

MÜKELLEF HAKKI OLARAK MÜCBİR SEBEPLER VE SONUÇLARI

FORCE MAJEURE AS TAXPAYER'S RIGHT AND ITS OUTCOMES

Ahmet EROL

*Haksızlara baş kaldırmayanlar,
haksızlıklardan doğacak her kötülüğe katlanmalıdır.*

Hz. Ali

Özet: Hukukta mücbir sebep denildiğinde; bireylerin ya da tüzel kişilerin kendi çabalarıyla isteseler dahi önüne geçemeyecekleri durumlar akla gelmektedir. Mücbir sebebin varlığı, bireylerin ve tüzel kişilerin kendilerine yüklenen hukuki sorumlulukları ya da ödevleri yerine getirememelerine hukuki gerekçe oluşturur. Bunun doğal sonucu olarak hukuki süreler ve yaptırımlar bu süreçte askıda kalır. Vergi hukuku bakımından da, mücbir sebepler genel hukuk ilke ve düzenlemelerine koşuttur. Mücbir sebep halleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu hükümler mükellefler ve idare bakımından bağlayıcı niteliktedir. Bu yönüyle bir mükellef hakkı konumundadır. Mücbir sebep haline yönelik olarak uygulamada çok karmaşık sorunlar yaşanabilmektedir. Bu sorunlara yönelik yargı kararlarında da tutarlıktan çok, çeşitlilik ağırlık taşımaktadır. Makalemizde, vergi hukuku yönünden mücbir sebep halini tüm yönleriyle irdelemeye; gerek idareye, gerek yargıya ve gerekse uygulamacılara ışık tutmayı amaçladık.

Anahtar Sözcükler: Mücbir sebep, mecburi gaygubet, zamanaşımı, vergi cezası, mükellef hakkı.

Abstract: As a legal term, force majeure refers to unavoidable occurrences lying beyond the control of real persons or legal persons.

* Doç. Dr., Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Başmüfettişi

The presence of a force majeure constitutes a legal ground freeing real persons and legal persons from the legal liabilities or obligations they have undertaken. As a natural outcome of this excuse, legal proceedings and encumbrances are suspended. In terms of tax law, force majeure are subject to the general law principles and rules. Force majeure are subject to the rules stipulated in Section 13 of the Taxation Procedural Law no. 213. The rules in question bind taxpayers and inland revenue authorities. In this respect force majeure is a right granted to taxpayers. In practice, however, proceedings based on force majeure may lead to very complicated problems. The orders adjudged by the courts in connection with the said problems are rather diverse than consistent. This article aims to review the notion of force majeure in terms of tax law in broadest sense, and to enlighten the inland revenue authorities, justice authorities and law enforcement authorities.

Key Words: Force majeure, obligatory absence, time-bar, tax fine, taxpayer's right.

1. KONU

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 13'üncü maddesi ile hükme bağlanmış olan "*mücbir sebepler*", mükelleflere tanınmış çok önemli haklardan bir tanesidir. Mücbir sebeplerin mükellef hakları içindeki konumu ile olası etki ve sonuçlarının irdelenmesi yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2. KONUYA İLİŞKİN ANALİZ ve DEĞERLENDİRMELER

2.1. Genel

Mücbir sebep, sezilemeyen ve karşı konulamayan bir olayı ifade eder¹. Mücbir sebep (force majeure); tarafların belirli bir süreye bağlı olarak yerine getirmesi gereken ödev, yükümlülük veya borçlarını yerine getirme sırasında iradesini geçici olarak ortadan kaldıran ve dıştan gelen fiili bir durumdur. Yani gerçek dünyada meydana gelen bir olayın hukuk alanında söz konusu olan bir ödev, yükümlülük veya borcun yerine getirilmesini ya da bir hakkın kullanılmasını geçici olarak durdurmasıdır².

¹ Danıştay 11. Daire, 29.06.2007 tarih, 2005/1353 E., 2007/6248 K. Sayılı Kararı.

² Gökhan Kürşat Yerlikaya, "*Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve*

Her hukuk dalında “*mücbir sebep*” olarak nitelenebilecek, tarafların isteseler dahi önüne geçemeyecekleri, oluşunu engelleyemeyecekleri doğal veya yapay durumlar söz konusudur. Bu durumları etkisi ve sonuçları itibariyle her hukuk kendi özelinde düzenleyebilir. Ancak burada unutulmaması gereken husus, hukuk dalları değişse dahi aynı hukuk sistemi içindeki bir hususa yönelik düzenlemenin diğer hukuk dallarındaki aynı veya benzer hususa yönelik düzenlemeleri ile çelişmemesi gerekir. Hukuk sistemi tekilliği içinde özsel ve amaçsal anlamda bir ölçülülük ve tutarlılık beklenir. Dolayısıyla, kamu hukuku veya özel hukuk alanında mücbir sebeplere yönelik düzenlemeleri birbirlerinden tümüyle bağımsız, asla birbiriyle karşılaştırılmaz düzenlemeler olarak algılamak ve değerlendirmek yanlış olur. Bu anlamda, gerek kamu hukuku bağlamında Danıştay ve Yargıtay ile özel hukuk bağlamında Yargıtay kararlarında mücbir sebep kavramına yönelik ortaya konulan görüşlerden mücbir sebep kavramının anlamı, çerçevesi, temeli, sınırları, etki ve sonuçları konusunda her hukuk alanında yararlanılabilir. Bir başka deyişle, vergi hukukundaki mücbir sebep konusu irdelenirken, Yargıtay kararlarından, ceza hukuku veya ticaret hukuku alanındaki mücbir sebep durumlarında da Danıştay kararlarından rahatlıkla emsal olarak yararlanılabilir.

Vergi hukuku bakımından mücbir sebep; vergi mükelleflerinin, vergi sorumlularının ve ceza muhataplarının isteseler dahi hiçbir biçimde kendi çabaları ve iradeleriyle önüne geçemeyecekleri, oluşunu ve sonuçlarını engelleyemeyecekleri doğal veya yapay durumlara denir.

Mücbir sebep niteliğindeki olaylar deprem, sel, kasırga vb. doğal olaylar olabileceği gibi isyan, ihtilal, savaş, genel grev gibi insana bağlı (beşeri) olaylar³ da olabilir⁴. Olayların mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için, bunların bazı koşullar altında gerçekleşmiş olması gerekir. Bu koşullar şunlardır⁵:

Temyiz Süresini Durdurup Durmayacağı Sorunu, Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yalova, 2012;1(1):43-56.

³ Biz “*beşeri*” kavramı yerine insan unsurundan kaynaklanan tüm etmenlere “*yapay*” kavramını kullanmayı yeğledik.

⁴ Mualla ÖNCEL, Mehmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 118.

⁵ M. Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 152.

- Bunlardan biri, ortada vergilendirmeyi engelleyen bir kuvvetin var olmasıdır.
- İkincisi, bu vergilendirmeyi engelleyen kuvvetin kişinin iradesi dışında meydana gelmesidir.
- Üçüncüsü, meydana gelmiş olan olayın, kişinin bilinç ve iradesi dışında olmasıdır.

2.2. VUK'daki Mücbir Sebep Düzenlemeleri

VUK, mücbir sebebi tanımlamadan, mücbir sebep durumlarını belirtmeyi yeğlemiştir. VUK'un 13'üncü maddesi, "*Mücbir sebepler:*" şeklinde bir girişin ardından dört bent halinde bunların neler olduğunu belirtmiştir. Durum böyle olunca da, vergi hukuku alanında mücbir sebebin ne olduğu gerek bu maddede sayılan durumlardan ve gerekse içtihatlardan hareketle tanımlanmaya ve kapsamı belirlenmeye çalışılmaktadır.

VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebepler şunlardır:

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.

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

VUK'un 13/1'inci maddesinde hükme bağlanmış olan mücbir sebep hali "*vergi ödevini*" yerine getirmeye engel koşuluna bağlanmıştır. Bir başka deyişle, mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı kendisine yasalarla yüklenmiş olan ödevlerden herhangi birisini yerine getirmesine engel oluşturacak kadar ağır kaza ve hastalık halinde ise

veya tutuklanmış ise bu durumda, mücbir sebep hali var demektir ve buna paralel etki ve sonuçlardan yararlanır.

VUK “*ağır hastalık*” ve “*ağır kaza*” kavramlarını tanımlamamış ve bu kavramların değişen yaşam algısı içinde yorumlanmasını istemiştir. Bugün için “*ağır kaza*” veya “*ağır hastalık*” kapsamına giren bir durum, gelişen ve değişen koşullar altında yarın bu tanıma girmeyebilir. Örneğin; kanser, bugün için “*ağır hastalık*”ların en başında gelirken, yarın bilimsel gelişmeler sonucu bu hastalığın gripten bir farklı kalımayabilir.

“*Ağır hastalık*” ve “*ağır kaza*” kavramlarının ölçөгünü, niteliğini ve çapını belirlememizde yargı kararları ciddi katkı sağlamaktadır.

Yatak istirahatini öngören raporların mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için vergisel ödevlerini yerine getirmesini olanaksız kılacak ağırlıkta bir hastalık haline dayanması gerekir⁶. Bir hastalığın mücbir sebep kapsamında ağır hastalık sayılması için çeşitli hastane raporları ve uzman yazılarıyla bunun ortaya konulması gerekir⁷. Mücbir sebebin, hukuki sonuç doğurabilmesi için, malum olması veya tevsik ya da ispat edilmiş bulunması gereklidir. Mücbir sebebin malum olması, doğal afetlerde olduğu gibi, herkesçe biliniyor olması demektir. Diğer hallerde, mücbir sebebin, iddia eden tarafından tevsik veya ispat edilmiş olması gereklidir. Tevsik ve ispat; mahkeme kararı, yetkili kamu kuruluşlarınca düzenlenen belge veya doktor raporu ile yapılabilir⁸.

Ağır kaza veya ağır hastalık nedeniyle hastanede yatış süresi için uygulamada tartışma pek tartışma söz konusu değilken, hastane sonrası evde istirahat haliyle ilgili çeşitli tereddütler yaşanabilmektedir. Ağır kaza veya ağır hastalık nedeniyle evde kesin istirahat halinin de mücbir sebep sayılması gerektiğini düşünmekteyiz^{9 10}.

VUK’un 13/1’inci maddesinde sadece “*ağır hastalık*” durumu değil, aynı zamanda “*ağır kaza*” ve “*tutukluluk*” durumu da düzenlenmiştir. “*Ağır kaza*” ile “*ağır hastalık*” sonuç itibarıyla tıbbi raporu gerektiren

⁶ Danıştay 7. Dairesi, 18.01.1994 tarih ve 1991/3407 E., 1994/66 K. sayılı Kararı.

⁷ Danıştay 7. Dairesi, 20.05.2004 tarih ve 2001/753 E., 2004/1382 K. sayılı Kararı.

⁸ Danıştay 7. Dairesi, 23.09.1999 tarih ve 1998/993 E., 1999/3059 K. sayılı Kararı.

⁹ Danıştay 3. Dairesi, 30.01.1992 tarih ve 1990/2312 E., 1992/342 K. sayılı Kararı.

¹⁰ Danıştay 4. Dairesi, 18.10.1990 tarih ve 1988/907 E. ve 1990/2814 K. Sayılı Kararı.

sağlık halleridir. Ağır kaza kavramından, kişinin sağlığının önemli ölçüde zarar gördüğü ve yaşamını önemli ölçüde etkileyen sağlık sorunlarının yaşandığı kaza olarak anlamak gerekir. Kişinin yaşamını ve sağlığını ciddi boyutta etkilemeyen ve hastane ortamına bağlılığı gerektirmeyen durumlardan “ağır kaza” olarak söz etmek pek olası değildir. Ama sonuç itibarıyla, ağır kaza kavramını da takdir edecek ve değerlendirecek birim sağlık birimleridir.

VUK’un 13/1’inci maddesindeki diğer bir mücbir sebep hali de “tutukluluk”tur. Burada yasa koyucu “mahkumiyet” halini değil, “tutukluluk halini mücbir sebep saymıştır. Bunun genişletilerek yorumlanıp, yorumlanmayacağı tartışmalıdır. Bize göre; mahkumiyet kalıcı ve uzun süreli bir cezalandırma yoludur. Dolayısıyla, mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı mahkumiyet durumunda hukuki sorunlarını vekilleri aracılığıyla veya kalıcı biçimde başka hukuki yollarla çözümlenmesi gerekir. Aksi taktirde, zaten uzun süreli bir yokluk döneminde vergisel işlerin yürütülmesi de söz konusu olamaz. Ancak mahkumiyet halinde de VUK 13’ün işleyeceğini belirten Danıştay kararları mevcuttur¹¹. Oysa tutukluluk, geçici bir durumdur. Tutuklama, masumiyet karinesinden yararlanan şüpheli veya sanığın özgürlüğünün, hâkim kararı ile uluslararası insan hakları sözleşmeleri, anayasa ve yasalarda belirtilen şartlara göre, kesin hükümden önce, geçici olarak kısıtlanmasıdır¹². Bu geçici kısıtlama hali ortadan kalktığı taktirde kişi sosyal ve ekonomik yaşamına geri dönecek ve etkinliklerini sürdürecektir. İşte böyle bir dönemi mücbir sebep hali olarak görmek ve mükellef hak ve ödevi olan konularda süreleri durmuş kabul etmek hukuken doğru ve isabetli bir yoldur.

VUK’un 13/1’inci maddesinde mücbir sebepler arasında vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluğun sayıldığı yine aynı yasanın 15’inci maddesinde ise 13’üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkın caya kadar sürelerin işlemeyeceği hükme bağlandığından beyanname verme süresinin imza yetkisine haiz iki müdürün tutuklanması ile

¹¹ Danıştay 7. Dairesi, 01.03.1999 tarih ve 1998/1424 E. ve 1999/829 K. Sayılı Kararı.

¹² Bigesam, “Çağcıl Hukuk Sistemlerinde ve Türkiye’de Tutuklama”, www.bigesam.org/tr/images/stories/rapor/rapor38.pdf, (Erişim:13.08.2012)

durduğunu ve tutukluluk haline son verilmesi üzerine işlemeye devam ettiğini, dolayısıyla 06.04.1981 ile 28.10.1981 tarihleri arasındaki tarihleri sürenin beyanname verme süresini hesaplamada göz önüne alınmaması suretiyle 23.11.1981 gününde verilen beyannamenin süresinde verildiğini kabul etmek gerekmektedir¹³.

VUK'un 13/1'inci maddesinde "vergi ödevi"nden söz edildiği için, mükellef hakkı durumunda olan işlemlerde "ağır hastalık", "ağır kaza" ve "tutukluluk" hallerinin bu işlemler yönünden hukuki bir etki ve sonuç doğurmayacağını ileri süren yazarlar¹⁴ ve yargı kararları söz konusudur¹⁵. Durum böyle olmasına rağmen, VUK'un 13/1'inci maddesindeki mücbir sebep halinin sadece mükellefin ödevi ile sınırlı olmayacağını savunan yazar¹⁶ ve yargı kararları¹⁷ da vardır.

Bizim düşüncemize göre; VUK'un 13/1'inci maddesinde kullanılan "vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine" ibaresinin hukuken yok sayılması olanaklı değildir. Ancak, bu ibarenin VUK'un 13/3'üncü maddesindeki "Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaygubetler" ile maddenin bitimindeki "gibi hallerdir" ibareleri ile birlikte değerlendirilmesi halinde, yasa koyucunun VUK'un 13/1'inde sadece mükellef ödevlerine yönelik olarak bu düzenlemeyi yapma-

¹³ Danıştay 4. Dairesi, 14.10.1983 tarih ve 1982/2323 E. ve 1983/7533 K. Sayılı Kararı.

¹⁴ Mesut Erez, "Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler Ağır Hastalık Hali", Maliye Konferansları I, s.2, www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view-File/14323/13530, (Erişim:13.08.2012)

¹⁵ Bkz. Danıştay 9. Dairesi, 20.05.2008, 2007/906 E., 2008/2530K, "Vergi ödevlerinden birinin yerine getirilmesine engel olabilecek derecede ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin mücbir sebep olarak kabulü gerekir. Mücbir sebepler vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseğinden, vergi ve ceza muhataplarının adlarına tarh olunan vergi ve kesilen cezalara karşı açacakları dava; dava açma sürelerini kesmeyip, dava açma mükellefin ödevlerinden sayılamayacağından, dava açma süresi hastalık veya sair mücbir sebepler halinde durmaz. Rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacı, davasını her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla süresinde açabilir."; Danıştay 7. Dairesi, 09.11.1985 tarih ve 1984/4171 E., ve 1985/2695 K. Sayılı Kararı.

¹⁶ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 20.Bası, Ankara, 2011; Gökhan Kürşat Yerlikaya, a.g.m.

¹⁷ Bkz. Danıştay 7. Dairesi, 17.11.1993 tarih ve 1992/34 E., 1993/4809 K. Sayılı Kararı: "Bununla beraber Kanunla öngörülmemiş olsa da, mücbir sebep hallerinde dava açma için öngörülen sürelerin işlemeyeceği genel hukuk kuralı olarak kabul edilmektedir. Uzlaşmaya başvurunun hukuki niteliği ve sonuçları göz önünde bulundurulduğunda, uzlaşmaya başvurma süresinin işlememesine neden olacak haller, ancak kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla, kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi durumlar olabilir."

dığı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, VUK'un 13/1'inci maddesinde hükmünü bulan "ağır kaza", "ağır hastalık" ve "tutukluluk" hallerinin sadece mükellef ödevlerine değil, aynı zamanda mükellef haklarına yönelik olarak da kullanılabileceğini düşünüyoruz. Dolayısıyla, yasanın öngördüğü nitelikte ağır kaza, ağır hastalık veya tutukluluk gibi bir mücbir sebep söz konusu olduğunda mükellef hakkı durumundaki dava açma, uzlaşma, pişmanlık gibi müesseselere yönelik süreler mücbir sebep ortadan kalkana kadar durur. Bu tezimizi Danıştay'ın görüşü de teyid etmektedir¹⁸.

VUK'un 13/1'inci maddesindeki "ağır kaza", "ağır hastalık" ve "tutukluluk" halleri, sadece bir insanın başına gelebilecek mücbir sebep durumlarıdır. Bu mücbir sebeplerden tüzel kişiliklerin yararlanması çok sınırlı haller dışında düşünülemez. Bu sınırlı haller de, başına ağır kaza, ağır hastalık veya tutukluluk hali gelen kişinin o tüzel kişilik (işletme) için vazgeçilmez önemde (o kişi olmadığı taktirde, adeta o işletmenin de olamayacağı sonucunu verebilecek önemdeki kişi) bir kişi olması durumudur. Aksi taktirde, bir tüzel kişilik sıradan bir çalışanın başına ağır hastalık, ağır kaza veya tutukluluk hali gelmesinden hareketle hakkında VUK'un 13'üncü maddesinin uygulanmasını isteyemez¹⁹. Kollektif şirketin temsil yetkisine sahip paydaşının ağır

¹⁸ Danıştay 4. Daire, 14.10.1983 tarih ve 1982/2323 E. ve 1983/7533 sayılı Karar: "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13.maddesinin 1.fıkrasında mücbir sebepler arasında vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluğun sayıldığı yine aynı yasanın 15.maddesinde ise 13.maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkın caya kadar sürelerin işlemeyeceği hükme bağlandığından beyanname verme süresinin imza yetkisine haiz iki müdürün tutuklanması ile durduğunu ve tutukluluk haline son verilmesi üzerine işlemeye devam ettiğini, dolayısıyla 6.4.1981 ile 28.10.1981 tarihleri arasındaki tarihleri sürenin beyanname verme süresini hesaplamada göz önüne alınmaması suretiyle 23.11.1981 gününde verilen beyannamenin süresinde verildiğini kabul etmek gerekmektedir.

¹⁹ Danıştay 9. Dairesi, 28.05.1986 tarih ve 1985/574 E. ve 1986/2038 K. Sayılı Kararı: "hastalık hali gerçek kişiler için bahis konusu olur, bir sendikadan, tüzel kişinin tıba dahil hastalığından bahsolunamaz. Onun organları yenileri oluşturulmak üzere kurulmuştur. Bir muhasibin rahatsızlığı halinde diğer bir muhasip onun yerini alır. Bir konuda bir muhasibin görevlendirilmiş olması hizmet içi bir görev dağılımıdır, vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle hizmet içine ait bu görev dağılımı ileri sürülemez. Aksi halde hasta bir muhasip bulup veya görevlendirilip pek çok görev erteleme olanağı yaratılmış olur. Nitekim olayımızda davacı muhasip değil sendikadır Diğer taraftan davalı Maliye ve Gümrük Bakanlığı Savunmasında Ankara valiliğinden alınan yazıdan "Kurumun kasa ödemelerinde yetkili olarak bildirilen Halil Ardıç'ın tek yetkili şahıs olmadığı anlaşılmıştır" denmektedir. Bu açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere olay 213 sayılı Vergi

hastalığının zorlayıcı neden sayılması gereken nitelik taşımasının, kişisel vergi ödevlerinde geçerli olduğunda kuşku yoktur. Ancak, şirketin iş ve işlemlerinin müdür düzeyinde yöneticiler tarafından yürütüldüğü, kimi kamu kuruluşlarına gerekli ödemelerin yapıldığı, şirketin nakit akışının sürdüğü vergi inceleme raporuyla saptanan süre içinde, temsil yetkisini haiz paydaşın zorlayıcı neden sayılan ağır hastalığının, taksitlendirilen şirkete ait vergi borçlarının ödenmesi bakımından zorlayıcı neden kabulü, VUK'un 15'inci maddesinin, yasa yapıcının amacı aşarak uygulanması anlamını taşıdığından Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca kurulan işlemde yasaya aykırılık görülmemiştir²⁰. Danıştay, şirket müdürünün tutuklu olmasının asıl vergi borçlusu olan şirket için VUK 13/1'inci madde kapsamında mücbir sebep sayılmayacağına hükmetmiştir²¹.

2. 2. 2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetler

VUK'un 13/2'nci maddesinde mücbir sebep olarak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler hükme bağlanmıştır. Yangın genel anlamda insan eliyle çıkarılan bir yıkım şeklidir. Su basması insan eliyle olabileceği gibi, doğal olayların etkisiyle de olabilecek bir yıkım şeklidir. Yer sarsıntısı ise kesinlikle sadece doğal bir yıkım şeklidir. İnsanın etken olduğu yangın ve su baskınlarında mücbir sebep halinin tespitinde ve kararının verilmesinde kişinin önleme veya engel olma güç ve iradesinin olup olmadığına bakılır²². Eğer bir kişi, çıkan yangını

Usul Kanununun 13.maddesinde gösterilen mücbir sebepler arasına girmemekte ve onlara benzememektedir. Bütün bu nedenlerle idarenin uygulaması yasaya uygundur, davanın reddi gerekir (Azlık Oyu).

²⁰ Danıştay 4. Dairesi, 24.02.1988 tarih ve 1987/5793 E. ve 1988/803. K. Sayılı Kararı.

²¹ Danıştay 4. Dairesi, 23.06.2004 tarih ve 2004/178 E. ve 2004/1479 K. Sayılı Kararı.

²² Danıştay Vergi Dava Daireleri, 12.11.1999 tarih ve 1999/127 E. ve 1999/470 K. Sayılı Kararı: "İnceleme elemanınca 1995 yılına ilişkin defter ve belgelerinin ... tarihli yazı ile istenmesi üzerine yükümlü; ... tarihinde mahkemeye müracaat ederek, elektrik tesisatında oluşan kısa devre sonucu yangın çıktığını, yangın ve söndürme çalışmaları sırasında 1993, 1994 ve 1995 yılına ait ticari defterlerin zayı olduğunu ileri sürerek zayı belgesi verilmesini istemiş ve mahkemece davacının isteği doğrultusunda zayı belgesi verilmiştir. Söz konusu zayı belgesinin; tanık beyanları ve davacı istemi üzerine, yangının tarihi ve ne şekilde oluştuğunu belirten ve yangından sonraki durumu saptayan bir itfaiye yangın raporu aranmaksızın verildiği anlaşılmaktadır. Bu durum, yangının ve sonuçlarının somut olarak saptanmadığını göstermektedir. Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden birinin varlığı ve defter ve belgelerin bu sebeple

veya su baskınına önleme veya bunu ortadan kaldırma ya da vergisel anlamda olumsuz sonuçların doğmasını engelleyebilme yeti, irade ve güce sahipken, bunu kullanmamış ise bu durumda mücbir sebepten yararlanım hakkı olamaz^{23 24}. Ancak, tam olarak bunun tersi bir durum varsa; yani, kişi bütün iradesini, yetisini ve gücünü kullansaydı da bu yıkımı engelleyebilecek durumda olmasaydı, bu durumda mücbir sebeplerden yararlanım hakkı vardır.

Afet kavramına nelerin girdiği tartışmalıdır. “Afet”in Türkçe karşılığı yıkımdır. İnsan etkisiyle (yangın, su basması vb) veya doğadan kaynaklanan nedenlerle (deprem, su basması, sel baskını, çığ, don, haşerat saldırısı, salgın hastalık vb) yaşanan yıkımlar, eğer insanın kendi iaredesi ve gücüyle engelleyemeyeceği boyutlarda ise VUK’un 13’üncü maddesinde hükmünü bulan mücbir sebepler kapsamına girer. Afet kavramına “*şu konu girer, bu konu girmez*” tarzı yaklaşımların

incelemeye ibraz edilemediği belgelenmeksizin yasal defterlerin yandığı yolundaki iddia ve zayi belgesi; mücbir sebep nedeniyle deftere kayıt koşulunun yerine getirilmiş sayılmasına yeterli olmadığından ve olayda 3065 sayılı Yasanın 34 üncü maddesinde öngörülen her iki koşulun da aranması gerektiğinden, tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”

23 Danıştay Vergi Dava Daireleri, 23.03.2001 tarih ve 2000/364 E. ve 2001/121 K. Sayılı Kararı: “Yargı kararıyla yandığı belgelenmiş olan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi yükümlüyü, katma değer vergisi indirimine ilişkin koşullardan ikincisi olan “indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olması”nu kanıtlama sorumluluğundan kurtarmaz. Ticari icaplara göre kendisine mal ve hizmet sunan kişi ve kuruluşları bilmek durumundaki bir alıcının, gerekli girişimlerde bulunarak emtia alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat olanağına sahip olduğunun kabulü gerekmektedir.”

24 Danıştay 7. Dairesi, 31.03.1994 tarih ve 1993/3868 E. ve 1994/1537 K. Sayılı Kararı: “Olayda, yükümlünün, iş yerinde meydana gelen su baskınında defter ve belgelerinin kullanılmaz hale geldiği tevsik zımında inceleme elemanına ibraz ettiği İstanbul Asliye 7.Ticaret Mahkemesinin kararına dayanak teşkil eden Beyoğlu 1.Sulh Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda, inceleme yapılması gereken dönemlere ilişkin defter ve belgelerin kısmen ıslandığı ve bir kısmının okunamayacak şekilde bozulmuş ve yazılarının karışmış olduğunun belirtildiği, inceleme elemanınca sözü edilen defter ve belgelerin kısmen de olsa yararlanılması amacıyla bunların-mevcut durumuyla ibrazı istenilmesine rağmen, yükümlü şirket yetkilisince ibraz edilmediği anlaşılmaktadır. Bu durumda beyannameye gösterdiği indirimlerin gerçeğe uygun olup olmadığı hususunda yapılmak istenen incelemeye olanak vermeyen yükümlü şirket yetkililerinin bu konuda iyi niyetinden söz etmek mümkün değildir. Ayrıca yapılan işin niteliği itibarıyla, mal alınan firma ya da firmaları doğal olarak bilmesi gereken yükümlü, şirket yetkilileri tarafından bu firmaların inceleme elemanına bildirilmesi veya alış faturaları fotokopilerinin temin edilerek inceleme elemanına ibrazı suretiyle, karşıt incelemeye imkan sağlanması yoluna da gidilmediği cihetle, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek cezalı tarhiyat yapılmasında isabetsizlik yoktur.”

hukuken kabulü mümkün değildir. Her olay kendi özelinde değerlendirilir. Hukukta genellemelerden hareketle karar verilemez. VUK'un 115'inci maddesindeki don ve haşerat saldırısının afet kapsamında mücbir sebep olarak değerlendirilemeyeceğini söylemek hukuken doğru olmaz²⁵. Öyle bir don olayı yaşanabilir ki, bu durum vergi mükelleflerinin ödevlerini yapmalarını ve haklarını kullanmalarını çok ciddi biçimde sekteye uğratabilir. Bu da, meteoroloji biriminden doğrulattırılabilir. Ayrıca, bu kadar yüksek ve kapsamlı don olayının insan sağlığına etkileri de tıbbi birimlerden araştırılabilir. Dolayısıyla, hukuki olaylarda genellemeler çoğunlukla yanlış sonuçlara götürür ve olayın özelini unutturur.

VUK'un 13/2'nci maddesindeki mücbir sebep halleri de, yine mükellefin ödevlerine bağlanmıştır. Ama, 13/1'inci maddenin açıklamasında da belirttiğimiz gibi bunu salt mükellefin ödevlerine yönelik olarak değil, maddenin tamamının bütünlüğü içinde mükellefin haklarını da kapsayacak biçimde değerlendirmek ve yorumlamak gerektiğini düşünüyoruz. Danıştay kararlarında, kanunlarda belirtilmediği halde, hukuki ve fiili engellerin dava süresini uzatan veya işlemlerini durduran sebepler olarak kabul edilmesiyle, "*mücbir sebep*"lerin dava açma süresinin işlemlerini etkileyeceği görüşü kuvvet kazanmaktadır. Özellikle doğal afet gibi, kişilerin iradeleriyle değiştiremeyecekleri veya önleyemeyecekleri durumlarda mücbir sebep halinin nazara alınmayarak dava açma süresinin işlediğini kabul etmenin haklı bir nedeni olamaz²⁶. Danıştay'ın bu kararı da açık biçimde VUK'un 13/2'inci maddesindeki mücbir sebep hallerinin sadece mükellef ödevleri ile sınırlı değil, aynı zamanda dava açmak, uzlaşmaya başvurmak gibi mükellef haklarına da şamil olduğunu kanıtlamaktadır.

2. 2. 3. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaygubetler

Gaygubet; Arapça kökenli bir sözcük olup, yokluk, bulunmayış anlamına gelmektedir. Hukuki bir kavram olan gayiplik sözcüğü de

²⁵ Adil Nas, "*Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler*", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2011(30); 353: 103-110.

²⁶ Danıştay 4. Dairesi, 20.06.1996 tarih ve 1995/6183 E. ve 1996/2698 K. Sayılı Kararı.

buradan gelmektedir. İngilizce karşılığı “absence”tır. Burada vergi mükellefinin, vergi sorumlusunun veya ceza muhatabının iradesi dışında yok olma veya bulunmama hali söz konusudur. Burada iki tür bulunmama veya yok olma hali üzerinde durulabilir. Bunlar:

1. Kişinin bulunamaması durumu.
2. Mükellefiyet ile ilgili olan şeylerin (defter, belge, kayıt, kayıt ortamı vb) bulunamaması durumu.

Vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı çeşitli nedenlerle (salgın hastalık, karantina, genel grev, lokavt, mecburi askerlik, yurtiçine girememe vb.) vergisel ödevlerini yapamıyor veya haklarını kullanamıyor ise, burada VUK 13/3 kapsamında bir mecburi gaygubet durumu söz konusudur.

İkinci durumda ise, mükellefin, vergi sorumlusunun veya ceza muhatabının mükellefiyet ile ilgili hak ve ödevleri için olmazsa olmaz durumdaki defter, belge, kayıt, kayıt ortamı gibi şeylerin olmaması halidir. Böyle bir durumda vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı idarenin hukuken kendisinden beklediği ödevleri veya kendisi açısından yaşamsal önemdeki dava açma, uzlaşmaya başvuru vb. hakları kullanmak için gereken defter, belge ve kayıtlara yok olma (gaygubet) nedeniyle ulaşamamakta ve bunları hukuki etkinlikte yerine getirememektedir²⁷.

Mecburi gaygubet halinin de, diğer mücbir sebepler gibi tartışma-

²⁷ Danıştay 4. Dairesi, 24.02.1994 tarih, 1992/4170 E. ve 1994/1078 K. Sayılı Kararı: “Olayda, davacının 1984 takvim yılı faaliyeti sonucunda ortaya çıkan duruma göre yıllık gelir vergisi beyannamesini verdiği ve vergilendirme ile ilgili beyan görevini yerine getirdiği, bundan sonra 11.2.1986 tarihinde defter ve belgelerinin çalınmak suretiyle zayı olduğu hususunun mahkeme kararıyla tevsik edildiği, uyuşmazlığa konu tarhiyatın ise, beyan edilen kazançtan ayrı olarak re’sen takdir yoluyla bulunan matrah farkı ile ilgili bulunduğu dosyadaki belgelerden anlaşılmaktadır. Buna göre davacının mücbir sebep hali nedeniyle yerine getiremediği bir vergi ödevi bulunmamakta, harici karinelere göre takdir edilmiş bir matrah ve buna dayalı olup mahkemece yerinde görülen ve davacı tarafından temyiz edilmemekle kesinleşmiş olan tarhiyat nedeniyle vergi ziyayı mevcut bulunmaktadır. Böyle bir durumda, mücbir sebep halinden dolayı anılan kanun hükmünün uygulanması mümkün olmadığından mevcut vergi ziyayı nedeniyle tarhiyata ceza tatbiki gerekmektedir. Ancak matrah farkının bulunmuş tarzı nazara alındığında, Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde sayılan kaçakçılık ve mükerrer 347.maddesinde sayılan ağır kusur cezası ile ilgili fiillerin oluşmadığı ve bu nedenle tarhiyata kusur cezası uygulanması gerektiği sonucuna varılmaktadır.”

sız netlikte ortaya konulması ve kanıtlanması gerekir. Aksi takdirde soyut bir söylem olarak “*mecburi gaygubet içindeydim*” demek ve vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilmemiş olması nedeniyle cezalı işlem den kurtulmak ya da dava veya uzlaşmada süresel hak kayıplarının ortadan kalkmasını talep etmek mümkün değildir.

2. 2. 4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkmış Bulunması

Mükelleflerin veya vergi sorumlularının defter, belge ve kayıtları esas itibarıyla kendi işyerlerinde bulunması ve zamanaşımı süresi içinde istendiğinde de, vergi inceleme elemanlarına veya yoklamaya yetkili elemanlara ibraz edilmesi gerekir. Ancak, uygulamada yasal defterlerin pek çok mükellef bakımından kendi işyerleri yerine, muhasebecilerinin işyerlerinde durduğu da bilinen bir gerçektir. Zaman zaman mükellefler ile muhasebecileri arasında yaşanan sıkıntılardan kaynaklanarak, mükellef defter ve belgelerine belirli süreyle veya hiçbir zaman ulaşamamaktadır. Böyle bir durumda VUK’un 13/4’üncü maddesindeki mücbir sebep halinin ileri sürülüp sürülemediği tartışmalıdır. Ancak, vergi mükellefleri veya sorumluları defter ve belgelerini yazılı olarak bir teslim ve teslim belgesi ile muhasebeciye teslim etmişlerse ve muhasebeci mükellefin yazılı (mümkünse noter marifetiyle) defter ve belge istemini geri çevirmişse veya sessiz kalmışsa veya muhasebeci ortada yoksa bu durumda mükellef bunun tespiti için dava açabilir. Dava sonucunda alacağı tespit tutanağı ile her zaman VUK 13/4’üncü maddedeki mücbir sebep halinden yararlanabilir.

Mükellef veya vergi sorumlularına yönelik olarak VUK çerçevesinde yapılan vergi incelemelerinde mükelleflerden veya vergi sorumlularından defter ve belgeleri VUK’taki kurallar çerçevesinde inceleme elemanları tarafından teslim alınmaktadır. Gerek kurallı biçimde tutanağa bağlanarak alınan defter ve belgeler ve gerekse kuralsız olarak tutanağa bağlanmadan alınan defter ve belgeler mükellefe iade edilmediği takdirde VUK 13/4 mücbir sebep olarak kullanılabilir. Böyle bir durumda inceleme elemanının ve onun bağlı olduğu idarenin hukuki sorumluluğu vardır²⁸.

²⁸ Danıştay 9. Dairesi, 03.04.2002 tarih ve 2001 /1632 E ve 2002 /1179 K. Sayılı Kararı:

2.3. Mücbir Sebep Haline İlişkin Özellikli Durumlar

2. 3. Mücbir Sebep Halinden İdarenin Yararlanıp Yararlanamayacağı

VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebep halleri esas itibariyle vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve ceza muhatabına tanınmış bir hukuki korunma yoludur. Bu korunma yoluyla mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı güçlü olan devletten ceza almaktan kurtulur ve VUK kapsamındaki bazı haklarını (dava açma, uzlaşma vb) süresel anlamda kanıtlanabilir ve VUK 13'üncü madde kapsamına giren mazeretinin sona ermesinden itibaren daha makul sürede kullanma yetisini kazanır. Çok sayıda Danıştay kararı VUK 13'üncü maddedeki düzenlemelerin mükellef ödevlerine yönelik olduğunu, mükelleflerin hakkı konumundaki maddelere yönelik olarak VUK 13'üncü maddenin kullanılamayacağını söylese de, bunun aksini savunan Danıştay kararları ile teorisyen görüşleri de vardır. Biz de, VUK'un 13'üncü madde-

"VUK'un 3/B maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı; VUK'un 13/4'üncü maddesinde de sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması halinde mücbir sebep sayılacağı hükmüne bağlanmıştır. Mükellefe defter belge isteme yazısı tebliğ edilmesine karşın yükümlü tarafından 1994 ve 1995 yıllarına ait defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi üzerine katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı, yükümlünün defter ve belgelerinin kendilerinde bulunmadığını ve en son ... Ltd. Şti. nezdinde yapılan karşıt inceleme nedeniyle inceleme elemanına ibraz ettiğini beyan ettiği, davalı idarenin iç yazışmaları ve Mahkemenin ara kararına verdiği cevap yazıları ile de bu hususun doğrulandığı, ancak söz konusu defter ve belgelerin inceleme tamamlandıktan sonra yükümlüye iade edildiği iddia edilmiş ise de bu iddianın incelemeyi yapan Gelirler Kontrolörünün sözlü beyanına dayandırıldığı, hukuken geçerli herhangi bir tutanak ya da belge ile kanıtlanamadığı anlaşılmaktadır. Vergi Mahkemesince yükümlünün evvelce ibraz ettiği defter ve belgelerin inceleme tamamlandıktan sonra kendilerine iade edilmediği iddiasının idarenin aksi yöndeki beyanı karşısında mücbir sebep olarak kabulüne olanak bulunmadığı yolunda hüküm tesis edilmiş ise de, gerek dosya içeriğinde gerekse Dairemizin 17.5.2001 tarih ve 2001/1641 sayılı ara kararına cevaben gönderilen belgeler arasında idarenin söz konusu defter ve belgelerin iade edildiği şeklindeki iddiasını kanıtlayıcı herhangi bir bilgi ve belgenin bulunmaması, yalnızca inceleme elemanının tek taraflı beyanının dayanak gösterilmiş olması, diğer bir anlatımla yukarıda anılan yasa hükmü uyarınca ispat külfeti kendisine düşen idarenin iddiasını hukuken geçerli delillerle kanıtlayamaması karşısında defter ve belgelerin iade edilmediği, dolayısıyla defter ve belgelerin yükümlünün kendi iradesi dışında elinden çıkmış bulunduğu hususlarının kabulü ile olayda mücbir sebep halinin mevcut olduğu sonucuna ulaşılmaktadır."

sindeki mücbir sebep hallerinin dava açma ve uzlaşma gibi mükellef hakkı konumundaki vergi hukuku işlemleri yönünden de kullanılabilceğini savunanlardanız. Her ne kadar, mükellef haklarının vekilleri aracılığıyla da yerine getirilebileceğini savunarak bu maddenin mükellef hakları yönünden kullanılmayacağını savunmaktadırlar. Biz de bu görüş sahiplerine mükellef ödevleri de vekiller aracılığıyla yerine getirilebilecekken o konuda VUK 13'ün geçerli, diğer durumda geçersiz olduğunu söylemek çok da tutarlılık arz etmemektedir diye yanıt vermekteyiz. Bir ağır hastalık halinde mükellefin beyanname verme ödevini yerine getiremeyeceğini ve bu çerçevede VUK'un 13'üncü maddesinin geçerli olacağını; ancak, ağır hasta durumundaki mükellefin kendisi hakkında yapılmış cezalı tarhiyata karşı dava açma süresinin ağır hastalığı boyunca duramayacağını; dava açma hakkını vekili aracılığıyla kullanabileceğini savunabilmek çok da hukuki tutarlılık arz etmemektedir.

Mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabına VUK'un 13'üncü maddesiyle tanınmış korunma yollarından, vergi idaresinin yararlanıp yararlanamayacağı tartışılan bir konudur. Bizim düşüncemize göre; verginin aktif süjesi konumunda bulunan ve vergiye ilişkin her türlü düzenleme yapma hak ve yetkisini elinde bulunduran vergi idaresinin, daha zayıf ve edilgen halde bulunan verginin pasif süjesi konumundaki vergi mükellefine tanınmış olan VUK'un 13'üncü maddesindeki korunma hükümlerinden yararlanamaz. Danıştay 9'uncu Dairesi, mükellefin defter ve belgelerinin muhafaza etmesiyle ilgili beş yıllık zamanaşımı süresini yaşıyan 1999 Marmara Bölgesi depreminin durdurmuş olduğunu ileri süren vergi idaresinin görüşünü uygun bulmamış ve bu yönde yapılan cezalı tarhiyatı kabul etmemiştir²⁹. Bu karar da, VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebep hallerinden vergi idaresinin yararlanamayacağını kanıtlamaktadır.

2. 3. 2. Mücbir Sebep Halinden Diğer Kanunlara Etkisi

VUK 13'teki mücbir sebep hallerinin VUK kapsamındaki bütün kanunlardaki süreleri etkileyeceğini söylemek mümkündür. VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebep hallerinden bir tanesi var ise

²⁹ Danıştay 9. Dairesi, 07.06.2007 tarih ve 2007/507 E. ve 2007/2230 K. Sayılı Kararı.

mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabına yönelik olarak VUK kapsamındaki bütün kanunlardaki mükellef ödevi veya hakkı konumundaki süreler mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar durur. Bu çerçevede, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki (AATUHK) süreler de, mücbir sebep hali ortadan kalkana kadar durur. VUK'un 13'üncü maddesinde, tutukluluk halinin vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak mücbir sebeplerden olduğu, aynı kanunun 15'inci maddesinde de mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hükme bağlanmıştır. 6183 sayılı AATUHK'nın 8'inci maddesinde de hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı açıklanmıştır. Bu durumda aksine bir hüküm bulunmadığına göre, VUK'un 15'inci maddesinde sürelerin işlemesini engellediği kabul edilen mücbir sebeplerin bulunması halinde AATUHK'daki yer alan sürelerin de bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyeceğinin kabulü gerekmektedir³⁰.

2. 3. 3. Vekâlet Bakımından Mücbir Sebep Hali

Vekâlet görevinin yürütülmesi sırasında ve vekilin geçici iş göremezliği halinde kanuni sürelerin, ilgililerin istemi üzerine baro başkanı tarafından işleri geçici olarak takip etmek ve yürütmek için görevlendirilen avukata dosyaların devir ve teslimine kadar ve üç ayı geçmemek üzere işlemeyeceği; Avukatlık Kanunu'nun 42'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında kurala bağlanmıştır. Durum böyle olunca, vergi mükellefinin kendisinin ağır hastalığını veya VUK'un 13'üncü maddesindeki başka bir mücbir sebep halini gerekçe göstererek mükellefiyet ödevini yerine getirmemesinin veya dava açma işlemini süresinde yapmamasını hukuken kabul etmek mümkün değildir. Davacı vekili tarafından bu yol izlenmediği gibi Kuşadası İkinci Noterliğince 15.9.2005 tarihinde 13752 yevmiye sayısıyla düzenlenen ve onaylı örneği dosyada bulunan vekâletnamesinden kendisine, münferiden başkalarını tevkil yetkisi tanınmasına karşın, bu yetki de

³⁰ Danıştay 4. Dairesi, 02.04.1990 tarih ve 1989/2535 E. ve 1990/1153 K. Sayılı Kararı.

kullanılmadığından, ileri sürülen iddialar isteme konu yapılan kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir³¹. Durum böyle olmasına karşın, mükellefin, vergi sorumlusunun ve ceza muhatabının VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebeplerden bir tanesinin varlığı halinde vekâlet müessesesine yönelmeksizin hukuki korunma hakkının baki olduğuna inanmaktayız. Vekâlet müessesesi bir zorunluluk değil, bir olanak ve seçimlik bir haktır. Mükellefin, vergi sorumlusunun ve ceza muhatabının bu yolu seçme olanağı vardı diyerek emredici hukuk hükümlerinin görmezden gelinmesi veya devre dışı bırakılması doğru değildir. Ancak, mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı mükellefiyet ödevini yerine getirmek veya dava açmak veya uzlaşmak için bir vekâlet işlemi yapmayı tercih etmiş ise ve böyle bir durumda örneğin seçilen ya da tayin edilen vekilin başına VUK'un 13'üncü maddesinde hükme bağlanmış mücbir sebeplerden bir tanesi gelmiş ise, bu durumda mükellefe sen yeni bir vekil atayarak yoluna devam edebilirdin, burada artık VUK'un 13'üncü maddesine sığınamazsın denilebilir³².

2. 3. 4. Mücbir Sebep Halinin Kanıtlanması

Bir kişi kendi yararına sonuçlar elde etmek üzere bir savı ileri sürüyorsa, o kişinin bu kanıtlanması yükümlülüğü vardır. VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti yemin hariç bir türlü delille ispatlanabilir; Şu kadarki, vergiyi doğuran olayın ilgilisi tabi ve açık bulunmayan, şahit ifadesi, ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebep halleri idare tarafından bilinmesi gereken boyutta ise, böyle bir durumda kişilerin münferiden kanıtlanma çabasına girmelerine gerek bulunmamaktadır. Örneğin; 1999 Marmara Bölgesi Depremi gibi herkes tarafından bilinen bir yıkımın bireyler ya da tü-

³¹ Danıştay 3. Dairesi, 02.10.2007 tarih ve 2006/4355 E. ve 2007/2579 K. Sayılı Kararı.

³² Danıştay Vergi Dava Daireleri, 25.10.1991 tarih ve 1991/56 E. ve 1991/76 K. Sayılı Kararı.

zel kişiler tarafından iddia edilip, kanıtlanması gereği yoktur. Çünkü yıkım bütün sonuçları itibariyle zaten bilinmektedir. Ancak, burada sadece bu yıkımdan mükellefin veya vergi sorumlusunun ne boyutta etkilendiğinin kanıtlanmasında mükellefe veya vergi sorumlusuna görev düşebilir.

VUK'un 15'inci maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibariyle mücbir sebep hali ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir.

Mücbir sebepler, VUK'un 13'üncü maddesinde, vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hali; yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve vesikalarının elden çıkması olarak belirlenmiştir. Yasanın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği; bu takdirde tarh zamanışımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı, ikinci fıkrasında ise bu hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. VUK'un vergi ziyasını, mükellef veya sorumlunun vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi yahut eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlayan 341'inci maddesi ve mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerde yol açılan vergi kaybından dolayı vergi ziyayı cezası kesilmesini önören 344'üncü maddesinden sonra yer alan 373'üncü maddede; aynı yasada yazılı zorlayıcı nedenlerin varlığı bilinir veya kanıtlanırsa vergi cezası kesilmeyeceği düzenlenmiştir. Bütün bu düzenlemelerden; bir vergi ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesine zorlayıcı bir nedenin varlığı yol açmış ve bu durum kanıtlanmış olmak koşuluyla mükellef veya sorumlular adına ceza kesilmeyeceği sonucu çıktığından, zorlayıcı nedenle, gereği gibi yerine getirilmeyen vergi ödevi arasında nedensellik ilişkisi bulunmadıkça zorlayıcı nedeninin varlığı, ceza kesilmesini önleyen bir durum olarak kabul edilmemiştir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre sulh hukuk mahkemelerinden verilen tespit kararları, hasımsız verilen ve bir durum saptayan, ileride açılacak davada delil olarak kullanılması amaçlanan kararlardan olup davacı tarafından, defter ve belgelerin iş yerinde çıkan yangında yanması nedeniyle ibraz edilemediğini kanıtlamak amacıyla dosyaya sunulan Ağrı Sulh Hukuk Mahkemesi'nin 03.10.2000 günlü ve E:2000/15, K:2000/8 sayılı tespit kararı, Türk Ticaret Kanunu'nun 68'inci maddesinde öngörülen zorunluluk gereği alınması gereken ve defter ve belgelerin zayi olduğunun kabulünü gerektiren bir karar olmadığı gibi kayıtlı istihkak hasılatına ilişkin giderlerini gerek inceleme gerek dava aşamasında kanıtlayamayan davacının, gerçek giderlerinin tespit edilememesi nedeniyle hasılatının %20'sinin safi kazanç olduğu kabul edilerek belirlenen tarh matrahı ile iş yerinde 28.09.2000 tarihinde çıkan yangın arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunmadığından, kanıtlayamadığı giderleri nedeniyle bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı saptanan davacının bu eylemiyle yol açtığı vergi kaybından dolayı kesilen vergi ziyayı cezasının VUK'un 373'üncü maddesi uyarınca kaldırılması hukuka uygun görülmüştür³³.

Bir mükellef veya vergi sorumlusu defter ve belgelerinin yandığını iddia ediyorsa bu durumda iddiasını itfaiye yangın raporu ve mahkemeden aldığı yangına yönelik tespit kararı ile kanıtlaması gerekir. Eğer vergi mükellefi veya vergi sorumlusu bu kanıtlama yükümlülüğünü yerine getiriyor ve kanıtlayıcı belgelerde herhangi bir şüpheyi davet eder durum söz konusu değil ise, vergi idaresinin bunları kabul etmesi gerekir. İdarenin bu kanıtlayıcı belgeleri yönelik bir itirazı var ise, bu kez de idarenin karşı savını yemin dışında herhangi bir yolla ortaya koyması beklenir. Aksi takdirde, yapılacak cezalı tarhiyat yargıda kabul görmez³⁴.

Mücbir sebeplerden birinin varlığını hukuken itibar edilecek belgelerle ortaya koymadan defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen mükellefin, başka belgelere dayanarak KDV indirimlerini kanıtlaması hukuken kabul edilemez³⁵.

³³ Danıştay 3. Dairesi, 02.05.2007 tarih ve 2006/3541 E. ve 2007/1377 K. Sayılı Kararı.

³⁴ Danıştay 11. Dairesi, 01.10.1997 tarih ve 1996/5683 E. ve 1997/3149 K. Sayılı Kararı.

³⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri, 12.11.1999 tarih ve 1999/127 E. ve 1999/479 K.

Uygulamada zaman zaman vergi mükellefleri veya vergi sorumluları işyerine giren hırsızlarca defter ve belgelerinin çalındığını ileri sürebilmektedirler. Böyle bir durumda, bu çalınma olayının mutlaka bir karakol tespit tutanağı, sigorta tespit tutanağı ve yasal defter ve belgelerinin hırsızlık yapılan işyerinde bulunduğuna ilişkin çeşitli emareler ile tanık ifadeleriyle ortaya konulması beklenir. Böyle bir durumda olayın aslı ve ayrıntıları araştırılmadan mükellef lehine karar ihdası doğru olmaz³⁶.

2. 3. 5. Mücbir Sebep Halinin Ceza Zamanaşımına Etkisi

Yükümlünün 1980 yılında silah kaçakçılığı nedeniyle tutuklandığı ve tutukluluk halinin 29.02.1984 tarihinde sona erdiği çekişmesizdir. VUK'un 13/1'inci maddesinde vergi ödemelerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halinin mücbir sebep olduğu, aynı kanunun 15'inci maddesinde de 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanaşımının işlemeyen süre kadar uzayacağı hükme bağlanmış, anılan kanunun ceza kesmede zamanaşımını düzenleyen 374.maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan şeklinde ise, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak kaçakçılıkta beş yıl ve kusurda üç yıl, usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmeyeceği, bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımının kesilmiş olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda hükmü açıklanan 15'inci maddede, mücbir sebep bulunması halinde işlemeyen süre kadar tarh zamanaşımının uzayacağı belirtilmekle yetinilmiş, ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Ceza zamanaşımını düzenleyen 374'üncü maddede ise, ceza zamanaşımının sadece ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle kesileceği ön-

Sayılı Kararı.
³⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri, 18.02.2005 tarih ve 2004/141 E. ve 2005/4 K. Sayılı Kararı.

görülmüştür. Maddede mücbir sebebin ceza zamanaşımını durduracağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu bakımdan mücbir sebep halinin ceza zamanaşımını durduracağına ilişkin kabulü olanaksızdır³⁷.

2. 4. Mücbir Sebep Halinin Sonuçları

VUK'un 15'inci maddesi uyarınca; 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemez süreler kadar uzar.

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

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

VUK'un 373'üncü maddesi uyarınca; kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.

VUK'un 373'üncü maddesinin işleyebilmesi için iki koşuldan bir tanesinin gerçekleşmiş olması gerekir. Bunlar:

1. VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebebin herhangi birinin meydana geldiğinin herkesçe ve doğal olarak da Maliye Bakanlığı'nca biliniyor olması. Örneğin; 1999 Marmara Bölgesi Depremi ya da 1990 yılı Trabzon Sel Felaketi gibi.
2. Vuk'un 13'üncü maddesinde hükme bağlanmış olan mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiğinin mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı tarafından hukuken tartışmasız kanıtlarla ispat edilmesi. Örneğin; ağır hastalık halinin hastane ra-

³⁷ Danıştay 3. Dairesi, 16.09.1987 tarih ve 1987/670 E. ve 1987/1843 K. Sayılı Kararı.

porlarıyla ortaya konulması; defter ve belgelerin yandığının itfaiye raporu, mahkeme tespit kararı ile kanıtlanması; işyerine hırsız girip defter ve belgelerin çalındığının karakol tutanağı, sigorta tespit raporu, mahkeme tespiti ve tanık ifadeleri ile ortaya konulması; defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde söz konusu defter ve belgelerin daha önce bir inceleme elemanı tarafından alındığının defter teslim alma tutanağı ile kanıtlanması gibi.

Mücbir sebep nedeniyle cezaya muhatap olmamak bakımından genel hukuk kuralları gereği mücbir sebep ile cezaya neden olan eylem arasında hukuki güçlü nedensellik bağının tartışmasız biçimde ortaya konulması gerekir. Aksi taktirde birbiriyle ilgisi bulunmayan eylem ve mücbir sebebe dayanarak VUK'un 13'üncü maddesi ve 373'üncü maddesindeki korunma hükümlerinden yararlanılamaz. Örneğin; mükellef 01.01.2012-31.03.2012 tarihleri arasında ağır hastalık nedeniyle hastanede yatarak tedavi görmüş ve 01.04.2012-30.05.2012 tarihleri arasında da doktor raporuyla evinde kesin istirahat etmesi istenmiş olsun. 01.01.2012-30.05.2012 tarihleri arasındaki mükellefiyet ilişkin ödevlerini yerine getirmemiş olmaktan dolayı bu mükellefe herhangi bir cezai işlem uygulanamaz. Söz konusu mükellefin yerine getiremediği ödevlerine ilişkin süreler VUK'un 15'inci maddesi uyarınca uzar. Ancak, söz konusu mükellefin Haziran 2012 dönemine ait olup, Temmuz 2012'de vermesi gereken KDV beyannamesini süresinde vermemiş olmasını, 01.01.2012-30.05.2012 arasındaki mücbir sebep haline dayandırarak izah edemez ve yapılacak cezalı tarihyattan kurtulamaz.

3. SONUÇ

VUK'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiş olan mücbir sebep halleri vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve ceza muhatapları bakımından bir korunma hakkıdır. Bu öyle bir korunma hakkıdır ki, vergi mükellefine mücbir sebep halini geçerli olduğu dönemde ödevlerini yerine getirmemekten dolayı gelmesi olası cezalı işlemleri önler ve hak kayıplarını ortadan kaldırır. Ancak, "hak kaybı" denilince; Danıştay kararlarında ağırlıklı olarak mücbir sebep hallerinin sadece mükelleflerin ödevlerine yönelik olduğu; mükellef hakkı durumundaki dava açma,

uzlaşma, zamanaşımı gibi müesseselere yönelik etkisinin bulunmadığı savunulmaktadır. Bu uygulamada haksızlığa ve hukuki karar karmaşasına yol açmaktadır. Bu bakımdan, VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebeplerin mükellef haklarına yönelik de sonuçlar hükmettiğinin VUK'un 13'üncü maddesine yazılmasında yarar vardır. VUK'un 13'üncü maddesiyle ilgili yargı kararlarında bulanıklık yaratan "ödev" ve "hak" hususunun mutlaka mükellefler lehine olarak aydınlatılması ve mücbir sebep hallerinin mükellef haklarını da kapsar kılınması önemlidir.

Ayrıca, idarenin VUK 140/6'daki sürelerle yönelik olarak vergi inceleme elemanlarının mücbir sebep hallerinden (yıllık izin, mazeret izni, hastalık hali, tutukluluk vb.) kaynaklanan veya mali tatil gibi çeşitli yasal düzenlemelerden kaynaklanan ve idareyi zorunlu olarak görevini yapamaz kılan durumların söz konusu vergi inceleme sürelerini durduracağına ilişkin bir düzenlemenin mutlaka VUK 140/6'da yapılması gerekir.

KAYNAKLAR

- Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durmayacağı Sorunu", Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yalova, 2012;1(1):43-56.
- Mualla ÖNCEL, Mehmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- M. Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- Bigesam, "Çağcıl Hukuk Sistemlerinde ve Türkiye'de Tutuklama", www.bilgesam.org / tr / images / stories / rapor / rapor38.pdf (Erişim:13.08.2012)

Mesut Erez, “*Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler Ağır Hastalık Hali*”, Maliye Konferansları I, s.2, www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/14323/13530 (Erişim:13.08.2012).

Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 20. Bası, Ankara, 2011.

Adil Nas, “*Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler*”, Vergi Dünyası Dergisi, 2011(30);353:103-110.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

Danıştay Kararları, <http://www.danistay.gov.tr/>.