

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE
ZOR DURUM**

ŞAYAN BERBER

2501110402

Tez Danışmanı

Prof.Dr. ELİF SONSUZOĞLU

İstanbul-2014



Y Ü K S E K L İ S A N S
T E Z O N A Y I

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : ŞAYAN BERBER Numarası : 2501110402

Anabilim/Bilim Dalı : MALİ HUKUK Danışman Öğretim Üyesi : PROF. DR. ELİF SONSUZOĞLU

Tez Savunma Tarihi : 28.08.2014 Tez Savunma Saati : 14:00

Tez Başlığı : "TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE ZOR DURUM"

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. ELİF SONSUZOĞLU		Kabul
3- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
4- YRD. DOÇ. DR. ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul
5- YRD. DOÇ. YASEMİN TAŞKIN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. UFUK BAKKAL		
2-DOÇ. DR. İRFAN BARLAS		

ÖZ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE ZOR DURUM

Şayan BERBER

Küresel ısınmanın etkileri ve ülkemizin konumlandığı kara parçasının jeolojik yapısı, sıklıkla doğal afetlere maruz kalmamıza yol açmakta, bu afetlerden zarar gören mükelleflerin vergi yükümlülükleri karşısındaki durumları ile ilgili olarak birtakım düzenlemelerin yapılması zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Kişilerin iradeleri dışında ortaya çıkarak, vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesini imkansızlaştıran bu gibi durumlar, vergi hukukumuzda mücbir sebepler olarak adlandırılarak, vergi ödevleri ve haklarına ilişkin sürelerin işlemlerini durdurmaktadırlar.

Mücbir sebeplerin dışında kalan ancak yine mücbir sebepler gibi kişilerin iradeleri dışında meydana gelerek, vergisel ödevlerini yerine getirmelerini engelleyen ya da en azından güçleştiren olağanüstü durumlar ise, zor durum hali olarak adlandırılmakta; bu kapsamda da yükümlülere, vergisel ödevlerini kanun hükümleri karşısında yaptırıma maruz kalmadan yerine getirebilmeleri amacıyla, vergi idaresi tarafından süre tanınabilmektedir.

Bu çalışmada, mücbir sebep ve zor durum hallerine ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler çerçevesinde, bu müesseselerin hangi durumlar kapsamında ve ne şekilde uygulanabileceği, hangi şahıslar için hüküm ihtiva edebileceği, bu hallerin ispatına yönelik olarak yapılması gerekenler ile ortaya çıkan problemlerin nasıl çözümlenebileceğine ilişkin sorunlar araştırılmıştır. Uygulamada yaşanan tereddütlü noktalar da, çalışmanın içeriğinin belirlenmesine yön vermiştir.

Araştırma yöntemi olarak, belgesel tarama yöntemi kullanılarak, kitap ve süreli yayınlar taranmış, ağırlıklı olarak Danıştay kararları olmak üzere yargı kararlarından yararlanılmış ve çeşitli kanun hükümlerine yer verilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın yayımlanmış olduğu özelge ve tebliğlerden de büyük ölçüde yararlanılmıştır.

Çalışmada, mücbir sebep ve zor durumda mühlet verme müesseseleri ele alınarak, bu iki düzenlemenin Vergi Usul Kanunumuzda düzenleniş amacı ve düzenlenme şekli ile hukuk düzeni içerisindeki etkilerine yer vermeye çalışılmıştır. Sonuç olarak ise, yapılan inceleme ve araştırma sonuçları, uygulamada yaşanan sorunların çözümü için önerilere de yer verilerek, genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mücbir sebep, zor durum, mühlet verme, Türk Vergi Hukuku

ABSTRACT

FORCE MAJEURE EVENTS AND BUSINESS EXIGENCIES IN TURKISH LAW

Şayan BERBER

Effects of global warming and geologic structure of the piece of land harboring our country frequently lead to natural disasters, and therefore, it becomes necessary for us to enact some statutory instruments in order to relieve the tax liabilities and obligations of taxpayers affected from such disasters. Such events which are beyond control of persons and make it impossible for them to fulfill and perform their tax liabilities and obligations are termed as “force majeure events” in our tax law and they pave the way for suspension of periods relating to tax duties and rights.

On the other hand, extraordinary circumstances which are not included among force majeure events, but are, just like the force majeure events, beyond control and will of persons, and make it difficult for them to fulfill and perform their tax liabilities and obligations are termed as “business exigencies”, upon occurrence of which the tax authorities may grant time to taxpayers in order to enable them to perform their tax duties without being exposed to any sanction under the relevant law provisions.

In this study, with respect to force majeure events and business exigencies, and within the frame of pertinent provisions of the Taxation Procedures Law, such issues as which events may be considered and treated as such and under which conditions, and which persons and entities may be affected therefrom, and actions required to be taken to prove such events, and methods of solution of the resulting problems are

researched. Some specific hesitations in practice have also directed the determination of contents of study.

Documentary screening method is employed as the method of research, and various books and periodicals are screened, and judicial decrees and judgments and mainly, State Council judgments are used, and various law provisions are referred to therein. Furthermore, various rulings and communiqués issued by the Ministry of Finance have also been used.

In this study deals with the grant of delay in force majeure events and business exigencies, and the purpose and method of handling of these two matters in our Taxation Procedures Law, and their effects within the order of law are discussed. As a conclusion, a general assessment is presented on the basis of results of researches and studies, as well as suggestions proposed for solution of the problems encountered in practice.

Key Words: Force majeure, act of god, business exigencies, grant time, Turkish Tax Law.

ÖNSÖZ

Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde çeşitli süre hükümleri öngörmüş ve bu sürelerle uyulmaması halinde de yükümlülerin bir hak kaybına ya da cezaya muhatap kalmaları yönünde çeşitli yaptırım hükümleri düzenlemiştir. Ancak öyle durumlar ortaya çıkabilmektedir ki; yükümlüler ellerinde olmayan nedenlerle, öngöremedikleri, engelleyemedikleri ve iradeleri dışında maruz kaldıkları bu olağanüstü durumlar karşısında, vergilemeye yönelik ödevlerini zamanında yerine getirememektedirler. İşte bu gibi durumlarda kanun koyucu, vergi mükellef ve sorumlularını kanunlar karşısında düşecekleri müşkül durumdan korumak maksadıyla “mücbir sebep” adı altında bir düzenlemeye giderek, vergi mükellef ve sorumlularını vergisel ödevlerini yerine getirmeleri sırasında karşılaştıkları imkansızlıklar karşısında, bu halin devamı müddetince gözetmeyi amaçlamıştır.

Mücbir sebep düzenlemesi dışında kalan ancak yine kişilerin iradeleri dışında gelişerek, vergisel yükümlülüklerinin ifasını güçleştiren haller, vergi hukukumuzda “zor durum” olarak adlandırılmakta ve bu halde bulunan vergi mükellef ve sorumlularına, vergisel yükümlülüklerini ifa edebilmelerine yönelik olarak, vergi idaresi tarafından süre tanınabilmektedir.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde bir takım doğal afetlere maruz kalmakta, ayrıca günümüz dünyasının içinde bulunduğu küreselleşme olgusu, dünyanın her alanında bütünleşmesini mümkün kılıp, ülkelerin birbirlerine olan etkilerini arttırarak, mücbir sebep ve zor durum olarak nitelenebilecek olayların da sayıca ve çeşit olarak artmalarına sebebiyet vermektedir. Bu doğrultuda da vergi hukukumuzda yer alan “mücbir sebep” ve “zor durum” düzenlemeleri, yerindeliklerini koruyarak, önemlerini gittikçe arttırmaktadırlar. Ancak uygulamaya ilişkin detaylar incelendiğinde, “mücbir sebep” ve “zor durum” düzenlemelerinin bünyelerinde çeşitli sorunları da barındırdığı gözlemlenmektedir. İşte bu sorunların mevcudiyeti,

“Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum” isimli tez konusunun seçilerek, konuyu ayrıntılı olarak inceleme yapma imkanına kavuşulmasına sebebiyet vermiştir.

Yapılan bu çalışmada, Türk Vergi Hukukunda “mücbir sebep” ve “zor durum” müesseseleri ele alınmış, bu iki müessesenin vergi hukukumuzda düzenleme amaçları, düzenleniş şekilleri, günümüze gelinceye kadar geçirdikleri aşamalar ve hukuk düzenindeki etkileri araştırılarak, incelenmeye çalışılmıştır. Son olarak genel bir değerlendirme yapılmış, uygulamada yaşanan sorunların çözümüne yönelik önerilere de yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında yaptığı eşsiz katkıları için, yoğunluğuna rağmen desteğini bir an olsun esirgemeyen değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU’na ve çalışma için sarf ettiğim zamanı ileride anlayışla karşılayacaklarını düşündüğüm minik bebeklerim Toprak ve Sarp’a, teşekkürü şimdiden bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	III
ABSTRACT	V
ÖNSÖZ	VII
KISALTMALAR LİSTESİ	XV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP KAVRAMI

1.1. Mücbir Sebep Halinin Tanımı	5
1.2. Mücbir Sebep Halinin Unsurları	7
1.2.1. Kusursuzluk	7
1.2.2. Sezilemezlik (Öngörülemezlik)	7
1.2.3. Karşı Konulamazlık (Önlenemezlik)	8
1.2.4. Gerçeklik	8
1.3. Mücbir Sebep Müessesesinin Düzenlenme Amacı	9
1.4. Mücbir Sebep Müessesesinin Düzenleniş Şekli	10
1.5. Sürelerin İşlemesini Durdurma Niteliği Olan ve Mücbir Sebepler Dışında Kalan Diğer Kavramların İncelenmesi	12
1.5.1. Zor Durum Hali	13
1.5.2. Ölüm	14
1.6. Mücbir Sebep Müessesesinin Gelişim Süreci	15
1.7. Mücbir Sebep Halleri ve Mahiyetleri	22

1.7.1. Mükellefin Şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri	23
1.7.1.1. Ağır Kaza Halinin Mücbir Sebep Sayılması	23
1.7.1.2. Ağır Hastalık Halinin Mücbir Sebep Sayılması	25
1.7.1.3. Tutukluluk Halinin Mücbir Sebep Sayılması	33
1.7.2. Afetlerden Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri	38
1.7.2.1. Yangın Halinin Mücbir Sebep Sayılması	42
1.7.2.2. Yer Sarsıntısı (Deprem) Halinin Mücbir Sebep Sayılması	43
1.7.2.3. Su Basması Halinin Mücbir Sebep Sayılması.....	47
1.7.3. Vergi Ödevlisinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gayubet Halinin Mücbir Sebep Olarak Sayılması	49
1.7.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkması Halinin Mücbir Sebep Sayılması	51
1.7.4.1. Mükellefin Defter ve Belgelerine Mahkeme Tarafından El Konulması	53
1.7.4.2. Defter ve Belgelerin Çalınması	55
1.7.4.3. Vergi İdaresince Defter ve Belgelerin Alınması	57
1.7.5. “Gibi Haller”in Yorumlanması	59
1.7.5.1. Grev ve Lokavt Halleri	60
1.7.5.2. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi Verilmesi Bakımından Varislerin Durumu	61
1.7.5.3. Hükümlülük	62
1.7.5.4. E-Devlet Uygulamaları Kapsamında Yaşanan Teknik Aksaklıklar	63

1.7.5.5.	Milletvekili Seçilme	63
1.7.5.6.	6183 Sayılı Kanun'dan Doğan Anlaşmazlıklar	64
1.7.5.7.	Salgın Hastalık Vakaları	65
1.7.5.8.	Toplumsal Nitelikli Olaylar	65
1.8.	Mücbir Sebep Hallerinin Başlaması ve Sona Ermesi	70
1.8.1.	Mükellefin Şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Hallerinin Başlaması ve Sona Ermesi	70
1.8.2.	Doğal Afet Hallerinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi.....	72
1.8.2.1.	Genel Karakter Taşıyan Doğal Afet Hallerinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi	72
1.8.2.2.	Özel Karakter Taşıyan Afet Hallerinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi	73
1.8.3.	Mecburi Gaybubet Halinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi	74
1.8.4.	Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkması Halinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi.....	75
1.9.	Mücbir Sebeplerin Hüküm İhtiva Ettiği Şahıslar	76
1.10.	Mücbir Sebeplerin İspat ve Tevsiki	81

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ZOR DURUM KAVRAMI

2.1. Zor Durum Halinin Tanımı	84
2.2. Zor Durum Müessesesinin Düzenlenme Amacı	88
2.3. Zor Durum Müessesesinin Düzenleş Şekli	89
2.4. Zor Durum Müessesesinin Gelişim Süreci	92
2.5. Zor Durum Haline İlişkin Uygulama Usul ve Esasları	94
2.5.1. Zor Durum Hali Nedeniyle Süre Verilebilmesinin Koşulları	95
2.5.1.1. Yazılı Olarak Süre Talebinde Bulunulması	95
2.5.1.2. Gerekçe Gösterilen Mazeretin Kabul Edilebilir Olması	98
2.5.1.3. Süre Verilmesinin Verginin Tahsilini Tehlikeye Sokmaması	100
2.5.2. Zor Durumda Süre Talebinde Bulunabilecekler	100
2.5.3. Zor Durumda Uzayabilecek Sürenin Miktarı ve Niteliği	101
2.6. Zor Durum Halinin Başlaması ve Sona Ermesi	104
2.7. Zor Durum Haline İlişkin Uygulama Örnekleri	104

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE ZOR DURUM HALLERİNİN ETKİLERİ

3.1. Mücbir Sebep Halinin Etkileri	108
3.1.1. Mücbir Sebep Halinin Sürelere Etkisi	108
3.1.1.1. Mücbir Sebeplerin Kanuni Sürelere Etkisi	114
3.1.1.2. Mücbir Sebeplerin İdari Sürelere Etkisi	116
3.1.1.3. Mücbir Sebeplerin Yargısal Sürelere Etkisi	118
3.1.1.4. Mücbir Sebeplerin Dava Açma Sürelerine Etkisi	119
3.1.1.5. Mücbir Sebeplerin Zamanaşımı Sürelerine Etkisi	125
3.1.1.5.1. Tarh Zamanaşımı Süresine Etkisi	126
3.1.1.5.2. Ceza Zamanaşımı Süresine Etkisi	128
3.1.1.5.3. Tahsil Zamanaşımı Süresine Etkisi	128
3.1.1.6. Mücbir Sebeplerin Ödeme Süresine ve Gecikme Zammına Etkisi	129
3.1.1.6.1. Beyanname Verme Yükümlülüğünün Mücbir Sebep Nedeniyle Yerine Getirilememesi Halinin Ödeme Sürelerine ve Gecikme Zammına Etkisi	129
3.1.1.6.2. Mücbir Sebep Halinin Ortaya Çıkmasından Evvel Tarh ve Tahakkuk Etmiş Vergilerin Ödeme Sürelerine ve Gecikme Zammına Etkisi	131
3.1.2. Mücbir Sebeplerin Diğer Etkileri	134
3.1.2.1. Mücbir Sebebin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisi.....	134

3.1.2.2. Mücbir Sebebin Dönem Matrahının Re'sen Takdirine Etkisi	135
3.1.2.3. Mücbir Sebebin Vergi Cezalarına Etkisi	138
3.1.2.4. Mücbir Sebeplerin Verginin Terkinine Etkisi.....	140
3.1.2.5. Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Müessesesine Etkisi.....	143
3.1.2.6. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve Islah Müessesesine Etkisi	145
3.2. Zor Durum Halinin Etkileri	147
3.2.1. Zor Durum Halinin Beyanname Verme Süresine Etkisi.....	147
3.2.2. 6183 Sayılı Kanun'un Tecil Hükümleri Kapsamında Zor Durum	149
3.3. Mücbir Sebep ve Zor Durum Hallerinin Karşılaştırılması	151
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	154
KAYNAKÇA.....	166

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK : Amme Alacaklarının	s. : Sayfa
Tahsil Usulü Hakkında Kanun	S. : Sayı
A.e.: Aynı eser	TBMM : Türkiye Büyük Millet
a.g.e. : Adı geçen eser	Meclisi
a.g.m.: Adı geçen makale	vb. : Ve Benzeri
Bkz : Bakınız	VUK : Vergi Usul Kanunu
Bs : Bası	
Bsk.: Baskı	
C. : Cilt	
CD. : Ceza Dairesi	
D. : Daire	
DDK.: Danıştay Dava Daireleri Genel	
Kurulu	
Dn. : Danıştay	
E. : Esas Numarası	
GVK : Gelir Vergisi Kanunu	
HUMK : Hukuk Usulu Muhakemeleri	
Kanunu	
İYUK : İdari Yargılama Usulü	
Kanunu	
K. : Karar Numarası	
m : Madde	

GİRİŞ

Devletin, kamu hizmetlerini yürütebilmesi için gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Bu kaynakların en önemlisi ise şüphesiz vergi gelirleridir. Vergileme, gücünü anayasadan almaktadır. Anayasamızın 73. maddesi ile herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır.

Beyan esasına dayana Türk Vergi Sistemi, mükelleflere birtakım ödevler yüklemiş, bu ödevlerin kanunca belirlenen süreler içerisinde yerine getirilmemesi halinde ise, çeşitli yaptırımlar öngörmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında yer alan bu ödevleri; bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza, beyanname verme vs. gibi sayabiliriz.

Devletin, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak adına en büyük kaynağı olan vergi gelirlerinin, zamanında ve etkin bir biçimde tahsil edilebilmesi büyük önem arz ettiğinden; vergi hukukunda süreler özel bir düzenlemeye tabi tutulmuş ve gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerekse de vergi mükellef ve sorumlularının hak ve ödevleri ile ilgili çeşitli süre hükümleri düzenlenmiştir.

Vergi kanunları ile belirlenen süreler içerisinde, vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen yükümlüler, ya bir hak kaybına uğramakta ya da cezaya muhatap kalmaktadırlar. Ancak bazen yükümlüler, tüm iyi niyet ve çabalarına rağmen, ellerinde olmayan nedenlerle, sorumluluklarını zamanında yerine getiremezler. Vergi mükellef ve sorumlularının, önceden öngörerek meydana gelmesini engelleme şansına sahip olmadıkları, iradeleri dışında meydana gelen ve vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmelerini engelleyen bu gibi nedenlere, vergi hukukumuzda "mücbir sebepler" denilmektedir. Vergi hukukumuzca düzenlenen bu müessese kapsamında, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde meydana gelen gecikmeler anlayışla karşılanarak, iyi niyetli mükellef ve sorumluların kanun karşısında korunması amaçlanmaktadır.

Mücbir sebepler, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiş, ancak madde içeriğinde mücbir sebeplerin tanımı yapılmayarak, örnekler vermekle yetinilmiştir. Anılan madde çerçevesinde mücbir sebep halleri, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afet halleri, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve vesikalarının elinden çıkmış olması halleri olarak sayılmıştır. İlgili maddenin sonuna eklenen "gibi haller" ibaresi ile de, mücbir sebeplerin önceden mutlak olarak bilinerek tek tek sayılma imkanı olamayacağı için, sayılan hallere benzer nitelikte olup, vergilemeye yönelik işlemlerin süresinde yerine getirilmesine engel olabilecek diğer durumların da mücbir sebepler kapsamında değerlendirilmelerine imkan sağlanmıştır. Diğer bir deyişle, gibi haller ibaresi ile mücbir sebep hallerinin tespiti, zamanın değişen koşulları paralelinde, idarenin ve yargının yorumuna bırakılmıştır. Ancak uygulama detayları, yargı kararları ile birlikte ele alınarak incelendiğinde; mücbir sebep uygulamasının bünyesinde çeşitli sorunları barındırdığı da gözlemlenmektedir. Zaten bu sorunların mevcudiyeti, konunun tez çalışmasına taşınarak detaylı olarak incelenmesine sebep olmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesinde, mücbir sebeplerden birinin meydana gelmesi halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımı süresinin de işlemeyen süre kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 373. maddesinde ise, mücbir sebeplerden birinin mevcut olduğunun malum olması ya da tevsik ve ispatı halinde vergi cezası kesilmeyeceği düzenlenmiştir.

Mücbir sebep, aslında bütün hukuk dallarının ortak bir kavramıdır. Hukukta mücbir sebep kavramı, bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen kaldıran veya vadesini değiştiren, önceden tahmin edilemeyen, meydana gelmesi ve önlenmesi kişinin elinde olmayan olağanüstü nitelikli olay veya durumlar olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışmada mücbir sebepler, bir kamu hukuku dalı olan ve tez konusunu teşkil eden vergi hukuku kapsamında ele alınarak incelenecektir.

Mücbir sebep düzenlemesi dışında, Vergi Usul Kanunu'nda vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda güçlüklerle karşılaşan iyi niyetli mükellef ve sorumluların mağduriyetinin engellenmesi amacıyla düzenlenmiş bir diğer müessese ise zor durumda mühlet vermedir. Zor durum hali mücbir sebeplerden farklı olsa da, aslında her iki kavramda aynı amaca, yani iyi niyetli mükellef ve sorumluların, kanun karşısında menfaatlerinin korunması amacına hizmet etmektedir.

Zor durum hali, önceden öngörülerek önlenme imkanı olmayan, kişilerin iradeleri dışında meydana gelen, ancak mücbir sebep halleri dışında kalan, vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde mükellefleri zorlayan ve mükellefçe ileri sürülen sebeplerdir.

Zor durum halinin kabulünde, idarenin takdir yetkisi devreye girmektedir. Çünkü zor durum mükellefin şahsi durumu ile ilgili olduğundan vergi idaresinin mükellefçe bilgilendirilmesi gerekmektedir. İdare uygun görürse, Vergi Usul Kanunu'ndaki sınırlar dahilinde mükellef veya sorumluya yükümlülüklerini yerine getirmesi için ek süre vermektedir. Diğer bir ifade ile zor durum müessesesi, idarenin takdiri ile vergisel yükümlülüğün yerine getirilmesinin, mükellef için uygun bir zamana taşınmasının sağlanmasıdır. Örneğin, doğal afet sonrasında mücbir sebep hali sona erse bile, mükellef beyanname verme bakımından güçlük yaşıyorsa bu hal, idarenin takdiri doğrultusunda zor durum hali sayılarak, mükellefe beyanname verme yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için ek süre tanınabilmektedir.

Zor durumda olan mükelleflere mühlet verilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesi ile düzenlenmiş, ancak maddede mücbir sebeplerle benzer şekilde zor durum halinin tanımı yapılmamış, mücbir sebeplerde olduğu gibi örnek verme yoluyla da belirleme yoluna gidilmeyerek, ilgili maddede sadece zor durumun uygulama esaslarına yer verilmiştir.

Vergi Hukukumuzda mücbir sebep ve zor durum düzenlemelerinin hangi koşullar altında ve kimler için hüküm içereceği, ispatının ne şekilde yapılacağı ve ortaya çıkan sorunların nasıl çözümlenebileceğine ilişkin sorular, bu çalışmanın çerçevesini oluşturmaktadır.

“Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum” adını taşıyan tez çalışmamızı, üç bölüm olarak ele alarak inceleyeceğiz;

Çalışmanın birinci bölümünde; öncelikle, mücbir sebep kavramı açıklanmaya çalışılarak, mücbir sebep halinin unsurlarından bahsedilecektir. Mücbir sebep müessesesinin vergi hukukumuzda düzenleniş amacı ve düzenlenme şekli ile devam edilerek, vergi hukukunda mücbir sebepler dışında süreleri durdurma niteliği olan diğer kavramlara kısaca değinilip, mücbir sebeplerin zaman içerisinde geçirdiği aşamalar incelenecektir. Birinci bölümde son olarak, Türk Vergi Hukukunda mücbir sebep sayılan haller ve unsurları ile mücbir sebeplerin başlaması, sona ermesi ve tevsiki konuları açıklanmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; zor durum kavramı ele alınacak olup, bu bölümde ilk olarak zor durum kavramı açıklanmaya çalışılacak, sonrasında zor durum müessesesinin getiriliş amacı ve Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenme şekli ele alınarak, zor durum haline ilişkin uygulama usul ve esasları üzerinde durulacak, son olarak ise, zor durum halinin başlaması ve sona ermesine ilişkin açıklamalar ve uygulama örneklerine yer verilerek bölüm tamamlanacaktır.

Üçüncü ve son bölümde, mücbir sebep ve zor durum müesseselerinin hukuk düzeni içerisindeki etkilerine yer verilerek, bu iki düzenlemenin karşılaştırılmaları yapılacaktır.

Sonuç olarak ise, yapılan inceleme ve araştırma sonuçları tespit edilip, uygulamada yaşanan aksaklıklar açıklanarak, bu aksaklıkların çözümü için önerilere yer verilip çalışma tamamlanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP KAVRAMI

1.1. Mücbir Sebep Halinin Tanımı

Mücbir sebep, çeşitli hukuk dallarının ortak kavramı olmakla beraber, her hukuk dalı mücbir sebebi kendi alanına göre ele alıp incelemektedir. Bu doğrultuda mücbir sebep kavramı, Türk Vergi Hukuku'nda da uygulama alanı bulan ve incelenmesi zaruri bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. İnceleme yapılırken; öncelikle genel olarak mücbir sebep kavramı ele alınacak, sonrasında ise vergi hukukumuzda mücbir sebep kavramının uygulama alanı belirlenecektir.

Bir tanıma göre mücbir sebep; alınacak tedbirlere rağmen önlenmesine imkan olmayan, bir borcun yerine getirilmesini engelleyen ve borçlunun iradesi dışında gelişen beklenmedik olaylardır.¹

Başka bir tanıma göre mücbir sebep; zorlayan, mecbur eden ve önceden bilinerek doğuracağı sonucun önlenmesine imkan bulunmayan, dış etkenlerden meydana gelen sebep, olaydır.²

Eski dilde mücbir sebep deyimini “**esbab-ı mücbire**” olarak ifade edilmiştir. Almanca'da “**höhere gewalt**”, Fransızca'da “**force majeure**”, İngilizcede ise “**vis major**”, “**superior power**” kavramları ile karşılık bulmaktadır.³

Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğü'nde ise mücbir sebep: “*herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine*

¹ Meydan Larousse Büyük Lügat ve Ansiklopedi, 9.C., İstanbul, Meydan Yayınevi, 1979, s.118.

² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 7.Bsk, İstanbul, Yetkin Yayınevi, 2011, s.1530.

³ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep”, **Yaklaşım**, Ağustos 2001, Yıl:9, Sayı:104, s. 13.

*getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar”*⁴ olarak tanımlanmaktadır.

Mücbir sebeplerin meydana getirdiği sonuçlar, her hukuk alanı bakımından farklı olmakla beraber, hukuk düzeninde yer alan düzenlemeler birlikte toplu olarak değerlendirildiğinde; genel olarak mücbir sebebin illiyet bağıını kesen, zarar vereni, borçluyu veya mükellefi doğan zarardan/cezadan kurtaran, söz konusu hakkın kullanımını süresi geçtikten sonra da kullanılabilir kılan bir durum olduğu görülmektedir.⁵

Türk yargı içtihatlarına göre mücbir sebep; kusurdan uzak, önceden sezilemeyen ve karşı konulamayan olaylardır.⁶

Danıştay’ın bir kararında mücbir sebepler, *“insanın iradesi ve ihtiyarı dışında meydana gelen tesadüfi olaylardır”*⁷ şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kararda, mücbir sebep sayılan olayların gerçekleşmeden önce bilinemedikleri, gerçekleştiklerinde de sonuçlarının giderilmesinin ilgilinin iradesine bağlı olmadığı ve mücbir sebep sayılan olayların ortak noktasının, vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesini engelleyecek nitelikte ve ağırlıkta olması gerektiğinden bahsedilmiştir.

Danıştay’ın başka bir kararında ise mücbir sebep; *“bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olaydır”*⁸ şeklinde tanımlanmıştır.

Yapılan tanım ve açıklamalar doğrultusunda mücbir sebep için;

⁴ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük (çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51c466abaca512.70945392 (21 Haziran 2013)

⁵ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, “İdari ve Yargısal Açıda Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2011, Sayı:357, s.151.

⁶ A.Pulat Gözübüyük, **Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller**, 3.Bsk., Ankara, Elif Matbaacılık, 1977, s.85.

⁷ Dş. 7.D. 04.12.1985 gün E.1984/4380, K.1985/2889

⁸ Dş. 7.D. 23.09.1999 gün E.1998/993, K.1999/3059

- Önceden sezilemeyen,
- Alınan tedbirlere rağmen önlenmesi mümkün olmayan,
- Dış etkenlerden meydana gelen,
- Borcun yerine getirilmesine engel olan,
- Borçlunun iradesi dışında meydana gelen,
- Zarar vereni, borçluyu veya mükellefi doğan zarardan/cezadan kurtaran bir düzenleme olduğu söylenebilir.

1.2. Mücbir Sebep Halinin Unsurları

Kanunlarda mücbir sebebin tüm unsurlarını içeren bir tanımlamaya gidilmemiştir. Yerleşmiş literatür ve Yargıtay içtihatlarına göre ise mücbir sebep; kusurdan uzak, sezilemeyen, karşı konulamayan, gerçek bir olay olarak tanımlandığından, bu tanıma göre mücbir sebebin unsurları; kusursuzluk, sezilemezlik, karşı konulmazlık ve gerçeklik olarak sayılabilir.⁹ Sayılan unsurları tek tek ele alacak olursak;

1.2.1. Kusursuzluk

Mücbir sebebin mevcudiyetini değerlendirebilmek için ilk koşul, kusursuzluğun varlığıdır. Eğer vuku bulmuş olayın doğumuna sebebiyet vermiş bir kusur mevcutsa, mücbir sebebin takdiri için diğer unsurlarının araştırılmasına zaten gerek kalmayacaktır.¹⁰ Başka bir deyişle, “*kusurun başladığı yerde mücbir sebep, mücbir sebebin başladığı yerde kusur sona erer*”.¹¹

1.2.2. Sezilemezlik (Öngörülemezlik)

Sezilemezlik, yani vuku bulan olayın önceden tahmin edilemez olma niteliği, bir olayın mücbir sebep olarak kabulü için şart olmakla birlikte burada önemli olan

⁹ Gözübüyük, a.g.e., s.85.

¹⁰ A.e.

¹¹ Fikret Eren, *Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:361, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975, s.185.

husus, olayın hiç kimse tarafından mutlak olarak sezilemez olması değildir. Bir olayın mücbir sebep olarak kabulü için, mahiyeti itibariyle olayın normal koşullarda önceden tahmin edilememiş ve edilemez olması gerekmektedir.¹² Nitekim Yargıtay bir kararında¹³; kışın erken gelmesinin yol açtığı ot azlığından dolayı hayvanların yüzde ellisinden fazlasının açlıktan ölmesi nedeniyle, müteahhidin taahhüt ettiği et fiyatının 17,5 kuruştan 50 kuruşa çıkmasını sezilemeyen bir hal olarak kabul ederek, bu sebepten dolayı olayın, taahhüdün ifasına engel bir mücbir sebep hali olduğuna hükmetmiştir.

1.2.3. Karşı Konulamazlık (Önlenemezlik)

Bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için; kusursuzluğun varlığı ve olayın önceden öngörülemez nitelikte olması yeterli olmayıp, aynı zamanda kişinin kendi iradesi ile olayın vuku bulmasını engelleyemez olması da gerekmektedir.

Ancak burada bahsedilen olayın vuku bulmasını engellemenin imkansızlığı, sonradan doğan bir imkansızlık olup, eğer imkansızlık başlangıçta yani sözleşmenin yapıldığı sırada mevcut ise, 6098 Sayılı Borçlar Kanunu¹⁴ 'nun 27. maddesi gereğince¹⁵ “kesin hükümsüz” olarak nitelendirileceğinden; imkansızlık, sözleşmenin yapıldığı sırada söz konusu olmamalı ve doğuşunda borçlunun kusuru bulunmamalıdır.¹⁶

1.2.4. Gerçeklik

Bir olayın mücbir sebep olarak kabulü için; gerçek, doğmuş, ortaya çıkmış ve tahakkuk etmiş olması gerekmektedir.¹⁷ Gerçekleşmesi muhtemel, müstakbel,

¹² Gözübüyük, **a.g.e.**, s.86.

¹³ Y.Ticaret Dairesi, 22.09.1943 gün E.2423, K.1673 (Gözübüyük, **a.g.e.**, s.88)

¹⁴ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵ Borçlar Kanunu **Madde 27**: “Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür...”

¹⁶ Gözübüyük, **a.g.e.**, s.89.

¹⁷ **A.e.**, s.92.

düşünülebilen ve tahmin edilen bir olayın mücbir sebep sayılması mümkün değildir.¹⁸ Bu nedenle mücbir sebep iddiasında bulunan yükümlünün, mücbir sebebe esas teşkil eden olayın gerçekliğini ispat etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak olay herkes tarafından bilinir bir nitelik taşıyorsa, yükümlünün olayı ispatı gerekmeyecek, bu halde de yükümlünün ispat sorumluluğu olaydan etkilendiğini ve bunun sonucunda bahse konu yükümlülüğünü yerine getiremediği yönünde olacaktır. Örneğin; meydana gelen bir deprem bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkilemiş ise, bölgede yaşayanlar ve dolayısıyla idare tarafından da bilineceğinden, depremin ayrıca ispat edilmesi gerekmeyecektir. Yükümlünün burada ispat etmesi gereken durum, depremden etkilenmesi sebebiyle vergileme ile ilgili ödevini yerine getiremediği olacaktır. Çünkü doğal afetler sonucunda bir bölgedeki binalar zarar görmüş hatta yıkılmış olsa bile, bu durumdan hiçbir şekilde etkilenmemiş bir yükümlü için mücbir sebep halinden dolayı bir def'i kabul edilemez.¹⁹ Yükümlü ancak mücbir sebebin mevcudiyetini ve yükümlülüğünü yerine getirememesinde kendisine isnadı mümkün bir kusurun olmadığını ispatlamak koşuluyla sorumluluktan kurtulmaktadır.²⁰

Mücbir sebebin hüküm ihtiva edebilmesi için, yükümlünün kusuru olmaksızın, önceden sezemediği ve önleyemediği bir olayın meydana gelmiş olmasının yanında, bu olay ile ilgilinin yükümlülüklerini yerine getirememesi arasında illiyet bağının da mevcut olması gerekmektedir. Meydana gelen olayın ilgilinin yükümlülüklerine bir etkisi olmaması halinde ise, mücbir sebebin kabulü mümkün olamaz.

1.3. Mücbir Sebep Müessesesinin Düzenlenme Amacı

Vergi kanunlarımız, mükellef ve vergi sorumlularına birtakım ödevler yüklemiş, bu ödevlerin kanunda belirtilen süreler içerisinde yerine getirilmemesi durumunda da bazı yaptırımlar öngörmüştür. Dört yüz civarında maddeden oluşan Vergi Usul

¹⁸ Mehmet Ali Çetin, "Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep", **Vergi Sorunları**, Temmuz 1997, Sayı:94, s.68.

¹⁹ Yılmaz Özbalcı-1, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s.160.

²⁰ Çetin, **a.g.m.**, s.68.

Kanunu²¹'nin tam yüz beş maddesi ödevler konusu ile ilgili olup, Kanun'un ikinci kitabında "mükellefin ödevleri" başlığını taşıyan 153. madde ile 257. maddeler arasında düzenlenmektedir.²² Ancak vergi mükellef ve sorumlularının, vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini zamanında yerine getirmelerini engelleyen, kendi iradeleri dışında vuku bulan bazı durumlar söz konusu olabilmektedir. İşte bu gibi durumlarda, mükellef ve vergi sorumluları için doğacak olan mağduriyeti engellemek adına, vergi hukukumuzda "mücbir sebep" kavramı düzenlenerek yerini almıştır.

Vergi hukukumuzdaki bu düzenlemenin amacı; mükellef ve vergi sorumlularının iradeleri dışında meydana gelen, önceden sezemedikleri ve aldıkları tedbirlere rağmen önleyemedikleri olaylar karşısında, vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getiremedikleri durumlarda, vergi kanunlarına göre cezalı duruma düşerek hak kaybına uğramalarını engellemektir. Bu sayede iyi niyetli mükellef ve vergi sorumluları, kötü niyetliler karşısında vergi kanunları nezdinde korunmuş olmaktadır.

Vergi mükellef ve sorumlularının, iradesi dışında meydana gelerek vergileme ile ilgili ödevlerini süresi içinde yerine getirmelerine mani olan sebepler, "mücbir sebepler" olarak adlandırılmakta, böylece genel hukuk alanında düzenlenmiş olan mücbir sebep kuramı, Vergi Usul Kanunu ile vergi hukukumuzda da girmiş olmaktadır.²³ Mücbir sebepler, vergi hukukumuzda tüm vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde hatta verginin ödenmesinde uygulama alanı bulmaktadır.²⁴

1.4. Mücbir Sebep Müessesesinin Düzenleniş Şekli

V.U.K.'da mücbir sebebin tanımı yapılmamış, mücbir sebep sayılabilecek hallere örnekler verilerek sınırlayıcı olmayan nitelikte bir düzenleme yapılmıştır.

²¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²² Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku: Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 30. Bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, Ekim 2012, s.73.

²³ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4.bsk., Ankara, Sözkese Matbaacılık, 2009, s.99.

²⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s.348.

V.U.K.'un 13.maddesine göre mücbir sebepler;

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

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerdir.”

Madde hükmüne göre, mücbir sebepler sayılırken bazı hususlar dikkate alınmıştır. İlk olarak, mücbir sebep olarak kabul edilebilecek durumların “derecesi” belirlenmeye çalışılmıştır. Mücbir sebep halleri olarak sayılan ilk iki hükümde; ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetlerin mücbir sebep olarak kabul edilmesi bir koşula bağlanmış olup bu koşul, sayılan durumların vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede olması gerektiğidir.²⁵ Kuşkusuz sayılan hallerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek kadar ağır derecede olmaması, vergi idaresince mücbir sebep halinin kabulüne engel teşkil edecektir. Üçüncü ve dördüncü hükümlerde sayılan, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler ve yine kişinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve vesikalarının elinden çıkmış olması hallerinin mücbir sebep olarak kabulü ise, bu durumların “irade dışı” olarak ortaya çıkmaları koşuluna bağlanarak, oluşma nedenleri ile ilişki kurulmuştur.²⁶ Kanun maddesi tarafından dört hükümde sıralanan mücbir sebep hallerinin sonuna eklenen “gibi hallerdir” ibaresi ise, mücbir sebeplerin sayılan hallerle sınırlı kalmayıp, benzer hallerin de kapsama alınabileceği ve bu sayede mücbir sebep hallerinin çoğaltılabileceği

²⁵ Metin Taş, **Vergi Hukuku (Genel Esaslar)**, Bursa, Ekin Kitabevi, t.y, s.119.; Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3.Bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.90.

²⁶ **A.e.**

anlamını taşımaktadır. Ancak “gibi haller” kapsamına girebilecek hallerin, yine vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek nitelikte olması gerekmektedir.

V.U.K.’un 15. maddesi, mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin işleminin duracağını belirtmiştir. Eğer mücbir sebep hali mevcut ise; mücbir sebebin doğduğu tarihten başlamak üzere, ortadan kalktığı tarihe kadar süreler işlemeyecektir. Ancak mücbir sebep hali sürelerin işleminin kesmeyip sadece durdurmaktadır. Yani mücbir sebebin varlığından önce mevcut olan işlemiş süreler, mücbir sebep halinin ortadan kalkmasından itibaren işleyecek olan sürelerle ilave edilecektir.²⁷

1.5. Sürelerin İşleminin Durdurma Niteliği Olan ve Mücbir Sebepler Dışında Kalan Diğer Kavramların İncelenmesi

Hukukta süreler; hakların ve yetkilerin kazanılmasında, kazanılan hak ve yetkilerin kullanılması ve yitirilmesinde önem taşımaktadır.²⁸ Vergi hukukumuzda da hukukun her alanında olduğu gibi, süreler²⁹ büyük önem arz etmektedir.

Vergi hukukunda Oktar’a göre süre, “*hakların talep edilmesi, ödevlerin yerine getirilmesi ve diğer sebeplerle belirlenen zaman aralığıdır.*”³⁰ Vergi kanunlarında belirtilen ödevlerin süreleri içerisinde yerine getirilmemesi, yükümlünün cezai yaptırımlarla karşılaşmasına sebebiyet vereceğinden, yükümlülerin sürelerle titizlikle uymaları gerekmektedir. Vergi kanunlarında süreler ile ilgili hükümlerin ana kaynağı Vergi Usul Kanunu olmakla birlikte, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu da uygulama alanı bulan diğer kanunlardır.³¹

Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü bölümünde düzenlenmiş olan, vergi kanunlarıyla veya idarece tespit edilen sürelerin, bazı hallerde işlemediğini görmekteyiz. Bu

²⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.103.

²⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20.bsk., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s.109-110.

²⁹ Vergi hukukunda sürelerin sınıflandırılması konusundaki ayrıntılar, 3.bölümde yer almaktadır.

³⁰ S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 8.bsk., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s.95.

³¹ **A.e.**

haller; mücbir sebepler, ölüm ve zor durum halleridir. Tezimizin konusunu teşkil eden mücbir sebep ve zor durum halleri, ayrıntılı olarak ele alınacak olmakla beraber, biz bu başlık altında ölüm halinin yanı sıra zor durum haline de, detaylı açıklamalarımıza başlamadan önce kısaca değineceğiz.

1.5.1. Zor Durum Hali

Mükelleflerin, vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmelerini engeller nitelikte olan ancak kanunda sayılmayan bazı durumlarla karşılaşmaları halinde, vergi kanunları tarafından idareye süre verme yetkisi tanınmıştır. Zor durum olarak adlandırılan bu durumlar nedeniyle süre uzaması, V.U.K'un 17. maddesinde "mühlet verme" başlığıyla düzenlenmiştir. Buna göre; zor durumda olmaları sebebiyle vergileme ile ilgili ödevlerini süresi içerisinde yerine getiremeyecek olanlara kanuni sürenin bir katı, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde de bir ay geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'na münasip bir süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi kanunlarında, mükelleflere süre verilmesine neden olan zor durum halinin tanımı yapılmamış, mücbir sebep halinde olduğu gibi örnekleme yoluyla sayma yoluna da gidilmeyerek, belirlenme yetkisi Maliye Bakanlığı'na bırakılmakla yetinilmiştir.

Zor durum ve mücbir sebep halleri birbirine benzerlik gösterse de, aralarındaki temel fark; mücbir sebeplerin kişinin iradesi dışında oluşan genel nitelikli olaylar olması³², zor durumun ise daha çok o kişiye yönelik ve etki alanı mücbir sebebe göre daha dar özel durumları kapsamasıdır. Zor durum halinde de tıpkı mücbir sebepler gibi kişilerin sorumluluklarını yerine getirmesine engel bir durum söz konusudur. Ancak mücbir sebepler, objektif karakterleri gereği herkes tarafından kabul edilebilecek nitelikte olaylar iken, zor durum hali mücbir sebepler dışında kalan ve mükellefler tarafından ileri sürülen, kabul edilip edilmemesi vergi idaresinin

³² Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.bsk., Seçkin Yayınları, Haziran 2012, s.140.

yetkisinde bulunan sebeplerdir.³³ Mücbir sebep hallerinde sürelerin uzaması kendiliğinden gerçekleşirken, zor durum halinde idareye başvurularak, idarenin zor durumu kabulü sonrasında ek süre alınabilmektedir.³⁴ Ayrıca zor durum nedeniyle uzayabilecek olan süreler, V.U.K.'un 17. maddesinde belirtildiği gibi kanuni süreler olup, idari sürelerin zor durum nedeniyle uzaması söz konusu değildir.

Mücbir sebep hallerinde, mükelleflerin iradeleri dışında meydana gelerek yükümlülüklerini yerine getiremeyecekleri koşullar oluşturan durumların, etkileri sona erinceye kadar yükümlülüklerin yerine getirilmesi söz konusu olmazken; zor durum hallerinde, yükümlülüklerin yerine getirilmesi için idare tarafından tanınacak ek süre, kanunca belirlenen limitler dahilinde olacaktır. Diğer bir deyişle, mücbir sebep hallerinde süreler işlemezken; zor durum halinde mükelleflere ek süre tanınması söz konusu olmaktadır.

Zor durum halinin amacı, kapsamı ve uygulama şekli daha önce belirttiğimiz gibi tezimizin ikinci ve üçüncü bölümlerinde ayrıntılı olarak inceleneceğinden, bu bölümde açıklamalarımızı sınırlı tutmakla yetinmekteyiz.

1.5.2. Ölüm

Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesine göre; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçmektedir. Vergi hukukunda mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanması, vergilendirmede uyulması gereken ilkelerden biri olduğundan; bu doğrultuda Vergi Usul Kanunu'nun 16. maddesinde, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm sebebiyle mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde, bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, 4721 Sayılı Medeni Kanun³⁵, un 606. maddesindeki üç aylık mirası reddetme süresi ile de uyum sağlamak amacı ile

³³ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.110.

³⁴ Kaneti, **a.g.e.**, s.21.; Karakoç, **a.g.e.**, s.353.

³⁵ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, 08.12.2001 tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

düzenlenmiştir. Mirasın reddi halinde ise, murisin vergi yükümlülüklerinin mirasçılara geçerek mirasçıların yükümlülükleri yerine getirme sorumluluğu zaten söz konusu olamayacaktır. Diğer taraftan ölüm nedeniyle üç ay uzayabilecek süreler, sadece bildirim ve beyanname verme süreleri ile sınırlı olmaktadır.

İlgili kanun maddesinde de belirtildiği gibi; V.U.K.’un 16. maddesi hükmü, vergi kanunlarında özel bir hüküm bulunmadığı hallerde geçerli bir uygulama alanına sahiptir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu³⁶, nun 92. maddesinde, beyannamenin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verilmesi yönünde özel bir hüküm bulunduğu; V.U.K.’un 16. maddesi hükmünün uygulanması söz konusu olamayacak, dolayısıyla dört ay süreyle uzayan beyanname verme süresi sonunda, V.U.K.’a göre üç aylık bir ek süre daha verilmesi söz konusu olamayacaktır.³⁷

1.6. Mücbir Sebep Müessesesinin Gelişim Süreci

Mücbir sebeplerle ilgili zaman içerisinde yapılan düzenlemeler incelendiğinde; günümüze gelinceye kadar mücbir sebep müessesesinin birkaç aşamadan geçtiğini görmekteyiz.

Birinci aşamada; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun hükümet teklifi olarak hazırlanan tasarısında, mücbir sebepler “cezaların kalkması” başlığı altında, 348. madde ile aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Mücbir sebepler:

Madde 348: Aşağıda yazılı hallerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa, vergi cezası kesilmez:

³⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁷ Ürel, **a.g.e.**, s. 139.

- 1.Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine mani olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık;
- 2.Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine mani olacak yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetler;
- 3.Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
- 4.Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması.”³⁸

Tasarının 15. maddesinde ise, mücbir sebeplerin sürelere etkisi, “mücbir sebeple gecikme” başlığı altında aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

“Mücbir sebeple gecikme:

Madde 15: 348. Maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar müddetler işlemez.

*Bu hükmün tatbiki için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik olunması lazımdır.”*³⁹

Tasarının 104. maddesinde de “vergi affı” başlığı altında, afetler yüzünden varlıklarının önemli bir kısmını kaybeden mükelleflerin, vergi borç ve cezalarının terkinine yönelik aşağıdaki hükme yer verilmiştir:

“Vergi affı:

Madde 104: Yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden varlıklarının mühim bir kısmını kaybeden mükelleflerin afetin vukuu tarihinde mevcut vergi borçları ve

³⁸ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, 3.C ., Ankara,1988. s.95-96.

³⁹ **A.e.**, s.30.

vergi cezaları Maliye Bakanlığı tarafından, idari tahkikat ile tespit edilen zarar derecesine göre, tamamen veya kısmen terkin edilebilir.”⁴⁰

Hükümet teklifindeki yukarıda yazılı hükümler, günümüzdeki Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri ile kıyaslandığında; mücbir sebeplerin vergi cezaları ile ilgili hükümlerin içinde düzenlendiğini, tutukluluk haline mücbir sebepler kapsamında yer verilmediğini, 15. maddenin içeriğinde tarh zaman aşımı ile ilgili bir hüküm bulunmadığını ve “gibi haller” ibaresinin belirtilmeyip, mücbir sebep hallerinin sayılanlarla sınırlı tutularak, zaman içerisinde ortaya çıkabilecek farklı durumları içermediğini söyleyebiliriz. Ayrıca afetler nedeniyle terkin edilebilecek vergi borç ve cezaları, varlıkların mühim bir kısmının kaybı ile ilişkilendirilmiş, günümüzde varlıkların en az üçte birinin kaybı halinde uygulanabilecek terkin hükümleri, kanun taslağında uygulanması daha zor olan bir görünüm sergilemiştir.

İkinci aşamada; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısındaki yukarıdaki maddelerinde, 16.04.1949 tarihinde TBMM Geçici Komisyon Raporu ile birtakım değişiklikler yapılmıştır. Öncelikle, mücbir sebepler genel bir nitelik gösterdiğinden, hükümet taslağında 348 olan madde numarası 13 olarak değiştirilerek, tasarının başlarına alınmıştır. Bunun dışında mevkufiyet hali mücbir sebepler arasına eklenmiş, beşinci paragraf olarak madde metnine “gibi haller” eklentisi yapılarak, mücbir sebeplerin sayılan hallerle sınırlı tutulması engellenmiş ve mücbir sebep hallerine esneklik sağlanmıştır. “Vergi affı” başlığı altında 104. maddede düzenlenmiş olan verginin terkini hükümleri ise, kendi adını taşıyan bir başlık altında daha ayrıntılı olarak 105. maddeye taşınmıştır. Afetler nedeniyle terkin edilebilecek vergi borç ve cezalarının belirlenmesinde, varlıklarının mühim kısmını kaybetme şartı daha somut hale getirilerek, varlıklarının en az üçte birinin kaybı şartına bağlanmış ve bu şekilde günümüz uygulamasına ulaşmıştır. Mücbir sebepler sebebiyle ceza kesilemeyeceği ise 350. madde altında düzenlenmiştir. Sayılan değişiklikler doğrultusunda ilgili madde hükümleri aşağıdaki şekillere kavuşmuştur:⁴¹

⁴⁰ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s.48.

⁴¹ **A.e.**, s. 161,162,180,230.

“Mücbir Sebepler:

Madde 13: - Mücbir sebepler şunlardır:

1.Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, mevkufiyet;

2.Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı, 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.

Mücbir sebeple gecikme:

Madde 15: - 13. Maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar müddetler işlemez.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik olunması lazımdır.

Verginin terkini:

Madde 105: - Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden varlıklarının veya mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarına taalluk eden vergi borçları ve cezaları, Bakanlar Kurulu kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunur.

Zarar derecesini ve taalluk ettiği gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

Mücbir sebepler:

Madde 350: - *Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”*

Üçüncü aşamada; 19.12.1960 tarihli Milli Birlik Komitesi Başkanlığı'na gönderilen İktisat Komisyonu Raporu'nda (tasarının gerekçe metni) getirilen değişikliklere baktığımızda; köklü bir değişiklik yapılmamakla birlikte, madde metnindeki bazı kelimelerin daha Türkçeleştirilmiş biçimlerine yer verildiğini görmekteyiz. 13. maddenin birinci bendinin sonundaki “mevkufiyet” kelimesi “tutukluluk” kelimesi ile değiştirilmiş, 15. maddeye tarh zamanaşımı ile ilgili “...*bu taktirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar...*” cümlesi eklenmiştir. Sayılan değişiklikler doğrultusunda, ilgili maddelerin son şekli aşağıdaki hale gelerek kanunlaşmıştır.⁴²

“Mücbir sebepler:

Madde 13: - *Mücbir sebepler:*

1.Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, 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.

⁴² T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s. 357,379,433.

Mücbir sebeplerle gecikme:

Madde 15: - 13. Maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Verginin terkini:

Madde 115: - Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden;

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları,

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

Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

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

Mücbir sebepler:

Madde 373: - Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”

Daha sonra 2001 yılında 4731 Sayılı Kanun⁴³ ile Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesine "...Maliye Bakanlığı mücbir sebep sayılan haller nedeniyle, mükellefler için il, ilçe veya bölgeler itibarıyla mücbir sebep hali ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir." hükmü eklenmiştir. Yine 4731 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun "verginin terkin" başlıklı 115. maddesine yapılan eklenti sonucunda, Maliye Bakanlığı'nın terkin yetkisini mahalline devredebileceği hüküm altına alınmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mücbir sebepler ile ilgili hükümlerde yapılan son değişiklik ise; 2004 yılında 5228 Sayılı Kanun⁴⁴ 'un 1. maddesi ile gerçekleşmiştir. Buna göre; 15. maddenin son fıkrası değiştirilerek aşağıdaki hali almıştır:

"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 düzenlemeye göre; Maliye Bakanlığı, 31.07.2004 tarihinden itibaren, mevcut olan mücbir sebep hallerinin ilanı ve bu sürede yerine getirilemeyecek olan vergi ödevlerinin tespiti yetkisi yanında, bu yetkisini vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanabilme esnekliği kazanmıştır.

⁴³ 4731 Sayılı Kanun 30.12.2001 tarih ve 24626 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁴ 5228 Sayılı Kanun 31.07.2004 tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.7. Mücbir Sebep Halleri ve Mahiyetleri

Mücbir sebep halleri, V.U.K.'da örnekleme yoluyla dört madde halinde sayılmakta ve en sona eklenen “gibi haller” ibaresi, sayılan hallere benzer nitelikte olan hallerin de mücbir sebep kapsamında değerlendirilebileceği yönünde bir anlam sağlamaktadır.

Bütün mücbir sebep hallerinin önceden belirlenerek kanun kapsamına alınması mümkün olmadığından; idareye mücbir sebep kapsamına girecek hallerin belirlenmesi için takdir yetkisi tanınması bir zaruret olarak karşımıza çıkmakta olup, bu doğrultuda idareye tanınan yetki, mücbir sebep hallerinin belirlenmesinde, kişilerin iradesi dışında meydana gelmesi ve vergi ödevlerinden birinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede olması koşulunun tespit edilmesini içeren, sınırlı bir yetki olmaktadır.⁴⁵

Kanun hükmüne paralel olarak çalışmamızda;

- 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 halleri olarak aşağıda tek tek incelenecektir.

⁴⁵ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s.269.

1.7.1. Mükellefin Şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri

V.U.K'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinin ilki; mükellefin şahsından kaynaklanan ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halidir. Sayılan bu hallerin mücbir sebep olarak kabulü, vergi ödevlerini yerine getirmeye engel olacak derecede olmalarına yani vergi ödevlerinin yerine getirilememesi ile sayılan ağır kaza, hastalık ve tutukluluk halleri arasında bir nedensellik bağının bulunmasına bağlıdır.

1.7.1.1. Ağır Kaza Halinin Mücbir Sebep Sayılması

V.U.K'da kaza halinin mücbir sebep olarak kabulü, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır olmasına bağlanmış; ancak bahsi geçen ağırlığın derecesinin tespitine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Vergi mükellef ve sorumluları, vergileme ile ilgili olarak kanunen belirli süreler içinde yerine getirmek zorunda oldukları ödevlerini, ağır kazaya maruz kalmaları sebebiyle zamanında yerine getiremezlerse, bu durum vergi hukukuna göre mücbir sebep sayılmaktadır. Ancak mükellef veya sorumlunun başına gelen kaza hadisesi nedeniyle yükümlülüğünü ifa edemeyip, mücbir sebep müessesesinden yararlanabilmesi için; bahsi geçen kazanın önceden sezilememesi, önlenmesinin mümkün olmaması ve ilgili yükümlülüğün ifası ile arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir.⁴⁶ Uygulamada ağır kaza halinin varlığı için; kazaya maruz kalan mükellef ve sorumlunun kaza sonucunda düşünemez, yürüyemez, konuşamaz yani çalışamaz durumda olması ve günlük işlerini bir başkasına dahi yaptıramaz durumda bulunması gerekmektedir.⁴⁷ Ancak kişi vekalet verebilecek durumda ise, vekalet

⁴⁶ Mehmet Nadir Arıca, **213 Sayılı VUK Uygulaması**, Ankara, Yeni Cenap Matbaası, 1989, s.111.

⁴⁷ Ercan Alptürk, "Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması", **Vergi Sorunları**, Nisan 1997, Sayı:103, s.104; Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.100., Tugay Yücel, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları-1", **Yaklaşım**, Nisan 1993, Sayı:4, s.67.

vererek vergi ödevlerini yerine getirebileceği gerekçesiyle, mücbir sebep uygulamasından yararlanamayacağı düşünülecektir.⁴⁸

Mücbir sebep hali söz konusu olduğunda, bunun zamanında alınan rapor ve belgelerle tevsik edilmesi zorunluluk taşımaktadır. Sonradan durumun ispatı amacıyla alınan rapor ve belgeler, hukuken geçerli olmamaktadır.⁴⁹ Ağır kaza nedeniyle mücbir sebep uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefin, durumunu kaza tutanağı ve raporla belgelendirmesi gerekmektedir.

Danıştay'ın görüşü de; mücbir sebep hallerinin, zamanında alınan rapor ve belgelerle tevsikinin zorunlu olduğu, sonradan alınan rapor ve belgelerin hukuki bir değere sahip olmadığı yönündedir.⁵⁰

Kanun hükmünde belirtilen ağır kaza hali dışında, ağır kaza sınıflamasına girmese bile, mükellefin vergi ödevlerinden birisini yerine getirmesini engelleyecek nitelikte bir kaza geçirmesi ve sonucunda doktor tedavisi görmesinin gerekli olduğu durumların da uygulamada mücbir sebep hali olarak kabul edilebildiğini görmekteyiz. Örneğin; geçirdiği trafik kazası nedeniyle yaralanıp ayakta tedavi olan ya da üzerine sıcak su dökülerek yanan ve hastaneye başvuran mükellef, “ağır kaza” ya uğramamış olmakla beraber; eğer ayakta tedavi olduğu sırada randevulu bir hakkından yararlanamamışsa, (örneğin uzlaşma görüşmesine katılamamışsa), beklenmeyen ve önlenemeyen bu durum nedeniyle, hakkını kullanması (yeni bir uzlaşma görüşmesi günü belirlenmesi) için kendisine bir imkan daha verilmelidir.⁵¹

Mücbir sebep halinin geçerli olması için önemli olan, vergi mükellefi ve sorumlusunun, vuku bulan kazada kusurlu olması değil, kazanın vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesini engeller nitelikte ağır olmasıdır.⁵²

⁴⁸ İsa Aydemir, “Danıştay’ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2012, Sayı: 289, s.183.

⁴⁹ Kızılot, **a.g.e.**, s.381.

⁵⁰ Dş. 4.D. 22.03.1973 gün E.1972/265, K.1973/1366

⁵¹ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.bsk, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, s.65.

⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.118.

Ağır kaza hali bir mcbir sebep hali olarak tevsik edilip idarece kabul edildiğinde, vergileme ile ilgili süreleri, mükellef veya vergi sorumlusu ağır kazanın etkisinden kurtuluncaya dek durduracaktır. Mükellef veya vergi sorumlusu ağır kazanın etkisinden kurtulunca, süreler kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

Ağır kaza halinin, mükellef veya sorumlunun ödevlerini yerine getirmesi için sürekli veya uzun süreli bir imkansızlık yaratması durumunda ise; mcbir sebep hali, ağır kazanın etkisinin bitmesi beklenmeden, kanuni temsilci veya umumi vekil tayin edildiği anda ortadan kalkmış olacaktır. Örneğin; geçirdiği ağır kaza sonucunda işlerini takip edemeyecek durumda olan bir kimse için, temyiz kudretine sahip ise umumi vekil, temyiz kudretine sahip değil ise de kanuni temsilci tayin edilecek ve bu tayin anında da mcbir sebep hali bitmiş sayılacaktır.⁵³

1.7.1.2. Ağır Hastalık Halinin Mcbir Sebep Sayılması

V.U.K.'da vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olan ağır hastalık halinin mcbir sebep olarak kabul edileceği düzenlenmiş, ancak ağır kaza halinde olduğu gibi, ağır hastalık halinde de hastalığın derecesinin tespiti konusunda herhangi bir ölçütten bahsedilmemiştir. Kanun hükmünden, vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olacak hastalık hallerinin tespitinde; hastalık ile vergi ödevlerinin yerine getirilememesi arasında illiyet bağının mevcut olması yorumuna ulaşabiliriz.

Danıştay da⁵⁴, ağır hastalık halinin mcbir sebep olarak kabulünü, bunun vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak nitelikte ve ağırlıkta olmasına bağlanmıştır. Ancak yine kanun hükmü ile benzer nitelikte, ağırlığın derecesinin tespiti konusunda genel geçer bir değerlendirme kriterinden, Danıştay'ca da bahsedilmemiştir.

⁵³ zbalcı-1, **a.g.e.**, s.168.

⁵⁴ Dş. 7.D. 07.10.1988 gün E.1985/2957, K.1988/2137

Mükellefin ağır kaza halinde olduğu gibi ağır hastalık halinde de, durumu doktor veya sağlık kuruluşu raporu ile ispatlaması gerekmektedir. Aksi takdirde, mükellefin şahsı ile ilgili olan hastalık hali, mükellefçe bilgi verilmedikçe idarece bilinemeyeceğinden, mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi de mümkün olamayacaktır.⁵⁵ Ayrıca hastalığa ilişkin rapor hastalık sırasında alınmalıdır. Sonradan düzenlenecek raporların geçerliliği olmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, ağır hastalık durumunun tevsiki için ibraz edilen raporlarla ilgili olarak, 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesini çıkarmıştır. Buna göre⁵⁶;

- Hastanelerden (özel hastaneler dahil) alınan raporlarda vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalığın söz konusu olup olmadığı, İl Sağlık Müdürlüklerine veya raporu tanzim eden hastane başhekimliklerine yazı ile,
- Hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarınca (Hükümet Tabipliği, Sağlık Ocağı gibi) verilen raporların, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır olup olmadığı hakkında ise, sağlık müdürlüklerine yazı ile sorulması gerekmektedir.

1986/9 sayılı genelgenin sonunda, özel doktor raporlarının ağır hastalık halinin tespitinde idarece kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili bir Danıştay kararında⁵⁷ ise, ağır hastalık nedeniyle özel doktordan alınan raporun geçerliliği, raporun doktorların tutmak zorunda oldukları protokol defterine kayıtlı bulunduğu ve muayene ücretine ait serbest meslek makbuzunun varlığının kanıtlanması koşuluyla mümkün bulunmaktadır.

⁵⁵ Arıca, **a.g.e.**, s.112.

⁵⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 25.12.1986 tarihli 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi

⁵⁷ Dş. 7.D. 29.03.1988 gün E.1986/1856, K.1988/896

Yukarıdaki açıklamalarımızdan görüleceği üzere, özel doktor raporlarının mücbir sebep hali için kabul edilmesi konusunda, idare ve Danıştay arasında bir fikir birliği bulunmamakla birlikte, Danıştay'ın görüşü paralelinde, özel doktorlardan alınan raporların, protokol defteri kaydı ve ödenen ücret karşılığı düzenlenen serbest meslek makbuzu ile kanıtlanması ve tarihsel olarak da tutarlı olması halinde, ağır hastalık halinin tespitinde ve nihayetinde mücbir sebep halinin kabulünde, geçerli olması gerektiği görüşündeyiz.

Özel doktorlardan alınan raporların idarece geçerli olmayacağı konusu yanında, özel polikliniklerden alınan raporların idarece kabul edilmesi konusunda da uygulamada tereddüt mevcuttur.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, mücbir sebeplerin varlığını ibraz için alınan raporların, hangi kuruluşlardan alınması halinde geçerli olacağı hakkında Sivas Valiliği'ne gönderdiği 28.06.2004 tarihli yazısında⁵⁸, rahatsızlığı nedeniyle uzlaşma görüşmesine katılamayıp, verdiği dilekçe ile uzlaşma günü geçirdiği rahatsızlık ile ilgili olarak, özel poliklinikten aldığı raporu ibraz edip durumun mücbir sebep sayılması ve kendisine yeni bir uzlaşma görüşmesi tarihi verilmesini talep eden mükellef için; uzlaşma gününde geçirdiği rahatsızlığına ilişkin raporun alındığı özel polikliniğin, "özel hastane" statüsünde olup olmadığına İl Sağlık Müdürlüğüne sorulması gerektiği ve özel polikliniğin özel hastane statüsünde olduğu yönünde yazı alınması halinde; mükellefin rahatsızlığının "ağır hastalık" kapsamında değerlendirilerek durumun mücbir sebep hali sayılması ve uzlaşma görüşmesi için yeni bir gün tayin edilmesi, raporun alındığı özel polikliniğin özel hastane statüsünde olmadığı yönünde yazı alınması halinde ise; mükellefin durumunun mücbir sebep hali sayılmayarak kendisine yeniden uzlaşma günü verilmemesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. (Çalışmamızın 3. bölümünde detaylı olarak uzlaşma müessesesi-mücbir sebep kavramı ilişkisine yer verecek olmakla birlikte, burada kısaca şu hususu belirtmek isteriz ki; uzlaşma bir vergi ödevi niteliği taşımamakla birlikte, Danıştay tarafından da genel anlamda kabul gören

⁵⁸ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Sivas Valiliğine gönderdiği 28.06.2004 Tarih ve 30311 Sayılı Yazısı

görüş; hukukun genel ilkelerinden yola çıkarak, uzlaşma görüşmesi tarihinde bir mücbir sebep haline maruz kalarak görüşmeye katılamayan mükellefe, yeni bir uzlaşma görüşmesi tarihi verilebileceği yönündedir.)

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliğine gönderdiği bir başka yazıda⁵⁹ ise, polikliniklerin daha çok hastalara acil ve ayakta tedavi yapan sağlık birimleri olması nedeniyle özel polikliniklerden alınan raporların, yine özel doktorlardan alınanlar gibi işleme tabi tutulmasının uygun olmayacağı yönünde bir görüş bildirmişti.

Özel doktorlardan alınan raporların geçerliliği konusunda yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar, özel poliklinikler için de geçerlidir. Kanaatimizce, mükellef acil hastalık veya kaza durumuyla karşı karşıya kaldığında, ilk başvuracağı sağlık kuruluşu o an için kendisine en yakın lokasyonda olan olacaktır ki; bu durumda başvuru yapılan sağlık kuruluşu özel bir poliklinik de olabilecektir. Kişinin gereken acil tedavisi bu kuruluşta yapılmış olabilir. Mükellef, rahatsızlığından ötürü yerine getiremediği vergileme ile ilgili ödevlerine ilişkin, özel poliklinikten aldığı sağlık raporu ile idareye mücbir sebep kabulü için başvuruda bulunabilir ve kanaatimizce başvurusunun kabulü gerekmektedir. Ayrıca sağlık ocağı gibi kapsamlı teşhis ve tedavi ünitelerinin yer almadığı, daha çok ayakta tedavi imkanlarına sahip bir kurumdan alınan sağlık raporunun, idarece kabul edilmesi söz konusu iken, özel polikliniklerden alınan sağlık raporlarının kabule layık görülmemesi, uygulamada çelişkili bir görünüş sergilemektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 093461 sayılı genel yazısına göre⁶⁰, mükelleflerin ibraz ettiği ve ağır hastalık kapsamında değerlendirilip mücbir sebep olarak kabul edilen raporların, hangi vergilendirme işlemi için (beyanname verme, uzlaşma vb.) uygulandığı belirtilerek, raporda belirtilen hastalığı ağır hastalık olarak onaylamış olan kuruluşun yazısının bir örneğinin, işlem tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde Bakanlığa gönderilmesi gerekmektedir.

⁵⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliğine gönderdiği 07.07.1998 Tarih ve 25114 Sayılı Yazısı

⁶⁰ Maliye Bakanlığı 29.12.1986 Tarih ve 1/24403-13-479/ 093461 Sayılı Genel Yazısı

Hangi hastalıkların vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede olduğu yani ağır hastalık olarak değerlendirildiğine bakacak olursak, uygulamada; infractüs geçiren bir kimsenin aldığı doktor raporu idarenin mücbir sebep takdiri için yeterli olmaktadır. Bu derecede belirgin olmayan hastalıklarda ise, resmi doktor raporu ile idareye tevsik edilen hastalıkların, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olup olmayacağını idare, Sağlık Bakanlığı'na sormaktadır. Gerektiği durumlarda da Sağlık Bakanlığı aracılığı ile tam teşekküllü bir hastaneden de görüş alınabilmektedir.⁶¹

Uygulamada ağır hastalık hallerine örnek olarak verilebilecek diğer bazı hastalıklar; çeşitli beyin ameliyatları, kolikrenal, anjidöpuatrin gibi hastalıklardır.⁶² Çeşitli Danıştay kararlarına göre; mide kanseri tanısıyla mükellefin geçirdiği mide ameliyatı⁶³, tifo hasalığı⁶⁴, akut gastrit⁶⁵, hemoroit ameliyatı⁶⁶ da mücbir sebep kapsamında değerlendirilmiş diğer hastalıklar arasındadır.

Mücbir sebep olarak kabul edilen hastalıklar, sayılanlarla sınırlı olmayıp, mücbir sebep talepleri için idareye sunulacak sağlık raporlarının içeriğindeki çeşitli hastalıkların, mücbir sebep olarak kabulü idarenin takdirindedir. Tabi ki idarenin görüşü nihai nitelikte olmayıp; ilgili, idarenin görüşüne istinaden yargıya başvurabilecektir. Bu durumda nihai karar yargı mercilerine ait olacaktır.

Vergi idaresinin, ağır hastalık halinde hastane dışında geçen sürelerin, mücbir sebep kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusyla ilgili olarak da çelişkili kararlar verdiği gözlemlenmektedir. Vergi idaresi bir uygulamasında, hastalığın niteliğini dikkate almaksızın, hastane dışında geçen süreleri, süre

⁶¹ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.159-160

⁶² Şükrü Kızılot, "Ağır Hastalık Halinde Mücbir Sebep Uygulaması", **Ekonomik Bülten**, 14-20 Mayıs 1990, s.13.

⁶³ Dş. 3.D. 30.01.1992 gün E.1990/2312, K.1992/342

⁶⁴ Dş. 3.D. 05.02.1997 gün E.1995/4881, K.1997/461

⁶⁵ Dş. 7.D. 07.10.1988 gün E.1985/2957, K.1988/2137

⁶⁶ Dş. 7.D. 04.12.1985 gün E.1984/4380, K.1985/2889

hesabında göz önüne almayarak, mükellefin yaptığı başvuruyu süre yönünden reddetmiştir.⁶⁷

Danıştay, farklı tarihlerde vermiş olduğu farklı kararlarla, ağır hastalık halinde hastane dışında geçen sürelerin, hangi durumlarda mücbir sebep sayılacağı konusunda vergi idaresine ve ilgili kişilere yol göstermektedir.⁶⁸

Danıştay bir kararında⁶⁹, hastalığın niteliği göz önünde bulundurulmadan, mücbir sebebin mevcut olmadığına hükmedilemeyeceğini, ilgilinin sık sık hastaneye girip çıkmasının, hastalığının vergi ödevlerini yerine getiremeyecek nitelikte olup, hastane dışında geçen sürelerde de ağır hastalık vasfını taşıdığını ispat edeceğini ve bu sebeple de bu sırada mücbir sebep halinin devam edeceği yönünde görüş bildirmiştir.

Yine başka bir kararında Danıştay⁷⁰, yükümlünün taburcu edildiği tarihten itibaren aldığı iki aylık kesintisiz istirahat raporunun da mücbir sebep olarak kabul edileceğini, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından yükümlünün hastaneden taburcu olduğu tarihin değil, istirahat raporunun bittiği tarihin dikkate alınması gerektiğine hükmetmiştir.

Danıştay başka bir kararında ise⁷¹, hastaneden taburcu olan mükellefin aldığı istirahat raporuna istinaden, mücbir sebep uygulamasından yararlanmak istemesine ilişkin talebini, vergisel ödevlerin yerine getirilmesini olanaksız kılacak ağırlıkta bir hastalık haline dayanmadığı gerekçesiyle reddetmiştir. Danıştay'ın bu kararında belirttiği, “*yatak istirahatına ilişkin raporların mücbir sebep olarak kabulü için, vergisel ödevlerin yerine getirilmesini olanaksız kılacak ağırlıkta bir hastalık haline dayanması gerektiği*” görüşü kanaatimizce, hastane dışında geçirilen sürelerin, mücbir sebep takdiri için ne şekilde dikkate alınması gerektiğini özetlemektedir. İlgilinin yatak istirahati raporu olmasına rağmen hastalığı, süresi içerisinde yerine getirmediği vergi

⁶⁷ Kızılot, **a.g.e.**,s.387.

⁶⁸ Muharrem Erim, **Türk Vergi Hukukunda Süreler**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlik Etüd Raporu, Rapor Sayısı: GKR-2003-XXXV-18/2, İstanbul, 2003, s.42.

⁶⁹ Dş. 4.D. 18.10.1990 gün E.1988/907, K.1990/2814

⁷⁰ Dş. 7.D. 30.01.1992 gün E.1990/2312, K.1992/342

⁷¹ Dş. 7.D. 18.01.1994 gün E.1991/3407, K.1994/66

ödevinin, zamanında yerine getirilmesini engelleyecek ağırlıkta değilse, hastalığın mücbir sebep olarak kabulü mümkün olmayacaktır. Her ağır hastalık halinin, kendine has koşulları içerisinde değerlendirilmesi ve hastane dışında geçen süreler için, ilgili sağlık kuruluşunun görüş ve raporları doğrultusunda karar verilmesinin en doğru uygulama olacağı kanaatindeyiz.

Kollektif şirketi temsile yetkili ortağın ağır hastalığı halinde, zamanında yerine getirilemeyen vergi ödevlerinin, mücbir sebep kapsamı içerisinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda da uygulamada tereddütler mevcuttur.

Kızılot'a göre; bazı özellikli durumlar dışında, kollektif şirketi temsile yetkili ortağın ağır hasta olması, şirket tüzel kişiliğine ait vergi ödevleri yönünden, mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir. Ancak bilindiği gibi, kollektif şirketi temsile yetkili ortak, vergilendirme bakımından iki ayrı ödevde sahiptir. Bunlardan biri, kollektif şirketin tüzel kişiliği ile ilgili ödevler olurken, diğeri ise, kişisel vergi mükellefi olmasından kaynaklanan ödevlerdir. Bu durumda kollektif şirket ortağının şirket tüzel kişiliğine ait vergi ödevleri bakımından, mücbir sebep olarak kabul edilmeyen ağır hastalık halinin, kişisel vergi ödevleri açısından, mücbir sebep hali olarak kabul edilmesi uygun olacaktır.⁷²

Konuyla ilgili bir Danıştay kararında da⁷³, yine aynı görüşün hakim olduğunu görmekteyiz. Kollektif şirketin temsile yetkili ortağının ağır hasta olması nedeniyle vergi borcu taksidinin zamanında ödenmemesi, Danıştay'ca mücbir sebep hali olarak kabul edilmemiştir. Ancak Danıştay, kollektif şirketin temsil yetkisine sahip ortağının ağır hastalık halinin, kişisel vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olması halinde, mücbir sebep hali olarak kabul edileceği konusunda da görüş bildirmiştir.

Ağır hastalık halinde mücbir sebep, raporda belirtilen istirahat halinin bittiği tarihte, eğer istirahat süresi içerisinde mükellefin sağlık durumu, vergi ödevlerinin

⁷² Kızılot, **a.g.e.**, s.388.

⁷³ Dş. 4.D. 24.02.1988 gün E.1987/5973, K.1988/803

yerine getirilmesi bakımından vekalet verebilmesini mümkün kılıyorsa da, kendisine vekil atadığı tarihte sona erecektir. Bu tarihten itibaren vergi ödevleri ile ilgili süreler, mücbir sebep hali öncesinde kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

Ağır kaza ve ağır hastalık hali nedeniyle, mükellefin şahsı ile ilgili işlerini çok uzun süreler yapamayacak durumda olması halinde ise, 4721 Sayılı Medeni Kanun'un 426. maddesine istinaden; sulh mahkemesi tarafından bir kayyım tayin edilene kadar mücbir sebep hali devam edecek, eğer bu sırada mükellef, kendisine bir mümessil atarsa da mücbir sebep, mümessilin atanma anında son bulacaktır.⁷⁴

Mükellefin, geçirdiği ağır hastalık nedeniyle vergilemeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getiremediğini, doktor veya sağlık kuruluşu raporuyla ispat edememesi halinde; vergi kanunlarına göre cezalı duruma düşmesinin ve vergi kanunlarınca belirlenen yaptırımlara maruz kalmasının önüne geçilemeyecektir.

Kısaca özetlemek gerekirse; infractüs gibi belirgin bir hastalık geçiren bir kimsenin aldığı rapor, idare için mücbir sebep halinin kabulü için yeterli olurken, bu derece belirgin olmayan hastalıklar için alınan raporların, idare tarafından mücbir sebep kapsamında değerlendirilebilmesi için; eğer rapor bir hastaneden alınmışsa (özel hastaneler dahil), ilgili hastane başhekimliğine veya il sağlık müdürlüğüne idarece yazı ile sorulmak suretiyle, hastaneler dışındaki hükümet tabipliği, sağlık ocağı gibi resmi kurumlardan alınmış sağlık raporları için ise, sağlık müdürlüklerine yazı ile hastalığın vergilendirme ile ilgili mükellefin yerine getiremediği ödevi engeller derecede ağır olup olmadığı sorularak, mücbir sebep hali takdir edilmektedir.

İdarenin, mücbir sebep takdiri için uzmanlığı dışındaki bir alanla ilgili bilgiye ihtiyaç duyması ve bu suretle ilgili sağlık kuruluşlarından bilgi talep etmesi ne kadar doğalsa, kanaatimizce aynı doğrultuda bilgi talep ederken karşı tarafa da yapacağı değerlendirme hakkında ön bilgi vermesi gerekmektedir. Yani vergi idaresi, hangi vergi ödevi için mükellef mücbir sebep talebinde bulunmuşsa, o vergi ödevinin

⁷⁴ Kızılot, a.g.e., s.386.

nitelikleri konusunda, ilgili kuruluşa öncelikle mevzuatsal bilgi sunarak konu ile ilgili olarak aydınlatmasının, daha sağlıklı kararlar verilmesini sağlayacağı kanısındayız.

Özel doktor ve poliklinikler tarafından verilen raporların, mücbir sebep hali değerlendirmesi kapsamında idarece kabul edilmemesi konusundaki olumsuz görüşümüzü yukarıda belirtmiştik. Kısaca özetlersek; bu durum mükellefler için hak kaybı doğuracağından, anayasamızdaki eşitlik ilkesine de aykırı bir görünüş sergilediği görüşündeyiz.

1.7.1.3. Tutukluluk Halinin Mücbir Sebep Sayılması

V.U.K.'un 13. maddesinde tutukluluk hali, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde mücbir sebep hali olarak kabul edilerek düzenlenmiştir. Ancak Kanun'da tutukluluk halinin kapsamı ile ilgili bir açıklama yapılmadığından; bu durum uygulamada, yakalama, nezarete alma ve gözaltına alma kavramları ile ilgili çelişkiler doğmasına sebebiyet vermektedir.

Ceza hukukuna göre tutuklamak, bir kimseyi işlediği ya da işlediği sanılan bir suç nedeniyle, henüz bir yargı ile hürriyeti kaldırıcı cezaya mahkum olmadan, yargılaması sonuçlanana kadar, hakim kararı ile özgürlüğünden yoksun bırakarak bir yere kapatmak olarak tanımlanmaktadır.⁷⁵ Yani tutukluluk, kişi özgürlüğünün hakkındaki suç şüphesi ile ilgili olarak yargı tarafından nihai hüküm verilene kadar, geçici olarak kısıtlanması halidir.

Anayasamızın 19. maddesine göre; “...Suçluluğu hakkında kuvvetli belirti bulunan kişiler, ancak kaçmalarını, delillerin yok edilmesini veya değiştirilmesini önlemek maksadıyla veya bunlar gibi tutuklamayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hallerde hakim kararıyla tutuklanabilir...”

⁷⁵ Nurullah Kunter, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9.Bsk., İstanbul,1989, s.665.

Ceza Muhakemesi Usulü Kanunu'nun 100. maddesine göre; *“Kuvvetli suç şüphesinin varlığını gösteren olguların ve bir tutuklama nedeninin bulunması halinde, şüpheli veya sanık hakkında tutuklama kararı verilebilir.”* Aynı Kanun'un 101. maddesine göre ise; *“Soruşturma evresinde şüphelinin tutuklanmasına Cumhuriyet savcısının istemi üzerine sulh ceza hâkimi tarafından, kovuşturma evresinde sanığın tutuklanmasına Cumhuriyet savcısının istemi üzerine veya re'sen mahkemeye karar verilir..”* Tutukluluk süresi ise, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 102. maddesinde; ağır ceza mahkemelerinin görevine girmeyen işlerde en çok bir yıl, ağır ceza mahkemelerinin görevine giren işlerde ise, en çok iki yıl olarak belirlenmiştir.

Tutukluluk hali, Medeni Kanun'umuzda düzenlenen vesayeti gerektiren hallerden biri değildir. Bu doğrultuda, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan tutuklu bir kişi, vekil tayin etmek suretiyle vergilemeye yönelik ödevlerinin yerine getirilmesini sağlama imkanına sahiptir. Bu nedenle tutukluluk halinin mücbir sebep sayılması, ancak vekil tayinin kısıtlandığı durumlarda mümkündür. Aksi bir uygulama, yargılama sonrası ilgili suçtan belki de hüküm giyecek olan tutuklu kişinin, vergisel ödevlerini yerine getirmemesinin tutuklu olmasına bağlanarak, suçlunun mükafatlandırılması sakıncasına yol açabilecektir.

Gözaltına alma, nezarete alma, yakalama kavramları ise; *“bir kişinin hapsedilmemekle birlikte, suç işlediğinden şüphe edildiği için, bulunduğu yerden ayrılmasına engel olunarak (hakkındaki işlemlerin tamamlanması bitip adalete sevki yapıncaya kadar kolluk kuvvetlerince) belirli bir yerde oturtulmuş olması durumu...”* şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁶ Bu tanımdan hareketle gözaltına alma, nezarete alma ve yakalama kavramları da kişinin özgürlüğünü kısa süreli de olsa kısıtlayacağından, kişinin bu süre zarfında vergileme ile ilgili ödevlerini bizzat yerine getirmesi söz konusu değildir. Ancak tutukluluk halinde belirttiğimiz gibi, eğer kişi vekil tayin etmek yoluyla vergisel ödevlerini yerine getirme imkanına sahipse, bu durumda bir mücbir sebep halinden bahsedilemeyecek; eğer kişi bu imkana sahip değilse, bu hallerin de mücbir sebep hali olarak değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ancak V.U.K.'un 13. maddesi; gözaltına alma, nezarete alma ve yakalama

⁷⁶ **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, VI.Baskı, Ankara, 1974, s.336.

kavramlarından değil, sadece tutukluluk kavramından bahsettiğinden, konu ile ilgili tereddütlü bir durum söz konusudur. Bazı yazarlara göre ⁷⁷, tutukluluk hali; kişi özgürlüğünün kısıtlandığı yakalama ve gözaltına alma durumları ile birlikte daha geniş bir şekilde ele alınarak, mücbir sebep hali olarak kabul edilmelidir. Bazı yazarlara göre ise ⁷⁸, gözaltına alma hali hakim kararına dayanmadığından, tutuklama kapsamına alınamaz ve bu doğrultuda mücbir sebep olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi kanaatimizce; gözaltına alma, nezarete alma ve yakalama halleri, V.U.K.’un 13. maddesinin devamında yer alan “gibi haller” kapsamında ele alınarak, uygulamada mücbir sebep hali olarak kabul edilmelidir.

Konuyla ilgili tutuklu ve hükümlü kavramlarını da ayırt etmek gerekmektedir. Tutukluluk, yukarıda bahsettiğimiz nedenlerle kişinin soruşturma evresinde sulh ceza hakimi tarafından, kovuşturma evresinde ise mahkemece verilen kararla tutukevine gönderilmesi; hükümlülük ise görülen dava sonucu kişinin hapis cezası almasıdır. 4721 sayılı Medeni Kanun’umuzun “Özgürlüğü Bağlayıcı Ceza” başlıklı 407. maddesine göre, *“Bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkûm olan her ergin kısıtlanır. Cezayı yerine getirmekle görevli makam, böyle bir hükümlünün cezasını çekmeye başladığını, kendisine vasi atanmak üzere hemen yetkili vesayet makamına bildirmekle yükümlüdür.”*

V.U.K.’un 13. maddesinde, hükümlülük halinin mücbir sebepler içerisinde sayılmama nedeni, bir yıl ya da daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı ceza alan mükellefin, zaten Medeni Kanunumuza göre kısıtlı sayılıp kendisine vasi tayin edileceği, bu sayede de vasi aracılığı ile, vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirebileceği bahsinden hareketledir. Nitekim uygulamada da hükümlülük halinin mücbir sebep olarak kabul edilmediğine ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.09.2007 tarihli bir yazısına rastlıyoruz.⁷⁹ Tutukluluk halinde ise, mahkumiyet söz

⁷⁷ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s.101.; Arica, **a.g.e.**, s.113.

⁷⁸ Yücel, **a.g.m.**, s.68.

⁷⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.09.2007 tarih ve B.07.GİB.4.34.20.01/288-3197 Sayılı Yazısı

konusu olmadığından, tutuklu kişinin vesayet altına girmesi mevzu bahis değildir.⁸⁰ Hapis cezası verilen bir kişiye vasi tayin edilinceye kadar geçecek süre ise, mücbir sebep nedeniyle işlemeyen süre olarak kabul edilecektir.⁸¹ Peki, bir yıldan daha az özgürlüğü bağlayıcı ceza alan mükellefin zamanında yerine getiremediği vergileme ile ilgili ödevleri için, V.U.K.’un 13. maddesi gereğince mücbir sebep hali kabul edilecek midir? Konuyla ilgili görüşümüze paralel olarak Maliye Bakanlığı, bir özelgesinde⁸², “...Tutukluluk bir yıldan az hapis cezasını gerektiren bir mahkumiyetle sonuçlanırsa, mücbir sebep mahkumiyeti izleyen tahliye tarihinde sona erer...” ifadesi ile, bir yıldan az özgürlüğü bağlayıcı ceza alan mükellefin durumunun, V.U.K.’un 13. maddesi sonundaki “gibi haller” kapsamına girerek, mücbir sebep hali olarak kabul edileceği yönünde görüş bildirmiştir.

Tutukluluk haline ilişkin mücbir sebebin varlığı, mahkeme kararı ile belgelendirilecektir.⁸³ Mücbir sebep hali, vergi ödevlerinin bizzat veya vekaleten yerine getirilme imkanı doğduğunda da sona erecektir. Mevcut olan mücbir sebep hali, eğer tutukluluk hali beraat ile sonuçlanırsa; tahliye tarihinde sona ermiş sayılacaktır. Nitekim Maliye Bakanlığı da vermiş olduğu bir özelgesinde,⁸⁴ beyanname verme süresi içerisinde tutuklu bulunan mükellefin tutuklu bulunduğu sürenin, beyanname verme süresinin son gününe ilave edilerek, bulunacak olan sürenin son gününe kadar beyannamesini vermesi halinde, beyannamenin süresi içinde verilmiş olduğunun kabul edileceği yönünde görüş bildirmiştir.

Uygulamada, gerçek kişilerin tutukluluk hallerinin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından mücbir sebep olarak kabulü konusunda bir tereddüt söz konusu değil iken, tüzel kişilerde ise kimin veya kimlerin tutukluluk halinin mücbir sebep sayılacağı konusunda tereddütler söz konusudur. Danıştay’ın, beyanname

⁸⁰ Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “Mücbir Sebepler” ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2012, Cilt: 61, Sayı:3, s.1037.

⁸¹ Mehmet Emin Akyol, “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Yaklaşım**, Temmuz 2010, Yıl:18, Sayı 211, s.82.

⁸² Maliye Bakanlığı 03.10.1983 Tarih ve 24403-13-405-68843 Sayılı Özelgesi

⁸³ Kızılot, **a.g.e.**, s.390.

⁸⁴ Maliye Bakanlığı 22.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-828/4124 Sayılı Özelgesi

verme süresinin, tüzel kişiliğin imza yetkilisi olan iki müdürün tutuklanması ile durduğu ve tutukluluk halinin son bulması üzerine sürenin işlemeye devam edeceği yönünde bir kararı mevcuttur.⁸⁵ Başka bir kararında ise Danıştay, şirket müdürünün borcun ödeme gününde tutuklu olmasının, şahsı için mücbir sebep olarak kabul edilmesine karşılık, bahse konu borcun şirket müdürünün şahsi borcu olmayıp şirket tüzel kişiliğine ait bir borç olması nedeniyle, asıl borçlu olan şirket için mücbir sebep sayılmayacağı yönünde karar vermiştir.⁸⁶ Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde ise⁸⁷, tasfiye sürecindeki bir şirketin tasfiye memuru olan Yeminli Mali Müşavirin tutuklanması sebebiyle, şirkete ait Katma Değer Vergisi beyannamesinin süresinde vergi dairesine verilememesi, mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir.

Özbalcı'ya göre⁸⁸; kanuni temsilciler vasıtasıyla yerine getirilen vergileme ile ilgili ödevlerde, kanuni temsilcilerin şahsında ortaya çıkan mücbir sebepler nedeniyle mükellefler ile ilgili süreler etkilenecek, tüzel kişinin birden fazla temsilcisi olduğu durumlarda ise, kanuni temsilcilerden birinin şahsında ortaya çıkan mücbir sebep hali, tüzel kişinin vergileme ile ilgili ödevlerini süresinde yerine getirememesine engel teşkil etmeyecektir.

Konuyla ilgili Özbalcı'nın yorumuna tüzel kişiliğin birden fazla kanuni temsilcisi olduğu durumlarda, bir kanuni temsilci dışında diğerlerinin tümü tutuklu olsa bile, şirketin iş ve işlemlerinin tutuklu bulunmayan bu tek kanuni temsilci tarafından yerine getirilebileceği gerekçesiyle, genel olarak katılmakla beraber, yine de her somut olayın kendine has koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

⁸⁵ Dş. 4.D. 14.10.1983 gün E.1982/2323, K.1983/7533

⁸⁶ Dş. 4.D. 23.06.2004 gün E.2004/178, K.2004/1479

⁸⁷ Maliye Bakanlığı 24.03.1994 Tarih ve B.07.0.GEL.001/2-2130-4-738/19964 Sayılı Özelgesi

⁸⁸ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.169.

1.7.2. Afetlerden Kaynaklanan Mücbir Sebep Halleri

Afet kelimesi sözlükte; “*çeşitli doğa olaylarının sebep olduğu yıkım*” olarak tanımlanmaktadır.⁸⁹ Doğal afetler ise sözlükte; “*insan eliyle önlenemeyen sel, fırtına, deprem, dolu vb. felaketlerin her biri*”⁹⁰ olarak karşılık bulmaktadır. Yaşantımızın bir gereği olarak, hükmedemediğimiz birçok afet haliyle karşı karşıya kalmamız maalesef kaçınılmazdır. Yaşanan bir afet hali, günlük yaşantımızın dışına çıkarak, normal koşullarda yerine getirmemiz gereken yükümlülüklerimizi, irademiz dışında yerine getirmemize engel olabildiğinden; konumuz olan vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi hususunda da vergi hukukumuzca düzenlenerek, doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan mükelleflere vergisel kolaylıklar sağlanması amacıyla vergi kanunlarımıza girmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan mücbir sebep halleri, tabii afetlerdir. Kanun hükmünde yer alan, “*vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler*” tabiri, mücbir sebep olarak kabul edilecek afet hallerinin; yangın, yer sarsıntısı ve su basması ile sınırlı olmayıp bunlara benzer nitelik taşıyan afetleri de kapsadığı yönünde bir anlam sağlamaktadır. Örneğin; kanunda yer alan “su basması” seli; “yer sarsıntısı” ise depremle sınırlı olmayıp, çığ düşmesi ve toprak kaymasını da içermektedir.⁹¹ Ancak V.U.K.’un “verginin terkini” başlıklı 115. maddesinde sayılan kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası gibi tabii afetler, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel görünmediğinden, mücbir sebep olarak değerlendirilmezler.

Muhakkak ki, mücbir sebep olarak kabul edilecek afetlerin meydana gelmiş olmasının yanında, mükellefi etkilemesi ve bunun sonucunda vergi ödevlerini yerine getirmesine engel teşkil etmesi gerekir. Örneğin; mükellefin işyerinin küçük bir kısmını etkileyen ancak muhasebe kayıtlarına zarar vermeyen bir yangın, mükellefin

⁸⁹ **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları,11.Baskı, Ankara, 2011, s.33.

⁹⁰ **A.e.**,s.688.

⁹¹ Özyer, **a.g.e.**, s.66.

beyanname vermesine engel teşkil etmeyeceğinden, mücbir sebep olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.⁹²

Vergi mükellef ve sorumluları, vergileme ile ilgili ödevlerinin tamamını veya bir kısmını, maruz kaldıkları bir afet nedeniyle süresi içinde yerine getiremediklerinde bu hal, mücbir sebep olarak kabul edilecektir. Ancak burada dikkat edilecek husus, afetlerin etki alanıdır. Belli bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkileyen genel nitelikli afetlerde, ilgilinin afeti kanıtlamasına, afetin herkes tarafından bilinir olduğu dolayısıyla da idare tarafından bilindiği veya bilinmesi gerektiği gerekçesiyle, gerek yoktur. Ancak vergi mükellefi veya sorumlusunun, afetin vergileme ile ilgili ödevlerini süresi içerisinde yerine getirmesini engellediğini, tevsik ve ispat etmesi gerekmektedir. Yani afet, idarece bilinen genel nitelikli bir afet olsa bile, vergi mükellefi veya sorumlusu, meydana gelmiş olan tabii afetten kendisinin de etkilendiğini ve bu sebeple vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getiremediğini ispat etmelidir. Örneğin; çıkan bir yangın sonucunda bir bölgedeki binalar zarar görmüş ise, defter ve belgelerinin yandığı gerekçesiyle süresi içerisinde beyanname veremediğini iddia eden mükellefin, bu durumunu, yani defter ve belgelerinin yangın nedeniyle zayı olduğunu kanıtlaması gerekmektedir.⁹³ Meydana gelmiş ve idarenin malumunda olan bir afetten hiç zarar görmemiş bir mükellef için, mücbir sebep halinin varlığı muhakkak ki söz konusu olamayacaktır.

Genel nitelikli olmayan afetlerin ise, sadece mükellef veya vergi sorumlusunun nezdinde meydana gelmesi nedeniyle, idarece bilinmesine imkan olamayacağından; ilgilisi tarafından kanıtlanması gerekecektir. Kanıtlama kuşkusuz bir belge yoluyla yapılabileceğinden, bu belgenin mahkemedен alınacak bir belge olması gerekmektedir. Örneğin; iş yerinde çıkan yangın sonucunda defter ve belgelerinin yandığı gerekçesiyle mücbir sebep halinin mevcut olduğunu ileri süren mükellefin, öncelikle yangının meydana gelmiş olduğunu, belediye itfaiye müdürlüğünden alacağı bir belge ile tevsik etmesi, sonrasında ise meydana gelen yangın sebebiyle

⁹² Özyer, **a.g.e.**, s.66.

⁹³ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975, s.145.; Kızılot, **a.g.e.**, s.393

vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getiremediğini ispat etmeye yönelik olarak, defter ve belgelerinin yangında zayi olduğuna ilişkin yetkili mahkemeden karar alması gerekmektedir.⁹⁴

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu⁹⁵'nin 82/7. maddesi gereğince; bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeler, kanuni saklama süresi içerisinde yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle kayba uğrarsa, tacir bu kaybı öğrendiği tarihten itibaren, 15 gün içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden, kendisine belge verilmesini isteyebilir ve bu belge ile defter ve belgelerinin kayba uğradığı gerekçesiyle mücbir sebep uygulamasından yararlanabilir. Yetkili mahkeme, her afet olayını kendi koşulları içerisinde değerlendirmekte; örneğin yangında kasıtlı olarak çıkarılıp çıkarılmadığını, su baskınında defter ve belgelerinin zayi olduğu yönünde bir başvuruda bulunan mükellefin, bu belgeleri korumak adına basiretli bir iş adamının alması gereken önlemleri alıp almadığına bakmakta, sonuç itibarıyla de edindiği bilgiler doğrultusunda oluşan kanı ve delillere göre, zayi belgesi vermekte veya istemi reddetmektedir. Afetlerden etkilenen mükelleflerin, afeti takip eden günlerde ayrıntılı tespitler yaptırmaları da gerekmektedir. Çünkü mahkeme kararının dayanağını teşkil eden bilirkişi raporunda, zayi olan defter ve belgelerin hangi yıllara ait olduğu, defter ve belgelerin hangi ölçüde zayi olduğu, buldukları yerde zayi olmalarını engellemek adına mükellefçe güvenliklerinin sağlanıp sağlanmadığı, eğer defter ve belgeler başka bir yer veya ortamda zayi olduysa, orada bulunma sebepleri gibi hususların ayrıntılı olarak tespit ettirilmesi gerekmektedir.⁹⁶

Tabi afetler nedeniyle mücbir sebep uygulamasının, başlangıç ve bitiş tarihlerinin diğer bir ifade ile mücbir sebep sebebiyle işlemeyecek sürenin tespiti, mükellef ve idare açısından büyük önem taşımakla birlikte; yangın, deprem ve su basması gibi afetlerde, mücbir sebep halinin başlangıç tarihi kolaylıkla belirlenebilse de, sona eriş

⁹⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.101.

⁹⁵ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁶ Erim, **a.g.e.**, s.45.

tarihinin belirlenmesi mükellefler tarafından zorluk arz ettiğinden, V.U.K.'un 14. maddesi⁹⁷ gereğince, idare tarafından tespit edilmesi gerekir.⁹⁸

Uygulamada belli bir bölgeyi etkileyen afetlerde, Maliye Bakanlığı yayımladığı genel tebliğler ile kimlerin ve hangi yükümlülüklerin mücbir sebep kapsamında değerlendirileceğini, mücbir sebeplerin ne zaman başlayıp ne zaman biteceğini belirlemektedir.

Defter ve belgeleri mücbir sebep nedeniyle zayi olan mükellef için, V.U.K.'un 373. maddesine⁹⁹ göre, vergi cezası kesilmez. Ancak bu durum, matrahın re'sen takdiri için engel teşkil etmez.¹⁰⁰

Meydana gelen bir doğal afetin mücbir sebep olarak kabul edilmesi, sadece vergileme ile ilgili süreleri durdurmuyup, aynı zamanda vergi hukukunda müsamaha prensibinin işlenmesine de neden olmaktadır. V.U.K.'un "verginin terkini" başlıklı 115. maddesi¹⁰¹ gereğince; varlıklarının veya mahsullerinin en az üçte birini, meydana gelen bir doğal afet nedeniyle kaybeden mükelleflerin, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borç ve cezaları Maliye Bakanlığı tarafından silinebilmektedir.

⁹⁷ V.U.K. madde 14: **Kanuni ve İdari Süreler:**

"Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder."

⁹⁸ Adil Nas, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler", **Vergi Dünyası**, Ocak 2011, Sayı:353, s.106.

⁹⁹ V.U.K. madde 373: **Mücbir Sebepler:**

"Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez."

¹⁰⁰ Dş. 4.D. 19.06.1978 gün E.1977/502, K.1978/2211

¹⁰¹ V.U.K. madde 115 : **Verginin Terkini:**

"Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve hasarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: 1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; 2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur."

1.7.2.1. Yangın Halinin Mücbir Sebep Sayılması

Meydana gelen bir yangın olayında, mükellef veya vergi sorumlusu iradesi dışında gelişen ve önleyemediği bir felaketle karşı karşıya kalarak, yangın mahalinde içeride kalan mallarını, defter ve belgelerini çoğu zaman kurtaramamaktadır.

Vergi kanunları açısından yangın, vergi ilişkisini etkilemeyip, defter ve belgeler ile ilgili ödevleri ilgilendirmektedir. Örneğin; evi yanan bir mükellef, işyerine ilişkin yükümlülüğünü bu sebeple yerine getiremediği gerekçesiyle, mücbir sebep müessesesinden yararlanamayacaktır.¹⁰² Çünkü mükellefin evinin yanması, vergi ilişkisini etkileyen bir durum değildir. Normal koşullarda mükellefin defter ve belgeleri, işyerinde muhafaza edilmesi gerektiğinden; mükellefin evinde çıkan bir yangın sonucunda defter ve belgelerinin zayi olması, ancak istisnai durumlarda defter ve belgelerin kasit olmaksızın evde çıkan bir yangın sonucunda zayi olduğunun ispatlanması yoluyla mücbir sebep olarak kabule layık olabilecektir. Öte yandan, mükellefin muhasebecisinin işyerinde çıkan bir yangın sonucunda defter ve belgelerinin zayi olması ve bu durumun makul ve kesin delillerle ispat edilmesi, mücbir sebep müessesesini harekete geçirecektir.

Ev veya işyerinde çıkan yangın sonucunda defterlerinin zayi olduğunu iddia eden mükellefin, daha önce de belirttiğimiz üzere, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 82/7. maddesi gereğince, 15 gün içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesine başvurup mahkemedan karar alması gerekse de, Danıştay'ın yangın olayının ne şekilde kanıtlanacağı konusunda kanunda bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle, defterlerin zayi olduğu hususunda mahalli emniyet amirliği tarafından tutulan tutanağın yeterli olduğuna ilişkin bir karara rastlamaktayız.¹⁰³ Başka bir kararında ise Danıştay¹⁰⁴, işyerinde meydana gelen yangının, tam sigorta yangın tazminat makbuzu, itfaiye raporu ve savcılık yazısı ile kanıtlandığı gerekçesiyle, mahkeme raporu olmaksızın, yangın nedeniyle defter ve belgelerin ibraz

¹⁰² Arıca, **a.g.e.**, s.114.

¹⁰³ Dş. 4.D. 01.03.1973 gün E.1971/9322, K.1973/950

¹⁰⁴ Dş. 4.D. 27.12.1979 gün E.1979/2393, K.1979/3648

edilememesini mücbir sebep saymıştır. Kanaatimizce, bu kararlar olaylara münhasır olarak değerlendirilmelidir. Zabıta kayıtları işyerinin tamamen yanmış olması halinde yeterli görülse bile, kısmi hasar meydana getiren bir yangının defter ve belgelerin zayi olmasına yol açtığı hususunda yetkili mahkemeden tespit kararı alınması zaruridir.¹⁰⁵ Yetkili mahkeme, olay yerinde inceleme yaparak olaya ait delillerin toplanmasını da isteyebilir.¹⁰⁶ Defter ve belgelerin yangın nedeniyle zayi olması, büyük tutarlarda vergi zıyama yol açabileceğinden, neticede yangının kasti olarak çıkarılıp çıkarılmadığının açığa kavuşturulması büyük önem arz etmektedir.

Yangın nedeniyle mücbir sebep, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olmakla beraber, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi yükümlülüğünü tamamen ortadan kaldırmayıp, yalnızca vergi ödevlerinin kanunca belirtilen süre içerisinde yerine getirilmesi ödevini ve bu nedenle cezai sorumluluğun olmayacağını belirtmektedir.¹⁰⁷

1.7.2.2. Yer Sarsıntısı (Deprem) Halinin Mücbir Sebep Sayılması

Yer sarsıntısı (deprem) sözlükte; “*yer kabuğunun derin katmanlarının kırılıp yer değiştirmesi veya yanardağların püskürme durumuna geçmesi yüzünden oluşan sarsıntı, yer sarsıntısı, hareket, zelzele*”¹⁰⁸ olarak tanımlanmaktadır.

V.U.K.’un 13/2. maddesinde yer alan, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olup mücbir sebep kapsamında değerlendirilecek doğal afetlerden biri de depremdir. Daha öncede belirttiğimiz gibi, belli bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkileyen genel karakterli afetlerde, mücbir sebep malum olduğundan, ilgililerin deprem nedeniyle mücbir sebebin mevcut olduğunu ayrıca tevsik etme zorunlulukları yoktur. Ancak ilgililer, malum olan bu mücbir sebebin, vergi

¹⁰⁵ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.161.

¹⁰⁶ Kızılot, **a.g.e.**, s.393.

¹⁰⁷ Dş. 7.D. 24.04.1992 gün E.1990/2444, K.1992/1257

¹⁰⁸ Türk Dil Kurumu Yayınları, **a.g.e.**, s.632.

ödevlerini yerine getirmelerine engel olduğunu tevsik etmelidir. Aksi takdirde, depremde hiç zarar görmemiş mükelleflerin de depremde zarar görmüş olanlarla birlikte mücbir sebep uygulamasından yararlandırılmaları söz konusu olabileceğinden, bu durum kanunun ruhuna aykırı bir uygulamaya yol açılabilecektir.

Herhangi bir zarara uğramamış ya da zarara uğrasa bile zararı vergi ödevlerini yerine getirmesine engel dereceye ulaşmamış mükelleflerin, sırf malum olduğu gerekçesi ile mücbir sebepten yararlandırılması, mücbir sebebin bir atıfet veya hak olmayıp, vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi bakımından kanunca sağlanan bir müsamaha gereği sadece bir mazeret olduğu gerekçesiyle söz konusu değildir.¹⁰⁹

Bununla birlikte, vergi idaresinin geçmiş dönemlerde deprem bölgelerinde yaptığı uygulamalar farklılık arz etmektedir. Vergi idaresi uygulamada, meydana gelmiş ve genel nitelik taşıyan deprem hallerinde, mahalli idare kurullarından alınan istişari kararlarla, ayırım yapılmaksızın bölgedeki tüm mükellefler için mücbir sebep halinin varlığını kabul ederek, mücbir sebebin etkilerinin bittiği sona eriş tarihini de, yine mahalli idare kurullarının görüşleri doğrultusunda, bölgedeki tüm mükellefler için geçerli olacak şekilde belirlemiştir.¹¹⁰ Bu uygulamaya örnek olarak; Maliye Bakanlığı 277 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile¹¹¹, 17.08.1999 tarihinde Marmara Bölgesinde meydana gelen depremi mücbir sebep hali ilan etmiş; depremde yoğun zarar gören Kocaeli, Sakarya, Yalova İllerinin merkez ve İlçeleri, Bolu İlinin Düzce, Gölyaka, Gümüşova, Cumayeri ve Çilimli İlçelerinde depremde zarar görmüş olsun olmasın, mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükelleflerin, İstanbul, Eskişehir ve Bursa İllerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden ise, sadece depremde zarar gören mükelleflerin mücbir sebep halinin bulunduğunu kabul ederek, mücbir sebep uygulamasını; belli bölgelerde tüm mükellefleri koşulsuz olarak kapsayacak şekilde, diğer bölgelerde ise sadece depremde zarar gören mükellefleri kapsayacak şekilde düzenlemiştir. İkinci grupta yer alan mükelleflerin,

¹⁰⁹ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.166.

¹¹⁰ **A.e.**

¹¹¹ Maliye Bakanlığı 01.09.1999 tarih ve 23803 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş 277 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

idareye başvuru yaparak depremden zarar gördüklerini ispat ve tevsik etmeleri koşuluyla, mücbir sebep uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmuştur. Aynı şekilde Maliye Bakanlığı, 282 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile¹¹²; mücbir sebep hali sona eren ve devam eden mükellefleri belirlemiştir. Buna göre, “*Gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet kaydı; Sakarya, Bolu ve Düzce İllerinin merkezi ve İlçeleri ile Kocaeli İlinin Gölcük ve Karamürsel İlçeleri dışında bulunan mükelleflerden bu Tebliğin yayım tarihine kadar faaliyetine başlamış veya öteden beri faaliyetine devam etmekte olanlar için (Vergi Usul Kanununun 14 üncü maddesi hükmü dikkate alınarak) 10/1/2000 tarihinde, faaliyetine bu tarihten sonra başlayanlar için faaliyete başladıkları tarih itibarıyla, mücbir sebep hali sona ermektedir. Mücbir sebebin sona erdiği yerlerde deprem nedeniyle faaliyetine başlayamamış mükellefler için mücbir sebep hali faaliyetlerine yeniden başladıkları tarihe kadar devam edecektir.*” Ayrıca Maliye Bakanlığı, 02.10.2000 tarihinde yayınladığı bir özelge¹¹³ ile; Marmara depremi nedeniyle mücbir sebep hali kabul edilen bölgelerde faaliyet gösteren şirket merkezleri ve şubeleriyle ilgili olarak, mücbir sebep uygulama esaslarını belirlemiştir. Buna göre; sadece mücbir sebep hali kabul edilen bölgede bulunan şirket şube veya merkezlerinin vergileme ile ilgili ödevlerinin mücbir sebep kapsamında değerlendirileceği belirtilerek, uygulama esasları tereddüte mahal bırakmayacak biçimde netleştirilmiştir.

Son olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 295 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹¹⁴ ve 277 ve 282 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, mücbir sebep hali devam eden diğer bölgelerde de mücbir sebep hali, 31.05.2001 tarihi mesai bitimi itibarıyla sona erdirilerek tümüyle ortadan kalkmıştır. Aynı tebliğde, mücbir sebep halinin devamı süresince verilemeyen beyannamelerin ne zaman verileceğine dair açıklamalara da yer verilmiştir.

Bu ve benzeri geçmiş dönem uygulamaları, deprem bölgelerindeki tüm mükelleflerin tek tek mücbir sebep hallerini ve bitiş tarihlerini ispat etmelerinin

¹¹² Maliye Bakanlığı 282 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 21.12.1999 tarih ve mükerrer 23913 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹¹³ Maliye Bakanlığı 02.10.2000 tarih ve 07.0.GEL.0.28/2810-13-567/44772 Sayılı Özelgesi

¹¹⁴ Maliye Bakanlığı 295 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 14.05.2001 tarih ve 24402 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

denetimindeki güçlük nedeniyle, idare tarafından işlevsel bir uygulama olarak görünse de; depremden vergi ödevlerini yerine getirmelerine engel olacak derecede zarar görmemiş olan mükelleflerin de, uygulamadan yararlandırılması sonucunu doğurduğundan, idare için büyük boyutlarda vergi kaybı yaratmaktadır.

Nitekim bu anlayışla, en son Adapazarı ve Bolu depremleri nedeniyle yapılan uygulamada ortaya çıkan zaafklar neticesinde, 28.12.2001 tarih ve 4731 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesine eklenen, daha sonra da 2004 yılında 5228 Sayılı Kanun ile değiştirilen hükümde özel düzenleme yapılmıştır. Buna göre; 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 yetkili kılınmış, bu yetkinin vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabileceği öngörülerek, genel karakterli afetlerde, mükellefler ve vergileme ödevleri itibarıyla mücbir sebep uygulamasının farklılaştırılabilmesine, kanuni düzenleme ile imkan sağlanmıştır.¹¹⁵

Daha önce belirttiğimiz gibi, tabi afet nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin, durumlarını Türk Ticaret Kanunu'nun 82/7. maddesine göre, ticaret mahkemesinden alacakları zayi belgesi ile ispat etmeleri gerekmektedir. Marmara depremi sonrasında, 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında 574 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname¹¹⁶ ile bu kanuna eklenen Geçici 15. madde¹¹⁷ hükmünce; Türk Ticaret Kanunu'na ve Vergi Usul Kanunu'na göre

¹¹⁵ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.167.

¹¹⁶ 574 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname 01.09.1999 tarih ve mükerrer 23803 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹¹⁷ **Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun Geçici Madde 15** – (Ek: 31/8/1999 - KHK - 574/3 md.) : “*Türk Ticaret Kanununa ve Vergi Usul Kanununa göre tutulması ve tasdiki zorunlu defterleri ile kullanmak mecburiyetinde bulunduğu belgelerini 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde vuku bulan depremler nedeniyle kaybeden mükellefler, durumu öğrendiği tarihten itibaren 2 ay içinde yetkili mahkemeden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir belge almamış olan mükellef, defterlerini ve belgelerini ibrazdan kaçınmış sayılır. Ancak*

tutulması ve tasdiki zorunlu defter ve belgeleri, 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen deprem nedeniyle zayi olan mükelleflerin, durumu öğrendikten itibaren 2 ay içinde, yetkili mahkemeden ya da il/ilçe idare kurullarından zayi belgesi alabilmelerine imkan sağlanmıştır. Yani bu Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yapılan özel düzenleme ile, sadece Marmara depreminin etkilediği bölgelerdeki mükelleflere özgü olmak üzere, 15 gün olan zayi belgesi başvuru süresi 2 aya çıkarılmış ve başvuru mercii olan yetkili mahkemelerin dışında, illerde İl İdare Kurullarına, ilçelerde ise İlçe İdare Kurullarına zayi belgesi verme yetkisi tanınmıştır.

Zayi belgesi alan mükelleflerden defter ve belge ibrazı istenemezken, zayi belgesine sahip olmayan mükellefler ise, defter ve belgelerini ibrazdan kaçınmış sayılacaktır.¹¹⁸ Daha önce de belirttiğimiz üzere, defter ve belgeleri zayi olan mükelleflere zayi belgesinin tevsiki ile V.U.K.'un 373. maddesine göre vergi cezası kesilmez. Ancak defter ve belgelerin zayi olması, matrahın re'sen takdirine engel teşkil etmez. Nitekim, konuyla ilgili olarak 282 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de, defterleri zayi olan mükelleflerin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının takdir komisyonlarınca belirleneceği belirtilmiştir.

1.7.2.3. Su Basması Halinin Mücbir Sebep Sayılması

Su baskını, sözlükte; “*sellerin veya eriyen kar sularının katılmasıyla kabaran akarsuların yataklarından taşarak çevreyi basması, taşkın, taşma, seylap*”¹¹⁹ olarak tanımlanmaktadır.

V.U.K.'un 13/2. maddesinde, mücbir sebep halleri kapsamında sayılan afet hallerinden bir diğeri de su baskınıdır. Su baskını; kabaran akarsuların taşması

tabii afete uğrayan yerlerde bulunan mükellefin il veya ilçe idare kurullarından defter ve belgelerinin zayi olduğuna ilişkin olarak alacağı belge de yetkili mahkemeden alınmış belge hükmündedir.”

¹¹⁸ Tezcan Atay, “Tabii Afetler Nedeniyle Mükelleflerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumları, Mücbir Sebep ve 574 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, **Vergi Sorunları**, Ekim 1999, Sayı:133, s.88.

¹¹⁹ Türk Dil Kurumu Yayınları, **a.g.e.**, s.2165.

sonucu oluşabileceği gibi, işyerinde muslukların açık kalması ya da atık su borusunun patlaması¹²⁰ sonucunda da meydana gelebilir. İkinci durumda, muslukların kasıtlı olarak açık bırakılıp, defter ve belgelerin kötü niyetli mükelleflerce zayi edilmeye çalışılması söz konusu olabileceğinden, tıpkı diğer afet hallerinde olduğu gibi idare, defter ve belgelerin su baskını nedeniyle zayi olmasının mücbir sebep hali olarak takdirini, mahkemeden zayi belgesi alınmasına bağlamıştır.

Meydana gelen bir su baskını, bir bölgedeki mükelleflerin tümünü etkileyen genel bir nitelik taşıyabileceği gibi, tek bir mükellefi de etki altına alabilir. Bir bölgedeki mükelleflerin tamamını etkileyen su baskınının varlığının, ayrıca mükellefçe ispatına gerek kalmazken; etkisi genel olmayıp tek bir mükellefi ilgilendiren su baskını durumunda, afetin mevcut olduğunu mükellefin bizzat ispatı gerekmektedir. Her iki durumda da ortak olan nokta muhakkak ki, su baskını halinin mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmesine engel olduğunu ispat etmesinin zorunluluğudur.

Defter ve belgelerin su baskını nedeniyle zayi olduğu gerekçesiyle, zayi belgesi almak üzere mahkemeye yapılan başvuruda, mahkemece defter ve belgelerin ne durumda olduğunun tespiti yapılmaktadır. Uygulamada defter ve belgelerinin su baskını nedeniyle zarar gördüğü iddiası ile zayi belgesi almak üzere mahkemeye başvuran mükellefe, mahkemece yapılan bilirkişi incelemesine istinaden, “defter ve belgelerin kısmen ıslandığı, bir kısmının okunamayacak derecede bozulmuş ve yazıların karışmış” olduğu belirtilerek, zayi belgesi verilmiştir. İdare bu hali ile defter ve belgeleri incelemeye istemiş, mükellefin defter ve belgeleri incelemeye vermemesi sonucunda da cezalı tarhiyat yapmıştır. Konu ile ilgili Danıştay’ın görüşü, defter ve belgelerin yıpranmış haliyle de olsa incelemeye ibraz edilmesi gerektiği yönünde olmuştur. Mahkemeden zayi belgesi almış olmak, mükellefi, defter ve belgeleri yıpranmış haliyle de olsa idareye ibraz sorumluluğundan kurtarmamaktadır.¹²¹ Ancak defter ve belgelerin, meydana gelen sel afeti nedeniyle tamamen tahrip olduğunun mahkeme kararı ile kanıtlanması halinde; defter ve

¹²⁰ Dş. 11.D. 14.12.1995 gün E.1995/1149, K.1995/3768

¹²¹ Dş. 7.D. 31.03.1994 gün E.1994/1534, K.1993/ 3858

belgelerin incelemeye ibraz edilmediği gerekçesi ile mükellef aleyhinde işlem yapılamaz.¹²²

Maliye Bakanlığı da uygulamada birlik sağlamak amacıyla, defter ve belgeleri yangın, su baskını, çalınma gibi olaylar sonucunda zayı olan mükellefler nezdinde yapılacak incelemeler sonucunda düzenlenecek raporlarda bulunması gerekli bilgiler hakkında,14.05.1991 tarihinde bir genelge yayımlayarak açıklamalarda bulunmuştur.¹²³

1.7.3. Vergi Ödevlisinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubet Halinin Mücbir Sebep Olarak Sayılması

Gaybubetin sözlük anlamı; “*ortada bulunmama; yokluk; yitiklik*”dir.¹²⁴ Mecburi gaybubet yani zorunlu olarak bulunamama hali, kişinin kendi iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla, bir yerden uzaklaşmak durumunda kalarak, vergileme ile ilgili ödevlerini bu sürede yerine getirememesi nedeniyle, mücbir sebep olarak kabul edilir.

V.U.K.’un 13/3. maddesinde, vergi ödevlisinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubet hali, mücbir sebep olarak kabul edilmiş, ancak kişilerin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetlerin neler olabileceği hususuna bir açıklık getirilmemiştir.

Özbalcı’ya göre;¹²⁵ mecburi gaybubetlere, kişinin ani olarak askere alınması veya bir seyahatte yolların geçilmez surette kapanması gibi haller örnek verilebilir. Kızılot’a göre¹²⁶; kişinin iradesi dışında meydana gelen olaylar nedeniyle işyerine veya ikametgahına dönememesi, belirli bir yerde mahsur kalması, mecburi gaybubet

¹²² Dş.3.D. 28.11.1995 gün E.1995/2892, K.1995/3879

¹²³ Maliye Bakanlığı, 14.05.1991 tarih, 2262101-70-83 sayı, 1991/3 sıra no’lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi

¹²⁴ Yılmaz, **a.g.e.**, 397.

¹²⁵ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.161.

¹²⁶ Kızılot, **a.g.e.**, s.397.

halleridir. Mutluer¹²⁷; seyahat esnasında bindiği uçak kaçırılarak bilmediği bir yerde iradesi dışında mahsur kalan mükellefin durumunu, asker kaçağı şahsın askere alınmasını, yine bir gezi sırasında yolların geçit vermeyecek şekilde kapanmasını, mecburi gaybubet hali olarak saymıştır.

Mutluer'in, asker kaçağı şahsın askere alınmasının mecburi gaybubet hali sayılacağı görüşüne katılmamaktayız. Çünkü kanun karşısında asker kaçağı olarak bir suç içerisinde bulunan kişinin yakalanması hali, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesini engelleyen bir mücbir sebep hali olarak düşünüldüğünde, suçluyu mükafatlandırıcı bir görünüş sergilenmesine sebebiyet verecektir.

Kişilerin askere alınmaları ise, her ne kadar önceden bilinebilen ve dolayısıyla kişilerin yokluğunda işlerini yürütmek üzere bir temsilci veya vekil atamalarını mümkün kılan bir durum gibi görünse de, mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. Uygulamada vergi idaresi, askere gittiği gerekçesi ile uzlaşma görüşmelerine katılmayan mükellefin durumunu, mücbir sebep olarak sayıp, mükellefe yeni bir uzlaşma imkanı verilmesini kabul etmiştir.¹²⁸ Ancak kanaatimiz, askere alınma halinin, eğer bir seferberlik hali söz konusu değil ise, mecburi gaybubet sayılarak mücbir sebep kapsamında değerlendirilmemesi yönündedir. Çünkü vatani göreve alınma, kolaylıkla kişinin yokluğunda vergilemeye ilişkin ödevlerinin vekaleten yerine getirilebilmesini mümkün kılmaktadır.

Uzlaşma bir vergi ödevi olarak kabul edilmemekle birlikte, uzlaşma toplantısı için belirlenmiş olan saatte gözaltına alınarak mahkemeye çıkarılan mükellefin durumu, elinde olmayan, önceden sezilemeyen ve tedbir alınması mümkün olmayan bir olay olarak V.U.K'un 13/3. maddesi çerçevesinde idarece, kişinin elinde olmayan mecburi gaybubet hali olarak değerlendirilip mücbir sebep sayılarak, mükellefe yeni bir uzlaşma günü verilmiştir.¹²⁹

¹²⁷ M.Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1979, s.215.

¹²⁸ Özyer, **a.g.e.**, s.66.

¹²⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Denizli Valiliğine Gönderdiği 30.11.1993 tarih ve 75294 Sayılı Yazısı

Yurt dışına çıkılması ise, kişinin iradesi dahilinde gerçekleşeceği ve yurt dışına çıkan kişilerin kendilerine vekil veya temsilci atamaları söz konusu olabileceğinden, mecburi gaybubet kapsamında değerlendirilmez ve mücbir sebep olarak kabulü bu doğrultuda mümkün değildir. Danıştay'ın da umumi vekil atadıktan sonra yurt dışına çıkan mükellefin, biten inşaata ilişkin beyannamesini zamanında vermemesine, yurt dışında bulunmasını gerekçe göstermesini yerinde bulmadığına ilişkin bir karar mevcuttur.¹³⁰

Zorunlu olarak bulunamama halinde, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi mümkün olamayacağından, ödevlerin yerine getirilmesi imkanı doğuncaya kadar süreler işlemeyecek, ancak bir temsilci tayin edilmesi durumunda, tayin anından itibaren süreler kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

Yine diğer mücbir sebep halleri ile benzer şekilde, mecburi gaybubet halinin de ilgilisi tarafından ispat ve tevsiki edilmesi, mücbir sebep müessesesinden yararlanılabilmesi açısından zaruridir.

1.7.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkması Halinin Mücbir Sebep Sayılması

V.U.K.'un 253. maddesinde, bu kanuna göre defter tutmak zorunda olan mükelleflerin defter ve belgelerini, ilgili yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere, beş yıl saklamak zorunda oldukları hükmü yer almaktadır.

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin belirlenen süreler içerisinde yasaca öngörülmüş defterlere kaydı esasına dayandığından, mükelleflerin muhafaza yükümlüğü taşıdıkları defter ve belgeleri,

¹³⁰ Dş. 4.D. 26.03.1975 gün E.1975/110, K.1975/1126

muhafaza süresinin sonuna kadar istekleri üzerine yetkili makam ve görevlilere ibrazı zorunluluk arz etmektedir.¹³¹

V.U.K.'un 359/a-2. maddesinde ise; defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ve bu belgeleri kullananlar hakkında, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verileceği, bununla birlikte varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, defter ve belgelerin inceleme sırasında yetkililere ibraz edilmemesinin, gizleme olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanunen saklanması gereken defter ve belgeler, mükellefin elinden çeşitli nedenlerle (yangın, yer sarsıntısı, hırsızlık, şirket ortaklarından birisinin el koyması, resmi makamların el koyması vb.) iradesi dışında çıkmış olabilir. V.U.K.'un 13/4. maddesi uyarınca; sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerinin elinden çıkmış olması, mücbir sebep hali sayılmakta ve bu yolla iyi niyetli mükelleflerin, kanun karşısında hak kaybına uğramasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerinin elinden çıkması, yargı kararlarında en çok karşılaşılan mücbir sebep nedenidir.¹³² Bu sebeple, mükelleflerin muhafaza yükümlülüğü taşıdıkları defter ve belgelerin ibrazını engelleyen durumları; mükellefin defter ve belgelerine mahkeme tarafından el konulması, defter ve belgelerin çalınması ve vergi idaresince defter ve belgelerin alınması olmak üzere, üç bölümde ele alarak kapsamlıca açıklamaya çalışacağız.

¹³¹ Nas, **a.g.m.**, s.106.

¹³² Aydemir, **a.g.m.**, s.185.

1.7.4.1. Mükellefin Defter ve Belgelerine Mahkeme Tarafından El Konulması

Görölmekte olan bir dava nedeniyle mükellefin defter ve belgelerine mahkemece el konması hali, tek başına mücbir sebebin varlığı için yeterli değildir. Çünkü Hukuk ve Ticaret Mahkemelerinin Yazı İşleri Yönetmeliği'nin 40. maddesine göre¹³³; defter ve belgelerine mahkemece el konulmuş mükellef, yönetmelikte belirtilen görevlilerin nezaretinde mahkemece el konulmuş vesikalarını tetkik edebileceğinden, mükellef için defter ve belgelerine tasarruf edemediği gerekçesi ile mücbir sebep takdiri söz konusu değildir.

Ancak mükellefler, bazı hallerde yargı mercilerinin kararlarıyla, defter ve belgeleri üzerinde tasarruf yetkisine haiz olamazlar. Bu hallere örnek olarak; tereke tespit davasını verebiliriz. Terekenin tespiti amacıyla murisin işyeri mühürlenmiş ya da terekeye el koyan mahkeme tarafından defter ve belgelere el konulmuş olabilir. Uygulamada tereke tespit davası sonuçlanıncaya kadar, beyanname verme süresinin mücbir sebep nedeniyle işlemeyeceği kabul edilse bile, defter ve belgelere mahkeme tarafından mükellefin talebi doğrultusunda inceleme olanağı tanındığı sürece, mücbir sebepten bahsedilemeyecektir. Ancak mükellefin talebine rağmen bu imkan tanınmazsa, o vakit mücbir sebep mevcut olacaktır.¹³⁴ Örneğin; mahkemece defter ve belgelerin alınma ve el koyulma nedeni, dönem kar veya zararının tespitine ilişkin ise veya kaçakçılık ve benzeri nedenlerle el koyma ve sahiplerine göstermeme hali söz konusu ise, mücbir sebebin varlığı söz konusu olacaktır.¹³⁵

Maliye Bakanlığı da 1976 tarihli bir özelgesinde;¹³⁶ mahkemece defter ve belgelere el konulmasının mücbir sebep olarak kabulü için, incelemeye izin verilmediğine dair mahkemedен yazı alınması ve bu yazının vergi dairesine ibraz

¹³³ Hukuk ve Ticaret Mahkemelerinin Yazı İşleri Yönetmeliği **Madde 40** : "...Tarafların biri ancak Kalem Şefi veya Muavini ve bunların yerlerinden ayrılmış olmaları halinde vekâlet eden kimsenin gözü önünde bu kabil vesikaları tetkik edebilir."

¹³⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.131.

¹³⁵ Arıca, a.g.e., s.116.

¹³⁶ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü 17.02.1976 tarih ve 24403-13-14 sayılı Özelgesi

edilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir. 2000 yılındaki başka bir özelgesinde ise¹³⁷; defter ve belgelere mahkemece el konulmasıyla mücbir sebep hükümleri işletileceğine ve mücbir sebep halinin, defter ve belgelerin mahkemece mükellefin kendisine iade edilmesi halinde iade edildiği tarihe kadar; vergi incelemesi yapılmak üzere inceleme birimlerine intikal ettirilmesi durumunda ise, inceleme elemanının incelemeye başladığı tarihe kadar devam edeceğine dair görüş bildirmiştir. Danıştay da, mahkemede görülmekte olan bir dava ilgili olarak defter ve belgeleri incelenmek üzere savcılık tarafından alıkonulan ve dava sonuçlanıncaya kadar defter ve belgeleri üzerinde herhangi bir inceleme yapılamayacağı belirtilen mükellefin durumunu, iradesi dışında defter ve belgelerinin elinden çıktığı gerekçesiyle mücbir sebep saymıştır.¹³⁸

Vergi idaresi, gerekli gördüğü durumlarda inceleme için mükelleften defter ve belgelerini istemektedir. Mükellef böyle bir istemde, defter ve belgelerini 15 günlük süre içerisinde teslim etmekle yükümlü olsa da, 15 günlük süre bitiminden önce mükellefin defter ve belgeleri görülmekte olan bir dava nedeniyle mahkemece alındıysa, bu durumda mükellef vergi dairesine gerekçesini bildirerek, defter ve belgelerin idareye ibrazı için evrakların mahkemeden gelmesini beklemelidir.¹³⁹ Nitekim Danıştay'ın da konu ile ilgili olarak, 2005 yılında vermiş olduğu bir kararında¹⁴⁰ görüşü bu yöndedir.

Mahkemece alıkonulmuş defterlere kayıt yapılamaması hali de, yeni bir defter tasdik edilmek suretiyle kayıtlarda süreklilik sağlanabileceğinden bahisle, idare tarafından mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir.¹⁴¹

¹³⁷ Maliye Bakanlığı, 16.11.2000 tarih, ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-853 sayılı Özelgesi

¹³⁸ Dş. 4.D. 06.10.1998 gün E.1997/3302, K.1998 /3458

¹³⁹ Onur Özcan, **Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s.83; Mehmet Ali Parlak, **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.60.

¹⁴⁰ Dş. 9.D. 06.04.2005 gün E.2004/2871, K.2005/836

¹⁴¹ Maliye Bakanlığı 17.02.1976 tarih ve 24403-13-14 Sayılı Özelgesi

1.7.4.2. Defter ve Belgelerin Çalınması

V.U.K.'un defter ve belgeleri muhafaza başlıklı 253. maddesine göre; bu Kanun'a göre defter tutmak zorunda olanlar, tuttıkları defter ve belgelerini ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere, 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Türk Ticaret Kanunu'nun 82. maddesine göre ise; defter ve belgeleri muhafaza süresi 10 yıldır. Saklama süresi, defterlere son kaydın yapıldığı takvim yılının bitişiyle başlamaktadır. Gerçek kişi olan tacirin ölümü halinde mirasçıları tarafından, ticareti terk etmesi halinde ise kendisi tarafından defter ve belgeleri saklanmak zorundadır. Mirasın resmî tasfiyesi veya tüzel kişiliğin sona ermesi hallerinde ise, kanun hükmünce, defter ve vesikalar yine on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.

V.U.K'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep halleri arasında, defter ve belgelerin çalınmış olması hali özellikle belirtilmemiş olmakla birlikte; kanunca örnek vermek yoluyla sınırlamalara gidilmediğinden, maddenin 4. fıkrasında belirtilen "sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış olması" hali, defter ve vesikaların çalınması ile de gerçekleşebileceğinden, bu kapsamda değerlendirilebilmektedir. Nitekim Danıştay'ın görüşü de, defter ve belgelerinin elinde olmayarak çalındığının mükellefçe mahkeme kararı ile kanıtlanmasının, mücbir sebep kapsamında değerlendirileceği yönündedir.¹⁴²

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni 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 ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir...*" Böylece 6762 sayılı Ticaret Kanunu'nda belirtilmeyen hırsızlık olayı nedeniyle defter ve belgelerin zayi olması hali, 6102 sayılı yeni kanunun ilgili

¹⁴² Dş. 9.D. 20.03.2001 gün E.2000/5424, K.2001/892

maddesinde sayılmak suretiyle, mevzuatımıza tereddüte mahal vermeyecek şekilde girmiş bulunmaktadır.

Hırsızlık nedeniyle defter ve belgeleri elinden çıkan mükellef, durumun mücbir sebep kapsamında değerlendirilebilmesi için; tıpkı diğer şahsa bağlı mücbir sebep hallerinde olduğu gibi, olayı ispat ve tevsik etmekle yükümlüdür. Bu nedenle defter ve belgelerini saklamak üzere gereken dikkat ve özeni göstermesine rağmen, iradesi dışında hırsızlık olayı nedeniyle elinden çıkan kişi, zayi belgesi almak için olayı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticaret mahkemesine müracaat etmelidir. Bu süre zayi belgesi alımı başvurusu için hak düşürücü bir süre olup, mahkeme tarafından re'sen dikkate alınmaktadır.

6102 sayılı Ticaret Kanunumuzun 82/7. maddesinin devamında ise; zayi belgesi almak üzere mahkemeye başvuran tacirin istemiyle açılacak davanın, hasımsız olarak yani davalı gösterilmeksizin açılacağı hükmü mevcuttur. Bu nedenle dava dilekçesinde herhangi bir davalı veya taraf gösterilmez.

Mükellefin defter ve belgelerinin çalınması hususu, defter ve belgelerin hırsız açısından maddi bir değer ifade etmeyeceği sebebiyle mücbir sebep olarak kabulünde tereddüt arz etse de, hırsızlığın mevcudiyeti ve mükellefin olayda kusur ve sorumluluğu olmadığı mükellefçe kanıtlanması halinde, mücbir sebebin varlığının kabulü gerekir.¹⁴³ Yargıtay bir kararında, mükellefin dört yıla ait defter ve belgelerinin özel otomobilden çalınması olayında; defter ve belgelerin özel otomobilde bulunmasının mutad olmadığı ve otomobil içinden defter ve belgeler dışında hiçbir şeyin çalınmayıp, hırsızların işine yarayamayacak defter ve belgelerin çalınmasının, yaşamın olağan gözlemlerine uymadığı gerekçesiyle, durumun mücbir sebep olmadığı yönünde hüküm vermiştir.¹⁴⁴ İstismara açık bir konu olan defter ve belgelerin çalınması, iyi niyetli mükellefleri korumaya yönelik bir uygulama olup, yargı tarafından da suistimale imkan tanınmamaya çalışılmaktadır. Nitekim yukarıda yer verdiğimiz Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin söz konusu kararının gerekçesinde de,

¹⁴³ Ürel, a.g.e., s.133-134.

¹⁴⁴ Yargıtay 11.CD. 02.02.2001 gün E.2001/6285, K.2001/784

mücbir sebeplerin ispatına yönelik delillerin, akla uygun ve inandırıcı olması ve hakimde bu yönde vicdani kanı oluşturması gerektiği, aksi taktirde mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Başka bir kararında ise Yargıtay, işyerine giren hırsız tarafından mükellefin kasasında sakladığı defter ve belgelerinin kasa ile birlikte çalınmasını, mükellefin defter ve belgelerini saklamak adına gereken özeni göstermesi nedeniyle sorumluluğu olmadığı gerekçesiyle, mücbir sebep saymıştır.¹⁴⁵ Örneklerden anlaşıldığı üzere Yargıtay, suistimali önlemek amacıyla, defter ve belgelerin hırsızlık nedeniyle elden çıkmış olmasını her somut olay için kendi koşulları içerisinde, günlük yaşamın olağan akışı içerisinde olup olmadığı yönünde değerlendirerek, inandırıcılığı yönünde karar vermektedir.

Mahkemelerce çalınma olayını tespite yönelik olarak verilen kararlar, davalı gösterilmeksizin yapılan yargılama sonucu verileceğinden; defter ve belgelerin çalınmadığı ispat edilmek suretiyle ya da zayi belgesi verilmesi için gerekli koşulların oluşmadığı, örneğin davaya konu defter ve belgelerin tasdikli olmadığı gibi gerekçelerle, ilgililerce belgenin iptali mahkemeden istenebilir.¹⁴⁶

Sonuç olarak, 6102 Sayılı Ticaret Kanunu ile mükellefin defter ve belgelerinin elinde olmayan nedenlerle zayi olması hallerine hırsızlık olayının da sayılmak suretiyle eklenmesi, V.U.K.'daki boşluğu gidermek ve uygulamadaki tereddütleri gidermek açısından faydalı olmakla birlikte, aynı düzenlemenin Vergi Usul Kanunu'nda da yapılmasının yeknesaklık sağlamak adına faydalı olacağı görüşündeyiz.

1.7.4.3. Vergi İdaresince Defter ve Belgelerin Alınması

Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilerek, kanunca belirlenen sürede defterlere kaydını öngörmekte ve yine

¹⁴⁵ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 19.09.1970 gün, E.1967/T-63, K.1970/442.

¹⁴⁶ Kızılot, **a.g.e.**, s.402-403.

kanunca belirlenmiş olan süre içerisinde, muhafaza edilen defter ve belgelerin, istekleri dahilinde inceleme amacıyla yetkili makamlara ibrazını zorunlu kılmaktadır.

Yetkili makamların isteği üzerine, inceleme amacıyla mükellefin defter ve belgelerinin elinden çıkmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayıp, mükellef için tek başına mücbir sebep hali değildir. Çünkü V.U.K.'un 144. maddesinin 3.¹⁴⁷ ve 4.¹⁴⁸ fıkraları gereği; mükellefin defter ve belgeleri inceleme nedeniyle idarece alınmış olsa bile, mükellef veya vergi sorumluları, istedikleri takdirde bu defter ve belgeleri inceleyerek beyanname düzenlemek için gerekli bilgilere ulaşabileceğinden, inceleme nedeniyle defter ve belgelere el konulmuş olması tek başına mücbir sebep hali değildir. Ancak bazı durumlarda, mükellef veya vergi sorumlusuna, defter ve belgelerini incelemesi için idare tarafından izin verilmemesi söz konusu olabildiğinden, bu durum mücbir sebep müessesesini harekete geçirecektir. Nitekim Danıştay'ın, mükellefçe incelemeye ibraz edilen defter ve belgelerin kendisine iade edilmediği iddiasına karşın, idarece aksini ispatlayıcı belge sunulmaması karşısında, mükellefin iddiasının doğru olduğunun kabul edilerek, defter ve belgelerinin iradesi dışında elinden çıkması nedeniyle, mükellef için mücbir sebep halinin geçerli olduğu hususunda vermiş olduğu bir kararına rastlamaktayız.¹⁴⁹ Yine başka bir kararında Danıştay; vergi kontrol bürosu ve emniyet Amirliği tarafından defterlerine el konulan ve yıllık beyannamesini düzenlemek üzere talebine rağmen zamanında defter ve belgeleri verilmeyen mükellefin durumunu, mücbir sebep saymıştır.¹⁵⁰

Defter ve belgelerin idarece inceleme maksadıyla alıkonulduğu tarihten, vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan sürenin, bir aydan az olması halinde,

¹⁴⁷ V.U.K. madde 144/3: “Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.”

¹⁴⁸ V.U.K. madde 144/4: “Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.”

¹⁴⁹ Dş. 9.D. 03.04.2002 gün E.2001/1632, K.2002/1179

¹⁵⁰ Dş. 4.D. 02.04.1990 gün E.1987/4745, K.1990/1156

beyanname verme süresi V.U.K.'un 144/5. maddesine göre, kendiliğinden bir ay uzamaktadır.

Defter ve belgelere mali polis tarafından el konulması neticesinde, mükellefin beyanname hazırlayamaması halinde ise, defter ve belgelerin vergi incelemesi için incelemeye yetkili olanlara intikal etmesine kadar geçecek olan süre, mücbir sebep hali nedeniyle işlemeyen süre olarak kabul edilmektedir.¹⁵¹

1.7.5. “Gibi Haller”in Yorumlanması

V.U.K.'da mücbir sebebin tanımı yapılmamış, mücbir sebep olarak uygulamada genel kabul gören durumlar örnek vermek yoluyla sayılmış ve madde metninin sonuna eklenen “gibi haller” ibaresi ile de, mücbir sebep olarak kabul edilebilecek durumların tespitinde, hükümde sayılanlarla sınırlı kalınmayarak, kanun maddesi ile esneklik sağlanıp, idareye ve yargıya takdir yetkisi tanınmıştır.

Kanunların günlük hayatta ortaya çıkabilecek tüm olay ve durumları tek tek içermesi beklenemeyeceği gibi, teknolojik ilerlemeler, iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve ticari faaliyet türlerinin çeşitlenmesi, yeni hastalıkların ortaya çıkması, beklenmedik doğa olaylarının gerçekleşmesiyle, kanunda sayılmayan ancak vuku bularak mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmelerini engelleyecek nitelikte, çeşitli yeni olay ve durumlar ortaya çıkabilmektedir.¹⁵² V.U.K.'un 13. maddesinde, mücbir sebep olarak sayılacak olaylar sıralandıktan sonra, kanun metninin sonuna eklenen “gibi haller” ibaresi ile, sayılan olaylara benzer nitelikteki olayların da mücbir sebep olarak kabul edilip, zaman içerisinde ortaya çıkabilecek benzer nitelikteki yeni durumların da mücbir sebep olarak kabulü amaçlanmıştır.

Bütün mücbir sebep hallerinin, önceden tespit edilerek kanunca düzenlenmesi mümkün olmadığından, idareye bu konuda takdir yetkisi tanınması bir zorunluluk

¹⁵¹ Özyer, a.g.e., s.70-71.

¹⁵² Mehmet Yolcu, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler ve Mücbir Sebep Kapsamında Değerlendirilen Haller”, **Vergi Raporu**, Eylül 2011, Sayı:144, s.19.

olmakla beraber; idarenin buradaki yetkisi sınırlı bir yetki olup, mücbir sebep hali olarak kabul edilecek hallerin tespitinde, kişilerin iradeleri dışında meydana gelerek vergi ödevlerinden herhangi birisini ifa etmelerine engel olup olmadığının tespiti ile sınırlıdır. ¹⁵³ Ayrıca vergi idaresinin takdir yetkisini kullanırken, kamu yararını gözetip, yasanın çizdiği sınırlar içerisinde, eşitlik ilkesine de önem vererek, kararlarını gerekçeli olarak ve yasalardaki özel koşullara uyarak vermesi gerekir. ¹⁵⁴

Kanun maddesinde sayılanlar dışında, uygulamada karşılaşılan bir olayın mücbir sebep olarak değerlendirilebilmesi için; olayın kanunda sayılan hallerle benzerlik taşıması ve mükellefin ödevlerini süresi içinde yerine getirmesine engel teşkil etmesi gerekmektedir.

Vergi idaresinin görüşleri ve yargı kararları doğrultusunda, kanunda yer almamakla birlikte, uygulamada mücbir sebep olarak kabul edilen hallerle ilgili örneklerden bazıları aşağıdaki gibidir:

1.7.5.1. Grev ve Lokavt Halleri

Grev ve lokavt halinin, 'gibi haller' kapsamında düşünülerek, mücbir sebep hali olarak kabul edilip edilemeyeceği tartışmalıdır. ¹⁵⁵ 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu ¹⁵⁶ 'nun 64. maddesine (mülga olan 2822 sayılı Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu'nun 38. maddesine) göre; işyerinde yapılan greve katılmayan veya katılmaktan vazgeçenlerin, o işyerinde çalışmalarının hiçbir şekilde engellenemeyeceği, greve katılmayıp çalışan işçilerin, ürettiği ürünlerin satılmasına ve işyeri dışına çıkarılmasına veya işyeri için gerekli maddelerin, araç ve gereçlerin işyerine sokulmasına engel olunamayacağı hükme bağlandığından; Danıştay bir kararında, ¹⁵⁷grev ve lokavt halinin, V.U.K.'un 13. maddesindeki 'gibi'

¹⁵³ Üstün, **a.g.e.**, s.269.

¹⁵⁴ Nas, **a.g.m.**, s.104.

¹⁵⁵ Kızılot, **a.g.e.**, s.413.

¹⁵⁶ 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu 07.11.2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁵⁷ Dş. 3.D. 17.11.1988 gün E.1988/209, K.1988/2691

edatı kapsamı içinde olan mücbir sebep hallerinden biri olmadığı yönünde karar vermiştir.

Başka bir kararında ise Danıştay¹⁵⁸, ödemenin son gününde ödemenin yapılacağı mahaldeki tüm PTT şubelerinde bir günlük iş bırakma eylemi yapılmasını, mükellef için mücbir sebep olarak sayarak, grevi izleyen günde PTT aracılığıyla yapılan ödemelere, gecikme zammı uygulanmaması gerektiği yönünde karar vermiştir.

Danıştay'ın grev hali ile ilgili olarak vermiş olduğu yukarıda yer verdiğimiz farklı nitelikteki kararları, grev halinin tek başına mükellef için mücbir sebep sayılmadığını, mücbir sebep takdiri için; grev süresince yükümlülüklerin yerine getirilebilme imkanının değerlendirildiğini göstermektedir.

Maliye Bakanlığı da vermiş olduğu bir özelgesinde;¹⁵⁹ kamu kesiminde çalışan memurların, beyanname verme ve ödeme süresinin son gününde yapmış oldukları bir günlük iş bırakma eylemini, “gibi haller” kapsamında değerlendirerek, mükellefler nezdinde mücbir sebep sayılacağı yönünde görüş bildirmiştir.

1.7.5.2. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi Verilmesi Bakımından Varislerin Durumu

Ölen kimseden intikal eden varlık unsurlarından meçhul olanlar belli oluncaya kadar, veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmesi açısından, ölen kimsenin varisleri için mücbir sebep halinin varlığı kabul edilmektedir.

Ölen kimsenin mirasçıları arasında terekeye ilişkin bir ihtilaf bulunduğu, tereke tespit davasının devamı, dava sonuçlanıncaya kadar varisler için veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmesi bakımından mücbir sebep hali sayılmaktadır.

¹⁵⁸ Dş. 3.D. 24.09.1997 gün E.1996/4039, K.1997/3072

¹⁵⁹ Maliye Bakanlığı 22.12.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.04/403-13-676/83400 Sayılı Özelgesi

6183 sayılı Kanun¹⁶⁰,un “ölüm halinde takibin geri bırakılması” başlıklı 50. maddesinde ise; eşi veya akrabalarından biri ölen borçlu hakkındaki takibin, ölüm günü ile beraber üç gün, borçlunun ölümü halinde ise, terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber yine üç gün için takibin geri bırakılacağı ve üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam edileceği hüküm altına alınmıştır. Eğer mirasçılar, mirası kabul veya reddetmemişlerse, bu hususta Medeni Kanun’da belirlenen 3 aylık süre geçinceye kadar yine takip geri bırakılır. 6183 sayılı Kanun’ca düzenlenmiş bu hükümler de aslında bir bakıma mücbir sebep uygulaması sayılabilir.

1.7.5.3. Hükümlülük

Tutukluluk, kişi özgürlüğünün, hakkındaki suç şüphesi nedeniyle, yargılaması sonuçlanana kadar kısıtlanması hali iken; hükümlülük, yargılaması sonuçlanan kişinin özgürlüğü bağlayıcı ceza alması olarak tanımlanmaktadır.

Medeni Kanunumuza göre, 1 yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı ceza alan bir kişi kısıtlı sayılarak, kendisine vasi tayin edileceğinden; hükümlü bir vergi mükellefi, kendisine tayin edilen vasi aracılığı ile vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirebilecektir. Bu halde hükümlülük, vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde, tutukluluk hali gibi bir mücbir sebep hali sayılmasa da, hapis cezası verilen bir mükellefe, vasi tayin edilinceye kadar geçecek olan süre, bu sürede mükellef vergisel ödevlerini yerine getirme imkanına sahip olmadığı için, “gibi haller” kapsamında mücbir sebep hali sayılacaktır.

Vasi tayini ile birlikte, hükümlü kişi için mücbir sebep hali sona ermekle birlikte, hükümlü için vasi tayin edilmemiş veya vasi tayin edilmesi istenmemişse; hükümlünün bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğü veya defterdarlık tarafından kendiliğinden sulh hakiminden vasi tayini istenmelidir.¹⁶¹

¹⁶⁰ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶¹ Özyer, a.g.e., s.72.

Kısaca özetlemek gerekirse, hükümlülük hali bir mücbir sebep hali olarak sayılmamakla beraber, hükümlülüğü kesinleşen kişiye, vasi tayin edilinceye kadar geçecek süre, mücbir sebep nedeniyle işlemeyen süre olarak kabul edilmektedir.

1.7.5.4. E-Devlet Uygulamaları Kapsamında Yaşanan Teknik Aksaklıklar

Yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak, günümüzde e-devlet uygulamaları kapsamında, vergi ödevlerinin bir kısmının elektronik ortamda yerine getirilmesi mümkün hale gelmiştir. Ancak teknik aksaklıklardan ötürü, zaman zaman e-devlet uygulamaları kesintiye uğrayabildiğinden, bu haller “gibi haller” kapsamında ele alınarak, idare tarafından mücbir sebep hali olarak kabul edilebilmektedir.

Beyanname verme ödevi de elektronik ortamda yerine getirilebilen bir vergi ödevi olduğundan, elektronik beyanname gönderme sisteminde yaşanan yoğunluk ve teknik arızalar nedeniyle, beyannamelerini süresinde gönderemeyen mükelleflerin durumları da, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınladığı sirkülerler¹⁶² ile uygulamada “gibi haller” kapsamında değerlendirilerek, mücbir sebep hali olarak kabul edilmektedir.

1.7.5.5. Milletvekili Seçilme

Anayasamızın 82. maddesinde; “üyelikle bağdaşmayan işler” başlığı altında, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin, herhangi bir taahhüt işini doğrudan veya dolaylı olarak kabul edemeyecekleri, temsilcilik ve hakemlik yapamayacakları hükmü yer almaktadır.

2982 sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıllıkları Tanınması Hakkındaki

¹⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, 01.08.2006 tarih ve VUK-23/2006-10/e-Beyanname-2 Sayılı Sirküleri; Gelir İdaresi Başkanlığı, 11.10.2006 tarih ve VUK-24/2006-2/e-Beyanname-3 Sayılı Sirküleri

Kanun¹⁶³ 'un; "cezalar" başlıklı 8. maddesinin a fıkrasında ise, bu Kanun çerçevesinde tanınan muafiyet ve istisnalardan, konut inşaatı yapmak için yararlananların, 9. maddede belirtilen süre içinde konut inşaatına başlamakla birlikte, projenin tamamını bitirmemeleri halinde; daha önce alınmayan vergi, resim ve harçların, Vergi Usul Kanunu'na göre cezalı olarak tahsil edileceği hüküm altına alındığından; milletvekili seçilmesi nedeniyle, daha önce yürüttüğü taahhüt işini tamamlamadan bir başkasına devretmek zorunda kalarak mükellefiyet ilişkisi sona eren kişinin durumu, Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir özalgede¹⁶⁴, mücbir sebep hali olarak kabul edilerek, kendisinden tahsil edilecek vergi ve harçlara ceza uygulanmayacağı yönünde görüş bildirilmiştir. Ancak milletvekili seçilmesi nedeniyle mükellefiyet ilişkisi sona eren bir şahsın, milletvekili seçilmeden önceki faaliyetleri kapsamında tarh ve tahakkuk etmiş vergiler için, mücbir sebep hükümlerinin işletilemeyeceği de kuşkusuzdur.

1.7.5.6. 6183 Sayılı Kanun'dan Doğan Anlaşmazlıklar

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, mücbir sebeplerle ilgili bir hükme yer verilmemiş olmakla beraber, bu kanunun 8. maddesine göre; bu Kanun'da aksi yönde bir hüküm bulunmaması halinde, sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında, V.U.K hükümleri uygulanacağı belirtildiğinden; V.U.K'da yer alan sürelerle ilgili hükümler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan süreler için de geçerli olmaktadır.¹⁶⁵

Uygulamada bu geçerlilik, sadece V.U.K.'un 18. maddesinde yer alan sürelerin hesaplanması ile sınırlı olmayıp, 14-18. maddelerin yer aldığı üçüncü bölümün tamamını kapsadığı kabul edilmekte olduğundan; mücbir sebeplerin mevcudiyeti, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da yer alan sürelerin de

¹⁶³ 2982 sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıkları Tanınması Hakkındaki Kanun, 01.03.1984 gün, 18328 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁶⁴ Maliye ve Gümrük Bakanlığı 30.06.1992 tarih ve DMG:2101130-915 Sayılı Özalgesi

¹⁶⁵ Oktar; **a.g.e.**, s.99.; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**,s.117.; Kızılot, **a.g.e.**, s.414.; Yılmaz Özbalcı-2, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012, s.142-143.

işlemesini durduracaktır.¹⁶⁶ Nitekim, Danıştay'ın genel nitelikli görüşü de bu yöndedir.¹⁶⁷

1.7.5.7. Salgın Hastalık Vakaları

Mükellefleri etkileyen salgın hastalık hallerinin de mücbir sebep uygulamasına yol açtığını görmekteyiz. Nitekim, 2006 yılının ocak ayı içerisinde, ülkemiz genelinde yaygın bir biçimde ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle, Maliye Bakanlığı genel bir yazı¹⁶⁸ yayımlayarak, hastalık nedeniyle zarar gören kanatlı hayvan eti ve yumurta üreticisi mükellefler için mücbir sebep hali ilan etmiştir. Buna göre; 03 Ocak - 03 Nisan tarihleri arası, salgın hastalık nedeniyle zarar gören mükellefler için mücbir sebep nedeniyle vergi kanunları bakımından işlemeyen süre olarak kabul edilmiş, bu dönemde verilmesi gereken beyannameler ve ödenmesi gereken vergiler için yeni tarihler belirlenmiştir.

1.7.5.8. Toplumsal Nitelikli Olaylar

Günümüzde içinde yaşadığımız küreselleşme olgusu neticesinde, yaşanan toplumsal nitelikli olaylar, içinde cereyan ettiği ülkenin coğrafi sınırlarını aşmakta, ilişki içerisinde bulunduğu diğer ülkeleri de derinden etkilemektedir.

Nitekim Suriye ve Lübnan'da, 2011 yılının ilk aylarında başlayarak ülke çapına yayılan olayların etkisi, ülke sınırları ile sınırlı kalmayarak, ülkemizi de etkilemiştir. Yaşanan olaylar neticesinde bu ülkeler, Ekonomi Bakanlığı tarafından olağanüstü politik riskin gerçekleştiği ülkeler olarak tespit edilmiş ve bu ülkelerde gerçekleşen olaylardan etkilenen mükelleflerin durumunun, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi uyarınca, mücbir sebep hali olarak kabul edilmesi mümkün hale gelmiştir.

¹⁶⁶ Öncel,Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**,s.117.

¹⁶⁷ Dş. 4.D. 13.06.1979 gün E.1979/1105, K.1979/1745; Dş. 4.D. 02.04.1990 gün E.1989/2535, K.1990/1153

¹⁶⁸ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 26.01.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.0.28/2810-13-986 Sayılı Genel Yazısı

Bu ülkelerde meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması hakkındaki uygulama esaslarını belirlemek amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından; Suriye olaylarından etkilenen mükellefler için 52 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri¹⁶⁹, Libya olaylarından etkilenen mükellefler için ise, 45 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri¹⁷⁰ yayımlanmıştır.

Bu sirkülere göre; bahsi geçen olaylardan etkilenen mükelleflerin, durumlarını ispat veya tevsik eden bilgi ve vesikalarla birlikte, olaylardan etkilendikleri süreleri de belirterek, bağlı oldukları vergi dairesine müracaat etmeleri halinde, yapılacak tetkikler neticesinde bu ülkelerdeki olaylardan, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede etkilendiklerinin anlaşılması halinde, durumlarının mücbir sebep kapsamında değerlendirilmeleri mümkün hale gelmiştir.

Ülkemizde de 2013 yılı mayıs ayının son günlerinde, Taksim Gezi Parkı'nda başlayarak etkisi yurt geneline yayılan gezi olaylarından, çok sayıda mükellefimiz etkilenmiştir. Bu olaylardan etkilenen mükelleflerimizin durumlarının da, V.U.K'un 13. maddesi kapsamında mücbir sebep hali olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşünü taşımaktayız.

Yukarıda, uygulamada “gibi haller” kapsamında mücbir sebep olarak kabul edilen bazı durumlara örnek vermiş olmakla birlikte, “gibi haller” kapsamına girmeyen bazı durumları da aşağıdaki gibi örneklendirecek olursak;

¹⁶⁹ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 08.03.2012 Tarih ve VUK-52/2012-2 Sayılı Sirküleri

¹⁷⁰ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 01.03.2011 Tarih ve VUK-45/2011-3 Sayılı Sirküleri

- Süreklilik Gösteren Haller:

Vergi idaresi vermiş olduğu bir özelgesinde;¹⁷¹ mücbir sebep uygulamasının, ilanihaye (sonsuz kadar) devamlılık gösteren hallerde değil, geçici bir süre için ortaya çıkan hallerde uygulanmasının söz konusu olacağı yönünde görüş bildirmiştir.

Nitekim, V.U.K.'un 15. maddesinde yer alan “...*bu sebep ortadan kalkıncaya kadar...*” ibaresi de aynı şekilde, mücbir sebeplerin geçici süreli haller için öngörüldüğü sonucunu doğrular nitelikte olduğundan, küçük yaşta geçirdiği kaza sonucu gözlerini kaybeden ve görmediği için vergileme ile ilgili ödevleri bir yakını tarafından yerine getirilen mükellefin, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti bakımından durumunun, mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır.¹⁷²

- Mükellefin Mali Sıkıntı İçerisinde Olması:

İşletmenin para sıkıntısı içerisinde olması, vergi sorumluluğunu yerine getirmesi bakımından mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir. Nitekim Danıştay da, kendisine intikal eden bir uyuşmazlıkta, işletmenin işyerinde çalıştırdığı hizmet erbabından kestiği vergileri ve vergilere ait beyannameleri, para sıkıntısı içerisinde olduğu gerekçesiyle vermemiş olmasını, mücbir sebep nedeni olarak kabule layık bulmamıştır.¹⁷³

¹⁷¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 07.03.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-710/09254 Sayılı Özelgesi

¹⁷² Mehmet Batun, “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2010, Sayı:345, s.67.; Özyer, **a.g.e.**, s.71-72.

¹⁷³ Dş. 4.D. 17.04.1973 gün E.1972/2395, K.1973/2108

- İhraç Kaydıyla Yapılan Mal Teslimleri:

3065 sayılı KDV Kanunu¹⁷⁴, nun 11/1-c maddesine göre; ihracatçılar tarafından ihraç kaydı ile imalatçılardan alınarak, ihracat istisnası hükümleri gereğince, teslim tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ay içerisinde kati ihracatının gerçekleştirilmesi gereken malların, kiralanan geminin planlanan tarihte gelmemesi nedeniyle, yüklemesinin ve dolayısıyla kat'i ihracatının zamanında yapılamaması hali, Maliye Bakanlığı'nca geçmiş uygulamalarda mücbir sebep sayılmamıştır. Konu ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığı'nın 1987 ve 1988 yıllarında vermiş olduğu görüşleri¹⁷⁵; taraflar arasında düzenlenen sözleşme hükümlerine uyulmaması ya da taraflardan birinden kaynaklanan gecikmenin, vergi idaresi için mücbir sebebin varlığını kabul etmek için yeterli olmadığı yönünde olmuştur.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine, 4842 sayılı Kanun¹⁷⁶, un 21'inci maddesiyle eklenen ve 01.05.2003 tarihinde yürürlüğe giren hükmüne göre ise; ihracatı mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilemeyen ihracatçılara, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren, onbeş gün içinde başvurmaları koşuluyla, Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince, üç aya kadar ek süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

12 Şubat 2009 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 112 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde ise; ihraç kaydıyla teslim edilen malların, süresinde ihraç edilememesi halinde ek süre istemiyle ilgili olarak; tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere, ihraç kaydıyla teslim alınan malları, yasal süresi içerisinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen mükelleflerin, ek süre taleplerinin ilgili vergi idaresi tarafından değerlendirilmesinin uygun görüldüğü, ihracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya

¹⁷⁴ 3065 Sayılı KDV Kanunu, 02.11.1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁵ Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 12.10.1987 Tarih ve 1-24403-13-509 Sayılı Özelgesi

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 23.05.1988 Tarih ve 260-011-331 Sayılı Özelgesi

¹⁷⁶ 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

çıkan ve ihracatın kanuni süresi içerisinde gerçekleştirilmesine engel olan ve mücbir sebep olarak kabul edilmeyen hallerin, beklenmedik durum sayılacağı belirtilerek, bu durumların neler olabileceği tek tek sayılmış ve sayılan durumlara benzeyen durumların da beklenmeyen durumlar kapsamına alınabileceği belirtilmiştir. Söz konusu tebliğde sayılan beklenmedik durumlar arasında; ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli olarak yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme veya iptal etmesi ve teslim programındaki değişikliklere de yer verilmiştir.

- **Sonucun Meydana Gelmesinin Önlenebilir Nitelik Taşdığı Durumlar:**

Sonucun meydana gelmesinin önlenebilir nitelik taşıdığı durumlarda, ilgilinin sorumluluklarını yerine getirmesine engel bir durumun mevcudiyeti söz konusu olamayacağından, mücbir sebep hükümleri işletilemez. Çünkü aksi bir uygulama, iyi niyetli mükellef ve sorumluların, kanun karşısında yaptırıma uğramalarının engellenmesi amacını taşıyan mücbir sebep uygulamasına ters düşer. Nitekim; yıkılacağı önceden bildirilen binanın yıkımı sonrasında, defter ve belgelerinin yıkıntılar arasında kaybolarak zayi olduğu gerekçesi ile mücbir sebep hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellefin talebi, Danıştay'ca reddedilmiştir.¹⁷⁷

- **Emniyet Tedbirleri :**

Maliye Bakanlığı bir özelgesinde¹⁷⁸, katma değer vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününde, postaneye bomba koyulduğu ihbarı neticesinde, Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından ilgili postanede yapılan aramalar nedeniyle, beyannamelerini gönderemeyen mükelleflerin durumlarının, mücbir sebep kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Kişisel görüşümüz, yükümlülük ifasını imkansız kalan her durumun mücbir sebep kapsamında

¹⁷⁷ Dş. 4.D. 17.10.1973 gün E.1971/3837, K.1973/4387

¹⁷⁸ Maliye Bakanlığı 09.02.1995 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-682-07669 Sayılı Özelgesi

değerlendirilmesi gerektiği yönünde olup; beyanname verme süresinin son gününde postanede alınan emniyet tedbiri nedeniyle beyannamelerini gönderememiş olan mükelleflerin durumlarının, beyannamelerin başka yollarla gönderilme imkanı değerlendirilerek, eğer bu imkan günün koşullarında kolaylıkla mevcut değilse, mücbir sebep olarak sayılması gerektiği yönündedir.

1.8. Mücbir Sebep Hallerinin Başlaması ve Sona Ermesi

Vergi yükümlülerinin, kanunca belirlenen süreler içerisinde yerine getirmeleri gereken vergileme ile ilgili ödevleri, mücbir sebepler nedeniyle yerine getirilemediğinde; yükümlülerin kanun karşısında yaptırıma maruz kalmalarını engellemek amacıyla düzenlenerek, vergi hukukumuzda uygulama alanı bulan mücbir sebeplerin, doğduğu ve sona erdiği tarihin belirlenmesi, hem yükümlü hem de idare açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü mücbir sebeplerin doğduğu tarih, yükümlülüklerin yerine getirileceği süreleri durduracak; sona erme tarihinde ise duran süreler kaldığı yerden işlemeye devam ederek, yükümlülüklerin ifasını mümkün kılacaktır. Bu doğrultuda mücbir sebepler, zamanaşımı sürelerinin belirlenmesi açısından da önem taşımaktadır.

Mücbir sebep hallerinin tümünde başlama tarihi, mücbir sebep olarak nitelendirilecek hale maruz kaldığı an olmakla beraber; sona erme tarihi mücbir sebep halinin niteliğine göre farklılık arz etmektedir. V.U.K.'da yer alan mücbir sebep halleri için, başlangıç ve bitiş tarihlerini her hal için aşağıda ayrı ayrı incelemekte fayda görmekteyiz;

1.8.1. Mükellefin Şahsından Kaynaklanan Mücbir Sebep Hallerinin Başlaması ve Sona Ermesi

Ağır kaza ve ağır hastalığın, mücbir sebep uygulamasına teşkil edecek ağırlıkta olup olmadığına ilişkin tespitleri içeren hususlar, yukarıda ilgili bölümde incelendiğinden, bu başlık altında tekrar yer verilmeyecek olup; bu bölümde sadece,

ağır kaza ve ağır hastalık olarak kabul edilen hallerin, başlangıç ve bitiş tarihlerinin tespiti ile ilgili bilgiler aktarılacaktır.

Mükellefin şahsından kaynaklanan ağır kaza ve ağır hastalık hallerinde, mükellef için mücbir sebebin başlangıcı, ağır kazaya ve ağır hastalığa maruz kalındığı an itibariyle başlamaktadır.

Ağır hastalığın etkilerinin ortadan kalktığı tarih, doğal olarak mücbir sebebin sona erme tarihi olmakta; bu tarih ise mücbir sebep halini belgeleyen doktor veya sağlık kurulu raporlarında belirtilen istirahat süresinin bitimi ile belirlenmektedir. Ağır kaza hali, trafik kazası gibi sağlık yönünden etkili olduğunda, mücbir sebep hali, ağır hastalık halinde olduğu gibi raporda belirtilen mutlak istirahat tarihinin bitiminde sona ermiş olacak, aksi halde de ilgilinin ağır kazanın etkisinden kurtulduğu tarih, mücbir sebebin sona erme tarihi olarak dikkate alınacaktır.¹⁷⁹ Örneğin; meydana gelen bir deniz kazası sonucunda kazaya uğrayan kişi, kurtarılarak sağ salim karaya çıkartılırsa, ağır kaza hali ortadan kalkacak ve mücbir sebep hali sona erecektir.¹⁸⁰

Ağır kaza veya ağır hastalık hali, uzun sürecek ve mükellefin vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmesi bakımından süreklilik arz edecekse; mükellefin temyiz kudretine sahip olduğu hallerde, kendisine bir umumi vekil tayin ettiği anda; temyiz kudretine sahip değil ise, mahkemece kendisine kanuni temsilci tayin edildiği anda mücbir sebep hali sona erecektir.¹⁸¹

Tutukluluk halinde ise mücbir sebep uygulaması, tutukluluk kararının alınması üzerine tutuklunun tutukevine alındığı gün başlamakta; sona ermesi ise tutukluluk halinin beraat ya da hapis cezalı mahkumiyet halleri ile sonuçlanmasına göre farklılık arz etmektedir. Tutukluluk hali beraat ile sonuçlanırsa, mücbir sebep hali tahliye

¹⁷⁹ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.168.

¹⁸⁰ Mehmet Nadir Arıca-1, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hali ve Sonuçları-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Nisan 1987, Sayı:6, s.22.

¹⁸¹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**,s.106.

tarihinde sona erecektir. Tutukluluk halinin, hapis cezal? mahkumiyet ile sonuçlanması da verilen hapis cezasının bir yıldan az veya bir yılı aşkın süreli olmasına göre, mücbir sebep uygulaması açısından farklılık arz edecektir: Eğer tutukluluk hali, bir yıldan az hapis cezası ile sonuçlanırsa; bu hapis cezasının bittiği tarihte mücbir sebep hali sona erecektir. Tutukluluk halinin, bir yılı aşkın süreli hapis cezası ile sonuçlanması durumunda ise; Medeni Kanunu'muzun 407. maddesi gereğince; bir yıl ya da daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı ceza alan mükellefin, kısıtli sayılarak kendisine vasi tayin edileceği, bu sayede vasi aracılığı ile vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirebileceğinden dolayı, vasi tayini ile birlikte mücbir sebep hali sona ermiş olacaktır.

Sonuç olarak, şahsa bağı mücbir sebep hallerinin bitiş tarihi belirlenirken; yükümlünün maruz kaldığı halin ortadan kalkmasından evvel, vekil tayini ile ilgili yükümlülüğün ifa imkanı doğarsa, vekil tayin edildiği andan itibaren, mücbir sebep hali sona erecektir.

1.8.2. Doğal Afet Hallerinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi

Deprem, yangın, su baskını gibi doğal afet hallerinde, mücbir sebebin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirlenmesi, doğal afetin genel veya özel karakterli olmasına göre farklılık arz ettiğinden; bu hallerin mücbir sebebin başlangıç ve bitiş tarihlerine etkisini, aşağıda iki ayrı başlık altında incelemekte fayda görmekteyiz;

1.8.2.1. Genel Karakter Taşıyan Doğal Afet Hallerinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi

Belli bir bölgeyi ya da bölgenin bir kısmını etkileyen genel karakterli doğal afetlerde, mücbir sebebin başlama tarihi; afetin ortaya çıkıp etkilerini gösterdiği gün olmaktadır.

Genel karakter taşıyan doğal afetler, toplumun her kesimi tarafından bilindiğinden ve dolayısıyla da idare tarafından bilinmeleri malum olduğundan, başlama ve bitiş tarihlerinin ayrıca ilgilileri tarafından ispatına gerek olmamaktadır. İdare bu gibi hallerde, mücbir sebebin başlangıç ve bitiş tarihini kendisi ilan etmektedir. Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi ilgilinin buradaki ispat yükümlülüğü; herkesçe malum olan bu mücbir sebebin, vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmesine engel olduğunun ispatı yönünde olacaktır.

Genel karakterli afet hallerinin etkilerinin sona erdiği bitiş tarihi ise, başlama tarihi gibi yine bölgedeki herkes tarafından bilinecek ve vergi ödevlerinin ifası için durmuş olan süreler yeniden işlemeye başlayacaktır. Örneğin; bir bölgeyi tamamen etkisi altına alan deprem gibi genel nitelik taşıyan bir afet halinde, depremin meydana geldiği gün mücbir sebep uygulaması başlayacak, mücbir sebebin sona erdiği tarih de başlama tarihi gibi idare tarafından ilan edildiğinden, herkes tarafından bilinecek, bu tarihten itibaren yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tespit edilen süreler kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

1.8.2.2. Özel Karakter Taşıyan Afet Hallerinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi

Etkisi genel olmayan deprem, yangın, su basması gibi doğal afet hallerinin, mevcut olduğu ve ilgilinin yükümlülüklerini yerine getirmesine engel olduğunun, genel karakter taşıyan afet hallerinin aksine, ilgilisi tarafından ispat ve tevsik edilmeleri gerekmektedir.

İlgilisi tarafından ispat ve tevsik edilen özel karakter taşıyan doğal afet hallerinde, afetin meydana geldiği tarih, yine mücbir sebebin başlangıç tarihi olarak kabul edilecektir. Örneğin; iş yerinde çıkan yangın sonucunda defter ve belgeleri zayı olan mükellef, öncelikle mücbir sebep hali olarak ileri sürdüğü yangının, mevcudiyetini dolayısıyla da mücbir sebebin başlangıç tarihini, belediye itfaiye müdürlüğünden

alacağı bir belge ile tevsik etmeli, sonrasında meydana gelen yangının defter ve belgelerinin zayi olmasına sebebiyet verdiği gerekçesiyle, vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getiremediğini ispat etmelidir. Bu ispatı da muhakkak ki yetkili mahkemeden alacağı karar ile yapabilecektir.

Özel nitelik taşıyan afet hallerinde, başlangıç tarihi gibi yükümlü mücbir sebebin devam süresini, dolayısıyla da sona eriş tarihini, ispat ve tevsik etmek zorundadır. Ancak doğal afetin yarattığı mücbir sebep halinin bitiş tarihinin ispat ve tevsiki, güçlük arz eden bir husus olup, buna karşılık doğal afetten etkilenildiğinin yükümlü tarafından ispatı, çok daha kolay olmaktadır.¹⁸² Bu konuyla ilgili bazı maliyeciler, yükümlülere vergi idaresi tarafından 15 günlük bir süre verilmesini savunmaktadırlar.¹⁸³ Buradaki 15 günlük süre; V.U.K.'un 14. maddesinde belirtilen, vergi kanunlarında açıkça yazılı olmayan hallerde idare tarafından belirlenme yetkisi olan sürelerin en azı olup, ilgili tarafından mücbir sebebin etkilerinin daha uzun bir süre devam ettiğinin ispatlandığı hallerde, daha uzun bir sürenin kabulü mümkün olabilecektir.

1.8.3. Mecburi Gaybubet Halinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi

Kişinin iradesi dışında meydana gelerek, vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmesini engelleyen mecburi gaybubet hallerinde, mücbir sebebin başlangıç tarihi; olayın meydana geldiği gün olmakta, mücbir sebebin sona erme tarihi ise; vergi ödevlerinin yerine getirilmesi imkanı doğduğu tarih olarak kabul edilmektedir.

Tutukluluk halinde olduğu gibi mecburi gaybubet halinde de, vergilemeye ilişkin ödevlerin, kişilerin kendisi dışında kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilme imkanı ortaya çıktığı andan başlayarak, mücbir sebep hali sona ermiş olacaktır.¹⁸⁴ Bir

¹⁸² Özbalcı-1, **a.g.e.**,s.167.

¹⁸³ Mehmet Nadir Arıca-2, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hali ve Sonuçları-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, s.22.; Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.168.

¹⁸⁴ Arıca-2, **a.g.m.**,s.22.

temsilci tayin edilmesine rağmen, mecburi gaybubet hali devam ediyor olsa bile, mücbir sebebin bitiş tarihi temsilci tayini ile son bulmuş sayılacaktır.¹⁸⁵

1.8.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkması Halinde Mücbir Sebebin Başlaması ve Sona Ermesi

Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerinin elinden çıktığı durumlarda, mücbir sebep hali defter ve belgelerin yükümlünün elinden çıktığı tarihte başlamakta; defter ve belgeler üzerinde yeniden tasarrufta bulunma imkanı ortaya çıktığı tarihte ise sona ermektedir.

Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir özelgesinde¹⁸⁶ de görüşü; defter ve belgelerine mahkemece el konulduğunu ispat eden mükellef için, bu durumun mücbir sebep sayılacağı, mücbir sebep halinin, defter ve belgelerin mahkeme tarafından mükellefe iade edilmesi halinde; iade edildiği tarihe, vergi incelemesi yapılmak üzere inceleme birimine intikal ettirilmesi halinde ise; inceleme elemanının incelemeye başladığı tarihe kadar devam edeceği yönündedir.

Mahkemece veya inceleme amacıyla idare tarafından defter ve belgelerin alındığı ve mükellefe inceleme imkanı tanınmadığı durumlarda; mükellef, defter ve belgelerinin kendisine iade edildiği tarih itibariyle defter ve belgeleri üzerinde yeniden tasarrufta bulunma imkanına kavuşacağından, bu tarihte mücbir sebebin ve etkisinin sona ermesi mutlak olmakla beraber; hırsızlık olayı sonucunda defter ve belgelerini yitiren ve defter ve belgeleri bulunamayan mükellef için yeniden tasarruf imkanı doğamayacağından, bu gibi durumlarda mücbir sebebin sona erme tarihi konusunda idarenin herhangi bir düzenleyici açıklaması bulunmadığından, uygulamada bir netlik söz konusu değildir. Görüşümüz, bu yönde acilen idare tarafından düzenleyici bir açıklama yapılması gerektiği yönündedir.

¹⁸⁵ Kızılot, **a.g.e.**, s.421.

¹⁸⁶ Maliye Bakanlığı, 16.11.2000 tarih, B.07.0.GEL.0.28/2810-13-853 sayılı Özelgesi

Mücbir sebeplerin başlangıç ve sona erme şartları ile ilgili olarak yukarıda incelediğimiz temel durumların dışında meydana gelebilecek, “gibi haller” kapsamındaki diğer mücbir sebep hallerinde de, ispat ve tevsik edilmeleri koşuluyla bu hallerin mücbir sebep kapsamında değerlendirilip, sürelerin işlemlerini durduracağı ve etkilerinin sona ermesiyle birlikte, duran sürelerin yeniden işlemeye başlayacağı mutlaklıdır.

1.9. Mücbir Sebeplerin Hüküm İhtiva Ettiği Şahıslar

Mücbir sebepler; mükellef, vergi sorumlusu ve kanuni temsilciler için hüküm ihtiva etmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep halleri, kapsam olarak mükellefin şahsı ile ilgili durumlarla sınırlı tutulduğundan, buradan yola çıkarak mücbir sebeplerin vergi mükelleflerinin kendi şahıslarına yönelen olaylar nedeniyle geçerli olacağı, yakınlarına yönelik olaylarda ise mücbir sebeplerin ileri sürülemeyeceği söylenebilir.

Vergi mükellef ve sorumlularının, yakın akrabalarına yönelen mücbir sebep halleri, örneğin mükellefin annesinin ağır bir kaza geçirmesi hatta ölmesi, mükellefin vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmesine engel teşkil etse bile, mücbir sebep sayılmaları mümkün olmamaktadır.¹⁸⁷ Nitekim konu ile ilgili Danıştay tarafından verilen bir kararda da, vergi mükellefinin kardeşinin ağır bir şekilde hastalanmasının, mükellef için mücbir sebep olarak kabul edilmediğini görmekteyiz.¹⁸⁸

Ancak bu gibi durumlarda, mükellefler yaşadıkları büyük elem içerisinde, diğer günlük işlerini yapamayacakları gibi doğal olarak vergileme ile ilgili ödevlerini de yerine getiremeyebilirler. Şahsi fikrimiz ve Kızılot’un konuyla ilgili görüşüne göre¹⁸⁹; devletin kamu çalışanlarına, birinci derecede kan hısımlarını kaybetmeleri halinde, beş günlük mazeret izni (ölüm izni) vermesi ya da mücbir sebeplerin diğer

¹⁸⁷ Kızılot, **a.g.e.**, s.376.

¹⁸⁸ Dş. 4.D. 01.02.1965 gün E.1964/3314, K.1965/415

¹⁸⁹ Kızılot, **a.g.e.**, s.425.

değişik biçimlerinde daire amirlerinin oluruyla, toptan ya da parçalar halinde on güne kadar mazeret izni kullandırması nasıl mümkünse; aynı şekilde devlete vergilerini ödeyerek kamu gelirlerine katkı sağlayan vergi mükellef ve sorumlularına da, benzer durumlar için hoşgörü sağlaması, bu konudaki eşitsizliği gidermek adına önemlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10.¹⁹⁰, 332.¹⁹¹ ve 333.¹⁹² maddeleri hükümlerine göre; tüzel kişilerle, küçük ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecek ve bu ödevlerin yerine getirilmemesinden doğacak vergi ve cezalardan, kanuni temsilciler sorumlu tutulacaktır. V.U.K'daki kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin yanısıra, AATUHK'da da bu yönde bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir. AATUHK'nin mükerrer 35. maddesi hükmüne göre; tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından tahsil edilecektir. Bu doğrultuda, mükellefin şahsına ilişkin mücbir sebep halleri, vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde sürelerin işlemlerini durdurucu etki göstereceği gibi, mükellefe ait vergileme ödevlerinin kanuni temsilciler vasıtasıyla yerine getirildiği durumlarda, kanuni temsilcilerin şahsında ortaya çıkan mücbir sebep halleri de mükellefe ilişkin

¹⁹⁰ **V.U.K. madde 10:** “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.”

¹⁹¹ **V.U.K. madde 332:** “Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”

¹⁹² **V.U.K. madde 333:** “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır...”

vergileme ödevlerinin yerine getirilmesinde, sürelerin işlemlerini durdurucu bir etki gösterecektir.

Kanuni temsilcinin şahsı ile ilgili mücbir sebep halinin uzun süreli veya sürekli olması durumunda ise, temsilcinin değiştirilmesi veya yeni bir temsilci daha atanması gerekmektedir. Bunun için idarenin, gerektiği hallerde mahkemeye başvurması mümkün olmaktadır.¹⁹³

Tüzel kişilerde birden fazla kanuni temsilci bulunması durumunda; kanuni temsilcilerden birinin şahsında ortaya çıkan mücbir sebep hali, ödevlerin diğer kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi mümkün olduğu durumlarda, tüzel kişiye ait ödevlerin süresinde yerine getirilmesini engeller bir durum olarak kabul edilmemektedir. Ancak uzlaşma gibi müşterek imza yetkisi verilen durumlarda, kanuni temsilcilerden biri için geçerli olacak mücbir sebep hali, tüzel kişilik için de kabul edilmektedir.¹⁹⁴ Örneğin; uzlaşma görüşmesinin yapılacağı gün, uzlaşmaya müşterek imza ile yetkilendirilerek katılacak müdürlerden birisinin kaza geçirerek yaralanması, kurumu temsil eden diğer temsilcinin tek başına yetkili olmaması nedeniyle, kurum için mücbir sebep sayılarak yeni bir uzlaşma günü belirlenmesini gerektirecektir.¹⁹⁵

Bir diğer önemli husus, mükellefin vergi ödevlerinin tamamının veya bir kısmının umumi vekil vasıtasıyla yerine getirildiği durumlarda, umumi vekilin şahsı için geçerli olan mücbir sebep halinin, mükellef için de geçerli olup olmayacağı konusudur. Konuyla ilgili bir netlik söz konusu olmayıp, Danıştay'ın farklı nitelikteki kararlarına rastlamaktayız. Vergi kanunlarımızda umumi vekilin vergi sorumlusu olarak kabul edilebileceği yönünde herhangi bir hüküm bulunmamakta, ancak uygulamada umumi vekiller, mükelleflerin vergileme ile ilgili ödevlerini onlar adına yapabilmekte ve V.U.K.'un 94/1. Maddesinde, tebliğ yapılacak kimseler

¹⁹³ Özbalcı-1, **a.g.e.**, s.169.; Uysal,Eroğlu, **a.g.e.**, s.107.

¹⁹⁴ Özyer, **a.g.e.**, s.78-79.

¹⁹⁵ **A.e.**, s.79.

arasında umumi vekiller de sayılmaktadır.¹⁹⁶ Bu doğrultuda kanaatimizce; umumi vekillerin şahsında meydana gelen mücbir sebep halleri, mükellefin söz konusu ödevleri bizzat yerine getirmesinin mümkün olduğu hallerde, mükellef için sürelerin işlemlerini durdurucu etki göstermemesi gerektirir. Ancak umumi vekillerin şahsı için geçerli mücbir sebep halleri, mükelleflerin ilgili ödevleri bizzat yerine getirmesinin mümkün olmadığı durumlarla sınırlı olmak üzere, mükellefler için de geçerli sayılmalı, ancak mükellefin umumi vekil tayininden sonra şahsı ile ilgili olarak karşı karşıya kaldığı bir mücbir sebep hali neticesinde de, vergileme ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından, sürelerin artık mücbir sebep nedeniyle durmaması gerekmektedir.

Uygulamada ortaya çıkan başka bir durum da, muhasebecinin şahsında meydana gelen mücbir sebep hallerinin, mükellef için geçerli olup olmayacağı hususudur. Muhasebeci vergi sorumlusu olmadığı için, kural olarak şahsında meydana gelen mücbir sebepler mükellef için geçerli olmamalıdır.¹⁹⁷ Çünkü vergi idaresinin muhatabı mükellef veya bazı durumlarda onun kanuni temsilcisi olduğundan, muhasebeci vergi idaresine karşı mükellef ödevleri bakımından muhatap veya sorumlu değildir. Ancak Danıştay'ın, muhasebecinin şahsı ile ilgili mücbir sebep halini mükellef için mücbir sebep olarak kabul etmediği kararları yanında, aksi yönde vermiş olduğu kararları da mevcuttur. Örneğin; Danıştay bir kararında, muhasebecinin hastalığı nedeniyle iki ay işini yapamayacak olmasını, yerine aynı işten anlayan bir başkasının ikamesinin her zaman mümkün olamayacağı gerekçesi ile, mükellef için mücbir sebep saymıştır.¹⁹⁸ Danıştay'ın bu ve benzeri kararlarının, olayların şahsına münhasır olduğunu düşünerek; istisnai durumlar dışında muhasebecinin şahsı için geçerli olan mücbir sebeplerin, mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmesine engel bir mücbir sebep hali olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı görüşünü savunuyoruz.

¹⁹⁶ Çağan, a.g.e., s.151

¹⁹⁷ Özbalcı-1, a.g.e., s.169.

¹⁹⁸ Dş. 4.D. 26.01.1962 gün E.1958/6586, K.1962/497

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mali sorumluluğu, 3568 sayılı Kanun¹⁹⁹ ile düzenlenerek, Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 227. madde ile hüküm altına alınmış olup, buna göre; Maliye Bakanlığı, 3568 sayılı Kanun'a göre yetkilendirilmiş meslek mensuplarına, vergi beyannamelerini imzalama mecburiyeti getirmeye yetkili kılınmıştır. Meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından ötürü, ortaya çıkacak vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden de mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Vergi idaresinin, beyannamelerin meslek mensuplarınca imza zorunluluğu aradığı durumlarda, meslek mensubu olarak mükellefe hizmet veren serbest muhasebeci mali müşavirin ya da yeminli mali müşavirin, şahsında meydana gelecek bir mücbir sebep halinin, mükellef için de mücbir sebep sayılarak, ilgili beyannamenin verilme süresinin uzayacağını yukarıda belirttiğimiz istisnai durumlardan biri olarak kabul etmek gerekir.

Muhasebecinin şahsı için geçerli olan mücbir sebeplerin, mükellef nezdinde de kabul edilebileceği durumlarla ilgili olarak diğer bir istisnai durum, Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesi hükmü gereğince karşımıza çıkabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun "kayıt zamanı" başlıklı 219. maddesinde, kayıtların işlenmesinin mazeretsiz ve sebepsiz olarak, on günden fazla geciktirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. 219. madde uygulaması bakımından geçerli olacak mazeret ve sebepler, mücbir sebeplerden çok daha geniş kapsamlı olduğundan; mükellefin muhasebecisinin hasta olması tek başına mükellef için mücbir sebep olarak kabul edilmemekle birlikte, kayıtların geciktirilmesinin haklı bir mazereti olarak kabul edilmesi söz konusu olacağından bu durum, ceza uygulanmamasını gerektirecektir.²⁰⁰

¹⁹⁹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²⁰⁰ Özbacı-1, a.g.e., s.170.

1.10. Mücbir Sebeplerin İspat ve Tevsiki

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergi kanunlarının uygulanmasında ispat ve deliller ile ilgili genel hükümler düzenlenmiş olup, ilgili kanun maddesi uyarınca; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve doğal olmayan tanık ifadesi ispat aracı olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan olaylarda ise, iddia edilen durumun ispat külfeti, iddia eden tarafa ait olmaktadır.

Mücbir sebep hallerinde ispat, meydana gelen olayın varlığını ortaya koyarak, kanuni düzenlemeden yararlanabilmek açısından önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesinde; mücbir sebebin uygulanması için malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu, mücbir sebebin geçerli kılınabilmesi için malum olması ya da ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesini şart koştuğundan; malum olan mücbir sebeplerde olayın varlığı, idare tarafından da bilineceğinden, ilgilinin olayı ispat ve tevsikine gerek kalmadan mücbir sebep hükümleri işletilmektedir. Ancak malum olmayan hallerde; mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağına dair kanunda bir hüküm bulunmadığından, uygulamaya vergi idaresinin açıklamaları ve yargı kararları yön vermektedir.

Yargıtay, vermiş olduğu bir kararında, mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda bir hüküm bulunmadığından ötürü, Ceza Usul Muhakemeleri Kanunu'nun delil serbestisi kuralının burada da geçerlilik kazanarak, mücbir sebeplerin kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabileceğini, ispat aracı olarak kullanılacak delillerin ise mücbir sebebin vukuunu ve defter ve belgelerin kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğu yönündeki savunmanın, akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılacak,

hakimde bu yönde vicdani kanı oluşturacak biçimde yapılması gerektiğini savunmaktadır.²⁰¹

Tuncer'e göre, herkesin iddiasını ispat etmekle yükümlü olmasının genel bir hukuk kuralı olmasından yola çıkarak, mücbir sebep hallerinde de ispat yükümlülüğü yasal deyimile ilgisine düşmektedir.²⁰² Tabii afetler gibi herkes tarafından bilinen bir olaydan kaynaklanan yani objektif nitelikli mücbir sebep hallerinde, olayın varlığının ispatına gerek olmazken; bu durumda yalnızca malum olaydan etkilenilmesi sebebiyle vergilendirme ile ilgili ödevin yerine getirilemediğinin, ilgilisi tarafından ispatlanması gerekir. Çünkü bir bölgede meydana gelen genel nitelikteki bir afet bile, o bölgedeki tüm mükellefleri aynı ölçüde etkilemeyeceğinden; bölgedeki bütün mükellefler bakımından mücbir sebep halinin kabul edilmesi, mücbir sebepler için kanunca öngörülen amaçtan tamamen farklı bir yorum ve uygulamaya yol açacağından, doğru olmaz.

Herkes tarafından bilinebilecek, objektif nitelikte olmayan bir olay neticesinde gerçekleşen mücbir sebep hallerinde ise; ilgilisi tarafından olayın mevcudiyeti ve kendisine isnadı mümkün bir kusurun bulunmadığının ispatı gerekir.²⁰³

Mücbir sebeplerin ne şekilde ispat edileceğine ilişkin kanunda bir belirleme yapılmadığından; halin gerekliliklerine göre vergi idaresi veya uyuşmazlık halinde yargı mercilerini ikna edecek her türlü delilin prensip olarak dikkate alınması gerekecek, bu noktada da olayın niteliğine göre zayi belgesinde olduğu gibi mahkeme kararı, yetkili kamu kuruluşlarınca düzenlenen belgeler, sağlık raporları gibi ispat edici belgeler ispat aracı olarak devreye girecektir.²⁰⁴

Kanunda sıralanan mücbir sebep halleri ile ilgili uygulama esaslarını ilgili bölümde tek tek incelediğimizden dolayı, burada olay bazında ispat esasları ile ilgili tekrar bir değerlendirme yapmayacak olmakla beraber, sonuç olarak; ağır kaza, ağır

²⁰¹ Yargıtay 11.CD. 02.02.2001 gün E.2001/6285, K. 2001/784

²⁰² Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, s.56.

²⁰³ Çetin, **a.g.m.**, s.68.

²⁰⁴ Batun, **a.g.m.**, s.72.

hastalık, tutukluluk ve afet halleri gibi mücbir sebep hallerini ispatlamanın nispeten kolay olduğunu, uygulamada sıkça karşılaşılan çalınma, kaybolma, yanma gibi sebeplerle defter ve belgelerin zayi olması hallerinin ispatının ise, bu gibi hallerin iyi niyetli mükellefler yanında, kötü niyetli mükellefler tarafından vergi kaçırılması amacı ile kullanılabilmesinden dolayı, aynı ölçüde kolay olmadığını söyleyebiliriz.²⁰⁵

²⁰⁵ Övül Çölgezen, “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2010, Sayı:350, s.54-55.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ZOR DURUM KAVRAMI

2.1. Zor Durum Halinin Tanımı

Diğer hukuk dallarıyla benzer şekilde, vergi hukukunda da süreler büyük öneme sahiptir. Vergi kanunlarında belirtilen ödevlerin, kanunca belirlenmiş olan süreler içerisinde yerine getirilmeleri öngörülmüş olup, vergi ödevlerinin süresinde yerine getirilmemesi halinde ise kanunca bazı yaptırımlar düzenlenmiştir.

Vergilendirme ile ilgili ödevlerin, yükümlüleri tarafından kanunca belirlenmiş süreler içerisinde yerine getirilmeleri esas olmakla birlikte; yükümlülerin günlük hayatın olağan akışı içerisinde meydana gelerek, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmelerini engelleyecek türde ve mücbir sebepler dışında kalan çeşitli olaylarla karşılaşmaları mümkündür. Önceden belirlenmesi mümkün olmayan, meydana gelmeleri önlemeyen, kişilerin iradeleri dışında vuku bulan ve mücbir sebepler kapsamında değerlendirilemeyen bu özel durumlar karşısında, yükümlülerin kanun karşısında çeşitli yaptırımlara maruz kalarak, mağdur olmalarını engellemek adına düzenlenerek, vergi kanunlarımızda idareye süre verme yetkisi tanıyan bu müessese, zor durum olarak adlandırılmaktadır.

Anayasamızın 2. maddesinde, “Cumhuriyetin Nitelikleri” başlığı altında; Türkiye Cumhuriyetinin adalet anlayışı içerisinde, insan haklarına saygılı ve sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmekte, yine Anayasamızın 5. maddesinde ise, “Devletin Temel Amaç ve Görevleri” başlığı altında; Devlet, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak ve kişilerin maddi ve manevi varlığının gelişmesi için, gerekli şartları hazırlamaya çalışmakla görevlendirilmektedir. Bu doğrultuda, zor durumda olmaları sebebiyle vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getiremeyecek olan yükümlülere süre tanınması, devletin, kişilerin maddi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışma görevinin bir yansımasıdır. Aksi bir uygulama, hem insani açıdan, hem de vergi ahlak ve bilincinin benimsenip yaygınlaşması açısından sorunlar yaratabileceğinden, kişilerin zor durumda bulunmalarının kanunca

dikkate alınması, isabetli bir uygulama olarak göze çarpmaktadır.¹ Zor durum düzenlemesiyle, iyi niyetli vergi borçlusunun yanında olan devlet, sosyal devlet olma fonksiyonunu da bu yolla yerine getirmiş olmaktadır.²

Zor durum uygulaması ile mükellefler ve vergi idaresi arasındaki ilişki anlayış çerçevesine oturtulmakta, bu yolla haklı gerekçelerle vergileme ile ilgili ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olan mükelleflerin, mağdur olmaları ve olası tepkilerinin engellenmesi mümkün olmakta, vergi idaresi açısından bakıldığında ise; vergilemeye ilişkin ödevlerin, hangi nedenlerle süresinde yerine getirilmediğinin ve bu ödevlerin hangi tarihte yerine getirilebileceğinin bilinmesi açısından zor durum, işlevsel bir uygulama olmaktadır.³

Vergi hukukuna özgü ödevlerin yerine getirilmesine engel olacak nitelikteki bazı durumların ortaya çıkması halinde, vergi mevzuatımızca mükelleflere kolaylık sağlayıcı düzenlemelerden biri olarak karşımıza çıkan zor durum haline ilişkin⁴, zor durumda olmaları nedeniyle vergilemeye yönelik işlemlerini süresinde yerine getiremeyecek olanlara süre verilebilmesi için gerekli koşullar, Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde, "mühlet verme" başlığı altında düzenlenmiştir. Kanun maddesine göre; zor durumda olmaları sebebiyle vergilemeye ilişkin ödevlerini süresi içerisinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'nca uygun bir süre verilebileceği ve süre verilmesine ilişkin koşullar sıralanmış, ancak kanunda zor durum halinin tanımı yapılmamış, mücbir sebep hallerinde olduğu gibi örneklendirme yoluna da gidilmemiş, zor durum halinin takdiri ile ilgili yetki, tamamen vergi idaresine tanınmakla yetinilmiştir. Kanaatimizce kanun koyucu, zor durum halini tanımlamayı ve zor duruma yönelik örnek verme yoluna gitmeyerek; karşılaşılabilecek farklı nitelikli durumlar

¹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 7.Baskı, 2008, s.52.

² Yusuf Kıldış, "Türk Vergi Hukukunda Zor Durum", **Vergi Sorunları**, Temmuz 2006, Yıl:29, Sayı:214, s.91.

³ Binnur Çevik, "Vergi Hukukunda Kanuni Sürelerin Uzamasına Neden Olan "Zor Durum" Uygulaması", **Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2000, Yıl:3, Sayı:29 (çevrimiçi) <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/05a/01.htm> (22.03.2024)

⁴ M.Ezhan Doğrusöz, "Vergi Hukukunda Zor Durum Kavramı ve Mücbir Sebep ile Farkı", **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı:205, s.285.

karşısında, kanun kapsamını daraltmamayı ve uygulamaya esneklik kazandırmayı amaçlamıştır.

Kanun'da zor durum hali tanımlanmadığından, tanımlamaya gitmek vergi hukukçularına kalmaktadır. Tuncer zor durumu; kişinin irade ve ihtiyarı dışında meydana gelen, mücbir sebeplere göre etki alanı daha dar ve o kişiye yönelik özel nitelikteki tesadüfi olaylar olarak tanımlamaktadır.⁵

Oktar'a göre; zor durum, “*mükellef ve vergi sorumlusunun vergi ödevlerini süresi içinde yerine getirmesini engelleyen veya en azından güçleştiren ve mücbir sebeplerin kapsamı dışında kalan çeşitli olay, durum ve sebeplerdir.*”⁶

Öncel, Kumrulu, Çağan ortak eserlerinde, mücbir sebep sayılmamakla birlikte, yükümlünün vergi işlem ve ödevlerini yerine getirmesini engelleyen birçok nedenin zor durum kavramına girebileceğini, örneğin annesinin ağır hastalığının yükümlü yönünden mücbir sebep sayılmasa bile, Maliye Bakanlığı'nca zor durum sayılabileceğini ifade etmektedirler.⁷

(Aksoy) Karyağdı'ya göre; vergileme işlemlerine ilişkin ödevlerini süresi içerisinde yerine getiremeyeceklere süre verilmesi, idarenin vergilemeye ilişkin yükümlülüğü mükellef için uygun bir zamana taşımaya müsaade etmesi anlamına geleceğinden, bu durum mükellef ile idare arasında bir uzlaşma olarak değerlendirilebilir.⁸

Doğrusöz'e göre; zor durum hali, vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmekte güçlük yaşayan mükellefler için, mücbir sebep kavramının dışında ama bu kavramın

⁵ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım**, Eylül 2001, Yıl:9, Sayı:105, s.14.

⁶ S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 8.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s.101.

⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s.121.

⁸ Müjgan (Aksoy) Karyağdı, “Mühlet Verme”, **Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi**, Nisan 1991, Sayı:17, s.34.

hizmet ettiği amacı tamamlayıcı bir fonksiyona sahip, kanunca getirilen bir kolaylık halidir.⁹

Arıca'ya göre; bir zor durum halinden söz edilebilmesi için, mücbir sebeplerin dışında kalan, mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmelerine engeller nitelikte bir fiili veya hukuki duruma muhatap olmaları gerekmektedir.¹⁰

Aslında mükellefin zor durumda olması bir bakıma mücbir sebep sayılabilir.¹¹ Ancak mücbir sebep; yangın, deprem, sel gibi doğal olaylardan kaynaklanabileceği gibi savaş, isyan, ihtilal gibi beşeri olaylardan ötürü de meydana gelebilen, yani özünde kişinin iradesi dışında kalan, önleyemediği ve karşı koyamadığı genel nitelikli bir olaydan kaynaklanarak, vergisel ödevlerinin yerine getirilmesine engel olmaktadır.¹² Zor durum ise; yine kişinin vergisel ödevlerini yerine getirmesine engel olan bir durum olmakla beraber, etki alanı daha dar olup, sadece o kişiye yönelik özel durumları ifade etmektedir. Örneğin; doğal afet sonrasında mücbir sebep hali son bulsa bile mükellef beyanname verme veya diğer vergisel ödevlerinin yerine getirmekte güçlük çekiyorsa, bu haller zor durum sayılabilmektedir.

Zor durum hali, mükellefin kendi şahsi durumu ile ilgili olduğundan ve bu sebeple idarece bilinemeyeceğinden, mükellef tarafından idarenin konu ile ilgili olarak bilgilendirilmesi gerekmektedir. Mücbir sebep halinde süreler kendiliğinden uzarken; zor durum halinde ise, mükellefin idareye başvurması ve idarenin de bu başvuruyu kabul etmesi koşulu ile süreler uzayabilmektedir.¹³

Uygulamada zor durum sayılabilecek durumlara ilişkin olarak; veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile ölümle ilgili yıllık gelir vergisi beyannamesinin, ölüm olayının yarattığı derin üzüntü ve acı nedeniyle süresinde verilemeyecek oluşu ya da varislerin beyanname vermeye esas teşkil eden belgeleri süresi içinde

⁹ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.290.

¹⁰ Mehmet Nadir Arıca, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara, Yeni Cenap Matbaası, 1989, s.156.

¹¹ Tuncer, **a.g.m.**, s.13.

¹² **A.e.**

¹³ Tezcan Atay, "Zor Durumda Süre Tanıma", **Yaklaşım**, Mart 2004, Yıl:12, Sayı:135, s.124.

toparlayamamaları, murisin ülke dışındaki alacak ve borçlarının süresinde mirasçılar tarafından bilinmemesi, tasfiye halindeki şirketin tasfiye işlemlerinin zamanında bitirilememesi, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ödendiğini ispatlayıcı belgelerin zamanında Türkiye'ye getirilememesi, muhasebecinin yıllık beyanname verilme süresinin son günlerinde ağır bir kazaya ya da hastalığa maruz kalması, tutuklanması veya doğal bir afetle karşı karşıya kalması, mükellefin anne, baba, eş, kardeş veya çocuklarının mücbir sebep kapsamında değerlendirilebilecek bir durumla karşı karşıya kalması gibi durumlar, örnek gösterilebilir.¹⁴

2.2. Zor Durum Müessesesinin Düzenlenme Amacı

Zor durum müessesesi, vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde güçlüklerle karşılaşan ve karşılaştıkları güçlükler, mücbir sebep olarak nitelendirilebilecek objektif olayların dışında kalan yükümlüler için, kanundaki müsamaha prensibinin bir gereği olarak, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bir kolaylık halidir.

Bu düzenleme ile mükelleflerin iradeleri dışında meydana gelerek, vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmelerine engel bir halin varlığında, kanundaki yaptırım hükümlerinin uygulanmasına engel olunarak, iyi niyetli mükelleflerin kanun karşısında korunmaları sağlanmaktadır.

Zor durumda bulunmaları sebebiyle, vergilemeye ilişkin ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olmalarından ötürü kendilerine normal yükümlülük süreleri dışında süre tanınan mükellefler, bu süre içerisinde yükümlülüklerini yerine getirdiklerinde, gecikmeden ötürü kendilerine herhangi bir yaptırım uygulanmayacağından; bu uygulama bir anlamda idare ile yükümlüyü birbirine yaklaştırmakta, aralarındaki iletişimi güçlendirmektedir. Aynı zamanda zor durum

¹⁴ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, t.y.,6.Cilt, s.507.

müessesesi, anayasamızdaki hukuk devleti ilkesine uygun bir görünüş sergilemekte, mükellef haklarının gerçekleşmesine de hizmet etmektedir.¹⁵

Zor durum sayılabilecek haller, kanunda örnekleme yoluyla sayılmayarak, konu ile ilgili tüm yetki idareye verilmiştir. Yükümlü, zor durum hali ile karşı karşıya kaldığında idareye başvuracak, durumun takdiri idare tarafından yapılacaktır. Kanunda zor durum haline ilişkin sınırlayıcı bir hükmün yer almaması, yükümlü tarafından ilk bakışta belirsizlik yaratıyor gibi görünse de, aslında zor durum halinin belirli durum ve koşullara bağlanmamış olması, değişik koşullara uyarlanabilir olması sonucuna yol açacağından; kanaatimizce, uygulamada mükellef lehine sonuç doğuran bir müessese olarak kabul edilebilir.

Günlük koşulların değişimi doğrultusunda, ortaya çıkan yeni zor durum hallerinin kabulü ile yükümlüye süre verilmesi, hem idare hem de yükümlü açısından uzlaştırıcı, faydalı ve geçerli bir müessese olarak vergi hukukumuzda yer almaya devam etmesi yerinde olacaktır.¹⁶

2.3. Zor Durum Müessesesinin Düzenleniş Şekli

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde; vergi muamelelerine ilişkin sürelerin vergi kanunları ile belli edileceği belirtilmiş, aynı Kanun'un 13. maddesinde; kanunda belirtilen ödevlerin yerine getirilmesini engelleyen türden olaylarla karşılaşılması halinde, yükümlülük sürelerinin durmasını sağlayan mücbir sebep halleri sayılmış, yine aynı Kanun'un 15. maddesinde ise; 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden birinin mevcudiyeti halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, tarh zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır.

¹⁵ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.290.

¹⁶ Karyağdı, **a.g.m.**, s.37.

Mücbir sebep sayılmamakla birlikte, yükümlülerin vergi kanunları ile belirlenmiş ödevlerinin, kanunla belirlenmiş süreler içerisinde yerine getirilmesini engelleyen pek çok neden ortaya çıkabilir. İşte bu tip hallerde kanun koyucu, yükümlülere ek süre tanıyıp yükümlülüklerinin ifasını ileri bir tarihe erteleyerek, iyi niyetli mükellefleri korumak amacıyla, Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde "mühlet verme" adı altında bir düzenleme yapmış; zor durumda olmaları sebebiyle yükümlülüklerini süresinde yerine getiremeyecek olanlara, belli koşulları yerine getirmeleri halinde ek süre tanımaya imkan sağlamıştır. Ancak daha önce belirtildiği üzere, zor durum haline ilişkin kanun maddesinde bir tanımlamaya yer verilmemiş, mücbir sebeplerin aksine zor durum sayılabilecek durumlara ilişkin örnek verme yoluyla da bir belirleme yapılmamıştır. "Kanuni düzenlemelere bakıldığında mücbir sebep uygulamasının teferruatlı olarak ele alındığı, zor durum uygulamasının ise lafzen ele alındığı görülmektedir."¹⁷

Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesi hükmüne göre;

"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 verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

- 1. Mühlet isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.*
- 2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.*
- 3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.*

Maliye Bakanlığı mühlet verme 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."

¹⁷ Atay, **a.g.m.**, s.122.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere; zor durumda olmaları sebebiyle vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getiremeyecek olan mükelleflere süre verme yetkisi, Maliye Bakanlığı'na verilmiş olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı bu yetkisini, tamamen veya kısmen mahalli maliye teşkilatına devrederek de kullanabilmektedir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, süre verme yetkisini; bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibariyle yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilmektedir. Bu sayede, zor durum hali kapsamında değerlendirilen genel nitelikteki olaylardan etkilenen yükümlülerin, süre talepleri için ayrı ayrı yazılı talepte bulunmaları ve idarece her bir talebin ayrı ayrı değerlendirilmesinin önüne geçilerek, olaydan etkilenen belli bölgede, sektörde ya da iş kolunda bulunan yükümlülerin yazılı taleplerine gerek kalmadan, kendilerine uygun bir süre verilmesi mümkün hale gelmektedir.

Mücbir sebep uygulamasından farklı olarak, zor durumda bulunan mükelleflere verilecek sürenin bir sınırı bulunmaktadır. Bu sınır, kanun maddesinde kanuni sürenin bir katı ile sınırlandırılmış, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde ise; bir ayı geçmeyecek şekilde ilgili zor durum halinin şartları değerlendirilerek, idare tarafından uygun bir sürenin verilmesi öngörülmüştür. Dolayısıyla zor durum halinin takdiri dışında idare, verilecek sürenin takdiri konusunda da kanun koyucu tarafından yetkilendirilmiş bulunmaktadır. Çünkü kanun maddesinde belirtilen süreler azami süreler olup, idarenin, yetkisi dahilinde durumun özelliklerini dikkate alarak, azami sürenin altında bir süre belirleme yetkisi de bulunmaktadır.

Zor durum müessesisi altında uzayabilecek olan süreler, kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, sadece kanuni süreler olup, idari sürelerin zor durum nedeniyle uzaması mümkün olmamaktadır. Bilindiği üzere, idari süreler 15 günden az olmamak üzere özel hükümlere göre idarece verilen sürelerdir.¹⁸

¹⁸ Arıca, a.g.e., s.156.

2.4. Zor Durum Müessesesinin Gelişim Süreci

Zor duruma yönelik yapılan düzenlemeler tarihsel olarak incelendiğinde; günümüze gelinceye kadar zor durum müessesesinde aşağıdaki düzenlemelerin yapıldığını görmekteyiz;

İlk olarak; 213 Sayılı V.U.K'un hazırlanması aşamasında, Maliye Bakanlığı'na hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nun 24.04.1947 tarihli toplantısında Meclise sunumu kararlaştırılan Vergi Usul Kanunu tasarısının 16. maddesinde zor durum hali, "mühlet verme" başlığı altında aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;¹⁹

"Mühlet verme:

Madde 16: Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine mütaallik ödevleri müddeti içinde yerine getiremeyecek olanlara Maliye Bakanlığınca, aşağıdaki şartlar dahilinde ve kanuni müddetin bir katını geçmemek üzere, münasip bir mühlet verilebilir:

- 1.Mühlet isteyen müddetin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır;
- 2.İstemde gösterilen mazeret mühlet verecek makam tarafından şayanı kabul görülmelidir;
- 3.Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalli Maliye teşkilatına devredebilir."

İkinci olarak; TBMM Geçici Komisyon Raporu'nda, zor durum haline ilişkin olarak kanun tasarısının 16. maddesinde yapılan düzenleme, 17. maddenin altına taşınarak; hüküm aynı kalmakla beraber, bazı kelime tashihleriyle kabul edilmiştir. 16/2. Maddede yer alan "şayanı kabul" ifadesi "kabule layık" ifadesi ile

¹⁹ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, 3.C., Ankara, 1988. s.30-31.

değiştirilmiştir. Geçici Komisyon'un değiştirişinden sonra, zor duruma ilişkin metin aşığıdaki hali almıştır: ²⁰

“Mühlet verme:

Madde 17: *Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine mütaallik ödevleri müddeti içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni müddetin bir katını geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir:*

Bu mühletin verilebilmesi için:

- 1.Mühlet isteyen, müddetin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.*
- 2.İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.*
- 3.Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.*

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalli Maliye teşkilatına devredebilir.”

Son olarak ise; zor durum haline ilişkin V.U.K'un 17. maddesinin 1. fıkrası hükmünde 5228 Sayılı Kanun ²¹'un 2. maddesiyle yapılan değişiklik ile; “*Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine mütaallik ödevleri müddeti içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni müddetin bir katını geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.*”ifadesi, “*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 verilebilir.*”ifadesi ile değiştirilerek;bu sayede

²⁰ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü **a.g.e.**, s.162.

²¹ 5228 Sayılı Kanun 31.07.2004 tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

kanuni sürenin bir aydan az olması halinde, zor durumda bulunan yükümlülere, bir aya kadar süre verilebilmesi imkanı sağlanmıştır.²²

5228 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle V.U.K'un 17. maddesinin 3. fıkrası hükmünde yapılan değişiklik ile de, "*Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalli Maliye teşkilatına devredebilir.*" ifadesi, "*Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanılabilir*" ifadesi ile değiştirilerek, genel nitelikli olayların zor durum kapsamında değerlendirilmesi halinde; Maliye Bakanlığı'na, bu genel nitelikteki zor durum halinden etkilenmiş olan belli bölgede, sektörde ya da iş kolunda bulunan mükellef veya vergi sorumluları ile belli mükellef gruplarına, yazılı başvuru şartı aranmaksızın süre verme yetkisi tanınmıştır.²³ 5228 Sayılı Kanun değişikliği sonrasında, V.U.K'un zor durumda mühlet vermeye ilişkin 17. maddesi günümüz uygulamasına ulaşmıştır.

Genel nitelikli zor durum hallerinde, mükelleflerin yazılı başvuru şartı olmaksızın zor durum müessesesinden yararlanabilmeleri için, Maliye Bakanlığı'na süre verildiğine ilişkin duyurunun yapılmasını beklemeleri ya da eskiden olduğu gibi bireysel olarak başvuruda bulunmaları gerekmektedir.²⁴

2.5. Zor Durum Haline İlişkin Uygulama Usul ve Esasları

Bir zor durum haliyle karşılaşan mükellefin, idareden bu kapsamda süre alabilmesi için gerekli koşullar, süre talebinin ne şekilde yapılabileceği ve zor durum kapsamında mükellefe tanınabilecek sürenin sınırı ve niteliği ile zor durum halinin

²² Adnan Güran, "Vergi Usul Kanunu'nda Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması", **Yaklaşım**, Eylül 2005, Yıl:13 Sayı:153., s.105.

²³ Vefa Hatipoğlu, "31.07.2004 Tarihinden İtibaren Zor Durumda Süre Verme Uygulaması", **Maliye Postası**, 15 Ekim 2004, Yıl:25, Sayı:579, s.87.

²⁴ Mehmet Ali Özyer, "5228 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Ağustos 2004, Sayı:276 (/çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3418> (08.04.2014)

başlangıç ve bitişinin belirlenmesinin hangi esaslara göre yapılacağı ve uygulamaya yönelik zor durum hali örneklerini, aşağıda ayrı başlıklar halinde inceleyelim;

2.5.1. Zor Durum Hali Nedeniyle Süre Verilebilmesinin Koşulları

Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde, zor durumda bulunmaları sebebiyle süre verilebilecek yükümlülerin, yerine getirmesi gereken koşullar üç madde halinde sayılmıştır. Bu koşulları aşağıda, başlıklar altında ayrıntılı olarak inceleyelim:

2.5.1.1. Yazılı Olarak Süre Talebinde Bulunulması

Zor durumda bulunmaları sebebiyle, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini süresi içerisinde yerine getiremeyecek olan mükelleflerin, öncelikle kendilerine süre verilmesi hususunda, yazılı olarak bir talepte bulunmaları gerekmektedir. Zor durum sebebiyle süre talebinde bulunulmasının da doğal olarak bir zamanı olup, bu zaman ilgili yükümlülüğün kanunen ifa süresidir. Yükümlülüğün kanuni ifa süresinin bitmesinden sonra veya başlamasından önce zor duruma ilişkin yapılacak süre talepleri, incelenmeksizin reddedilecektir.²⁵

Zor durum sebebiyle süre verme yetkisi Maliye Bakanlığı'na ait olup, kanunda Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini, tamamen veya kısmen mahalli teşkilata devredebileceği de öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı'nın süre verme yetkisini devredebileceği mahalli teşkilattan anlaşılması gereken; Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Defterdarlıklardır.²⁶ Kanunda, Maliye Bakanlığı'nın süre verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalli teşkilata devredebileceği belirtilse de, uygulamada yetki devrine çok sık rastlanılmamaktadır.²⁷ Az sayıdaki örneklerden biri olarak; 3946 sayılı Kanun²⁸ ile

²⁵ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s.178.

²⁶ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.287.

²⁷ Özbalcı, **a.g.e.**, s.178.; Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.bsk, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, , s.84.

²⁸ 3946 Sayılı Kanun 30.12.1993 Tarih ve 21804 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

getirilen düzenlemeler çerçevesinde, ilk defa beyan edilecek banka ve benzeri finans kurumlarından elde edilen menkul sermaye iratlarının, mali sektörece düzenlenecek belgelerle belgelenmesi gerektiğinden ve stopaj miktarının bu belgelerle tevsik edileceğinden ötürü, muhtemel yığılmaların Maliye Bakanlığı tarafından zor durum hali olarak kabul edilmesi neticesinde, yayınlanan 263 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²⁹ ile zor durumda olan mükelleflere yazılı başvuruda bulunmaları koşuluyla, süre verme konusunda mahalli teşkilatlarını yetkili kılması olarak gösterilebilir.

Zor durumda bulunan mükelleflerin, bir dilekçe ile Maliye Bakanlığı'na başvurarak ek süre istemeleri ve taleplerinin gerekçelerini ayrıntılı olarak bildirmeleri gerekmektedir. Topluca yapılan ya da başkaları adına yapılan başvurular kabul edilmeyeceği için, başvurunun bizzat ödevi yerine getirmekle yükümlü mükellef tarafından yapılması önem arz etmektedir.³⁰ Nitekim, yukarıda yer verdiğimiz 263 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin yayımından önce, konuyla ilgili olarak Bankalar Birliği tarafından yapılan ek süre talebi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 05.03.1998 gün ve 8030 sayılı yazısı ile bu sebeple reddedilmiştir.³¹

Mahalli teşkilata yapılan yazılı başvurular da ilgili teşkilatça Maliye Bakanlığı'na intikal ettirildiğinden, süresi içinde mahalli teşkilat aracılığı ile de yazılı başvuru yapılabilmekte, başvuru dilekçesi Maliye Bakanlığı'na süre bitiminden sonra intikal etmiş olsa bile, müracaatın süresi içinde yapıldığı kabul edilmektedir.³²

Zor durum hali, mükellef veya vergi sorumlusunun şahsı yönünden hüküm ihtiva edeceği için, tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklarda; her ortağın ayrı ayrı talepte

²⁹ Maliye Bakanlığı 27.12.1998 tarih ve 23299 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş 263 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³⁰ Özyer, **a.g.e.**, s.84.

³¹ Veysi Seviğ, "Gelir Vergisi Beyanname Verme Süresi Yeniden Uzatıldı", **Dünya**, 27.03.2006 (çevrimiçi)

http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=847
(11.04.2014)

³² Özbalcı, **a.g.e.**, s.178.

bulunması gerekmekte, tüzel kişiliğe haiz olan kolektif şirketlerde ise; şirketi ilgilendiren yükümlülükler için (örneğin katma değer vergisinde olduğu gibi) şirket adına; ortakların bu şirketten elde ettikleri kazanç payları ile ilgili yükümlülüklerde ise, her bir ortağın ayrı ayrı başvuruda bulunması gerekmektedir.³³

Zor durum sebebiyle süre talebinde bulunulması, kural olarak her mükellef tarafından ayrı ayrı yapılması gerekse de, 17. maddenin üçüncü fıkrasında 5228 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile Maliye Bakanlığı'na süre verme yetkisini; iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları nezdinde yazılı başvuru şartı aranmaksızın kullanabilme yetkisi verilmiştir.³⁴ Bu yetki dahilinde mükellefler, genel nitelikli durumlar karşısında yazılı başvuru şartı aranmaksızın, Maliye Bakanlığı'nın genel nitelikli bir açıklaması ile zor durum uygulamasından yararlanabilmektedir.³⁵ Bu sayede de, vergi idaresince her bir mükellefin ayrı ayrı süre taleplerinin incelenmesi ve sonuçlandırılmasının neden olduğu zaman ve iş gücü kaybının önlenmesi mümkün olmaktadır.

Kısaca özetlersek; bireysel olarak karşılaşılan zor durum hallerinde, ilgilisi tarafından yükümlülüğün ifa süresi içerisinde, idareye yazılı olarak başvuru yapılarak, zor durum uygulamasından yararlanma talebinde bulunulması gerekmekte; herkes tarafından bilinebilecek nitelikteki zor durum hallerinde ise idare, süre verme yetkisini tamamen veya kısmen bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları nezdinde, yazılı başvuru zorunluluğu olmadan kullanabilmektedir.

Bireysel olarak karşılaşılan zor durum hallerinde; mükelleflerin yükümlülüklerinin ifa süresi bitmeden, bu süre içerisinde idareye zor durumda bulunmaları nedeniyle süre başvurusunda bulunmaları gerekmektedir. Ancak başvurusunu süresi içerisinde yapan mükellefin, başvurusu idarece kabul edilmediğinde, eğer yükümlülüğün ifa süresi de geçmişse, kanunda bu durumda ne

³³ Arıca, **a.g.e.**, s.158.

³⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.177.

³⁵ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.bs., Seçkin Yayınları, Haziran 2012, s.140.

olacağı ile ilgili bir hüküm yer almadığından, mükellef zor durumda kalabilecektir. Kanaatimizce bu durumun idare tarafından açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

2.5.1.2. Gerekçe Gösterilen Mazeretin Kabul Edilebilir Olması

Vergi Usul Kanunu'nda, zor durumun tanımının yapılmamasının yanı sıra, örnek vermek yoluyla da belirleme yapılmayıp, durumun takdiri tamamıyla idarenin insiyatifine bırakıldığından; bir zor durum hali ile karşı karşıya kalarak, vergisel yükümlülüklerini süresi içinde yerine getiremeyecek olan mükellefin, zor durum halinin takdiri için idareye yapacağı yazılı başvuru kapsamında vereceği dilekçesi, ilgili ödevin yerine getirilmesine mani olan mazeretini çok açık olarak içermelidir.

Süresi içerisinde mükellef tarafından yapılan başvurunun kabulü için, mazeretin idare tarafından kabule layık bulunması gerekmektedir. Kızılot'a göre; mükellefin babasının ciddi bir rahatsızlığı üzerine onunla birlikte yurt dışına gitmek zorunda kalması, mükellefin yakınlarından birinin doğal afete uğraması sonucunda mükellefin onlara yardım etmek üzere yanlarına gitmesi, muhasebecisinin geçirdiği ağır hastalık nedeniyle mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmekte zorlanması, defterlerinin mahkemede veya SGK müfettişinde olmasından dolayı mükellefin vergisel ödevlerini zamanında yerine getiremeyecek oluşu, zor durum kapsamında örneklendirilebilir.³⁶

İdare, mükellefin süre talebi üzerine doğrudan karar verebileceği gibi, gerek gördüğü hallerde, mükellefin ileri sürdüğü mazereti araştırma ve tespit ettirme yoluna da gidebilir.³⁷ Kuşkusuz, mükellefçe ileri sürülen mazeretin çok açık ve haklı görüldüğü hallerde, idare tarafından ayrıca bir tetkik yaptırılmasına gerek olmayacaktır.³⁸

³⁶ Kızılot, a.g.e., s.511.

³⁷ Arıca, a.g.e., s.158.

³⁸ A.e., s.158-159

Mükelleflerin zor durum halleri ile karşılaşmaları durumunda, iki seçeneği değerlendirdikleri görülmektedir.³⁹ Bu seçeneklerden ilki; mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerine engel bir durumun varlığında, idareye başvurarak Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesi kapsamında zor durumda bulunmaları sebebiyle ilave süre talebinde bulunmalarıdır. Bu seçenekte, mükellefin talebinin idarece uygun bulunmayarak, kendisine ilave süre verilmemesi ya da ilave süre verilse dahi, verilen sürenin mükellef için yeterli olmaması sonucunda, mükellefin yükümlülüklerini süresi içerisinde yerine getirememesi durumunda, cezalı duruma düşme riski bulunmaktadır. Diğer seçenek ise; mükelleflerin zor durum kapsamında idareye hiçbir başvuruda bulunmadan, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi kapsamında pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak, bir miktar usulsüzlük cezası ile pişmanlık zammını göze almasıdır.

Uygulamaya bakıldığında, mükelleflerin çoğunluğunun idareye zor durum talebinde bulunmaktan, taleplerinin reddedilme riskine karşı çekinerek ikinci yolu seçtikleri görülmektedir.⁴⁰ Bunun kanıtı olarak; konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu özelge sayısının azlığı ve yine aynı doğrultuda, konuya ilişkin yargı kararlarının yok denecek kadar az olması gösterilebilir.

Kanaatimizce, zor durumda süre verilmesi ilgili koşulları içeren Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde, zor durumun tanımı ve zor durum olarak nitelendirilebilecek durumlara örnek vermek yoluyla yer verilmemesi; mükellefler tarafından kanun hükmünün açık olarak anlaşılmasına sebebiyet vermekte ve bu belirsizlik karşısında zor durum müessesesi, mükellefler tarafından uygulamada pek tercih edilmemektedir. Müesseseden yararlanmak amacıyla idareye başvuruda bulunan mükelleflerin talepleri reddedildiğinde ise, kanun hükmünün uygulamayı tam olarak açıklayamaması nedeniyle bu durum, mükellefi şikayet veya yargıya başvurma yoluna sevk etmemektedir. Bu görüşümüz, gerek özelge gerekse de yargı kararlarının azlığı ile desteklenmektedir. Kanun hükmünde yapılacak bir değişiklik

³⁹ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, C.II, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2006, s.50.; Kızılot, **a.g.e.**, s.113-114.

⁴⁰ Tuncer, **a.g.e.**, s.50.

yoluyla, mükelleflerin zor durum düzenlemesinden yararlanmasının teşvik edilmesinin, doğru bir uygulama olacağı düşüncesindeyiz.

2.5.1.3. Süre Verilmesinin Verginin Tahsilini Tehlikeye Sokmaması

Zor durum nedeniyle mükellefe süre verilebilmesinin bir diğer koşulu da, verilecek sürenin vergi alacağının tahsilini imkansızlaştırmamasıdır.

Örneğin; yapılan likidite incelemesi sonucunda, şirketin iflasın eşiğinde olduğunun anlaşılması veya mükellefin yurt dışına kaçma hazırlığı içinde olduğuna dair emarelerin mevcut olması gibi hallerde, mükellefin hüsniyet sahibi olmadığı anlaşılacağından; idare, mükellefin zor durum talebini, vergi alacağının tehlikeye gireceği gerekçesi ile reddedebilecek; hatta 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre, mevcut vergi alacağının teminat altına alınması yoluna gidebilecektir.⁴¹

2.5.2. Zor Durumda Süre Talebinde Bulunabilecekler

Zor durumda süre talebinin, bu durumla karşı karşıya bulunan mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bizzat yapılması gerekmektedir.

Mükellefin bağlı bulunduğu mesleki kuruluşlar, Ticaret ve Sanayi Odaları veya birliklerin, üyeleri adına zor durum talebinde bulunmaları mümkün değildir.⁴²

Aynı iş koluna mensup mükelleflerin, toplu olarak süre uzatımı talebinde bulunmaları da söz konusu olmamaktadır.⁴³ Ancak ortaklık halindeki mükellefiyetlerde, ortaklığın tamamını ilgilendiren konularda (örneğin gelir stopaj vergisi veya KDV nedeniyle) ortaklık adına talepte bulunulabilmektedir.⁴⁴ Ortakların,

⁴¹ Arıca, **a.g.e.**, s.159.

⁴² Kızılot, **a.g.e.**, s.512.

⁴³ Arıca, **a.g.e.**, s.159.

⁴⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s.512; Arıca, **a.g.e.**,s.159.

ortaklıktan elde ettikleri kendi kazanç paylarına ilişkin başvurularının ise, kendileri tarafından bizzat yapılması esas olup, ortaklardan biri ya da birkaçı tarafından, tüm ortaklar adına süre uzatımı talebinde bulunulması mümkün değildir.⁴⁵

Tüzel kişiliği bulunan ortaklıklarda ise, zor durum nedeniyle süre uzatımı ile ilgili talep ve başvurunun, şirket tüzel kişiliği adına, kanuni temsilciler tarafından yapılması gerekmektedir.⁴⁶

Küçük ve kısıtlılarda da süre uzatımı ile ilgili talep ve başvurunun, bunların kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyum tarafından yapılması esastır.⁴⁷

2.5.3. Zor Durumda Uzayabilecek Sürenin Miktarı ve Niteliği

Zor durum sebebiyle uzayabilecek olan süreler; sadece kanuni süreler olup, idari sürelerin zor durum sebebiyle uzaması mümkün olmamaktadır.

Kanunda, Maliye Bakanlığı'nın zor durum sebebiyle verebileceği sürenin miktarı, kanuni sürenin bir katı ile sınırlandırılmış olup, 5228 sayılı Kanun değişikliği ile kanuni sürenin bir aydan az olduğu hallerde, bir aya kadar süre verilebilmesi mümkün hale gelmiştir. Bahsi geçen süreler azami süreler olup, Maliye Bakanlığı tarafından daha az bir süre verilmesi de mümkündür. Örneğin; gelir vergisi mükelleflerinin, beyannamelerini izleyen yılın 1-25 Mart tarihleri arasında vermeleri gerekmektedir. Eğer mükellef, beyannamesini bir zor durum halinde bulunması sebebiyle süresi içerisinde veremeyecek olursa, zor durum kapsamında mükellefe ilave olarak bir aya kadar bir süre verilebilecektir.

İdare öte yandan, kanuni sürenin bir katı kadar süre vermek zorunda değildir. Kanuni sürenin bir katı ile sınırlandırılan süre; azami süre olup, verilecek süre daha az da olabilir. Örneğin; veraset ve intikal vergisi beyanname verilme süresi için,

⁴⁵ Kızılot,, a.g.e.,s.512.

⁴⁶ A.e.

⁴⁷ Arıca, a.g.e., s.159.

kanuni sürenin bir katı olan dört ay yerine, idare tarafından iki aylık bir süre de verilebilir.⁴⁸

Beyannameli mükellefiyetlerde ek beyan sürelerinin bulunduğu vergilerde; süre uzatımı ek süreyi olumsuz yönde etkilemeyerek, ilave sürenin bitiminden sonra ek süre aynen işlemeye devam edecektir.⁴⁹ Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun veraset ve intikal vergisinde ek süre hükmünü içeren 342. maddesine göre; beyanname verme süresinin bitiminden başlayarak tahakkuk için 15 gün bekleneceğinden ve bu süre içerisinde beyanname verilmesi halinde, vergi ziyayı olmamış sayılacağından ve ayrıca mükellefe tebliğ edilerek yeniden 15 günlük süre de verilebileceğinden; zor durum nedeniyle veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmesi için idare tarafından verilen sürenin bitiminden itibaren, 342. madde kapsamında verilecek 15 günlük ek süreden de yararlanılabilecektir.

Zor durum nedeniyle süre verilmesine ilişkin başvurunun, ek süre içinde yapılması halinde ise, verilebilecek azami süre, ek süre kadar olabilecektir. Maliye Bakanlığı da bir özelgesinde, süre istemine ilişkin dilekçenin normal süresinden sonra 342. madde kapsamındaki ek sürede verilmesi halinde, en çok, bu sürenin bir katı olan 15 günlük bir ek süre verilebileceği yönünde görüş bildirmiştir.⁵⁰

Zor durum halinin ödeme ile ilgili süreleri uzatıp uzatmayacağı konusunda ise, belirmiş uygulama ve yorum bulunmamakta olup; genelde ödeme süresi 6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesi⁵¹ hükmüne göre, çok zor durum şartına bağlı olarak ve teminat karşılığında uzatılabilmektedir⁵²

⁴⁸ Kızılot, **a.g.e.**, s.513.

⁴⁹ Arıca, **a.g.e.**, s.161.

⁵⁰ Maliye Bakanlığı, 24.01.1984 tarih 1-22404-17-4002 Sayılı Özelgesi

⁵¹ **6183 Sayılı A.A.T.U.H.K madde 48:** “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; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir...”

⁵² Özbalcı, **a.g.e.**, s.177.

Beyanname verme süresinin zor durum sebebiyle uzaması halinde ise, dolaylı olarak ödeme süresi de buna bağlı olarak uzamış olmaktadır. Zor durum halinin yalnızca ödeme ile ilgili olması durumunda ise, sürelerin uzayıp uzamayacağı tereddütlüdür.⁵³

Özbalcı'ya göre; 6183 Sayılı Kanun'un 8. maddesinde, bu Kanun'da aksine bir hüküm bulunmadıkça, bu Kanun kapsamındaki sürelerle ilgili Vergi Usul Kanunu hükümlerinin geçerli olacağı yönünde yapılan atıf gereğince; 6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesi dışında da zor durum sebebiyle ödeme sürelerinin uzatılabilmesi mümkündür.⁵⁴

Doğrusöz'e göre; zor durum halinde süre uzatımı uygulamasının ödeme sürelerini de içerip içermediğine yönelik Vergi Usul Kanunu'nda bir açıklık olmadığından, zor durumun ödeme sürelerini de etkileyeceği yönünde, 17. madde kapsamında bir kanuni düzenlemenin yapılarak konuya netlik kazandırılması, aynı düzenlemenin, ödeme kavramı tahsil aşamasında ortaya çıkan bir mükellefiyeti ilgilendirdiğinden, 6183 sayılı Kanun'da da yapılması gerekmektedir⁵⁵

Özbalcı'nın konu ile ilgili görüşüne katılmakla birlikte, uygulamada yaşanan tereddütler doğrultusunda, Doğrusöz'ün önerisini yerinde bularak; Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde ve benzer şekilde 6183 Sayılı Kanun kapsamında, zor durum halinin ödeme sürelerine etkisini netleştirici kanuni düzenlemelerin ivedilikle yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Zor durum nedeniyle idarenin süre uzatma yetkisine bağlı olarak verilen sürelerde de (V.U.K'un 111. madde hükmünce yapılan süre uzatımında olduğu gibi) bir süre uzatımına gitmek mümkün olmamaktadır.⁵⁶

⁵³ Kızılot, **a.g.e.**, s.512.

⁵⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.177.

⁵⁵ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.288.

⁵⁶ Arıca, **a.g.e.**, s.160-161.

Zor durum sebebiyle idare tarafından verilen süre, yalnızca ilgili olduğu yükümlülük yönünden hüküm ihtiva edeceğinden, diğer yükümlülüklerin kanuni süreleri içerisinde yerine getirilmeleri gerekmektedir.⁵⁷

2.6. Zor Durum Halinin Başlaması ve Sona Ermesi

Mükellefe, zor durum hali kapsamında istemi üzerine verilecek süre, yasal süre mahiyetindedir. Zor durum hali nedeniyle kendisine süre verilen mükellef hakkında, yükümlülüğünü yasal süresi içinde yerine getirmede gerekçesi ile cezai bir yaptırım uygulanamaz.⁵⁸ Ancak verilecek süre, yukarıda bahsettiğimiz gibi sadece ilgili bulunduğu yükümlülük yönünden geçerli olacağından, diğer yükümlülüklerin kanuni süreleri içerisinde yerine getirilmeleri esastır.

Mükellefin zor durumda bulunması nedeniyle süre istemini, yükümlülüğün kanunca belirtilen ifa süresinden sonra ve V.U.K'un 342. maddesinde yer alan ek sürede yapması halinde ise; bu sürenin bir katı olan 15 günlük ek süre verilmesi mümkün olmakla birlikte, ek süre içerisinde beyanname veren mükelleflere, V.U.K'un 352/II-1. maddesine⁵⁹ göre, ikinci derecede usulsüzlük cezası verileceği kuşkusuzdur.⁶⁰

Zor durum hali kapsamında mükellefe verilen ek sürenin sona ermesi ile zor durum hali de ortadan kalkmış olacaktır.

2.7. Zor Durum Haline İlişkin Uygulama Örnekleri

Zor durum halinin kanunda tanımı yapılmadığından ve uygulamaya ilişkin örnekleme yoluna da gidilmediğinden, mükelleflerce ileri sürülen mazeretlerin, zor

⁵⁷ Kızılot, **a.g.e.**, s.513.

⁵⁸ **A.e.**, s.514.

⁵⁹ **V.U.K. 352/II-1.Madde:** Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları: Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır...**II nci derece usulsüzlükler** :...1.“Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;..”

⁶⁰ Kızılot, **a.g.e.**, s.514.

durum kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, tamamen Maliye Bakanlığı'nın ihtiyarındadır. Ancak Bakanlığın teamül haline gelmiş uygulamaları bulunup, bunlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. ve 19. maddeleri kapsamında yapılan devir ve birleşme durumunda, devir bilançosunun zamanında çıkarılmaması zor durum hali olarak değerlendirilerek, bu durumla karşılaşan mükelleflere süre verilebilmektedir.⁶¹
- Tabi afetler sona erdikten ve mücbir sebep halleri ortadan kalktıktan sonra, afetler nedeniyle beyanname hazırlama zorluğu içerisinde bulunan mükelleflere süre verilebilmektedir.⁶²
- Veraset ve intikal vergisi beyanamesi verilmesi bakımından; terekenin tam olarak tespit edilememesi, veraset ilamının çıkarılmamış olması veya mirasçılardan bazılarının terekenin tamamının miktarını diğer mirasçılardan saklama ihtimalinin olması halleri de, idarece zor durum sebebi sayılmaktadır.⁶³ Nitekim, ortaklardan birinin vefat ettiği ve ölen ortağa ait terekenin tam olarak tespit edilemediği gerekçesi ile veraset ve intikal vergisi beyanname verme süresinin uzatılmasını isteyen bir şirketin durumu, zor durum kapsamında değerlendirilerek, veraset ve intikal vergisi beyanname verme süresinin, Maliye Bakanlığı'nca talep tarihinden itibaren iki ay uzatılması uygun görülmüştür.⁶⁴
- Defter ve belgelerine inceleme amacıyla el konan mükellefin durumu da zor durum kapsamında değerlendirilerek, mükellefe süre verilebilmektedir.⁶⁵

⁶¹ Özyer, **a.g.e.**, s.85.

⁶² **A.e.**, s.86.

⁶³ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.07.1998 tarih ve GEL.0.28/2814-17-4413 Sayılı Yazısı

⁶⁴ Tuncer, **a.g.e.**, s.51.

⁶⁵ Kıldış, **a.g.m.**, s.95.

Öte yandan;

- İstanbul'da faaliyet gösteren bazı firmaların, 2000 yılına ait alış ve satış faturalarına mali polisçe el konulduğunu bildirerek, İstanbul Defterdarlığı'na ek süre talebi ile yaptıkları başvurular, yapılan inceleme sonucunda el konulan belgelerin İstanbul Vergi Denetmenleri Başkanlığı'na intikal ettirildiğine dair herhangi bir belge ve tutanak örneği ibraz edilememesinden dolayı, Defterdarlık tarafından uygun bulunmayarak reddedilmiştir.⁶⁶
- Bilgisayarla defter tutan mükellefin, kurumlar vergisi beyanname verilme döneminde, bilgisayarında meydana gelen arıza nedeniyle kayıtlarında karışıklık olduğu gerekçesi ile zor durum talebinde bulunması, idarece bilgisayarda meydana gelen arızanın defter ve belgelerin düzenli tutulup, beyannamenin kanuni süresinde verilmesine engel teşkil etmeyeceği gerekçesi ile reddedilmiştir.⁶⁷
- İlan ettiği konserleri deprem nedeniyle iptal etmek zorunda kalan bir firma, bu sebeple beyanname verme yükümlülüğünü yerine getiremediği gerekçesi ile Maliye Bakanlığı'na müracaat ederek, zor durum kapsamında süre talebinde bulunmuş, ancak Maliye Bakanlığı durumu zor durum kapsamında değerlendirmeyerek mükellefin süre talebini reddetmiştir.⁶⁸
- Yeni Türk Lirası uygulamasına geçilmesi, yılbaşı sebebiyle işlerindeki yoğunluk, kurban bayramı tatili nedeniyle meydana gelen iş günü kaybı ve yeni bir şirket devralınmasının getirdiği ek işler nedeniyle, 2004 yılı 4.dönem geçici vergi beyannamesini zamanında veremeyecek olmasından dolayı ek süre talep eden mükellefin talebi, idarece kabul edilmemiştir.⁶⁹

⁶⁶ Tuncer, **a.g.e.**, s.50-51.

⁶⁷ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İzmir Valiliğine Gönderdiği 11.05.1998 Tarih ve 17483 Sayılı Yazısı

⁶⁸ Tuncer, **a.g.e.**, s.50.

⁶⁹ Maliye Bakanlığı 10.06.2005 Tarih ve B.07.4.DEF.0.35.22/1741-9890 Sayılı Özelgesi

Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesi kapsamında "mühlet verme" başlığı altında düzenlenen zor durum hali, kanaatimizce kapsam olarak dar kaldığından, uygulamada işlerlik kazanamamaktadır. Kanun maddesi kapsamında zor durum hallerinin neler olabileceği, kimlerin zor durum talebinde bulunabileceği, verilecek olan sürenin sınırının nasıl belirleneceği, zor durum halinin sonuçlarının neler olacağı, zor durum halinin ne zaman sona ereceği vb. sorular açıklık kazanmadığından; zor durum müessesesinin, mükellefler tarafından tamamen idarenin keyfiyeti altında uygulama alanı bulduğu düşünülebilmektedir. Bu düşünce doğrultusunda da; hem bu müessese kapsamında idareye yapılan başvuru sayısı az olmakta, hem de mükellef idareye zor durum kapsamında başvuru gerçekleştirse bile olumsuz yanıt aldığına, olayı kanunda net hükümler yer almadığından dolayı, şikayet veya yargıya başvuru sürecine taşımamaktadır. Bu hareket tarzı da, doğal olarak zor durumla ilgili yargı içtihatlarının doğumuna engel teşkil ettiğinden; zor durum müessesesi sığ bir düzenleme olarak kalmaya devam etmektedir. Görüşümüz; ivedilikle Vergi Usul Kanunu 17. maddesinin ivedilikle revize edilerek, zor durum uygulamasına işlerlik kazandırılması yönündedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP VE ZOR DURUM HALLERİNİN ETKİLERİ

3.1. Mücbir Sebep Halinin Etkileri

Mücbir sebep halinin etkilerini; mücbir sebep halinin sürelere etkisi ve mücbir sebep halinin diğer etkileri olmak üzere, iki ana başlık altında aşağıda inceleyelim;

3.1.1. Mücbir Sebep Halinin Sürelere Etkisi

Kavramsal anlamıyla süre, *“herhangi bir işlem için belirlenmiş zaman dilimidir.”*¹
*“Genel olarak hukukta süreler, hakların ve yetkilerin kazanılması ve kaybedilmesi bakımından çok önemli hukuki düzenlemelerdir.”*²

Vergi hukukunda da, hukukun diğer alanlarında olduğu gibi süreler büyük önem taşır. Vergi hukukunda, vergilendirme işleminin her aşaması (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) için belirli süreler öngörülmüştür. Vergi kanunlarında belirtilen yükümlülüklerin, yine kanunca belirtilen süreler içerisinde yerine getirilmeleri gerekmektedir. Aksi bir durum, vergi idaresine yükümlü aleyhine sonuç doğurabilecek işlemlere girişme yetkisini vermek yanında, yükümlüler hakkında cezai yaptırım uygulanması sonucunu da doğurabilmektedir.³ Sürelere uyulmaması, bazen hakları ortadan kaldırmakta, bazen ek yükümlülükler ortaya çıkarmakta, bazen de yükümlüyü yaptırımlara maruz bırakmaktadır.⁴

¹ Metin Taş, **Vergi Hukuku (Genel Esaslar)**, Bursa, Ekin Kitabevi, t.y, s.115.

² M.Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2.Bs., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Eylül 2008, s.165.

³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.100.

⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 8.Bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 1996, s.132.

Vergi hukukuna göre süreler, iki farklı sınıflandırmaya tabi tutulur. Bunlardan ilki süreyi belirleyen organ dikkate alınarak yapılan organik sınıflandırma olup, vergi hukukunda süreleri saptayan yasama, yürütme ve yargı organlarına göre bu süreler⁵;

- Yasal süreler⁶
- İdari süreler⁷
- Yargısal süreler⁸

olmak üzere üçe ayrılır.

Vergi hukukunda sürelerin diğer sınıflandırma biçimi ise; sürelerle uyulmaması durumunda doğacak hukuki sonuçlar ve uygulanacak yaptırımların dikkate alındığı, sürelerin hukuki niteliklerine göre yapılan sınıflandırma olup bu kapsamda süreler⁹;

- Hak düşürücü süreler¹⁰
- Vergi ödevleri ile ilgili süreler¹¹
- Müsamaha süreleri¹²
- Zamanaşımı süreleri¹³
- Diğer süreler¹⁴

⁵ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2.Bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.88.

⁶ Kanunun doğrudan doğruya başlangıç ve bitişi belirterek açıklamış olduğu sürelerdir.

⁷ Kanunca verilen yetki doğrultusunda, idare tarafından belirlenen sürelerdir.

⁸ Vergi yargı organları tarafından verilen sürelerdir.

⁹ Kızılot, Taş, **a.g.e.**, s.88-89.

¹⁰ Bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandıran sürelerdir.

¹¹ Hukuki sonuçları bakımından vergi hukukunda hak düşürücü sürelerle benzeyen, yükümlülerin vergi ödevlerini kanunca veya idarece belirlenen zaman dilimi içinde yerine getirmelerini öngören, bu sürelerin geçirilmesi durumunda uygulanacak yaptırımların her bir süre bakımından ayrıca düzenlendiği ancak hak düşürücü sürelerden farklı olarak, sürenin geçirilmesinin bir hak kaybına yol açmadığı sürelerdir.

¹² Vergi Usul Kanunu'nda yükümlülerin lehine düzenlenmiş pişmanlık ve ıslah gibi bazı müsamaha hükümlerinden yararlanabilmek amacıyla, belirlenmiş ödevlerin yerine getirilmesi için öngörülen sürelerdir.

¹³ Vergi alacağının vergi idaresi tarafından tahakkuk ve tahsil edilme yetkisini ortadan kaldıran sürelerdir.

¹⁴ Türk Vergi Hukukunda yer alan ancak yukarıdaki sınıflandırmalara girmeyen sürelerdir. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 132/1. maddesine göre, "*Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir.*"

olarak sınıflandırılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesinde, mücbir sebep hallerinde sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alındığından; bir mücbir sebep haliyle karşı karşıya kalan mükellef için bu hal, sürelerin işlemlerini durduracak, mücbir sebep hali ortadan kalktıktan sonra ise süreler kaldığı yerden işlemeye devam ederek, yapılan işlem ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli olacaktır.

Mücbir sebeplerin süreleri durdurucu etkisi, V.U.K'un 15. maddesi hükmüyle mutlak olmakla birlikte, hangi sürelerin mücbir sebep halinde işlemeyeceği yönünde V.U.K.'da bir sınırlandırmaya gidilmediği görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebeplerle ilgili hüküm içeren 13. ve 15. maddelerinde, vergi ödevleri ile ilgili kanuni ve idari süreler açısından bir ayırımı gidilmediğinden; mücbir sebeplerin süreleri durdurucu etkisinin, hem kanuni hem de idari süreler açısından aynı şekilde geçerli olduğu kabul edilmekle birlikte, mücbir sebeplerin vergi ödevleri dışında kalan, hak düşürücü süreler ve müsamaha sürelerine etki edip etmeyeceği hususunda, vergi yargı organlarının kararları arasında bir birlik söz konusu değildir.¹⁵ Bu konuda iki ayrı görüş bulunmaktadır:

Birinci görüşe göre; Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesinde mücbir sebeplerin sayıldığı V.U.K'un 13. maddesine atıfta bulunulduğundan ve V.U.K'un 13. maddesinde ise vergi ödevlerinden bahsedildiğinden dolayı, 15. maddeye göre mücbir sebepler nedeniyle işlemeyecek olan süreler, vergi ödevlerine ilişkin süreler olup, vergi ödevleri dışındaki süreler için V.U.K'un 15. madde hükmünün uygulanması söz konusu değildir.¹⁶

¹⁵ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975, s.48.

¹⁶ Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, "Mücbir Sebepler ve Süre Uzaması", **Yaklaşım**, Ağustos 2001, Yıl:9, Sayı:104, s.157.

Birinci görüşü destekleyen yazarlar¹⁷ ve bu görüş doğrultusunda verilmiş çeşitli yargı kararları bulunmaktadır.¹⁸

Maliye Bakanlığı'nın 26.08.1991 tarihinde verdiği bir özelgesinde de¹⁹ görüşü; *“bir vergi ödevi niteliği taşımayan ve ihtiyari bir hak kapsamında değerlendirilen hukuki nitelikteki hususlar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebep hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.”* yönündedir.

Bu görüşün dayandığı düşünce, V.U.K.'un 13. maddesinin ilk iki bendinde açıklanan mücbir sebeplerin, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyici nitelikte bulunması gerektiğinin belirtilmiş olması olarak açıklansa da, V.U.K.'un 13. maddesinde belirtilen haller örnek niteliğinde olduğundan, bu örneklerden yola çıkarak genelleme yapmanın ne kadar sağlıklı sonuçlara ulaştıracağını tartışmak gerekir. Öte yandan, mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu niteliği, hukukun genel ilkelerindedir.²⁰

İkinci ve literatürde genel kabul gören görüşe göre; V.U.K.'un 15. maddesinde mücbir sebep halinde hangi sürelerin işlemeyeceğine yönelik olarak bir sınırlama getirilmediğinden ve V.U.K.'un 13. maddesine yapılan atıf sadece mücbir sebep hallerinin tespitine yönelik olduğundan, ayrıca V.U.K.'un 13. madde metni incelendiğinde, mücbir sebeplerin sadece vergi ödevleri için geçerli olduğu sonucuna ulaşmak mümkün olmadığından²¹, mücbir sebep halinde, sadece mükellefin ödevleriyle ilgili süreler değil, mükellefin haklarına ilişkin süreler de uzamaktadır.²²

¹⁷ **Bkz:** Adil Nas, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2011, Sayı:353, s.110.; Ercan Alptürk, “Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Nisan 1997, Sayı:103, s.103-104, 110.; Yafes Pehlivan, “Mücbir Sebepler”, **Lebib Yalkın**, Nisan 2007, Sayı:40, s.119.; İlhami Öztürk, **a.g.m.**, s.111.

¹⁸ **Bkz:** Dş. 9.D. 23.12.1965 gün E.1965/2356, K.1965/2052; Dş. 9.D. 17.12.1968 gün E.1967/2242, K.1968/2983; Dş. 7.D. 17.04.1984 gün E.1983/2499, K.1984/1467;

¹⁹ Maliye Bakanlığı 26.08.1991 Tarih ve 22124-250/059186 Sayılı Özelgesi

²⁰ Yusuf Karakoç-1, “Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukunda Dava Açma ve Kanun Yollarına Başvurma Sürelerine Etkisi”, **Mükellefin Dergisi**, Lebib Yalkın Yayınları, Mayıs 2001, Sayı:101, s.50.

²¹ Yıldırım, Kolotoğlu, **a.g.m.**, s.157.

²² **Bkz:** Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.bsk, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, s.78.; Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s.163.; Mehmet Nadir Arıca, **213 Sayılı VUK**

Vergi yargısı organları, önceleri mücbir sebeplerin sadece vergi ödevleri ile ilgili sürelerin işlemlerini durdurucu bir nitelik gösterdiğini kabul etseler de; sonraları verdikleri kararlarla, mücbir sebeplerin vergi ödevleri ile ilgili sürelerin dışında kalan diğer süreler bakımından da geçerli olduğunu kabul etmişlerdir.²³ Nitekim Danıştay'ın ikinci görüşü destekleyen çok sayıda kararı vardır.²⁴

Vergi idaresi tarafından da bir dönem benimsenerek uygulanmış olan görüş; mücbir sebep halinde durması mümkün olan sürelerin, sadece Vergi Usul Kanunu'nun mükelleflerin ödevlerini gösteren ikinci kitabında yer alan vergi ödevleri ile ilgili olanlar olduğu, ceza indiriminden yararlanmak gibi bir hakkın veya bir imkanın kullanılmasında, mücbir sebep müessesesinin karşılık bulmayacağı yönünde olsa da, bu görüş ve uygulama, Danıştay'ca tasvip edilmemiştir.²⁵ Nitekim Danıştay ilgili kararında, V.U.K.'un 376. maddesi kapsamında ceza indirimi gibi bir hakkın kullanımında mücbir sebeplerin geçerli olacağı²⁶ yönünde hüküm vermiştir.

Danıştay' a göre²⁷; “ yükümlülerin vergi kanunları karşısındaki ödevleri yalnızca Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiş olmayıp aksine bu kanunun uygulanacağı her vergi kanununun getirdiği yükümlülükten doğmuş birçok ödevleri kapsadığının kabulü zorunludur. Bu nedenle 13 üncü maddede geçen “vergi ödevleri” deyimini özellikle yükümlülerin ikinci kitapta sayılan ödevleri olarak anlamak, Yasayı dar kalıplar içinde yorumlamaya neden olacağından” yerinde olmaz.

Uygulaması, Ankara, Yeni Cenap Matbaası, 1989, s.133.; Çağan, **a.g.e.**, s.149-150.; Yusuf Karakoç-2, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s.350.; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s.119.; Mehmet Emin Akyol, “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Yaklaşım**, Temmuz 2010, Yıl:18, Sayı: 211, s.84.; İrfan Ermin, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ağustos 2010, Sayı:546, s.54.; Metin Taş, “Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Etkiler mi?” **Yaklaşım**, Mayıs 1997, Sayı:53, s.55.; Mustafa Türkkot, “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep-Zor Durum”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2005, Sayı:197, s.39.

²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.119-120.

²⁴ Dş. 4.D. 13.06.1973 gün E.1972/4356, K.1973/367; Dş. 4.D. 26.02.1960 gün E.1957/2341, K.1960/829; Dş. 4.D. 26.12.1951 gün E.1951/2313, K.1951/4961

²⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.164-165.

²⁶ Dş. 4.D. 13.06.1973 gün E.1972/4356, K.1973/3367

²⁷ Dş. 4.D. 16.05.1977 gün E.1976/1932, K.1977/2068

Arıca'ya göre; mücbir sebeplerin süreleri durdurucu etkisini sadece yükümlülük sürelerine bağlı olarak yorumlamak mümkün değildir. Mücbir sebep hallerinde, yükümlülük sürelerinin yanında, mükellef ve vergi sorumlusu için lehte sonuç doğuran müesseselerden yararlanma taleplerine ilişkin sürelerde durur.²⁸

Karakoç'un "*hukukun genel ilkelerinden yararlanmak suretiyle, mücbir sebebin her türlü süreye etkisinin kabul edilmesi gerekir...bir mücbir sebep ya da beklenmeyen hal nedeniyle süresi içinde kullanılamamış olan hakkın kullanılabilmesi, hukukta genel kabul gören bir ilkedir.*"²⁹ görüşüne katılarak, mücbir sebeplerin vergi ödevlerine ilişkin sürelerin yanında, bir hakkın kullanılması için öngörülen süreler kapsamında da geçerli olması gerektiği görüşündeyiz. Çünkü V.U.K.'un 15. maddesinde, mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi belirtilirken, hak veya ödev şeklinde sürelerin hukuki niteliğine ilişkin bir ayırımı gidilmemiş, aynı Kanun'un 13. maddesinde ise; ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetlerin mücbir sebep olarak kabul edilmeleri, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede olması gerektiği şartına bağlanarak, aslında kanaatimizce sadece bu hallerin mücbir sebep olarak kabul edilebilmesinin gerektirdiği nitelikler, kanun maddesini daha anlaşılır kılmak amacıyla betimlenmeye çalışılmıştır. Görüşümüzü destekler nitelikte, "*vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede*" ifadesi, V.U.K. 13. maddede sayılan tüm mücbir sebep halleri için kullanılmamıştır.

Önerimiz, mücbir sebeplerin etkilediği sürelerin, vergi ödevleri ile sınırlı olup olmadığı konusunda idarenin ve yargının çelişkili kararlarının sebep olduğu farklı uygulamaların giderilmesi adına; gerek Vergi Usul Kanunu gerekse de ilgili diğer kanunlarda gerekli düzenlemelerin yapılarak, konuya netlik kazandırılıp, uygulamada birlik sağlanması yönündedir. V.U.K.'un 13. maddesinde yer alan "*vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak* " ifadesinin, "*vergi hak ve/veya ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak* " ifadesi ile değiştirilmesinin, hem uygulamadaki tereddütleri gidermek adına işlevsel bir

²⁸ Arıca, **a.g.e.**, s.133.

²⁹ Karakoç-2, **a.g.e.**, s.350.

düzenleme olacağı, hem de mücbir sebep müessesesinin getiriliş amacına uygun düşeceği kanaatindeyiz.

3.1.1.1. Mücbir Sebeplerin Kanuni Sürelere Etkisi

Anayasamızın 73. maddesinde vurgulanan verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak, vergi hukukunda süreler kural olarak kanunla belirlenir. Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesi hükmü gereğince, vergi işlemlerinde süreler, vergi kanunları ile belirlenir ve aynı Kanun'un 3. maddesine göre de, vergi kanunu tabiri, bu kanun ve bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını içerir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'na göre (m.92) gelir vergisi beyannamesi, izleyen yılın mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verilir.

Kanuni süreler; kanunun doğrudan doğruya başlangıç ve bitişini belirterek açıklamış olduğu süreler olduğundan, bu sürelerin kural olarak normal koşullarda vergi idaresi tarafından değiştirilmesi mümkün değildir.³⁰ Bu süreler kesindir ve herhangi bir kişi veya organın, normal koşullarda bu süreleri uzatıp kısaltması söz konusu değildir. Kanuni süreler ancak mücbir sebep hallerinde olduğu gibi, kanunda belirtilmek şartıyla ve yine kanunda belirtilen nedenlerle kısalıp uzayabilirler. Kanuni süreler, kanundan dolayı kendiliğinden işlemeye başlar ve bu sürelere uyulup uyulmadığı yargı organlarınca re'sen denetlenir.³¹

Kanunca tespit edilen süreler içerisinde, vergileme ile ilgili bir ödevin mücbir sebep sebebiyle yerine getirilememesi, mücbir sebebin etkilerinin devam ettiği süre boyunca, sürelerin işlemlerini durduracaktır. Mücbir sebebin etkileri sona erdiğinde, vergileme ile ilgili ödevin yerine getirilmesi bakımından duran süre, kaldığı yerden işlemeye devam edecek ve yeniden işlemeye başlayan süre içerisinde, vergileme ile ilgili ödevin yerine getirilmesi gerekecektir.

³⁰ Kaneti, **a.g.e.**, s.101.

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.110.

Örneğin; 2010 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini veremedi, 12 Mart 2011 tarihinde kalp krizi geçirerek, 20 Mayıs 2011 tarihine kadar tedavi gören ve bu tarihte iyileşen mükellefin, mücbir sebebin doğuş tarihinde beyanname vermek için 13 günü bulunduğundan, bu 13 günlük süre mücbir sebep halinin 20 Mayıs 2013 tarihinde sona ermesi ile birlikte kaldığı yerden işlemeye devam edecek ve mükellefin beyannamesini, 1 Haziran 2011 günü akşamına kadar vermesi halinde süresi içerisinde verildiği kabul edilecektir.³² Beyanname 1 Haziran 2011 tarihinden sonra verildiğinde ise, kanuni süresi içerisinde verilmemiş sayılarak, mükellef için cezalı tarhiyat yapılacaktır.

Mücbir sebepler, vergiyi doğuran olayı etkilemeyip; sadece idare açısından vergi alacağının, mükellef yönünden de vergi borcunun doğması üzerine, mükellefçe yerine getirilmesi gereken vergileme ile ilgili görevlerin, kanuni süresini uzatır.³³ Ancak mücbir sebeplerin mükellefle ilgili tüm süreleri değil, sadece mücbir sebebin etkilediği süreleri durdurucu bir nitelik göstereceği de açıktır. Örneğin; mükellefin defter ve belgeleri üzerinde tasarruf edememesi hali mücbir sebep olarak kabul edildiğinde bu durum, daha önce tarh ve tahakkuk etmiş vergi borcunun vadesinde ödenmemesini gerektirmez. Sadece mücbir sebep dolayısıyla beyannamenin geç verildiği bir durumda, verginin tahakkuk etmesi söz konusu olmadığından, ödeme süresi de bu doğrultuda uzayacaktır.

Sürelerin işlenmesine engel olan nedenler ile sürelerin uzaması hallerini de birbirine karıştırmamak gerekir. Örneğin, kanunda bir ay olarak belirlenmiş olan bir sürenin, ortaya çıkan bir engel nedeniyle bir buçuk ya da iki aya çıkması söz konusu değildir. Sürenin işlenmesine engel olan bir hal, bu halin devamı süresince, sürelerin işlenmesini durduracak, engel durum ortadan kalktıktan sonra ise süreyi kaldığı yerden yeniden işlemeye başlatacaktır.³⁴

³² Özbalcı, **a.g.e.**, s.163.

³³ Türkkot, **a.g.m.**, s.39.

³⁴ Mehmet Ali Çetin, "Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep", **Vergi Sorunları**, Temmuz 1997, Sayı:94, s.75.

3.1.1.2. Mücbir Sebeplerin İdari Sürelere Etkisi

İdari süreler; kanun tarafından bir işlem ya da eylemin süreye bağlı olduğunun belirtildiği fakat sürenin belirtilmediği durumlarda, Vergi Usul Kanunu'nun 14/2. maddesi³⁵ gereğince, o işlem veya eylem ile ilgili sürenin, vergi idaresi tarafından on beş günden az olmamak üzere belirlendiği ve yükümlüye tebliğ edilerek bildirildiği sürelerdir.³⁶ Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarının vergilendirme sürecinin tüm aşamaları için yükümlülerin uymak zorunda oldukları süreleri belirlemeyip, bazı durumlarda sürenin belirlenmesi konusunda idareye yetki verdiklerinden idari süreler, kanunca verilen bu yetki doğrultusunda, idare tarafından belirlenen sürelerdir.

İdari süreleri, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak üzere tebliği yapacak olan idare belirleyerek, ilgiliye tebliğ eder.³⁷ Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre, yükümlü vergi beyannamesini süresi içinde vermekle beraber, verdiği beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgileri göstermemişse, yükümlüye takdir komisyonu tarafından on beş günden az olmamak üzere bir süre verilerek, vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve yasal defterlerini ibraz etmeye çağrılır. Takdir komisyonu tarafından mükellefe verilebilecek olan idari sürenin alt sınırı on beş gün olmakla beraber, bu sürenin komisyon tarafından yirmi gün, otuz gün veya daha fazla olarak verilebilmesi de mümkündür. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesine göre; vergi incelemesinin dairede yapılması halinde, haklı bir mazeret göstererek defterlerini ibraz etmeyenlere, defter ve vesikalarını vergi dairesine getirmek için uygun bir süre verileceği hüküm altına alınmıştır.

İdari süreler sona ermeden, bu süreyi belirleyen organ tarafından uzatılabilir ya da verilen idari sürenin dolması halinde, yeni bir süre verilebilir. Haklı gerekçelerin

³⁵ **Vergi Usul Kanunu Madde 14:** “Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”

³⁶ Kaneti, a.g.e., s.101.

³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.111.

varlığı halinde, ikinci ya da üçüncü bir süre verilmesini engelleyici bir hüküm V.U.K.'un 14. maddesinde yer almamaktadır.³⁸

V.U.K.'un 13. ve 15. maddelerinde, mücbir sebeplerin etkisi açısından kanuni ve idari süreler arasında bir ayırıma gidilmediğinden; mücbir sebepler, hem kanuni süreler açısından, hem de idari süreler açısından geçerli olup, her iki sürenin de işlemlerini engelleyici bir özellik taşımaktadır.

Mücbir sebep hallerinde, mücbir sebebin başlangıç ve bitiş tarihleri arasında vergi kanunlarında yazılı olan sürelerin işlemeyeceği tartışmasız olmakla beraber; belli bir bölgeyi ya da bölgenin bir kısmını etkileyen yangın, deprem, su baskını gibi genel nitelikli afet hallerinde, mücbir sebebin başlangıç tarihi bilinmemekte ise de, sona erdiği tarihin tespiti mükellefler açısından güçlük arz ettiğinden, bu gibi hallerde mücbir sebebin sona erdiği tarihin, dolayısıyla da mücbir sebep nedeniyle işlemeyen sürenin tespiti, Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinin verdiği yetkiyle idarece yapılmaktadır.

5228 sayılı Kanun³⁹ ile V.U.K.'un 15/3. maddesi değişmeden önce; Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; il, ilçe veya bölgeler itibarıyla mücbir sebep hali ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkili kılınmışken; 5228 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile yapılan değişiklikten sonra aynı durum devam etmekle beraber maddeye, Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabileceği eklenmiştir.

³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**,s.111.

³⁹ 5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31.07.2004 tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.1.1.3. Mücbir Sebeplerin Yargısal Sürelere Etkisi

Yargısal süreler, vergi yargısı organları tarafından verilen sürelerdir. Vergi Usul Kanunu'nun sürelerle ilgili genel hükmünü içeren 14. maddesinde, yalnızca kanuni ve idari sürelerin belirtilmiş olmasına rağmen, vergi yargısını düzenleyen 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁴⁰,nda, vergi yargısı organları tarafından da sürelerin belirlenebileceği öngörülmüştür.⁴¹

Örneğin; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16/2. maddesi uyarınca; idari davalarda ve vergi davalarında, davalının vereceği ikinci savunmaya karşı davacının cevap vermesi için gerekli hususlar bulunduğu, davacıya bir süre verileceği hüküm altına alındığından ve bu süre yargı organı tarafından verileceğinden, yargısal bir süre olmaktadır. Yine İYUK 20. maddesine göre; Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları dava ile ilgili gerekli gördükleri bilgi ve belgeleri taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilir, bu bilgi ve belgelerin verilmesi için de uygun bir süre verebilirler. Ayrıca bir defaya mahsus olmak üzere ve haklı nedenlerin bulunması koşuluyla, bu süre uzatılabilir.

Yargısal süreler, yasada açık ve kat'i olarak belirtilmiş bir süre hükmünü içermediğinden, bu yönü ile idari sürelerle benzetilmekte ve yine idari sürelerde olduğu gibi, ilgili kişilere tebliğ edilerek işlerlik kazanmaktadır.⁴²

İdari sürelerle hukuki açıdan aynı nitelikte olan yargısal sürelerde de, mücbir sebep müessesesi geçerlilik kazanmakta ve bir mücbir sebep hali ile karşılaşarak yargısal bir süreyi geçiren yükümlüye, vergi yargı organları tarafından süre verilebilmektedir.

⁴⁰ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 20.01.1982 tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.111.

⁴² **A.e.**, s.112.

3.1.1.4. Mücbir Sebeplerin Dava Açma Süresine Etkisi

İdarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetime tabi olması, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğundan, bir idari işlem niteliği taşıyan vergilendirme işleminin hukuka uygunluk denetimi de, vergi yargısı organları tarafından yapılmaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uzlaşma, düzeltme ve cezalarda indirim gibi barışçıl yollarla çözülemeyen sorunlar, birer uyuşmazlık konusu olarak çözümlenmek üzere vergi yargısı organlarına yansıtılmaktadır.⁴³

Günümüzde vergi yargılamasını düzenleyen dört temel kanun bulunmakta olup bunlar; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu⁴⁴, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁴⁵ ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'dur.⁴⁶ Ayrıca sayılan kanunlar dışında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun atıfta bulunduğu 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu⁴⁷ da, vergi yargılamasında uygulama alanına sahiptir.

Vergi Usul Kanunu'nda 2686⁴⁸ ve 2791⁴⁹ Sayılı Kanunlar ile düzenleme yapılmadan ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe girmeden önce, vergi uyuşmazlıkları ve bunların çözümüne ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanunu hükümleri ile düzenlendiğinden; vergi uyuşmazlıkları ile ilgili sürelerin

⁴³ Yusuf Karakoç-3, " Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", **Vergi Sorunları**, Haziran 1999, Sayı: 129, s.86.

⁴⁴ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴⁵ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁷ 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 02-03-04.07.1927 tarih ve 622-623-624 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁸ 2686 Sayılı Kanun 29.06.1982 tarih ve 17739 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁹ 2791 Sayılı Kanun 22.01.1983 tarih ve 17936 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mücbir sebep hallerinde duracağı esası benimsenmişti.⁵⁰ Ancak Danıştay'da dava açma işlemi, Danıştay Kanunu hükümlerine göre yapıldığından ve bu Kanun'da mücbir sebep hallerinin süreleri durduracağına ilişkin bir hüküm bulunmadığından, mücbir sebeplerin Danıştay'da dava açma süresini etkilemediği kabul edilmekteydi.⁵¹

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20.01.1982 tarihinde yürürlüğe girmesi ile V.U.K.'da yer alan vergi yargılamasına ilişkin hükümler, büyük ölçüde yürürlükten kalkmış ve vergi davaları, 2577 Sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlemeye başlanmıştır.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesine göre; dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı bir süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde ise otuz gün olarak belirlenmiş, aynı Kanun'un 46/2. maddesinde ise, özel kanunlarında ayrı bir süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı temyiz için başvuru tarihi, ilgili kararın tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde yapılacağı hüküm altına alınmış ve yine aynı Kanun'un 54/1. maddesinde; karar düzeltme süresinin on beş gün olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak 2577 Sayılı Kanun'da mücbir sebep hallerine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Mücbir sebeplerin, vergilemeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde, sürelerin işlemlerini durduran bir düzenleme olduğu Vergi Usul Kanunu hükümlerinde yer aldığından, uygulamada bu konuda herhangi bir tereddüt bulunmamakla birlikte; mücbir sebeplerin dava açma süresi üzerindeki etkisinin ne olabileceği konusunda, yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşıldığı üzere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bir hüküm bulunmaması, büyük bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Ayrıca medeni yargılama hukukunda yer alan, kişinin kendi kusurundan kaynaklanmayan nedenlerle, kanunun veya hakimin tayin ettiği kesin süre içinde bir işlemin yapılamaması halinde, o kişiye süresinde yapamadığı işlemi sonradan yapma

⁵⁰ Arıca, **a.g.e.**, s.138.

⁵¹ **A.e.**

imkanını veren bir kurum olan "eski hale getirme" de idari ve vergi yargılaması hukukunda bulunmamaktadır.⁵² Bu eksiklik, idari ve vergi yargılaması hukukuyla devlet ile kişiler arasında kurulması gereken çıkar-ilişki dengesini, kişiler aleyhine bozmakta; kişilerin haklı mazeretlerinin dava açma sürelerini etkilememesi, kişileri haklarında yapılan idari eylem ve işlemlere karşı korumasız bırakarak, idarenin yargısal denetimini zaafa uğratmaktadır.⁵³

Vergi yargılaması hukukundaki düzenleme eksikliği nedeniyle, mücbir sebeplerin hak düşürücü sürelerden olan dava açma ve kanun yollarına başvurma sürelerini durdurup durdurmayacağı konusu tartışmalıdır. Konuyla ilgili iki ayrı görüş söz konusudur:

Birinci görüşe göre; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mücbir sebeplerle ilgili düzenleme, V.U.K'un 13. maddesinde sayılan vergi ödevlerinin yerine getirilmesine yönelik süreleri durdurmayı amaçlamakta ve dava hakkının kullanılması, vergi ödevinin yerine getirilmesi niteliği taşımadığından; vergi yargılaması usulünü düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, mücbir sebeplere ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Ayrıca, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller" başlıklı 31. maddesinin 2. fıkrasında, bu Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller dışındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun vergi yargılaması hukukunda uygulanması gereken hükümleri arasında, dava açma ve kanun yollarına başvurma sürelerinin mücbir sebepler nedeniyle duracağına ilişkin bir hüküm bulunmamakta,⁵⁴ İYUK'un 31. maddesinde V.U.K.'a yapılan atıfın ise V.U.K'un vergi davaları ile ilgili 377, 378 ve mükerrer 378. maddeleri ile sınırlı olduğu Danıştay'ca kabul edilmektedir.⁵⁵ Ayrıca, mücbir

⁵² Karakoç-1, **a.g.m.**, s.47-48.

⁵³ **A.e.**, s.48.

⁵⁴ **A.e.**, s.49.

⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.10.1991 gün E.1991/51, K.1991/76.

sebeplerin uygulama alanı bulduğu vergi ödevleri V.U.K'un 13. maddesinde sayılmakta, ancak dava açma hakkı hem bir vergi ödevi niteliği taşımamakta, hem de V.U.K'da mücbir sebepler ile dava açma süresinin etkileneceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Sıralanan gerekçeler doğrultusunda bu görüşe göre; V.U.K.'un 13. maddesince düzenlenen mücbir sebeplerin varlığının, İYUK'daki dava açma ve kanun yollarına başvurma sürelerini durdurması mümkün değildir.⁵⁶ Bu görüş doğrultusunda verilmiş çok sayıda yargı kararı da mevcuttur.⁵⁷ Danıştay, örnek nitelikteki kararların birinde, dava açma süresinin mücbir sebepler nedeniyle uzamayacağına ilişkin olarak;

“213 sayılı VUK'nun 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 kabulü gerektiği belirtilmiş olup, vergi ve ceza muhataplarının adlarına tarh olunan vergi ve kesilen cezalara karşı dava açma hakkı, aynı yasada yer alan mükellefin ödevlerinden olmadığı gibi, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve bu kanunun 31. maddesiyle yollamada bulunulan HUMK'un, idari yargılama usulünde tatbik edilmesi gereken maddeleri arasında, dava açma süresinin hastalık veya sair mücbir sebepler halinde duracağına dair bir hüküm de yer almadığından, ...temyiz isteminin reddine...”⁵⁸ şeklinde görüş bildirmiştir.

İkinci görüşe göre ise; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesi, belirli konularda (ehliyet, teminat, bilirkişi, keşif vb.) Hukuk Usulü Muhakemeleri

⁵⁶ **Bkz:** Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku: Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 30. Bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, Ekim 2012, s.82., Alptürk, **a.g.m.**, s.111., Tugay Yücel, Mücbir Sebepler ve Sonuçları-II, **Yaklaşım**, Nisan 1993, Yıl:1,Sayı:5, s.43. Nas, **a.g.m.**,s.110., Çetin, **a.g.m.**, s.77., Mesut Uçak, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler Yoluyla Mükelleflere Sağlanan Kolaylıklar”,**Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ekim 2009, Sayı:536, s.110., İlhami Öztürk, “Mücbir Sebeplerin Dava Açma Süresine Etkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**,Mart 2007, Sayı:39, s.111., Arıca, **a.g.e.**, s.138-139., Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.bs., Seçkin Yayınları, Haziran 2012, s.136., Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4.bs., Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2009, s.104.

⁵⁷ Dş. 4.D. 07.03.1984 gün E.1983/1850, K.1984/918., Dş. 4.D. 19.12.1983 gün E.1983/1798, K.1983/9605, Dş. 7.D. 09.07.1987 gün E.1984/1081, K.1984/1385, Dş. 3.D. 05.10.2006 gün E.2006/1488, K.2006/2447, Dş. 3.D. 28.03.1986 gün E.1984/3345, K.1986/1039, Dş. 7.D. 09.07.1984 gün E.1984/1081, K.1984/1385, Dş. 3.D. 03.04.1985 gün E.1984/4611, K.1985/1139, Dş. 3.D. 19.06.1986 gün E.1986/2302, K.1986/1547, Dş. 7.D. 10.10.1991 gün E.1989/2375, K.1991/2518.

⁵⁸ Dş. 7.D. 19.11.1985 gün E.1984/4171, K.1985/2695

Kanunu'na gönderme yapmaktadır. Bunların dışında kalan konularda ise ilgili Kanun, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirttiğinden; Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebep hallerinde sürelerin işleminin durduğunu kabul eden 13. ve 15. madde hükümleri, vergi yargılaması hukukundaki sürelerle ilgili olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan süreler bakımından da geçerlidir.⁵⁹ Ayrıca V.U.K.'un 13. maddesinde yer alan, “*vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olunacak derecede*” ifadesi, mücbir sebeplerin uygulama alanını vergi ödevleri ile sınırlamaya yönelik olmayıp, belirtilen durumların mücbir sebep sayılmalarına ilişkin objektif bir ölçü olarak ortaya konmuş, bu görüşü destekler nitelikte de, “*vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olunacak derecede*” ifadesi, V.U.K'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinin tümü için kullanılmamıştır.⁶⁰ Öte yandan, İYUK'da mücbir sebeplerin dava açma süresine etkisi açık olarak belirtilmese bile, bu Kanun'un 53. maddesinin a bendine göre⁶¹; mücbir sebepler nedeniyle elde edilememiş bir belgenin, kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması, yargılamanın yenilenme nedeni olarak kabul edilmektedir.⁶² Mücbir sebeplerin, deliller açısından kabul edilip süreler açısından kabul edilmemesi ve olağan yargı yolu için kabul edilmeyip, olağanüstü bir yargı yolu olan yargılamanın yenilenmesi için kabul edilmesi, zaten kendi içinde mantıklı değildir.⁶³

Sıralanan gerekçeler doğrultusunda bu görüşe göre; mücbir sebep halleri, vergi yargısındaki dava açma ve kanun yollarına başvurma sürelerini durdurmaktadır.⁶⁴

⁵⁹ Karakoç-1; **a.g.m.**, s.50.

⁶⁰ Taş, **a.g.m.**, s.55.

⁶¹ **İYUK Madde 53:** “*Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.*

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması”

⁶² Uğur Yiğit, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Mücbir Sebeplerin Vergi Davası Açma Süresine Etkisi, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Ocak 2008, Yıl:4, Sayı:37, s.127.

⁶³ Osman Saraç, “Mücbir Sebep-Dava Açma Süresi İlişkisi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Haziran 2005, Sayı:206, s.37.

⁶⁴ **Bkz:** Taş, **a.g.m.**, s.55., Osman Saraç, **a.g.m.**, s.38., Öncel, Kumrulu, Çagan, **a.g.e.**, s. 117-118., Çagan, **a.g.e.**, s.149-150., Karakoç-2, **a.g.e.**, s.350-351., Kırbaş, **a.g.e.**, s.134., Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, t.y.,6.Cilt., a.g.e., s.427., Mehmet Batun, “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2010, Sayı:345, s.69., Mehmet Çavuş, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri”, **E-Yaklaşım**, Ocak 2008, Sayı:54, (çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8333> (04.02.1013)

Danıştay'ın, İYUK'da mücbir sebeplerin dava açma süresini etkileyeceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmaması, bu konuda İYUK'un, V.U.K'un mücbir sebeplerle ilgili maddelerine atıfta bulunmaması ve HUMK'a atıfta bulunulan maddelerin mücbir sebep konusuyla ilişkisi bulunmaması nedeniyle⁶⁵ genel nitelikli görüşü, mücbir sebeplerin dava açma süresini etkilemeyeceği yönünde olsa da, mücbir sebeplerin, yargılama sürecine ilişkin haklarını kullanamayan mükellefler için, süreleri uzatacağı yönünde verilmiş yargı kararları da bulunmaktadır.⁶⁶

Özellikle doğal afet gibi kişilerin iradeleri dışında gelişen, önlemeyecekleri durumlarda, mücbir sebep halinin dikkate alınmayarak, dava açma süresinin işlediğinin kabulünün haklı bir nedeni olamaz.⁶⁷ Nitekim Danıştay bir kararında⁶⁸; ilgilinin mücbir sebebe maruz kalması nedeniyle, dava açma süresinin bitiminden yedi gün sonra açılan davanın, süre aşımı noktasından reddinde isabet görmeyerek, *“doğal afet gibi, kişilerin iradeleri ile değiştiremeyecekleri ya da önleyemeyecekleri durumlarda, mücbir sebep halinin göz önünde bulundurulması ve mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede yargı yerine başvurulduğu dikkate alınarak davanın esasının incelenip, sonuçlandırılması gerekir”* şeklinde görüş bildirmiştir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşıldığı üzere; mücbir sebeplerin vergi yargılaması hukukunda geçerliliği tartışmalı bir konudur. Danıştay kararlarına genel anlamda hakim olan, mücbir sebep hallerinin vergi yargısına ilişkin süreleri etkilemeyeceği yönündeki görüş; V.U.K ve İYUK'un konuya ilişkin hükümlerini dar anlamda yorumlamak olup, kanaatimizce mücbir sebepler hem vergi ödevleri hem de hakların kullanılmasında geçerlilik kazanmakta, bu doğrultuda da vergi yargılamasında, İYUK'da hüküm bulunmayan durumlarda, V.U.K. hükümleri

⁶⁵ Yiğit, **a.g.m.**, s.127.

⁶⁶ Dş. 4.D. 20.06.1996 gün E.1995/6183, K.1996/2698, Dş. 7.D. 18.01.1994 gün E.1991/3407, K.1994/66, Dş. 4.D. 20.06.1996 gün E.1995/6180, K.1996/2695, Dş. 3.D. 03.05.1994 gün E.1993/1983, K.1994/1425, Dş. 7.D. 10.01.1994 gün E.1991/2407, K.1994/66

⁶⁷ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13.Bsk.,Ankara, Yaklaşım Yayınları 2008, s.371., Candan Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5.Bsk., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.412-413.

⁶⁸ Dş. 7.D. 09.11.1985 gün E.1984/417, K.1985/2695

uygulanması gerektiğinden bahisle, mücbir sebeplerin vergi yargılamasında da kabulü gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları için açılacak davaların süresinin, mücbir sebep nedeniyle uzamasının mümkün olup olmadığı konusunda, literatürde ve yargı kararlarında birlik olmaması; hem VUK'da mücbir sebeplerle ilgili düzenlemelere hakim olan, mücbir sebeplerin sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde karşılık bulan bir düzenleme olduğu yönündeki görüşten, hem de vergi yargısının temel kaynağı olan İYUK'da mücbir sebeplerin dava açma süresine etkisine net bir biçimde yer verilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Kanaatimizce, kanundaki bu boşluğun İYUK'a açık bir hükmün eklenmesi ile ivedilikle giderilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, mücbir sebepler nedeniyle elde edilememiş bir belgenin, kararın verilmesinden sonra elde edilmesi yargılamanın yenilenmesi nedeni olduğu kabul ediliyorken, kişilerin iradeleri dışında meydana gelen mücbir sebep hallerinin, kişilerin haklarını aramaya yönelik dava açma eylemine ilişkin süreleri durdurmayacağına kabulü, her şeyden önce genel hukuk ilkelerine aykırı olduğundan; kanaatimizce, mücbir sebep hallerinin vergi uyuşmazlıkları nezdinde, dava açma sürelerini durdurucu etkisinin tartışılmaz olması gerekmektedir. Aksi yöndeki uygulamalar, Anayasamızın 36. maddesinde güvence altına alınan, "hak arama hürriyetine" de aykırı bir görünüm sergilemektedir.

3.1.1.5. Mücbir Sebeplerin Zamanaşımı Sürelerine Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlanmış, aynı Kanun'un 114. maddesinde tarh (tahakkuk) zamanaşımı, 374. maddesinde ceza zamanaşımı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102. maddesinde ise tahsil zamanaşımı düzenlenerek yerini almıştır.

Mücbir sebep hallerinde, vergi ödevlerine ilişkin süreler mücbir sebep devam ettiği müddetçe durmakta, mücbir sebep ortadan kalktığında ise kaldığı yerden

işlemeye devam etmektedir. Peki mücbir sebep zamanaşımı sürelerini nasıl etkilemektedir? Mücbir sebep hallerinin zamanaşımı sürelerine ne yönde etki ettiği hususundaki açıklamalarımızı, mücbir sebeplerin tarh zamanaşımı, ceza zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı sürelerine etkileri olarak, aşağıda ayrı başlıklar altında inceleyelim;

3.1.1.5.1. Tarh Zamanaşımı Süresine Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde tarh; "*vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele*" olarak tanımlanmaktadır.

V.U.K'un 114. maddesinde; vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrayacağı, aynı Kanun'un 15. maddesinde ise; bu Kanun'da belirtilen mücbir sebeplerden herhangi birisinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, tarh zamanaşımı süresinin de işlememiş süre kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun'un açık hükmü gereğince, tarh zamanaşımı süresinin bir mücbir sebebin vuku bulması halinde durduğu ve bu sebebin ortadan kalkması ile kaldığı yerden işlemeye devam ettiği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.⁶⁹

Tarh zamanaşımı süresinin mücbir sebepler nedeniyle uzayacağı yönünde kanunda açık bir hüküm bulunmasaydı, bu sürenin mücbir sebepler nedeniyle durması söz konusu olamayacaktı. Çünkü, zamanaşımı sürelerinin işlemlerini durduran ve kesen nedenler kanunda ayrıca belirtildiğinden, Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü bölümünde 14 – 18. maddeler arasında düzenlenen genel süre hükümlerinin, aksi açıkça öngörülmedikçe, zamanaşımı süreleri bakımından uygulanması söz konusu değildir.⁷⁰

⁶⁹ Karakoç-2, a.g.e., s.352.

⁷⁰ Dş. 4.D., 24.03.1952 gün E.1952/206, K.1952/1092

Tarh zamanaşımı süresinin V.U.K.'un 15. maddesine göre mücbir sebepler nedeniyle uzayabilmesi için, iki koşul söz konusudur. Bunlardan ilki; mücbir sebebin, ilgili vergi ödevinin yerine getirilmesi gereken süre içerisinde, diğer bir deyişle tarh zamanaşımı süresi içinde meydana gelmiş olması ya da daha önce meydana gelmekle birlikte, etkisini bu süre boyunca devam ettirmesi gerektiğinden; vergi ödevinin yerine getirilmesi için belirlenen süreden önce veya sürenin bitiminden sonra meydana gelen mücbir sebepler, tarh zamanaşımı süresini uzatmamaktadır.⁷¹ Diğer koşul ise; mücbir sebep halinin, vergilendirmeye yönelik yükümlülük süresini durdurmasıdır.⁷²

Bir örnek yardımıyla açıklamak gerekirse;⁷³

- Gelir vergisi mükellefi olan (A), 1 Mart 2009 – 1 Temmuz 2009 tarihleri arasında ağır hastalık geçirdiğinden; bu mükelleflerin 2008 takvim yılına ait gelir vergisi beyanname verme süresi bakımından mücbir sebep hali mevcut olup, beyanname verme süresi bakımından mücbir sebep hali mevcut olan 1 Temmuz 2009 tarihinden itibaren 25 Temmuz 2009 tarihine kadar verebilecektir. Bu koşullara göre, beyanname verme süresi 4 ay uzamış olup, 31.12.2013 tarihinde dolması gereken tarh zamanaşımı süresi de 4 ay uzayarak 30 Nisan 2014 tarihinde son bulacaktır.
- Mükellef (A)'nın ağır hastalığı, 15 Ocak 2009 – 20 Şubat 2009 tarihleri arasında meydana gelmiş olsaydı; mücbir sebep hali mevcut olmakla birlikte, mükellefin hastalığı 2008 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyanname verme süresi olan 25 Mart 2009 tarihinden önce son bulduğundan ve bu doğrultuda mükellefin, beyanname verme süresi içinde mücbir sebep hali mevcut olmadığından, beyanname verme süresi durmayacak ve mükellefin beyanname verme süresini 25 Mart 2009 tarihine kadar vermesi gerekecektir. Bu

⁷¹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.103.

⁷² Arıca, **a.g.e.**, s.140.

⁷³ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.103-104.

kapsamda tarh zamanaşımının durması da söz konusu olmayacak ve tarh zamanaşımı süresi yine 31.12.2013 tarihinde sona erecektir.

3.1.1.5.2. Ceza Zamanaşımı Süresine Etkisi

Ceza kesmede zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesinde düzenlenmiş, ancak mücbir sebeplerin ceza zamanaşımını durduracağı yönünde herhangi bir belirleme yapılmamış, ceza zamanaşımının sadece ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle kesileceği öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesinde ise; mücbir sebep hallerinde tarh zamanaşımının uzayacağı hüküm altına alınmış, ancak ceza zamanaşımının uzayacağına dair bir hükme yer verilmemiştir. Başka bir ifadeyle, mücbir sebep hallerinde, ceza zamanaşımının işlemeyen süre kadar uzamasını sağlayacak kanuni bir düzenleme söz konusu olmadığından, mücbir sebeplerin, ceza zamanaşımı süresini durdurmayacağına kabulü gerekir.⁷⁴

Danıştay'ca benimsenen görüş de, mücbir sebep hallerinin ceza zamanaşımını durdurmayacağı yönündedir.⁷⁵

3.1.1.5.3. Tahsil Zamanaşımı Süresine Etkisi

Tahsil zamanaşımı, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁷⁶'un 102. maddesinde; "*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde zamanaşımına uğrar...*" hükmü ile düzenlenmiş, ancak mücbir sebeplerin tahsil zamanaşımına etkisi konusunda, herhangi bir açıklayıcı hükme yer verilmemiştir.

⁷⁴ Batun, **a.g.m.**, s.69.

⁷⁵ Dş. 3.D., 16.09.1987 gün E.1987/670, K.1987/1843

⁷⁶ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 28.07.1953 tarih 8469 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 8. maddesinde yer alan; “*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*” hükmü ile süreler konusunda, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtildiğinden, kanaatimizce; mücbir sebep hallerinin, 6183 Sayılı Kanun açısından da geçerli olduğu ve bu doğrultuda, tahsil zamanaşımı süresinin mücbir sebepler nedeniyle uzayacağı, tereddüt etmeden söylenebilir.

3.1.1.6. Mücbir Sebeplerin Ödeme Süresine ve Gecikme Zammına Etkisi

Mücbir sebeplerin ödeme sürelerini durdurup durdurmayaacağı konusunda, literatürde ve uygulamada görüş birliği yoktur. Konunun gösterdiği önem nedeniyle, mücbir sebeplerin ödeme sürelerine etkilerini; beyanname verme yükümlülüğünün mücbir sebepler nedeniyle yerine getirilememesi halinin ödeme sürelerine etkisi ve mücbir sebeplerin, bu halin ortaya çıkmasından önce tarh ve tahakkuk etmiş vergilerin ödeme sürelerine etkisi olmak üzere, aşağıda iki başlık altında detaylıca inceleyelim;

3.1.1.6.1. Beyanname Verme Yükümlülüğünün Mücbir Sebep Nedeniyle Yerine Getirilememesi Halinin Ödeme Sürelerine ve Gecikme Zammına Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde verginin tahakkuku; “*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Beyannamenin, kanuni süresi içerisinde bir mücbir sebep halinin ortaya çıkması nedeniyle verilememesi, bu beyanname üzerinden verginin tarh ve sonrasında tebliğ edilememesi sonucuna yol açarak, verginin ödenmesi gereken safhaya gelebilmesini engelleyecektir. Bu doğrultuda da, tahakkuk etmemiş bir vergi için ödeme süresinden bahsedilemeyecektir.

Beyannamenin zamanında verilemeyip, tarihyatın yapılamamasının doğal bir sonucu olan bu durumu, ödeme süresinin mücbir sebep nedeniyle doğrudan durduğu şeklinde yorumlamamak gerekir.⁷⁷ Zaten ortada tahakkuk ederek ödenecek safhaya gelmiş bir vergi borcu olmadığından, bu borcun ödeme süresinden bahsetmek yerinde olmaz. Mücbir sebepler nedeniyle tahakkuk edememiş vergilerin ödeme sürelerinin, beyanname verememe eylemine bağlı olarak duracağını söylemek daha doğru bir ifadedir.

Mücbir sebep nedeniyle beyannamenin normal koşullara göre geç verildiği durumlarda, beyanname verme süresine bağlı olarak ödeme süresi de gecikecek, ancak bu durumda, verginin daha önce tahakkuk etmemiş olması nedeniyle, 6183 Sayılı Kanun'a göre cebri icraya başvurulması ve bu Kanun'un 51. maddesi çerçevesinde, gecikme zammı uygulanması söz konusu olmayacaktır. Örneğin; gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 1-25 Mart tarihleri arasında beyan edilerek, mart ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenen gelir vergisi, mükellefin karşı karşıya kaldığı bir mücbir sebep hali nedeniyle, daha ileriki bir tarihte beyan edilip ödendiğinde, gecikme zammı söz konusu olmayacaktır. Ancak beyanname verme ve dolayısıyla ödeme süresinin uzaması, yeni bir taksitlendirme yapılmasını mümkün kılmaz. Örneğin; mücbir sebep nedeniyle gelir vergisi beyannamesini kasım ayında verebilen mükellefin, verginin her iki taksidini de toplu olarak, beyanname verme süresi içerisinde ödemesi gerekmektedir. *“Tahakkuk tarihi itibarıyla vadesi geçen vergiler, beyanname verme süresi içerisinde, henüz vadesi geçmemiş olanlar ise, normal vadeleri içerisinde ödenecektir.”*⁷⁸ Ancak mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla, uzayan süreye bağlı olarak gerçekleşecek yeni vade dolana kadar ödeme yapılmazsa, gecikme zammı işlemeye başlayacaktır.⁷⁹

⁷⁷ Arıca, a.g.e., s.134.

⁷⁸ A.e., s.135.

⁷⁹ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, s.37.

3.1.1.6.2. Mücbir Sebep Halinin Ortaya Çıkmasından Evvel Tarh ve Tahakkuk Etmış Vergilerin Ödeme Sürelerine ve Gecikme Zammına Etkisi

Vergi tahakkuk ettikten sonra amme alacağı haline geldiğinden, tahsili ile ilgili hükümler 6183 Sayılı Kanun'un konusu haline gelmektedir. 6183 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda mücbir sebeplerin, bu halin ortaya çıkmasından evvel tahakkuk etmiş vergilerin ödeme sürelerine ve kamu alacağının süresi içinde ödenmeyen kısmına, vade gününü izleyen günden itibaren uygulanan gecikme zammına etkisi konusunda üç farklı görüş mevcuttur:

Birinci görüşe göre; 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesi hükmünce, bu Kanun'da aksine bir hüküm bulunmadıkça, sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında, Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Yapılan bu atıf, sadece Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükmünü değil, 14-18. maddelerin yer aldığı üçüncü bölümün tamamını kapsamakta ve mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde, 6183 Sayılı Kanun'da yer alan süreler işlememektedir. Bu görüşe göre; mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki ödevleri, sadece V.U.K. ile belirlenmemekte, mükellefler her vergi kanununun getirdiği yükümlülüklerden doğan pek çok ödevde sahip olmakta, bu doğrultuda ödeme de bir vergi ödevi niteliği taşımakta ve V.U.K.'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebepler, tahakkuk etmiş yani amme alacağına dönüşmüş alacakları da etkilemekte, dolayısıyla gecikme zammı uygulanması bu noktada olanak dışı olmaktadır.⁸⁰ Özetle bu görüşe göre, verginin tahakkukundan sonra ortaya çıkan mücbir sebepler, ödeme süresini uzatır ve uzayan süre için amme alacağına gecikme zammı uygulanmasını engeller.⁸¹

⁸⁰ Alptürk, **a.g.m.**, s.111.

⁸¹ **Bkz:** Tezcan Atay-1, "Mücbir Sebep Durumlarında Gecikme Zammı Uygulaması", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Haziran 2002, Sayı: 170, s.60., Salih Özel, "Mücbir Sebep Halinde Vergi Cezaları Ve Gecikme Faizi", **Yaklaşım**, Temmuz 2003, Yıl:11, Sayı:127, s.14., İrfan Ermin, "Gecikme Faizi", **Vergi Dünyası**, Eylül 1989, Yıl:8, Sayı:97, s.10.

Danıştay'da bu görüşü destekler nitelikteki bir kararında ⁸²; “*mücbir sebep yüzünden davacının borcunu süresinde ödeyememesi üzerine kendisinden ayrıca gecikme zammı istenmesi hukukun genel prensiplerine aykırı olup bu konuda 6183 sayılı kanunda bir hüküm aramaya mahal yoktur*” şeklinde görüş bildirmiş ve mücbir sebep hallerinde gecikme zammı uygulamasını kabul etmemiştir.

İkinci görüşe göre; vergi tahakkuk ettikten sonra bir mücbir sebep hali meydana gelmişse, ödeme süresi bu halin devamı süresince işlemez ve idare, cebri icra yoluna başvuramaz. Ancak Türk Vergi Hukuku'nda mücbir sebep haline bağlanan sonuçlar, sürelerin işlememesi (V.U.K., m.15) ve vergi cezası kesilmemesi (V.U.K., m.373) ile sınırlı olduğundan ve gecikme zammı tüm özellikleri ile bir vergi cezası niteliği taşımadığından, mücbir sebep halleri nedeniyle gecikme zammı alınmaması haklı görülemez.⁸³ Bu görüşe göre; mücbir sebep ödeme bakımından cebri tahsilatı önler ancak mücbir sebebe rağmen gecikme zammı alınır.⁸⁴

Üçüncü görüşe göre; vergi idaresince ödeme bir vergi ödevi niteliği taşımamakta, bu nedenle mücbir sebep hali ödeme sürelerini etkilememekte ve bu doğrultuda gecikme zammı alınması gerekmektedir. Bu görüşe göre, mücbir sebep hali sadece cebri tahsilatı durdurmaktadır. 6183 sayılı Kanun ile V.U.K'a yapılan atıf ise, V.U.K'un 18. maddesinde yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin olmaktadır.⁸⁵ Sıralanan gerekçeler doğrultusunda bu görüşe göre; vergi borcunun ödenmesi bir vergi ödevi olmadığından, mücbir sebep hali daha önce tahakkuk etmiş vergilerin ödeme sürelerini uzatmaz ve gecikme zammı uygulanmasına engel teşkil etmez.⁸⁶

Yukarıda yer verdiğimiz üç farklı görüş; öncelikle ödemenin bir vergi ödevi niteliği taşıyıp taşımadığından yola çıkarak, ödeme süresinin mücbir sebepler

⁸² Dş. DDK, 06.05.1966 gün E.1965/248, K.1966/534

⁸³ Çağan, **a.g.e.**, s.154.

⁸⁴ **Bkz:** Özbalcı, **a.g.e.**, s.164.(Özbalcı'nın aksi yönde görüşü için bkz: Yılmaz Özbalcı-2, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum Ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012, s.143.), Arıca, **a.g.e.**, s.136.; Kızılot, **a.g.e.**, s.493., Çetin, **a.g.m.**, s.76., Pehlivan, **a.g.m.**, s.118.

⁸⁵ Alptürk, **a.g.m.**, s.112., Batun, **a.g.m.**, s.70-71.

⁸⁶ **Bkz:** Özyer, **a.g.e.**, s.77., Yücel, **a.g.m.**, s.44., Hakan Kıvanç, Emre Poyraz, “Ağır Kaza Ve Ağır Hastalık Hallerinin Mücbir Sebep Olarak Sayılması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Şubat 2010, Sayı:262, s.159-160.

nedeniyle işleyip işlemeyeceği doğrultusunda önce ikiye ayrılmakta, bu ayırımdan sonra da mücbir sebeplerin ödeme sürelerinin işlenmesini durdurduğunu kabul eden görüş; mücbir sebepler nedeniyle gecikme zammı alınıp alınmayacağı yönünde kendi içinde tekrar ikiye ayrılmaktadır.

Mücbir sebep hallerinde, daha önce tahakkuk etmesine rağmen vadesinde ödenemeyen amme alacağına gecikme zammı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda vergi idaresi ve Danıştay arasında da geçmişten beri süregelen farklı yorum ve uygulamalar söz konusudur. Danıştay'ın genel görüşü⁸⁷; gecikme zammını bir vergi cezası kabul ederek, mücbir sebep nedeniyle vadesinde ödenemeyen vergiye gecikme zammı uygulanmaması yönünde olup, vergi idaresi ise, bir süre bu görüşü desteklemekle birlikte⁸⁸ sonraları aksi görüşle; her ne kadar mükellefin şahsına bağlı ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk ve mecburi gaybubet gibi hallerde ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesindeki fiili güçlükler inkar edilemez olsa da, gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse de 6183 Sayılı Kanun'da, bu konuda herhangi bir yasal düzenlemenin mevcut olmaması nedeniyle, tahakkuk etmiş vergi borcunun zamanında ödenmemesi nedeniyle, gecikme zammının uygulanması gerektiğini savunmaktadır.⁸⁹

Kanaatimizce, 6183 sayılı Kanun'da aksi bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle bu Kanun'un 8. maddesiyle V.U.K'a yapılan atıf, V.U.K'un 18. maddesiyle sınırlı olmayıp, mücbir sebeplerin tahsil aşamasında geçerliliğinin ve gecikme zammı uygulamasına engel bir düzenleme olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu gerekliliğin sonucu olarak da, gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse de 6183 Sayılı Kanun'da, konuyla ilgili tereddütleri giderici düzenlemelerin yapılması, uygulamada netlik sağlamak adına yararlı olacaktır.

⁸⁷ **Bkz:** Dş. 4.D., 02.04.1990 gün E.1989/2535, K.1990/1153, Dş. 7.D., 17.01.1967 gün E.1967/2895, K.1968/1363, Dş. 3.D., 25.12.1991 gün E.1990/3610, K.1991/3310, Dş. 3.D., 25.12.1991 gün E.1990/3610, K.1991/3310

⁸⁸ **Bkz:** Maliye Bakanlığı 07.06.1973 tarih 24403-13-150/36409 sayılı Özelgesi, Maliye Bakanlığı 15.03.2003 tarih B.07.0.GEL.0.36/3629-1/10616 Sayılı Özelgesi

⁸⁹ Arıca, **a.g.e.**, s.135-136.

3.1.2. Mücbir Sebeplerin Diğer Etkileri

Mücbir sebep hallerinin mevcudiyetinin süreler ile ilgili doğurduğu sonuçlar yukarıda incelenmiş olup, bu kısımda; mücbir sebeplerin doğurduğu diğer sonuçlar aşağıda birkaç başlık altında toplanarak incelenecektir:

3.1.2.1. Mücbir Sebebin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre; vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Dolayısıyla her vergi, ilgili kanununda belirtilen olayların doğması ya da hukuki işlemin tamamlanması ile doğarak, idare açısından bir alacak halini almaktadır.

Mücbir sebep halleri, vergiyi doğuran olayı etkilemeyip, sadece idarece vergi alacağının, diğer bir bakış açısıyla mükellefçe vergi borcunun doğması üzerine, mükellef tarafından yerine getirilmesi gereken vergisel görevlerin ifa süresini uzatmaktadır. Örneğin; faiz şeklindeki menkul sermaye iradı, mükellefin bütün takvim yılı devam eden ağır hastalığı nedeniyle tahsil edilememiş olsa bile, o yılın geliri sayılacak, bu doğrultuda 1997 yılının haziran ayında sahibinin başvurusu üzerine ödenecek duruma gelen faiz geliri, sahibinin ağır hastalığı nedeniyle tahsilat imkanına ancak 1998 temmuz ayında kavuşulmuş olsa da, faiz 1997 yılına ait gelir unsuru olarak vergilendirilecektir.⁹⁰ Çünkü gelir vergisinde, tahakkuku tahsile bağlı gelir unsurları dışındaki gelir unsurları için vergiyi doğuran olay, elde etme ya da tahakkuk etme olgusuna bağlandığından; faizin ödemeyi yapacak olan kişi veya kuruluşça hak sahibinin emrine amade kılındığı anda, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Vergiyi doğuran olayın doğumu neticesinde mükellefe yüklenen ödevlerin, mücbir sebepler nedeniyle yerine getirilememesi, mükellefi cezai müeyyideden

⁹⁰ Özbalcı, a.g.e., s.162.

kurtarır.⁹¹ Ancak mücbir sebep hali, sadece ilgili bulunduğu yükümlülüğün ifa süresini durduracağından, ileride yükümlülük yaratması muhtemel bir olay ya da işlemin tekemmülünü durdurması söz konusu olamaz.⁹² Örneğin; mücbir sebep nedeniyle beyannamesini veremeyen bir mükellefin iş yerinde, iktisadi işlemler devam ettiği sürece, bunun doğal bir sonucu olarak vergiyi doğuran olayın vukuu devam edecektir.⁹³ Öte yandan, mükellefin vergilemeye yönelik hak ve ödevlerini yerine getirme süresi işlemeyecektir.

Özetlemek gerekirse, mücbir sebeplerin varlığından vergiyi doğuran olay etkilenmez. Mücbir sebeplerin etkisi, vergiyi doğuran olayın vukuu ile mükellefler açısından ortaya çıkan vergilemeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi bakımından geçerlidir. Bu durumun istisnası olarak ise; damga vergisinde sözleşmenin imzalanması ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bir mücbir sebep halinde damga vergisine tabi sözleşmenin imzalanması söz konusu olmadığında, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecek ve bunun sonucunda da ödeme yükümlülüğü doğamayacaktır.

3.1.2.2. Mücbir Sebebin Dönem Matrahının Re'sen Takdirine Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen vergi tarihi; “ *vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Aynı maddenin 2. fıkrasının 3 numaralı bendinde ise; bu Kanun'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin, herhangi bir nedenle kısmen ya da tamamen ibraz edilmemesi hali, re'sen takdir nedeni olarak belirlenmiştir.

⁹¹ Tezcan Atay-2, “Tabi Afetler Nedeniyle Mükelleflerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumları, Mücbir Sebep ve 574 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, **Vergi Sorunları**, Ekim 1999, Sayı:133, s.95.

⁹² Arıca, **a.g.e.**, s.132.

⁹³ Kızılot, **a.g.e.**, s.494.

Bahsi geçen hükümde yer alan “herhangi bir nedenle ibraz etmeme” tabirinin, mücbir sebep hallerinin mevcudiyeti nedeniyle, defter ve belgelerin ibraz edilememesi durumunu da kapsayacağı şüphesizdir. Dolayısıyla, mücbir sebep halleri nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilemediği durumlarda, dönem kazancı re’sen takdir yoluyla belirlenecektir. Nitekim, konu ile ilgili Danıştay kararları da ⁹⁴; mücbir sebepler nedeniyle defter ve vesikaların ibraz edilememesi halini, re’sen takdir sebebi saymaktadır.

Matrahın re’sen takdiri, cezai bir yaptırım niteliğinde olmayıp, sadece matrah tespit usullerinden biridir. Burada amaçlanan, ibraz etmeme nedeniyle bir ceza uygulanması değil, defter ve belgelerin zayii nedeniyle tespit edilemeyen dönem kar veya zararının belirlenerek, beyanına imkan sağlanmasıdır.⁹⁵

Mücbir sebep halinin mevcut olduğu her durumda re’sen takdir yoluna gidilmesi söz konusu değildir. Örneğin; mükellefin şahsından kaynaklanan ağır hastalık, ağır kaza ve tutukluluk gibi hallerde, mükellefin zamanında beyanname verememesi, dönem matrahının re’sen takdir edilmesini gerektirmez. Mükellefin şahsından kaynaklanan mücbir sebep halinin bitimi ve sonrasında uzayan süre içerisinde, beyannamesini vermesi beklenir. Ancak mücbir sebep hali bitip, uzayan süre de sona ermiş ve mükellef hala beyannamesini vermemişse, bu durumda re’sen takdir yoluna başvurulması söz konusu olacaktır.

Defter ve belgelerin, bir mücbir sebep hali nedeniyle zayi olup ibraz edilememesi sonucunda, re’sen takdirin yapılacağı durumları aşağıdaki gibi inceleyebiliriz⁹⁶;

- Defter ve belgelerin beyanname verme süresinden önceki bir dönemde, mücbir sebep halleri neticesinde zayi olması halinde, önceden beyan edilemeyen dönem matrahı, ilk kez mükellefin müracaatı veya vergi

⁹⁴ **Bkz:** Dş. 4.D., 17.05.1979 gün E.1978/4027, K.1979/1377; Dş. 4.D., 19.06.1978 gün E.1977/502, K.1978/2211

⁹⁵ Arıca, **a.g.e.**, s.141.

⁹⁶ Özbalcı, **a.g.e.**, s.172-173, Arıca, **a.g.e.**, s.142-143.

dairesinin talebi üzerine, takdir komisyonunca belirlenir ve mükellefe tebliğ edilir. Bu durumda;

- Mükellef, takdir komisyonunca re'sen belirlenen matrahı kabul edip, bu kazancı beyanname ile bildirebilir. Bu durumda mükellefin beyanı üzerinden tarhiyat yapılır.
- Mükellef, takdir edilen matrahı kısmen kabul ederse; kabul ettiği kısım üzerinden vergi tarh edilir.

Re'sen takdir yoluyla belirlenen dönem kazancı, mükellefçe kısmen veya tamamen kabul edilmediğinde; dava yoluna gidilmesi halinde, yargı organlarının kararlarına göre işlem tesis edilir. Ancak ceza uygulanmaz.

- Mükellef kendisine bildirilen matrahı beyan etmeyip, dava açma süresi içinde dava da açmazsa, bu durumda vergi, re'sen ve cezalı olarak salınır.
- Defter ve belgelerin, mükellefçe beyanname verildikten sonraki bir tarihte zayi edilmiş olması durumunda, mükellefin herhangi bir haktan, örneğin vergi iadesinden yararlanmak istemesi ancak defter ve belgelerini incelemeye ibraz edememesi halinde, yine takdir komisyonuna başvurulur. Beyan edilen gelir, takdir komisyonunca uygun bulunursa, gerekli iadeler yapılır. Aksi durumda ise, verginin iade edilmemesi veya ilave tarhiyat söz konusu olabilir.
- Mükellef, mücbir sebep halinin vukuundan önce vermiş olduğu beyannamesinde, eksik gelir beyanında bulunmuş ve bu durum sonradan tespit edilmişse; mükellefin mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edememesi, dönem kazancının doğru bir şekilde yeniden takdir komisyonunca belirlenmesine engel teşkil etmez. Bu durumda, mükellefin

vergi ziyana kasten sebebiyet vermesi açık ve kesin olduğundan, re'sen yapılacak ek tarhiyata vergi cezası uygulanacaktır. Bu durumda ilave matrah takdir edilmesi, defter ve belgelerin zayi olması nedeniyle değil, beyanın eksik olduğu hususunda tespit yapılmış olmasından kaynaklanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşıldığı üzere, defter ve belgelerin sahibinin iradesi dışında gelişen bir mücbir sebep hali nedeniyle elinden çıkması hali, vergi matrahının re'sen takdir edilmesini engellemeyip, sadece re'sen takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye ceza uygulanmasına engel olmaktadır.

3.1.2.3. Mücbir Sebebin Vergi Cezalarına Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesi; “ *bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.*” hükmünü içerdiğinden; mücbir sebeplerin varlığı ve bunun tevsiki, vergi cezası (V.U.K. 331. maddesinin parantez içi hükmüne göre, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları) kesilmesini engellemektedir.

Vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerin yerine getirilememesinde, yükümlü tarafından iradesi dışındaki etmenlerin etkili olduğu bir mücbir sebep halinin varlığı kanıtlanarak, ceza uygulanmasının önüne geçilmekte; mücbir sebep halinin ortadan kalkmasıyla birlikte süre yeniden işlemeye başlayarak, işlemeyen süre kadar ilave süre içerisinde, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda, vergi kanunlarına aykırı bir eylemden bahsedilemeyeceği için, vergi cezası da kesilmeyecektir. Buna karşılık, ilgili yükümlülüğün, mücbir sebep nedeniyle uzayan süre içinde yerine getirilmemesi durumunda, vergi cezası kesileceği de şüphesizdir.

Maliye Bakanlığı, kendisine yansıyan bir olayda bu konudaki görüşünü;⁹⁷

“Defter ve belgelerin zayi olduğuna dair Ticaret Mahkemesinden alınan zayi belgesinin aksi ispatlanmadıkça geçerli kabul edilerek, bu durumun “mücbir sebep” olarak

⁹⁷ Maliye Bakanlığı 26.07.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5448-15/31447 Sayılı Özelgesi

nitelendirilmesi ve vergi cezası kesilmemesi gerekir. Bu durum göz önüne alınmadan ceza kesilmesi halinde, kesilen cezanın düzeltme yoluyla kaldırılması gerekir.” şeklinde ifade etmiştir.

Mücbir sebepler nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememesinin, vergi matrahının re’sen takdir edilmesini engellemeyeceğini daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Bu durumda, re’sen takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye ceza uygulanmaz.⁹⁸ Ancak beyanname verdikten sonra, defter ve belgeleri mücbir sebep sayılan hallerden biri nedeniyle mükellefin elinden çıkar ve mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtmadığı diğer delillerle ortaya çıkarsa, somut verilere dayanılarak bulunacak matrah farkları dolayısıyla re’sen salınacak vergilere, vergi ziyana ilişkin cezaların uygulanacağı da açıktır.⁹⁹ Danıştay’ın da konu ile ilgili bir kararında¹⁰⁰ görüşü şöyledir;

“...213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinin 2 numaralı bendinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, mücbir sebepler arasında sayılmış, aynı Kanun’un 373. maddesinde bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği, kurala bağlanmıştır. Söz konusu kurallar mücbir sebeplerin vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesini engellemesi halinde uygulanabilecektir. Beyanname verdikten sonra, defter ve belgelerinin mücbir sebep sayılan bir nedenle zayi olduğunu beyan eden mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtmadığı diğer delillerle tespit edilerek, re’sen tarhiyat yoluna gidilmesi halinde, vergi ziyatı nedeniyle ceza kesilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Zira bu durumda, tarhiyatın nedeni defter ve belgelerin zayi edilmesinden değil, eksik beyanda bulunulduğunun başka delillerle ortaya konulmasından kaynaklanmıştır.”

Bu durumda, mükelleflerce defter ve belgelerin zayi olduğuna dair “zayi belgesi” ibrazı ile “ibraz etme” zorunluluğu kalkacağından, re’sen salınacak vergilere,

⁹⁸ Dş. 4.D., 08.04.1985 gün E.1984/2744, K.1985/1102

⁹⁹ Yücel, **a.g.m.**, s.45.

¹⁰⁰ Dş. 3.D., 01.03.2005 gün E.2004/1800, K.2005/525

yukarıda anılan cezalar uygulanacak, ancak bu durumda olan mükelleflere, defter ve belgelerini ibraz etmemekten doğan usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.¹⁰¹

Doğal olarak mücbir sebep, kusurluluğu kaldıracağından, vergileme ile ilgili bir ödevin normal süresinde yerine getirilememesi nedeniyle kesilecek cezayı önleyecek, bu halin vukuundan önceki döneme ait vergi cezalarını ortadan kaldırması ise söz konusu olmayacaktır. Konuyla ilgili bir kararında Danıştay'ın görüşü de¹⁰²;

“Yükümlünün işyerinde çıkan yangının, beyan döneminden ve dolayısıyla vergi ziyayı olayından sonra meydana gelmiş bulunması karşısında, olayda mücbir sebebin varlığı kabul edilerek verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır” şeklindedir.

Özetle; mücbir sebeplerin, vergi kanunlarında yer alan suçları oluşturmadığından, ceza uygulamasına engel bir durum olduğu ve vergilemeye ilişkin ödevlerin, zamanında yerine getirilememesinden kaynaklanacak cezaları önlediğini söyleyebiliriz. Mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği malumsa veya tevsik ve ispat olunursa, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları kesilmez.

3.1.2.4. Mücbir Sebeplerin Verginin Terkinine Etkisi

Terkin; bazı koşulların oluşması halinde, vergi alacağını tüm hukuki sonuçları ile ortadan kaldıran bir idari işlemdir.¹⁰³

Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde; verginin terkinin aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

¹⁰¹ Alptürk, **a.g.m.**, s.113.

¹⁰² Dş. 3.D., 19.10.1994 gün E.1992/2456, K.1994/58

¹⁰³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.149.

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

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

Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.”

Madde hükmünden anlaşıldığı üzere; doğal afetler nedeniyle terkin yapılabilmesi için, mükelleflerin mal varlıklarında üçte bir oranında bir kaybın oluşması tek başına yeterli olmayıp, aynı zamanda terkin edilecek vergi ve cezaların, afet nedeniyle zarar görmüş gelir kaynaklarına ilişkin olması da gerekmektedir. Diğer bir deyişle, doğal afet nedeniyle mal varlıkları kayba uğrayan mükelleflerin, uğradıkları zararın içinde, gelir unsuruna ait mal varlıkları yoksa, terkinden söz edilemeyecektir.¹⁰⁴ Örneğin; meydana gelen deprem sonucunda evi hasar gören bir mükellefin hasarı, toplam mal varlığının üçte birini aşsa bile, eğer ticari işletmesinde herhangi bir zarar yoksa, ticari faaliyetine ilişkin vergi borçları terkin edilemeyecektir.

Afetin meydana geldiği dönem içinde zaten zarar nedeniyle vergi matrahı ve vergi borcu doğmayacağından, terkin edilecek vergilerin, afetin meydana geldiği tarihten önce kapanmış olan vergileme dönemine ait ve henüz ödenmemiş olan vergiler olacağı açıktır.¹⁰⁵ Kapanmış döneme ait olan ancak afetin meydana gelme tarihinden önce ödenmiş vergilere terkin hükümleri uygulanmaz. Uygulamada hala esas alınan 1950 yılı tarihli 1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁰⁶ne göre; terkinin gerekirken, afetten sonra tahsil edilen vergi ve cezalar ise, mükellefin talep etmesi halinde, red ve iade olunur. Yine daha sonra kabul edilen 4264 Sayılı Kanun¹⁰⁷ ile, afetin meydana geldiği yıl ile izleyen yıla ilişkin olarak verilmesi gereken yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile GVK 94. maddesinin

¹⁰⁴ Ferhat Fıhran, “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması”, **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı:205, S.127.

¹⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.151.

¹⁰⁶ 16.03.1950 tarihli 1 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

¹⁰⁷ 4264 Sayılı Kanun 11.06.1997 Tarih ve 23016 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

6/b bendi uyarınca yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin muhtasar beyannamelere göre tahakkuk etmiş veya edecek gelir, kurumlar ve geçici vergilerin terkin edileceği, bu vergilerden tahsil edilmiş olanların da iade olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu Kanun'da ayrıca doğal afete maruz kalan yerlerde, afet tarihinde ücretli olarak çalışan ve mal varlığı hasara uğradığı tespit edilenlerle, birinci derecede kan hısımlarını (eş dahil) kaybeden ücretlilerin, 24 ay süre ile ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacağı ve bu Kanun'un yürürlüğe giriş tarihinden önce yapılmış olanların da iade edileceği hükme bağlanmıştır.

V.U.K'un 115. madde hükmüne göre ayrıca; doğal afetler nedeniyle mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, zararın meydana geldiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ait olmak üzere, afete uğrayan arazi için tahakkuk eden arazi vergisi borçları ve vergi cezaları, meydana gelen zararla orantılı olarak terkin edilebilmektedir. Ancak mahsul kaybı nedeniyle terkin, sadece arazi vergisi ve buna ait cezaların terkinini gerektirmekte, mahsuldeki kayıp tutarı ise genel varlıkla değil, toplam mahsulle kıyaslanmaktadır.¹⁰⁸

Görüldüğü üzere, doğal afetlerden zarar gören mükelleflere, çıkarılan özel yasalar ile devletçe vergisel anlamda çeşitli kolaylıklar sağlanmakta, bu vergi kolaylıkları başta, afetten zarar görenlerin vergi borçlarının silinmesi olmak üzere, tahsil edilen vergilerin iadesi, afete uğrayan yörelerdeki ücretlilerin ücretlerinden vergi kesilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁹

Gerek küresel ısınmanın etkileri gerekse de ülkemizin jeolojik konumu, doğal afetlerle sıklıkla karşılaşmamıza sebebiyet verdiği için; bu afetlerden etkilenen mükelleflerin zararlarını hafifleterek, kalkınmalarını desteklemek adına düzenlenen terkin müessesesi, kanaatimizce “özel bir mücbir sebep hali” olarak değerlendirilebilir. Mücbir sebep hallerinde, vergilemeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi ve hakların kullanımına ilişkin süreler, bu halin devamı müddetince

¹⁰⁸ Burhan Gezgin, “Sel ve Diğer Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1997, Sayı: 193, s. 54.

¹⁰⁹ Elif Pürsünlerli, “Vergi Hukukunda Doğal Afetler”, **Yaklaşım**, Eylül 1999, Sayı:81, s.149.

işlemez ve mücbir sebep hali sona erdikten sonra ödevler yerine getirildiklerinde veya haklar kullanıldıklarında, tıpkı süresinde yerine getirilmiş veya kullanılmış gibi işlem görürken; terkin halinde ise, meydana gelen bir mücbir sebep hali neticesinde, zarar gören mükelleflere kamu borcunun sona erdirilmesi yoluyla destek olunarak, kötü durumlarının iyileştirilmesi ve bu doğrultuda mükellefiyet ilişkilerinin devamı amaçlanmaktadır.

3.1.2.5. Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Müessesesine Etkisi

Mücbir sebeplerin, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili sürelerle etkisi tereddütsüz olmakla birlikte; mükellef hakları ile ilgili süreleri etkileyip etkilemediği hususunda daha önceki açıklamalarımızda da belirtildiği üzere, farklı görüşler söz konusudur. Uzlaşma da bir vergi ödevi niteliği taşımadığından, mücbir sebeplerin uzlaşma müessesesine ilişkin sürelerle etkisi tartışmalıdır.

Konuyla ilgili ilk görüş; V.U.K'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin, sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri durdurduğu, uzlaşmanın ise vergi ödevi olmaması ve V.U.K'da mükelleflerin ödevleri arasında sayılmaması nedeniyle, mücbir sebeplerden etkilenmeyeceği yönündedir.

Diğer görüş ise; uzlaşma gibi mükelleflere belirli haklar sağlayan bir müessese için de, mücbir sebep halinin kabulünün gerektiği yönündedir. Bu görüşün dayanağını oluşturan düşünce; uzlaşma her ne kadar bir vergi ödevi niteliği taşımayıp mükelleflere verilmiş bir hak olsa da, mücbir sebep hallerinde sürelerin işlemeyeceğinin genel hukuk kuralı olduğudur.

“Uzlaşma, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemek ya da eksik yerine getirmek suretiyle beyan dışı bıraktıkları kazanç veya vergiye tabi işlemlerle ilgili olarak bilahare vergi idaresince ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin cezaların miktarları üzerinde ihtilaf yaratılmaksızın mükelleflerle idarenin karşılıklı

olarak anlaşmalarına imkan veren bir müessesedir.”¹¹⁰ Dolayısıyla uzlaşma, tamamen mükellef tarafından kullanıp kullanılmaması kendi ihtiyarında olan, seçimlik bir haktır. Ancak uzlaşma, her ne kadar seçimlik bir hak olsa da, mükelleflerin bu hakkı kullanma yolunu seçerek idareye başvuruda bulunmaları ve kendilerine verilen uzlaşma toplantısı tarihi ve saatinde bir mücbir sebep haline maruz kalmaları sebebiyle bu toplantıya katılamamaları halinde, eğer kendilerine yeni bir uzlaşma görüşmesi imkanı sağlanamazsa; bu durum, verilmiş bir hakkı ellerinde olmayan koşullar nedeniyle kullanamayan mükellefler için hak kaybı doğuracağından, gerçekten hukukun genel ilkelerine aykırı bir görünüş sergilenmesine neden olacaktır. Vergi idaresi tarafından da mükelleflerin maruz kaldıkları mücbir sebep halleri nedeniyle uzlaşma toplantılarına katılamaması hallerinde, tevsik etmeleri koşuluyla kendilerine yeni bir uzlaşma günü belirlenmesi uygulamasının benimsendiğini görmekteyiz.¹¹¹

Üzerinde durulması gereken bir diğer husus, uzlaşma talebinin bir mücbir sebep haline maruz kalması nedeniyle, mükellef tarafından süresi içinde yapılamamasıdır. V.U.K’un Ek 1. maddesine göre uzlaşma talebinin, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Mükelleflerin, maruz kaldıkları mücbir sebep halleri nedeniyle, bu sürede uzlaşma talebinde bulunamamaları, Danıştay’ın bazı kararlarında uzlaşma talep süresini hukukun genel ilkeleri doğrultusunda durduran¹¹², bazı kararlarında ise durdurmayan¹¹³ bir neden olarak kabul edilmektedir. Şahsi fikrimiz, mücbir sebeplerin sadece vergi ödevlerine ilişkin sürelerde dikkate alınamayacağı, her ne kadar kanunda açık olarak belirtilmese bile, mücbir sebep hallerinin, idareye başvuru yapılarak kullanılabilen uzlaşma gibi bir hakkın kullanımına mani olmaması gerektiği yönündedir. Özellikle doğal afet halleri düşünüldüğünde, mükellefin bu tarz olağanüstü bir durumda,

¹¹⁰ Kazım Karaca, “Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, **Yaklaşım**, Nisan 2008, Yıl:16, Sayı:184, s.166.

¹¹¹ **Bkz:** Maliye Bakanlığı 01.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/28805210/13454 Sayılı Özelgesi, 31.10.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 14/3. maddesi

¹¹² **Bkz:** Dş. 4.D., 20.11.1991 gün E.1991/2637, K.1991/3646, Dş. 4.D.,14.10.1991 gün E.1988/5421, K.1991/3107, Dş. 3.D., 03.05.1994 gün E.1993/1983, K.1994/1425

¹¹³ **Bkz:** Dş. 9.D., 25.11.1987 gün E.1986/4326, K.1987/3457, Dş. 4.D., 20.11.1991 gün E.1991/2637, K.1991/3946, Dş. 7.D., 17.11.1993 E.1992/34, K.1993/4809

uzlaşma talebini süresi içerisinde yapamadığı için bu haktan yararlandırılmaması, hukukun genel ilkelerine aykırı olacaktır.

Mücbir sebep hallerinin, uzlaşma talebi için başvuru süresini uzattığını kabul etmemekle birlikte; mücbir sebep nedeniyle belirtilen gün ve saatte uzlaşma toplantısına katılmayan mükellefe, yeni bir uzlaşma tarihi verilebileceğini savunan görüşte¹¹⁴ ise, kanaatimizce isabet bulunmamaktadır. Mükellef, bir mücbir sebep hali nedeniyle nasıl uzlaşma toplantısına katılmıyor ve bu durumda kendisine bir hak daha tanınabiliyorsa, aynı durumdaki mükellefe başvuru süresini elinde olmayan bir mücbir sebep hali sonucunda geçirmiş olması nedeniyle bir başvuru hakkı daha verilmemesi, adaletsiz bir görünüm sergilenmesi sonucuna yol açacaktır.

3.1.2.6. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve İslah Müessesesine Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde¹¹⁵ düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergiler nezdinde, işledikleri vergisel suçlardan ötürü pişmanlık duyan mükelleflerin, ilgili Kanun hükmünde belirtilen koşulları yerine getirdikleri takdirde, vergi ziyayı cezasından kurtulmalarına imkan sağlayan bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹¹⁴ Veysi Seviğ, "Uzlaşma Gün Ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği", **Yaklaşım**, Eylül 2006, Sayı:165, s.225.

¹¹⁵ **Vergi Usul Kanunu Madde 371 :**

"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez. 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz."

Mücbir sebeplerin pişmanlık ve ıslah müessesesi üzerindeki etkisi, tıpkı uzlaşma müessesesi gibi tartışmalıdır. Tartışmanın özü, mücbir sebeplerin sadece vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde mi, yoksa haklara ilişkin süreler için de geçerlilik kazanıp kazanmadığı yönünde olmakla birlikte; kanaatimizce, pişmanlık ve ıslah müessesesinin, diğer haklardan farklı bir konumu bulunmaktadır. Bu farklı konum, bu kurumun sadece vergisel ödevlerin aksatılması halinde uygulanan bir düzenleme olmasıdır. Dolayısıyla mantık çerçevesinde düşünüldüğünde, vergi kanunlarımızda yer alan ve içeriği ne olursa olsun bir hak niteliği taşıyan pişmanlık ve ıslah müessesesinin, mücbir sebeplerin vergi ödevleri dışında haklara ilişkin tüm sürelerle de etki edeceği bakış açısıyla, mücbir sebep uygulamasına konu olması gerekmektedir. Ancak diğer taraftan, vicdani bir bakış açısı ile kanaatimiz; vergi yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflere, cezadan kurtulma imkanı veren bir düzenleme olması nedeniyle, mücbir sebeplerin pişmanlık ve ıslah sürelerine etki etmemesi gerektiği yönündedir.

Konuyla ilgili görüşlere baktığımızda;

Doğrusöz; V.U.K'un 13. maddesiyle düzenlenmiş mücbir sebep kavramının, pişmanlık ve ıslah uygulamasında yer bulması gerektiği görüşünü savunmaktadır.¹¹⁶

Kızılot'lara göre¹¹⁷; Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birisinin varlığı, tüm süreleri durdurmakta; buna V.U.K'un 371. maddesinde sayılan pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabilmesi için yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin, 15 günlük ifa süresi de dahil olmaktadır.

¹¹⁶ M. Ezhan Doğrusöz, "Pişmanlık ve Islah Müessesesi-Mücbir Sebep Kavramı İlişkisi", **Yaklaşım**, Nisan 2003, Yıl:11, Sayı:124, s.223.

¹¹⁷ Kızılot-Kızılot, **a.g.e.**, s.208

Aynı görüşü paylaşan Çavuş¹¹⁸; mücbir sebep hallerinin, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması bakımından da süreleri durdurucu bir etki göstereceğini ifade etmektedir.

Sonuç olarak; mücbir sebeplerin, hem vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde hem de haklara ilişkin sürelerde uygulama alanı bulduğunu savunan görüş, genel olarak mücbir sebeplerin pişmanlık ve ıslah müessesesine ilişkin süreler üzerinde de etkili olduğunu savunmaktadır.

3.2. Zor Durum Halinin Etkileri

Zor durum halinin etkilerini, zor durum halinin beyanname verme süresine yaptığı etki ve 6183 sayılı Kanun hükümleri kapsamında tecil müessesesi üzerindeki etkisi olmak üzere aşağıda iki başlık halinde inceleyelim:

3.2.1. Zor Durum Halinin Beyanname Verme Süresine Etkisi

Beyan esasına dayanan vergi sistemimiz esas olarak, mükelleflerin elde ettiği gelirler doğrultusunda ödeyecekleri vergileri, vergi kanunlarında belirtilen şekillerde ve yine vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda hazırladıkları beyannameler vasıtasıyla, vergi idaresine bildirmeleri temeli üzerine kurulmuştur.

Mükelleflerin, beyanname verme ödevlerini yerine getirme süreleri içerisinde karşılaşılabilecekleri, mücbir sebepler kapsamına girmeyen, ancak beyanname verme ödevlerini yerine getirmelerini engelleyen, çeşitli durumlarla karşılaşmaları halinde; bu haller zor durum hali olarak nitelendirilerek, bu kapsamda mükelleflere, beyannamelerini vermeleri için idare tarafından, kanuni yükümlülük sürelerinin bir katına kadar, eğer bu süre bir aydan az ise de bir aya kadar ek süre verilebilmektedir.

¹¹⁸ Çavuş, **a.g.m.**

Zor durumda olmaları nedeniyle, beyannamelerini süresinde veremeyecek olan yükümlülerin, idareye yazılı olarak yapacakları başvuru ile kendilerine zor durum müessesesinden yararlanma imkanı sağlanabileceği gibi; 5228 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası, genel nitelikteki olayların zor durum kapsamında değerlendirilmesi halinde idare, bu olaylardan etkilenen belli bölgede, sektörde veya iş kolunda faaliyet gösteren mükellef, vergi sorumluları ve belli mükellef grupları nezdinde, yazılı talepte bulunma şartı aramaksızın da topluca uygun bir süre verebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesiyle düzenlenmiş zor durum müessesesinde, yükümlünün karşı karşıya kaldığı bir durum nedeniyle beyannamesini süresinde veremeyecek olması halinde, zor durum kapsamında nitelendirilip nitelendirilemeyeceği, tamamen idarenin takdirinde bulunmaktadır. İdarenin olumsuz görüşüne karşı mükellef, yargı yoluna başvurma hakkına sahip olsa da uygulamada, zor durum kapsamında yargıya intikal eden olaylara pek rastlanmamaktadır.

Yükümlüye, zor durumda bulunması nedeniyle, beyanname vermesi için idarece verilen ek süre ne kadar olursa olsun, verilen bu süre içinde mükellef bakımından bir mücbir sebep hali doğarsa; mücbir sebep halinin doğduğu tarihte zor durum kapsamında verilmiş olan süreden, henüz işlememiş olan kısım, mücbir sebep halinin ortadan kalkmasından sonra kaldığı yerden geçerli olmaya devam edecektir.¹¹⁹

Zor durumda bulunması sebebiyle, kendisine idarece süre verilen mükellef hakkında, beyanname verme yükümlülüğünü yasal süresinde yerine getirmediği sebebiyle, cezai bir yaptırım uygulanmaz. Verilen ek süre içerisinde, beyanname verme yükümlülüğünü ifa eden mükellef, tıpkı kanuni süre içerisinde yükümlülüğünü yerine getirmiş gibi işlem görür. Ancak bir görüşe göre¹²⁰; beyanname verme süresinin zor durum nedeniyle uzatıldığı durumlarda, vadesinde ödenmeyen vergi borcuna gecikme zammı uygulanması gerekmektedir. Katıldığımız

¹¹⁹ Özbacı, **a.g.e.**, s.178.

¹²⁰ Arca, **a.g.e.**, s.161.

diğer görüşe göre ise¹²¹; zor durum hali nedeniyle mükellefe verilen süre kadar yasal süreler işlemez ve verilen süre dolunca, alacağın vadesi gerçekleşmiş olup, eğer bundan sonra ödeme yapılmazsa gecikme zammı işlemeye başlar. Nitekim V.U.K'un 111/3. maddesi gereğince zor durum nedeniyle sürenin uzaması halinde vade, uzayan sürenin bittiği gün olduğundan, vade henüz dolmadan gecikme zammı tatbiki, bu doğrultuda mümkün olamayacaktır.

3.2.2. 6183 Sayılı Kanun'un Tecil Hükümleri Kapsamında Zor Durum

Zor durum sebebiyle uzayabilecek olan süreler, sadece kanuni sürelerdir. İdari sürelerin zor durum nedeniyle uzaması mümkün değildir. Zor durum nedeniyle süre verilmesi vadeyi uzatarak, verilen süre kadar kanuni sürenin işlemesine engel olmakta, verilen sürenin bitiminde de alacağın vadesi gerçekleşmektedir.¹²² Beyanname verme süresi zor durum nedeniyle uzadığında, beyanname verememe eylemine bağlı olarak, ödeme süresi de otomatik olarak uzamış olmaktadır. Ancak zor durum halinin yalnızca ödeme ile ilgili olması durumunda, sürelerin uzayıp uzamayacağı tereddütlüdür. Zor durumda ödeme ile ilgili sürelerin uzaması konusunda, gerek vergi idaresinin uygulamalarında, gerekse de yargı kararlarında belirginleşmiş bir yorum bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili bir görüşe göre; zor durum sebebiyle uzayabilecek olan süreler, vergi ödevlerine ilişkin olan sürelerdir. Ödeme, vergilendirme işlemlerinden sonraki bir sayfayı içerdiği için¹²³, ödeme ile ilgili süreler zor durum nedeniyle uzamaz. Ödeme ile ilgili sürelerin uzatılması, 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde düzenlenmiş olan tecil kurumundan yararlanabilmenin bir şartı olarak ve ancak "çok zor durum" diye adlandırılan bazı şartlar dahilinde ve belli sınırlar içerisinde, idarenin takdiri ile mümkün olmaktadır.¹²⁴

¹²¹ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s.38.

¹²² **A.e.**

¹²³ Arıca, **a.g.e.**, s.160.

¹²⁴ Karakoç-2, **a.g.e.**, s.353.

6183 Sayılı Kanun'un "Tecil" başlığını taşıyan 48. maddesine 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; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir."

Bizimde katıldığımız ikinci görüşe göre; genelde ödeme süresi, 6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesine göre, çok zor durum şartına bağlı olarak ve teminat karşılığında uzatılmakla beraber, 6183 Sayılı Kanun'un 8. maddesi ile sürelerle ilişkin V.U.K'a yapılan atıf gereğince, 6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesi dışında da, zor durum halinde ödeme süreleri uzayabilmektedir.¹²⁵ Ayrıca zor durumda bulunmak, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni süreleri uzatan bir neden olduğundan ve kamu alacağını ödemek de bir vergi ödevi olduğundan dolayı, zor durum hali ödeme süresini de uzatmaktadır.¹²⁶

V.U.K kapsamındaki zor durum halinde; zor durumda olmaları nedeniyle vergilemeye ilişkin ödevlerini süresi içerisinde yerine getiremeyecek olanlara süre verilirken, A.A.T.U.H.K kapsamındaki çok zor durum halinde ise; verginin vadesinde ödenmesi veya haciz uygulanması veyahut haciz uygulanmış malların paraya çevrilmesi, mükellefi çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazılı istemde bulunmak ve teminat göstermek gibi diğer şartların da varlığı halinde tecil uygulanmaktadır. Yani ilk durumda süre verilmesi zor durumda bulunulması şartına bağlı iken ve mali bir nitelik taşımazken; ikinci durumda tecil uygulanması, verginin vadesinde ödenmesi sonucunda mükellefin çok zor duruma düşecek olmasına bağlı olup, mali bir nitelik taşımaktadır.¹²⁷

Açıklamalarımızdan anlaşıldığı üzere, V.U.K 'un 17. maddesi ile düzenlenmiş olan zor durum müessesesi ile A.A.T.U.H.K'un 48. maddesinde düzenlenmiş olan

¹²⁵ Murat Özden, "Zor Durum Nedeniyle Süre Verilmesi", **Yaklaşım**, Mart 1998, Yıl:6, Sayı:63, s.68.; Özbacı, **a.g.e.**, s.177.

¹²⁶ Türkkot, **a.g.m.**, s.67.

¹²⁷ Özden, **a.g.m.**, s.68.

tecil müessesesi kapsamındaki çok zor durum halleri, tamamen farklı amaçlara hizmet etmektedir. Bu doğrultuda, zor durum uygulamasını ödeme ile ilgili süreler bakımından, A.A.T.U.H.K'nun 48. maddesiyle sınırlayan görüşün benimsenmesi, kanaatimizce; kanun kapsamlarının dar bir bakış açısıyla ele alınması anlamını taşımaktadır.

3.3. Mücbir Sebep ve Zor Durum Hallerinin Karşılaştırılması

Uygulamada mücbir sebep ve zor durum halleri birbirlerine benzetilse de, aslında her iki müessesenin birbirinden ayrılmasını sağlayan çeşitli farklılıklar mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nda da ayrı ayrı düzenlenmeleri, bu görüşümüzün en temel göstergesidir. Ancak uygulamada, mücbir sebep her yönü ile ele alınıp detaylıca incelenmesine rağmen, zor durum üzerinde gereğince durulmadığı söylenebilir.

Mükelleflerin zor durumda bulunması aslında bir bakıma mücbir sebep sayılabilir.¹²⁸ Ancak mücbir sebep, deprem, sel felaketi, yangın, kasırga gibi doğal olaylar olabileceği gibi, savaş, isyan, ihtilal ve genel grev gibi insana bağlı beşeri olaylarda olabilmekte, bu kapsamda da mücbir sebeplerin en belirgin özelliği; bu tür olayların genel nitelik taşıyan, kişilerin iradeleri dışında vuku bulan ve kaçınma veya karşı koyma ile önlenemeyen olaylar olması ve bu olayların meydana gelmesi sonucunda yükümlülerin vergisel ödevlerini yerine getiremez olmalarıdır.¹²⁹ Zor durum ise; yine kişinin iradesi dışında vuku bulan ancak etki alanı daha dar ve o kişiye yönelik, özel nitelikli, tesadüfi olaylar olup,¹³⁰ bu olaylar yükümlülerin vergisel ödevlerini yerine getirmelerini güçleştirecek niteliktedir.

Mücbir sebep ve zor durum hallerinin en temel farklılıklarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

¹²⁸ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, C.II, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2006, s.47.

¹²⁹ **A.e.**

¹³⁰ **A.e.**, s.48.

- Mücbir sebepler, objektif karakterleri gereği, herkes tarafından kabul edilebilecek nitelikteki olaylar iken; zor durum hali, mücbir sebepler dışında kalan, mükellefler tarafından ileri sürülen ve kabul edilip edilmemesi tamamen vergi idaresinin takdirinde bulunan, subjektif sebeplerdir.¹³¹
- Mücbir sebepler, V.U.K'un 13. maddesinde tek tek sayılıp, maddenin sonuna eklenen "gibi haller" ibaresiyle de kapsamı genişletilmiş olmasına rağmen; zor durum hallerine ilişkin olarak, kanunda herhangi bir belirleme yapılmamış, V.U.K'un 17. maddesinde, sadece zor durumda izlenecek olan yönetime yer verilmiştir.
- Mücbir sebep hallerinden birinin mevcut olması, yükümlülük ifasını tamamen imkansızlaştırırken; zor durum hali ise, aynı yükümlülüğün ifasını son derece zorlaştırmaktadır.¹³² Diğer bir ifadeyle, mücbir sebep hali vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede etkili olurken; zor durum hali, vergi ödevlerinin süresi içinde yerine getirilmesini engellemekte ya da güçleştirmektedir. Örneğin; kişinin kendisinin beyin kanaması gibi ağır bir hastalık geçirmesi, günlük işlerini yapamaz ve bir başkasına dahi yaptıramaz duruma düşmesine sebebiyet vereceğinden, mücbir sebep sayılırken; annesinin beyin kanaması geçirerek aynı duruma düşmesi, kişinin günlük işlerini yapması veya bir başkasına yaptırmaması için fiili olarak bir imkansızlık içermemekle birlikte, bu durumda olan bir kişinin, içinde bulunduğu ağır elem içerisinde, günlük işlerini yapmak veya bir başkasına yaptırmak yükümlülüklerini yerine getirmesi son derece güçleşeceğinden, zor durum sayılacaktır.
- Mücbir sebep halleri, zor duruma göre daha objektif ve genel nitelikli olaylar olduğundan, re'sen dikkate alınabilmekte; mükellefin şahsına ilişkin olaylarda da tevsik ve ispat edilerek bu müesseseden faydalanılabilmektedir.

¹³¹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.110.

¹³² Arıca, **a.g.e.**, s.157.

Oysaki zor durum halinde, durumun mevcudiyetinin takdiri ve mükellefe verilecek olan süre, idarenin insiyatifindedir.

- Mücbir sebep halinde, sürenin uzaması kendiliğinden gerçekleşirken; zor durumda süre talebi için idareye başvurulması ve idarenin zor durumu kabul ederek, ek süre vermesi gerekmektedir.¹³³
- Mücbir sebeplerin varlığı halinde, yükümlülerin sürelerin işlememesi imkanından yararlanabilmeleri için, kanuni süre sona ermeden vergi idaresine başvurma zorunluluğu yok iken; zor durum nedeniyle süre uzaması imkanından yararlanmak için yükümlülerin, kanuni süre sona ermeden idareye başvurmaları gerekmektedir.¹³⁴
- Mücbir sebep halinin devamı süresince, vergilendirmeye ilişkin süreler ve tarh zamanaşımı süreleri dururken; zor durumda ise zor durum halinin devam ettiği müddetçe değil, en çok, kanuni sürenin bir katına kadar, kanuni süre bir aydan az ise de bir aya kadar süreler uzayabilmektedir.¹³⁵
- Doğal afetler şeklinde ortaya çıkan mücbir sebep hallerinde, bu hale ilişkin yükümlülüklerin vergi alacağına terkin edilerek tamamen ortadan kalkabilmesi belirli şartlar dahilinde mümkünken; zor durum halinin ilgili bulunduğu yükümlülüğün ifasını tamamen ortadan kaldırması hiçbir zaman söz konusu olmamakta, sadece yükümlülüğün ifa süresini, idarece verilen süre kadar erteleyebilmektedir.¹³⁶
- Mücbir sebep hallerinde vergi cezaları kesilmezken, zor durumla ilgili olarak kanunda bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.¹³⁷ Kanaatimiz, zor durum halinin de vergi cezaları kesilmesine engel bir durum olarak kabulü gerektiği yönündedir.

¹³³ Karakoç-2, **a.g.e.**, s.353.

¹³⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s.508.

¹³⁵ S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 7.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s.101.

¹³⁶ Arıca, **a.g.e.**, s.157., Oktar, **a.g.e.**, s.101.

¹³⁷ Kıldış, **a.g.m.**, s.92.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk Vergi Sistemi, vergi kanunlarınca mükelleflere yüklenen ödevlerin, ilgili kanunlar kapsamında öngörülen süreler içerisinde yerine getirilmeleri esasına dayanmaktadır. Ancak bazen, mükellefler öyle durumlarla karşılaşmaktadırlar ki, içerisinde buldukları koşullarda ya vergi ödevlerini yerine getirmeleri tümüyle imkansız hale gelmekte, ya da kanunca belirlenen sürelerde yerine getirmeleri son derece güçleşmektedir. İşte bu gibi durumlarda, iyi niyetli mükellefleri vergi kanunları karşısında düşecekleri müşkül durumdan kurtarmak amacıyla, vergi hukukumuzda mücbir sebep ve zor durumda mühlet verme müesseseleri düzenlenerek yerini almıştır.

Kanun hükümlerine baktığımızda, mücbir sebeplerin V.U.K'un 13., 15., 115. ve 373. maddeleri ile A.A.T.U.H.K'nun 105. madde düzenlemelerini kapsadığını, zor durum halinde mühlet vermeye ilişkin olarak ise, V.U.K'un 17. maddesinin düzenlendiği görülmektedir.

Mücbir sebep halleri, V.U.K'un 13. maddesinde ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afet halleri, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler ve sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerinin elinden çıkmış olması halleri olarak dört bent halinde sayılmıştır. Maddede dikkat çeken husus, mücbir sebeplerin tanımlanması yoluna gidilmeyerek, doğrudan örneklendirme yolunun seçilmiş olması ve mücbir sebep olarak nitelendirilecek olayların vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede olması gerektiğinin belirtilmiş olmasıdır. Maddenin sonuna eklenen “gibi haller” ibaresi ile, benzer durumların da kapsama alınmasını sağlayabilecek şekilde anlam genişlemesi yaratılmıştır. Hayatın akışında yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler, farklı hastalıkların ve doğa olaylarının ortaya çıkması, ticari faaliyet türlerinin çeşitlenmesi gibi nedenlerle, kanunların günlük hayatta karşılaşılabilecek tüm mücbir sebep hallerini saymak yoluyla kapsamı beklenemeyeceğinden, “gibi haller” ibaresinin 13. maddenin sonuna eklenerek,

yükümlülerin vergisel ödevlerini yerine getirirken karşılaşılabilecekleri farklı nitelikteki durumları da kapsar hale gelmesi çok yerindedir.

V.U.K'un 13. maddesinde sayılan ve "gibi haller" eklentisi ile anlam genişlemesi yaratılan hallerin, mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için, bu hallerin; vergi ödevlisinin iradesi dışında meydana gelmesi, gerçekleşen olayın vergi ödevlisi tarafından önceden sezilemez ve önlenemez olması, en önemlisi de ödevlinin gerçekleşen olayda kusuru olmaması gerekmektedir. Ayrıca, meydana gelen olay ile yükümlünün vergisel ödevlerini yerine getirememesi arasında uygun illiyet bağı da bulunmalıdır. Bir olayın mücbir sebep kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, vergi idaresinin takdirinde olsa da, idarenin vereceği karara karşı ilgilinin yargı organlarına başvurması mümkündür.

V.U.K'un 15. maddesinde, mücbir sebep hallerinde sürelerin işleminin duracağı hüküm altına alındığından, eğer bir mücbir sebep hali mevcutsa; mücbir sebep olarak nitelenen olayın doğduğu tarihten, ortadan kalktığı tarihe kadar süreler işlemeyecektir. Mücbir sebebin varlığından önce işlemiş olan süreler ise, bu halin ortadan kalkmasından itibaren işleyecek olan sürelere ilave edilecektir.

Küreselleşme olgusunun neticesinde, neredeyse tüm alanlarda dünyanın bütünleşmesi, mücbir sebep olarak nitelendirilebilecek olayların çeşitlenerek sayıca artmalarına sebebiyet vermektedir. Öte yandan, ülkemizin içinde bulunduğu coğrafya, sıklıkla birtakım doğal afetlerle karşılaşmamızı mümkün kılmaktadır. Bu doğrultuda mücbir sebep uygulaması vergi hukukumuzda, geçmişten beri önemini arttırarak devam ettirmektedir.

Mücbir sebeplerle ilgili olarak yapılan bu çalışma sonucunda, ulaşılan bulgular neticesinde işleyişe yönelik sorunlar ve bu sorunların çözümü için yapılabilecek öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

İlk olarak, ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin derecelerinin tespiti hakkında, V.U.K'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Beyin kanaması, kalp krizi gibi

belirgin bir hastalık geçiren bir mükellefin aldığı rapor, idare tarafından mücbir sebep kabulü için yeterli olmakta, ancak bu derece belirgin olmayan hastalıklar için alınan raporlar, idare tarafından duruma göre ilgili hastane başhekimliğine veya il sağlık müdürlüğüne yazı ile sorularak, hastalığın vergilendirme ile ilgili ödevi engeller derecede ağır olup olmadığına karar verilmektedir. İdarenin, mücbir sebep takdiri için uzmanlığı dışındaki bir alanla ilgili olarak, sağlık kuruluşlarından bilgi talep etmesinin sağlıklı bir uygulama olduğu kanaatinde bulunmakla beraber, ilgili sağlık kuruluşundan bilgi isterken, idarenin bu bilgi sonucunda yapacağı değerlendirme hakkında, ilgili sağlık kuruluşuna ön bilgi sunarak aydınlatmasının yerinde olacağı görüşüdeyiz.

Ağır kaza ve ağır hastalığa maruz kalan yükümlülerin, tedavi gördükleri sağlık kuruluşlarından alacakları raporlarla, mücbir sebep uygulamasından yararlanmak için durumlarını belgelendirmeleri ilk bakışta yeterli gibi görünse de; idare, ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin ispat ve tevsikinde, hastanelerden (özel hastaneler dahil), hastaneler dışında da hükümet tabipliği ve sağlık ocağı gibi resmi sağlık kuruluşlarından alınan raporları geçerli saymakta, istismara yol açabileceği düşüncesi ile özel doktor raporlarını dikkate almamaktadır. Ayrıca özel polikliniklerden alınan raporlar da, bu kuruluşların acil ve ayakta tedavi yapan sağlık birimleri olması gerekçesiyle, idare tarafından kabul edilmemektedir. İdarenin, özel doktor ve polikliniklerden alınan raporları mücbir sebep takdirinde kabule layık bulmaması, kanaatimizce, iyi niyetli mükellefleri mağdur edecek bir uygulamadır. Mükellef, ani olarak karşılaştığı kalp krizi gibi ağır bir hastalıkta ya da ağır bir kaza halinde, durumun aciliyeti dikkate alınarak, en yakınında bulunan özel bir doktora ya da özel bir polikliniğe götürülmüş ve tedavisi burada yapılmış olabilir. Özel doktordan alınan raporların, doktorların tutmak zorunda oldukları protokol defterine kayıtlı bulunduğunun ve muayene ücretine ait serbest meslek makbuzunun varlığının kanıtlanması ve tarihsel olarak da tutarlı olması koşuluyla, ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin ispat ve tevsikinde geçerli olması gerektiği görüşünü taşımaktayız. Nitekim konuyla ilgili Danıştay'ın görüşü de bu doğrultudadır. Ayrıca, kapsamlı teşhis ve tedavi ünitelerine sahip olmayan, tıpkı poliklinikler gibi ayakta tedavi imkanlarına sahip sağlık ocaklarından alınan raporlar, nasıl mücbir sebeplerin ispat

ve tevsiki için kabul olunuyorsa, aynı imkanlara sahip özel polikliniklerden alınan sağlık raporlarının idarece kabul olunmaması, mantıklı bir görünüş sergilememektedir. Bahsi geçen kuruluşların raporlarının idarece kabul edilmemesi, mükellefin bu sağlık kuruluşlarında tedavisi için geçirdiği zaman içerisinde yerine getiremediği vergisel yükümlülükleri için zor duruma düşmesine neden olacaktır.

Tutukluluk hali, V.U.K'un 13. maddesinde mücbir sebep hali olarak sayılmaktadır. Ancak kişi özgürlüğünü kısa süreli de olsa kısıtlayan gözaltına alma, nezarete alma, yakalama hallerinin hakim kararına dayanmadığı gerekçesi ile mücbir sebep hali olarak kabul edilmeleri konusunda uygulamada tereddütler mevcuttur. Gözaltına alma, nezarete alma, yakalama halleri, eğer bu süre zarfında mükellef vergilemeye ilişkin bir ödevini yerine getirememişse, kanaatimizce "gibi haller" kapsamında mücbir sebep hali olarak kabul edilmelidir.

Yükümlülerin, vergileme ile ilgili ödevlerini karşı karşıya kaldıkları yangın, yer sarsıntısı, su baskını gibi bir afet nedeniyle yerine getirememeleri, mücbir sebep hali olarak kabul edilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, ilgili afetin etki alanıdır. Belli bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkileyen genel nitelikli afetlerde, afetin herkes tarafından bilinebileceği gerekçesi ile ayrıca ispatlanmasına gerek olmayacaktır. Ancak bu halde, yükümlünün ispat külfeti, afetten vergi ödevlerini yerine getirmesini engelleyecek derecede etkilendiği yönünde olacaktır. Aksi bir uygulama, afetten etkilenmemiş ya da vergi ödevlerini yerine getirmesine engel derecede etkilenmemiş olan mükellefleri, mücbir sebep uygulaması kapsamına alarak sakınca doğurabileceğinden; genel nitelikli afet hallerinde, mükelleflere afetten etkilendiklerini ispat külfeti yüklenmesi gayet yerindedir. Genel nitelikli olmayıp sadece bir veya birkaç mükellefi etkileyen afet hallerinin ise, idarece bilinmeyeceği gerekçesi ile ilgilisi tarafından ispatlanması gerekecektir. Ancak bu gibi hallerde, mükellefçe ispatın ne şekilde yapılacağına ilişkin V.U.K'da bir düzenleme yer almaması bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Uygulamaya vergi idaresinin açıklamaları ve yargı kararları yön vermektedir.

Mücbir sebep hali olarak V.U.K'da sayılan bir diğer hal, mecburi gaybubetler kapsamında kişinin vergi ödevlerinin yerine getirememesi halidir. Vergi ödevlisinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubet hallerine, yolların geçilmez surette kapanması, kişinin iradesi dışında bilmediği bir yerde mahsur kalması, ikametgahına veya işyerine dönememesi gibi haller örnek verilebilir. Ancak mükellefin yurt dışına çıkması, iradesi dahilinde gerçekleşeceğinden ve bu sürede mükellefin kendisine vekil veya temsilci ataması söz konusu olabileceğinden, mecburi gaybubet kapsamında değerlendirilmez. Öte yandan, literatürde genel kabul gören, kişinin askere alınması halinin mecburi gaybubet kapsamında mücbir sebep sayılması, kanaatimizce yerinde bir değerlendirme değildir. Tıpkı yurt dışına çıkılması gibi, askere alınmadan önce de, kişi kolaylıkla yokluğunda işlerini yürütmek üzere bir vekil tayin edebileceğinden, bu halin vergisel ödevlerin yerine getirilmesini engelleyen bir mücbir sebep hali olarak kabul edilmesinin isabetli olmadığı görüşündeyiz.

Kanunen saklanması gereken defter ve belgeler, mükellefin elinden iradesi dışında gelişen, yangın, yer sarsıntısı, hırsızlık, şirket ortaklarından birisinin el koyması, resmi makamların el koyması gibi çeşitli nedenlerle çıkmış olabilir. Defter ve belgelerinin kişinin iradesi dışındaki sebeplerle elinden çıkması hali V.U.K.'un 13. maddesinde yer alan bir mücbir sebep hali olmaktadır. Ancak defter ve belgelerin mükellefin elinden iradesi dışında çıkması tek başına mücbir sebebin varlığı için yeterli olmayacaktır. Burada dikkat edilecek husus, idarece incelenmek üzere ya da görülmekte olan bir dava nedeniyle mahkemece defter ve belgelerin alınması gibi hallerde, mükellefin talebi üzerine kendisine defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapma imkanı tanınıp tanınmadığıdır. Mükellefe bu imkanın sağlanması halinde, zaten bir mücbir sebep halinden bahsedilemeyecektir. Ancak bu imkan sağlanmazsa, mükellef, defter ve belgeleri üzerinde tasarruf imkanına kavuşamayacağından, bir mücbir sebep hali söz konusu olacaktır. Mükellefin defter ve belgelerinin doğal afet, hırsızlık gibi nedenlerle elinden çıkması halinde ise, mükellefin bir belge yoluyla durumunu kanıtlaması gerekecek, bu belge de mahkemeden alınacak bir zayi belgesi olacaktır. İdarece defter ve belgelerin ibrazı istendiğinde, zayi belgesi almış olan mükellefe herhangi bir cezai yaptırım uygulanmayacaktır. Ağır kaza, ağır hastalık,

tutukluluk ve afet halleri gibi mücbir sebep hallerini ispatlamak nispeten kolayken, uygulamada sıklıkla karşılaşılan çalınma, kaybolma, yanma gibi sebeplerle defter ve belgelerin zayi olduğunun ispatı, bu gibi durumların iyi niyetli mükellefler yanında kötü niyetliler tarafından da istismara yönelik olarak kullanılmaya çalışılması nedeniyle aynı ölçüde kolay olmamaktadır. Bu gibi durumlarda mücbir sebebin ispatı; akılcı ve olayı tüm yönüyle aydınlatan delillerle yapılmalıdır.

Mükellefin vergilemeye yönelik ödevlerinin tamamının ya da bir kısmının umumi vekil vasıtasıyla yerine getirildiği hallerde, umumi vekilin şahsında gerçekleşen mücbir sebeplerin, mükellef için geçerli olup olmayacağı konusunda yargı kararları da dahil olmak üzere bir netlik söz konusu değildir. Vergi kanunlarımızda umumi vekilin vergi sorumlusu olarak kabul edileceği yönünde bir hüküm bulunmamakla beraber, uygulamada umumi vekiller mükelleflerin vergilemeye ilişkin ödevlerini onlar adına yerine getirebilmekte ve hatta V.U.K'un 94/1. maddesinde tebliğ yapılabilecekler arasında umumi vekiller de sayılmaktadır. Görüşümüz, umumi vekillerin şahsında meydana gelen mücbir sebep hallerinin, ilgili vergi ödevinin mükellef tarafından bizzat yerine getirilmesinin mümkün olduğu durumlarda mükellef için mücbir sebep olarak kabul edilmemesi; ilgili ödevin mükellefçe bizzat yerine getirilememesi halleriyle sınırlı olmak üzere ise, mükellef için mücbir sebep takdirinde dikkate alınması ancak mükellefin umumi vekil tayininden sonra, şahsı ile ilgili olarak karşılaştığı bir mücbir sebep halinde de, vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi bakımından, sürelerin artık mücbir sebep nedeniyle durmaması gerektiği yönündedir.

Uygulamada karşılaşılan bir başka durum da muhasebecinin şahsında meydana gelen mücbir sebeplerin mükellefi bağlayıcılığı noktasında yaşanan tereddütlerdir. Konuyla ilgili Danıştay'ın farklı nitelikte kararları mevcuttur. Kanaatimizce, muhasebeci vergi idaresine karşı mükellef adına sorumlu olmadığı için, şahsında meydana gelen mücbir sebeplerin mükellef için geçerli olmayacağı söylenebilir. Ancak her somut olayın kendi koşulları içerisinde ele alınarak incelenmesi gerekmektedir. Çünkü 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenerek, mükerrer 227. madde ile Vergi Usul

Kanunu'na eklenen serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mali sorumluluğu, Maliye Bakanlığı'na bu kanuna göre yetkilendirilmiş meslek mensuplarına vergi beyannamelerini imzalama mecburiyeti getirme yetkisi verdiğinden ve meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter ve belgelere uygun olmamasından dolayı uygulanacak yaptırımlar hususunda mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulduğundan, vergi idaresinin beyannamenin meslek mensubunca imza zorunluluğu getirdiği durumlarda, meslek mensubunun şahsında meydana gelecek bir mücbir sebep hali hiç tereddütsüz mükellef için de mücbir sebep hali sayılacaktır. Yine bir diğer istisnai durum, Vergi Usul Kanunu'nun "kayıt zamanı" başlığını taşıyan 219. maddesi gereğince, kayıtların işlenmesinin mazeretsiz ve sebepsiz olarak, 10 günden fazla geciktirilemeyeceği hususundadır. Mükellefin muhasebecisinin ağır hasta olması, mükellef için normal koşullarda mücbir sebep hali sayılmayacak olmakla beraber, kayıtların geciktirilmesinin haklı bir mazereti olarak kabul edilebileceğinden, bu hal, mükellef için de mücbir sebep hali sayılacaktır.

Mücbir sebeplerle ilgili en büyük tartışma konusu ise, mücbir sebep müessesesinin sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda mı geçerli olduğu, yoksa vergilemeye ilişkin bir hakkın kullanılması konusunda da geçerlilik kazanıp kazanmadığı yönündedir. Mücbir sebeplerin etkilediği sürelerin, vergi ödevleri ile sınırlı olup olmadığı konusunda idarenin ve yargının çelişkili kararlarının sebep olduğu farklı uygulamalar söz konusudur. Görüşümüz; mücbir sebeplerin hem vergilemeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde hem de hakların kullanımında geçerli olduğu yönünde olup, hem Vergi Usul Kanunu'nda, hem de ilgili diğer kanunlarda uygulamaya yönelik tereddütleri gidermek ve işleyişte birlik sağlamak adına gerekli düzenlemelerin yapılması yönündedir. Önerimiz; 13. maddede yer alan "vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak " ifadesinin, "vergi hak ve/veya ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak " ifadesi ile değiştirilerek, bu husustaki tereddütlerin giderilmesinin sağlanmasıdır.

Mücbir sebeplerin varlığının kabul edilmesi ise, şu sonuçları doğurmaktadır: Mücbir sebep vergiyi doğuran olayı etkilememektedir. Bir mücbir sebep halinin

varlığı, hem kanuni hem de idari süreleri uzatmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre, vergileme ile ilgili tüm ödevlerin yerine getirilme süreleri mücbir sebep halinin varlığı süresince durmakta, bu halin ortadan kalkmasıyla süreler, kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Tarh zamanaşımı da işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. Fakat mücbir sebep, ceza zamanaşımı süresini etkilememektedir. 6183 Sayılı Kanun'ca düzenlenen tahsil zamanaşımının ise, bu kanunun 8. maddesinde, Kanun'da aksine bir hüküm bulunmadıkça sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında V.U.K hükümleri uygulanacağı belirtildiğinden; kanaatimizce mücbir sebepler, 6183 Sayılı Kanun açısından da geçerli olmakta ve tahsil zamanaşımı süresi mücbir sebepler nedeniyle uzamaktadır.

Tartışmalı bir diğer husus, 2577 sayılı Kanun'a göre vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak açılacak davalar nezdinde, V.U.K.'un 13. maddesi ile işlerlik kazanan mücbir sebep müessesesinin geçerliliğidir. İYUK'da mücbir sebep hallerinde dava açma sürelerinin işlemeyeceğine dair bir hüküm bulunmadığı gerekçesi ile dava açma süresinin mücbir sebepler dolayısıyla uzamayacağı genel olarak kabul görmekle ve bu doğrultuda verilmiş Danıştay kararları mevcut olmakla birlikte kanaatimiz, vergi yargılamasına ilişkin İYUK'da hüküm bulunmayan hallerde, V.U.K.'un uygulanacağı noktasından hareketle, mücbir sebeplerin vergi yargılamasına ilişkin süreleri durduracağı yönündedir. Danıştay'ın genel nitelikli görüşü bu doğrultuda olmamakla beraber, görüşümüzü destekler nitelikteki kararları da mevcuttur. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda mücbir sebeplerin dava açma süresi üzerindeki etkisinin ne olabileceği konusunda bir hüküm bulunmaması, uygulamada tereddütlere neden olan büyük bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Önerimiz, kanundaki bu boşluğun İYUK'a açık bir hükmün eklenmesi ile ivedilikle giderilmesi gerektiği yönündedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesiyle düzenlenen zor durum hali ise, mücbir sebep hali ile benzerlik gösterse de temelde bu iki müessese birbirlerinden farklıdırlar. Mücbir sebep, kişinin iradesi dışında meydana gelen genel nitelikli olaylardır. Zor durum ise sadece o kişiye yönelik, genele mal edilemeyecek, etki alanı dar olan özel durumlardır. Sadece bu iki müessesenin getiriliş amacı yani iyi

niyetli mükelleflerin önceden sezemedikleri, meydana gelmesini engelleyemedikleri, kendi iradeleri dışında meydana gelen olağanüstü durumlarla karşılaştıklarında, kanunlar karşısında mağduriyetlerinin önlenmesi amacı, ortak bir nitelik göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, mücbir sebep hali gibi zor durum hali de tanımlanmamış, mücbir sebep haline konu teşkil edecek durumlar sayılmış olmasına rağmen; zor durum hali için böyle bir sınıflandırma da yapılmamıştır. Kanun maddesinde, zor durumda olmaları sebebiyle vergilemeye yönelik ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katına kadar, eğer kanuni süre bir aydan az ise de bir aya kadar süre verilebileceği ve süre verilebilmesine ilişkin koşullar sıralanarak hükme bağlanmış, zor durum halinin takdiri ise tamamen vergi idaresine bırakılmıştır.

Zor durumda olan mükelleflere süre verilebilmesi için gerekli koşullar, V.U.K'un 17. maddesine göre; mükellefin yükümlülüğün ifa süresi bitmeden önce yazılı olarak müracaatta bulunması, süre uzatımına ilişkin mükellefin talebinin idarece kabule layık bulunması ve verilecek sürenin vergi alacağının tahsilini tehlikeye sokmaması olarak sıralanabilir.

Mücbir sebepte süre sınırlaması yokken; zor durumda olmaları nedeniyle vergilemeye yönelik ödevlerini zamanında yerine getiremeyecek olan mükellef ve sorumlulara, Maliye Bakanlığı'na başvurmaları ve idarenin zor durum halinin geçerli olduğunu kabul etmesi durumunda, kanunda belirlenen limitler doğrultusunda süre verilebilecektir. Yani mücbir sebepte süre kendiliğinden uzarken; zor durumda ise idareye başvurulması ve idarenin kendi takdiri ile ek süre vermesi söz konusudur. Öte yandan idare, zor durum hali kapsamında değerlendirilen genel nitelikteki olaylardan etkilenen mükelleflere, 5228 sayılı Kanun doğrultusunda, V.U.K'un 17. maddesinde yapılan değişiklikle, yazılı başvuru şartı aramaksızın da sektörler, iş kolları, bölgeler, iller veya ilçeler itibarı ile zor durum kapsamında süre tanıyarak, bu yetkisini re'sen kullanabilmektedir.

Zor durum haline ilişkin olarak yapılan çalışma kapsamında, ulaşılan bulgular ve aydınlatılması gereken noktalar, önerilerle birlikte aşağıdaki gibi sıralanabilir;

Bireysel bir zor durum haliyle karşılaşan mükelleflerin, kanunca ilgili yükümlülüğün ifa süresi sona ermeden idareye yazılı olarak zor durum başvurusu yapması öngörülmektedir. Ancak mükellefin yaptığı başvuru, idarece kabul edilmez ve yükümlülüğün ifa süresi de geçerse, bu durumda mükellefin ne yapabileceği ile ilgili bir hükmün düzenlenmediği görülmektedir. Aynı şekilde, idarece verilen sürenin mükellef için yeterli olmaması halinde de, ne yapılabileceği konusunda kanunda bir açıklık bulunmamaktadır. Uygulamaya bakıldığında, mükelleflerin çoğunlukla idareye zor durum talebinde bulunmaktan, taleplerinin reddedilme riskine karşı çekindikleri görülmektedir. V.U.K 'un 17. maddesi, zor durum halinin tanımını ve zor durum sayılabilecek durumlarla ilgili örnekler içermediğinden, bu durum her ne kadar karşılaşılabilecek farklı nitelikteki durumlar karşısında kanun kapsamının daraltılmaması ve uygulamaya esneklik kazandırılması bakımından yerinde bir uygulama gibi görünse de; öte yandan, mükellefler tarafından uygulamanın tam olarak anlaşılabilmesine ve bu sebeple, zor durum müessesesinin mükelleflerce pek tercih edilmemesine sebebiyet vermektedir. Zor durum talebinde bulunarak talebi reddedilen mükellefler, kanunun uygulamayı tam olarak açıklayamaması nedeniyle şikayet veya yargıya başvurma yoluna gitmemektedirler. Konuyla ilgili özelge ve yargı kararlarının azlığı, bu görüşümüzü destekler niteliktedir. Kanun hükmünde yapılacak uygulama detaylarını açıklayıcı yönde bir düzenlemenin, bu eksikliği gidererek zor durum müessesesine işlerlik kazandıracağı görüşündeyiz.

Zor durum kapsamında uzayabilecek olan süreler, kanuni süreler olup, idari sürelerin bu kapsamda uzaması söz konusu değildir. Zor durumda bulunması sebebiyle idarece kendisine süre tanınan mükellefe, yükümlülüğünü yasal süresinde yerine getirmede sebebiyle cezai bir müeyyide uygulanmayacaktır. Zor durumda ödeme ile ilgili sürelerin uzayıp uzamayacağı ise tartışmalıdır. Beyanname verme süresinin zor durum sebebiyle uzaması halinde, ödeme süresi de buna bağlı olarak uzamakla birlikte, zor durumun sadece ödeme ile ilgili olması halinde, sürelerin uzaması konusu tereddüt arz etmektedir. Ödeme ile ilgili süreler, 6183 sayılı

Kanun'un 48. maddesinde belirtilen "çok zor durum" halinde ve teminat karşılığında uzayabilmektedir. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde, aksi yönde bir hüküm bulunmayan hallerde, bu kanun kapsamındaki sürelerle ilgili V.U.K'a yapılan atıf gereğince, kanaatimiz, çok zor durum hali dışında da ödeme sürelerinin zor durum nedeniyle uzayabileceği yönündedir. Kaldı ki, V.U.K'un 17. maddesi ile düzenlenmiş zor durum hali ile 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi ile düzenlenmiş tecil müessesesi kapsamındaki çok zor durum hali, birbirlerinden tamamen farklı amaçlara sahiptir. Görüşümüze göre, zor durum uygulamasının ödeme süreleri bakımından 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi ile sınırlı tutulması, kanunun dar bir bakış açısıyla ele alınmasından ibarettir. Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun'da aynı doğrultuda yapılacak bir düzenleme ile zor durum halinin ödeme sürelerine etkisinin netleştirilerek, konu ile ilgili tereddütlerin giderilmesinin yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

Sonuç olarak, hem mücbir sebep hem de zor durum müesseselerinin, bünyelerinde barındırdıkları işleyişe yönelik sorunlara rağmen, iyi niyetli yükümlüleri, vergi ödevlerini yerine getirmeleri hususunda, karşılaştıkları olağanüstü durumlar karşısında, kanun kapsamında düşecekleri müşkül durumlardan korumak adına, işlevsel uygulamalar olduklarını söyleyebiliriz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman:

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 7.Baskı, 2008

Arıca, Mehmet Nadir:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara, Yeni Cenap Matbaası, 1989

Bilici, Nurettin:

Vergi Hukuku: Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, 30. Bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, Ekim 2012

Candan, Turgut:

Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5.Bsk., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012

Çağan, Nami:

Vergi Hukukunda Süreler, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975

Eren, Fikret:

Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İliyet Bağı Teorisi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:361, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975

Erim, Muharrem:

Türk Vergi Hukukunda Süreler, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlik Etüd Raporu, Rapor Sayısı: GKR-2003-XXXV-18/2, İstanbul, 2003

Gözübüyük, A.Pulat:

Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller, 3.Bsk., Ankara, Elif Matbaacılık, 1977.

- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2.Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, 8.Bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 1996
- Kızılot Şükrü , Taş Metin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3.Bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık,2010
- Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13.Bsk., Ankara, Yaklaşım Yayınları 2008
- Kızılot, Şükrü: **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, t.y.,6.Cilt
- Kunter, Nurullah: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9.Bsk., İstanbul,1989
- Meydan Larousse Büyük Lügat ve Ansiklopedi**, 9.C., İstanbul, Meydan Yayınevi, 1979
- Mutluer, M.Kamil: **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1979
- Mutluer, M.Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, 2.Bs., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Eylül 2008

Ok Nuri, Gündel Ahmet:

Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002

Oktar, S.Ateş:

Vergi Hukuku, 7.bs., İstanbul, Türkmen K., 2012

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet,
Çağan Nami:

Vergi Hukuku, 20.bsk., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011

Özbalcı, Yılmaz:

Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012

Özbalcı, Yılmaz:

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum Ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012

Özcan, Onur:

Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009

Özyer, Mehmet Ali:

Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4.bsk, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008

Parlak, Mehmet Ali:

Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006

Sonsuzoğlu, Elif:

Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001

T.C. Maliye ve Gmrk
Bakanlığı Gelirler Genel
Müdürlüğü:

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 3.C., Ankara,
1988

Taş, Metin:

Vergi Hukuku (Genel Esaslar), Bursa, Ekin
Kitabevi, t.y.

Tuncer, Selahattin:

Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım
Yayınları, Mart 2003

Türk Dil Kurumu:

Türkçe Sözlük, 11.Baskı, Ankara, 2011

Uysal Ali, Eroğlu Nurettin:

Açıklamalı ve rnekli Vergi Usul Kanunu,
4.bsk., Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2009

rel, Gürol:

Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3.bs.,
Seçkin Yayınları, Haziran 2012

Üstün, mit Süleyman:

**Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir
Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007

Yılmaz, Ejder:

Hukuk Sözlüğü, 7.Bsk, İstanbul, Yetkin Yayınevi,
2011

SÜRELİ YAYINLAR

Akyol, Mehmet Emin:

“Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Yaklaşım**,
Temmuz 2010, Yıl:18, Sayı 211, s.80-84

Alptürk, Ercan:

“Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve
Ceza Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Nisan 1997,
Sayı:103, s.102-115

- Arıca, Mehmet Nadir: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hali ve Sonuçları-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Nisan 1987, Sayı:6, s.22.
- Arıca, Mehmet Nadir: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hali ve Sonuçları-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, s.22.
- Atay, Tezcan: “Tabi Afetler Nedeniyle Mükelleflerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumları, Mücbir Sebep ve 574 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, **Vergi Sorunları**, Ekim 1999, Sayı:133, s.84-100
- Atay, Tezcan: “Zor Durumda Süre Tanıma”, **Yaklaşım**, Mart 2004, Yıl:12, Sayı:135, s.122-128
- Atay, Tezcan: “Mücbir Sebep Durumlarında Gecikme Zammı Uygulaması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Haziran 2002, Sayı: 170, s.52-60
- Aydemir, İsa: “Danıştay’ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2012, Sayı: 289, s.182-188
- Batun, Mehmet: “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2010, Sayı:345, s.62-73
- Çetin, Mehmet Ali: “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 1997, Sayı:94, s.66-78
- Çölgezen, Övül: “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2010, Sayı:350, s.53-62

- Doğrusöz, M. Ezhan: “Pişmanlık ve Islah Müessesesi-Mücbir Sebep Kavramı İlişkisi”, **Yaklaşım**, Nisan 2003, Yıl:11, Sayı:124, s.218-223
- Doğrusöz, M.Ezhan: “Vergi Hukukunda Zor Durum Kavramı ve Mücbir Sebep ile Farkı”, **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı:205, s.285-290
- Ermin, İrfan: “Gecikme Faizi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1989, Yıl:8, Sayı:97, s.10.
- Ermin, İrfan: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ağustos 2010, Sayı:546, s.51-54
- Fahran, Ferhat: “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması-I”, **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı:205, s.124-129
- Gezgin, Burhan: “Sel ve Diğer Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1997, Sayı:193, s. 54.
- Güran, Adnan: “Vergi Usul Kanunu’nda Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması”, **Yaklaşım**, Eylül 2005, Yıl:13 Sayı:153, s.104-107
- Hatipoğlu, Vefa: “31.07.2004 Tarihinden İtibaren Zor Durumda Süre Verme Uygulaması”, **Maliye Postası**, 15 Ekim 2004, Yıl:25, Sayı:579, s.86-87
- Karaca, Kazım: “Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, **Yaklaşım**, Nisan 2008, Yıl:16, Sayı:184, s.164-171

- Karadağ Neslihan Coşkun,
Organ İbrahim: “İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2011, Sayı:357, s.149-160
- Karadağ, Neslihan Coşkun: “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “Mücbir Sebepler” ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2012, Cilt: 61, Sayı:3, s.1017-1055
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Sorunları**, Haziran 1999, Sayı: 129, s.84-96
- Karakoç, Yusuf: “Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukunda Dava Açma ve Kanun Yollarına Başvurma Sürelerine Etkisi”, **Mükellefin Dergisi**, Lebib Yalkın Yayınları, Mayıs 2001, Sayı:101, s.45-52
- Karyağdı, Müjgan (Aksoy): “Mühlet Verme”, **Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi**, Nisan 1991, Sayı:17, s.34.
- Kıldış, Yusuf: “Türk Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2006, Yıl:29, Sayı:214, s.90-96
- Kıvanç Hakan, Poyraz Emre: “Ağır Kaza Ve Ağır Hastalık Hallerinin Mücbir Sebep Olarak Sayılması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Şubat 2010, Sayı:262, s.154-161
- Kızılot, Şükrü: “Ağır Hastalık Halinde Mücbir Sebep Uygulaması”, **Ekonomik Bülten**, 14-20 Mayıs 1990, s.13.

- Nas, Adil: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2011, Sayı:353, s.103-110
- Özden, Murat: “Zor Durum Nedeniyle Süre Verilmesi”, **Yaklaşım**, Mart 1998, Yıl:6, Sayı:63, s.66-68
- Özel, Salih: “Mücbir Sebep Halinde Vergi Cezaları Ve Gecikme Faizi”, **Yaklaşım**, Temmuz 2003, Yıl:11, Sayı:127, s.12-15
- Öztürk, İlhami: “Mücbir Sebeplerin Dava Açma Süresine Etkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2007, Sayı:39, s.106-111
- Pehlivan, Yafes: “Mücbir Sebepler”, **Lebib Yalkın**, Nisan 2007, Sayı:40, s.115-119
- Pürsünlerli, Elif: “Vergi Hukukunda Doğal Afetler”, **Yaklaşım**, Eylül 1999, Sayı:81, s.145-153
- Saraç, Osman: “Mücbir Sebep-Dava Açma Süresi İlişkisi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Haziran 2005, Sayı:206, s.34-38
- Seviğ, Veysi: “Uzlaşma Gün Ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği”, **Yaklaşım**, Eylül 2006, Sayı:165, s.223-225
- Taş, Metin: “Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Etkiler mi?” **Yaklaşım**, Mayıs 1997, Sayı:53, s.50-55

- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım**, Eylül 2001, Yıl:9, Sayı:105, s.13-19
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep”, **Yaklaşım**, Ağustos 2001, Yıl:9, Sayı:104, s.11-20
- Türkkot, Mustafa: “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep-Zor Durum”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2005, Sayı:197, s.37-43
- Uçak, Mesut: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler Yoluyla Mükelleflere Sağlanan Kolaylıklar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ekim 2009, Sayı:536, s.110.
- Yıldırım Ali Haydar, Kolotoğlu Olcay: “Mücbir Sebepler ve Süre Uzaması”, **Yaklaşım**, Ağustos 2001, Yıl:9, Sayı:104, s.156-160
- Yiğit, Uğur: “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Mücbir Sebeplerin Vergi Davası Açma Süresine Etkisi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Ocak 2008, Yıl:4, Sayı:37, s.119-132
- Yolcu, Mehmet: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler ve Mücbir Sebep Kapsamında Değerlendirilen Haller”, **Vergi Raporu**, Eylül 2011, Sayı:144, s.13-24
- Yücel, Tugay: “Mücbir Sebepler ve Sonuçları-1”, **Yaklaşım**, Nisan 1993, Sayı:4, s.66-69
- Yücel, Tugay: Mücbir Sebepler ve Sonuçları-II, **Yaklaşım**, Nisan 1993, Yıl:1, Sayı:5, s.40-46

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- Çavuş, Mehmet: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri”, **E-Yaklaşım**, Ocak 2008, Sayı:54 (çevrimiçi)
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8333>
(04.02.1014)
- Çevik, Binnur: “Vergi Hukukunda Kanuni Sürelerin Uzamasına Neden Olan “Zor Durum” Uygulaması”, **Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2000, Yıl:3, Sayı:29 (çevrimiçi)
<http://www.mevzuatdergisi.com/2000/05a/01.htm> (22.03.2014)
- Özyer, Mehmet Ali: “5228 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2004, Sayı:276 (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3418>
(08.04.2014)
- Seviğ, Veysi: “Gelir Vergisi Beyanname Verme Süresi Yeniden Uzatıldı”, **Dünya**, 27.03.2006 (çevrimiçi)
http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=847 (11.04.2014)
- Türk Dil Kurumu: **Güncel Türkçe Sözlük** (çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51c466abaca512.70945392 (21 Haziran 2013)

YARGI KARARLARI

- Danıştay Kararı: Dş. 4.D., 20.11.1991 gün E.1991/2637, K.1991/3646
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D., 14.10.1991 gün E.1988/5421, K.1991/3107
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D., 03.05.1994 gün E.1993/1983, K.1994/1425
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D., 02.04.1990 gün E.1989/2535, K.1990/1153

- Danıştay Kararı: Dş. 3.D., 25.12.1991 gün E.1990/3610, K.1991/3310
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D., 17.01.1967 gün E.1967/2895, K.1968/1363
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D., 17.05.1979 gün E.1978/4027, K.1979/1377
- Danıştay Kararı: Dş. 9.D. 23.12.1965 gün E.1965/2356, K.1965/2052
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 17.04.1984 gün E.1983/2499, K.1984/1467
- Danıştay Kararı: Dş. 9.D. 17.12.1968 gün E.1967/2242, K.1968/2983
- Danıştay Kararı: Dş. 9.D., 25.11.1987 gün E.1986/4326, K.1987/3457
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D., 20.11.1991 gün E.1991/2637, K.1991/3946
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D., 17.11.1993 E.1992/34, K.1993/4809
- Danıştay Kararı: Dş. 11.D. 14.12.1995 gün E.1995/1149, K.1995/3768
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 05.02.1997 gün E.1995/4881, K.1997/461
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 17.11.1988 gün E.1988/209, K.1988/2691
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 24.09.1997 gün E.1996/4039, K.1997/3072
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 30.01.1992 gün E.1990/2312, K.1992/342
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D., 01.03.2005 gün E.2004/1800, K.2005/525

- Danıştay Kararı: Dş. 3.D., 16.09.1987 gün E.1987/670, K.1987/1843
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D., 19.10.1994 gün E.1992/2456, K.1994/58
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 01.02.1965 gün E.1964/3314, K.1965/415
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 01.03.1973 gün E.1971/9322, K.1973/950
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 02.04.1990 gün E.1987/4745, K.1990/1156
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 06.10.1998 gün E.1997/3302, K.1998 /3458
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 07.03.1984 gün E.1983/1850, K.1984/918
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 09.07.1987 gün E.1984/1081, K.1984/1385
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 19.06.1986 gün E.1986/2302, K.1986/1547
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 28.03.1986 gün E.1984/3345, K.1986/1039
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 03.04.1985 gün E.1984/4611, K.1985/1139
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 09.07.1984 gün E.1984/1081, K.1984/1385
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 19.12.1983 gün E.1983/1798, K.1983/9605
- Danıştay Kararı: Dş. 3.D. 05.10.2006 gün E.2006/1488, K.2006/2447
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 10.10.1991 gün E.1989/2375, K.1991/2518

- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 13.06.1973 gün E.1972/4356, K.1973/3367
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 26.02.1960 gün E.1957/2341, K.1960/829
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 26.12.1951 gün E.1951/2313, K.1951/4961
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 13.06.1979 gün E.1979/1105, K.1979/1745
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 14.10.1983 gün E.1982/2323, K.1983/7533
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 16.05.1977 gün E.1976/1932, K.1977/2068
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 17.04.1973 gün E.1972/2395, K.1973/2108
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 17.10.1973 gün E.1971/3837, K.1973/4387
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 18.10.1990 gün E.1988/907, K.1990/2814
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 19.06.1978 gün E.1977/502, K.1978/2211
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 20.06.1996 gün E.1995/6183, K.1996/2698
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 22.03.1973 gün E.1972/265, K.1973/1366
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 18.01.1994 gün E.1991/3407, K.1994/66
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 20.06.1996 gün E.1995/6180, K.1996/2695
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 23.06.2004 gün E.2004/178, K.2004/1479

- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 24.02.1988 gün E.1987/5973, K.1988/803
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 26.01.1962 gün E.1958/6586, K.1962/497
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 26.03.1975 gün E.1975/110, K.1975/1126
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D. 27.12.1979 gün E.1979/2393, K.1979/3648
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D., 08.04.1985 gün E.1984/2744, K.1985/1102
- Danıştay Kararı: Dş. 4.D., 24.03.1952 gün E.1952/206, K.1952/1092
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 04.12.1985 gün E.1984/4380, K.1985/2889
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 07.10.1988 gün E.1985/2957, K.1988/2137
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 09.11.1985 gün E.1984/417, K.1985/2695
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 23.09.1999 gün E.1998/993, K.1999/3059
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 24.04.1992 gün E.1990/2444, K.1992/1257
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 29.03.1988 gün E.1986/1856, K.1988/896
- Danıştay Kararı: Dş. 7.D. 31.03.1994 gün E.1994/1534, K.1993/ 3858
- Danıştay Kararı: Dş. 9.D. 03.04.2002 gün E.2001/1632, K.2002/1179
- Danıştay Kararı: Dş. 9.D. 06.04.2005 gün E.2004/2871, K.2005/836

- Danıştay Kararı: Dş. 9.D. 20.03.2001 gün E.2000/5424, K.2001/892
- Danıştay Kararı: Dş. DDK, 06.05.1966 gün E.1965/248, K.1966/534
- Danıştay Kararı: Dş.3.D. 28.11.1995 gün E.1995/2892, K.1995/3879
- Yargıtay Kararı Y.Ticaret Dairesi, 22.09.1943 gün E.2423, K.1673
- Yargıtay Kararı Yargıtay 11.CD. 02.02.2001 gün E.2001/6285, K. 2001/784
- Yargıtay Kararı Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 19.09.1970 gün, E.1967/T-63 K.1970/442.

YÖNETMELİK-TEBLİĞ -GENELGE-GENEL YAZI-ÖZELGE VE SİRKÜLERLER

- Genel Yazı: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Sivas Valiliğine gönderdiği 28.06.2004 Tarih ve 30311 Sayılı Yazısı
- Genel Yazı: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliğine gönderdiği 07.07.1998 Tarih ve 25114 Sayılı Yazısı
- Genel Yazı: Maliye Bakanlığı 29.12.1986 Tarih ve 1/24403-13-479/ 093461 Sayılı Genel Yazısı
- Genel Yazı: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.09.2007 tarih ve B.07.GİB.4.34.20.01/288-3197 Sayılı Yazısı
- Genel Yazı: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Denizli Valiliğine Gönderdiği 30.11.1993 tarih ve 75294 Sayılı Yazısı
- Genel Yazı: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 26.01.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.0.28/2810-13-986 Sayılı Genel Yazısı

- Genel Yazı: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.07.1998 tarih ve GEL.0.28/2814-17-4413 Sayılı Yazısı
- Genel Yazı: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İzmir Valiliğine Gönderdiği 11.05.1998 Tarih ve 17483 Sayılı Yazısı
- Genelge: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 25.12.1986 tarihli 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi
- Genelge: Maliye Bakanlığı, 14.05.1991 tarih, 2262101-70-83 sayı, 1991/3 sıra no'lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 03.10.1983 Tarih ve 24403-13-405-68843 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 22.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-828/4124 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 24.03.1994 Tarih ve B.07.0.GEL.001/2-2130-4-738/19964 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 02.10.2000 tarih ve 07.0.GEL.0.28/2810-13-567/44772 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü 17.02.1976 tarih ve 24403-13-14 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı, 16.11.2000 tarih, ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-853 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 17.02.1976 tarih ve 24403-13-14 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 22.12.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.04/403-13-676/83400 Sayılı Özelgesi

- Özelge: Maliye ve Gümrük Bakanlığı 30.06.1992 tarih ve DMG:2101130-915 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 07.03.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-710/09254 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 12.10.1987 Tarih ve 1-24403-13-509 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 23.05.1988 Tarih ve 260-011-331 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 09.02.1995 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-682-07669 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı, 16.11.2000 tarih, B.07.0.GEL.0.28/2810-13-853 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı, 24.01.1984 tarih 1-22404-17-4002 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 10.06.2005 Tarih ve B.07.4.DEF.0.35.22/1741-9890 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 26.08.1991 Tarih ve 22124-250/059186 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 07.06.1973 tarih 24403-13-150/36409 sayılı Özelgesi, Maliye Bakanlığı 15.03.2003 tarih B.07.0.GEL.0.36/3629-1/10616 Sayılı Özelgesi
- Özelge: Maliye Bakanlığı 26.07.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5448-15/31447 Sayılı Özelgesi

- Özelge: Maliye Bakanlığı 01.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/28805210/13454 Sayılı Özelgesi
- Sirküler: Gelir İdaresi Başkanlığı, 01.08.2006 tarih ve VUK-23/2006-10/e-Beyanname-2 Sayılı Sirküleri
- Sirküler: Gelir İdaresi Başkanlığı, 11.10.2006 tarih ve VUK-24/2006-2/e-Beyanname-3 Sayılı Sirküleri
- Sirküler: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 08.03.2012 Tarih ve VUK-52/2012-2 Sayılı Sirküleri
- Sirküler: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 01.03.2011 Tarih ve VUK-45/2011-3 Sayılı Sirküleri
- Tebliğ: Maliye Bakanlığı 01.09.1999 tarih ve 23803 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş 277 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Tebliğ: Maliye Bakanlığı 282 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 21.12.1999 tarih ve mükerrer 23913 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Tebliğ: Maliye Bakanlığı 295 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 14.05.2001 tarih ve 24402 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Tebliğ: Maliye Bakanlığı 27.12.1998 tarih ve 23299 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş 263 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Tebliğ: 16.03.1950 tarihli 1 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Yönetmelik: 31.10.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği