

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE ZOR DURUM

Doç. Dr. Ramazan KILIÇ*

Arş. Gör. Demet ŞEKERCİ**

Özet

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ve bir hakkın kullanılması belli sürelerle bağlıdır. Bunların zamanında ifa edilmemesi veya kullanılmaması halinde ise, vergi mükellef ve sorumluları ciddi yaptırımlarla karşılaşabilmekte ya da haklarını kaybedebilmektedirler. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da mükellefler için, vergisel ödevlerinin yerine getirilmesi veya hakların kullanılması sırasında karşılaştıkları mücbir sebep veya zor durumlar nedeniyle bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. Vergi hukukunda mücbir sebep ve zor durum halleri iyi niyetli mükellef ve sorumluların mağdur olmamaları için düzenlenmiş uygulamalardır. Mücbir sebep halleri, vergisel ödevlere ilişkin süreleri durdurup cezai yaptırımlardan kurtulabilme imkanı tanımaktadır. Zor durum halinde ise mükelleflere zamanında yerine getiremedikleri ödevler için ek süre verilmektedir. Bu çalışmada, vergi hukukunda özellikle süreler bakımından son derece önemli olan mücbir sebep ve zor durum uygulamaları öğretisi ve yargı kararları ışığında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi hukukunda süreler, mücbir sebep, zor durum.

Force Majeure and Hardship in Turkish Tax Law

Abstract

Fulfillment of tax obligations and exercising a right depend upon certain periods. When these were not fulfilled or not exercised on time, taxpayers and tax responsables may face serious sanctions or forfeit their rights. As it does in all branches of law, in tax law a set of conveniences are provided for tax payers when they encountered a force majeure and hardship during the fulfillment of tax obligations or exercising rights. In tax law, hardship and force majeure are an implementations that are arranged for tax payers and responsables in good faith to not to be a victim during the fulfillment of tax obligations. Force majeure gives the opportunity to stop and remove criminal sanctions about tax duties. In the case of hardship an additional time is given to taxpayers for their obligations that they

* Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, rkilic@adu.edu.tr

** Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, demet_sekerici@hotmail.com

couldn't fulfill. However, in the implementation with respect to these two establishments, there is no consistency in the enforcement and judicial decisions. In this study, force majeure and hardship implementations which are extremely important especially in terms of time in tax law were examined in the light of judicial decisions and doctrine.

Key Words: *Periods in tax law, force majeure, hardship.*

Giriş

Vergiler, devlet için önemli bir finansman kaynağı olurken mükellefler açısından ise ciddi bir yük oluşturmaktadır. Devletle mükellef arasındaki bu zorunlu ve gönülsüz ilişki nedeniyle mükellefin vergi borcunu ödemesi için bir takım önlemlerin alınması gerekir. Bu sebeple devlet, vergi mükellef ve sorumlularına yerine getirilmesi gereken birçok ödev yüklemiş ve bunları da belli sürelerle bağlamıştır. Bütün hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesi bakımından süreler büyük önem taşımaktadır. Bu sürelerle uyulmadığı takdirde hak kayıpları oluşmakta ve cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Ancak, vergi borçluları tüm iyi niyetlerine rağmen, vergi ödevlerini zamanında yerine getirmelerine engel olabilecek istem dışı bazı hallerle karşılaşılabilir. Böyle durumlarda vergi mükellef ve sorumlularının hak kaybına uğramaması ve yaptırıma maruz kalmaması için Vergi Usul Kanunu'nda mücbir sebep ve zor durum müesseselerine yer verilmiştir. Bu uygulamalar aynı zamanda, vergilerin mükellef için en uygun zamanda alınmasını ifade eden vergilemede uygunluk ilkesinin amacına da hizmet etmektedir.

Mücbir sebep kavramı, hemen hemen tüm hukuk dalları içerisinde yer almasına rağmen genel bir tanımı yoktur. Vergi hukukundaki etkisi yönünden mücbir sebep, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak burada bir tanıma yer verilmemiş, mücbir sebep olarak kabul edilebilecek durumlar örnekleyici biçimde sayılmıştır. Buna göre, vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmanın ilk bölümünde mücbir sebep kavramı açıklanmaya çalışılarak Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan durumlar yargı kararları ve öğreti

görüşleri ışığında incelenmiştir. Daha sonra, vergi hukukunda mücbir sebep hallerinin neden olduğu sonuçlara yer verilmiştir. Bu kapsamda mücbir sebebin süreleri uzatıcı etkisinin hangi süreler bakımından geçerli olacağı tartışılmıştır. Ayrıca, mücbir sebebin cezaları önleyici etkisi incelenmiştir.

Mücbir sebep gibi zor durum hali de vergi hukukunda süreleri etkileyen bir nedendir. Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde, zor durumda bulunmaları nedeniyle vergisel işlemlerle ilgili ödevlerini yerine getiremeyecek olanlara Maliye Bakanlığı tarafından süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak burada da, herhangi bir tanım yapılmadığı gibi örnekleyici sayıma da yer verilmemiştir. Genel olarak zor durum hali, mücbir sebep kadar olmasa da vergisel ödevlerin yerine getirilmesini engelleyen ve daha çok kişisel nedenlerden kaynaklı bir durum hali olarak kabul edilmektedir. Çalışmanın son bölümünde, zor durum hali uygulamadaki örnekleriyle incelenip sonuçlarına yer verilmiştir.

1. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Sonuçları

Esas olan vergi yükümlülerinin vergilemeyle ilgili şekli ve maddi ödevlerini belirtilen süreler içerisinde yerine getirmeleridir. Ancak kanun koyucu, kişilerin iradesi dışı gerçekleşen sebepler nedeniyle onları zor durumda bırakmamak için süreleri uzatan uygulamalara yer vermiştir. Neredeyse tüm hukuk dallarında yer verilip farklı sonuçlar bağlanan mücbir sebep, vergi hukukunda da düzenleme alanı bulmuştur. Mücbir sebep, uygulama alanı ve sonuçları bakımından gerek mükellef gerekse idare açısından da oldukça önemli bir müessesedir.

1.1. Mücbir Sebep Kavramı

Mücbir sebep, en eski tarihlerden beri tüm hukuk dallarında yer almış temel hukuk kavramlarından birisidir. Hemen hemen her hukuk dalı, kendi mevzuatında bu kavramı ve sonuçlarını ayrı ayrı düzenlese de genel olarak mücbir sebebin mahiyeti aynıdır. Ayrıca, mücbir sebebe sözleşmelerde de yer verilip hukuki sonuçlar bağlanabilir. Mücbir sebep, önceden tahmin edilemeyen ve gerçekleşmesine engel olunamayan olayları ifade eder. Hukukta, bu olaylar nedeniyle süresi içerisinde haklarını kullanamayan veya yükümlülüklerinin yerine getiremeyen kişilere bazı haklar tanınır. Yani mücbir sebep, kişilerin hak kaybına uğramaması veya bir takım yaptırımlarla karşılaşmaması için yasal temellere oturtulmuş bir kavramdır. Zira,

kişilerin önceden öngöremedikleri tesadüfi olaylar nedeniyle sorumlu tutulması haksızlık teşkil eder.

Farklı hukuk dallarında farklı etkilerle düzenlenmiş olmasına rağmen, mücbir sebebin yasal bir tanımı mevcut değildir. Mücbir sebep sayılabilecek durumlara örnekler verilerek, mutlak bir mücbir sebep nitelendirilmesinden kaçınılmıştır. Genel olarak deprem, sel gibi doğa olaylarının yanı sıra isyan, grev, savaş gibi beşeri olaylar da mücbir sebep olarak kabul edilir. Ancak yine de 4 her olay kendi koşullarına göre incelenip ona göre değerlendirme yapılmalıdır (Kumrulu, Öncel ve Çağan, 2013: 118).

Yargı kararlarına konu olan hukuki uyuşmazlıklarda da mücbir sebep kavramı sık sık tanımlanmıştır. Nitekim Yargıtay bir kararında “bir olayın mücbir sebep olarak nitelendirilebilmesi için o olayın önceden sezilemez, karşı konulamaz olması ve harici bir etkenden ileri gelmiş olması gerekir” diyerek mücbir sebebin unsurlarını belirten bir açıklama yapmıştır¹. Danıştay ise verdiği bir kararda, “Mücbir sebep, bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olaydır” şeklinde bir tanımlama yapmıştır².

Mücbir sebebin hukuki bir tanım yapılacak olursa, “kişinin kusuruna bağlı olmaksızın önceden sezilemeyen ve karşı konularak bertarafı mümkün olmayan gerçektir” ifadesi kullanılabilir (Türkkot, 2005: 38).

Özetle, mücbir sebep için aranan genel kabul gören şartlar; kişinin iradesi dışında meydana gelmesi, öngörülemez ve önlenilemez oluşudur (Karakoç, 2010: 348). Mücbir sebebin, öngörülemez ve önlenemez olmasının yanında, kullanılmayan hak ya da yerine getirilmeyen yükümlülükle arasında uygun illiyet bağına da sahip olması gerekir³.

1.2. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep

Mücbir sebep, çeşitli hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da yer alan bir kavramdır. Vergi hukukumuz esas olarak beyan usulüne dayandığı için mükelleflerin bildirimde bulunma, defter tutma, defter ve belgeleri ibraz etme, beyanname verme gibi ödevleri mevcuttur. Bu ödevlerin yerine getirilmesi sırasında vergi mükellefinin uyması gereken bir

¹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 20.03.2013 Tarihli, E. 2012/11-1096, K. 2013/382 sayılı karar.

² Danıştay 7. Dairesi, 23.09.1999 Tarihli, E. 1998/993, K. 1999/3059 sayılı karar.

³ Danıştay 3. Dairesi, 02.05.2007 Tarih, E. 2006/3541, K. 2007/1377 sayılı karar.

takım süreler söz konusudur. Bu süreler, hem mükellef bakımından belirlilik sağlar, hem de devletin vergi alacağını kısa zamanda toplayabilmesini amaçlar (Karakoç, 2001b: 83). Ancak bu süreler, bazı sebeplerle kesilebilir veya durabilir. Mücbir sebep de mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri yönünden süreleri durdurucu etkiye sahiptir. Mükellefiyet ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesi sebebiyle verilecek vergi cezalarına maruz kalmamak veya bazı hakları yitirmemek için sürelere dikkat etmek gerekir. Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 15. maddesinde mücbir sebebin, süreyi durduran bir neden olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının bu işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmektedir.

VUK'da mücbir sebebin tanımı yapılmamıştır. Ancak Kanun'un 13. maddesinde mücbir sebep sayılabilecek olaylara örnekler verilmiştir. Maddede “gibi” ifadesi yer aldığı için buradaki sayım tahdidi değildir. Her olay, içinde bulunduğu durum ve şartlara göre değerlendirilmelidir. Bu sebeple vergi dairesinin, meydana gelen olayın mücbir sebep teşkil edip etmeyeceği konusunda takdir yetkisi söz konusudur. Vergi dairesi, amaçsal yorum çerçevesinde maddede geçen sebepler dışındaki olay ve durumları da mücbir sebep olarak kabul edebilir (Nas, 2011: 353). VUK'un 13. maddesinde yer alan mücbir sebepler şöyledir:

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.

Görüldüğü gibi örnekleyici biçimde sayılan bu sebepler için önemli olan, meydana gelen olayın vergi ödevini engelleyebilecek derecede olması ve mükellefin iradesi dışında meydana gelmesidir. Maddede genel bir tanım yer almadığı için, mücbir sebebin kapsamı bu maddedeki olay ve durumlar göz önüne alınarak, öğreti ve içtihatlarla belirlenmeye çalışılmaktadır.

1.2.1. Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk Hali

VUK'un 13/1'inci maddesinde ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halinin mücbir sebep sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre, mükellef veya vergi sorumlusu kendisine yüklenilen vergisel ödevlerden birini yerine getirmesine engel olabilecek derecede ağır kaza, hastalık veya tutukluluk halinde ise mücbir sebep devreye girecek ve bunun sonuçlarından faydalanabilecektir (Erol, 2012: 202-203).

Kanunda, hastalık ve kaza hali için “vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır olması” ifadesi kullanılmıştır. Ancak ağır kaza ve ağır hastalık halinin nasıl belirleneceğine dair bir açıklayamaya yer verilmemiştir. Bu durumların sağlık raporu ile belgelendirilmesi şarttır. Zaten VUK'un 15/2'inci maddesinde, mücbir sebepler nedeniyle sürelerin uzaması mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi 6 şartına bağlanmıştır. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nde mükelleflerin ibraz etmiş oldukları raporlarda belirtilen hastalığın “ağır hastalık” olarak değerlendirilebilmesi bazı koşullara bağlanmıştır⁴. Buna göre;

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

- Hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarınca (Hükümet Tabipliği, Sağlık ocağı gibi) verilen raporlar hakkında İl Sağlık Müdürlüklerinden, yazı ile sorulmak suretiyle raporda yer alan hastalığın vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır hastalık olup olmadığı hususu açıklığa kavuşturulacaktır.

Yine aynı İç Genelge'de mücbir sebebin varlığını ispat için ibraz edilen raporların sadece sayılan bu kuruluşlardan alınması gerektiğinden özel doktorlardan alınan raporların dikkate alınmayacağı da belirtilmiştir. Ayrıca, raporda mutlaka vergi yükümlüsünün vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır hasta olduğu belirtilmelidir. Maliye Bakanlığı,

⁴ Maliye Bakanlığı'nın 25.12.1986 tarih ve 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi.

kendisinden istenen görüşlere verdiği muktezalarda⁵ uzlaşmaya icabet etmeyen mükelleflerin özel polikliniklerden aldıkları raporlara ilişkin, özel polikliniğin özel hastane statüsünde olup olmadığı hususunun İl Sağlık Müdürlüğü'ne sorulması gerektiğini, özel hastane statüsünde olduğu yönünde yazı alınması halinde mükellefin rahatsızlığının ağır hastalık kapsamında değerlendirilerek durumunun mücbir sebep sayılması ve uzlaşma için yeni gün verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Aksi halde mükellefin durumu mücbir sebep sayılmayacak ve yeni bir uzlaşma günü tayin edilmeyecektir.

Danıştay da verdiği kararlarda⁶, hastalığın vergisel ödevlerin yerine getirilmesini olanaksız kılacak ağırlıkta olması gerektiğini ve bu durumun doktor raporuyla tevsik ve ispat edilmiş olması şartına bağlamıştır. VUK'un 13. maddesinde tutukluluk hali de mücbir sebep olarak nitelendirilmiştir. Ancak, yasa koyucu burada mahkumiyet halinden söz etmemiştir. Çünkü mahkumiyet durumunda kesin ve nihai bir karar söz konusudur. Medeni Kanun'un 407. maddesinde bir yıl ve daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı ceza alan her ergin kişinin kısıtlanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, cezayı yerine getirmekle görevli makam, böyle bir hükümlünün cezasını çekmeye başladığını, kendisine vasi atanmak üzere gereğinin yapılmasını hemen yetkili vesayet makamına bildirmekle yükümlüdür. Görüldüğü gibi, bir yıl ve daha uzun süreli mahkumiyetlerde kişi kısıtlanacak ve vesayet altına alınıp kendisine vasi atanacaktır. VUK'un 8. maddesine göre vasi, vergi sorumlusu olarak hareket edip vergi dairesine karşı muhatap olacaktır. Burada mükellefe ait vergisel ödevleri vergi sorumlusu olan vasi yerine getirecektir. Bir yıla kadar hükümlü bulunanların durumu ise tutukluluk gibi değerlendirilip mücbir sebep olarak kabul edilmelidir.

Tutukluluk hali Medeni Kanun'da sayılan bir vesayet nedeni olarak görülmediği için VUK'un bu durumu mücbir sebep olarak sayması

⁵ Maliye Bakanlığı'nın 03.08.2004 tarih, B.07.0.GEL.0.28/2810-13-2 sayılı ve 28.06.2004 tarih, B.07.0.GEL.0.28/2810- 13-949/30311 sayılı Özelgeleri.

⁶ "...sürelerin mücbir sebep sayılan durumların varlığı halinde işlememesi de, hak arama özgürlüğünün niteliği ve önemi itibarıyla gereklidir. Hak arama özgürlüğünün kullanılması bakımından, kişinin iradesi dışında gelişen afet ve felaketler, savaş hali ve benzeri durumlarla, bu hakkın kullanılmasını olanaksız kılan çok ağır hastalık halleri, mücbir sebep sayılabilecek niteliktedir. Olayda, kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçeye ekli raporun başvuruda bulunma hakkının kullanılmasını olanaksız kılacak ağırlıkta bir hastalık haline ilişkin olmaması ve esasen, dilekçenin de raporun kapsadığı tarihler içerisinde verilmiş bulunması karşısında; anılan raporun, kararın düzeltilmesi başvurusu için kanunen öngörülen süreyi durduracak bir mücbir sebep hali olarak kabulü mümkün görülmemiştir." Danıştay 7. Dairesi, 24.03.1999 Tarih E. 1999/653, K. 1999/1305 sayılı karar. Aynı yönde bkz. Danıştay 7. Dairesi, 23.09.1999 Tarih, E. 1998/993, K. 1999/3059 sayılı karar.

isabetlidir. Çünkü tutuklu kişi medeni haklarını kullanma ehliyetine sahiptir ve vekil aracılığıyla haklarını kullanıp ödevlerini icra edebilir (Yücel, 1993a: 68). Gerçek kişiler açısından tutukluluğun mücbir sebep sayılmasında bir tereddüt yoktur. Ancak tüzel kişiler açısından durum farklıdır. Bilindiği gibi tüzel kişilik, belli bir amaca ulaşmak için bağımsız bir varlık olarak örgütlenmiş olup haklara ve borçlara sahip olabilen, hukuk düzenince tanınmış, kişi veya mal topluluklarıdır. Medeni Kanun'a göre, tüzel kişiler cins, yaş, hısımlık gibi yaratılış icabı olarak insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışında bütün haklara ve borçlara ehildirler. Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar ve tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Bu noktada, tüzel kişiliğin yönetiminden sorumlu organda görev yapan kimseler bakımından tüzel kişiliğe ait vergisel ödevlerden dolayı tutukluluk halinin mücbir sebep olarak kabul edilip edilemeyeceği sorusu akla gelmektedir. Danıştay bu konuya ilişkin verdiği bir kararda imza yetkisine sahip müdürlerin tutukluluk halini tüzel kişilik açısından mücbir sebep olarak kabul etmiştir⁷. Ancak başka bir olayda “davacının tutuklu olmasının şahsı için VUK’un 13. maddesine göre mücbir sebep hali olduğu, ödenmek istenen borcun davacının şahsi borcu olmadığı, şirketin tüzel kişiliğine ait borç olduğu, davacının tutuklu olmasının asıl borçlu şirket için mücbir sebep sayılamayacağı” yönünde bir karar vermiştir⁸.

“Ağır kaza”, “ağır hastalık” ve “tutukluluk” durumları insanlara özgü durumlar olduğu için tüzel kişiler için bir değerlendirme yaparken tereddüt doğmaktadır. Esasen, başına bu gibi durumlar gelen kişinin tüzel kişilik içindeki konumuna bakmak gerekir. Kendi şahsında mücbir sebep hallerinden biri bulunan kişi, tüzel kişiliğin idaresi için tek yetkili kişi ise

⁷ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinin 1. fıkrasında mücbir sebepler arasında vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluğun sayıldığı yine aynı yasanın 15. maddesinde ise 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hükme bağlandığından beyanname verme süresinin imza yetkisine haiz iki müdürün tutuklanması ile durduğunu ve tutukluluk haline son verilmesi üzerine işlemeye devam ettiğini, dolayısıyla 6.4.1981 ile 28.10.1981 tarihleri arasındaki tarihleri sürenin beyanname verme süresini hesaplamada göz önüne alınmaması suretiyle 23.11.1981 gününde verilen beyannamenin süresinde verildiğini kabul etmek gerekmektedir.” Danıştay 4. Dairesi, 14.10.1983 Tarih, E. 1982/2323, K. 1983/7533 sayılı karar.

⁸ “Davacının tutuklu olmasının şahsı için mücbir sebep hali olduğu, ancak ödenmek istenen borcun davacının şahsi borcu olmadığı, şirketin tüzel kişiliğine ait borç olduğu, davacının tutuklu olmasının asıl borçlu şirket için mücbir sebep sayılamayacağı, dolayısıyla dava konusu işlemde kanuna aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesi yerindedir.” Danıştay 4. Dairesi, 22.06.2004 Tarih, E. 2004/178, K. 2004/1479 sayılı karar.

mücbir sebebin o tüzel kişilik için de geçerli olması gerekir (Erol, 2012: 206). Ayrıca müştereken imza verilen durumlarda temsilcilerden birisi bakımından vuku bulan mücbir sebep halinde tüzel kişilik için de mücbir sebebin bulunduğu kabulü gerekir. Çünkü, bu durumda diğer temsilci veya temsilcilerin tek başına yetkileri bulunmamaktadır (Özyer, 2001: 54). Mücbir sebebe dayanan kişi tek temsilci veya müşterek temsilcilerden biri değilse söz konusu yükümlülükleri başka bir temsilci yerine getirebileceğinden bu durum mücbir sebep olarak kabul edilmemelidir.

1.2.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetler

VUK'un 13. maddesinde afet halleri de mücbir sebep olarak belirtilmiş ancak afet kavramı tanımlanmamıştır. Afet olarak kabul edilebilecek durumlara örnekler verilmiştir. Yani maddede sayılan yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi hallerin dışındaki bazı durumlar da mücbir sebep olarak kabul edilebilir. Örneğin, toprak kayması veya don olayı da bazen mücbir sebep sayılabilir. Burada da en önemli kıstas meydana gelen afetin vergisel ödevlerin yerine getirilmesine engel olabilecek düzeyde olmasıdır (Nas, 2011: 105). Örneğin, işyerinin sadece bir kısmını etkileyen ve belgelere zarar vermeyen yangın veya sel olayı beyanname verilmesini engelleyecek nitelikte olmadığı için mücbir sebep olarak kabul edilemez (Özyer, 2001: 46). Mücbir sebebe konu olan “afet”, insan etkisiyle de oluşabilir. Önemli olan, kişinin bu durumu öngöremeyecek ve kendi gücü ve iradesiyle önleyemeyecek halde olmasıdır (Erol, 2012: 207).

Maliye Bakanlığı 26.01.2006 tarih B.07.GİB.0.28/2810-13-986 sayılı genel yazısında ülkemiz genelinde yaygın biçimde ortaya çıkan kuş gribi nedeniyle zarar gören kanatlı hayvan ve yumurta üreticisi olan mükelleflerin içinde buldukları durumu VUK 13. madde uyarınca mücbir sebep hali olarak değerlendirmiştir. Görüldüğü üzere kuş gribi hali ilgili maddede sayılmamış olmasına rağmen mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Bu yazıyla Maliye Bakanlığı VUK 15. maddesiyle kendisine verilen, vergi ödevlerini yerine getiremeyecek olanları tespit edebilme yetkisini de kullanmıştır. Ayrıca, aynı genel yazıda mücbir sebep halinin başlangıç ve bitiş tarihleri belirtilerek mücbir sebep nedeniyle işlemeyen süreler tespit edilmiştir.

Mücbir sebep hallerinde mücbir sebebin başladığı tarih ile sebebin ortadan kalktığı tarihler arasında vergi kanunlarındaki süreler duracağından mücbir sebebin başlama ve sona erme tarihlerinin tespiti önem arz eder. Bu

tespitin yapılabilmesi için mücbir sebebin de ilgili tarafından ispat edilmesi gerekir. Genel bir hukuk kuralı olarak “herkesin iddiasını ispat etmekle yükümlü olması”, VUK’un 15/2. maddesinde de yer bulmuştur. Buna göre ispat yükü, vergi mükellefi veya sorumlusunun üzerindedir (Tuncer, 2001a: 16). Belirli bir bölgeyi etkileyen deprem, sel, yangın gibi genel karakterli afetlerin başlangıç zamanı herkesçe malumdur. O bölgede yaşayan herkesçe ve vergi idaresince bilinir. Bu durumun ayrıca ispatına gerek yoktur⁹. Zaten belli bir bölgeyi etkileyen büyük çaptaki afetler için Maliye Bakanlığı genel tebliğ çıkarıp o bölge için mücbir sebep hali ilan edebilmektedir. Nitekim, 17.08.1999’da Marmara Bölgesi’nde meydana gelen deprem için 277 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’i yayımlanmış; bazı il ve ilçelerdeki tüm mükellefler ile bazı illerdeki zarar gören mükellefler mücbir sebep kapsamında değerlendirilmiştir. Görüldüğü gibi böyle bir durumda zarar görsün görmesin tüm mükellefler mücbir sebep halinden faydalanabilmektedir. Daha sonra çıkarılan 295 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de mücbir sebep halinin sona erdiği ilan edilmiştir.

Etkisi genel nitelikli olmayıp da sadece bir mükellefin zarar gördüğü afet durumlarında ise, afet halinin varlığının ve bu durumun vergisel ödevlerin yerine getirilmesine engel olduğunun resmi mercilerden alınan belgelerle kanıtlanması gerekir. Örneğin, defter ve belgelerin yangın sonucu yok olması durumunda bunun yangın raporu ve Türk Ticaret Kanunu gereği Ticaret Mahkemesi’nden alınan zayi belgesi ile ispat edilmesi şarttır (Yücel, 1993a: 68). Danıştay, 2004 yılında vermiş olduğu bir kararında defter ve belgelerin çıkan yangın sonucunda zayi olduğuna dair zayi belgesi veya herhangi bir resmi belge bulunmadığından dolayı mücbir sebebin varlığını kabul etmemiştir¹⁰.

⁹ “İncelenen olayda da 1997 yılı defter ve belgelerinin 27.6.1998 tarihinde meydana gelen depremde zayi olduğu ileri sürülerek ibraz edilememesi üzerine kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan dava, konuyla ilgili tespit veya mahkeme kararı bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiş ise de çok sayıda insanın ölmesine ve yaralanmasına neden olan deprem de bir çok binanın yıkıldığı ya da oturulamaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşadığı, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işleri yapamayacak bir ortamda bulduklarının dikkate alınması durumunda mücbir sebebin malum olduğunun ve davacının defter ve belgelerini ibraz etmesi için tanınan sürenin mücbir sebep nedeniyle işlemediğinin kabulü gerekmektedir...” Danıştay 3. Dairesi, 04.07.2001 Tarih, E. 2000/830, K. 2001/2680 sayılı karar.

¹⁰ “Olayda; davacı tarafından, işyerinde çıkan yangında zayi olduğu belirtilerek defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmemesine karşın, bu konuda adli yargı yerinde alınmış bir zayi belgesi sunulmadığı gibi, iftayıyece olay anında tutulan tutanakta, defter ve belgelerin yandığına dair herhangi bir saptamanın da yapılmadığı dikkate alındığında, mücbir sebebin

1.2.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler

Bir başka mücbir sebep hali ise, kişilerin zorunlu olarak bir yerde bulunamamalarından dolayı vergisel ödevlerini yerine getirememeleridir. “Gaybubet” Arapça kökenli bir kelime olup “yokluk” anlamına gelmektedir. Bu mücbir sebep halinde, vergi mükellefi veya sorumlusunun kendi iradesi dışında, belli bir yerde fiziki olarak bulunamaması söz konusudur. Bu bulunamama hali çeşitli sebeplerle olabilir. Örneğin, karantina, grev, salgın hastalık, askerlik, yurtiçine girememe, mahsur kalma gibi nedenlerle vergisel ödevlerini yerine getiremiyor ise bu durum mücbir sebep teşkil eder (Erol, 2012: 210). Aslında kişilerin askere alınmaları önceden bilinebilecek bir olay olduğundan yokluğunda vergisel ödevlerini yerine getirebilecek temsilci veya vekil ataması gerektiği savunulsa bile, vergi idaresi askere giden bir kişinin uzlaşma görüşmelerine katılamaması durumunu mücbir sebep olarak kabul etmiştir (Özyer, 2001: 47).

Zorunlu bulunamama halinin de ilgili kişi tarafından ispat ve tevsik zorunluluğu mevcuttur. Bu gibi hallerde yükümlü kendisine temsilci atarsa mücbir sebep hali ortadan kalkar. Doğal olarak, temsilcinin atandığı tarihten itibaren mücbir sebep nedeniyle durmuş olan süreler işlemeye başlar (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013: 119).

1.2.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkması Bulunması

Vergi yükümlüsü, vergi kanunları uyarınca tutması gereken defter ve belgelerin kendi iradesi dışında elinden çıkması sebebiyle yükümlendiği vergisel ödevleri yerine getiremiyorsa mücbir sebep iddiasında bulunabilir. Defter ve belgelerin sahibinin iradesi dışı elden çıkma hallerine örnek olarak yangın, sel, hırsızlık, kaybolma, resmi mercilerin el koyması gibi durumlar verilebilir. Yükümlü tarafından defter ve belgelerin irade dışı elden çıktığının ispat edilmesi gerektiği Danıştay kararında da vurgulanmıştır¹¹.

varlığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.” Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2004 Tarih, E. 2003/1400, K. 2004/1701 sayılı karar.

¹¹ “Dava konusu olayda ise bu maddelerin kapsamına giren bir durum olmayıp, yükümlü tarafından defter ve belgelerin 15.11.2001 tarihinde çalındığı ileri sürülerek incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan resen tarhiyat dava konusunu oluşturmakta, davacı tarafından zayı belgesi sunulamadığı görüldüğünden mücbir sebep halinin varlığı ispatlanmamış olmakla Vergi Usul Kanununun 13. maddesinin, dolayısıyla 15. maddesinin de uygulanamayacağı, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi geçtiği anlaşılmaktadır.” Danıştay 9.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 82/7. maddesine göre "Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziya 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." Bu hükme istinaden aldığı zayi belgesiyle mücbir sebep durumunu ispatlayabilir (Özyer, 2001: 47). Ancak Danıştay her durumda zayi belgesini ispat aracı olarak kabul etmemektedir¹². Nitekim; mükelleflerin, defter ve belgelerini herhangi bir sebeple muhasebecilerinin hakimiyetlerinde bırakmaları mücbir sebep olarak görülmemektedir¹³. Ancak, mükellefin defter ve belgeleri yapılan vergi incelemeleri doğrultusunda vergi inceleme elemanları tarafından veya yargıya intikal eden herhangi bir dava sebebiyle yargı mercileri tarafından alınabilmektedir. Bu durumda Danıştay, yükümlü kişinin, bu defter ve belgeleri geri alamadığının ispatı halinde mücbir sebep halinden faydalanabileceğini yönünde karar vermiştir¹⁴. VUK'un inceleme usulünün

Dairesi, 06.06.2007 Tarih, E. 2007/507, K. 2007/2230 sayılı karar. Aynı yönde bkz. Danıştay 7. Dairesi, 20.10.2002 Tarih, E. 2000/5641, K. 2002/3341 sayılı karar, Danıştay 7. Dairesi, 14.11.2003 Tarih, E. 2000/8993, K. 2003/4755 sayılı karar.

¹² "Olayda, davacı Şirket yetkilisi tarafından, 1991 yılına ait defter ve belgelerin tamamının 23.9.1993 tarihinde iş yerine giren hırsızlar tarafından çalındığı belirtilerek, bu konuda Ankara Beşinci Asliye Ticaret Mahkemesinden alınan 10.12.1993 tarihli zayi belgesi ibraz edilmişse de; ... hırsızların davacı Şirketin 1991 yılına ait defter ve belgelerini çaldıkları yönünde herhangi bir ifade ve beyanda bulunmadıkları; sadece davacı şirket yetkilisinin ifade ve beyanına dayanılarak söz konusu zayi belgesinin verildiğinin anlaşılması karşısında, hırsızlık olayının mücbir sebep olarak kabulüne olanak bulunmadığından, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemek suretiyle vergi zıyanına sebebiyet veren davacı Şirket adına kaçakçılık cezası kesilmesi, yasa hükmünün gereğidir." Danıştay 7. Dairesi, 07.11.2002 Tarih, E. 2000/5615, K. 2002/3493 sayılı karar. Aynı yönde bkz. Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu, 18.2.2005 Tarih, E. 2004/141, K. 2005/4 sayılı karar (Ayrışık Oy).

¹³ "Her ne kadar, davacı Şirket, muhasebeci tarafından alıkonulan defter ve belgelerini icra yoluyla geri aldığı belirterek buna ilişkin belge sunmuş ise de, mevzuatta, defter ve belgelerin muhasebeci nezdinde muhafaza edileceğine ilişkin zorunluluk bulunmadığından, bu hususun mücbir sebep olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır." Danıştay 7. Dairesi, 12.04.2004 Tarih, E. 2001/4013, K. 2004/963 sayılı karar.

¹⁴ "... idarenin söz konusu defter ve belgelerin iade edildiği şeklindeki iddiasını kanıtlayıcı herhangi bir bilgi ve belgenin bulunmaması, yalnızca inceleme elemanının tek taraflı beyanının dayanak gösterilmiş olması, diğer bir anlatımla yukarıda anılan yasa hükmü uyarınca ispat külfeti kendisine düşen idarenin iddiasını hukuken geçerli delillerle kanıtlayamaması karşısında defter ve belgelerin iade edilmediği, dolayısıyla defter ve belgelerin yükümlünün kendi iradesi dışında elinden çıkmış bulunduğu hususların kabulü ile olayda mücbir sebep halinin mevcut olduğu sonucuna ulaşılmaktadır." Danıştay

açıklandığı 144. maddesinde ise, defter ve belgelerin inceleme sebebiyle muhafaza altına alınmış olmasının süresi gelmiş vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca yine aynı maddede defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresinin kendiliğinden bir ay uzayacağı ve ek sürenin bu müddetin sonundan başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu ifade nedeniyle, böyle bir durum vergi idaresince VUK'un 17. maddesinde düzenlenen zor durum müessesesi kapsamında değerlendirilmektedir (Özyer, 2001: 50).

VUK'un 15. maddesinde belirtilen durumların mücbir sebep kavramı için sınırlayıcı olarak sayılmadığını belirtmiştik. Bunlara benzer nedenler de mücbir sebep olarak kabul edilebilir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan bir sirkülerde, Suriye'de meydana gelen olaylar mücbir sebep olarak değerlendirilmiş ve bu olaylardan etkilenen mükelleflerin durumu mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir¹⁵. Ayrıca, bu olaylardan etkilenen mükelleflerin, durumlarını ispat veya tevsik eden bilgi ve belgelerle etkilendikleri süreyi de belirtmek suretiyle bağlı oldukları vergi dairelerine başvurmaları gerektiği belirtilmiştir. Yine başka bir sirkülerde, VUK'un 13. maddesinde yer alan "gibi" edatına dayanılarak, elektronik beyanname kabulü sırasında meydana gelen teknik kesintiler nedeniyle beyanname verilememesi mücbir sebep olarak değerlendirilmiş ve bu durumun bir gün sürdüğü belirtilmiştir¹⁶.

1.3. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Geçerlilik Alanı

VUK'un 13. maddesinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen mücbir sebep kavramının geçerlilik alanının belirlenmesi gerekir. Bu kapsamda, mücbir sebep konu ve süre yönünden ele alınarak incelenebilir.

1.3.1. Konu Bakımından Geçerlilik Alanı

VUK'da belirtilen mücbir sebepler sadece vergi mükellefleri tarafından değil vergi sorumlusu ve kanuni temsilciler bakımından da

9. Dairesi, 03.04.2002 Tarih, E. 2001/1632, K. 2002/1179 sayılı karar. Aynı yönde bkz. Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu, 13.11.1997 Tarih, E. 1996/105, K. 1997/477 sayılı karar.

¹⁵ Maliye Bakanlığı'nın 08.03.2012 tarih ve VUK-52/2012-2 sayılı Sirküleri.

¹⁶ Maliye Bakanlığı'nın 25.12.2007 tarih ve VUK-30/2007-6/ e-Beyanname-8 sayılı Sirküleri.

geçerlidir. Ancak, vergi yükümlü ve sorumlularının yakın akrabalarına yönelik mücbir sebepler kanunda belirtildiği şekilde vergisel ödevlerin yerine getirilmesini engellese bile bu durum vergi yükümlüsü bakımından mücbir sebep teşkil etmez. Vergi yükümlüsünün genel vekaletnameyle görevlendirdiği vekillerine yönelik mücbir sebeplerin vergi yükümlüsü bakımından geçerli olup olmayacağı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, iradi temsilciler olan genel vekillere yönelik mücbir sebeplerin vergi yükümlüleri açısından da geçerli olması gerekir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013: 120; Nas, 2011: 108). Ancak, genel vekillerin, vergi yükümlülerinin kanunlarla belirlenmiş ödevlerini yerine getirmekle sorumlu kişilerden olmadığından bahisle onlara yönelik mücbir sebeplerin, vekili buldukları vergi yükümlüleri açısından kabul edilemeyeceği görüşü de hakimdir (Çavuş: 2008: 17).

Konuyla ilgili olarak, Avukatlık Kanunu'nun 42. maddesinde bir düzenlemeye yer verilmiştir¹⁷. Buna göre, vekil geçici bir iş göremezlik durumunda ise barodan geçici bir avukat görevlendirilmesi istenebilir. Bu durumda dosyaların devir ve teslimine kadar (en çok 3 ay) süre işlemez. Görüldüğü gibi burada müvekkilin mağdur olmaması için tanınan bir hak söz konusudur. Danıştay, bu hakkı kullanmayı mücbir sebep iddiasında bulunmayı kabul etmemektedir¹⁸.

¹⁷ Avukatlık Kanunu'nun 42. maddesinde "Bir avukatın ölümü veya meslekten yahut işten çıkarılması veya işten yasaklanması yahut geçici olarak iş yapamaz duruma gelmesi hallerinde, baro başkanı, ilgililerin yazılı istemi üzerine veya iş sahiplerinin yazılı muvafakatını almak şartıyla, işleri geçici olarak takip etmek ve yürütmek için bir avukatı görevlendirir ve dosyaları kendisine devir ve teslim eder. (Ek cümle : 2/5/2001 - 4667/28 md.) Ayrıca durumu mahkemelere ve gerekli göreceği yerlere bildirir. Bu hükümler avukatlık ortaklığı hakkında da kıyasen uygulanır. Yukarıki fıkrada yazılı işlere ait kanuni süreler, dosyaların devir ve teslimine kadar işlemez. Şu kadar ki, bu süre üç ayı geçemez..." hükmü yer almaktadır.

¹⁸ "Vekalet görevinin yürütülmesi sırasında ve vekilin geçici iş göremezliği halinde kanuni sürelerin, ilgililerin istemi üzerine baro başkanı tarafından işleri geçici olarak takibetmek ve yürütmek için görevlendirilen avukata dosyaların devir ve teslimine kadar ve üç ayı geçmemek üzere işlemeceği, Avukatlık Kanununun 42'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında kurala bağlanmıştır. Davacı vekili tarafından bu yol izlenmediği gibi Kuşadası İkinci Noterliğince 15.9.2005 tarihinde 13752 yevmiye sayısı ile düzenlenen ve onaylı örneği dosyada bulunan vekaletnamesinden kendisine, münferiden başkalarını tevkil yetkisi tanınmasına karşın, bu yetki de kullanılmadığından, ileri sürülen iddialar isteme konu yapılan kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir." Danıştay 3. Dairesi, 02.10.2007 Tarih, E. 2006/4355, K. 2007/2559 sayılı karar. Aynı yönde bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.10.1991 Tarih, E. 1991/56, K. 1991/76 sayılı karar.

Mücbir sebep halinde bulunan yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler açısından durumun nasıl değerlendirileceği konusunda, ilgili kanunlarda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Muhasebecilerin, vergi idaresine karşı muhatap kabul edilmediği gerekçesiyle muhasebecisinin şahsında gerçekleşen mücbir sebeplerin vergi yükümlüsü açısından süreleri durdurucu etkiye sahip olmadığı kabul edilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013: 120).

1.3.2. Süreler Bakımından Geçerlilik Alanı

Mücbir sebep kavramı VUK'da düzenlenen süreleri durdurucu etkiye sahip bir müessesedir. Ancak bu durumun hangi süreler bakımından geçerli olduğu konusu açıklığa kavuşturulmalıdır.

Vergi icra hukukunu düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da mücbir sebep müessesesine yer verilmemiştir. Ancak, bu kanunun, sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağını belirttiği 8. maddesine dayanılarak mücbir sebebin buradaki süreler açısından da uygulanabileceği kabul edilmektedir. Buna göre, sadece atıf yapılan VUK'un 18. maddesi değil 14 ile 18. maddeler arasındaki tüm düzenlemelerin bu kapsamda yer aldığı benimsenmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013: 117; Yerlikaya, 2012: 48). Yine Danıştay, vergi ödemenin de bir ödev olduğu, bu sebeple VUK'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerin amme borcunun ödenmesi bakımından da geçerli olup süreleri durdurucu etkiye sahip olduğu görüşünü kabul etmektedir¹⁹ (Yücel, 1993b). Ancak, vergi borcunun ödenmesinin bir vergi ödevi olmadığı gerekçesiyle mücbir sebep nedeniyle durmayacağı görüşünü savunanlar da mevcuttur. Özyer, mücbir sebebin beyanname verme sürelerine rastladığı durumlarda ödeme süresinin VUK'un

¹⁹ “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde, tutukluluk halinin vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak mücbir sebeplerden olduğu, aynı Kanunun 15 inci maddesinde de mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8'inci maddesinde hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunun hükümlerinin uygulanacağı açıklanmıştır. Bu durumda aksine bir hüküm bulunmadığına göre, Vergi Usul Kanunun 15'inci maddesinde sürelerin işlemesine engellediği kabul edilen mücbir sebeplerin bulunması halinde Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunda yer alan sürelerin de bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyeceğinin kabulü gerekmektedir.” Danıştay 3. Dairesi, 02.04.1990 Tarih, E. 1989/2535, K. 1990/1153 sayılı karar.

111. maddesine göre uzayabileceğini, ancak daha önce tahakkuk etmiş vergi borçlarının ödenme sürelerinin uzamayacağını savunmaktadır. Ayrıca, mücbir sebebin sadece tarh zamanasını durdurduğunu, tahsil zamanasının ise işlemeye devam ettiğini belirtmektedir (Özyer, 2001: 53).

VUK'da sayılan mücbir sebep hallerinin dava açma sürelerini etkileyip etkilemeyeceği hususunda görüş birliği yoktur. Vergi yargısının temel kaynağı olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda mücbir sebeple ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesi Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na ehliyet, bilirkişi, keşif, yargılama giderleri, adli yardım gibi belirli konularda gönderme yapmıştır. Bu konuların dışında kalan uyuşmazlıklar için VUK'un uygulanacağı belirtilmektedir. Dava açma sürelerinin belirlendiği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda mücbir sebeplerin bu süreleri nasıl etkileyeceğine dair bir hüküm bulunmaması eksiklik olarak kabul edilmelidir. Çünkü özel hukuk yargılamasını düzenleyen Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 95-101. maddeler arasında yer alan düzenlemeyle, kişinin kendi kusurundan kaynaklanmayan sebeplerle süreleri kaçırması durumunda "eski hale getirme" imkanıyla yapılmayan işlemin daha sonra yapılabilmesi sağlanmaktadır. Vergi yargılamasını da kapsayan idari yargıda, bu olanağın tanınmaması devlet ile bireyler arasındaki ilişkinin dengelerini bozarak bireyler açısından olumsuz bir sonuç doğurmaktadır (Karakoç, 2001a: 46).

Mücbir sebeplerin dava açma sürelerini durdurmaması gerektiği yönündeki görüşü benimseyenler, VUK'da belirtilen mücbir sebeplerin sadece vergilemeye ilişkin ödevler açısından geçerli olduğu, vergi davası açmanın ise vergileme ile ilgili bir ödev olmadığını savunmaktadır (Taş, 1997: 53). Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, Hukuk Muhakemeleri Kanun'a atıf yapan 31. maddesi dışındaki konularda, vergi uyuşmazlıklarına VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Böylece, VUK'un mücbir sebeplere ilişkin maddelerin vergi yargısını da düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan süreleri de kapsayacağı benimsenmelidir (Yerlikaya, 2012: 50). Mücbir sebeple ilgili herhangi bir hüküm yer almasa bile, mücbir sebebin süreleri durdurma veya kesme etkisi hukukun genel ilkelerinden kabul edilmelidir (Karakoç, 2001a: 47). VUK'da yer alan mücbir sebep kurumunun kabul edilme amacı, kişilerin önceden öngörüp önleyemeyecekleri irade dışı olaylar nedeniyle ifa edemedikleri vergisel ödevlerini daha sonra yerine getirmelerini sağlamaktır. Aynı durumun dava açarken de gözetilmesi gerekir. Çünkü vergisel ödevlerin yerine getirilmesini engelleyen mücbir sebep, kişileri aynı şekilde dava açmaktan da alıkoyabilir

(Yerlikaya, 2012: 50). Danıştay'ın bu konuda farklı kararlara imza atmıştır. Yüksek Mahkeme, verdiği bir kararında, dava açmanın vergi ödevi sayılamayacağı ve kişinin kendisini vekil vasıtasıyla da temsil ettirebileceği gerekçesiyle ağır hastalık halinin dava 15 açma süresini durdurmayacağını kabul etmiştir²⁰. Oysa ki, hukuk sistemimizde vekille temsil zorunluluğu bulunmamaktadır. Vekille temsil, kişiye tanınmış seçimlerdir. Kişileri, (üstelik mücbir sebepler gibi ağır koşullar altındayken) vekille temsil edilebilirdin gerekçesiyle hak kaybına uğratmak hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmaz. Bir diğer kararında ise Danıştay, mücbir sebebin, ortadan kalktıktan sonra makul süre içinde dava açılabilirliğini kabul etmiştir²¹.

Mücbir sebeplerin uzlaşma müessesesi için geçerli olup olmayacağı hususunda da tereddütler söz konusudur. Bilindiği gibi uzlaşma talep etmek mükellefler için bir haktır. Bu hakkın kullanılmasının mücbir sebep nedeniyle engellenmesi durumunda sürenin durup durmayacağı sorusunun cevabı Danıştay kararlarında tutarlı değildir (Yıldırım ve Kolotoğlu, 2001:

²⁰ “213 sayılı Vergi Usul Kanununun mücbir sebepler başlığı altında yer alan 13. maddesinin 1. fıkrasında, vergi ödevlerinden birinin yerine getirilmesine engel olabilecek derecede ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin mücbir sebep olarak kabulünün gerektiği belirtilmiş olup, anılan Yasanın 13. maddesinde sayılan 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 mükellefinin ödevlerinden sayılamayacağından ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile bu Kanunun 31.maddesiyle yollamada bulunulan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, İdari Yargılama Usulünde tatbik edilmesi gereken maddeleri arasında, dava açma süresinin hastalık veya sair mücbir sebepler halinde duracağına dair bir hüküm de yer almadığından ileri sürülen iddiada isabet bulunmamaktadır. Kaldı ki, rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacının her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla süresinde açması da mümkündür.” Danıştay 9. Dairesi, 20.05.2008 Tarih, E. 2007/906, K. 2008/2530 sayılı karar. Aynı yönde bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.11.2000 Tarih, E. 2000/316, K. 2000/371 sayılı karar; Danıştay 11. Dairesi, 01.07.1999 Tarih, E. 1998/4152, K. 1999/2772 sayılı karar.

²¹ “Davacının ikamet etmekte bulunduğu ...'da 1.10.1995 günü saat 17.57 de Richter ölçeğine göre, 5,9 şiddetinde bir deprem olduğu, sarsıntılarının bu tarihten 15 gün kadar önce başlayıp depremden sonra da bir süre devam ettiği bilinmektedir. Depremi ölüm ve yaralanmalara neden olduğu çok sayıda binanın yıkıldığı, kalanının da oturulamaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşamak zorunda kaldığı, basında yer alan haberlerden görülmektedir. Depremden sonra yörede yaşayanların tamamına yakınının can derdine düştüğü ve yaşam savaşı verdikleri, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işlerin hiçbirini yapamayacak bir ortamda buldukları anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında, normal süresinden 7 gün sonra açılan davanın, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede yargı yerine başvurulduğu göz önünde tutularak, esası incelenerek sonuçlandırılmak yerine süreaşımı noktasından reddedilmesinde isabet görülmüştür.” Danıştay 4. Dairesi, 20.06.1996 Tarih, E. 1995/6183, K. 1996/2698 sayılı karar.

157). Danıştay verdiği bir kararda uzlaşma müessesesinin mükellefe tanınmış bir hak niteliğinde bulunduğu sebebiyle başvuru süresinin durmayacağına karar vermiştir²². Bir başka kararda ise ağır hastalık halini mücbir sebep olarak kabul etmeyerek uzlaşma talebini reddeden idarenin işleminin iptal edilmesine hükmetmiştir²³. Zaten, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. maddesinde, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması durumunda uzlaşma görüşmelerinin ertelenebileceği ifade edilmektedir.

Hukuk devletlerinde kişilerin, iradesi dışı gerçekleşen ve önleyemeyeceği nedenlerden dolayı haklarının kullanmalarının engellenmesi hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına ve vatandaşların devlete duyduğu güvenin sarsılmasına neden olur. VUK'da yer alan mücbir sebep hükümleri vergisel ödevler bakımından olduğu gibi şartları olduğu takdirde yükümlü hakları bakımından da geçerli olmalıdır. Gerek dava açma gerekse uzlaşma talep hakkı bu çerçevede değerlendirilmelidir.

²² “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. ve 15. maddesinde öngörülen mücbir sebep hallerinin, Vergi Usul Kanunu'nun <Mükellefin Ödevleri> başlıklı ikinci kitabında sayılan vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili olduğu, oysa aynı Kanun'a 205 sayılı Kanun'la ayrı bir bölüm olarak eklenen uzlaşma müessesesinin mükelleflerle idarenin ihtilaf yaratmaksızın anlaşmalarına olanak tanıyan bir müessese olup, bu halıyla vergi veya ceza muhatabına tanınan bir hak niteliği taşıdığı ve bir vergi ödevinin yerine getirilip getirilmemesi ile ilgisinin bulunmadığı, bu sebeple uzlaşma ile ilgili sürelerde Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi hükmünün dikkate alınmasının mümkün olmadığı...” Danıştay 4. Dairesi, 30.04.1992 Tarih, E. 1992/1544, K. 1992/1722 sayılı karar. Aynı yönde bkz. Danıştay 9. Dairesi, 02.10.2002 Tarih, E. 2000/1835, K. 2002/2812 sayılı karar.

²³ “Dava, ihtilaflı yıl için re'sen takdir yoluyla yapılan cezalı tarhiyat hakkında davacının uzlaşma talebini içeren dilekçeye eklediği hastane raporları ile olayda mücbir sebep olduğu yolundaki başvurusunun uzlaşma komisyonu başkanlığınca hastane dışındaki gün tespitine göre bu talebi süre yönünden uygun görülmeyle kabul edilmemesi üzerine Maliye ve Gümrük Bakanlığına yaptığı başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açıldığı anlaşılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 1 inci bendinde, vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalığın mücbir sebep sayılacağı, 15 inci maddesinde ise, 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmiştir. Olayda, davacının raporlarla saptanan hastalığının niteliği üzerinde durulmayarak talebi süre yönünden kabul edilmemiştir. Oysa davacının hastalığı 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 gerçeğini ortaya koymaktadır.” Danıştay 4. Dairesi, 18.10.1990 Tarih, E. 1988/907, K. 1990/2814 sayılı karar.

1.4. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Sonuçları

VUK'un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep halleri vergi hukuku açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan ilki süreleri durdurması, diğeri ise vergi cezası kesilmesini önlemesidir.

1.4.1. Süreleri Durdurması

Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da verimlilik ve sürat açısından hem vergilendirme işlemleri hem de vergi uyuşmazlıkları konusunda vergi idaresi, vergi yükümlüsü ve yargı organlarının uyması gereken bir takım süreler mevcuttur (Karakoç, 2001b: 83). Ancak yasalarda belirtilen bazı sebeplerle bu süreler kesilebilir veya durabilir. VUK'un 15. maddesinde, 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden birinin gerçekleşmesi durumunda, sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, tarh zamanasını süresinin işlemeyen bu süreler kadar uzayacağı belirtilmektedir. Mücbir sebepler sürelerin işlemlerini kesmeyip durduğu için, mücbir sebebin gerçekleşmesinden önce işleyen süreler bu hal ortadan kalktıktan sonra devam eden süreye eklenir (Nas, 2011: 108). Yani mücbir sebeple durmuş olan süreler, sebebin ortadan kalkmasıyla durma süresi kadar uzar. Bu süre zarfında yapılan işlemler ve yerine getirilen ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli olur.

Mücbir sebep halinin devamı boyunca süreler duracağından, bu süre zarfında vergi aslına gecikme zammı da uygulanmaması gerekir. Nitekim Danıştay, mücbir sebep halinde vadenin uzayacağı gerekçesiyle yeni vade oluşmadan ödenen vergi asılları için gecikme zammı uygulanmasını hukuka aykırı bulmuştur²⁴. Ayrıca, gecikme zammı için kabul gören bu uygulama gecikme faizi için de geçerli olmalıdır.

²⁴ “Uyuşmazlık konusu davada, davacının gecikme zammı istenen süre içinde cezaevinde bulunduğu, Nevşehir E Tipi Kapalı Cezaevi Müdürlüğü yazısından anlaşılmıştır. Gecikme zammı kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vade gününü izleyen günden itibaren uygulanacağına göre, vade gününde mücbir sebeplerden birisinin bulunması durumunda vadenin bu sebep ortadan kalkıncaya kadar uzayacağı kabul edilmelidir. Mücbir sebep nedeniyle yeni vade oluşmadan vergi asıllarının ödendiği anlaşıldığından hesaplanan gecikme zammında yasaya uyarlık görülmemiştir.” Danıştay 3. Dairesi, 02.04.1990 Tarih, E. 1989/2535, K. 1990/1153 sayılı karar.

1.4.2. Vergi Cezası Kesilmemesi

VUK'un 373. maddesi, bu kanunda sayılan mücbir sebeplerden birinin varlığı malum veya tevsik ve ispat olduğunda buna ilişkin vergi cezası kesilmeyeceğini hükmetmiştir. Bu düzenlemeyle mücbir sebep halinin, ceza uygulanmasının istisnası olduğu kabul edilmiştir (Özel, 2003: 12). Cezai sorumluluk için aranan şartlardan biri de kusurdur. Fakat mücbir sebep kusursuzluk nedeni olarak kabul edilmekte, dolayısıyla bu durumda ceza söz konusu olmamaktadır. Mücbir sebebin cezasızlık sebebinin doğurabilmesi için, mücbir sebebin vukua geldiğinin malum olması veya tevsik ve ispat olunması gerekir. Mücbir sebebin malum olması başkaca ispata gerek olmadan herkesçe biliniyor olması anlamına gelir. Zaten böyle nedenlerle Maliye Bakanlığı, mahal ve afete maruz kalanlar itibariyle mücbir sebep hali ilan etmeye yetkilidir. Diğer mücbir sebep hallerinin ise vergi yükümlüsü tarafından hukuki kanıtlarla ispatlaması gerekir (Erol, 2012: 219). İspatlandığı takdirde vergi cezası kesilmez, kesildiyse terkinin gerekir²⁵. Tevsik ve ispat için; hastane raporu, mahkeme kararları, kamu kuruluşlarınca düzenlenen raporlar ve tutanaklar kullanılabilir. Aksi halde, iddia edilen mücbir sebebin ispatlanamadığından dolayı vergi cezası kaçınılmaz olur²⁶.

Mücbir sebep nedeniyle vergi cezasından kurtulabilmek için mücbir sebep ile o cezayı gerektiren fiil arasında illiyet bağının bulunması gerekir. Böyle bir ilişki kurulamadıkça mücbir sebebin ceza kesilmesini önlemesi mümkün olmaz²⁷.

²⁵ “Dava dosyasının incelenmesinden, davacının 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin defter ve belgelerinin aracından çalındığını ileri sürerek başvurduğu Kadıköy 4. Asliye Hukuk Mahkemesi’nce söz konusu defter ve belgelerin zayi olduğunun davacı tarafından kanıtlandığı gerekçesiyle zayi belgesi verilmesine karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda, yukarıda anılan 213 sayılı Yasanın 373. maddesi hükmü uyarınca, davacının defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle ibraz edemediğinin kabulü gerektiği sonucuna varıldığından, kesilen vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezasının terkinin icap etmektedir.” Danıştay 9. Dairesi, 07.11.2012 Tarih, E. 2009/7114, K. 2012/6565 sayılı karar.

²⁶ “...beyannamelerin geç verilmesine neden olan durumun, mahkeme kararı veya yetkili kamu kuruluşlarınca düzenlenen belge ile tevsik veya ispat olunmaması nedeniyle, olayın mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmemiştir.” Danıştay 7. Dairesi, 15.06.1999 Tarih, E. 1998/3860, K. 1999/2618 sayılı karar.

²⁷ “...belirlenen tarh matrahı ile is yerinde 28.9.2000 tarihinde çıkan yangın arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunmadığından, kanıtlayamadığı giderleri nedeniyle bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı saptanan davacının bu eylemiyle yol açtığı vergi kaybindan dolayı kesilen vergi ziyai cezasının Vergi Usul Kanununun 373'üncü maddesi uyarınca kaldırılması hukuka uygun görülmemiştir.” Danıştay 3. Dairesi, 01.05.2007 Tarih, E. 2006/3541, K. 2007/1377 sayılı karar.

Vergisel yükümlülüğün yerine getirilmemiş olmasından dolayı kesilen cezanın mücbir sebep halinden önce kesilmiş bir vergi cezası olması gerekir. Aksi halde vergi cezası ortadan kalkmaz²⁸.

2. Vergi Hukukunda Zor Durum ve Sonuçları

Mücbir sebep gibi zor durum da vergi hukukunda süreler bakımından oldukça önemli olan bir uygulamadır. Zor durumda bulunan mükelleflerin durumlarını daha da ağırlaştırmak hukukun genel ilkeleriyle bağdaşmaz. Bu sebeple vergilemede uygunluk ilkesinin de gereği olarak zor durum hallerinde mükelleflere bir takım kolaylıklar sağlanmalıdır.

2.1. Zor Durum Halinin Uygulama ve Esasları

VUK'un 17. maddesinde “mühlet verme” başlığı altında zor durumda bulunmaları nedeniyle vergisel işlemlerle ilgili ödevlerini yerine getiremeyecek olanlara Maliye Bakanlığı tarafından süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak zor durumun tanımına yer verilmediği gibi mücbir sebep durumuna benzer herhangi örnekleyici sayıma da gidilmemiştir. Mücbir sebep daha detaylı bir düzenlemeyle ele alınırken zor durum halinden sadece lafzi olarak bahsedilmiştir (Atay, 2004: 122). Bu durumda, mücbir sebep sayılmamakla birlikte vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesini engelleyen nedenler zor durum olarak değerlendirilebilir. Burada daha çok kişisel nedenler öne çıkmaktadır. Örneğin yakın akrabaların ağır hastalıkları veya ölümleri mücbir sebep olarak kabul edilmezken zor durum kapsamında değerlendirilebilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013: 121). Veraset ve intikal vergisi vermesi gereken bir mükellefe miras kalan malların çok sayıda ve dağınık olması halinin de zor durum olarak kabul edilebileceği savunulmaktadır (Bilici, 2008: 82). Kurumların birleşme ve devir durumunda devir bilançosunun zamanında verilememesi, tabii afetlerin ortadan kalkmasından sonra beyanname

²⁸ “...yangın olayı yükümlünün beyannamesini verdikten sonra meydana gelmiş olduğundan vergi ziyanının yangın tarihinden çok önce vukua gelmiş olduğunun kabulü gerekmektedir. Hal böyle olunca, işyerinde çıkan yangının beyanname verme süresinden sonra meydana geldiği ve beyanın üstünde bir gelir elde ettiği sabit bulunan davacı adına vergi ziyanına sebebiyet verildiği nedeniyle kesilen kaçakçılık cezasını yukarıda açıklanan gerekçeyle terkin eden mahkeme kararında; varlığı kabul edilen mücbir sebebin beyan döneminden ve dolayısıyla vergi ziyaı olayından sonra meydana geldiği hususunun çekişmesiz bulunması karşısında isabet bulunmamaktadır.” Danıştay 3. Dairesi, 19.01.1994 Tarih, E. 1992/2456, K. 1994/58 sayılı karar.

hazırlamalarının zorluğu, terekenin tam olarak tespit edilememesi, veraset ilamının çıkarılmamış olması, mirasçıların birbirlerinden tereke saklama ihtimallerinin bulunması gibi haller Bakanlığın teamül haline gelmiş zor durum uygulamaları arasında yer almaktadır (Özyer, 2001: 58-59).

Maliye Bakanlığı'nın 263 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde banka ve diğer finans kurumlarından elde edilen menkul sermaye iratlarının belgelendirilmesindeki güçlükler zor durum olarak kabul edilmiş ve bu konudaki başvuruları değerlendirip ek süre vermek üzere defterdarlıklar yetkili kılınmıştır. Bu tebliğin yayınlanmasında, mükelleflerin banka ve benzeri finans kurumlarından elde ettikleri sermaye iratlarının doğru olarak beyan edilmesine imkan sağlayacak bilgi ve belgeleri söz konusu kurumlardaki yığılmalar nedeniyle temin edememeleri gerekçesiyle bu gelirlere ilişkin beyanname verme süresinin uzatılmasını talep etmeleri etkili olmuştur²⁹.

Maliye Bakanlığı çıkardığı bir sirküler ile gelir vergisi beyan dönemine rastlayan KDV beyannamelerinin verilme süresini VUK'un 17. maddesine dayanarak tüm mükellefler için uzatmıştır³⁰. Bakanlık çıkardığı bir başka sirkülerle ise ülke genelinde yaşanan olumsuz iklim koşulları nedeniyle, geliri sadece basit usulde tespit olunan ticari kazançlardan ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisi beyanname verme süresini uzatmıştır³¹. Her ne kadar bu durum Bakanlık tarafından zor durum kapsamında değerlendirilmiş olsa da, olumsuz iklim koşullarını mücbir sebep hali olarak değerlendirmek de mümkündür.

Maliye Bakanlığı kendisinden istenen bir görüş üzerine verdiği muktezada, anonim şirketin limited şirkete dönüştürülmesi hususunda kurumlar vergisinin ibrazı için istenen 15 günlük ek süreyi, kıst döneme ilişkin beyanname verme süresinin uzatılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle kabul etmemiştir³².

VUK'un zor durumu düzenleyen 17. maddesinde, zor durum sebebiyle ek süre verilebilmesi için bazı şartlar belirtilmiştir. Buna göre:

- Süre isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.

²⁹ Maliye Bakanlığı'nın 263 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Resmi Gazete sayısı: 23299, Resmi Gazete tarihi: 27.12.1998).

³⁰ Maliye Bakanlığı'nın 13.03.2007 tarih, KDV-46/2007-2 sayılı Sirküleri.

³¹ Maliye Bakanlığı'nın 15.02.2006 tarih, GVK-47/2006-4/Basit Usule Tabi Mükelleflerin Yıllık Beyannamesi-8 sayılı Sirküleri.

³² Maliye Bakanlığı'nın 09.06.1997 tarih, B.07.0.GEL.0.49/924-25/23829 sayılı Özelgesi.

- İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabul edilmelidir.

- Sürenin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye düşmemelidir.

Maliye Bakanlığı tarafından süre verilebilmesi için bu üç şartın bir arada bulunması gerekir. Her bir yükümlü ek süre talebinde bulunurken istemlerini ayrı ayrı ve yazılı şekilde beyan etmelidir. Ancak yine aynı maddede 2004 yılında yapılan değişikliğe göre, Maliye Bakanlığı'nın süre verme yetkisini; belli bölgeler, iller, ilçeler, veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları açısından yazılı talep bulunmaksızın da kullanabileceği hükme bağlanmıştır. Böylece genel nitelikli olaylarda, zor durumda bulunan vergi mükellefi veya sorumlularınca yapılan süre taleplerinin ayrı ayrı incelenip sonuçlandırılmasının zaman ve iş gücü kaybına neden olması önlenmiş olmaktadır (Güran, 2005: 105).

Maliye Bakanlığı süre verme yetkisini kısmen veya tamamen taşra teşkilatına devredebilir. Süre talebinde bulunanların, taleplerinin idari makamlarca kabul edilebilir bulunması gerekir. Zor durum halinin açık bir tanımının verilmemiş olmasına bağlı olarak idareye geniş bir takdir hakkı verilmiş bulunmaktadır. Mücbir sebep durumunda herhangi bir talep olmadan süre kendiliğinden uzarken, zor durum halinde idareye başvuru şartı ve idare tarafından kabulü aranmaktadır (Karakoç, 2010: 353). Yani mücbir sebep vuku bulduktan sonra süreleri etkilemesi bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmazken, zor durum halinde idarenin hem sebep hem de süre açısından takdir hakkı vardır. Ayrıca mücbir sebepte olduğunun aksine burada bir süre sınırlaması da getirilmiş kanuni sürenin bir katını aşmayan bir süre verilebileceği öngörülmüştür (Kızılot, Taş, Şenyüz ve Dönmez, 2007: 181). Vergi idaresinin zor durum halinde takdir yetkisi istisnai bir durumdur. Çünkü vergi hukukunda vergi idaresine bu yetki sadece kanunlarla verilebilir. Zor durum halindeki takdir hakkı da bu bağlı yetkilerden biridir (Nas, 2010: 217).

Zor durum sebebiyle ek süre verilmesinin diğer bir şartı da, verilecek sürenin vergi tahsilatını tehlikeye düşürmemesi gerektiğidir. Buna göre, verilecek ek süre zarfında yükümlünün malvarlığını kaçıracağı, iflas edeceği veya yurtdışına kaçacağına dair ciddi deliller bulunuyorsa idare bu talebi vergi alacağına tehlikeye gireceği gerekçesiyle reddedebilir. Ancak uygulamada idare bu konuda bir araştırma yapmamakta ve herhangi bir teminat da talep etmemektedir (Özyer, 2001: 58).

Zor durum sebebiyle süre talep etmek idarenin takdirinde olduğu için mükellef tarafından riskli görülmektedir. Çünkü eğer idare talebi kabul

etmeyip süre tanımazsa mükellef, ödevlerini yerine getiremeyecek ve cezaya maruz kalacaktır. Bu sebeple uygulamada genelde zor durum hallerinde mükellefler, bir miktar usulsüzlük cezası ve pişmanlık zammını göze alarak pişmanlık ve ıslah müessesine başvurmakta ve geciken vergi ödevlerini yerine getirmektedir (Tuncer, 2001b: 15). Bu sebeple, zor durum sebebi ile süre tanınması uygulamada ve yargı kararlarında çok sık rastlanılmamaktadır.

2.2. Zor Durum Halinin Sonuçları

VUK'un 17. maddesine göre zor durum halinin doğurduğu tek sonuç, ek süre verilebilmesidir. Verilecek bu süre en çok kanuni sürenin bir katı olabilir. Eğer kanuni süre bir aydan az ise verilecek süre bir ayı geçemez. Kanunda belirtilen bu sınırlar çerçevesinde ne kadar süre verileceği idarenin takdirindedir. Görüldüğü üzere, yetkili makam tarafından verilecek süre sadece kanuni sürelerle ilişkindir. İdari sürelerin uzatılması söz konusu değildir.

Zor durum sebebiyle ek süre verilebilecek süreler, vergi ödevlerine ilişkin kanuni sürelerdir. Ödeme sürelerinin zor durum halinde uzatılıp uzatılmayacağı hususunda farklı görüşler söz konusudur. Bir görüşe göre, ödeme sürelerinin 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde gereken şartların sağlanarak ertelenebilmesinin yanı sıra yine aynı Kanun'un 8. maddesinde VUK'a sürelerle ilgili yapılan atıfa istinaden ödeme süresinin VUK'un 17. maddesi gereğince uzayabileceği kabul edilmektedir (Güran, 2005: 107; Çelik, 2000). Karşı görüşe göre ise, ödeme sürelerinin uzatılması 6183 sayılı Kanun'da çok zor durum şartına bağlandığından dolayı zor durum sebebiyle uzatılabilecek sürelerin kapsamında değildir (Atay, 2004: 126).

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde yer alan hükme göre, “*amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacakları dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.*” Görüldüğü gibi burada ödeme süresinin çok zor durum şartına bağlı olarak ve teminat karşılığında uzatılması öngörülmüştür. Ancak buradaki çok zor durum, borcun vadesinde ödenmesi veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesi durumunda borçlunun içine düşebileceği geleceğe yönelik mali

bir zorluktur. Oysa VUK'ta yer alan düzenlemede yükümlünün mevcut olarak içinde bulunduğu bir zor durumdan bahsedilmektedir. Bunun illa mali karakterli olmasına da gerek yoktur. Bu sebeple 6183 sayılı Kanundaki düzenlemenin VUK'ta yer alan zor durum halinden ayrı düşünülmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Zaten 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde sürelerle ilgili VUK'a atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, VUK'un 17. maddesinde yer alan zor durum halinin, ödeme süreleri için uygulanması gerekir.

Vergilendirme ilişkisi devlet ve vatandaş mali sebeplerle karşı karşıya getirdiği için doğası gereği gergin bir ilişkidir. Zor durum müessesesi, mükellef ve idare arasındaki ilişkilerin olumlu yönde gelişmesini sağlar. İdarenin zor durumda bulunan vergi borçlusuna belli bir süre daha tanınması mükellefe destek olduğunu gösterir ve böylece devlet, sosyal işlevini de icra etmiş olur (Kıldış, 2006: 96). Zorunlu mali bir yük olan verginin zor durumda bulunanlara da tavizsiz bir şekilde uygulanması vergi bilinci ve ahlakını da zedeleyerek mükelleflerin devlete karşı bakış açılarını olumsuz yönde etkiler. Bu müessesenin amacına ulaşabilmesi için, değerlendirme ve süre 22 verme yetkisine sahip olan makamların da titiz, objektif ve faydacı davranmaları gerekir (Akdoğan, 2008: 52; Çelik, 2000).

Sonuç

Vergilemede temel amaç, mükellefin vergi borcunun tam olarak tespit edilebilmesi ve zamanında tahsil edilmesidir. Bunun sağlanabilmesi için de uyulması gereken bir takım süreler ve ödevler söz konusudur. Vergi mükellef ve sorumluları bu ödevleri yerine getirirken ellerinde olmayan durumlarla karşılaşabilir veya çeşitli nedenlerle zor durumda kalabilirler. Bu durumda bulunan mükellef ve sorumlulara kolaylık sağlamak için ise bazı düzenlemeler yapılmıştır. Mücbir sebep ve zor durum hali bu amaca hizmet eden uygulamalardır.

Her hukuk dalı, mücbir sebep niteliğindeki olaylara farklı sonuçlar bağlamaktadır. Vergi hukukunda ise, mücbir sebep VUK'da düzenlenen ve vergisel ödevlere ilişkin süreleri durduran bir kavramdır. Mücbir sebeple duran süreler, sebebin ortadan kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Mücbir sebepler sadece vergi mükellefleri tarafından değil vergi sorumlusu ve kanuni temsilciler bakımından da geçerlidir. VUK'da düzenlenen mücbir sebebin hangi süreler bakımından uygulama alanı bulacağı konusunda gerek öğretilerde gerekse içtihatlarda farklı görüşler mevcuttur. 6183 sayılı Kanun'da mücbir sebep müessesesine yer verilmemesine rağmen, sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin

yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağını belirttiği 8. maddesine dayanılarak mücbir sebebin buradaki süreler açısından da uygulanabileceğinin kabul edilmesi gerekir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da mücbir sebeple ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Bu Kanun'un 31. maddesinde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atf yapılan ehliyet, bilirkişi, keşif, yargılama giderleri, adli yardım gibi belirli konular dışında kalan uyuşmazlıklar için VUK'un uygulanacağı belirtilmektedir. Bu nedenle, mücbir sebep dava açma süreleri bakımından da geçerli olmalıdır, zaten aksini düşünmek hak arama özgürlüğünü de zedeleyecektir. Vergisel ödevlerin yerine getirilmesini engelleyen mücbir sebepler mükellefleri haklarını kullanmaktan da alıkoymalıdır. Uzlaşma talep etme hakkının kullanımı için verilen sürelerin de mücbir sebep nedeniyle durması gerekmektedir. Mücbir sebep kusursuzluk nedeni olarak kabul edildiği için mücbir sebep nedeniyle yerine getirilemeyen veya geciken ödevler için ceza verilmez. VUK'un 373. maddesi, bu kanunda sayılan mücbir sebeplerden birinin varlığı malum veya tevsik ve ispat olduğunda buna ilişkin vergi cezası kesilmeyeceğini hükmetmiştir.

Vergi Hukukunda süreleri etkileyen bir diğer müessese ise zor durumdur. VUK'un 17. maddesinde yer alan düzenlemeye göre zor durumda bulunmaları nedeniyle vergisel işlemlerle ilgili ödevlerini yerine getiremeyecek olanlara Maliye Bakanlığı tarafından süre verilebilecektir. Vergi 23 hukuku bakımından zor durum, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen sebeplerdir. Mücbir sebepten farkı ise zor durumların dışsal faktörlerden çok kişisel nedenlere dayanmasıdır. Yasal düzenlemede açık bir tanıma ve örneklere yer verilmediği için olayların zor durum olarak nitelendirilmesi idarenin takdirindedir. Zor durum sebebiyle süre isteyen kişi, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır. Ayrıca, idarenin bu mazereti kabul etmesi için verginin alınmasının tehlikeye girmemesi gerekir. Zor durum sebebiyle ek süre talep edilebilecek süreler kanuni sürelerdir. Verilecek süre en çok kanuni sürenin bir katı olabilir. Eğer kanuni süre bir aydan az ise verilecek süre bir ayı geçemeyecektir. Kanunda belirtilen bu sınırlar çerçevesinde ne kadar süre verileceği idarenin takdirindedir. Ek zaman verilecek süreler vergisel ödevlere ilişkin olmalıdır. VUK'da yer alan zor durum halinin 6183 sayılı Kanunda yer alan ödeme süreleri için de geçerli olması gerekmektedir.

Gerek mücbir sebep gerek zor durum müessesesi, zorunlu bir yükümlülük olan vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından kolaylık sağlayarak idare ile vergi mükellefi arasındaki ilişkileri yumuşatmaktadır. Ayrıca devletin sosyal devlet olma gayesine, hak arama özgürlüğüne ve

doğal olarak hukuk devleti niteliğine katkı sağlamaktadır. Vergi borcunu, bir miktar ek süre alarak içinde bulunduğu olumsuz şartları bertaraf ettikten sonra ödemeyi isteyen mükelleflerin bu taleplerine olumlu yanıt vermek, belirli aralıklarla çıkarılan aflara tercih edilmelidir.

Kaynakça

- Akdoğan, Abdurrahman. (2008), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (8. Baskı)*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Atay, Tezcan (2004, Mart), Zor Durumda Süre Tanıma, *Yaklaşım Dergisi*, S. 135, s. 122-128, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4264> (05.05.2014).
- Bilici, Nurettin (2008), *Vergi Hukuku (18. Bası)*, Seçkin Yayıncılık: Ankara.
- Çavuş, Mehmet (2008, Ocak), Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri, *E-Yaklaşım*, S. 54, s. 600-650, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8333> (05.05.2014).
- Çelik, Binnur (2000, Mayıs), “Vergi Hukukunda Kanuni Sürelerin Uzamasına Neden Olan Zor Durum Uygulaması”, *Mevzuat Dergisi*, Başar Mevzuat Ve Bilgi Araştırma Merkezi Ltd. Şti., Yıl. 3, S. 29, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/05a/01.htm> (20.05.2014).
- Erol, Ahmet (2012), Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 103, s. 200-222.
- Güran, Adnan (2005, Eylül), Vergi Usul Kanunu'nda Zor Durum Sebebi ile Sürelerin Uzaması, *Yaklaşım Dergisi*, S.153, s. 104-107, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5791> (02.05.2014).
- Karakoç, Yusuf (2011), *Vergi Hukuku (5. Bası)*, Yetkin Yayınları: Ankara.
- Karakoç, Yusuf (2001a, Mayıs), Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukunda Dava Açma ve Kanun Yollarına Başvurma Sürelerine Etkisi, *Mükellefin Dergisi*, S. 101, s. 45-52.
- Karakoç, Yusuf (2001b, Ocak), Vergi Yargılaması Hukukunda Sürelerin Hesaplanması, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 148, s. 82-93.
- Kıldış, Yusuf (2006, Temmuz), Vergi Hukukunda Zor Durum, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 214, s. 90-96.
- Kızılot, Şükrü; Şenyüz , Doğan; Taş, Metin; Dönmez, Recai (2007), *Vergi Hukuku (2. Baskı)*, Yaklaşım Yayıncılık: Ankara.

- Nas, Adil (2011, Ocak), Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler, *Vergi Dünyası*, S.353, s. 103-110.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami (2013), *Vergi Hukuku (22. Bası)*. Turhan Kitabevi: Ankara.
- Özel, Salih (2003, Temmuz), Mücbir Sebep Halinde Vergi Cezaları ve Gecikme Faizi, *Yaklaşım Dergisi*, s. 12-15, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3690> (09.05.2014).
- Özyer, Mehmet Ali (2001), *Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Ankara.
- Taş, Metin (1997, Mayıs), Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Etkiler mi?, *Yaklaşım Dergisi*, s. 50-55, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=2598> (09.05.2014).
- Tuncer, Selahattin (2001a, Ağustos), Vergi Hukukunda Mücbir Sebep, *Yaklaşım Yayınları*, s. 11-20, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=2872> (02.05.2014).
- Tuncer, Selahattin (2001b, Eylül), Vergi Hukukunda Zor Durum, *Yaklaşım Yayınları*, s. 13-19, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=2873> (20.05.2014).
- Türkkot, Mustafa (2005), Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep- Zor Durum, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 197, s. 37-43.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat (2012), Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu, *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.1, s. 43-56.
- Yıldırım, Ali Haydar, Kolotoğlu, Olcay (2001, Ağustos), Mücbir Sebepler ve Süre Uzaması, *Yaklaşım Dergisi*, s. 156-160, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3087> (02.05.2014).
- Yücel, Tugay (1993a, Nisan), Mücbir Sebepler ve Sonuçları-I, *Yaklaşım Dergisi*, s. 66-69, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3176> (05.05.2014).
- Yücel, Tugay (1993b, Mayıs), Mücbir Sebepler ve Sonuçları-II, *Yaklaşım Dergisi*, s. 40-46, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3177> (05.05.2014).
- Makalede yer alan yargı kararları, Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programı'ndan