



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

Koronavirüs (COVID-19) salgınından etkilenen mükelleflerin mücbir sebep hükümlerinden faydalanması

No: 2020 – 62

Tarih: 26.03.2020

Özet: 24 Mart 2020 tarihinde Resmî Gazete 'de yayımlanan 518 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükelleflerin mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğ ile "ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan mükelleflere ilave olarak, mücbir sebep halinde olunduğunun kabulünde; mükelleflerin ana faaliyet alanları itibarıyla Tebliğ 'de sayılan sektörlerde faaliyette bulunmaları yeterli sayılmıştır.

Mükelleflerin ana faaliyet alanlarının tespit edilmesinde 24 Mart 2020 tarihi itibarıyla vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu dikkate alınacaktır. Ancak mükellefin, vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodunun belirlenen sektörler arasında yer almaması halinde ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden herhangi birisinde fiilen iştigal ettiğini ispat ve tevsik etmesi durumunda, mükellefin mücbir sebep kapsamına değerlendirilmesi için fiilen iştigal ettiği faaliyet alanı, ana faaliyet alanı olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, Tebliğ 'de sayılan sektörler dışındaki faaliyet alanında iştigal eden mükellefler de mücbir sebep hükümlerinden yararlanmak üzere bağlı buldukları vergi dairelerine başvurmak suretiyle durumlarını açıklığa kavurabilirler.

Bu kapsamda, 518 sıra numaralı VUK Tebliği 'nde belirlenen sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerden vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet konusunda belirsizlik bulunan mükellefler ve bu sektörler dışında faaliyetleri olan mükelleflerin mücbir sebep hükümlerinden faydalanmasına yönelik açıklamalara Sirkülerimizde verilmektedir.

Koronavirüs (COVID-19) salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen ve belirli sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin; Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması hakkındaki açıklamalara 518 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 'nde yer verilmiştir.

Bu sirkülerimizde, özellikle Koronavirüs (COVID-19) salgınından etkilenen mükelleflerin mücbir sebep hükümlerinden yararlandırılması noktasında önem arz eden hususlar ortaya konulmaktadır.

518 sıra numaralı VUK Tebliği 'ndeki açıklamalardan, mücbir sebep hükümlerinden faydalanabilecek mükelleflerin tespitinde; mükelleflerin ana faaliyet alanları itibarıyla Tebliğ 'de sayılan sektörlerde bulunup bulunmadığının dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Mükelleflerin ana faaliyet alanlarının tespit edilmesinde **24 Mart 2020 tarihi itibarıyla vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu** dikkate alınacağı açıklanmakla birlikte; söz konusu faaliyet kodunun ne şekilde tespit edileceği konusunda uygulamada tereddütler yaşanabilmektedir.

Ayrıca, Tebliğ 'de sayılan sektörler dışında faaliyette bulunan mükelleflerin de mücbir sebep hükümlerinden yararlanmak üzere bağlı buldukları vergi dairelerine başvuruda bulunmaları konusunda belirsizlik bulunmaktadır.



1. Belirli sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerin mücbir sebep hükümlerinden faydalanması

518 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin 3'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca; 01.04.2020 ila 30.06.2020 tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükellefler; bu fıkra da aşağıdaki üç bent nezdinde sınıflandırılmıştır.

- a) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler,
- b) Koronavirüs salgınından doğrudan etkilenen ve ana faaliyet alanı itibarıyla belirli sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler,
- c) Ana faaliyet alanı itibarıyla İçişleri Bakanlığı'nca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler.

Tebliğ'in 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi dikkate alındığında; salgından doğrudan etkilenen ve ana faaliyetleri itibarıyla belirli sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğunun kabul edildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu sektörler Tebliğ'de şu şekilde belirlenmiştir.

“Alışveriş merkezleri dahil perakende, sağlık hizmetleri, mobilya imalatı, demir çelik ve metal sanayii, madencilik ve taş ocakçılığı, bina inşaat hizmetleri, endüstriyel mutfak imalatı, otomotiv imalatı ve ticareti ile otomotiv sanayii için parça ve aksesuar imalatı, araç kiralama, depolama faaliyetleri dahil lojistik ve ulaşım, sinema ve tiyatro gibi sanatsal hizmetler, matbaacılık dahil kitap, gazete, dergi ve benzeri basılı ürünlerin yayıncılık faaliyetleri, tur operatörleri ve seyahat acenteleri dahil konaklama faaliyetleri, lokanta, kıraathane dahil yiyecek ve içecek hizmetleri, tekstil ve konfeksiyon imalatı ve ticareti ile halkla ilişkiler dahil etkinlik ve organizasyon hizmetleri”

Yine, Tebliğ'in 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; mükelleflerin ana faaliyet alanlarının ve dolayısıyla belirlenen sektörlerde faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespitinde; Tebliğ'in yayım tarihi olan 24 Mart 2020 itibarıyla vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu dikkate alınacaktır. Bu yönden bakıldığında mücbir sebep halinin tespitinde genel uygulamanın; vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu çerçevesinde olacağı anlaşılmaktadır.

Bu durumun istisnası ise Tebliğ'in bu maddesinin üçüncü fıkrasında açıklanmış görünmektedir. İlgili fıkra uyarınca; mükellefin vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu itibarıyla belirlenen sektörler arasında bulunmamasına rağmen ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden herhangi birisinde fiilen iştiغال ettiğini ispat ve tevsik etmesi halinde; ana faaliyet kodu yerine fiilen iştiغال edilen ana faaliyet alanının dikkate alınması söz konusudur.

Yukarıdaki düzenlemeler incelendiğinde; “ana faaliyet alanı” vurgusunun ön plana çıktığı görülmektedir. Konuyla ilgili daha önce yapılmış olan 19.03.2020 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı'nın duyurusunda ana faaliyet alanı ifadesi yer almamakla birlikte; daha sonra yapılan 24.03.2020 duyuru ve 518 sıra numaralı Tebliğ'deki ifadelerden “salgından doğrudan etkilenen ve ana faaliyetleri itibarıyla belirli alanlarda faaliyette bulunan” mükelleflere yönelik bir mücbir sebep ilanının söz konusu olduğu açık bir şekilde belirtilmektedir.

Mükelleflerin faaliyet alanının tespiti ile ilgili vergi mevzuatı incelendiğinde 20.01.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan (ve daha sonra 17.01.2015 tarihli Resmi Gazete'deki 444 sıra numaralı



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan) 413 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'ndeki "Mükellef Bilgileri Bildirimi" düzenlemesi göze çarpmaktadır.

Bu Tebliğ Maliye Bakanlığı'na VUK'un mükerrer 257/4 maddesi çerçevesinde verilen yetki ile çıkarılmıştır. 413 Sıra No.lu Tebliğ'in uygulaması ile ilgili açıklamalar yapan 15.05.2013 tarih ve 61 numaralı VUK Sirküleri'nde ise; faaliyet kodu kapsamında şu belirlemeler yapılmıştır:

"Faaliyet Kodu ve Brüt Satışlar/Gayrisafi Hasılat: Bu tabloda, işletme veya şubesine ait en az bir faaliyet kodunun belirlenmesi zorunludur. Birden fazla faaliyet varsa 6 (Altı) faaliyete kadar belirlenebilir. Bu durumda faaliyet kodu sıralaması, işletmenin ilgili faaliyetindeki Brüt Satışlar/Gayri Safi Hasılatına göre büyükten küçüğe yapılmalıdır. Faaliyet kodu girilince takip eden alana geçmeden önce "KONTROL ET" yazısına tıklanarak girilen faaliyet kodunun NaceRev2_Altılı Ekonomik faaliyet sınıflamasında yer alan faaliyetlerden olup olmadığı kontrol ettirilerek doğru ise o faaliyete ait Brüt Satışlar/Gayri Safi Hasılat bilgisi girişi yapılır. (Faaliyet kodu girişi yapıp "KONTROL ET" butonu işaretlendiğinde faaliyet koduna ait faaliyet tanımı ekranda gösterilecektir. Bu tanımın işletmede yapılan faaliyete uygun olduğunun kontrol edilmesi gerekir.)

Faaliyet kodunu sitemizdeki Mükellef Bilgileri Bildirimi için hazırlanan sayfamızda bulunan NACE (Faaliyet Kodu) Sözlüğünden veya Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığının "http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/GenelAramaSayfasiGetirAction.do" adresinden faydalanılabilir."

Öte yandan, mükelleflerin vergi levhalarının elektronik ortamda alınmasına yönelik düzenlemeler getiren 408 sıra numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca da vergi levhalarında bulunacak bilgiler arasında "ana faaliyet kodu ve faaliyet türü"ne yer verilmiştir.

Ayrıca; 413 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde de ifade edildiği üzere; vergi dairelerince mükellefiyet tesisi sırasında mükelleflerin faaliyette buldukları sektörlere ilişkin faaliyet kodları ve diğer sicil bilgileri konusunda kayıt yapılmaktadır.

Yer verilen açıklamalar çerçevesinde; Vergi İdaresinin uygulamalarına esas olan mükelleflerin faaliyet kodları NACE kodu olarak isimlendirilmektedir. NACE kodlamasında faaliyet kodlarına göre iş yerlerine/işletmelere altı haneli bir kod verilmektedir. NACE kodu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) tarafından belirlenmektedir. 19/01/2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olan Odalarda Mesleklerin Gruplandırılması Hakkında Yönetmeliğe göre anılan Birlik (TOBB) rehberde yer alan mesleklerin gerektiğinde değiştirilmesine, çıkarılmasına veya ticaret ve sanayide meydana gelen gelişmeler sonucunda teşkiline lüzum görülen yeni mesleklerin rehberde eklenmesine yetkilidir.

518 sıra numaralı Tebliğ'in 3'üncü maddesine göre ana faaliyet alanlarının tespitinde 24.03.2020 tarihi itibarıyla vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu dikkate alınacağı ifade edildiğinden; yukarıdaki mevzuat hükümleri kapsamında, mücbir sebep hükümlerinden yararlanma noktasında mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodunun (NACE kodunun) esas alınarak bir değerlendirme yapılacağı sonucuna ulaşmaktayız.

Öte yandan, mükelleflerin birden fazla sektörde faaliyette bulunması durumunda vergi dairesi nezdinde bir sıra dahilinde birden fazla NACE koduna sahip olması söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda ana faaliyet kodu olarak birden fazla NACE koduna sahip mükellefler açısından her hangi bir NACE kodunun dikkate alınabileceği düşünülmektedir.



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

Diğer taraftan; söz konusu NACE kodu itibarıyla belirlenen sektörler arasında bulunmamasına rağmen ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden herhangi birisinde fiilen iştilgal eden veya bu sektörlerin içinde bulunduğu ekosistemde yer alan (bu sektörlerin faaliyetlerinde kullanılan ham madde, yarı mamul, parça ve aksesuar imali ve ticareti gibi) mükelleflerce mücbir sebep hükümlerinden yararlanma yönünde ortaya konulacak savların yapılacak müracaata istinaden vergi dairesi müdürlüklerince değerlendirileceği ve bu duruma ilişkin esasların da Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ortaya konulması gerektiği görüşündeyiz. Mücbir sebep hali her mükellef için mevcuttur ve mücbir sebep kapsamı dışında tutulmak T.C. Anayasasındaki eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eder.

Bu kapsamdaki mükelleflerin; vergi dairelerine yapacakları müracaatta NACE kodlarının farklı olmakla birlikte fiilen mücbir sebep hali kapsamına alınan sektörlerde iştilgal ettiğini dair belgeleri müracaat sırasında sunarak durumu tevsik ve ispat etmelerinin önem arz edeceğini belirtmek isteriz.

2. 518 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirlenen sektörler dışındaki mükellefler için mücbir sebep hükümlerinden faydalanılması

Öte yandan, Koronavirüs (COVID-19) salgınından birçok mükellefin etkilenebileceği dikkate alındığında, belirlenen sektörler dışında faaliyette bulunan mükelleflerin de mücbir sebep hükümlerinden yararlanmak üzere bağlı buldukları vergi dairelerine başvuruda bulunup bulunamayacağı konusu gündeme gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesinde, aynı Kanun'un 13'üncü maddesinde sayılan mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği dolayısıyla tarh zamanaşımının işleyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lâzımdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde Kanun koyucu mücbir sebepleri "gibi haller" ibaresi ile bitirmek suretiyle sınırlayıcı değil, genişletici bir anlayışla hükme bağlamıştır. Bu nedenle, söz konusu maddede, dört bent halinde sayılan durumlara benzer olayların ortaya çıkması durumu da mücbir sebep olarak kabul edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Koronavirüs (COVID-19) salgını dolayısıyla; ağır hastalık durumunun vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engellemesi veya aksaklığa yol açması imkân dahilindedir. Bu noktada; ağır hastalık nedeniyle vergi ödevlerinin yerine getirilememesi söz konusu olursa; bu durumun nasıl tevsik edileceği önem arz etmektedir.

Ağır hastalık neticesinde ortaya çıkan mücbir sebebin ilgililer tarafından ispat ve tevsikine yönelik 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu Genelgesi'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"A- Hastanelerden (özel hastaneler dahil) alınan raporlarda belirtilen hastalığın vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalıklardan olup olmadığı hususunun Sağlık Müdürlüklerinden veya raporu tanzim eden Hastane Başhekimliklerinden;

B- Hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarınınca (Hükümet Tabipliği, Sağlık Ocağı gibi) verilen raporlar hakkında da Sağlık Müdürlüklerinden;

yazı ile sorulmak suretiyle raporda yer alan hastalığın vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır hastalık olup olmadığı açıklığa kavuşturulacaktır.



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

Diğer taraftan, mücbir sebebin varlığını ispat için ibraz edilen raporların mutlaka yukarıda belirtilen kuruluşlardan alınmış olması şartı aranacağından, özel doktorlardan alınan raporlar dikkate alınmayacaktır.”

Benzer olarak; VUK'un 13'üncü maddesinde kişilerin iradeleri dışında meydana gelen gaybubetler de bir başka mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir. Mükelleflerin iradi olmayan ve ödevlerini yerine getirmelerine engel olacak biçimde işlerinin başından ayrılmaları bu tür mücbir sebeplerdendir. Koronavirüs (COVID-19) salgını dolayısıyla pek çok mükellefin bu kapsamda iradi olmayan şekilde işinin başından ayrılması söz konusu olabilecektir.

Ayrıca, kronik rahatsızlık, yaş gibi salgından dolayı risk grubunda bulunan kişilerin de vergi ödevlerini yerine getirememesi olasıdır. Bu durumda bulunan kişilerin evden çıkmamasına yönelik Sağlık Bakanlığı veya diğer kamu idareleri yetkililerince yapılan uyarıların mevcut olması da; VUK'un 15'inci maddesinde ifade edilen çerçevede “mücbir sebebin malûm olması” olarak pekala nitelenebilecektir.

Son olarak, Koronavirüs (COVID-19) salgını dolayısıyla yalnızca belli sektörlerin değil; ekonominin bir bütün olarak etkilenmesi söz konusudur. Örnek vermek gerekirse; Tebliğ'de “yiyecek ve içecek hizmetleri faaliyetlerinde bulunan mükellefler mücbir sebep hükümlerinden faydalanabilecekken; bu sektöre hammadde veya destek hizmeti sağlayan başka bir sektördeki mükellefin yararlanamaması söz konusu olacaktır. Böyle bir uygulama da, Anayasal ilkelere (vergi adaleti ve eşitlik ilkesi) aykırılık teşkil edebilecektir.

Görüşümüze göre; Koronavirüs (COVID-19) salgını dolayısıyla; vergi ödevlerini yerine getiremeyecek mükelleflerin; 518 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirlenen kapsamda olmasa dahi; VUK'un 13 ve 15'inci maddeleri çerçevesinde gelir/kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine; durumlarını ispat ve tevsik eden bilgi ve vesikalarla (etkilendikleri süreyi de belirtmek suretiyle) müracaat etmeleri mümkündür. Bu başvuruda içinde buldukları durumu açık ve net bir şekilde ortaya koyan raporlar ve uzman görüşleri eklenebilir.

45 numaralı VUK Sirküleri ile 2011 yılında Libya'da, 52 numaralı VUK Sirküleri ile de 2012 yılında Suriye'de meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin bu keyfiyeti tevsik etmeleri şartıyla Libya ve Suriye'de meydana gelen olayların ilgili mükellefler için Vergi İdaresince mücbir sebep olarak nitelendirildiği görülmektedir. Aynı doğrultuda bir değerlendirmenin Gelir İdaresi Başkanlığına Koronavirüs (COVID-19) salgınından etkilenen tüm mükellefler için yapılması yerinde olacaktır.

Dolayısıyla; yalnızca 518 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirtilen sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflere değil; Koronavirüs (COVID-19) salgından etkilendiğini ispat ve tevsik eden tüm mükelleflere bu imkân sağlanmalıdır.

Saygılarımızla.