamamen imha olduğunun kanunen geçerli bir şekilde ispatlanması halinde, mükellefin defter ve belgelerini ibraz etme yükümlülüğü ortadan kalkmış olacaktır²⁶⁸. Dolayısıyla mükellef herhangi bir cezai yaptırımla da karşılaşmayacaktır. Bu haliyle mücbir sebep müessesesi mükellef ve sorumlu lehine bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1.2. Sürelere Etkisi Açısından Değerlendirilmesi

Doğal afet sonrası mükelleflerin ödev ve haklarıyla ilgili sürelerin de işleyişinde farklılıklar olmaktadır. Doğal afetlerde mücbir sebepler kapsamına alındığı için mücbir sebeplerin sürelerle ilgili hükmü doğal afetlerin meydana gelmesiyle birlikte geçerlilik kazanmaktadır. Mücbir sebeplerin vergi hukukundaki en önemli etkilerinden birisi, sürelerin işlememesi noktasında ortaya çıkmaktadır²⁶⁹. VUK'nun 15. maddesine göre, *“mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez”*. Dolayısıyla doğal bir afetin meydana gelmesi ve bu durumun ispat edilmesi halinde süreler işlemeyecektir. Çalışmanın takip eden bölümlerinde mücbir sebep sayılan hallerin hangi süreleri ne şekilde etkilediği üzerinde durulacaktır.

²⁶⁶ Dnş.4. D., T.20.95.1988, E.1997/882, K. 1998/1799, Bakmaz, s.128.

²⁶⁷ Hürol Sipahioğlu, “Deprem Felaketi ile Ortaya Çıkan Farklı Bir Sorun – Defter ve Belgelerin Zayi Edilmesi ve Mükellefiyetle İlgili Ödevlerin Ertelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:83, Kasım, 1999, s.56.

²⁶⁸ Celal Tozan, “ Defter ve Belgelerin Kuruma İbraz Edilmesi Yükümlülüğü Ve Mücbir Sebepler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:133, Ocak, 2004, s.230.

²⁶⁹ Batun, s.68.

3.1.2.1. Bildirim ve Beyanname Verme Süreleri Açısından Değerlendirilmesi

Beyanname sözcüğü yazı ile yapılan bildirim ifade etmektedir. Genellikle vergi borçlarının miktarını hesaplamak için mükellef veya vergi sorumluları tarafından, vergi kanunlarında belirtilen dönemlerde vergi dairelerine verilir. Beyan sisteminin faydası; vergi idaresi ile mükellef arasında işbirliği ve verginin ödeme gücüne uygun alınması noktasında ortaya çıkmaktadır²⁷⁰.

Mükelleflerin faaliyet konularına göre vermek zorunda oldukları beyannameler ve bildirim formları vardır. Bu beyanname ve formların kanuni süresi içerisinde verilmesi gerekir. Kanuni ve idari süresinden sonra verilen beyanname ve formlar için bir takım cezalar verilmektedir. Örneğin yıllık gelir vergisi için beyanname verme süresi izleyen yılın mart ayı başından 25. günü akşamına kadardır. Tahakkuk eden verginin mart ve temmuz ayı sonuna kadar iki eşit taksitle verilmesi gerekir. Yine kurumlar vergisi için beyanname verme süresi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ayın birinci gününden 25. günü akşamına kadar olup, ödeme süresi ise beyannamenin verildiği ayın sonuna kadardır. Mükellefler beyanlarını kâğıt ortamında ve elektronik ortamda olmak üzere iki şekilde yapabilmektedirler. Mükellef beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş ise usulsüzlük cezası veya vergi ziyai cezası kesilmektedir. Beyanname ve bildirim formları elektronik ortamda veriliyorsa ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Ancak bazı durumlarda mükellefin iradesi dışında gerçekleşen ve önüne geçmesinin mümkün olamayacağı mücbir sebep durumlarına bağlı olarak beyanname verme yükümlülüğünün yerine getirilmemiş olması halinde, bu beyanname üzerinden tahakkuk edecek vergilerin ödeme süreleri durur²⁷¹. Dolayısıyla cezai bir uygulama da yapılamaz. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, mücbir sebepten önce tarh ve tahakkuk etmiş olan vergilerin ödeme sürelerinin duramayacağıdır. Beyanname verme süresinin mücbir sebep hali sayılan süre içerisine rastlaması gerekmektedir.

²⁷⁰ Beyanname, <http://tr.wikipedia.org/wiki/Beyanname>, (08.01.2015).

²⁷¹ Mustafa Türkkot, “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep – Zor Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.197, Şubat, 2005, s.39.

Bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 277 No.lu VUK Genel Tebliği'nde²⁷² depremde etkilenen Kocaeli, Sakarya, Yalova illerinin merkez ve ilçeleri; Bolu ilinin Düzce, Gölyaka, Gümüşova, Cumayeri ve Çilimli ilçelerinde depremde zarar görmüş olsun ya da 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 edilerek belirtilen yerlerde faaliyet gösteren mükelleflerin, mücbir sebep hali sayılan süre içerisinde rastlayan beyannameleri vermek ve bu beyannamelere göre tahakkuk edecek vergileri ödemek zorunda olmadığı ancak dileyen mükelleflerin beyannamelerini verebilecekleri ve vergilerini ödeyebilecekleri açıklanmıştır.

Tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda yeni tebliğler²⁷³ yayınlanmış ve bu tebliğlerde deprem bölgesindeki mücbir sebep haliyle ilgili gelişmelere göre gerekli açıklamalar yapılmıştır²⁷⁴.

Yine aynı şekilde yakın tarihte yaşanmış olan Van depreminde de benzer açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme sürelerinin belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması yetkisine dayanarak Gelir İdaresi'nin sitesinde iki adet basın bülteni yayımlamıştır. Buna göre²⁷⁵;

1) 23.10. 2011 tarihinde Van ilinde meydana gelen deprem felaketi mücbir sebep hali olarak kabul edilmiş ve Van ilinin tamamında vergi uygulamaları bakımından mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Söz konusu mücbir sebep halinin sonradığı tarih ise depremin etkilerinin ne kadar süreceği bilinmediğinden ileride Maliye Bakanlığı'nca belirlenecektir. Bu nedenle;

a. 23 Ekim 2011 tarihinden itibaren verilmesi gereken tüm beyannameler ile bildirimlerin verilme ve ödeme süreleri ileride belirlenecek bir tarihe kadar,

b. Mücbir sebep halinin başladığı 23.10.2011 tarihinden önce tahakkuk etmiş olup, vadesi bu tarihten sonrasına rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi ileride belirlenecek bir tarihe kadar,

²⁷² 277 No.lu VUK Genel Tebliği, R.G.T. 01.09.1999, S.23803.

²⁷³ İlgili Tebliğler için bkz, 406 ve 407 No.lu Tahsilat Genel Tebliğleri ve 282 No.lu VUK Genel Tebliği.

²⁷⁴ Bekir Bayrakdar, "Deprem Bölgesindeki Mücbir Sebep Hali Sona Eren Yerlerdeki Mükelleflerin Vergilerini Ödeme Zamanları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:235, Mart, 2001, s.106.

²⁷⁵ Van SMMM, http://www.vansmmmo.org.tr/duyuru_data/64van_smmm.pdf, (08.01.2015).

c. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vadesi mücbir sebep ilan olunan tarihten sonrasına rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi ileride belirlenecek bir tarihe kadar uzatılmıştır.

2) Bitlis İli, Adilcevaz İlçesi ile Ağrı İli, Patnos İlçesi için de vergi uygulamaları bakımından mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Söz konusu mücbir sebep halinin 23.10.2011 tarihinde başladığı kabul edilmiştir. Mücbir sebep halinin sona erdiği tarih ise depremin etkilerinin ne kadar süreceği bilinmediğinden ileride Maliye Bakanlığı'na belirlenecektir. Bu nedenle;

a. Bitlis İli, Adilcevaz İlçesi ile Ağrı İli, Patnos İlçesindeki mükellefler için,

b. 23.10.2011 tarihinden itibaren verilmesi gereken tüm beyannameler ile bildirim verilme ve ödeme süreleri ileride belirlenecek bir tarihe kadar,

c. mücbir sebep halinin başladığı 23.10.2011 tarihinden önce tahakkuk etmiş olup, vadesi bu tarihten sonrasına rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süreleri ileride belirlenecek bir tarihe kadar,

d. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vadesi mücbir sebep ilan olunan tarihten sonrasına rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi ileride belirlenecek bir tarihe kadar uzatılmıştır.

3) Ayrıca, Bitlis İli Adilcevaz İlçesi ile Ağrı İli, Patnos İlçesi dışındaki ilçelerde faaliyette bulunan bütün mükelleflerce Eylül/2011 vergilendirme dönemine ait verilmesi gereken Katma Değer Vergisi ile muhtasar beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri, ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin verilme süresi

3) Ayrıca, Bitlis İli, Adilcevaz İlçesi ile Ağrı İli, Patnos İlçesi dışındaki ilçelerde 14 Kasım 2011 tarihine kadar uzatılmıştır.

Görüldüğü üzere mücbir sebep hallerinde, iyi niyetli mükellef veya sorumluyu korumak adına bir takım kanuni önlemler alınmakta ve mükellef ve sorumluların zamanında yerine getiremedikleri yükümlülüğü nedeniyle kanunlar karşısında güç durumda kalmaları önlenmektedir.

3.1.2.2. Kanuni ve İdari Süreler Açısından Değerlendirilmesi

VUK'nun kanuni ve idari süreleri düzenleyen 14. maddesine göre; *‘‘Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanun’da açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliğ yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder’’*. Kanun hükmünden de anlaşıldığı üzere bu süreler kanunla koyulduğu ve sınırları belli olduğu için kesindir. Kanun hükmünde, özel nedenlerle bu sürelerin uzatılması yahut kısaltılması gibi bir durum söz konusu değilse bu süreler kısaltılamaz veya uzatılamaz.

Vergi kanunlarında mükelleflerin beyanname vermek, bilgi vermek, defterleri tasdik ettirmek gibi vergisel ödevleri yer almaktadır. Bu ödevlerin kanunda belirtilen sürelerde yerine getirilmesi gerekir. Mükellef üzerine düşen ödevleri süresinde yerine getirmede takdirde cezai yaptırımla karşılaşmaktadır. Ancak bu ceza yine de mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel teşkil etmemektedir. Örneğin beyannamesini kanuni süresi içinde vermeyen mükellef için vergi ziyai cezası kesilmesi beyannamesini vermesine engel değildir.

Mücbir sebebin kanuni sürelerle etkisi incelendiğinde VUK'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinin bulunması durumunda süreler, yine aynı kanunun 15. maddesi gereği mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyecektir. Ancak mücbir sebebin tüm süreler için geçerli olması, belli bir mücbir sebebin, aynı zamanda bütün süreleri durduracağı anlamına gelmez. Özellikle mükellefin şahsı ile ilgili olmayan hallerde, mücbir sebep sadece etkili olduğu süreyi durdurur. Örneğin mükellefin defter ve belgelerinin yanmış olması, daha önce tahakkuk etmiş vergi borcunun vadesinde ödenmemesini gerektirmez²⁷⁶.

Doğal bir afet baş gösterdiğinde VUK'un 15. maddesine istinaden mükellefin yerine getiremediği ödev ve sorumlulukları nedeniyle cezai bir yaptırımla karşılaşması söz konusu değildir. Çünkü böyle durumlarda mükellef tüm iyi niyet ve çabalarına rağmen elinde olmayan sebeplerle bu ödev ve sorumluluklarını yerine getirememektedir. Dolayısıyla mücbir sebep müessesenin süreleri durdurucu etkisinin olması yerinde bir uygulama olmakta ve mükellef açısından avantaj oluşturmaktadır.

İdari süreler ise, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde vergi idaresi tarafından belirlenen süreleri ifade etmektedir. Bu süreler keyfi bir uygulama olmayıp yine gücünü kanundan almaktadır. İdari sürelerde, işlem ya da eylemin süreye bağlı

²⁷⁶ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2005, s.170.

olduğu belirtilmiş ancak süre belirtilmemiştir. Bu süreler vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi için verilen sürelerdir ve kanuni sürelerin aksine idarenin bu süreleri uzatması veya kısaltması mümkün olabilmektedir. Örneğin VUK'nun 14. maddesinde kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla süreyi idarenin belirleyebileceği ve ilgiliye tebliğ edeceği hüküm altına alınmıştır. Burada üst limit 15 olmasına rağmen bu limite kadar olan süreyi idare belirleyebilecektir. Kanunda, kanuni veya idari süreler açısından herhangi bir ayırım yapılmadığı için, mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi idari süreler açısından da geçerli olmaktadır.

3.1.2.3. Hukuki Niteliklerine Göre Sürelere Etkisi Açısından Değerlendirilmesi

Mücbir sebeplerin, vergi hukukunda sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, kanuni ve idari süreler açısından geçerli olduğu gibi, hukuki niteliklerine göre hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri, zamanaşımı süreleri ve düzenleyici süreler açısından da geçerli sayılmaktadır. Nitekim ilgili maddede mücbir sebeplerin süreleri durdurucu etkisi incelendiğinde, bu sürelerin hukuki niteliği konusunda bir ayırım yapılmadığı görülmektedir²⁷⁷.

3.1.2.4. Tarh Zamanaşımına Etkisi Açısından Değerlendirilmesi

Mücbir sebeplerin tarh zamanaşımına etkisi incelendiğinde, VUK'nun 15. maddesinde yer alan *“13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.”* hükmü açık bir şekilde mücbir sebebin varlığı halinde tarh zaman aşımının duracağı ve bu sebebin ortadan kalkmasıyla birlikte sürenin tekrardan işlemeye başlayacağını ifade etmektedir.

²⁷⁷ Bozdoğan, ss.90-91.

Mücbir sebebin tarh zamanaşımı süresini etkileyebilmesi için mücbir sebebin vergileme ile ilgili görevin yapılması gereken süre içinde ortaya çıkması (veya daha önce çıkmamış olmakla beraber o süre içinde devam etmesi) ve süreyi durdurmuş olması gerekir. Görevin yapılması için tayin edilen süreden önce biten veya ondan sonra ortaya çıkan mücbir sebep zamanaşımı süresini uzatmaz²⁷⁸.

Örneğin, GV yükümlüsü olan Bay (A), 8 Mart - 28 Mart 2015 tarihleri arasında ağır bir hastalık geçirmiş ve tedavi altına alınmıştır. 2014 yılına ait gelir vergisi normal şartlar altında VUK'nun 114. maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğradığı için 31.12.2019 tarihinde tarh zamanaşımına uğramaktadır. Fakat hastalık sebebiyle ortaya çıkan mücbir sebep nedeniyle bu süre işlemeyen 20 gün kadar uzamakta ve 20.01.2020 tarihinde sona ermektedir. Mücbir sebep halinin 10 Şubat – 25 Şubat 2015 tarihleri arasında, gelir vergisi için tayin edilen süreden önce bitmesi durumunda ise tarh zamanaşımının uzaması mümkün olmayacaktır.

3.1.2.5. Ödeme Süresi ve Gecikme Zammı Açısından Değerlendirilmesi

VUK'nun 111. maddesine göre, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlememesi durumunda, ödeme süresi de işlemeyen süreler kadar uzayacaktır. Mücbir sebep nedeniyle beyanname verme süresi işlememişse verginin ödeme süresi ve bu sürenin son günü olan vade tarihi beyanname verme süresine bağlı olarak daha ileri tarihe ertelenecektir. Bu durumda ödeme süresi mücbir sebep nedeniyle verginin tarhının gecikmesine bağlı olarak gecikmektedir²⁷⁹.

Ayrıca mücbir sebep nedeniyle verginin tarhının gecikmesi halinde, vadesi geçmiş taksitler beyan süresinin uzadığı süre içinde, vadesi geçmemiş taksitler ise taksit süreleri içinde ödenecektir. Verginin daha önce tahakkuk etmemiş olması nedeniyle gecikme zammı söz konusu olmayacaktır. Danıştay da mükelleflerin mücbir sebep nedeniyle vergi borcunu ödeyememesi durumunda gecikme zammı istenemeyeceği yönünde kararlar vermiştir²⁸⁰.

²⁷⁸ Özbacı, (2005), s.177.

²⁷⁹ Atay, (G.Z), s.58.

²⁸⁰ Dnş.3.D., T.25.12.1991, E.1990/3610, K.1991/3310, Atay (G.Z), s.58.

3.1.2.6. Dava Açma Süresine Etkisi Açısından Değerlendirilmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nun HUMK ile VUK'nun uygulanacağını halleri düzenleyen 31. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükmün yollamada bulunduğu VUK'nun ağır kaza, hastalık, doğal afet gibi halleri mücbir sebep olarak belirleyen 13. maddesi ve bu mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin duracağını düzenleyen 15. maddeleri uyarınca bu tür sebeplerin varlığı halinde vergi davalarında dava açma süresinin durup durmayacağı konusunda gerek uygulamada gerekse öğretide tartışılmaktadır²⁸¹.

İdari uyuşmazlıklarda dava açma süreleri İYUK'nun 7. maddesi ile özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde otuz gün olarak düzenlenmiştir. Ayrıca İYUK'nun 45. ve 46. maddelerinde itiraz ve temyiz süresi de otuz gün olarak belirlenmiştir. İYUK'nunda dava açma sürelerinin ne zaman başlayacağı, ne şekilde hesaplanacağı, hangi hallerde uzayacağı belirtilmiştir²⁸². Ancak kişilerin birbirleri ve idare ile olan ilişkilerinde etkili olan mücbir sebep, İYUK'nunda rol oynamamaktadır. Daha somut olarak, VUK'nun 13. ve 15. maddelerinde yer alan düzenlemelere benzer bir düzenlemeye İYUK'nunda yer verilmediğinden, bu Kanun'da öngörülen süreler, mücbir sebebe rağmen işlemeye devam ederler²⁸³. İYUK'nun 31. maddesinde VUK'na yapılan yollamanın sadece vergi davaları ile ilgili 377, 378 ve mükerrer 378. maddelerle sınırlı olduğu kabul edilmektedir²⁸⁴.

VUK'nun 13. maddesine bakılacak olursa mücbir sebeplerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilişkilendirildiği görülmektedir. Oysa dava açma bir vergi ödevi değil, mükellef veya vergi sorumlusunun hakkıdır. Temel olarak bu sebeplerle

²⁸¹İlhami Öztürk, 'Mücbir Sebeplerin Dava Açma Süresine Etkisi', **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:39, Mart 2007, s.106.

²⁸²Batun, s.69.

²⁸³Turgut Candan, 'Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü', http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:L8ie385oYEAJ:www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc+&cd=10&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, (06.01.2015).

²⁸⁴Yusuf Karakoç, 'Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukunda Dava Açma ve Kanun Yollarına Başvurma Süresine Etkisi', **Mükellefin Dergisi**, Sayı:101, Mayıs, 2001, s.49'dan aktaran Bozdoğan, s.133.

Danıştay'ın içtihadı, mücbir sebeplerin idari dava açma sürelerini durdurmayacağı yönündedir²⁸⁵. Örneğin, yakın tarihte Danıştay 9. Dairesinin verdiği bir kararda²⁸⁶ ‘ ‘vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olabilecek derecede ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin mücbir sebep olarak kabulü gerekir. Mücbir sebepler vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceğinden, vergi ve ceza muhataplarının adlarına tarh olunan vergi ve kesilen cezalara karşı açacakları dava; dava açma sürelerini kesmeyip, dava açma mükellefin ödevlerinden sayılamayacağından, dava açma süresi hastalık veya sair mücbir sebepler halinde durmaz. Rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacı, davasını her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla açabilir. ’’ denilmek suretiyle Danıştay mücbir sebebin dava açma süresini durdurmayacağına hükmetmiştir.

Ancak Danıştay kimi kararlarında mücbir sebebin dava açma süresini durduracağı yönünde kararlar vermiştir. Örneğin, Danıştay 4. Dairesi 1996 yılında verdiği bir kararda²⁸⁷ ‘ ‘doğal afet gibi kişilerin idareleri ile değiştiremeyecekleri veya önleyemeyecekleri durumlarda, mücbir sebep halinin göz önünde bulundurulmasının ve mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonraki makul sürede açılan davaların esasının incelenerek karara bağlanmasının gerekeceğine’’ hükmetmiştir. Özellikle doğal afet gibi kişilerin iradeleriyle değiştiremeyecekleri ve önleyemeyecekleri durumlarda mücbir sebep halinin nazara alınmayarak dava açma süresinin işlediğini kabul etmenin haklı bir nedeni olamaz²⁸⁸. Bu kararla Danıştay 1 Ekim 1995 yılında Dinar’da meydana gelen deprem nedeniyle davanın süresinde açılmamasında, mücbir sebeplerin varlığının süre aşımına engel olduğunu kabul etmiştir²⁸⁹. Görüldüğü üzere Danıştay kimi kararlarında mücbir sebebin dava açma süresini durduracağına hükmederken kimi kararlarında ise durdurmayacağına hükmetmektedir. Yani Danıştay’ın bu konudaki tutumu istikrarlı değildir²⁹⁰.

²⁸⁵ Batun, s.69.

²⁸⁶ Dnş.9.D., T.20.05.2008, E.2007/906, K.2008/2530, Gökhan Kürşat Yerlikaya, ‘ ‘Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu ’’, **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ocak, 2012, (M.S), s.53.

²⁸⁷ Dnş.4.D., T.20.06.1996, E.1995/6183, K.1996/2698, Yerlikaya (M.S), s.52.

²⁸⁸ Yerlikaya, (M.S), s.51.

²⁸⁹ Metin Taş, ‘ ‘Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Durdurur Mu’’, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 1997, s.53’den Akt Bozdoğan, s.96.

²⁹⁰ Yerlikaya, (MS), s.51.

Mücbir sebeplerin süreleri durdurucu etkisi vergi ödevlerine ilişkin olmasına (dava açmak bir vergi ödevi değildir) ve İYUK'da dava açma sürelerine ilişkin olarak VUK'nun 13. ve 15. maddelerine bir atıf yapılmamış olmasına rağmen, mücbir sebep halinde dava açma süresinin işlemeye devam etmesinin mükellefin veya vergi sorumlusunun Anayasa'nın 36. maddesiyle de güvence altına alınmış olan "hak arama hürriyetini" kısıtlayacağını, bu sebeple çok ağır hastalık, doğal afet gibi kişilerin iradesiyle değiştirilmesi ya da önlenmesi olanaksız durumlarda dava açma sürelerinin işlemeyeceğinin kabul edilmesi gerekir²⁹¹.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere mücbir sebeplerin dava açma sürelerini etkileyip etkilemediği hala tartışmalı bir konudur. Yapılan tüm açıklamalardan sonra bizim kanaatimiz de, mücbir sebeplerin dava açma sürelerini durduracağının kabul edilmesi gerektiği yönündedir. Çünkü mücbir sebep hükümlerinin dava açma süresini etkilemeyeceği yönündeki görüş İYUK ve VUK hükümlerinin kapsamını sınırlamaktadır. Öte yandan İYUK'nun 53. maddesinde; Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belge, kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması dolayısıyla yargılamanın yenilenmesine neden olmaktadır mücbir sebeplerin dava açma süresini etkileyememesi kendi içerisinde bir tutarsızlık yaratmaktadır. Uygulamada ortaya çıkan sorunları ve tereddütleri engellemek adına İçtihadı Birleştirme Kararı verilmesi yahut İYUK'na mücbir sebeplerin dava açma sürelerini durduracağı yönünde bir fıkra eklenmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

3.1.2.7. Uzlaşma Süresine Etkisi Açısından Değerlendirilmesi

Doğal afetlerin uzlaşma süresine etkisi incelendiğinde, dava açma süresinde olduğu gibi uzlaşma süresi üzerindeki etkisine yönelik de farklı yaklaşımların olduğu görülmektedir. Görüşlerin bir kısmı, mücbir sebep halinin vergi ödevleriyle ilgili süreleri kestiği ve uzlaşma süresinin de bu sürelere dahil olmadığı için mücbir

²⁹¹ Batun, ss.69-70.

sebeplerden etkilenmeyeceği yönündedir²⁹². Bu açıdan bakıldığında mücbir sebep halinin varlığı, uzlaşma başvurusunu kesmemektedir. Çünkü uzlaşma, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmedikleri yahut eksik yerine getirmek suretiyle beyan dışı bıraktıkları kazanç ve vergiye tabi işlemlerle ilgili olarak²⁹³ ikmalen ve re'sen salınan vergiler ve bunların cezaları konusunda vergi mahkemelerine başvurulmadan mükellefle vergi idarelerinin kendi aralarında anlaşmalarını sağlayan bir müessesedir²⁹⁴. Bu haliyle bir vergi ödev değil, mükellefin iradesine bağlı bir haktır.

Diğer bakış açısına göre ise mücbir sebepler uzlaşma süresini kesmektedir ve bu iki şekilde olmaktadır. Bunlar; mücbir sebebin kanunda belirtilen süre içinde meydana gelmesi veya uzlaşma talep süresi içerisinde herhangi bir nedenle mükellefin mücbir sebebi var ise bu durumda mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin uzayacağı yönündedir²⁹⁵. Kimi Danıştay kararları mücbir sebeplerin başvuru süresini keseceğini, genel hukuk ilkelerine yollama yaparak kabul etmektedir²⁹⁶. Bu konuda tam bir görüş birliği olmamasına rağmen mücbir sebeplerin uzlaşma süresini keseceğinin kabulü gerekir. Çünkü uzlaşma, her ne kadar idare tarafından mükellefe verilen seçimlik bir hak olsa da, bu hakkın mücbir sebep nedeniyle kullanılamaması mükellefin hak kaybına uğramasına neden olacaktır. Bu da hukukun genel ilkelerine aykırı bir durum olacaktır.

3.1.3. Vergi Borç ve Cezaları Açısından Değerlendirilmesi

Doğal afet sonrası çıkarılan bazı Kanun, KHK ve tebliğler ile mükelleflere vergi borcunun ertelenmesi, vergi borcunun kısmen ya da tamamen ortadan kalkması gibi avantajlar sağlanmaktadır. Doğal afet sonrası vergi kanunlarında mükellef lehine değişiklikler yapılması pek sık rastlanan bir durumdur. Özellikle doğal afetler

²⁹² Dnş.3.D., T.17.04.1984, E.1983/2499, K.1984/1467, Karaca, s.166.

²⁹³ Karaca, s.166.

²⁹⁴ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, Şubat, 2014, s.76.

²⁹⁵ Murat Alpaslan, “Uzlaşma Talebi ve Mücbir Sebep” <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/096/>, (07.01.2015).

²⁹⁶ Haber Detay, <http://www.halilibrahimturan.av.tr/haberdetay.php?id=144&iframe=true&width=860&height=50>, (08.01.2015).

Türkiye'nin gündeminde olduğu için doğal afetlere yönelik olarak vergi kanunlarının sık sık revize edildiği görülmektedir. Bu kapsamda tecil yetkisi ile ilgili Van depreminden sonra bir düzenlemeye gidilmiştir.

Verginin ertelenmesine imkan sağlayan tecil müessesesine doğal afetler nedeniyle yeni bir düzenleme yapılmıştır. AATUHK'un 48. maddesinin altıncı fıkrasında düzenlenen tecil salâhiyetini devredecek olan makamlara tanınan yetkilerle ilgili hükme, 6358²⁹⁷ Sayılı EXPO 2016 Antalya Kanunu'nun 21. maddesi ile *'ayrıca 213 Sayılı Kanun'a göre doğal afetler nedeniyle ilan edilen mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe kadar ödemeleri gereken amme borçları ile mücbir sebep nedeniyle ödeme süreleri ertelenen amme borçlarını faiz alınmaksızın veya yürürlükteki faiz oranından daha düşük faiz oranıyla tecil etmeye'* ibaresi eklenmiştir.

6318 Sayılı Kanun'un 48. maddesine göre tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecek olan makamlar, tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirleme, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etme, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmede yetkilidir. Yapılan ilave ile bu makamlar, 213 Sayılı VUK'na göre doğal afetler nedeniyle ilan edilen mücbir sebep hali kapsamındaki amme borçlularının mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe kadar ödemeleri gereken amme borçları ile mücbir sebep nedeniyle ödeme süreleri ertelenen amme borçlarını faiz alınmaksızın veya yürürlükteki faiz oranından daha düşük faiz oranıyla tecil etme hususunda da yetkilendirilmiştir. Bu yetkilendirme kapsamında ilk uygulama da 31.12.2012 tarihinde yayımlanan Seri:B Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği ile 2011 yılı içerisinde 19.05.2011 tarihinde Kütahya ili Simav ilçesinde meydana gelen deprem, 24.09.2011 tarihinde Rize ilinde meydana gelen sel ve 23.10.2011 tarihinde Van ilinde meydana gelen deprem felaketi ile ilgili olarak yapılmıştır²⁹⁸. Örneğin, doğal afetin meydana geldiği tarih itibarıyla Van ilinde şube olarak mükellefiyet kaydı bulunan borçlunun sadece Van Vergi Dairesindeki tecil edilebilecek alacaklar yönünden kapsama giren borçları bu tebliğe göre tecil ve taksitlendirilecek, mükellefin ülke genelindeki diğer vergi dairelerine olan borçları bu kapsamda taksitlendirilmeyecektir. Doğal afet sonrası doğal afetin yaşandığı bölgede bulunan mükellefin üzerindeki yükü

²⁹⁷ R.G., T. 10.11.2012, S.28463.

²⁹⁸ Nadir Öztürk, "Doğal Afet Bölgelerinde Mücbir Sebep Hali Dönemine Ait Amme Alacakları Faizsiz Taksitlendirilebilecek", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:243, Mart, 2013, s.44.

hafifletmek için istisnai bir uygulamaya gidilip kanunda öngörülen faiz oranının altında bir düzenleme yapılmıştır.

Doğal afet sonrası vergi borç ve cezalarının terkinin de sıkça başvurulmuş bir uygulamadır. Çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilen şartların gerçekleşmesi ve mücbir sebebin ispatlanması halinde, vergi borç ve cezalarının bir kısmı ya da tamamı terkin edebilmektedir. Bu amaçla 2001 Tarih ve 4731 Sayılı 07.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları Ve Cezalarının Terkini İle VUK, KDVK, HK, ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun çıkartılmıştır. Bu kanun ile birlikte anılan tarihlerde meydana gelen depremde zarar gören illerde, bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tahakkuk etmiş ve vadesi geldiği halde ödenmemiş veya bu tarihten önceki dönemlere ait olup deprem tarihi itibarıyla vadesi geçmemiş olan VUK kapsamına giren vergilerle bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı, fon payı ve vergi cezaları ile 4306 Sayılı kanuna göre alınan eğitime katkı payı terkin kapsamına alınmıştır. Kanuna göre depremde varlıklarının %10 veya daha fazlasını kaybeden mükelleflerin VUK kapsamına giren vergilerle bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı, fon payı ve vergi cezaları ve eğitime katkı payları terkin edilmiştir. Ancak, depremde doğan hasar nedeniyle, vergi dairesi kayıtlarına kısmen veya tamamen ulaşamayan il merkezi veya ilçelerdeki bütün mükellefler ile Gölcük'teki mükelleflerde, varlıklarının %10'unu kaybetmiş olma koşulu aranmamıştır. Bu kapsamda Sakarya, Kocaeli, Yalova, Bolu, Düzce illerinin merkez ve ilçelerinde deprem tarihi itibarıyla EV, MTV, VİV, ÇTV ile harç mükellefiyetleri bulunanları söz konusu yerlerdeki adı geçen borçlarının tamamını şarta bağlı olmaksızın terkin edilmiştir.

VUK'nunda mükellefin yapması gereken ödevler sayılmıştır. Bu hükümlere uymayanların cezalandırılacağı yine kanunla hüküm altına alınmıştır. Ancak mücbir sebep müessesesinin ceza uygulamasının bir istisnası olduğunu görmekteyiz. Mücbir sebep, VUK'nunda bahsi geçen emir ve yasaklara elinde olamayan sebeplerle uyamayan mükellefi koruyan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Doğal afetlerde mücbir sebep sayıldığı için doğal afet gibi olağanüstü durumlarda vergi cezası kesilmemektir. VUK'nun 373. maddesinde yer alan *“VUK'nun 13. maddesindeki mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya*

tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez'' hükmü, mücbir sebep hallerinde vergi cezası kesilmeyeceğini açıkça belirtmiştir. Yani, mücbir sebep vergi ile ilgili bir görevin normal süresinde yerine getirilmemiş olması durumunda kesilecek cezayı önlemektedir²⁹⁹.

Başka bir anlatımla, örneğin 2015 Temmuz ayına ait KDV beyannamesinin verilme süresi izleyen ayın 24. günü akşamına kadar olup, ödeme süresi ise beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadardır. Mükellefin beyannamesini zamanında vermemiş olması özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Mükellefin hiçbir gerekçesi yokken beyannamesini vermemesi durumunda bu ceza yerinde bir uygulama olacaktır. Ancak bu cezanın mükellefin tüm iyi niyet ve çabasına rağmen, iradesi dışında gelişen ve vergi ödevini yerine getirmesini engelleyen bir doğal afet sebebiyle kesilmesi mükellef ve idare arasındaki güven ilişkisinin zedelenmesine neden olacaktır. Bu gibi durumlara mahal vermemek için getirilen mücbir sebep müessesesi ile idare ve mükellef arasındaki ilişki korunmakta ve mükellefin kanun karşısında zor durumda kalmasının önüne geçilmektedir.

Görüldüğü üzere doğal afet sonrası çıkarılan kanunlarla ve tebliğlerle mağdur olan kesim üzerindeki yük, vergi borçlarının ertelenmesi, azaltılması ya da tamamen silinmesi ile hafifletilmeye çalışılmıştır. Ayrıca normal dönemlerde uygulanan uygulamaların dışına çıkılarak vergi kanunları biraz esnetilmiştir.

3.1.4. Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi

Doğal afet sonrası yapılan uygulamaların ve çıkarılan kanunlarla alınan ek vergilerin mükellef üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri olmaktadır. Aşağıda bu etkiler, doğal afet sonrası çıkarılan kanunlar ışığında açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1.4.1. Olumlu Etkilerinin Değerlendirilmesi

Vergilerin mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonları vardır. Mali fonksiyonu daha çok kamu harcamalarının finanse etmesi için kullanılır. İktisadi fonksiyonu ise ekonomide büyüme ve istikrarı sağlamak için vergiden yararlanmayı öngörmektedir.

²⁹⁹ Şahin, s.124.

Sosyal fonksiyonu ise gelir dağılımında adaleti sağlamayı amaçlamaktadır. Doğal afet sonrası öncelikle verginin sosyal fonksiyonu öne çıkararak doğal afetten etkilenen bölgelerdeki mükellefler ile doğal afetten etkilenmeyen mükellefler arasındaki gelir dağılımındaki dengesizlikler giderilmeye çalışılır. Çünkü vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Devlet bu adalet ve dengeyi sağlamak için genelde vergilere başvurur. Doğal afet sonrası çıkarılan birçok kanun ile birlikte ek vergi tahsil edilmekte yahut vergi oranları arttırılmaktadır. Öncelikle bu vergiler ile elde edilen gelirler doğal afet bölgesindeki ekonomik kayıpları gidermek üzere kullanılmaktadır. Böylesi dönemlerde maddi kayıplardan çok manevi kayıplar ön plana çıkararak milli duygular arttığı için toplanacak vergilerle doğal afetin yaşandığı bölgelere yapılacak yardımlar, psikolojik olarak diğer bireylerin fedakarlık yapma duygusunu arttırmakta ve arttırılan bu vergilere çok fazla tepki olmamaktadır. Dolayısıyla normal dönemde tepki gösterilecek bir vergiye olağanüstü dönemde daha az tepki olmaktadır. Bu vergilerin özellikle doğal afet gibi olağanüstü durumlardan sonra getirilmesinin temel nedeni bu vergiye tepkinin daha az olacağı düşüncesidir. Bu durum Peacock-Wiseman'ın sıçrama tezini akıllara getirmektedir. Peacock-Wiseman'a göre olağanüstü durumlarda artan kamu harcamalarını finanse etmek için konulan ek vergilere pek fazla tepki gösterilmez. Hatta olağanüstü durumlar geçtikten ve ekonomi normal seyrine girdikten sonra bile alınan bu vergilere tepki olmaz. Çünkü bu vergiler halk tarafından zaman içinde benimsenmiş olur. Bu sebeptendir ki her olağanüstü durumdan sonra çıkarılmış pek çok vergi kanunu ile ek vergi tahsili yapılmıştır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu vergilere değinileceği için burada tekrara düşmemek adına yer verilmeyecektir.

Mükellefin vergi psikolojisi üzerinde olumlu etkiye sebep olan bir diğer neden ise çalışmanın önceki bölümlerinde ele alınan VUK bünyesinde yer alan mücbir sebep, terkin, fevkalade amortisman, yenileme fonu gibi müesseselerin mükellef üzerindeki olumsuz etkileri bir parçada olsa azaltma amacı gütmesidir. Mücbir sebep müessesesi vergisel ödevlerini zamanında yerine getiremeyen mükellefleri cezai yaptırımlardan azade tutmaktadır. Bununla birlikte terkin müessesesi ile birlikte vergi borçlarının tamamı yahut bir kısmı silinebilmektedir. Yine fevkalade amortisman ayırma yöntemi sayesinde yıpranan ve yok olma tehlikesinde olan iktisadi kıymetler için normal amortisman ayırma oranından daha yüksek oranda amortisman ayrılabilir. Tüm

bu VUK bünyesinde yer alan müesseseler doğal afetlerin etkilerini azaltma amacıyla uygulandığı için doğal afetten etkilenen bölgelerdeki mükellefler açısından bu durum avantaj oluşturmakta ve yükümlü üzerinde olumlu bir etki yapmaktadır. Zor durumda kalan mükellefin iyi niyetli olduğu varsayımı altında yapılan bu uygulamalar vergi idaresine olan güveni de arttırmaktadır.

3.1.4.2. Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi

Geçmişten günümüze kadar toplanmış olan vergiler, devlet için önemli gelir kaynağı olurken zorunlu olması sebebiyle mükellef üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Bu nedenle vergiyi üzerlerinde bir külfet olarak gören bireyler, bir takım içsel ve dışsal faktörlerin etkisiyle vergiye karşı tepki gösterme eğiliminde olabilirler. Bu etkenlerin başında mükelleflerin devlete duyduğu güven gelmektedir. Özellikle bireylerden elde edilen gelirlerin nerede ve ne şekilde kullanılacağı önem arz etmektedir. Eğer mükellef kendisinden alınan verginin yerinde ve etkin kullanılmadığı yani kötü harcandığı şeklinde bir algıya kapılırsa vergiye karşı direnç oluşturmaya kaçınılmaz olacaktır.

Mükellef vergiye karşı tepkisini genelde iki şekilde ortaya koymaktadır. Bunlardan ilki vergiden kaçınma diğeri ise vergi kaçırmaktır. Vergiden kaçınma yasaldir; yasa dışı olmayan bir biçimde verginin asgari tutarını ödemek için, kişinin işlerini ayarlaması anlamına gelir. Buna karşılık vergi kaçırmaya yasadışıdır; kanuni yükümlülükler uymamak anlamına gelmektedir³⁰⁰. Vergi karcıma da vergiden kaçınma da vergiye karşı tepki olarak kendini göstermektedir ve gelirin yeniden istenildiği gibi dağıtılmamasına neden olmaktadır.

Vergi psikolojisini olumsuz etkileyen ve mükellefi vergi kaçırmaya iten eğitimsizlik, vergi bilincinin oluşmaması, yüksek vergi oranları gibi pek çok neden vardır. Ancak bu nedenlerin en başında mükellefin üzerinde hissetmiş olduğu aşırı vergi yükü gelmektedir. Doğal afet gibi olağanüstü olaylardan sonra ekonomik kayıpları gidermek için ardı ardına çıkarılan ek vergiler ve arttırılan dolaylı vergi oranları mükellefin üzerinde aşırı vergi yükü hissetmesine ve vergiden kaçınmasına neden olmaktadır. Bu vergiler genellikle yükümlü psikolojisi dikkate alınmadan ve doğal afetin etkilerini azaltmak kaygısıyla aceleci bir şekilde çıkarıldıkları için

³⁰⁰ Cemalettin Uçak, “Vergilendirme Psikolojisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:189, Mayıs, 1997, s.22.

mükelleflerin tepkisini çekmektedirler. Aşağıda incelenen doğal afet sonrası çıkarılmış olan birçok vergi türünde de mükellefin vergiden kaçınma eğiliminde olduğu açık bir şekilde görülmektedir.

1999 depremi sonrası meydana gelen gelir kayıplarını telafi etmek adına 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun çıkartılmıştır. Bu Kanun ile Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel iletişim Vergisi, Özel İşlem Vergisi, Faiz Vergisi gibi vergiler alınmaya başlanmıştır. Bu vergiler deprem yaralarını sarmak için geçici bir süre alınmış ancak özel iletişim ve özel işlem vergilerinin süresi bazı kanunlarla uzatılmıştır. 2003 yılına gelindiğinde ise özel işlem vergisi kaldırılmış ancak özel iletişim vergisi tahsilatının yüksek olması nedeniyle alınmaya devam edilmiş ve daha sonra kalıcı hale gelmiştir.

4481 Sayılı Kanun'un içeriğe bakacak olursak, gelir vergisi mükellefleri (1998 yılı gayri safi ücretleri toplamı 12 milyar lirayı aşanlar) mart 1999 yılında beyan ettikleri 1998 yılı gelir vergisi matrahı üzerinden % 5 oranında ek gelir vergisi, aynı şekilde kurumlar vergisi mükellefleri nisan 1999 yılında beyan ettikleri 1998 yılı kurum kazancı (istisnalar düşülmeden önceki) üzerinde % 5 oranında ek kurumlar vergisi; emlak sahipleri (birden fazla konutu olanların seçtikleri bir konu istisna) 1999 yılı emlak vergisi kadar ek emlak vergisi; her türlü motorlu taşıt sahibi olanlar, 1999 yılı emlak vergisi kadar ek emlak vergisi, her türlü motorlu taşıt sahibi olanlar, 1999 yılı motorlu taşıtlar vergisi ek motorlu taşıt vergisi, cep telefonu olanlar, konuşma bedelinin % 25'i oranında özel iletişim vergisi³⁰¹, bankalar ve finans kurumlarından her bir hesap için 1 tl özel işlem vergisi alınmıştır. Ayrıca akaryakıt üzerinden alınan vergi oranları da arttırılmıştır.

Bu kanuna baktığımızda mükellefin tepkisini çekebilecek birçok düzenleme göze çarpmaktadır. Öncelikle Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan *“herkes kamu giderlerini, mali güce göre ödemekle yükümlüdür”* ilkesinin göz ardı edildiği görülmektedir. Çünkü gelir ve servet üzerindeki vergilerin tüketim vergilerine oranla

³⁰¹ Mehmet Yüce, “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjoktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:21, 1999, <http://www.mevzuatdergisi.com/1999/09a/03.htm> , (22.04.2015)

daha düşük kalması, gelir düzeyi düşük mükellef üzerinde daha fazla yük oluşturmuştur. Örneğin İki hatta daha fazla evi olan bir mükellefin bir evi istisna kapsamına alınmakta beraber ödeyeceği vergi miktarı da binde 5 oranında olmakta ve bu durum mükellefi çok sarsmamaktadır. Ancak mobil iletişim üzerinde konulan % 25’lik oran ile gelir düzeyi düşük olan bir mükellef üzerinde daha fazla vergi yükü hissetmiş olacak ve vergiden kaçınmaya başlayacaktır. Böyle bir durumda tahsilatının kolay olması açısından tüketim üzerine konan vergiler herkesten aynı miktarda alınmakta ve gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef bu durumdan çok fazla etkilenmezken gelir düzeyi düşük olan bir mükellef ise bu durumdan etkilenerek vergi yükünü daha çok hissedebilmektedir. Doğal afet sonrası çıkarılan pek çok kanunda verginin sosyal fonksiyonu ikinci plana atılıp fiskal amacı öne çıktığı için refahında azalma hisseden mükelleflerin bu vergiye karşı tepki vermesi kaçınılmaz olmaktadır.

Doğal afet sonrası getirilmiş olan bahsi geçen kanun ile birlikte mükellefler vergiye karşı tepki göstermişlerdir. Bu tepkilerden ilki Akaryakıt Tüketim Vergisi (ATV) üzerine konan vergide kendini göstermiştir. 1999 yılında Marmara depremi sonrası ATV’ndeki artış, üzerlerinde ağır vergi yükü hisseden tüketicileri yeni arayışlara sokmuştur. Öncelikle benzin fiyatlarındaki artış, bireyleri daha düşük fiyatlı otogaz (LPG) kullanımına yöneltmiştir. Birçok tüketici araçlarını LPG kullanımına uygun hale getirerek vergiden kaçınma yoluna gitmiştir. LPG’nin daha ucuz olması nedeniyle benzin yerine LPG kullanımı yüksek oranda vergi geliri sağlayan benzin satışının azalmasına ve düşük vergi oranına sahip LPG satışının artmasına neden olmuştur. Devlet bu vergi kaybını engellemek için ATV’de değişiklikler yapmıştır.

4503³⁰² Sayılı Kanun’un 8. maddesi ile 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi (ATVK) Kanunu’nun mükerrer 5. maddesinin sonuna *“Akaryakıt tüketim vergisine tabi malları satın alanların bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak ve üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve tarhiyata 213 Sayılı VUK’nun 334’üncü maddesine göre vergi ziyai cezası uygulanır”* fıkrası getirilmiştir. Buna göre ATV’nin konusuna giren malları satanlar vergi ziyana sebebiyet verirlerse VUK hükümler uyarınca ziyaa uğratılan vergiyi kendileri ödeyeceklerdir.

³⁰² Katma Değer Vergisi Kanunu, Harclar Kanunu, Finansman Kanunu, Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 4481 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

Örnek vermek gerekirse rafinerinden mutfak tüplerini doldurmak üzere düşük vergili LPG alan bir dağıtım firması bu malı vergi tutarı daha yüksek olan otogaz istasyonlarına satarsa, aradaki fark vergi ziyayı cezasıyla birlikte dağıtım firmasından tahsil edilecektir³⁰³.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 4503 Sayılı kanunun 8. maddesi 3074 Sayılı ATVK'nun mükerrer 5. maddesinin sonuna getirilen fıkra ile bir bakıma otogaz satışlarını yasaklamıştır³⁰⁴. Görüldüğü üzere doğal afet sonrası içine düşülen ekonomik bunalımdan kurtulmak için ve tahsilatının kolaylığı nedeniyle arttırılan vergi oranları bireyleri vergiden kaçırmaya itmiştir.

Doğal afetler ülkenin mevcut ekonomik yapısını bozduğu için vergi yapısı da bu durumdan etkilenmekte ve dolaylı vergi oranları artmaktadır. Doğal afet sonrası artan dolaylı vergi oranları mükellefin vergiden kaçınmasına neden olduğu gibi bazı durumlarda da vergi kaçırmasına neden olabilmektedir. Özellikle doğal afet sonrası en çok KDV oranında değişiklik yapılmaktadır. KDV mal ve hizmet teslimlerinde, malın üretiminden tüketimine kadar her aşamada vergilendirildiği için yayılı bir muamele vergisidir. Satıcıya her satış aşamasında verginin daha yüksek fiyattan ileriye doğru aktarımına imkan sağlamaktadır. Dolayısıyla verginin asıl yüklenicisi mal ve hizmeti satın alan nihai tüketici olmaktadır. KDV oranının yükseltilmesi ile birlikte faturasız ve belgesiz alış verişi yaygınlaşmaktadır.

Tablo 4 incelendiğinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı bazı yıllar haricinde sürekli artış göstermiştir. 1990 yılında 12.371 olan KDV tahsilatı 2014 yılına gelindiğinde 130.514.853 Bin TL'yi bulmuştur. KDV oranlarındaki artış özellikle 1999 Marmara depreminden sonra kendini daha çok hissettirmiştir. 1999 yılında %28,1 olan KDV oranı 2014'lere gelindiğinde % 32,5'lere çıkmıştır. Doğal afet sonrası ekonomik olumsuzlukları gidermek adına KDV'nin bu denli artış göstermesi marjinal tüketim eğilimi yüksek ancak gelir düzeyi düşük bireyler üzerinde aşırı yük oluşturmuştur. Bu durum da mal ve hizmet akımlarının belgelendirilmemesine ve vergi kaçırılmasına neden olmuştur. Doğal afet sonrası uygulanan vergi politikaları mükellefin vergi psikolojisini olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuz etkileri azaltmak için dolaylı vergi oranlarının aşağılara çekilerek özellikle

³⁰³ Ersin Saklar, "Petrol Ürünlerinde ÖTV Uygulaması I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:216, 2010, s.202.

³⁰⁴ Bayram Güzel, "Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:139, 2000, s.45

düşük gelir grubundaki mükelleflerin üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi gerekmektedir. Doğal afet sonrası ekonomik kayıpları gidermek için devletin ihtiyaç duyduğu finansmanı vergiler yoluyla sağlaması gerekli ise dolaylı vergi oranının çok düşük tutularak uzun süreli bir vergilendirme politikasına gidilmesi daha doğru olacaktır. Dolaylı vergilerin mali anestezi özelliği sayesinde düşük oranda alınan bu vergilere karşı tepki de olmayacaktır. Bu sayede vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimi azalacağı için verginin tabanı genişleyecek ve bu nedenle dolaylı vergi oranı azalmış olsa bile vergi tabanı genişlediği için tahsil edilmesi amaçlanan vergi geliri yine elde edilmiş olacaktır.

Tablo 4: KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam KDV Hasılatı (Bin TL)	Oran (%)
1990	12.371	27,2
1991	22.832	29,0
1992	42.088	29,7
1993	81.877	31,0
1994	176.742	33,0
1995	354.980	32,7
1996	743.026	33,1
1997	1.561.562	32,9
1998	2.725.083	29,5
1999	4.164.334	28,1
2000	8.379.554	31,6
2001	12.438.860	31,3
2002	20.400.201	34,2
2003	27.031.099	32,1
2004	34.325.208	34,0
2005	38.280.429	32,1
2006	50.723.560	33,5
2007	55.461.123	32,4
2008	60.066.230	31,6
2009	60.169.248	30,6
2010	75.649.986	32,1
2011	95.550.463	33,6
2012	103.155.875	32,5
2013	123.878.363	33,7

2014	130.514.853	32,5
Kaynak:	Gelir İdaresi Başkanlığı,	“Vergi İstatistikleri”,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_64.xls.htm , (11.06.2015)		

Bazen doğal afet sonrası ekonomiyi tekrar canlandırmak adına bazı firmalara tanınan istisnalar da bunlardan yararlanamayanlar için geçerli bir vergi kaçakçılığı nedeni oluşturmaktadır. Örneğin yatırım indiriminden ancak belirli yatırım tutarlarını geçenler faydalanabildiği için bu durum, bu tutarlara ulaşamayan kişi veya firmalara karşı haksız bir rekabet oluşturacaktır. Çünkü yatırım indiriminden istifade eden bir gerçek veya tüzel kişilik, maliyetlerini azalttığı için mallarını daha düşük fiyatlarla piyasaya sürebilecek bu durumda yatırım indiriminden yararlanamayan firmalar açısından haksız bir rekabet doğuracaktır. Bu tür istenmeyen sonuçların doğmasının önlenmesinde, kanuni düzenlemelerin çok titiz yapılması gerekmektedir³⁰⁵. Özellikle doğal afet sonrası mükellefler arasında farklı vergisel yükümlülükler doğuracak kanuni düzenlemeler mükellefi vergiden kaçınmaya yahut vergi kaçırmaya yöneltmektedir.

Devletin doğal afet gibi olağanüstü durumlarda yükümlü psikolojisini düşünmeden koymuş olduğu vergiler, kişilerin geleceğe yönelik planlarını da engellemektedir. Ani bir kanun değişikliği ya da yeni kanunlar koyulması nedeniyle ilave vergi yüküyle karşılaşan mükellefin gerçekleştirmek istediği bazı amaçlar açısından bu durum olumsuz karşılanmakta ve yine vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma eğilimi artmaktadır. Ayrıca doğal afet sonrası çıkarılan pek çok vergi türü her ne kadar başlangıçta doğal afetin meydana geldiği bölgedeki ekonomik kayıpları gidermek amacıyla alınmış olsa da daha sonra kalıcı hale gelerek bütçe açıklarını finanse etme amacıyla da kullanılmaktadır. Böylesi olağanüstü durumlarda devletin vergileri, ödeme güçleriyle orantılı, ekonomik istikrarı bozmayacak şekilde koyması gerekmektedir. Ayrıca alınan bu vergilerin amaçları dışında kullanılamaması da mükellefin devlete olan güvenini arttıracaktır.

3.1.5. Gelir Dağılımı ve Vergi Yüğü Açısından Değerlendirilmesi

³⁰⁵ Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:144, Eylül, 2000, ss.191, 200.

Gelir dağılımı bir ülkedeki toplam gelirin o ülkenin bireyleri arasındaki dağılımını ifade etmektedir. Vergi yükü ise, vergi ile bunun içinden ödenen gelir ve servet arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Ödenen vergi miktarı arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça da vergi yükü azalmaktadır³⁰⁶. Anayasa'nın 73. maddesine göre ‘*herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*’ denmektedir. Ancak doğal afet gibi olağanüstü durumlarda çıkarılmış olan birçok kanun, doğal afetin etkilerini azaltmak kaygısıyla aceleci bir şekilde çıkarıldığı için verginin sosyal fonksiyonu yerine fiskal fonksiyonu öne çıkmaktadır vergi yükünün adil dağılımı çoğu zaman gerçekleşmemektedir.

Adil bir vergi yükü için gelirin dengeli dağıtılması gerekmektedir. Devletin temel fonksiyonu, az kazananadan az çok kazananadan çok vergi alarak, gelir dağılımındaki eşitsizliği törpülemektir. Gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek için devletin elindeki en etkin mali araçlar kamu harcaması ve vergilerdir. Devlet bazı mal ve hizmetleri düşük gelirliilere ücretsiz veya maliyetinin çok altında düşük bedellerle sunmaktadır. Diğer taraftan yüksek gelir elde edenleri artan oranlı bir tarifeyle tabi tutarak elde ettiği bu geliri transfer harcaması yoluyla düşük gelir gruplarına aktararak, gelirin adil dağılımını sağlamaya çalışmaktadır. Ancak devletin üst gelir gruplarına yaptığı transferler ağırlıkta ve düşük gelirli gruba yönelik sosyal harcamalar kısıtlı ise bu durumda söz konusu harcamaların gelir dağılımını düşük gelirli gruplar lehine düzettiği söylenemez. Gelir dağılımında adalete ulaşabilmek için gelirin, artan oranlı vergilerle yüksek gelirliilerden düşük gelirliilere doğru yeniden dağıtımı gerekmektedir. Ancak doğal bir afetin baş göstermesiyle bu durum tam tersi olmaktadır.

Vergi denilince genellikle iki türlü vergi aklımıza gelmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergiler. GV, KV, MTV vergisi gibi vergiler dolaysız vergidir. Bu vergilerde mükellef kendisine düşen vergiyi bir başkasına yansıtamamaktadır; KDV, ÖTV, ÖİV, BSMV gibi vergiler ise dolaylı vergiler kapsamındadır ve bu vergilerin yansıtılabilme özelliği vardır. Gelir dağılımında adaleti sağlamak için hangi vergi türüne daha fazla ağırlık verileceği önem taşımaktadır. Gelir dağılımındaki eşitsizliği gidermek adına izlenen vergi politikalarında, vergide ödeme gücünün dikkate alınıp alınmadığı, vergi

³⁰⁶ Emine Orhaner, ‘‘Türkiye’de 1987-1997 Döneminde Vergi Yüğü Değişmeleri’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:135, Aralık, 1999, s.65.

oranın yüksekliği, verginin dolaylı ve dolaysız oluşu, vergi denetimi ve verginin yansıtılma olanağının olup olmadığı gibi birçok etken gelirin yeniden dağılımında etkili olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında dolaysız vergilerin ödeme gücü ilkesine ulaşmada daha adil bir vergi olduğu söylenebilir. Çünkü bünyesinde barındırdığı en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi gibi birçok müessese ödeme gücüne ulaşmada kullanılmaktadır. Vergi oranları elde edilen gelirle orantılı olarak bir artış göstermektedir ve büyük oranda vergi yükünün yeniden dağılımına olanak sağlamaktadır. Ancak dolaylı vergilerin bünyesinde böyle müesseseler yer almamaktadır. Dolayısıyla vergi şahsileştirilemediğı için mal ve hizmet üzerine konan vergileri, az kazananda çok kazananda eşit miktarda ödemektedir ve bu nedenle vergi yükü düşük gelirli aleyhine ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ödeme gücü dikkate alınmadan uygulanan bir vergi sistemi gelir dağılımını bozmaktadır.

Doğal afet gibi olağanüstü durumlardan sonra genellikle vergi politikalarında değışiklikler olmaktadır. Doğal afet nedeniyle yeni bir vergi konması, vergi oranının artırılması veya azaltılması gibi birçok etken gelir dağılımı üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Özellikle doğal afet sonrası kaynak yaratmak için ekonomik konjonktürün olumsuz etkilerine daha hızlı tepki verdikleri, toplaması zahmetsiz ve masrafsız olduğu için dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir kayma yaşanmaktadır. Bu da daha önce bahsettiğimiz üzere gelir dağılımında eşitsizliğe neden olan en büyük etkidir. Bu durum marjinal tüketim eğilimi yüksek, düşük gelirli kesimler üzerinde vergi yükünün daha çok hissedilmesine neden olmaktadır.

Dolaylı vergiler Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması ilkesi göz ardı edilerek herkese aynı düzeyde uygulanan bir vergi türüdür. Bu sebeple vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergi oranlarının artması vergi sistemini adaletsiz bir yapıya dönüştürür ve gelir dağılımını olumsuz etkiler. Çünkü dolaylı vergiler fiyat içine gizlenmekte ve düşük gelirli kesim için uygulanan asgari geçim indirimi, sakatlık gibi özellikleri dikkate almayan bir vergi türüdür. Bu sebeple hissedilmesi daha dolaysız vergilere göre daha hızlı ve etkilidir.

Tablo 5 incelendiğinde 2002-2014 yılları arası vergi yükünün sürekli artış gösterdiği görülmektedir. Vergi yükünün bu denli artmasının nedeni, yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle devletin daha fazla gelire ihtiyaç duyması ve tahsilinin kolay olması nedeniyle dolaylı vergi oranlarını artırımı yoluna gitmesidir. Türkiye'de

özellikle 1999 yılı Marmara depremi sonrası devletin tahsil etmiş olduğu vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergi gelirleri sürekli artış göstermiş, dolaysız vergiler ise azalma göstermiştir. Bu durum gelir dağılımını bozucu etki yapmaktadır. Kişilerin harcanabilir geliri arttıkça üzerinde oluşan vergi yükü hafiflemesine rağmen, gelirin hepsini kullanmak zorunda kalan düşük gelirli birey için durum tam tersi olmaktadır. Doğal afet gibi olağanüstü durumlardan sonra dolaylı vergi oranlarının artırımına gitmek yanlış bir politikadır. Sağlıklı bir vergi politikası amacı güdülüyorsa öncelikle vergi yükünün ekonomide nasıl dağılacağı ve vergi yükünün kimin üzerinde kalacağına iyi incelenmesi gerekir. Özellikle düşük gelirli bireylerin üzerinde yük getiren dolaylı vergi oranlarının yükseltilmemesi gerekir. Yahut temel gıda, eğitim ve sağlık gibi hizmetlerin tamamı dolaylı vergilerden arındırılarak bunların dışında kalan hizmetler üzerine vergi konularak düşük gelirli lehine bir uygulama yapılabilir.

Tablo 5: 2002-2014 Arası Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Yüğü (%)
2002	65.188.479	18,6
2003	89.893.112	19,8
2004	111.335.368	19,9
2005	131.984.778	20,3
2006	151.271.701	19,9
2007	171.098.466	20,3
2008	189.980.827	20,0
2009	196.313.308	20,6
2010	235.714.637	21,5
2011	284.490.017	21,9
2012	317.218.619	22,4
2013	367.517.727	23,4
2014	401.605.956	23,0

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm , (12.06.2015)

3.1.6. Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin seçiminde ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususları ifade eder³⁰⁷.

Anayasa'nın 73. maddesine göre *''herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir''* hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre bir verginin genel, eşit, adaletli ve mali güce göre alınması gerekmektedir.

Genellik ilkesi, vergi vermekle yükümlü olan her bireyin vergi ödeme zorunluluğunu ifade etmektedir. Eşitlik ilkesi, herkesin ayırım yapılmaksızın vergiye tabi tutulmasını; ödeme gücü ilkesi ise vergilemenin bireylerin mali güçleri dikkate alınarak yapılmasını ifade etmektedir. Ancak doğal bir afetin meydana gelmesi nedeniyle vergileme ilkeleri zarar görebilmektedir. Çünkü devlet böylesi bir durumda üretim faaliyetlerinin aksamaması adına bazı istisna, muafiyet, indirim gibi aşırı vergi teşvikleri ya da çıkarttığı ek vergi kanunlarıyla bir kısım mükelleflerin vergi borç ve cezalarını silerken o bölgede olmayan diğer mükellefler üzerinde ağır vergi yükü hissedilmesine neden olabilecek vergisel düzenlemeler yapabilmektedir. Aşağıda incelenen doğal afet sonrası çıkarılmış bazı kanunlarda bahsi geçen vergileme ilkelerinin göz ardı edildiği görülmektedir.

1999 tarih ve 4481 Sayılı 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda ek gelir, ek kurumlar vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi, ek emlak vergisi alınması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemede vergileme ilkelerinin göz ardı edildiği açıkça görülmektedir.

Öncelikle doğal afet sonrası çıkarılan kanunla alınan ek vergiler nedeniyle mükellefler ikinci kez vergilendirildiği için verginin genelliği ilkesi zedelenmiş olmaktadır.

³⁰⁷ Pehlivan, s.155.

Bir vergide ödeme gücünün göstergeleri olan gelir, servet ve harcama vergilerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve yükümlünün ödeme gücü açısından önem taşıyan durumlarının dikkate alınarak belirlenmesi ile vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak doğal afet sonrası daha çok beyana dayanan gelirler vergilendirilmektedir. Bir dönem elde edilen gelirin diğer bir dönemde de elde edilmiş gibi kabul edilmesi vergi adaletine ters düşmektedir. 4481 Sayılı Kanun'da vergi ödeme gücü olarak 1998 yılı gelirleri ele alınmıştır. 1998 yılında elde edilmiş olan gelirlerin 1999 yılında da elde edilmiş olduğu varsayımına dayanarak vergilendirme yapılmıştır. Ancak 1998 tarihinde kişinin ödeme gücü bulunmasına karşın 1999 yılında bazı gerekçelerle gelir elde edememiş olması ya da zarar görmesi olasıdır. Bu durum göz ardı edilerek mali güce göre vergilendirme ilkesinin dışına çıkıldığı görülmektedir.

4481 Sayılı Kanun'un 16. maddesiyle getirilen faiz vergisi ile de 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 01.12.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan devlet iç borçlanma senetlerinden, vade süresine bağlı olarak değişik oranlarda (%4 ile %19) vergi alınmasını öngörmüştür. 4481 Sayılı Kanun ile ödenen ek gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bu vergilerin gider olarak kabul edilmeyeceği ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle vergi yükü vergiyi ödeyenler üzerinde bırakılmıştır. Ancak faiz vergisinde istisna tanınarak faiz vergisinin gider yazılabileceği hükme bağlanmış. Bu durum da mali güce göre vergileme ilkesini zedelemektedir. Ayrıca ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi gibi vergilerin gider olarak indirilmesine izin verilmemesi nedeniyle işletmelerin aktifinde kayıtlı gayrimenkul ve motorlu taşıtlar nedeniyle ödenen ek vergilerde gider olarak indirilememiştir ve bu durum işletmelerin net kazancının vergilendirilmesini engellemiştir.

Doğal afet sonrası çıkarılan kanunlarda göz ardı edilmiş olan bir diğer ilkede vergide belirlilik ilkesidir. Bu ilkeye göre verginin konusunun, oranının, tarh ve tahsil zamanlarının hem idare hem de mükellef tarafından bilinmesi gerekmektedir. Ancak doğal afet sonrası çıkarılan ek vergilerle geriye dönük vergilendirme yapıldığı için bu ilke zedelenmektedir.

Vergi kanunları kural olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren kanunların geçmiş ve kesin

kazanılmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun da genel ilkelerindendir. Yeni çıkan bir vergi kanunun geçmiş dönemlere uygulanması mükelleflerin vergi yükümlülüğünü arttırdığı gibi devlete olan güveni de sarsmaktadır. Çünkü mükellefler yatırım ve mali planlarını hazırlarken yürürlükte bulunan kanunları göz önüne alarak yapmaktadırlar. Kanun koyucu tarafından yapılacak herhangi bir kanuni düzenleme hem çalışanların hem de işverenlerin kazanmış olduğu hakları ihlal etmemelidir. Ekonomik koşullar yasama organını geriye yürür nitelikte düzenlemeler yapmaya zorlasa da hukuk devleti gereği kazanılmış haklara saygı duyulmalıdır³⁰⁸. Ancak her ne kadar kanunların geriye yürümezliği ilkesi kural olsa da doğal afet gibi olağanüstü durumlarda ekonomik kayıpların karşılanması amacı güdüldüğü için ek vergiler çıkarılmakta ve vergileme ilkeleri göz ardı edilmektedir. Aşağıda incelenen kanunlarda da geriye dönük vergilendirme yapılarak vergide belirlilik ilkesinin ihlal edildiği görülmektedir.

2000 tarih ve 4605 Sayılı Kanun'un ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 58. madde ile getirilen hayat standardı esas 01.01.2000 – 31.12.2001 tarihleri arasında gelir vergisine tabi ticari ve serbest meslek kazançları da kapsayacak şekilde vergi yükümlülükleri aleyhine geçmişe yürütülmüştür. Geçici 58. madde kapanmamış dönemi, dönem başından başlayarak etkilediği için hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır³⁰⁹.

Yine 2003 tarihli ve 4837 Sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak için Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ile Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi alınmıştır. Buna göre nisan 2003 itibarıyla, 2003 yılı için adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk etmiş olan gerçek ve tüzel kişiler, bu taşıtlar dolayısıyla bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi ödemiştir. 2003 yılında bina ve arazi vergisi mükellefi olanlarda, bina, arsa ve arazilerinin 2003 yılı vergi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek emlak vergisi ödemiştir. Bu kanunla alınan vergilerde de vergi yükümlülükleri aleyhine geçmişe yönelik vergileme yapılmıştır.

³⁰⁸ Yasin Özyolcu, "Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran, 2002, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3967>, (22.04.2015)

³⁰⁹ Melih Öden ve Mustafa Akkaya, "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu", <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/290/2641.pdf>, (22.04.2015)

Genellikle doğal afetlerin neden olduğu ekonomik zararların azaltılması amacıyla geriye yürüyen vergi kanunları, bu zararı karşılamakla yetinmeyip, hükümetin daha önceki yanlış politikalarını da telafi etmek için kullanılabilmektedir. 4481 Sayılı Kanun başta depremin yol açtığı kayıpları telafi etme amacı gütmesine rağmen daha sonra bütçe açıklarını finanse etmek için de kullanılmıştır.

Her ne kadar vergilerin geriye yürümezliği hususu Anayasa’da hüküm altına alınmış olmasa da geriye yürütülen vergi kanunlarının yargısal denetimi yapılmaktadır. Ancak doğal afet gibi kötü sonuçlar doğuran felaketlerin etkilerini azaltmak için kamu yararı düşüncesiyle getirilen vergiler nedeniyle ne yargı nede diğer denetim mekanizmaları gerektiği gibi denetim yapmamaktadır. Yahut yapılan denetim sonucunda geriye yürümezlik ilkesinin zedelenmiş olmadığı farklı gerekçeler öne sürülerek ortaya konulmaktadır.

Örneğin Anayasa Mahkemesi, 4481 Sayılı Kanun’un 1998 yılı kazanç ve iratlarına ek yükümlülük getiren hükümlerinin iptal istemini, Kanun’un genel gerekçesinde belirtilen deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal refahın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiğini belirterek reddetmiştir³¹⁰. Bu ve buna benzer birçok sebepten ötürü vergilerin geriye yürütülerek mükellef aleyhine sonuçlar doğurması kazanılmış haklarına da zarar vermektedir. Her ne kadar bahsi geçen kanun geriye yönelik vergilemeye örnek teşkil etse de, mahkemenin kamu yararı gözettiği için bu başvuruyu reddettiği görülmektedir.

Özellikle Türkiye’de doğal afet sonrası getirilen ek mali yükler, vergileme ilkelerini zedelediği gibi kamu harcamalarını finanse etmede de tam anlamıyla başarı sağlayamamıştır. Aksine vergi istikrarını bozmuştur ve sürekli vergi ile ilgili yeni reformlar yapılmasına neden olmuştur. Devletin doğal afet sonrası bozulan mali dengeyi sağlamak için ek kaynağa olan ihtiyacını böyle keyfi davranarak ardı ardına ek vergiler çıkararak mükellef aleyhine sonuçlar doğuracak şekilde tahsis etmesi yerinde bir uygulama değildir. Aksine devlete olan güveni sarstığı için vergi kayıp ve kaçaklarını da arttıracaktır. Bu nedenle devletin geriye dönük vergileme yerine

³¹⁰ AYM, E.1999/51, K.1001/63, Sami Er, “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları” **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:43, Ocak, 2015, s.138.

mükelleflerin kararlarını etkilemeyecek daha farklı uygulamalar yapmasında yarar vardır.

3.1.7. Mükellef Hakları Açısından Değerlendirilmesi

Vergilendirme ilişkisinde mükellefin yerine getirmesi gereken ödev ve sorumlulukları olduğu gibi vergi mükellefine tanınan bazı haklarda vardır. Bu hakların bir kısmı dilekçe ve bilgi edinme hakkı, dava açma hakkı, temsil hakkı, eşit muamele görme hakkı gibi genel haklarıdır. Bir kısım haklar ise vergi kanunlarında yer alan uzlaşma hakkı, pişmanlık hakkı, tecil ve taksitlendirme hakkı, terkin hakkı mahsup ve iade hakkı, ek süre talep hakkı gibi özel haklardır. Ancak doğal afet sonrası mükellefin bazı hakları göz ardı edilebilmektedir.

Doğal afet sonrası çıkarılan BKK, genel tebliğler, içtihadı birleştirme kararları ile mükellef aydınlatılmaya çalışılarak bilgi alma hakkı korunmaktadır. Mücbir sebep müessesesi ile ek süre talep etme hakları da korunmuş olmaktadır. Yine doğal afet nedeniyle zor durumda kalan mükellefin vergi borç ve cezasını ödeyemeyeceği gerekçesiyle vergi borç ve cezalarının silinmesini talep etmesi ve devletin bu isteği yerine getirmesi mükellefin terkin hakkının da koruduğunu göstermektedir. Ancak uzlaşma, pişmanlık ve dava açma süreleri ile ilgili bu durumun böyle olduğunu söyleyemeyiz. Çünkü doğal afetlerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili sürelere etkisi kanunla hüküm altına alınmış olmasına rağmen, mükellef haklarına ilişkin sürelere etkisi belirsizdir. Kanunda böyle bir hüküm olmayışı bazı durumlarda mükellefin hak kaybına neden olmakta ve bu durum hukukun genel ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır.

Mükellefin uzlaşma talep etme hakkı olmasına karşın çalışmanın önceki bölümlerinde bahsettiğimiz bazı gerekçelerle Danıştay, mükellefin bu hakkından yararlanamayacağını karara bağlamıştır. Aynı şekilde mükellefin dava açma hakkı bulunmasına rağmen doğal afetlerin dava açma sürelerine etkisi konusunda çalışmanın önceki bölümlerinde bahsettiğimiz üzere farklı kararlar verilmiştir. Bir diğer mükellef hakkı olan pişmanlık müessesesinden de yararlanıp yararlanılamayacağı konusunda farklı yaklaşımlar vardır. Vergi kanunlarında mücbir sebeplerin vergi ödevleriyle ilgili süreleri durdurmasının yanında mükellef hakkına ilişkin süreleri de durdurması gerekmektedir. Çünkü aksi takdirde mükellef hak kaybına uğramaktadır. Bu hak

kayıpları kişilerin haklı mazeretlerine rağmen mükellef haklarına ilişkin sürelerinin durdurulmasına imkan vermemekte, kişilerin haklarında yapılmış olan eylem ve işlemlere karşı hak arama hürriyetini de kısıtlamış olmaktadır. Mükelleflerin idare ile olan ilişkilerinde mükellef haklarının korunduğunu bilmesi önemlidir. Çünkü mükellef, haklarının çiğnendiğini düşündüğü durumda vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmek yerine vergi kaçınma ve kaçırma yolunu seçecektir. Dolayısıyla idare ve mükellef arasındaki güven ilişkisinin kurulmasında mükellefin haklarının korunmasının gerekliliği önem arz etmektedir.

3.2. İDAREYE ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doğal afet sonrası yapılan uygulamaların, çıkarılan Kanunların, KHK'lerin mükellef üzerinde etkileri olduğu kadar idare üzerinde de bir takım etkileri olmaktadır. Aşağıda doğal afet sonrası çıkarılmış olan Kanun, KHK'ler ve VUK bünyesinde yer alan uygulamaların idareyi nasıl etkilediği üzerinde durulacaktır.

3.2.1.Vergi Tahsilatı Açısından Değerlendirilmesi

Kamu yatırımları için vergi tahsilatı çok önemlidir. Devlet bu yatırımları yapabilmek için kamu gelirlerini kullanmaktadır. Kamu gelirleri, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının çeşitli kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi amacıyla egemenlik gücüne dayanarak değişik kaynaklardan elde ettiği gelirlerdir. Bu gelirler elde edilmiş şekline göre ve hangi kaynaktan elde edildiğine göre değişik isimlerle adlandırılabilir. Kamu gelirleri içerisinde vergi, resim, harç, şerefiye, teşebbüs gelirleri gibi olağan gelirler; bazı durumlarda ise elde edilen olağanüstü gelirler de girmektedir.

Doğal bir afetin meydana gelmesiyle konutlar, ticari faaliyet gösteren işletmeler, otoyollar, köprüler ve altyapı, ulaşım, iletişim, gibi bir takım vergi geliri sağlayan mal ve hizmet sektörleri zarar görmekte ve bu nedenle devletin vergi geliri azalmaktadır. Bu nedenle devlet, kamu kesimi üzerindeki yükün hafifletilmesi, borçlanma gereksiniminin azaltılması gibi nedenlerden dolayı zaman zaman özelleştirme yoluna gidebilmektedir. Özelleştirme, mülkiyeti ve yönetimi kamuya ait olan işletme varlık tesislerinin ve mülkiyet ve/ya yönetimin özel sektöre

devredilmesidir³¹¹. Yani kamunun elinde bulunan ve iktisadi faaliyette bulunan işletmelerin özel sektörcce işletilmesidir. Özel sektör maliyeti de kapsayacak şekilde fiyatlandırma yoluna gitmekte ve kar elde etmektedir. Elde ettiği bu gelirler üzerinden ise devlet belli oranlarda vergi almaktadır. Örneğin özel sektörün paralı otoyol ve köprü geçişleri üzerinden aracın türüne göre elde ettiği gelir üzerinden devlet vergi geliri elde etmektedir. Ancak doğal afetin meydana gelmesiyle birlikte fiziksel olarak etkilenen köprüler ve yollar nedeniyle devletin bu sektörler vasıtasıyla elde ettiği vergi geliri zarar görmektedir. Dolayısıyla yıkılan bir köprü yahut zarar gören bir yol yapımı nedeniyle devlet bu onarımı yapmak için mevcut kaynaklardan harcama yapacaktır hem de vergi toplayamadığı için vergi geliri de azalmış olacaktır.

Yine elektrik ve hava gazı gibi vergi tahsilatında önemli bir yere sahip olan hizmetlerin doğal afetlerden zarar görmesi nedeniyle vergi tahsilatı azalmaktadır. Devlet, elektrik ve hava gazı tüketenlerden vergi almaktadır. Elektrik Piyasası Kanunu'na göre de elektrik tedarik eden ve havagazı dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin tahsilinden ve vergi dairesine yatırılmasından sorumludurlar. Ancak doğal bir afetin bu sektörleri olumsuz etkilemesi nedeniyle elektrik ve havagazı dağıtımını yapılamadığında bu alanda faaliyet gösteren kuruluşların gelirlerindeki düşüşler devlete ödenen vergilerinde düşmesine neden olacaktır ve devletin vergi tahsilatı azalacaktır. Ayrıca elektrik kesintisi nedeniyle üretim faaliyetlerinin sekteye uğraması da katma değer kaybına yol açarak yine vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır.

Karayolu ve demiryolu ulaşımının deprem gibi doğal afetlerden; hava yolu ulaşımının ise volkan ve kasırga gibi doğal afetlerden olumsuz etkilenmesi sonucu iptal edilen ulaşım hizmetleri neticesinde ulaşım sektörü de olumsuz etkilenmekte ve zarara uğramaktadır. Ulaşım ve iletişim hizmetlerinin aksaması aynı zamanda ülkenin ithalat ve ihracatını etkilemekte, ülkeye gelmekte olan turist sayısını etkilemekte ve bunun sonucunda da ülkeye girecek olan döviz girdisini azaltmakta ve bu nedenle ülkenin ulusal geliri negatif etkilenmektedir. Doğal afetlerin ulaşım ve iletişim hizmetleri üzerindeki olumsuz etkisi nedeniyle bu alanda faaliyette bulunan firmalar

³¹¹ Kemal Unakıtan, ‘‘Özelleştirme’de Değişim İhtiyacı’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran, 2003, s.4.

zarar gördüğü için hem kamu harcamaları artmakta hem de devletin bu sektördeki firmalardan elde ettiği vergi gelirleri azalmaktadır.

Devlerin vergi geliri elde etmesi için ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Altyapı, ulaşım ve enerji hizmetleri her ne kadar doğrudan toplam üretimi arttırıcı bir nitelik taşımasa bile, üretimin gerçekleşmesi için gerekli şartları taşıyan hizmetlerdir. Altyapı hizmetleri, bir ülke veya bölgede çeşitli ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli ve öncelikli olarak üretilmesi gereken hizmetlerdendir³¹². Bu sebeple doğal afetlerin bu hizmetler üzerindeki etkisi ülke ekonomisi üzerinde önemli bir yük oluşturmaktadır. Geçmişte ve yakın tarihte yaşanmış birçok doğal afet nedeniyle aksayan altyapı ve enerji hizmetleri birçok sorunu beraberinde getirmiştir ve vergi hasılatının da düşmesine neden olmuştur.

Tablo 6’da Marmara ve Düzce depremlerinin neden olduğu maliyetlerin üç kurum tarafından ayrı ayrı hesaplanmış verileri yer almaktadır. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)’nin verilerine göre depremin yol açtığı en yüksek maliyet tutarı % 13’tür. Dünya Bankası verilerine göre bu rakam % 9,3 TÜSİAD verilerine göre ise % 9’dur. Depremin etkileri dikkate alındığında Marmara ve Düzce depremlerinin özellikle sanayi kesimindeki bölgeleri etkilemesi nedeniyle bölgedeki vergi gelirlerinde büyük oranda düşüş yaşanmıştır ve üretim faaliyetlerini aksaması büyük oranda katma değer kaybı yaşanmasına neden olmuştur. Bölgeden vergi tahsilatı yapılamamıştır.

Tablo 6: Marmara ve Düzce Depreminin Maliyeti

Maliyetler (Milyar \$)	DPT	Dünya Bankası	TÜSİAD
Doğrudan Maliyetler	10,0	6,6-10,6	3,1-6,5
İskan	4,0	3,5-5	1,1-3
İşletme	4,5	2,5-4,5	1,1-2,6
Altyapı	1,5	0,5-1	0,9
Dolaylı Maliyetler	2,8	2-2,5	1,8-2,6
Katma Değer Kaybı	2,0	2-2,5	1,2-2
Acil Kurtarma Masrafları	0,8		0,6
Toplam Maliyet	13,0	9,13	5-9

³¹² Ekonomi, <http://www.canaktan.org/ekonomi/altyapi-ekon/genel-olarak.htm>, (07.04.2015).

İkincil Etkiler			
Defter Kaybı	2,0		3
Mali Zararlar	2	5,9	3,6-4,6
Bölgedeki İş Kaybı			Yüzde 20-50

Kaynak: JICA, Türkiye’de Doğal Afetler Konulu Ülke Strateji Raporu, Ankara, Temmuz, 2004, s.26

Doğal afet nedeniyle, üretim faaliyetlerinin aksaması, yatırımların azalması gibi nedenlerle ithalat ve ihracat üzerinden alınan gümrük vergileri de azalmakta ve bu durumda yine devletin vergi gelirlerini azalmaktadır. Bunun sonucunda devlet azalan vergi gelirleri arttırmak amacıyla ek ya da yeni vergiler koymakta yahut dolaylı vergi oranlarını arttırmaktadır.

Doğal afetlerin meydana gelmesi altyapı ulaşım ve enerji sektörlerini etkilediği gibi çevreyi de olumsuz etkilemektedir. Doğal afet nedeniyle bozulan bir ekosistemde bitki türleri, toprak çeşitliliği ve yerleşim birimleri zarar görmektedir. Bu doğal kaynaklı bozulmalara paralel olarak hızlı nüfus artışı, sanayileşme ve doğal kaynakların bilinçsiz kullanımı gibi insan kaynaklı bozulmalar da ekosistemi etkileyerek çevresel bozulmayı tetiklemektedir. Sanayileşme nedeniyle çevreye salınan sıvı, katı ya da gaz atıklar da hava, su ve toprağın biyolojik yapısını bozmaktadır. Sanayi tesisleri toplumun ihtiyaçlarını karşılaması açısından önemlidir. Ancak plansız yapılan sanayi tesisleri topluma fayda sağlamaktan çok zarar vermektedir. Bu nedenle hem doğal hem de insan kaynaklı çevresel bozulmalar neticesinde devlet çevreci politikalar izlemeye başlamaktadır. Çevresel bozulmayı önlemek için devletin ilk adımı çevreye zarar veren etkenler üzerine vergi koymaktır. Örneğin fosil yakıtların yanması sonucu çevreye yaydıkları karbon emisyonları üzerine konulan Karbon Vergileri sera gazlarının atmosferde yol açtığı küresel ısınma sorununa çözüm bulmak ve yakıt tüketiminin çevreye yaydığı zararlı etkiyi azaltmak amacıyla getirilmiş bir vergidir. Bu vergiler aynı zamanda devlet için önemli bir gelir kaynağıdır. Özellikle doğal afet gibi olağanüstü durumlarda kamu harcamaları da arttığı için devletin bunları finanse etmesi gerekmektedir. Ancak kamu hizmeti sonucu ticari bir kazanç güdülmediği için bunları finanse etmesinin tek yolu ya vergi oranlarında değişiklik yapmak ya da yeni vergiler koymaktır. Bu kapsamda 2010 yılında getirilen katı atıkların bertaraf edilmesi için getirilmiş olan vergide buna bir

örnek teşkil etmektedir. Atıksu Altyapı Evsel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin birinci bölümünde ‘ ‘bu yönetmeliğin amacı atıksu altyapı tesisleri ile evsel katı atık bertaraf tesislerinin kurulması, bakımı, onarımı, işletilmesi, kapatılması ve izlenmesi, bu tesislerle ilgili olarak verilen tüm hizmetleri karşılayabilecek tam maliyet esaslı tarifelerin; atıksu altyapı yönetimleri, büyükşehir belediyeleri ve belediyeler tarafından belirlenmesi, ayarlanması ve uygulanması yoluyla çevresel altyapı hizmetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamaktır’’ denilmektedir. 2872 Sayılı Çevre Kanunu’nun 11. maddesinde de bu hizmetlerden yararlananlardan bu ücretin tahsil edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda alınmaya başlanan atık su ve katı atık bedelleri de devlet açısından bir gelir oluşturmakta ve bu gelirler de kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılmaktadır. Bu ve buna benzeyen birçok vergi sayesinde devlet vergi tahsilatı yaparak artan nüfusun sosyal ihtiyaçlarını yerine getirebilmek için harcamalar yapabilmektedir.

Sonuç olarak doğal bir afetin meydana gelmesiyle birlikte devletin vergi gelirlerinde önemli düşüşler yaşanmaktadır. Devlet olağanüstü durumlarda kaynağa ihtiyaç duyduğu için yeni vergiler koyarak ya da ek vergiler alarak vergi tahsilatındaki azalışı engellemek istemektedir. Ayrıca olağanüstü durumlarda üzerindeki yükü bir parçada hafifletmek amacıyla özelleştirmelere de gidebilmektedir. Ancak özelleştirme yoluna gitmesi bazen kötü sonuçlar doğurabilmektedir. Şöyle ki kamunun sunduğu bir hizmetle özel sektör hizmeti aynı olmasına rağmen özel sektör kar amacı güttüğü için sunmuş olduğu hizmetin fiyatını maliyeti de kapsayacak şekilde belirlemektedir ve bu da hizmetten yararlanan düşük gelirli grubun reel gelirini azaltmaktadır. Devletin böylesi uygulamalar yaparken vergilerin sosyal fonksiyonunu unutmayarak o doğrultuda politikalar üretmesi gerekmektedir.

3.2.2. Zarar Paylaşımı Açısından Değerlendirilmesi

Doğal afet gibi olağanüstü durumlar sonrasında devletin vergi gelirleri azaldığı gibi sosyal devlet ilkesi gereği mağdur olan kesim için yaptığı harcamalar da artmaktadır. Ancak yeterli kaynağa sahip olmayan devlet için bu durum bütçe üzerinde aşırı yük oluşturmakta ve yeni önlemler alınmasını gerekli kılmaktadır. Özellikle Türkiye deprem bölgesinde yer aldığı için depremle ilgili maddi kayıplar ve deprem

sonrası yeniden yapılaşma sürecinde bu zararların karşılanmasına yönelik çalışmalar sık sık gündemde olmaktadır. Devlet, üzerindeki yükü hafifletmek adına depremin yol açtığı maddi kayıpları, toplumun diğer kesimi ile paylaşmayı amaçlayarak birçok kanun, KHK ve yetki kanunu çıkarmıştır. Bunlarca kısaca değinecek olursak;

1999 tarihinde yaşanmış olan Marmara depremi nedeniyle deprem bölgesindeki hasar ve tahribatın giderilmesi, bölgede normal hayata dönülmesi ve bölge ekonomisinin düzeltilmesi, diğer yandan da daha uzun vadeli ve ülke çapında geçerli önlemler alınması için ihtiyaç duyulan kanuni tedbirlerin alınabilmesi amacıyla 27.08.1999 Tarih ve 4452 Sayılı Doğal Afetlere Karşı Alınacak Önlemler ve Doğal Afet Nedeniyle Doğan Zararların Giderilmesi için Yapılacak Düzenlemeler Hakkında Yetki Kanunu çıkarılmıştır. Kanun'un 3. maddesinde de; doğal afet bölgelerinde, afetten kaynaklanan hukuki ihtilafların çözümüne dair işlemlerin hızlandırılması ile ilgili olarak Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye istinaden çok sayıda mevzuat değişikliğine gidilmiştir³¹³.

Öncelikle yapıda can ve mal güvenliğini sağlamak, kaynak israfına sebep olan plansız, kontrolsüz ve kalitesiz yapılaşmayı önlemek, çağdaş norm ve standartlarda yapı üretmek ve bunun için yapı denetimini sağlamak, yapı hasarı nedeni ile zarara uğrayan kişilerin haklarını korumak ve doğabilecek zararların tazminini sağlamak amacıyla 595 Sayılı Yapı Denetimi Hakkında KHK çıkartılmıştır. Bu KHK ile birlikte yapı denetimleri daha da artmıştır. Bu KHK kapsamına giren her türlü yapı, yapı denetim üst komisyonundan aldığı izin belgesi ile çalışan ve münhasıran yapı denetimiyle uğraşan tüzel kişiliğe sahip yapı denetim kuruluşlarının denetimine tabi olmuştur. Yapı denetim kuruluşları, yapım faaliyetlerini ve bu işlerde kullanılan malzemelerin standartlara uygunluğunu denetlemek ve jeoteknik raporlar ile uygulama projelerini kontrol etmekle yükümlü kılınmıştır.

4452 Sayılı Yetki Kanununa dayanılarak çıkarılan 587 Sayılı KHK³¹⁴ ile de meydana gelebilecek depremde, bina malik ve intifa hakkı sahiplerinin, binalarının uğrayacağı maddi zararları karşılamak amacıyla zorunlu deprem sigortası (ZDS)

³¹³ Emre Akdağ, **Mali Yapı ve Denetim Boyutlarıyla Afet Yönetimi**, T.C. Sayıştay Bakanlığı, 2002, s.33.

³¹⁴ 09.05.2012 Tarihli 6305 Sayılı Afet Sigortaları Kanunu'nun 15. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

yaptırımına ilişkin usul ve esaslar düzenlemiştir³¹⁵. Bu sigortayı yaptırmayan mülk sahiplerinin binalarının depremde hasar görmesi halinde afetler kanunu gereğince hak sahibi olmaları ortadan kaldırılmaktadır³¹⁶. 587 Sayılı KHK ile gündem gelen ZDS 2000 yılında uygulamaya konulmuştur. 2000 yılında dünyada ilk devlet ve özel sektör ortaklığına dayanan zorunlu deprem sigortası, Doğal Afet Sigortaları Kurumu (DASK) hizmete girmiştir. DASK olası bir depremde sonra sigorta sahiplerinin hayatlarına kaldığı yerden devam etmelerini sağlayan önemli bir kurum olmuştur. DASK sayesinde olası doğal afet zararlarının devlet bütçesindeki yükü hafiflemiştir.

10 Temmuz 2001 itibariyle de Yapı Denetim Kuruluşları Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartlar Tebliği resmi gazetede yayınlamıştır. Bu tebliğle birlikte devlet üzerinde önemli yük oluşturan konut ihtiyacına çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Bu sigorta sistemi ile birlikte yapı denetim kuruluşlarının denetimleri altında T.C. sınırları içinde inşa edilen ve sigorta sözleşmesinde tanımlanan yapı ve yapı grubunun fen ve sanat kuralına aykırı yapılması nedeniyle taşıyıcının sisteminde meydana gelen yapı hasarlarından kaynaklanan zararlardan dolayı 595 Sayılı KHK'ye göre bu kuruluşlara düşen hukuki sorumluluklar temin edilmiştir ve yapı izninin alındığı tarihten itibaren 10 yıl geçerli olmak üzere yapılar zorunlu sigortaya tabi tutulmuştur.

2000 yılında uygulamaya konan ZDS bugün hala pek çok sigorta şirketi tarafından yapılmakta ve olası deprem zararları için fon oluşturulmaktadır. ZDS ile birlikte konut edinmeye gücü yeten herkesin gelişmiş toplumlardaki gibi, sorumluluk bilinciyle konutu için yatırdığı milyarlarca lirayı, küçük bir prim karşılığında yaptıracığı sigorta ile güvence altına alarak, afet sonrasında devletten yardım beklemek yerine, kendi yaptırdığı sigortadan maddi kaybın karşılanması amacı güdülmektedir³¹⁷.

Tablo 7'de ZDS'nin tarifi yer almaktadır. Buna göre öncelikle prim tutarını hesaplamak için deprem sonrasında alınabilecek en yüksek limiti belirleyen sigorta bedeli bulunmaktadır. Bu tutar ile birlikte 5 risk bölgesi ve 3 farklı yapı tarzına göre belirlenmiş olan tarife fiyatı içerisinde hangi tarifeden yararlanılması gerekiyorsa o

³¹⁵ Mehmet Şevki Kaya, "Zorunlu Deprem Sigortası, Yapılan Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:150, Mart, 2001, s.38.

³¹⁶ Oktay Ergünay, "1999 Depremleri Afet Mevzuatını Nasıl Değiştirdi", **Türkiye Deprem Mühendisliği ve Sismoloji Konferansı**, Ekim, 2011, Ankara, s.6.

³¹⁷ Kaya, s.44.

tarife fiyatı ile sigorta bedeli çarpılarak prim tutarı da hesaplanmış olmaktadır. ZDS teminatı DASK tarafından verilmekte olup, sigorta poliçeleri DASK nam ve hesabına yetkili sigorta şirketleri ile bu şirketlerin acenteleri ve banka şubeleri tarafından düzenlenmektedir. DASK her yıl inşaat maliyetlerindeki artışa göre 150 bin TL'yi geçmeyecek şekilde teminat sağlamaktadır. İnşaat ruhsat tarihi 2007 yılı ve sonrası olan binalar için % 10 indirim uygulanmaktadır. Sigortasını her yıl yenileyenlere de yenileme indirimi sağlanmaktadır. Bu iki indirimden aynı anda yararlanmak da mümkün olmaktadır.

Tablo 7: Zorunlu Deprem Sigortası Tarifesi

Yapı Tarzına Göre Bölge Bazında Fiyatlar	I. Bölge	II. Bölge	III. Bölge	IV. Bölge	V. Bölge
A. Çelik, Betonarme, Karkas Yapılar	2.20	1.55	0.83	0.55	0.44
B. Yığma Kagir Yapılar	3.85	2.75	1.43	0.60	0.50
C. Diğer Yapılar	5.50	3.53	1.76	0.78	0.58

Kaynak: Doğal Afet Sigortaları Kurumu, <http://www.dask.gov.tr/zorunlu-deprem-sigortasi-tarife-ve-primler.html>, (04.05.2015)

Olayı bir örnek üzerinden somutlaştıracak olursak İstanbul ilindeki 100 m²'lik bir konutun risk bölgesi ve yapı tipine göre prim miktarları aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Tablo 8: İstanbul İli İçin Konut Prim Miktarı

Yapı Tipi	Teminat	Risk Bölgeleri Primi (TL)		
		I. Bölge	II. Bölge	III. Bölge
A. Çelik, Betonarme, Karkas Yapılar	(100m ² *700 TL): 70.000	169	124	73
B. Yığma Kagir Yapılar	(100m ² *500 TL): 50.000	207	153	87
C. Diğer Yapılar	(100m ² *260 TL): 26.000	158	107	61

Kaynak: Doğal Afet Sigortaları Kurumu, <http://www.dask.gov.tr/zorunlu-deprem-sigortasi-tarife-ve-primler.html>, (04.05.2015)

Zorunlu deprem sigortası genel anlamıyla, belediye sınırları içinde kalan meskenlere yönelik bir sigorta sistemidir.

6305 Sayılı Afet Sigortaları Kanun’u gereğince, aşağıda tanımlanmış binalar güvence altına alınır³¹⁸;

- Tapuya kayıtlı ve özel mülkiyete tabi taşınmazlar üzerinde mesken olarak inşa edilmiş binalar
- 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanun’u kapsamındaki bağımsız bölümler
- Doğal afet nedeniyle devlet tarafından yaptırılan veya verilen kredi ile yapılan meskenler

Zorunlu Deprem Sigortası uyarınca ayrıca yukarıdaki koşullara uyan;

- Kat irtifakı³¹⁹ edilmiş binalar
- Tapuda henüz cins tahsisi yapılmamış ve tapu kütüğünde vasfı “arsa vs.” olarak görünen binalar,
- Tapu tahsisi henüz yapılmamış kooperatif evleri içinde geçerlidir

Zorunlu deprem sigortası kapsamı dışında olanlar;

- 09.11.1983 tarihli ve 2946 Sayılı Kamu Konutları Kanunu’na tabi olan veya kamu hizmet binası olarak kullanılan binalar ve bağımsız bölümler,
- Köy nüfusuna kayıtlı ve köyde sürekli oturanlarca köy yerleşik alanları ve civarında ve mezralarda yapılan binalar,
- Tamamı ticari veya sınai amaçla kullanılan binalar,
- Projesi bulunmayan ve mühendislik hizmeti görmemiş binalar,
- Taşıyıcı sistemi olumsuz yönde etkileyecek şekilde tadil edildiği veya zayıflatıldığı tespit edilen binalar,
- Taşıyıcı sistemi olumsuz etkileyecek şekilde ilgili mevzuata ve projeye aykırı olarak inşa edilen binalar,
- Yetkili kamu kurumları tarafından yıkılmasına karar verilen binalar ile mesken olarak kullanıma uygun olmayan, bakımsız, harap veya metruk binalar

³¹⁸Doğal Afet Sigortaları Kurumu, <http://www.dask.gov.tr/zorunlu-deprem-sigortasi-teminat-ve-kapsami.html>, (04.05.2015).

³¹⁹ Herhangi bir arsa üzerine yapılmakta veya ilerde yapılacak olan bir veya birden çok yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, salon ve depo gibi ayrı ayrı ve başlı başına kullanmaya elverişli bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, o arsanın maliki veya paydaşları tarafından arsa payına bağlı olarak kurulan irtifak hakkına denir.

Yukarıda bahsi geçen binalar zorunlu deprem sigortası kapsamı dışında tutulmakta beraber ihtiyari deprem sigortası yaptırabilirler. Köy yerleşim yerleri- genel olarak gelir düzeyinin düşük olması, binalarda belediye denetiminin bulunmaması ve sigortanın sunumunun zor olması gibi nedenlerle- sigorta kapsamı dışına alınmıştır ancak ihtiyari deprem sigortası yaptırabilmektedirler. Benzer şekilde ticari, sinai amaçlar için kullanılan binalar için de ihtiyari deprem sigortası yaptırılabilir.

Tablo 9: 2000-2015 Arası Poliçe Satışı ve Prim Tutarı

Tarih	Poliçe Adet (000)	Adet Artış (%)	Prim (TL)	Prim Artış (%)
2000 (Eylül-Aralık)	159	----	3.766	----
2001	2.428	----	54.526	----
2002	2.128	-12.40	65.756	20.60
2003	2.022	-5.00	85.688	30.30
2004	2.090	3.40	126.216	47.30
2005	2.417	15.60	159.085	26.00
2006	2.555	5.70	205.799	29.40
2007	2.618	2.50	234.615	14.00
2008	2.844	8.60	272.637	16.20
2009	3.435	20.80	322.065	18.10
2010	3.316	-3.50	319.415	-0.80
2011	3.725	12.30	378.782	18.60
2012	4.786	28.50	509.771	34.60
2013	6.029	26.00	674.145	32.20
2014	6.808	12.90	753.920	11.80
2015 (Ocak-Mayıs)	2.358	----	258.607	----

Kaynak: Doğal Afet Sigortaları Kurumu, <http://www.dask.gov.tr/zorunlu-deprem-sigortasi-istatistikler.html>, (04.05.2015)

Tablo 9 incelendiğinde zorunlu ve ihtiyari deprem sigortasını yaptıran bireylerin sayısının gittikçe arttığı gözlemlenmektedir. 1999 depremi sonrası gündeme gelen ve 2000 yılında uygulamaya konulan bu sigortalama sistemi sayesinde mükellefler kendilerini etkileyen hasarları devletten bir beklenti içine girmeden telafi edebilmekte ve hayatlarına kaldıkları yerden devam etmeleri daha kolay olmaktadır. Bu sistem sayesinde konutlar depreme karşı güvence altına alınmakta ve devletin

deprem kaynaklı giderleri azalmaktadır. Gelecekte oluşacak hasarlar için fon oluşturularak mali hasarların yükü, devlet ve sigorta şirketlerince paylaşılmaktadır. Dolayısıyla devletin üzerindeki yük bu zarar paylaşımından dolayı hafiflemektedir. Devlet olası deprem zararlarına bu sistemin bütçesi yetmediği takdirde yardım da etmektedir.

3.2.3. Vergi Harcaması Açısından Değerlendirilmesi

Vergi harcaması adından da anlaşılacağı gibi bir harcama türüdür. Vergi harcamaları, vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir olarak tanımlanabilir.³²⁰ Vergi sistemi içerisinde her biri farklı amaçlara yönelmiş ve varlık gerekçesi farklı olan pek çok vergi harcaması uygulaması vardır³²¹.

Uygulamada vergi harcamalarına şu şekilde yer almaktadır³²².

Vergi muafiyet ve istisnası: Vergiye tabi olması gereken gerçek ve tüzel kişilerin ve vergi konularının vergi kapsamı dışına çıkarılmasıdır.

Vergi kredisi: Belirli bir miktarın vergi yükümlülüğünden düşülmesidir.

Oran indirimi: Belirli bir mükellef grubu veya faaliyeti için vergi oranlarının indirilmesidir.

Vergi alacağının ertelenmesi: Vergi ödemelerinin belirlenen bir başka tarihte tahsil edilmesidir.

İndirim: Vergiye tabi gelirin hesaplanmasında, vergi matrahından ilgili vergi kanunlarınca eksiltilebilmesine izin verilen tutardır.

Özellikle doğal afet sonrası devlet vergi harcamalarını arttırmaktadır. Doğal bir afetin meydana gelmesiyle birlikte devlet, mağdur olan kesimin üzerinde daha fazla vergi yükü hissetmemesi ve durumlarının daha fazla ağırlaşmaması için vergi istisna ve muafiyetleri uygulayabilmektedir. Yahut yatırımları teşvik ve istihdam arttırmak amaçlı yatırım indirimi istisnası gibi uygulamalara yer vererek vergi harcaması yapmaktadır. Ayrıca vergilerin daha sonraki bir dönemde ödenmesine imkan sağlayan mücbir sebep ve vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçilmesine olanak veren

³²⁰ T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları, 2001, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627>, (25.04.2015)

³²¹ Ömer Başar, ‘‘Vergi Harcamaları’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:280, Ocak, 2012, s.52.

³²² Fazlı Emektar, ‘‘Vergi Harcamaları Kavramı ve Türkiye’nin 2006-2014 Yılları Vergi Harcamaları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:393, Mayıs, 2014, s.100.

terkin gibi müesseseler de sıkça gündeminde olmaktadır. Aşağıda doğal afet sonrası devletin yapmış olduğu bazı vergi harcamalarına değinilecektir.

1999 depremi sonrası çıkarılmış olan 4481 Sayılı Kanunla deprem kayıplarının telafisi için ek vergiler getirilmiştir. Bu Kanun ile birlikte depremten etkilenen mükellefler ek vergilerden muaf tutulmuştur. İlgili Kanun'un madde hükmüne göre 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihleri itibarıyla, Kocaeli, Sakarya, Yalova ve Bolu illerinin merkez ve ilçelerinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar (depremten zarar görmediği veya vergi ödemek istediğini beyan edenler hariç) ile bu illerdeki işyerlerinde fiilen çalışan ücretliler; varlıklarının en az yüzde onunu (tevsik etmek kaydıyla) eşini ve birinci derecede kan hısımlarını kaybedenler ek gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Aynı şekilde adı geçen illerdeki bina, arsa ve araziler için de varlıklarının yüzde onunu (tevsik edilmek kaydıyla), eşi ve birinci derece kan hısımlarından birini kaybedenlerin bina arsa ve arazileri ek emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

Devletin doğal afet sonrası yapmış olduğu vergi harcamasına diğer bir örnek ise mücbir sebep hali ilan edilen bölgelerdeki mükelleflerin vergi borç ve cezalarının ödeme sürelerinin uzatılarak vergi alacağının tahsilinin ileriki bir tarihe ertelenmesidir. Daha önce bahsettiğimiz üzere VUK 277. Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile Sakarya, Yalova ve Kocaeli illerinin tamamı, Bolu ilinin Düzce, Çilimli, Gölyaka, Gümüşova ve Cumayeri ilçelerindeki tüm mükellefler ile İstanbul, Bursa ve Eskişehir illerinde depremten zarar gören mükellefler mücbir sebep kapsamında değerlendirmiş ve mücbir sebep süresince bu illerden vergi tahsil edilmemiştir.

Doğal afet nedeniyle verginin terkinin de sıkça başvurulmuş bir müessesedir. Belli şartların gerçekleşmesi ve mücbir sebebin ispatlanması halinde vergi borç ve cezalarının bir kısmı ya da tamamı terkin edilebilmektedir. Bu amaçla çalışmanın daha önceki bölümlerinde bahsedilen 4731 Sayılı Kanunla devlet, deprem bölgesindeki mükelleflerin belli şartları sağlaması koşuluyla vergi borç ve cezalarını silerek alacağından vazgeçmiştir.

Yine 4482 Sayılı Kanunla yatırım indirimi istisnasında yeni düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemeye göre; yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecek olan mükellefler, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları ve imal ettikleri ATİK'lerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili

kazançlarından indirim konusu yapabileceklerdir. Bu uygulama ile devlet vergi alacağının bir kısmından doğal afetin ve ekonomik krizin neden olduğu yatırım azalmalarını arttırabilmek için vazgeçmiştir.

2004 tarihli 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişikli Yapılması Hakkında Kanun ile de bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle istihdam imkanlarının arttırılması amaçlanmıştır ve bu amaçla devlet birçok vergi harcaması yapmıştır. Bu tür uygulamalar neticesinde devlet elde edeceği gelirlerden vazgeçmiş olmaktadır. Dolayısıyla doğal afetler yıkıcı birçok etkisinin yanında devletin vergi harcamalarını arttırmak suretiyle vergi gelirlerinde bir azalmaya da yol açmaktadır.

3.2.4. Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Denetim daha önceden vergi kanunlarıyla belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını araştıran bir mekanizmadır. Bu mekanizma sayesinde kanuna aykırı hareket edilip edilmediği tespit edilmekte ve ortaya çıkan hata ve hileler engellenmeye çalışılmaktadır. Özellikle beyana dayalı vergilerde mükellefin beyanının doğruluğunun tespiti açısından denetim mekanizması çok önemli bir yer tutmaktadır. Ancak doğal afet sonrası yapılan uygulamalar nedeniyle çoğu zaman denetim mekanizması bu durumdan zarar görebilmektedir. Özellikle VUK bünyesinde yer alan birçok uygulama, iyi niyetli mükellefi düşünerek uygulanmaktadır. Ancak bu durumu avantaj olarak görüp lehine çevirmeye çalışan kötü niyetli mükellefler de olmaktadır. Bunların tespit edilmesi açısından gerekli olan denetim mekanizması doğal afet gibi olağanüstü durumlarda yeteri kadar etkili olamamaktadır. Örnek vermek gerekirse defter ve belgelerin doğal afetler nedeniyle zayi olması durumunda, bu durum mücbir sebep olarak kabul edilmekte ve cezai yaptırımlar uygulanmamaktadır. Ancak böylesi durumda mükellef doğal afetten etkilenmemiş olsa dahi defter ve belgelerinin zayi olduğunu ileri sürerek bu müesseseden yararlanmaya çalışabilir. Yine hırsızlık gibi nedenlerden ötürü de zayi belgesi alınabilmesi hususu kötü niyetli mükellefin defter ve belgelerini çalınmış gibi göstermesine imkan vermektedir ve bu tür durumlarda denetim zayıf olmaktadır.

Terkin ile ilgili uygulamalara bakıldığında da yine benzer sonuçlarla karşılaşmak mümkün olmaktadır. Şöyle ki çalışmanın daha önceki bölümlerinde bahsedilen 4737 Sayılı Kanun'da yer alan hükümlerden biri de depremde etkilenen ve varlıklarının % 10 veya daha fazlasını kaybeden mükelleflerin adı geçen kanunda sayılan vergi borç ve cezalarının terkinidir. Deprem bölgesindeki sayılı bazı illerde ise mükelleflerin % 10 şartı aranmaksızın tüm borç ve cezaları terkin olmaktadır. Ancak deprem bölgelerindeki bütün mükelleflerin eğer tahakkuk ve tahsilat kayıtlarına elektronik ortamda dahi olsun ulaşılabiliriyorsa bu mükellefler açısından varlıklarının % 10'unu kaybetme şartı aranmaktadır. Bu düzenleme iyi niyetli mükellefi düşünerek yapılmış olmasına rağmen kötü niyetli bir mükellef için avantaj oluşturmaktadır. Olayı bir örnekle somutlaştıracak olursak deprem bölgesindeki vergi dairesine borcu olan bir mükellefin, bağlı olduğu vergi dairesinin deprem dolayısıyla yıkılması nedeniyle muhasebe kayıtlarına ulaşamıyor ise kanun hükmüne göre deprem bölgesinde olan mükellefin vergi borç ve cezalarının terkininde % 10 şartı aranmayacaktır. Fakat mükellefin muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda tuttuğu varsayımı altında % 10 şartı aranacaktır. Ancak böylesi bir durumda kötü niyetli mükellef bu bilgileri paylaşmak yerine deprem bölgesinde % 10 şartı aranmayan madde hükmüne göre hareket etme yolunu seçecektir. Özellikle böylesi durumlarda denetim mekanizması iyi işlemediği ve çıkarılan kanunlar günün şartlarına göre aceleci bir şekilde hazırlandığı için vergi kaybına yol açmaktadır.

Denetimin başarısı biraz da mevzuatın yapısına bağlıdır. Mevzuatın anlaşılabilir olması, uygulanabilirliğinin kolay olması gibi nedenler denetim mekanizmasının başarılı bir şekilde işlemesine yardımcı olmaktadır. Ancak doğal afet sonrası vergi kanunları sık sık değiştirildiği için denetim mekanizması da bu durumdan etkilenmektedir. Vergi mevzuatına doğal afetlerle ilgili yapılan eklemeler, mükerrer maddeler, yürürlükten kaldırılan maddeler, eklenen geçici maddeler nedeniyle vergi mevzuatı daha da karmaşık bir yapıya kavuşmaktadır. Doğal afet sonrası genelde aceleci bir şekilde çıkarılan kanunlar nedeniyle mükellef bu kanunları iyi anlayamadığı için çeşitli hatalar yapabilmektedir ve bu durumda vergi ziyanına sebebiyet verebilmektedir.

1999 sonrası çıkarılan 4481 Sayılı Kanun incelendiğinde bu konuyla ilgili birçok sıkıntı göze çarpmaktadır. Kanundaki anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmak için

1.Seri No.lu Ek Gelir Ve Ek Emlak Vergisi Genel Tebliğ'i yayınlanmıştır. Bu Tebliğ'de Kanun'daki bazı sıkıntılı noktaların açıklığa kavuşturulması amaçlanmıştır.

Tebliğ'de ‘‘4481 Sayılı Kanun’un yayımı tarihinde hayatta olmayan gerçek kişiler ile tasfiyesi tamamlanmamış olan kurumlar bu verginin kapsamına girmezler’’ ifadesine yer verilmiştir. Kanun’da böyle bir ayırım yer almazken tebliğde bunu ayrıca belirtme gereği duyulmuştur.

4481 Sayılı Kanun’da varlıkların % 10’unu kaybeden mükellefler bu durumun ispatlanması durumunda getirilen ek vergilerden muaf tutulmuşlardır. Ancak kanunda bu durumun nasıl ispat edileceğine dair herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Tebliğde ‘‘söz konusu mükelleflerin kendilerinden talep edilmesi durumunda varlıklarının yüzde onunu kaybettiklerini depremin vukua geldiği yerdeki il veya ilçe idare kuruluna başvurarak buradan alınacak kararlar ile belgelendirmeleri gerekmedir’’ ifadesiyle açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Ancak kayba ilişkin oransal sınırlar bu kurullar tarafından da belirlenmemektedir.

4481 Sayılı Kanun ile ilgili bir diğer sıkıntı da mükellefiyeti deprem bölgesinde bulunanların deprem vergisinden muaf tutulmasıyla ilgilidir. Bu tür mükelleflerin deprem bölgesi dışındaki şubeleri, birimleri vs. dolayısıyla elde ettikleri kazançlar da verginin kapsamı dışında sayılacağı hususu ne ilgili kanunda ne de tebliğde açıklığa kavuşturulmamıştır. Örneğin Adapazarı ve İzmit sanayi bölgesi olduğu için birçok kurum fabrikasını bu bölgede inşa etmiştir, faaliyet bu bölgede cereyan etmekte ve işler fiilen bu bölgeden idare edilmektedir. Ancak bu kurumların çoğunun kanuni merkezleri ile mükellefiyetleri İstanbul’da bulunmaktadır. Bu kurumların da muafiyet kapsamında değerlendirilebilecekleri hususu yine tebliğde de açıklığa kavuşturulamamıştır³²³. Bu tür mevzuattan doğan sıkıntılar nedeniyle mükellefler vergi mevzuatını anlamakta zorluk çekebilmektedirler.

Doğal afet sonrası çıkarılan ek vergi kanunları, mükerrer ya da geçici maddeler vergi sistematliğini bozmakta ve içerik olarak anlaşılmasını daha da zorlaştırmaktadır. Doğal afet sonrası istenmiş olan özelge sayıları da bu görüşü kanıtlar niteliktedir. Doğal afet sonrası zaten yetersiz olan denetim mekanizması bu kanunların getirmiş olduğu zorluklar nedeniyle daha da etkilenecek hata ve hileleri ortaya çıkarmada

³²³ Gökçen Uzer Çengelci, ‘‘Türkiye’de Olağandışı Dönemlerde Vergilendirme’’ Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010, s.118.

başarısız olmaktadır. Bu zorlukların çözümü adına çıkarılan kanunlar da aceleci bir tutum takınmak yerine basit, anlaşılması kolay ifadelerle yer vererek mükelleflerin de vergi ile ilgili tereddütlerinin giderilmesi ve hata yapılmasının önüne geçilmesi gerekmektedir. Ayrıca denetim elemanlarının arttırılması ve cezai müeyyidelerin daha da ağırlaştırılması kötü niyetli mükellefleri caydırmak adına yerinde bir uygulama olacaktır.

SONUÇ

Doğal afetler tarihin ilk dönemlerinden günümüze kadar dünyanın çeşitli yerlerinde yeryüzü şekilleri, jeolojik yapı ve iklim özellikleri gibi birtakım sebeplerden ötürü meydana gelmektedir. Türkiye de sahip olduğu bu özellikler sebebiyle deprem, heyelan, sel gibi doğal afetlerden sık sık etkilenmektedir. Bu doğal afetler sonrası oluşan zararları azaltmak ve ekonomiyi eski istikrarına kavuşturmak için başta vergi kanunları olmak üzere pek çok kanunda doğal afetlerle ilgili düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak doğal afet sonrası yapılan uygulamaların ve çıkarılan kanunlarla alınan ek vergilerin mükellef üzerinde olumlu etkisi olduğu kadar olumsuz etkileri de olmaktadır. VUK bünyesinde yer alan mücbir sebep, terkin, fevkalade amortisman, yenileme fonu gibi müesseseler mükellef üzerindeki olumsuz etkileri bir parçada olsa azaltma amacı güttüğü için mükellef üzerinde olumlu etki yapmaktadır. Ancak doğal afet sonrası uygulanan vergi politikaları, tahsilatının kolay olması açısından daha çok dolaylı vergi oranlarının artırımı yönünde olduğu için bu durum gelir dağılımını marjinal tüketim eğilimi yüksek, düşük gelirli lehine bozmaktadır. Doğal afet gibi olağanüstü olaylardan sonra ekonomik kayıpları gidermek için genellikle yükümlü psikolojisi dikkate alınmadan ve doğal afetin etkilerini azaltmak amacıyla aceleci bir şekilde ardı ardına çıkarılan ek vergiler ve arttırılan dolaylı vergi oranları nedeniyle mükellef, üzerinde aşırı vergi yükü hissetmektedir ve vergiden kaçınma yoluna gitmektedir. Çıkarılan ek vergiler nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesindeki *ödeme gücüne göre* vergi alınması ilkesi, mükellef iki kez vergilendirildiği için *verginin genelliği* ilkesi ve vergi kanunları geriye yürütüldüğü için *vergide belirlilik* ilkesi de zarar görmektedir. Bu durum uzun vadede mükellefin devlete olan güvenini sarsmakta ve vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır. Dolayısıyla bu durumda da devletin vergi gelirleri azalmaktadır. Bizim görüşümüze göre *böylesi olağanüstü durumlarda devletin vergileri, ödeme güçleriyle orantılı, ekonomik istikrarı bozmayacak ve amaçları dışında kullanılmayacak şekilde koyması gerekmektedir. Doğal afet sonrası uygulanan vergi politikaları mükellefin vergi psikolojisini olumsuz etkilememelidir. Bunun için de dolaylı vergi oranlarının aşağılara çekilerek özellikle düşük gelir grubundaki mükelleflerin üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi gerekmektedir. Bu sayede vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimi azalacağı için verginin tabanı*

genişleyecek ve bu nedenle dolaylı vergi oranı azalmış olsa bile vergi tabanı genişlediği için tahsil edilmesi amaçlanan vergi geliri yine elde edilmiş olacaktır.

Doğal afetlerin mükellef haklarına da etkisi olmaktadır. Doğal afet sonrası yapılan uygulamaların mükellefin vergi ödevine ilişkin süreleri etkilemesi, mükellef haklarına ilişkin sürelerle etkisinin belirsiz olması ve bu konuda verilmiş olan farklı yargı kararları nedeniyle mükellef hak kaybına uğramaktadır. Bu hak kayıpları kişilerin haklı mazeretlerine rağmen haklarında yapılmış olan eylem ve işlemlere karşı hak arama hürriyetini de kısıtlamış olmaktadır. Mükelleflerin idare ile olan ilişkilerinde mükellef haklarının korunduğunu bilmesi önemlidir. Çünkü mükellef, haklarının çiğnendiğini düşündüğü durumda vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmek yerine vergi kaçınma ve kaçırma yolunu seçecektir. Bizim görüşümüze göre idare ve mükellef arasındaki güven ilişkisinin kurulmasında mükellef haklarının korunmasının gerekliliği önem arz etmektedir. Bu sebeple Kanun'a doğal afetlerin mükellef haklarına ilişkin süreleri de etkilediği yönünde bir fıkra eklenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda VUK'nun 13. maddesinde yer alan "vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak" ifadesinin "vergi hak veya ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak" ifadesi ile değiştirmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Doğal afet sonrası çıkarılan ek vergi kanunları mükerrer ya da geçici maddeler vergi sistematliğini bozmakta ve içerik olarak anlaşılmasını daha da zorlaştırmaktadır. Doğal afet sonrası istenmiş olan özelge sayıları da bu görüşümüzü kanıtlar niteliktedir. Doğal afet sonrası zaten yetersiz olan denetim mekanizması bu kanunların getirmiş olduğu zorluklar nedeniyle daha da etkilenecek hata ve hileleri ortaya çıkarmada başarısız olmaktadır. Bizim görüşümüze göre bu zorlukların çözümü adına çıkarılan kanunlarda aceleci bir tutum takınmak yerine basit, anlaşılması kolay ifadelerle yer vererek mükelleflerin de vergi ile ilgili tereddütlerinin giderilmesi ve hata yapılmasının önüne geçilmesi gerekmektedir. Ayrıca denetim elemanlarının arttırılması ve cezai müeyyidelerin daha da ağırlaştırılması kötü niyetli mükellefleri caydırmak adına yerinde bir uygulama olacaktır.

Kanunlarda, doğal afetler ile ilgili alınmış önlemlerin hepsinde, doğal afetlerin etkilerinin azaltılması amacına hizmet edildiği görülmektedir. Başta mücbir sebep müessesesi olmak üzere, terkin, fevkalade amortisman, şüpheli, değersiz ve vazgeçilen

alacak uygulamaları, yenileme fonu gibi müesseseler, doğal afetlerden etkilenen ve mağdur olan kesim için gerekli desteği sağlayan yahut kanunlar karşısında güç durumda kalınmasını engelleyen müesseseler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak yapılan çalışmada VUK bünyesinde yer alan bu müesseseler ile ilgili bazı eksiklikler göze çarpmıştır. Yaptığımız çalışmada, ulaşılan bulgular neticesinde bu müesseselerin işleyişine yönelik bazı sorunlara ve bu sorunların çözümüne yönelik önerilerimizi aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

Mücbir sebeplerin şahıslar açısından geçerlilik alanı incelendiğinde, mücbir sebeplerin mükellef ve sorumluların şahsıyla sınırlı tutulduğu görülmektedir. Dolayısıyla vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun yakınlarına yönelik mücbir sebep, vergi ödevlerini yerine getiremeyecek bir engel sayılmamaktadır. Ancak bazı durumlarda mükellefin yakınlarına yahut akrabalarına yönelik mücbir sebepler mükellefi de etkileyen sonuçlar doğurabilir. Örneğin mükellefin evinin yanması, eşinin ağır bir kaza yahut hastalık geçirmesi durumunda mükellefin vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında yerine getirmesi beklenemez. Kanun metninde sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel ifadesi yer almaktadır. Böylesi bir olayda mükellef için vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmesini engelleyen bir olaydır. Bu sebeple bize göre *kanunda mükellef ve sorumlular dışında akrabalarına yönelik yapılacak bir düzenleme ile iyi niyetli mükellefin kanunlar karşısında güç durumda kalması önleneciktir.*

Mücbir sebeplerle ilgili bir diğer sorunda umumi vekilin şahsında gerçekleşen mücbir sebebin kabul edilip edilmeyeceği hususudur. Mükellefin işlerinin takibi için tayin ettiği umumi vekilin yaşadığı mücbir sebebin, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilememesi hususunda mücbir sebep kabul edilip edilmeyeceği hala tartışmalıdır. Bu konuda yargı kararları da dahil tam bir görüş birliği yoktur. Umumi vekiller mükellefin vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmektedirler. Hatta VUK'nun 94. maddesine göre umumi vekillere tebliğ de yapılabilir. Bizim görüşümüz *umumi vekillerin şahsında gerçekleşen mücbir sebeplerin, ilgili vergi ödevinin vekil tarafından yerine getirilmesine imkan vermemesi durumunda mücbir sebep olarak kabul edilmesi; vekilin bu durumu yerine getirmesine engel teşkil etmiyorsa bu durumda mücbir sebep olarak kabul edilmemesi gerektiği yönündedir.* Örneğin muhtasar beyannamesini 23 Aralık tarihine kadar vermesi gereken bir mükellefin yurtdışı

seyahatinden 23 Aralıktan önce dönmesinin imkansız olduğu ve vekil tayin ettiği kişinin de beyanname verme süresinin son günü olan 23 Aralık gününden önce trafik kazası geçirerek beyanname verememesi durumunda, bu durum mücbir sebep olarak kabul edilerek, beyanname verme süresi umumi vekilin tedavisinin bittiği tarihe kadar durmalıdır. Ancak mükellefin bu tarihten önce dönme imkanı varsa bu durum mücbir sebep olarak kabul edilmemelidir.

Uygulamada karşılaşılan bir başka sorunda muhasebecinin şahsında gerçekleşen mücbir sebeplerin vergiyle ilgili ödev ve sorumlulukları etkileyip etkilemediği hususudur. Konuyla ilgili hem idarenin hem de Danıştay'ın zıt görüşleri mevcuttur. Kanaatimiz, *mükellef adına hareket eden muhasebeci, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu tutulamayacağı için muhasebecinin şahsında gerçekleşen mücbir sebebin mükellefler için geçerli olmayacağı yönündedir*. Ancak her olayı kendi özel koşulları içerisine değerlendirmek daha doğru olur. Çünkü 3586 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenerek, VUK'nun 227. maddesine yapılan değişik ile Maliye Bakanlığı'na serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve yeminli mali müşavirlere imza yetkisi verildiğinden bu bahsi geçen meslek mensupları, imzaladıkları belgelerdeki bilgilerin doğruluğundan ve aksi halde uygulanacak yaptırımlardan mükellefle birlikte müteselsilen sorumludur. Bu sebeple bu meslek mensuplarının şahsında gerçekleşen mücbir sebebin mükellef açısından da kabulü gerekir.

Mücbir sebep konusundaki diğer bir sorunda zayi belgesi ile ilgili ortaya çıkmaktadır. VUK'na göre gerçek ve tüzel kişilerin tutmak zorunda olduğu defterler, defter ve kayıtların ispatını sağlayacak belgeler, ilgili bulundukları takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmeli ve bu süre zarfında yetkili makamlar tarafından istenildiğinde ibraz ve incelemeye arz edilmelidir. Bu ödevleri yerine getirmeyen mükellefler vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve hapis cezası gibi farklı müeyyidelere maruz kalmaktadır. Ancak iradesi dışında gelişen ve karşı koyamayacağı bir sebep yüzünden bu görevini ifa edemeyen iyi niyetli mükellefi korumak adına mahkemeden alınan zayi belgesi, bu cezaların bir kısmından kurtulabilme imkanı sağlamaktadır. Ancak defter ve belgelerin doğal afetler sonucunda zayi olmasına yönelik düzenlemeler TTK'nunda yer almakta olup VUK ve diğer vergi kanunlarında böyle bir düzenleme yer almamaktadır ve bu durum kanun

boşluğu oluşmaktadır. Bizim önerimiz *VUK’unda da benzer bir düzenlemeye yer verip defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin zayi belgesi almaması durumunda ne tür yaptırımlarla karşılaşacağını Kanun’da açıkça belirtilmesi gerektiği yönündedir. Ayrıca Yeni TTK ile hırsızlığın da zayi belgesi alınması için gerekli şartlar arasında sayılması da yanlış bir düzenlemedir. Çünkü bu uygulama kötü niyetli mükellefler için avantaj oluşturmaktadır. Bu ifadenin kanun hükmünden çıkartılması gerekmektedir.*

Mücbir sebep uygulamasında karşılaşılan bir diğer sorunda ispat ve tevsik sorunudur. Yükümlülerin, vergileme ile ilgili ödevlerini yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetler nedeniyle yerine getirememesi mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, afetin etki alanıdır. Belli bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkileyen genel nitelikli afetlerde bu durumun herkesçe bilindiği gerekçesiyle ispat edilmesine gerek olmamaktadır. Örneğin 19 Ağustos Marmara depremi herkesçe malum olması nedeniyle mücbir sebebin ispat edilmesine gerek kalmamıştır. Ancak mükellefin bu doğal afetten etkilendiğini ispat etmesi gerekmektedir. Genel nitelikli olmayıp sadece bir veya birkaç mükellefi etkileyen özel karakterli doğal afetlerde ise, bu durumun idarece bilinemeyeceği gerekçesinden hareketle mücbir sebepten etkilenen kişi tarafından ispatlanması gerekmektedir. *Ancak bu gibi hallerde, mükellefin bu durumu nasıl ispat edeceğine ilişkin bir düzenleme olmayışı önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanunda doğal afetten etkilendiğinin belgelendirilmesi konusu açıklığa kavuşturulmalı ve gerçekçi akılcı ispat yöntemlerine başvurulmalıdır.*

VUK’unda yer alan ve mükellefler açısından önemli olan bir diğer düzenleme de VUK’nun 115. maddesinde yer alan terkin müessesesidir. İlgili maddeye göre yangın, yer sarsıntısı su basması veya bunlara benzeyen afetler yüzünden varlıklarının üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarının ilişkili olduğu vergi borç ve cezaları, zararlar orantılı olarak kısmen veya tamamen terkin olunmaktadır. *Ancak burada hangi vergi türünün terkin kapsamında olduğu Kanun’da açıklanmamış 1 sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde konuya ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğde VUK’nun 1. maddesinde yer alan vergi ve resimlerin terkin edileceği belirtilmiştir. Ancak böylesine önemli bir konu hakkında kanunda da açık hükümlerin konulması gerekir.*

Doğal afet durumunda vergi borç ve cezalarının terkinine yönelik düzenleme getiren VUK'nun 115. maddesinde, *terkin ile ilgili olarak hangi sürede başvuru yapılacağına ve Maliye Bakanlığı tarafından ne kadar süre içerisinde sonuçlanacağına dair bir hüküm de yoktur. Kanunda bu sürenin açık bir şekilde belirtildiğini gösteren bir fıkra eklenmesinde yarar vardır.*

Verginin terkin konusu, doğal afetler nedeniyle yapılan verginin terkinini düzenlemektedir. Dolayısıyla herhangi bir vergi terkinini değil yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi nedenlerden ötürü uğranılan kayıplarda terkin edilecek vergilerin terkinini düzenlemektedir. Bu nedenle *'verinin terkinini' yerine 'doğal afetler nedeniyle verginin terkinini' başlığı, içeriği daha iyi yansıtacaktır.*

Terkin uygulaması ile ilgili diğer bir sorun da sigorta tazminatı ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Doğal afete maruz kalınması durumunda afete uğrayan değerler için sigorta tazminatı alınmaktadır. Alınan bu tazminat tutarının zarar toplamından düşülmesi gerekmektedir. Kalan tutar üzerinden terkin hükümlerine göre işlem yapılmaktadır. Uygulama bu şekilde olmasına rağmen Danıştay'ın, farklı kararları da mevcuttur. *Bu yöndeki karmaşaları önlemek adına kanunda tazminat alınması durumunun açıklığa kavuşturulması gerekir.*

Mevcut terkin müessesesini incelediğimizde, mükellefin mal varlığında meydana gelen zararın 1/3 oranında olması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda gelir unsuruna ait mal varlığı da zarara uğramış değildir. Yani ticari mal varlığında da kayıp oluşmalı ve bu kayıp toplam mal varlığının 1/3'nü aşmalıdır. Ancak buradaki 1/3 oranı eşitsizliğe yol açmaktadır. Örneğin mükellefin tek geçim kaynağı olan ticari işletmesinin doğal afetler sonucunda hasar görmesi ve bu nedenle birçok insanın da işini kaybetmesine rağmen 1/3 oranını aşmadığı gerekçesiyle terkin olanağından yararlanılamaması sosyal devlet ilkesini zedelemektedir. Görüşümüz *bu oranın kaldırılması ve zarar gören tüm mükelleflerin, gördükleri zarar oranında terkin hükümlerinden yararlandırılmasıdır. Ayrıca doğal afetlerin meydana gelmesinden sonra değil, olaylar olmadan önce ihtiyaca cevap verecek şekilde mevzuatın yeniden gözden geçirilmesi ve eksiklerin giderilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.*

Mükellefe avantaj sağlayan fevkalade amortisman yöntemi ise doğal afet gibi olağanüstü durumlarda normal amortisman oranının dışına çıkılarak amortisman ayrılmasını sağlayan bir müessesedir. Ancak fevkalade amortisman ayrılmasına ilişkin

sorunlar da mevcuttur. Zarar gören iktisadi kıymetin daha sonra tamir ettirilerek tekrar kullanılabilir duruma gelmesine ilişkin kanunda bir düzenleme yoktur. Bu durumda fevkalade amorstisman uygulanıp uygulanmayacağı özellikli bir durum yaratmakta ve bu konuya ilişkin de düzenleme yapılması gerekmektedir.

Doğal afetler açısından önemli olan diğer bir uygulama ise şüpheli, değersiz ve vazgeçilen alacaklar uygulamasıdır. Bu alacaklarla ilgili karşılığın ayrılacağı dönem hususunda idare ve yargı organları arasında farklı görüşlerin mevcut olduğu görülmektedir. Tüm bu karmaşaları önlemek adına kanun maddesinin daha açık hale getirilmesi ve madde metni ile gerekçeleri arasındaki çelişkileri gidermek gerekmektedir. Aksi takdirde eskiden beri süre gelen tartışmaların ve yine farklı kararlar verilerek uygulanmaya çalışılan prosedürlerin önüne geçilemeyecektir.

Doğal afetler sonucu kıymeti düşen malların değerlendirilmesi de sorun teşkil eden diğer bir uygulamadır. Bu değerlemenin doğru bir şekilde yapılması vergi alacağını güvence altına alacaktır. Çünkü emsal bedelin doğru bir şekilde yapılması sonucunda vergi matrahı değerinden daha düşük gösterilemeyecek ve bu sayede vergi ziyaının önüne geçilmiş olacaktır. Mükellef açısından ise gerçek tespiti yapılamayan iktisadi kıymetlerin, gerçek değerlerinin hesaplara yansıtılmasına yardımcı olacaktır. Bu açıdan söz konusu müessese hem vergi alacaklısı olan devlet, hem de mükellef açısından önemli bir müessesedir. Ancak emsal bedelin tespitinde idare ve takdir komisyonlarının görev alanları açık bir şekilde gösterilmediği için mükellef uygulamada, genellikle değeri düşen malların emsal bedelinin tespitinde, sigorta eksperleri, itfaiye yetkilileri, bilirkişi veya polis vb. makamlara başvurarak olayı tespit ettirmektedirler. Daha sonra hiçbir işlem yapmayarak tespit edilen bu değer düşüklüğünü gider hesaplarına kaydederek yanlış uygulamalar yapabilmektedir. Bu sorunların önüne geçmek adına VUK'na vergi idaresi ve Takdir Komisyonlarının görev alanlarını daha açık bir şekilde gösterecek maddelerin eklenmesinde fayda vardır

Bir diğer sorun da yenileme fonu ile ilgilidir. Yenileme fonu uygulamasında madde hükmünün yorumlanmasında ortaya tereddütler çıkmaktadır. VUK'ta yenileme fonu ile ilgili belirtilen üç yıllık süre hususunda Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın görüşleri farklılık göstermektedir. Danıştay, üç yıllık sürenin başlangıcının izleyen yıl olduğunu kabul etmektedir, Maliye Bakanlığı ise satışın yapıldığı yılı esas almaktadır.

Ancak kanun koyunun gerçekleştirmek istediği amacın, işletmenin varlıklarını korumak ve yenilemek olduğuna göre, satılan iktisadi kıymetin satıldığı yıldan itibaren üç yıl olarak algılanması daha doğru olacaktır. Kanunda bu hususta oluşacak tereddütleri engelleyecek bir açıklamanın yer almasında fayda vardır.

Böylesine önemli sonuçlar doğuran doğal afetler için ciddi önlemler almak gerekir. Olası bir doğal afete karşı ödenek ayrılmalı ve doğal afet durumunda etkilenen kişilerin mağdur olmamasını sağlayacak giyecek, yiyecek ve barınma ihtiyacını karşılayacak stoklar yapılmalıdır. Özellikle bina yapımına ilişkin kurallara uyulmasını gerektirecek ciddi yaptırımların getirilmesi gerekmektedir. Tüm bu önlemler başta kanunlar olmak üzere birçok yol gösterici genelge ile sağlanmalıdır. Ayrıca VUK alanında bahsi geçen müesseselerin düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü tüm bu bahsi geçen müesseseler, meydana gelen doğal afetler neticesinde, vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını Kanun'da belirtilen süre ve şekillerde yerine getiremeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlara maruz kalmasının önlenmesi, zarar gören mükellefe hoşgörünün gösterilmesi ve mağdur olan kesime gerekli desteğin sağlanması amacına hizmet etmektedir. Kanun'da doğal afetlerle ilgili önlemlerin alınması bir nebze de olsa zarar gören ve mağdur olan mükellefin yükünü hafifletmekte ve durumlarının daha fazla ağırlaşmamasını sağlamaktadır.

Türkiye jeopolitik konumu gereği sık sık doğal afetlere maruz kaldığı için doğal afetler ile ilgili politikalar sık sık gündeminde olmaktadır. Ancak mevzuatın dağınık halde bulunması sebebiyle uygulamada bir takım sorunlar yaşanabilmektedir. Bu sorunların önüne geçebilmek adına doğal afetlerle ilgili düzenlenmelerin daha geniş kapsamlı olması ve mevzuatta dağınık halde bulunan konulara yönelik politikaların üretilmesi, kanundaki boşlukların doldurulması ve kanunların bir bütün olarak ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu sayede hukuki prosedürlerin de işleyişi hız kazanacak ve gerçekleştirilmek istenen amaçlara daha kısa sürede ulaşılacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdağ, Emre. **Mali Yapı ve Denetim Boyutlarıyla Afet Yönetimi**, T.C. Sayıştay Bakanlığı, 2002.

Akıntürk, Turgut. **Borçlar Hukuku**, Genişletilmiş 13.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül, 2007.

Akıntürk, Turgut. **Eşya Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

Akipek, Jale ve Turgut Akıntürk. **Türk Medeni Hukuku**, Gözden Geçirilip Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış 4.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Eylül, 2002.

Arıca, Mehmet Nadir. **Yeniden Değerleme Ve Amortisman Uygulaması**, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1997.

Artuk, Mehmet Emin ve Diğerleri. **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2002.

Baydemir, Mehmet. **Damga Vergisi**, 1.Baskı, Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, İstanbul, Mayıs, 2002.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**, Derya Kitapevi, Afyon, 2005.

Benson, Charlotte, **The Economic Impact of Natural Disaster In Vietnam**, Overseas Development Institute, Nisan, 1997.

Burnie, David. **Dünyamızı Nasıl Tükettik Tabiatta Geri Sayım**, çev. Sevgi Atlıhan, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009.

Çırak, Mesut, H.Zeki Süzen ve Uğurcan Özses. **Tüm Sorunlarıyla Yeniden Değerleme Ve Amortismanlar**, Doğruluk Matbaacılık, Mart, 1983.

Çelebi, Hayati. **Toprak Erozyonu**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, No.90, Erzurum, 1971.

Demircioğlu, A.Murat ve Tankut Centel. **İş Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Eylül, 2006.

Eren, Fikret. **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

Ercan, Ahmet. **Marmara'da Deprem**, Kozan Matbaacılık, İstanbul, Eylül, 2001.

Ergünay, Oktay. "Afet Yönetiminde İşbirliği Ve Koordinasyonun Önemi", **Afet Yönetiminin Temel İlkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye Ofisi Yayın No:1, Ankara, Mart, 2005.

Erzurumluoğlu, Erzan. **Türk- İsviçre Borçlar Hukuku Sistemine Göre Borçluya Yüklenemeyen Nedenlerden Dolayı Edimin Yerine Getirilememesi**, Ankara, 1970.

Gözübüyük, A.Pulat. **Mücbir Sebepler Ve Beklenmeyen Haller**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Elit Matbaacılık, Ankara, 1957.

Gözübüyük, A.Şeref. **Anayasa Hukuku**, Güncelleştirilmiş 10.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2002.

Gözübüyük, A.Şeref. **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, Mart 2001.

Güvel, Enver Alper. **Doğal Afetlerin Politik Ekonomisi**, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, Ekim, 2001.

Gülkan, Polat, Murat Balamir ve Ahmet Yakut. ‘‘Afet Yönetiminin Stratejik İlkeleri: Türkiye Ve Dünyadaki Politikalara Genel Bakış’’, **Afet Yönetiminin Temel ilkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye ofisi Yayın No:1, Ankara, Mart, 2005.

Güler, Hüseyin. ‘‘Afetlere Hazırlıklı Olma’’, **Afet Yönetiminin Temel İlkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye Ofisi, Yayın No:1, Ankara, Mart, 2005.

Görcelioğlu, Ertuğrul. **Sel ve Çığ Kontrolü**, İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları, İ.Ü Yayın No:4415, O.F Yayın no:473, ISBN: 975-404-688-3, İstanbul, 2003.

İstanbul Teknik Üniversitesi Afet Yönetim Merkezi. **Toplum Acil Müdahale Ekipleri**, İstanbul, 2005.

Kalabalık, Halil. **İdare Hukuku Dersleri**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004.

Kadioğlu, Mikdat. ‘‘Modern, Bütünleşik Afet Yönetiminin Temel İlkeleri’’, **Afet Zararlarını Azaltmanın Temel İlkeleri**, (Ed. Mikdat Kadioğlu ve Emin Özdamar), JICA Türkiye Ofisi, Yayın No:2, Mart, Ankara, 2008.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın:3434, Hukuk Fakültesi Yayın:698, İstanbul, 1986/87.

Kayar, İsmail ve İlhan Üzülmez. **Hukukun Temel Kavramları**, Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005.

Kızılot, Şükrü. **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulanması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

Meydan Larousse Büyük Lügat ve Ansiklopedi, Meydan Yayınevi, Cilt:1, İstanbul, 1971.

Oğuzman, Kemal ve Özer Seliçi. **Eşya Hukuku**, 9. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2002.

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 15.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, Ocak, 2008.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Mayıs, 2008.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2005.

Özön, Mustafa N. **Osmanlıca Türkçe Sözlük**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1971.

Öztürk, Bahri ve Diğerleri. **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4.Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1998.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, Aralık, 2004.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 2004.

Tan, Mehmet. **Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler**, Cilt:1, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2011.

Tekin, Can ve Emre Kartaloğlu. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan, 2007.

Tosuner, Mehmet. **Türkiye- Avrupa Topluluğu Bütünleşme Sürecinde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması**, İzmir, 1991.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 20. Baskı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2015.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, Şubat, 2014.

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Ankara, 2005.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat, 2003.

Yılmaz, Abdullah, **Türk Kamu Yönetiminin Sorun Alanlarından Biri Olarak Afet Yönetimi**, 1.Baskı, Cantekin Matbaacılık, Ankara, 2003.

Yılmazer, İlyas. **Sel Sorununa Kalıcı Çözüm**, 1.Baskı, Kaynak Yayınları:359, Ekim, 2002.

Yüce, Mehmet. **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

Makaleler

Akar, Sevda. “Doğal Afetlerin Kamu Maliyesine Ve Makro Ekonomiye Etkileri: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırma Dergisi**, Sayı:21, 2013, ss.185-206.

Aksungur, Veysel Karani. “Fevkalade Amortisman Usulü Ve K.D.V İle İlgili Bir Problem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1989, ss.54-58.

Akyol, Mehmet Emin. “Zayi Olan Mallara Ait Katma Değer Vergisinin Akıbeti”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010, ss.92-95.

Akyol, Mehmet Emin. “Emsal Bedeli Ve Bu Ölçü İle Değerleme Yapılacak Haller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:204, Aralık, 2009, ss.74-79.

Atay, Tezcan. “Son Değişikliklerle Mükelleflerin Defter Ve Belgelerini İncelemeye İbraz Etme Ve Muhafaza Mecburiyetleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:123, Aralık 1998, ss.65-78.

Atay, Tezcan. “Şüpheli Alacaklar Ve Karşılık Ayırma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:119, Kasım, 2002, ss.33-41.

Atay, Tezcan. “Mücbir Sebep Durumlarında Gecikme Zammı Uygulaması”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:170, Haziran 2002, ss.39-45.

Aydemir, İsa. “Danıştay’ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, Ekim, 2012, ss.182-188.

Aydoğdu, İsmail Hakkı. “Değersiz Ve Vazgeçilen Alacaklar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:195, Aralık, 2004, ss.20-28.

Aykutlu, Fercan. ‘‘Mevcutlarda Amortisman’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:220, Aralık, 1999, ss.81-108.

Bakmaz, Zübeyir. ‘‘Tutulması ve Muhafazası 213 Sayılı VUK Uyarınca Kılınan Defterlerin Zayi Olmasının Sonuçları’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:82, Ekim, 2010, ss.126-134.

Batun, Mehmet. ‘‘Mücbir Sebepler Ve Sonuçları’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:345, Mayıs, 2010, ss.62-73.

Başar, Ömer. ‘‘Vergi Harcamaları’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:280, Ocak, 2012, ss.52-62.

Bayrakdar, Bekir. ‘‘Deprem Bölgesindeki Mücbir Sebep Hali Sona Eren Yerlerdeki Mükelleflerin Vergilerini  deme Zamanları’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:235, Mart, 2001, ss.106-110.

Bulut, Fevzi. ‘‘Doğal Afetler Nedeniyle Hasara Uğrayan Ticari Mallar Ve Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler ile İlgili Vergisel Durum’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:85, Ocak, 2011, ss.145-159.

Canoğlu, Mehmet Ali. ‘‘Amortismanlar ve Mevzuat’’, **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:77, Ocak, 2003, ss.30-39.

Çelebi, Ali. ‘‘Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:37, Ocak, 2007, ss.373-414.

 ek eoğlu,  iğdem. ‘‘Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satışında veya Ziyaa Uğraması Durumunda Alınan Sigorta Tazminatlarında oluşan Karın Yenileme Fonuna Aktarılması ve Muhasebesi’’, **Maliye Postası Dergisi**, Ekim, 2002, ss.70-80.

Çetin, İlhan. “Vazgeçilen Alacak Kavramı ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:218, Şubat, 2011, ss.163-165.

Çetin, Mehmet Ali. “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:94, Temmuz, 1996, ss.66-78.

Çölgezen, Övül. “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:350, Ekim, 2010, ss.53-62.

Durak, Gündoğan. “Doğal Afetlerden Zarar Gören Mükelleflere Yönelik Vergisel Düzenlemeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:203, Kasım, 2009, ss.133-137.

Emektar, Fazlı. “Vergi Harcamaları Kavramı ve Türkiye’nin 2006-2014 Yılları Vergi Harcamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:393, Mayıs, 2014, ss.98-113.

Er, Sami. “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları” **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:43, Ocak, 2015, ss.133-141.

Erdem, Tahir. “Kıymeti Düşen Malların Değerlemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:195, Aralık, 2004, ss.133-150.

Ergünay, Oktay. “1999 Depremleri Afet Mevzuatını Nasıl Değiştirdi”, **Türkiye Deprem Mühendisliği ve Sismoloji Konferansı**, Ekim, Ankara, 2011, ss.1-9.

Eyimata, Üzeyir. “Fevkalade Amortisman Uygulaması”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:158, Haziran, 2001, ss.18-24.

Fahran, Ferhat. “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini Ve Uygulaması (I)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, Ocak, 2010, ss.124-129.

Gerçek, Adnan. ‘‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi’’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2005, ss.157-193.

Gezgin, Burhan. ‘‘Sel Ve Diğer Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:193, Eylül, 1997, ss.50-62.

Güreş, Saim. ‘‘Tabii Afetler Sebebiyle İnşa Edilen Binaların Geçici Emlak Vergisi Muaflığı’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:145, Ocak, 2005, ss.225-227.

Gür, Mehmet Fatih, ‘‘Yenileme Fonu Uygulaması’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:240, Aralık, 2012, ss.84-90.

Güzel, Bayram. ‘‘Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:139, 2000, ss.39-46.

Karaca, Kazım. ‘‘Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Ve Dava Açma Sürelerine Etkisi’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan, 2008 ss.160-168.

Karadeniz, Salim. ‘‘Mücbir Sebeplerin Vergi Mevzuatımızdaki Yeri’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz, 2010, ss.29-33.

Karadeniz, Salim. ‘‘Mücbir Sebepler’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:181, Ocak, 2008, ss.71-74.

Karakoç, Yusuf. ‘‘Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukunda Dava Açma ve Kanun Yollarına Başvurma Süresine Etkisi’’, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:101, Mayıs, 2001, ss.45-52.

Kaya, Mehmet Şevki. ‘‘Zorunlu Deprem Sigortası, Yapılan Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:150, Mart, 2001, ss.37-45.

Kıldış, Yusuf. ‘‘Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri I’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:144, Eylöl, 2000, ss.190-213.

Kim, Chul Kyu. ‘‘The Effect of Natural Disasters on Long Run Economic Growth’’, **The Michigan Journal of Business**, 2011, ss.11-49.

Kölahlı, Ölür ve Alper Demir. ‘‘Afet Sonucu Zayı Olan Veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:338, Ekim, 2009, ss.50-56.

Nas, Adil. ‘‘Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:353, Ocak, 2011, ss.103-110.

Orhaner, Emine. ‘‘Türkiye’de 1987-1997 Döneminde Vergi Yüğü Değişmeleri’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:135, Aralık, 1999, ss.64-77.

Öğredik, Güray. ‘‘Vazgeçilen Alacağın Zarardan Mahsubu ve Bu Mahsubun Muhasebeleştirilmesi, Değersiz Alacaklar İncelenmesi Vazgeçilen Alacaklar Arasındaki Karşılıklı İlişkinin ve Özellik Arz Eden Bazı Durumlar’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:110, Şubat, 2013, ss.122-137.

Özcan, Zekai. ‘‘Yenileme Fonu Uygulaması’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:39, Mart, 2007, ss.99-105.

Öztürk, Kemal. ‘‘Heyelanlar Ve Türkiye’ye Etkileri’’, **Gazi Eğitim Faköltesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2002, ss.35-50.

Öztürk, İlhami, ‘‘Mücbir Sebeplerin Dava Açma Süresine Etkisi’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:39, Mart, 2007, ss.106-111.

Öztürk, Nadir. ‘‘Doğal Afet Bölgelerinde Mücbir Sebep Hali Dönemine Ait Amme Alacakları Faizsiz Taksitlendirilebilecek’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:243, Mart, 2013, ss.40-47.

Pehlivan, Yafes. ‘‘Değersiz ve Vazgeçilen Alacak İlişkisi ve Muhasebesi’’, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:141, Ocak, 2000, ss.130-139.

Pehlivan, Yafes. ‘‘Değeri Düşen Mallar’’, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:123, Mart, 2003, ss.63-67.

Pehlivan, Yafes. ‘‘Yenileme Fonu Müessesesi’’, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:188, Aralık, 2003, ss.18-27.

Pürsündereli, Elif. ‘‘Vergi Hukukunda Doğal Afetler’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:81, Eylül, 1999, ss.140-152.

Saklar, Ersin. ‘‘Petrol Ürünlerinde ÖTV Uygulaması I’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:216, 2010, ss.201-204.

Sarılı, Mustafa Ali. ‘‘Türkiye’de Vergi Tahsilatında Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gelir İdaresi Nasıl Yapılandırılmalıdır’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran, 2003, ss.201-222.

Sipahioğlu, Hürol. ‘‘Deprem Felaketi ile Ortaya Çıkan Farklı Bir Sorun – Defter ve Belgelerin Zayi Edilmesi ve Mükellefiyetle İlgili Ödevlerin Ertelenmesi’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:83, Kasım, 1999, ss.56-60.

Şahin, Musap. ‘‘Mücbir Sebep Nedeniyle Defter Ve Belgelerin Zayi Olması Ve Afet Sonucu Zayi Olan Veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açından Değerlendirilmesi’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:256, Ocak, 2010, ss.122-131.

Şeker, Sakıp. ‘‘Zayi Olan Veya Değeri Düşen Mallarda KDV’nin Düzeltilmesi’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:222, Haziran, 2011, ss.94-102.

Şimşek, Özgür. ‘‘İşletmelerde Emtia Değerlemesi’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:268, Aralık, 2003, ss.56-62.

Taş, Metin. ‘‘Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Durdurur Mu’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:53, Mayıs, 1997, ss.50-55.

Tolu, Abdullah. ‘‘Takdir Komisyonu Kararıyla İmha Edilen Malların Zayi Olmuş Sayılamayacağı Ve KDV’sinin İndirilebileceği’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:187, Temmuz, 2008, ss.139-142.

Toroslul, M.Vefa. ‘‘Değersiz Alacaklar’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:43, Temmuz, 2007, ss.174-181.

Tokmakkaya, Murat. ‘‘Emtia Değerlemesi’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:220, Aralık 1999, ss.186-201.

Toydemir, Seçkin. ‘‘Mücbir Sebep Olmaksızın Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yargılama Giderleri ve Vekalet Ücretine Etkisi’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010, ss.259-261.

Tozan, Celal. ‘‘ Defter ve Belgelerin Kuruma İbraz Edilmesi Yükümlülüğü Ve Mücbir Sebepler’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:133, Ocak, 2004, ss.228-231.

Tuncer, Selahattin. ‘‘ Vergi Hukukunda Mücbir Sebep’’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:104, Ağustos, 2001, ss.11-20.

Tuncer, Selahattin. ‘‘Vergi Hukuku Ve Uygulaması’’, **Yaklaşım Yayınları**, Mart, 2003.

Türkkot, Mustafa. “ Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep – Zor Durum”’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:197, Şubat, 2005, ss.37-43.

Uçak, Cemalettin. “Vergilendirme Psikolojisi”’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:189, Mayıs, 1997, ss.13-37.

Ufuk, Mehmet Tahir. “Şüpheli Alacakların Değerlemesi”’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:236, Ağustos, 2012, ss.59-66.

Ufuk, Mehmet Tahir. “Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:230, Şubat, 2012, ss.71-73.

Unakıtan, Kemal. “Özelleştirme’de Değişim İhtiyacı”’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran, 2003, ss.4-5.

Ürel, Gürol. “Zayi Olan Mallar İle Zayi Olan Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlere Ait KDV’nin İndirimi”’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:82, Ekim, 2010, ss.91-95.

Ürel Gürol ve Kenan Şeker. “Zayi olan İktisadi Kıymetlerle İlgili Değerleme Sorunları II”’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:121, Ocak, 2003, ss.185-192.

Yardımcıoğlu, Mahmut, “Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ve Uygulaması”’, **Mükellefin Dergisi**, Sayı.115, Temmuz, 2002, ss.87-96.

Yardımcıoğlu, Mahmut. “Yenileme Fonu Uygulaması Ve Karşılaşılan Sorunlar”’, **Maliye Postası Dergisi**, Nisan, 2003, ss.149-159.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”’, **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ocak, 2012, ss.43-56.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. ‘‘Türk Vergi Hukuk’unda Ticari Defterlerin Çalınması Ve Zayi Belgesi Alınmasının Sonuçları’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:274, Temmuz, 2011, ss.88-110.

Yüksel, Volkan. ‘‘Şüpheli Alacaklar ve Karşılık Ayırma’’, **Maliye Postası Dergisi**, Kasım, 2002, ss.80-86.

Yüksel, Volkan. ‘‘Değersiz Hale Gelen Alacaklar ve Bu Alacakların Muhasebeleştirilmesi’’, **Maliye Postası Dergisi**, Eylül, 2002, ss.70-78.

Sempozyum ve Raporlar

Altınordu, Süleyman ve Canan Özüdoğru. ‘‘Yanardağ Etkinlikleri’’, **Birinci Ulusal Doğal Afetler Ve Yerbilimleri Sempozyumu**, (Ed. Mehmet Dinçer Köksal), Adapazarı, Mart, 2008.

Çevre Ve Orman Bakanlığı, **Türkiye Çevre Durum Raporu**, Görsel Matbaacılık, ISBN:987-605-393-005-1, Yayın no:5, Ankara, 2007.

JICA, **Türkiye’de Doğal Afetler Konulu Ülke Strateji Raporu**, Ankara, Temmuz, 2004.

Meteoroloji Karakterli Doğal Afetler ve Meteorolojik Önlemler, **TMMOB Meteoroloji Mühendisleri Odası Meteoroloji Karakterli Doğal Afetler Raporu**, Ankara, 1999.

Tezler

Aşıkoğlu Şahin, Gülay. **Kentsel Afet Risklerine Yönelik Zarar Azaltma Stratejilerinin Geliştirilmesi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2009.

Bozdoğan, Mine Nur. **Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetlere Yönelik Yasal Önlemlerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 2001.

Dönertaş, Aslı Süha. **Afet Yönetimi Kapsamında Güvenli Yerleşim Yerlerinin Tasarımı İçin Kentsel Tasarım Standartlarının Geliştirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Mimar Sinan Üniversitesi Fen bilimleri Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Erkan, Ayşe. **Afet Yönetiminde Risk Azaltma Ve Türkiye’de Yaşanan Sorunlar**, Devlet Planlama Teşkilatı, Uzmanlık Tezleri, Ankara, 2010.

Kesici, Elif. **Deprem Etkilerinin Azaltılmasında Planlamanın Rolü: Örnek Kent Kocaeli**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2002.

Özcan, Onur. **Vergi Hukukunda Mücbir Sebep**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Parlak, Mehmet Ali. **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Ve Zor Durum**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Perçin, Necati. **Türk Vergi Hukukunda Terkin**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2006.

Savaşır, Kutluğ. **Afet Sonrası Uygulanacak ve Geçiciden Kalıcıya Dönüştürülecek Konut Tasarımları için Türkiye Koşullarına Uygun Yapım Sistemlerinin**

İrdelenmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Temmuz, 2008.

Taşlı, Dilek. **Afet Sonrası Acil Ve Geçici Barınak İhtiyacının Karşılmasına Yönelik Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, Eylül, 2002.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, (Doktora Tezi), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/396, Ankara, 2009.

Uzer Çengelci, Gökçen. **Türkiye’de Olağandışı Dönemlerde Vergilendirme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.

Yurtsever, Hatice. **Vergi Hukukunda Terkin**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007.

İnternet Kaynakları

Afet Koordinasyon Merkezi (AKOM), ”Sel, Ani Sel Ve Taşkınlar”, <http://www.ibb.gov.tr/sites/akom/documents/sel.html>, (12.10.2013).

Akarca, Akif. ”Mücbir Sebepler ve Vergileme” <http://www.muhasabenet.net/2009-2409-mucbir%20sebepler%20ve%20vergileme.html>, (09.04.2015).

Akgün, Nezihe. ”Tornadolar”, <http://www.mgm.gov.tr/FILES/arastirma/tornado.pdf>, (11.10.2013).

Alpaslan, Murat. ” Uzlaşma Talebi ve Mücbir Sebep” <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/096/>, (07.01.2015).

Başaran, Gamze Turan. ‘‘Borçlunun Sorumlu Olmadığı Sonraki İmkansızlık Sebebiyle Borcun Sonra Ermesi’’, <http://cujl.cankaya.edu.tr/12dec2009/01%20G%20T%20Basara.pdf>, (17.12.2014).

Başbuğ, B.Burçak. ‘‘Terminoloji, Afet Evreleri Ve Afet Ekonomisi ‘’ s.13-14. <http://tekirdag.meb.gov.tr/ss/otae/Terminoloji,%20Afet%20Evreleri%20ve%20Afet%20Ekonomisii.pdf>, (19.11.2013).

Benson, Charlotte and Edward Clay. ‘‘Economic and Financial Impact of Natural Disaster: An Assesment of Their Effects and Options for Mitigation’’, Nisan, 2003, <http://www.odi.org.uk/publications/5011-economic-financial-impacts-natural-disasters-assessment-their-effects-options-mitigation>, (19.11.2013).

Beyanname, <http://tr.wikipedia.org/wiki/Beyanname>, (08.01.2015).

Candan, Turgut. ‘‘Vergi Uyuşmazlıklarının YargıYoluyla Çözümü’’, http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:L8ie385oYEAJ:www.adana smmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc+&cd=10&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, (06.01.2015).

Çakar, Bülent. ‘‘Vergi Usul Kanununda Değeri Düşen Mallar’’, <http://www.batiymm.com.tr/?p=2544>, (16.02.2015).

Çığ Nedir Ve Buna Karşı Alınabilecek Önlemler Nelerdir, <http://www.diyadinnet.com/YararlıBilgiler416&Bilgi=%C3%A7%C4%B1%C4%9F-nedir-ve-buna-kar%C5%9F%C4%B1-al%C4%B1nabilecek-%C3%B6nlemler>, (11.10.2013).

Dask, <http://www.dask.gov.tr/zorunlu-deprem-sigortasi-istatistikler.html>, (04.05.2015).

Dask, <http://www.dask.gov.tr/zorunlu-deprem-sigortasi-tarife-ve-primler.html>, (04.05.2015).

Duman, Tamer ve Diğerleri. ‘‘Kuzulu (Sivas-Koyulhisar) Heyelanı’’, Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, Mart, 2005, http://www.mta.gov.tr/v2.0/deprem/pdf/sugozu_heyelani.pdf, (12.10.2013).

Ekonomi, <http://www.canaktan.org/ekonomi/altyapi-ekon/genel-olarak.htm>, (07.04.2015).

Fırtına Nasıl Oluşur. <http://www.on5yirmi5.com/haber/yasam/cevre/112217/firtina-nasil-olusur.html>, (12.10.2013).

Fidancı, Elif Naz. ‘‘Doğal Afetler Ve Korunma Yolları, http://80.251.40.59/veterinary.ankara.edu.tr/fidanci/ENF/Dogal_Afetler_ve_Korunma.pdf, (12.10.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı, ‘‘Vergi İstatistikleri’’, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_64.xls.htm, (11.06.2015).

Gül, Erdoğan. ‘‘ Volkan Nedir’’, <http://www.bilgiustam.com/yanardag-nedir/>, (11.10.2013).

Hukuk, <http://hukuk.bunedir.org>, (11.01.2015).

İdare Hukuku Dersleri, <http://www.idare.gen.tr/ihd-bolum2.pdf> s.26, (12.12.2014).

Koç, Murat. ‘‘Şüpheli Hale Gelmiş Alacaklarda Karşılığın Ayrılacağı Dönem’’, <http://www.alomaliye.com/2014/murat-koc-supheli-hale-gelmis-alacaklarda-karsiligin.htm>, (15.02.2015).

Meteoroloji Genel Müdürlüğü, <http://www.mgm.gov.tr/genel/sss.aspx?s=sisnedir>, (07.11.2013).

Muhasebe Dersleri, <http://www.muhasibedersleri.com/ekonomi/is-hukuku.html>, (16.12.2014).

Muhasebe, <http://www.muhasibhttp://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/D EGERI-DUSEN-MALLARDA-DEGERLEME-/5a6a7a3c-d6aa-4605-aefd-61123c2e893f>, (19.02.2015).

Munich RE, NATCAT Service, http://www.munichre.com/site/corporate/get/documents_E2066418540/mr/assetpoo shared/Documents/5_Touch/_NatCatService/Significant-Natural-Catastrophes/2014/10-costliest-earthquakes-ordered-by-insured-losses.pdf, (11.06.2011).

Öztürk, Hakan. “Çığ Nedir, Nasıl Oluşur, Oluşma Nedenleri”, <http://www.kureselfelaket.com/cig-afeti/2072-cig-nedirnasil-olusurolusma-nedenlerihakkinda-gene.html>, (11.10.2013).

Özyolcu, Yasin. “Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran, 2002, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3967>, (22.04.2015).

Seviğ, Veysi. “Doğal Afetlerde Fevkalade Amortisman Uygulaması” http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4774, (19.02.2015).

T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları, 2001, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627>, (25.04.2015).

Tsunami nedir, Nasıl Oluşur, <http://www.webhatti.com/cografya/127069-tsunami-nedir-nasil-olusur.html>, (11.10.2013).

Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&gu id=TDK.GTS.5293669f3e0966.79381618, (25.11.2013).

Türkiye Erozyonla Mücadele Ağaçlandırma Ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı (TEMA), ‘‘Erozyonun Zararları’’
<http://www3.tema.org.tr/Sayfalar/CevreKutuphanesi/ErozyonunZararlari.htm>,
(12.10.2013).

Uşkay., Savaş ve Seyit Aksu ‘‘Ülkemizde Taşkınlar, Nedenleri, Zararları ve Alınması Gereken Önlemler’’, THM-Türkiye Mühendislik Haberleri Sayı:420,
http://www.imo.org.tr/resimler/dosya_ekler/67fc7c5782537e5_ek.pdf?dergi=173,
(12.10.2013).

Yangın, <http://yangin.nedir.com/>, (12.10.2013).

Yüce, Mehmet. ‘‘Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjoktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi’’, **Mevizat Dergisi**, Sayı:21, 1999
<http://www.mevzuatdergisi.com/1999/09a/03.htm>, (22.04.2015).