

## COVID-19 PANDEMİSİ VE ALINAN ÖNLEMLERİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Neslihan COŞKUN KARADAĞ<sup>1</sup>

### ÖZ

Covid-19 pandemisi tüm Dünya’da olduğu gibi Türkiye’de insan ve toplum sağlığı yanında, ekonomik ve mali yaşamı olumsuz etkilemiştir. Bu süreci en az hasarla atlama gayreti ile hükümetler bir dizi önlemler almıştır. Bu önlemler içinde vergisel önlemler de bulunmaktadır. Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi kanunlarından aldığı yetki çerçevesinde beyan, bildirim (e-yükümlülükler dâhil) ve ödeme sürelerinin ertelenmesine yönelik düzenlemeler yapmıştır. Yapılan bu düzenlemelerin vergi hukukunda yer alan mücbir sebepler ve zor durum açısından değerlendirilmesi bu çalışmanın konusunu oluştururken, alınan önlemlerin yeterliliği tartışılmıştır. Vergi mükelleflerinin ertelenen ödeme sürelerinde ödeme sıkıntısı nedeniyle “çok zor durumda” kalmaları hâlinde başvurabilecekleri tecil müessesesi ve ilerleyen süreçte kabul edilecek potansiyel bir mali af ilave önlemler olarak değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Covid-19, Alınan Önlemler, Mücbir Sebep, Zor Durum, Çok Zor Durum, Mali Af

### EVALUATION OF COVID -19 PANDEMIC AND MEASURES IN TERMS OF TAX LAW

#### ABSTRACT

Covid-19 pandemics in Turkey as well as all over the world, besides the human and community health, the economic and financial life was negatively affected. Governments had taken a series of measures in an effort to circumvent this process with minimal damage. These measures include tax measures. Treasury and Ministry of Finance and Revenue Administration in Turkey, declared under the authorization received from the tax laws, notifications (including e-liability) and had made arrangements for the postponement of the payment period. While evaluating these regulations in terms of force majeure and difficult situation in tax law was the subject of this study, the adequacy of the measures taken were discussed. Additional deferral institutions and a potential fiscal amnesty to be accepted in the future, had been considered as additional measures if taxpayers were in a "hardship" due to payment difficulties during their deferred payment periods.

**Keywords:** Covid-19, Measures Taken, Force Majeure, Difficult Situation, Hardship, Fiscal Amnesty

#### Giriş

2019 Aralık’ında Çin’in Hubei bölgesinin başkenti olan Vuhan’da ortaya çıkan virüs salgını küreselleşmenin etkisiyle artan mobilite nedeniyle kısa sürede bütün kıtalara yayılmış ve Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) Yeni Koronavirüs Hastalığı (COVID-19) yayılımını pandemi ilan etmiştir. Çin dışında Uzakdoğu ülkelerinin büyük kısmında, İran’da ve İtalya ve İspanya ağırlıklı olmak üzere Avrupa’da önüne geçilemez bir hal almış olan salgından ülkemiz de etkilenmiş, Sağlık Bakanlığı 11 Mart 2020 tarihinde ilk vaka açıklaması yapmıştır. Virüsün ilk görüldüğü 2019 Aralık ayından 2020 Mart ayına kadar geçen yaklaşık 4 aylık süreçte, birçok dünya ülkesi salgınla mücadele için hijyen kurallarına ilişkin önlemler dışında sınır kapılarını kapatma, sokağa çıkma yasağı, şehir, bölge, ev ve ülke geneli karantina gibi sosyal izolasyon uygulamalarına yer vermiştir.

<sup>1</sup> Doç. Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ncoskun@cu.edu.tr, ORCID:0000-0003-0215-0486  
Received/Geliş: 08/06/2020 Accepted/Kabul: 02/10/2020, Conceptual Article/Kavramsal Makale  
Cite as/Alıntı: Coşkun, N., “Covid-19 Pandemisi Ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, cilt 29, sayı 3, s 400-413.

Alınan önlemleri Mayıs-Haziran dönemine kadar sürdürmüş, ülkeler salgınla mücadelede sağladıkları başarı ölçüsünde normalleşme sürecini başlatmıştır. En çok kronik hastalığı bulunan bireyler ile yaşlı bireyleri (60 yaş ve üstü) etkileyen virüsle mücadelede gösterilen çabalar, dördüncü ayın sonuna doğru virüsün doğduğu yer kabul edilen Vuhan'da sonuç vermiş, Çin kaynaklı yeni vaka olmadığı açıklaması yapılmıştır. Bu süreçte Türkiye virüsle mücadelede ciddi ve ivedi önlemler alarak salgını kontrol altına almış, 1 Haziran 2020 itibarıyla normalleşme sürecini başlatmıştır.

Virüsle mücadele kapsamında alınan ve "Evde Kal Türkiyem" sloganıyla yürütülen ve kısmi yasaklama içeren sosyal izolasyon tedbirleri, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de hem yerel düzeyde, hem ülke genelinde, hem de uluslararası düzeyde ekonomik ilişkileri durma noktasına getirmiştir. Türkiye'de bu süreçten öncelikle etkilenen sektör ve iş kollarını korumak maksadıyla bir dizi ekonomik tedbirler paketi açıklanmıştır. Alınan önlemlerin bir boyutunu mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirme sürelerini erteleyen düzenlemeler oluşturmuştur. Virüsün yayılma hızı ve vaka sayına paralel olarak arttırılan bu önlemler hiç şüphesiz ekonomik faaliyetleri, dolayısıyla mükellefleri ve mükellefler adına işlem yapma görev ve sorumluluğu bulunan meslek mensuplarını doğrudan ve ciddi şekilde etkilemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Türkiye'de ilk vakanın açıklandığı tarihten itibaren derhal arka arkaya vergisel önlemleri açıklamaya başlamıştır. Sokağa çıkma yasağı kararı olan ve faaliyetleri geçici olarak durdurulan geniş bir mükellef grubu için mücbir sebep hâli ilan ederken, bunun dışında kalan mükellefler için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yetki veren maddelerine dayanarak süre uzatımına gitmiştir.

Covid-19 pandemisinin vergi hukuku açısından iki boyutta değerlendirilmesi gerekir. Birincisi, hastalık yapıcı tehlikeli bir salgın olarak Covid-19, ikincisi ise bu süreçte salgının yayılım hızını düşürmek ve önlemek için hükümetlerin aldığı tedbirlerdir. Bu çalışmada Covid-19 ve bu salgınla mücadelede alınan önlemler; VUK md.13. ve 15.md. yer alan mücbir sebep, VUK md.17'de yer alan "zor durum" hâli ve 6183 Sayılı Kanununun 48. ve 48/A maddesinde düzenlenen borçların tecil koşulu olan "çok zor durum" kapsamında ele alınacak ve değerlendirilecektir.

### **Mücbir Sebepler ve Covid-19**

VUK'un yaklaşık olarak dörtte biri mükelleflerin ödevlerine ayrılmış, bu ödevlerin yerine getirilmesi ise sürelerle sınırlandırılmıştır. Vergi ödevlerinin belirlenen sürelerde yerine getirilmemesi ise cezayı gerektiren fiil olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunda, ödevin süresinde yerine getirilmesine engel olan bazı hallerin süreleri uzatacağı ve/veya durduracağı hüküm altına alınmıştır. Sayılan bu hallerden birisi mücbir sebeplerdir. VUK'da tanımlı yapılmayan mücbir sebepler hukuk literatüründe, *bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya kalıcı surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durumu* (Akarca, 2009) ifade etmektedir.

Mücbir sebepler VUK'un 13. maddesinde düzenlenmiş, 15. maddesinde de mücbir sebeplerin vergi ödevleri süresini uzatacağı hüküm altına alınmıştır. VUK 111. maddeye göre, uzayan süreler dâhilinde yerine getirilen ödevler süresinde yerine getirilmiş kabul edilerek, 373. maddede mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana

geldiği açık ise veya belgelendirilerek ispat olunursa vergi cezasının kesilmeyeceğine hükmedilmiştir.

VUK'un 13. madde hükmü mücbir sebeplere örnekler vererek düzenleme yapmıştır. Buna göre;

*“Madde 13 – Mücbir sebepler:*

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

Kanun hükmü “gibi hallerdir” ibaresi ile verilen örneklerdeki ortak hususları (öngörülme imkânsızlığı, önleyebilme imkânsızlığı (irade dışı olması), kusursuzluk ve gerçeklik) ihtiva eden benzer durumları mücbir sebep olarak kabul etmektedir (Detaylı bilgi için Coşkun Karadağ ve Organ, 2011).

VUK'un 15. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

*“Madde 15 – 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi 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.*

*Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.”*

Bu hüküm ile gerek mükellefin şahsında meydana gelen ispatlanması gereken mücbir sebepler, gerekse herkesçe bilinen hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisi kapsamında tek yanlı olarak mücbir sebep ilanı ile süreler uzamaktadır.

Koronavirüsün oluşturduğu Covid-19 hastalığı ile bu hastalığın bulaşıcılığının ve yayılımının engellenmesi amacıyla mücadele kapsamında alınan önlemlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü mücbir sebepler dolayısıyla uzayan süreler bazı hallerde “ağır hastalık”, bazı hallerde “mecburi gaybubet” nedeniyle gerçekleşecektir. Diğer yandan Hazine ve Maliye Bakanlığının bazı iş kolları için “malum olan hallerde” ilan ettiği mücbir sebep de süre uzamasına neden olacaktır.

### **Covid-19 Pandemisinin Kendisi Genel Mücbir Sebep Hâli midir?**

Pandemi, Eski Yunanca'da tüm anlamına gelen “pan” ile insanlar anlamına gelen “demos” kelimelerinden türetilmiştir (<https://tr.wikipedia.org/wiki/Pandemi>). Sınırları belirli bir alanda enfeksiyonun yayılması epidemi ya da salgın kelimesi ile ifade edilirken, ülkeler arasında yayılan, birden fazla ülkeyi etkisi altına alan yayılım ise pandemi ya da genel salgın olarak ifade edilmektedir (<http://tdk.gov.tr/icerik/basindan/dilimize-bulasanlar/>).

DSÖ'nün tanımlamasına göre üç koşulun varlığı hâlinde pandemi kabul edilmektedir. Birincisi, nüfusun daha önce maruz kalmadığı bir hastalığın ortaya çıkışı, ikincisi hastalığa sebep olan etmenin insanlara bulaşması ve tehlikeli bir hastalığa yol açması, üçüncüsü ise hastalık etmeninin insanlar arasında kolayca ve devamlı olarak yayılmasıdır. Bir hastalık ya da tıbbi durumun yaygın olması ve çok sayıda insanın ölümüne yol açması pandemi için yeterli koşul değildir, bulaşıcı olması gereklidir (<https://tr.wikipedia.org/wiki/Pandemi>). 11 Mart 2020 tarihi itibarıyla 114 ülkede 118.319 vakanın görülmesi ve 4.291 kişinin hayatını kaybetmesi ([https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200311-sitrep-51-covid-19.pdf?sfvrsn=1ba62e57\\_10](https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200311-sitrep-51-covid-19.pdf?sfvrsn=1ba62e57_10)), ülkelerin aldığı önlemlerin yetersiz kalması, yayılma hızının yüksek olması ve ölüm vakalarının artma beklentisi dolayısıyla DSÖ 12 Mart 2020'de Covid-19'u pandemi olarak ilan etmiştir (<https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/situation-reports>).

Ülkemizde tehlikeli salgın hastalık konusu 1982 Anayasasının 119. maddesinde olağanüstü hal ilanı sebebi olarak ele alınmıştır. Bahsi geçen maddeye göre; *“Cumhurbaşkanı; savaş, savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi, seferberlik, ..., tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir.”* Benzer düzenlemeye, 25.10.1983 tarihli 2935 Sayılı Olağanüstü Hal Kanununun 1.maddesinde *“...a) Tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım, .... durumlarında olağanüstü hal ilan edilmesi ve usulleriyle olağanüstü hallerde uygulanacak hükümleri belirlemektir.”* hükmü ile yer verilmiştir. Madde hükümlerinden görüldüğü gibi tehlikeli salgın hastalıklar olağanüstü hal sebebi olarak görülmektedir. Ancak dikkati çeken bir diğer husus, tehlikeli salgın hastalığın tabii afet olarak görülmemesidir. Nitekim Anayasamızda dâhil “tabii afet ve tehlikeli salgın hastalık” ibarelerinin aynı hüküm içinde ayrıca ifade edilmesi salgın hastalığın doğal afet olmadığı algı ve bilgisini oluşturmaktadır. Doğal afetler, doğa kaynaklı veya insan kaynaklı olabilir. Doğa kaynaklı *yavaş gelişen doğal afetler*; şiddetli soğuklar, kuraklık, kıtlık vb.dir. Doğa kaynaklı *ani gelişen doğal afetler* ise; deprem, seller, su taşkınları, toprak kaymaları, kaya düşmeleri, çığ, fırtınalar, hortumlar, volkanlar, yangınlar vb. dir. İnsan kaynaklı doğal afetler ise; nükleer, biyolojik, kimyasal kazalar, taşımacılık kazaları, endüstriyel kazalar, aşırı kalabalıktan meydana gelen kazalar, göçmenler ve yerlerinden edilenler vb. kabul edilmektedir (<https://www.afad.gov.tr/afadem/dogal-afetler>).

Covid-19 pandemisine yol açan virüsün laboratuvar ortamında üretilmiş bir virüs olduğu, biyolojik silah olarak kullanıldığı, dolayısıyla insan kaynaklı doğal afet olabileceği tartışmaları (<https://www.savunmasanayiidergilik.com/tr/HaberDergilik/20-trilyon-dolarlik-dava-Koronavirus-biyolojik-silah-mi>) bir yana bırakılırsa, “panedemi”nin VUK md. 13 son fıkrada belirtilen “ve gibi haller” kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Türkiye’de ilk Covid-19 vakasının açıklandığı 11.3.2020 tarihinden sonra bazı vergisel önlemler arka arkaya açıklanmaya başlanmıştır. Alınan önlemlerin daha çok salgının doğrudan etkilediği sektörler için beyan, bildirim ve ödeme yükümlülüklerinin ertelenmesini içeren idari ve usule ilişkin önlemler olduğu görülmektedir. Süre ertelemesi VUK md.13 ile 15’e dayanan mücbir sebep ilanın yanında, VUK md.17, VUK md.28 ve VUK mükerrer md.242’ye dayanılarak yapılmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK'un 15. maddesinden aldığı yetkiyle, "malum olan hal" olarak 24.3.2020 tarihli 31078 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 518 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği mücbir sebep hali ilan etmiştir<sup>2</sup>. Tebliğin 1.maddesinde "...Koronavirüs (COVID-19) salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen ve bu Tebliğle belirlenen mükelleflerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması..." cümlesinden anlaşılabilir ki, genel bir mücbir sebep ilanı değil bir grup mükellefi etkileyen kısmi için mücbir sebep ilanı söz konusudur. Bu kapsamda;

- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan veya salgından doğrudan etkilenen ya da İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler itibarıyla mücbir sebep hali ilan edilmesi. 1/4/2020 ila 30/6/2020 (bu tarihler dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep hâlinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuştur.
- 65 yaş ve üstünde olması veya kronik rahatsızlığı bulunması nedeniyle sokağa çıkma yasağı kapsamına giren mükellefler ve meslek mensupları ile beyanname/bildirimleri bu meslek mensuplarınca verilenler itibarıyla mücbir sebep hali ilan edilmesi. 22.3.2020 ila sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarih (bu tarihler dâhil) arasında mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuştur.

Mücbir sebep hâlinde olduğu kabul edilen sürelere gelen beyan (KDV, Muhtasar), bildirim (Form Ba-Bs), ödeme, elektronik olarak sisteme yükleme (E-berat) işlemlerinin süreleri uzatılmıştır.

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

İçişleri Bakanlığının 29.5.2020 tarihli ve "18 Yaş Altı ve 65 Yaş Üzeri Kişilerin Sokağa Çıkma Kısıtlaması" konulu Genelgesi ile daha önce sokağa çıkma kısıtlaması getirilen 65 yaş ve üzerindeki vatandaşlarımız arasındaki işletme sahibi, esnaf, tüccar, sanayici, serbest meslek sahipleri ile çalışanlardan durumlarını aktif sigortalılıklarını gösteren SGK hizmet belgesi, vergi kaydı, şirket yetki belgesi, oda ve birlik kimliğinden

<sup>2</sup> Benzer bir karar 2006 yılında yaşanan kuş gribi salgınında da alınmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığının 26.01.2006 tarihli B.07.1.Gib.0.28/2810-13-986 Sayılı Kuş Gribi Hastalığı Nedeniyle Mücbir Sebep Haline İlişkin Genel Yazısı ile 2006 yılının Ocak ayı içerisinde ülkemiz genelinde yaygın biçimde ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle zarar gören kanatlı hayvan eti ve her türlü yumurta üreticisi mükellefler için vergi kanunlarının uygulanması bakımından mücbir sebep halinin 03 Ocak 2006 tarihinde başlayıp 03 Nisan 2006 tarihi sonuna kadar devam etmesi ve dolayısıyla bu sürenin mücbir sebep hâli nedeniyle işlemeyen süre olarak kabulü uygun görülmüştür.

biriyile belgeleyenlerin, sokağa çıkma kısıtlamasından muaf tutulacağı belirtilmiştir. Bu genelge ile sokağa çıkma kısıtlaması 1.6.2020 tarihinde biten mükelleflerin ve 518 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 6.maddesi gereğince 1.6.2020 tarihini takip eden 15. gün olan 16.6.2020 günü sonuna kadar beyannamelerinin verilmesi ve bu beyanname ve bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin aynı sürede ödenmesi gerekmektedir (<https://gib.gov.tr/mucbir-sebep-hali-kapsamindaki-65-yas-ve-ustunde-olan-bazi-mukellefler-tarafindan-sokaga-cikma>).

Neticede; Türkiye'de pandemi için olağanüstü hal ilan edilmemiş, genel bir mücbir sebep ilanına gidilmemiş, Koronavirüs (COVID-19) salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen mükellefler için mücbir sebep hâli kabul edilmiştir. Bunun dışında ileride açıklanacağı üzere, 518 Nolu VUK Tebliği dışında kalan, mücbir sebep hâli kabul edilmeyen mükellefler ve vergisel yükümlülüklerle ilişkin VUK md.17, mükerrer md.28 ve mükerrer md.242 kapsamında süre uzatımına gidilmiştir.

### **Hastalık Olarak Covid-19 ve Mücbir Sebepler**

Koronavirüsler, insanlarda hafif soğuk algınlığından, şiddetli hastalıklara kadar (Orta Doğu Solunum Sendromu (MERS) ve Şiddetli Akut Solunum Sendromu (SARS gibi) solunum yolu enfeksiyonlarına neden olduğu bilinen virüslerdir. Yeni Koronavirüs Hastalığına SAR-CoV-2 virüsü neden olmaktadır. Bazı hastalarda belirti vermediği bildirilmekle birlikte bunların oranı bilinmemektedir. En çok karşılaşılan belirtiler ateş, öksürük ve nefes darlığıdır. Şiddetli olgularda zatürre, ağır solunum yetmezliği, böbrek yetmezliği ve ölüm gelişebilmektedir. Hastalığın bulaşıcılık düzeyi yüksektir. Hasta bireylerin öksürmeleri aksırmaları ile ortama saçılan damlacıkların solunması ile veya bu damlacıklarla teması bulaş riskini arttırmaktadır. Vakaların yüzde 80'i hastalığı hafif geçirmekle birlikte, 60 yaş üstü bireyler ve kronik hastalığı bulunanlar daha fazla risk altındadır. Vakaların %20'si ise hastane koşullarında tedavi edilmektedir (<https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/tr/covid-19-yeni-koronavirus-hastaligi-nedir>, Erişim Tarihi:2.4.2020). Vaka ve ölüm sayısında bazı belirsizlikler olsa da, DSÖ verilerine göre 2 Haziran 2020 tarihi itibarıyla üye ülkelerde, toplam 6.194.533 vaka ve 376.320 ölüm gerçekleşmiştir (WHO, Coronavirus disease (COVID-19) Situation Report – 134). Türkiye'de ise Sağlık Bakanlığı verilerine göre, 2 Haziran itibarıyla vaka sayısı toplam 165.555, vefat sayısı 4.585, iyileşen hasta sayısı 129.921 olarak gerçekleşmiştir. Vaka ve ölüm oranlarında düşüş gerçekleşmekle birlikte, 633 yoğun bakım hastası ile 271 entübe hastanın tedavisi hastanelerin yoğun bakım servislerinde devam etmektedir (<https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/tr/>).

Bu veriler göstermektedir ki, her bireyin Covid-19'dan etkilenme ve belirti verme derecesi birbirinden farklıdır. Dolayısıyla Covid-19'a yakalanan bazı mükellefler için durum ağır hastalık olarak kabul edilmesi gerekirken, belirti vermeyen mükellefler için ağır hastalık tanımlaması doğru olmayacaktır. Ancak Covid-19 test sonucu pozitif çıkan fakat hastanede yatma gerekliliği bulunmayan, evde tedavi gören ve tedavisi süren mükelleflerin mücbir sebep karşısındaki durumu irdelenmesi gereken bir husustur. Bu mükelleflerin mücbir sebep hâlinin ağır hastalıkla ilişkilendirilmesi söz konusu değilken, zorunlu ev karantinası uygulaması ve bu sürecin testin negatif çıktığı tarihe kadar devam etmesi "mecburi bulunamama (gaybubet)" hâli olarak görülebilir.

Ağır hastalık dolayısıyla mücbir sebep olarak kabul edilip sürelerin uzaması için mücbir sebebin mükellefin şahsında gerçekleşmesi ve ödevleri yerine getirme süresi içinde vukua gelmesi gerekir. Covid-19 sürecini ağır hasta olarak geçiren vergi mükelleflerinin bu durumu VUK md.15 hükmü gereği ileri sürmesi ve hastane raporu ile ispatlaması zorunludur. Nitekim bir hastalığın “ağır hastalık” olarak nitelendirilmesi için “vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak nitelikte ve ağırlıkta olması gerekir” (Danıştay 7.D.E.1985/2957, T.7.10.1988; Danıştay 4. D. E. 1979/3082, T. 13.3.1980). Diğer yandan “hastane dışında geçen sürelerde de ağır hasta vasfında olduğu ve vergi ödevlerini yerine getiremeyecek halde olup hastaneye sık sık girip çıkması hastalığın ağır hastalık vasfında olduğu” yönünde Danıştayın daha önce verdiği kararlar mevcuttur (Danıştay 4.D. E.1988/907, T. T. 18.10.1990). Hastalığın ispatında ise, VUK’un 15. maddesinde belirtilen ispat için açıklayıcı bir hüküm bulunmasa da resmi sağlık kuruluşlarından alınan raporların esas alınacağı (Danıştay 4. D. E. 1991/2637, T. 20.11.1991) tabidir. Şüphe durumunda “raporda sözü edilen hastalığın anılan kanun hükmünde belirtilen vergi ödevlerini yerine getirmeye mani ağır hastalıklardan olup olmadığı hususunun ilgili tıp mercilerinden sorularak alınacak cevaba göre karar verilmesi” (Danıştay 4.D. E. 1991/2637, T. 20.11.1991) gerekmektedir. Danıştayın bu kararı, 5.12.1986 tarih ve 1986/9 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesine göre idarenin, İl Sağlık Müdürlüklerinden veya raporu tanzim eden Hastane Başhekimliklerinden yazı ile görüş sormasını gerektiren düzenlemeyle paralellik arz etmektedir.

Covid-19 hastalığının bulaş riskini ortadan kaldırmak, pozitif ayakta ve yataklı hasta takibini yapabilmek için aldığı tedbirler mücbir sebep ispatında kolaylık sağlayacaktır. Ağır hastalık mücbir sebebiyle sürelerin uzaması; Hazine ve Maliye Bakanlığının bazı iş kolları için belirlediği mücbir sebep ilanı dışında kalan, 20 yaş üstü, 65 yaş altı ve kronik hastalığı bulunmayan mükellef grubunu (sokağa çıkma yasağı ilanı öncesi ve sonrası durumlar hariç) kapsayacaktır.

#### **Alınan Önlemler Dolayısıyla “Gaybubet Hali” Olarak Mücbir Sebepler**

2935 Sayılı Olağanüstü Hal Kanunu’nun 9. maddesinde, tabii afet ve tehlikeli salgın hastalıklar sebebiyle olağanüstü hal ilanında, olağanüstü hal ilanını gerektiren hususların göz önünde bulundurularak alınacak tedbirlerin neler olduğu sıralanmıştır. Ancak Türkiye’de olağanüstü hal ilan edilmemiş olması dolayısıyla alınan tedbirlerin yasal dayanağının bu kanun ve hüküm olmaktan çıkarmakla birlikte uygulanan tedbirlerin burada sıralanan türden olduğu gerçeğini değiştirmemiştir. Covid-19 tedbirlerinin yasal dayanağı 24.4.1930 tarihli 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu’nun 57 ve 72. maddesi ile 10.6.1949 tarihli 5442 sayılı İl İdaresi Kanununun 11/C maddesi olmuştur. 1593 sayılı Kanunun 57. maddesinde belirtilen türden salgın hastalığın baş göstermesi hâlinde, 72. maddede belirtilen tedbirlerin alınacağı, tedbirlere uymayanların ise aynı kanunun ceza hükümleri gereğince ve Türk Ceza Kanununun ilgili maddeleri uyarınca cezalandırılması hükme bağlanmıştır. Umumi Hıfzıssıhha Kanunu’nun 72. maddesinde belirtilen tedbirler (ev karantinası, seyahat sonrası muayene ve karantina, genel kullanım alanlarına giriş ve çıkışların engellenmesi ve boşaltılması) Bilim Kurulunun önerileri ile Sağlık Bakanlığı tarafından hayata geçirilirken, sokağa çıkma yasağı önlemleri İçişleri Bakanlığı Genelgesi ile 10.6.1949 tarihli 5442 sayılı İl İdaresi Kanununun 11/C maddesinin dayanak gösterilerek valilerce alınmıştır.

Birtakım tartışmaları da beraberinde getiren alınan önlemlerin detaylı analizi bu çalışmanın konusu olmadığından, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel oluşturacağı düşünülen önlemler şu şekilde sıralanabilir: Ülke sınırlarının kapatılması, karantina uygulamaları, seyahat ve ulaşım kısıtlamaları, insanların toplu bulunduğu mekânların geçici olarak kapatılması, bazı işyerlerinin geçici olarak kapatılması, 30 Büyükşehir ve Zonguldak iline giriş-çıkış yasağının getirilmesi, sokağa çıkma yasağı uygulamaları vb. alınan tüm bu önlemlerin VUK md.13/3 de ifade olunan “3. kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;” kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatini oluşturmaktadır.

Arapça kökenden gelen gaybubet, göz önünde bulunmama (<https://sozluk.gov.tr/>), yokluk, bulunamayıp anlamına gelmektedir. Kişinin kendisinin yokluğu da, vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgelerin yokluğu da aynı kapsamda ele alınabilmektedir (Selim, 2020, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erhanselim/023/>). Karantina uygulamaları, yetkili makamların gösterdiği veya kişinin ikamet ettiği ya da konakladığı fiziki bir mekânda bulunma zorunluluğu getiren dolayısıyla mükelleflerin mobilitesini ortadan kaldıran uygulamalardır. Karantina uygulaması, Türkiye genelinde tüm sağlık kurum ve kuruluşlarının doldurmak ve Sağlık Bakanlığına iletmek zorunda olduğu Vaka Bilgi Formu<sup>3</sup> ve Covid-19 Temaslı İnceleme Formu ile tespit edilen Riskli Temasa Maruz Kalan Kişiler Listesi ile oldukça geniş çapta uygulama alanı bulmuştur. Karantina uygulaması hukuki açıdan benzerlik taşımaya da, netice açısından sokağa çıkma yasağı sonucunu doğurmuştur. Çünkü bu süreçte her ikisinde de amaç mobiliteyi ortadan kaldırarak, teması azaltmaktır. Aynı etkiler seyahat kısıtlaması, şehre giriş çıkış yasağı uygulanması gibi toplumsal temasın önlenmesi önlemlerinde de görülmektedir.

Tüm bu gerekçelerle, gerek yurtdışından gelenlerin yurtlarda veya evlerinde karantinaya alınması, gerekse riskli kişilerle temas dolayısıyla karantina uygulaması vergi ödevlerinin yerine getirilme süresine denk gelen mükelleflerin mücbir sebep dolayısıyla süre uzatma taleplerinin haklı gerekçelerini oluşturacaktır. Ancak bu durumun makbul belgelerle ispat ve tevsiki gerekmektedir. Sokağa çıkma yasağı bulunan mükellef grubunun 518 Sıra Nolu VUK Tebliği ile mücbir sebep kapsamına alındığı daha önce izah edilmişti.

Diğer yandan, vergisel ödevlerin elektronik ortamda yapılmasına imkân veren internet altyapısı, uygulamalar ve hukuki düzenlemeler belirli bir fiziki mekânda bulunma zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır. İnternet erişimini olan bir bilgisayar, notebook, tablet bilgisayar veya mobil telefonun varlığı mükellefleri vergi dairesi ile fiziki olarak temas kurma gereğini ortadan kaldırmaktadır. Bugün hemen hemen her vergisel işlemin İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla yapılması mümkündür, hatta birçoğu zorunludur. Bu sebeple mecburi bulunamama halinin yeni düzende yeniden ele alınması ve değerlendirilmesi gerekir. Bu koşullarda, vergi ödevleri için gerekli bilgi ve belgelerin yokluğu, bulunmayışı, teknolojik cihazın bulunmayışı, internet altyapı ve bağlantısının olmaması mecburi gaybubet olarak değerlendirilmelidir.

Bu sebeplerle olsa gerek, 518 Sıra Nolu Tebliğ kapsamında bulunmayan mükelleflerin vergisel ödevlerine ilişkin süreleri yeni bir tebliğe dayanarak başka bir mücbir sebep ilanı ile değil, VUK md. 17, mükerrer md. 28, mükerrer md. 242’de yer alan yetki çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan Sirkülerlerle uzatılmıştır.

<sup>3</sup>bk.: [https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/depo/formlar/COVID-19\\_VAKA\\_BILGI\\_FORMU\\_v2.2\\_1.pdf](https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/depo/formlar/COVID-19_VAKA_BILGI_FORMU_v2.2_1.pdf)



### **Mücbir Sebepler Dışında Sürelerin Uzaması ve Covid-19**

Covid-19 salgını dolayısıyla, VUK md. 13 ve 15. maddelerde düzenlenen mücbir sebepler dışında vergi ödevlerine ilişkin süreler Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki veren VUK md.17, mükerrer md. 28 ve mükerrer md. 242’de yer alan hükümlere dayanarak uzatılmıştır. VUK md. 17 “Mühlet Verme” başlığını taşımaktadır ve ilgili hükümde “*Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.*” denilmektedir. Zor durum mücbir sebeplerden farklı bir kavramdır. Bu sebeple mükellefin şahsında gerçekleşen, ödev ile yaşanan durum arasında illiyet bağı kurulabilen, öngörülemeyen, öngörülsede önüne geçilemeyen durumlar mücbir sebep olarak kabul edilirken, bunun dışında kalan mükellefi ödevin yerine getirilmesinde zorlayan haller zor durum kabul edilmelidir. Bu sebeple VUK’da mücbir sebepler ile zor durum sebebiyle mühlet verme ayrı maddelerde düzenlenmiştir. Diğer yandan zor durum ile mücbir sebebin süre uzatımına etkisi de aynı değildir. Zor durumda verilebilecek süre *kanunî sürenin bir katını* geçmeyecektir.

VUK mükerrer 28. maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirleme yetkisini vermektedir. Dikkat edilirse idarenin süre verme konusunda yetkisi bir ayı geçmemek üzere belirlenmiştir.

VUK mükerrer 242. madde ise, elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenlemeye ilişkin usul ve esasları belirlemek için Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki veren maddedir. Bu yetki kapsamında mükelleflerin e-yükümlülükleri ile ilgili gereken kolaylaştırıcı önlemleri almıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı bahsi geçen maddelere dayanarak yayınladığı 7 ayrı sirkülerler ile aşağıda sıralanan yükümlülüklerin süresini uzatmıştır.

• 17.03.2020 tarihli VUK-125 / 2020-4 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile VUK’un 17 ve mükerrer 28.maddelerinde yer alan yetkiye dayanılarak 31 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2019 takvim yılı *Yıllık Gelir Vergisi beyannamelerinin verilme süreleri* ile bu beyannameler üzerine *tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri* 30 Nisan 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır.

• 17.04.2020 tarihli VUK-127/ 2020-6 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile VUK 17 ve mükerrer 28.maddelerinde yer alan yetkiye dayanılarak; 30 Nisan 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2019 hesap dönemine ait *kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süreleri* ile bu beyannameler üzerine *tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin* 1 Haziran 2020 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır.

• 23.03.2020 tarihli VUK-126/ 2020-5 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile VUK’un mükerrer 28.ve mükerrer 242. maddesindeki yetkiye dayanılarak;

✓ 26 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken *Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine*

*tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri* 24 Nisan 2020 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

✓ 31 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2020/Şubat dönemine ilişkin "*Form Ba*" ve "*Form Bs*" bildirimlerinin *verilme süresi* 30 Nisan 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır.

✓ 31 Mart 2020 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken *e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi* ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken "*Elektronik Defter Beratları*"nın *yüklenme süresi* 30 Nisan 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır.

• 20.04.2020 tarihli VUK-128/2020-7 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile VUK'un mükerrer 242. maddesindeki yetkiye dayanılarak;

✓ 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen mücbir sebepler kapsamında olmayan kurumlar vergisi mükelleflerinin 30 Nisan 2020 günü sonuna kadar *oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi* ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken "*Elektronik Defter Beratları*"nın *yüklenme süresi* 1 Haziran 2020 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır.

✓ Ticari Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerin 30 Nisan 2020 günü sonuna kadar *Defter-Beyan Sistemine kaydedilmesi gereken 2020/Ocak-Şubat-Mart dönemine ilişkin alış ve giderler ile satış ve hasılatlara ilişkin kayıt süresi* 31 Temmuz 2020 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

• 21.4.2020 tarihli VUK-129/ 2020-8 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile Vergi Usul Kanununun 17 ve mükerrer 28. maddelerindeki yetkiye dayanılarak, sokağa çıkma kısıtlaması uygulaması nedeniyle, 24 Nisan 2020 tarihine kadar verilmesi gereken 2020/Şubat ve 27 Nisan 2020 tarihine kadar verilmesi gereken 2020/Mart (vergilendirme dönemi üç aylık olan mükelleflerin 2020/Ocak-Şubat-Mart dönemi dâhil) dönemine ait *Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri* 28 Nisan 2020 Salı günü sonuna kadar uzatılmıştır.

• 12.5.2020 tarihli VUK-130/ 2020-9 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile VUK'un mükerrer 28. maddesindeki yetkiye dayanılarak, sokağa çıkma kısıtlaması uygulaması nedeniyle, 18 Mayıs 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2020 I. Geçici Vergi Dönemine (Ocak-Şubat-Mart) ait *Gelir ve Kurum Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri* ile bu beyannameler üzerine *tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri* 28 Mayıs 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır. Söz konusu uzatma, ilgili geçici vergi dönemi itibarıyla beyanname verme tarihi 18 Mayıs 2020 günü sonu olan özel hesap dönemine sahip mükellefleri de kapsayacaktır.

• 28.05.2020 tarihli VUK-131/2020-10 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile VUK'un mükerrer 242. maddesindeki yetkiye dayanılarak e-Defter uygulamasına dâhil olan ve 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen mücbir sebepler kapsamında olmayan mükellefler tarafından, 31 Mayıs 2020 günü (bu günün hafta sonu olması nedeniyle 1 Haziran 2020 günü) sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken, aylık tercihte bulunan mükellefler için Şubat/2020 ile üç aylık tercihte bulunan

mükelleflerin Ocak-Şubat-Mart/2020 dönemleri *e-Defterlerinin oluşturulma ve imzalanma süresi* ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken “*Elektronik Defter Beratları*”nın yüklenme süresi 19 Haziran 2020 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

### **6183 Sayılı Kanununun 48 ve 48/A Maddelerinde Yer Alan “Çok Zor Durum” ve Covid- 19**

Görüldüğü gibi Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı VUK’un 13/ 15/ 17/Mükerrer 28. ve mükerrer 242. maddelerinde verilen yetki kapsamında, Covid-19 sürecinde, mükelleflerin, hem şekli/usule ilişkin ödevlerinden, hem de maddi vergi yükümlülüğünden kaynaklanacak sıkıntıları giderme amacına yönelik adımlar atmıştır. Bu bakımdan beyan, bildirim, ödeme, oluşturma, imzalama, elektronik sisteme yükleme gibi mükelleflerin yapması gereken yükümlülüklerin hemen hemen tamamını kolaylaştırıcı önlemler almıştır. Salgının yaşandığı dönemin vergi takvimi açısından yoğun bir dönem olması İdarenin işini güçleştirmiştir. Yıllık gelir vergisi, yıllık kurumlar vergisi ve geçici vergilerin beyan ve ödeme süreleri, aylık KDV, muhtasar beyan ve ödemeleri, basit usul mükelleflerin beyan ve ödemeleri ve e-yükümlülükler bu döneme rastlamaktadır. Dolayısıyla İdare bir grup mükellef için mücbir sebep hali ilan etmiş, mücbir sebep hali dışında kalan mükellefler için mükelleflerin şahsi başvurularına gerek kalmadan (sirkülerlerde yer alan gerekçeye göre “mükelleflerden gelen talepler doğrultusunda”) zor durum sebebiyle (VUK md.17) süre uzatımına gitmiştir.

Covid -19 pandemisinin tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de ekonomik yansımaları olumsuz olmuştur. Üreticilerin kapasite kullanım oranları, Mart-Nisan aylarında %70-80 seviyelerine, Mayıs ve Haziran aylarında %50-60 seviyelerine düşmüştür (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/Covid-19-turkiyenin-degis-en-ticaret-dinamikleri-turquality.pdf>). Birçok ekonomik faaliyetin durdurulduğu, bazılarının durma noktasına geldiği, bir kısmının faaliyetine son verdiği, özellikle işsizlik oranının arttığı (alınan tüm önlemlere rağmen) bu dönem gelir kaynaklarını, dolayısıyla vergi tabanını ve vergi ödeme gücünü etkilemiştir. 18 Mart 2020 Tarihinde açıklanan 100 milyar TL lik Ekonomiye Destek Paketi ve daha sonra açıklanan paketler, “Biz Bize Yeteriz” kampanyası nakit sıkışıklığına kısmi çözüm sağlamıştır. Bu durum Covid-19 sürecinde üretilen mala talebin arttığı belirli faaliyet alanları için tersi etki oluşturmuştur.

Yukarıda sıralandığı şekliyle vergisel yükümlülüklerin gerçekleştirilme ve ödeme süreleri Nisan-Mayıs-Haziran-Temmuz dönemine kaydırılmıştır. İçinde bulunan bu aylar Covid-19 sürecini bittiği, toplumsal ve ekonomik hayatın normale döndüğü, kaybedilen gelirin telafi edildiği aylar değildir. Dolayısıyla ertelenen şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesine imkan veren olumlu gidişler, vergi ödemesi konusunda aynı etkiyi yapamayacaktır. Mükelleflerin nakit sıkışıklığı altında vadesinde vergi ödemelerini yapamamaları halinde gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecek, vadesinde ödeme mükellefleri “çok zor durumda” bırakabilecektir.

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 Sayılı Kanunda mükelleflere ödeme konusunda kolaylık sağlanması temel ilkelerden biridir (Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019, s. 383). Bu amaçla, 6183 sayılı Kanununun 48 ve 48/A maddelerinde sırasıyla “tecil” ve “vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili” başlığı altında borcun ertelenmesi/taksitlendirilerek ertelenmesi düzenlemesi yapılmıştır. İlgili madde hükümleri genel

hatları ile ifade edilecek olursa tecil; kamu alacaklarında maddi olarak çok zor durumda bulunan borçluların yazılı talebi üzerine, idarenin takdirine dayanarak, tecil faizi uygulanmak suretiyle kanunla belirlenen süreler çerçevesinde borcun ertelenmesi ve/veya taksitlendirilerek ertelenmesi imkanı vermektedir. Ancak tecilin yapılabilmesi mükellefin “çok zor durumda” olmasına bağlıdır ki, burada kastedilen finansal zorluktur. Çok zor durum hali esasen borçlunun borcunu ödemesi için en uygun zamanda olmadığını gösteren bir ölçüt mahiyetindedir (Coşkun Karadağ ve Karabuğa, 2019, s. 384). Vergi İdaresi tecil kararını bir takım ölçütlere göre belirlenen, likidite oranına veya nakit akım hızına göre vermektedir.

6183 Sayılı Kanunun sağladığı bu kolaylık mücbir sebepler, zor durum ve diğer yetki veren maddelere dayanarak ertelenen vadelerde yapılacak ödemeler konusunda mükellefleri rahatlatarak tamamlayıcı bir kolaylık olacaktır. Hatta etkilerini ileriki zamanlarda yaşayacağımız bu sürecin sonunda genel bir mali af beklentisi oluşması ve haklı gerekçelere dayandırılması kaçınılmaz görülmektedir.

### **Sonuç**

Covid-19 pandemisi tüm Dünya’da olduğu gibi Türkiye’de de toplumsal ve ekonomik yaşamı bugüne kadar görülmemiş bir şekilde etkilemiş, pandemi öncesi alışkanlıklara dönülemeyeceği mesajını veren “yeni normal hayat” tabiri ile anlamlandırılan bir süreci başlatmıştır. Bu süreç özellikle kişilerin mobilitesini azaltmayı hatta durdurmayı hedefleyen önlemlerin alındığı bir süreç olarak yaşanmış ve yaşanmaktadır. Bu durum bazı faaliyetlerin, mesleklerin önemini azaltırken, bazılarının önemini artırarak yeni bir düzen ortaya çıkarmıştır. En çok rağbet gören iş yapma biçimleri bilişim teknolojileri kullanılarak yapılanlar olmuş, internet üzerinden alışveriş (market-gıda alışverişi birinci sırada olmak üzere), kredi kartı kullanımı oranları yükselmiştir. Fiziksel temasın yerini sanal temas olarak dijital çağa kocaman bir adım atılmıştır. Yeni dönemde beklenti girişimcilerin/mükelleflerin yatırımlarını her türlü olağanüstü gelişmelere göre tasarımları ve bilişim teknolojilerine dayalı üretim, pazarlama, dağıtım ağını oluşturmaları yönündedir.

Bu adaptasyon sağlanıncaya kadar, geçiş sürecinde ekonomik ve mali sıkıntı içinde olan mükelleflere gereken kolaylığın gösterilmesi önem arz etmektedir. Bu amaçla pandemiden etkilenen birçok Dünya ülkesi ekonomik tedbirlerin yanında vergisel önlemlere de başvurmuştur. Türkiye’de de ekonomik tedbirler yanında, vergisel önlemleri ivedilikle alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda kendisine verilmiş yetki çerçevesinde mücbir sebep hali ilan ederek, sokağa çıkma yasağı uygulanan ve faaliyeti durdurulan mükellef grubunun beyan, bildirim ve ödemelerine ilişkin ödevlerini ertelemiş, bu grup dışında kalan mükelleflerin e-yükümlülükler dahil beyan, bildirim ve ödeme sürelerini VUK md.17, mükerrer md. 28 ve mükerrer md. 242 kapsamında uzatmıştır.

Alınan bu önlemler mükelleflerin nakit sıkışıklığını geçici olarak gideren, usule ilişkin ödevlerini belli bir süre erteleyen önlemlerdir. Ertelenen süreler sonunda usule ilişkin ödevlerin mükelleflerce/meslek mensuplarınca yerine getirilmesi mümkündür ve kolaylık sağlama anlamında amacına ulaştığı söylenebilir. Ancak ekonomik etkilerinin devam ettiği düşünüldüğünde nakit sıkışıklığı devam eden mükellefler için ayrıca önlemlerin alınması kaçınılmaz görülmektedir.

Bu durumda olan mükelleflerin 6183 sayılı Kanunun 48 ve 48/A maddelerine dayanarak tecil talep etmesi mümkündür. Mükellefin ödeme süresi içinde tecil başvurusu ile birlikte, vergi idaresinin mükellefin “çok zor durumda” olduğunu tespit ettikten sonra, borcu tecil faizi ile birlikte 36 ay (md. 48) veya 60 aya kadar (md.48/A) taksitlendirilerek ertelenebilecektir. Mükelleflere ödeme kolaylığı sağlayan tecil başvuruları, Covid-19 dolayısıyla ertelenen ödeme süreleri içinde vergi idaresinin iş yükünü ve yoğunluğunu arttıracak görülmektedir.

Ertelene ve taksitlendirmeler dışında yapılacak daha kapsamlı düzenleme mali af çıkarılması olacaktır. Normal koşullarda başta adalet ilkesi açısından eleştirilen vergi aflarının varlığını haklı kılan nedenlerden biri ülkenin içinde bulunduğu ekonomik konjonktür ve mali krizlerdir. Covid-19 pandemisi insan ve toplum sağlığı yanında yukarıda ifade edildiği üzere genel ekonomik ve mali durumu da etkilemiştir. Bu durumdan etkilenen mükelleflerin işlem hacimlerinin daralması ve ödeme sıkıntısı içine düşmesi söz konusu iken, ödenemeyen vergi borçlarının cebren tahsili de uygun görülmez (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017, s. 136-137). Tüm bu faktörler dikkate alındığında, ekonomik ve mali krize neden olan Covid-19 sürecine bağlı bir mali af çıkarmak mükelleflere sağlanmış kolaylık olarak değerlendirilmelidir.

#### **Kaynaklar**

“ABD’li Avukatlar, Koronavirüs Salgınının Çin’de Üretilen Bir Biyolojik Silah Saldırısı Sonucu Ortaya Çıktığını İddia Etti”  
<https://www.savunmasanayiidergilik.com/tr/HaberDergilik/20-trilyon-dolarlik-dava-Koronavirus-biyolojik-silah-mi>, Erişim Tarihi, 20.05.2020.

Akarca, A. ve Şafak M. (2009). “*Mücbir Sebepler Ve Vergileme*”.24.09.2009. (<http://www.ozdogrular.com/content/view/8365/177/>) Erişim Tarihi:17.04.2020.

Coşkun Karadağ, N., Karabuğa, F . (2019). Tecil Müessesesinin 6183 Sayılı Kanuna Hâkim Olan İlkeler Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28 (2), 375-387 . Doi: 10.35379/Cusosbil.620670.

Coşkun Karadağ, N., Organ. İ. (2011). “İdari Ve Yargısal Açıda Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:357.

Develi, H. “Dilimize Bulaşanlar” (<http://tdk.gov.tr/icerik/basindan/dilimize-bulasanlar/>), Erişim Tarihi: 29.5.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mücbir Sebep Hali Kapsamındaki 65 Yaş ve Üstünde Olan Bazı Mükellefler Tarafından Sokağa Çıkma Kısıtlamasının Kaldırılmasına Bağlı Olarak Yerine Getirilmesi Gereken Beyan ve Ödeme Yükümlülüğüne İlişkin Duyuru” (<https://gib.gov.tr/mucbir-sebep-hali-kapsamindaki-65-yas-ve-ustunde-olan-bazi-mukellefler-tarafindan-sokaga-cikma>), Erişim Tarihi 2.6.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Sirküleri 125, 126, 127, 128, 129,130, 131. (<https://gib.gov.tr/gibmevzuat>), Erişim Tarihi: 1.6.2020.

KPMG, “Covid-19 ile Türkiye’nin değişen ticaret dinamikleri ve “Turquality” üzerindeki etkileri” (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/Covid-19-turkiyenin-degisen-ticaret-dinamikleri-turquality.pdf>) Erişim Tarihi:27.5.2020.

Sağlık Bakanlığı, ([https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/depo/formlar/COVID-19\\_VAKA\\_BILGI\\_FORMU\\_v2.2\\_1.pdf](https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/depo/formlar/COVID-19_VAKA_BILGI_FORMU_v2.2_1.pdf)), Erişim Tarihi:2.4.2020.

Sağlık Bakanlığı, (<https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/tr/>), Erişim Tarihi:2.4.2020.

Sağlık Bakanlığı, “Yeni Koronavirüs Hastalığı Nedir?” (<https://covid19bilgi.saglik.gov.tr/tr/covid-19-yeni-koronavirus-hastaligi-nedir>), Erişim Tarihi:2.4.2020.

Selim, E. “Koronavirüs (Covid-19), Domuz Gribi, Kuş Gribi Gibi Salgın Hastalıklar Mücbir Sebep Sayılır mı?” (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erhanselim/023/>), Erişim tarihi: 20.3.2020.

WHO, (<https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/situation-reports>), Erişim Tarihi: 28.05.2020.

WHO, Coronavirus Disease (Covid-19) Situation Report – 134). ([https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200602-covid-19-sitrep-134.pdf?sfvrsn=cc95e5d5\\_2](https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200602-covid-19-sitrep-134.pdf?sfvrsn=cc95e5d5_2)), Erişim Tarihi:02.06.2020.

WHO, Coronavirus disease 2019 (COVID-19) Situation Report – 51 ([https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200311-sitrep-51-covid-19.pdf?sfvrsn=1ba62e57\\_10](https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200311-sitrep-51-covid-19.pdf?sfvrsn=1ba62e57_10)), Erişim Tarihi:02.06.2020.

Yurdadoğ, V., Coşkun Karadağ, N. (2017). Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi*, Sayı: 8, 134 – 164.

İlgili Danıştay Kararları, (<http://www.kazanci.com/>), Erişim Tarihi: 02.06.2020  
İlgili Vergi Kanunları

5.12.1986 tarih ve 1986/9 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi

518 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği, (<https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sıra-no-518>), Erişim Tarihi:27.3.2020.

<https://www.afad.gov.tr/afadem/dogal-afetler>, Erişim Tarihi:27.5.2020.  
<https://sozluk.gov.tr/>