

## MÜCBİR SEBEP HALLERİ ve SONUÇLARI

Nuri ERANIL (\*)

### 1 - GİRİŞ

Mükellefler, vergilendirme ile ilgili olarak bazı yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar. Bu yükümlülükler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ikinci kitabında, "mükellefin ödevleri" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu ödevler kısaca; işe başlama, adres değişiklikleri, işi bırakmayı bildirme, defter tutma ve tasdik ettirme, kayıt nizamı, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı vb. şeklinde sayılabilir.

Her ne kadar mükelleflerin bu ödevleri yerine getirmesi gerekse de, önceden kestiremeyecekleri, iradeleri dışında meydana gelen bazı durumlar buna engel teşkil etmektedir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan bu nedenlere "mücbir sebep" denmektedir. Mücbir sebep halleri, VUK'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu söz konusu düzenleme ile iyi niyetli mükellef ve vergi sorumlularını korumaktadır.

Makalemizde mücbir sebep halleri ve sonuçları, Danıştay kararları çerçevesinde ele alınacaktır.

### 2- MÜCBİR SEBEP HALLERİ

"Mücbir" kelime anlamı olarak; "zorlayan, zorlayıcı" manasına gelmekte olup, mücbir sebep tabiri ise dış tesirlerle meydana gelen, önceden bilmeyen ve bunun sonucu önlenmelerine imkan bulunmayan olaylar olarak değerlendirilmektedir.<sup>1</sup>

213 Sayılı VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebep halleri, dört bent olarak sayılmış ve madde sonunda "gibi hallerdir" demek suretiyle, bunlara benzer başka hallerin de mücbir sebep sayılabileceği kabul edilmiştir. Buna göre mücbir sebep halleri;

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;

\* Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Hukuk Lügatı ve Hukuk Terimleri Sözlüğü: Site Yayınları, s.228, İstanbul 1964.

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

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

Aynı kanunun “mücbir sebeplerle gecikme” başlığı altındaki 15’inci maddesine göre; mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması durumunda, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Yine bu hükmün uygulanabilmesi için, mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır. Esasen mücbir sebep halleri vergisel ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili süreleri geciktirmektedir. Bununla ilgili Danıştay’ın bir kararında; “Mücbir sebep durumu, ancak Vergi Usul Kanunu’nun ikinci kitabında sayılan ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keser.” denilmektedir.<sup>2</sup> Şimdi VUK’un 13’üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerini, Danıştay kararları çerçevesinde tek tek ele alalım:

### **2.1- Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk (Md.13/1) :**

Vergi idaresi ağır kaza ve ağır hastalık tabirlerini, mükellefleri vergi ödevlerini yapmalarını engelleyecek derecede etkileyen (şahsın düşüneyecek ve konuşamayacak derecede veya günlük işlerini idame ettiremeyecek durumda olması gibi) kaza ve hastalık olarak anlamaktadır. Mali-

ye Bakanlığı ağır hastalık durumunun aşağıda belirtilen esaslara göre belgelendirilmesini istemektedir.

**a)** Hastanelerden (özel hastaneler dâhil) alınan raporlar hakkında il sağlık müdürlüğüne veya raporu tanzim eden hastane başhekimliğine,

**b)** Hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarınınca (hükümet tabipliği, sağlık ocağı vb.) verilen raporlar hakkında da il sağlık müdürlüğüne yazı ile sorulmak suretiyle, raporda belirtilen hastalığın mükellefin vergi ödevini yerine getirmesine engel olacak derecede ağır olup olmadığı araştırılmalıdır.<sup>3</sup> VUK İç Genelgesinde belirtildiği üzere, ilgililerce ağır hastalık halinin ispatı için ibraz edilen raporların mutlaka hastanelerden (özel hastaneler dâhil) veya hastaneler dışında hükümet tabipliği, sağlık ocağı gibi resmi kuruluşlardan alınması gerekmektedir. Özel doktorlardan alınan raporlar dikkate alınmamaktadır.

Poliklinik uygulaması ile ilgili olarak vergi idaresi bir yazısında; “...Polikliniklerin hastalara acil müdahaleler yapan ve ayakta tedavi gerçekleştiren sağlık yerleri olduğu hususu göz önünde bulundurulduğunda, polikliniklerden alınan raporların, özel hastanelerden alınan raporlar gibi işleme tabi tutulmasının uygun olmayacağının düşünüldüğü” şeklinde görüş bildirmiştir.<sup>4</sup>

Ayrıca, özel sağlık kuruluşları ile ilgili olarak vergi idaresi diğer bir yazısında “...Buna göre İl Sağlık Müdürlüğüne yapılan yazışmalar neticesinde; söz konusu raporda yer alan hastalığın, vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır hastalık olduğu teyit edilmiş ise de; mücbir

<sup>2</sup> Danıştay 7’inci Dairesi’nin 17.04.1984 tarih ve Esas No: 1983/2499 Karar No: 1984/1467 sayılı kararı.

<sup>3</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 25.12.1986 tarih ve 1986/9 sayılı VUK İç Genelgesi.

<sup>4</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün Ankara Valiliğine gönderdiği 07.07.1998 tarih ve 25114 sayılı yazısı.

sebebin varlığını ispat için ibraz edilen raporun, özel sağlık kuruluşundan alınmış olması nedeniyle, bahse konu iç genelge gereğince, mükellefin durumunun mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesine ve yeni bir uzlaşma tarihinin verilmesine imkan bulunmamaktadır.” Şeklinde görüş bildirilmiştir.<sup>5</sup>

Ağır kaza durumunu da yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde ele almak gerekmektedir. Zira ağır kaza sonrasında da tedavi gerektiğinden, söz konusu durumun vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek türden bir kaza olup olmadığı da sağlık kurumlarından alınacak raporlarla belgelendirilmelidir. Örneğin trafik kazası nedeniyle yaralanan ve hastanede tedavi altına alınan bir şahsın ayakta tedavi olması halinde ağır kazadan söz edilemeyecekken, yatalak tedavi görmesi halinde mücbir sebep halinin mevcut olduğu kabul edilmelidir. Ancak bu durum ilgili sağlık kurumlarından alınacak bir raporla belgelendirilmelidir.

Tutululuk hali de ilgili kanun maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden biridir. Ancak, konu ile ilgili olarak verilen bir karar da “ ..... şirket müdürünün tutuklu olmasının asıl borçlu olan şirket için mücbir sebep sayılamayacağı” görüşü bildirilmiştir.<sup>6</sup>

Medeni Kanuna göre, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan tutuklu kişi vekili marifetiyle hak ve yükümlülüklerini yerine getirebilmektedir. Dolayısıyla tutukluluk halinin mücbir sebep sayılabilmesi, ancak vekil tayin edilen kişinin kısıtlandığı hallerde geçerli olacaktır.

## 2.2- Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetler (Md. 13/2) :

Ağır kaza ve ağır hastalık gibi, yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetlerin de, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede olması gerekmektedir. Yoksa örneğin mükellefin işyerinin sadece idare bölümünü etkileyen ve muhasebe bölümüne zarar vermeyen yangının, mükellefin vergisel ödevlerini engellemeyeceğinden mücbir sebep olarak kabul edilmemesi gerekir.

Her ne kadar Kanunda “su basması” ibaresine yer verilmişse de bu ifade seli de içermektedir. Aynı şekilde yer sarsıntısı sadece depremle sınırlı olmayıp, çığ düşmesi ve toprak kayması da mücbir sebep olarak kabul edilir. Ancak VUK’un 115’inci maddesinde sayılan don, kuraklık, muzır hayvan istilasası gibi tabii afetler, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olmaları mümkün görünmediğinden mücbir sebep sayılmazlar.<sup>7</sup>

Vergi idaresi uygulamada, genel nitelikteki tabii afet halini (Örneğin Marmara depremi) mücbir sebep olarak kabul etmekte ve tabii afetin olduğu bölgede yaşayan tüm mükelleflerin başvurusuna ve tevsikine gerek duymamaktadır. Ancak doğal afetin bir ya da birkaç kişiyi ilgilendirmesi halinde bu durumun tevsiki gerekmektedir. Örneğin incelemelerde sıklıkla karşımıza çıkan, defter ve belgelerin yangın nedeniyle yanması halinde, mükellefin söz konusu durumu İtfaiye Müdürlüğü’nden alınacak Yangın Raporu (ya da Jandarma Raporu) ve ticari işletmesinin bulunduğu ye-

<sup>5</sup> Ankara Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü 21.06.2005 tarihli muktezası

<sup>6</sup> Danıştay 4.Dairesi’nin 23.06.2004 tarih ve Esas No:2004/178 Karar No:2004/1479 Sayılı Kararı.

<sup>7</sup> M.Ali ÖZYER: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2003, 2. Baskı, s.54.

rin Ticaret Mahkemesi'nden 15 gün içinde alınacak Zayii Belgesi ile tevsik etmesi gerekmektedir.<sup>8</sup> Zayi belgesi alınmaması halinde, vergi inceleme elemanlarınca defter ve belgelerin ibrazı istendiğinde mükellef mücbir sebepten yararlanamaz. Bu durumda mükellefin ilgili dönem kazancı re'sen takdir edileceği gibi 1'inci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecek ayrıca defter ve belge ibraz etmemekten dolayı VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca hapis cezası da istenebilecektir.

Konuyla ilgili olarak Danıştay bir kararında; "Kanuni defter ve belgelerin bulunması mutad olmayan otomobilde çıkan yangın sonucu zayi olduğu iddiasının mücbir sebep hali olarak kabulünün mümkün olmadığına" karar vermiştir.<sup>9</sup>

Mükelleflere ait defter ve belgelerin zayi olduğuna dair mahkeme kararlarında, zayi olan defter ve belgelerin hangi yıllara ait olduğu, olayın yeri ve zamanı, defter ve belgelerin tamamının zayi olup olmadığı, zayi olan defter ve belgelerin ayrıntılı dökümü gibi hususların tespit edilmesi önem arz etmektedir.

### 2.3- Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetler :

Kişinin iradeleri dışında meydana gelen mecburi gaybubetler de bir başka mücbir sebep hali

olarak kabul edilmektedir. Mükelleflerin iradi olmayan ve ödevlerini yerine getirmelerine engel olacak biçimde işlerinin başından ayrılmaları bu tür mücbir sebeplerdendir.<sup>10</sup> Örneğin kişinin aniden askere alınması veya kaçırılması gibi haller. Yurt dışına çıkılmasını mücbir sebep hali olarak değerlendirmemek gerekir. Zira yurt dışına çıkış kişinin iradesi ile mümkün olmaktadır. Ayrıca mükellef yurt dışında iken işleri vekil ya da temsilci tarafından yürütülebilir.

### 2.4- Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkmış Bulunması:

Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elden çıkmasına en iyi örnek hırsızlık olayıdır. Yine mükellefin defter ve belgelerinin bulunduğu işyerinin saldırı sonucunda tahrip edilmesi, dolayısıyla defter ve belgelerin kullanılamaz hale gelmesi de örnek olarak verilebilir. Bu tür olaylarda da mükellefin durumu belgelendirmesi gerekmektedir.

Ayrıca inceleme ve arama nedeniyle defter ve belgeleri alıkonan mükellefler de bu durumu mücbir sebep hali olarak düşünmektedir. Ancak VUK'un 144'üncü maddesine göre defter ve belgelerin inceleme nedeniyle muhafaza altına alınmış olması, süresi gelmiş vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmamaktadır. Çünkü aynı mad-

<sup>8</sup> Yangın sonucu defter ve belgelerin zayi olması halinde mükellefe uygun bir süre verilerek, mal ve/veya hizmet satın aldığı mükelleflerden alışlarına ilişkin faturaların birer suretini getirmesi istenir. Mükellef verilen süre içerisinde alışlarına ilişkin fatura suretlerini getirirse, o faturalara ilişkin katma değer vergilerinin indirimi kabul edilir, getiremediği dönemlere ilişkin katma değer vergilerinin indirimi ise reddedilir. Nitekim Danıştay bir kararında (Danıştay 11. Dairesi'nin 22.09.1998 tarih ve 1998/859 Esas sayılı kararı), "İş yerinde çıkan yangın sonucu defter ve belgelerin zayi olması halinde, mükellefin kanıtlayabildiği KDV indirimlerinin kabul edileceği, mükellefin ispat edemediği indirimlerin ise kabul edilmeyeceği" şeklinde görüş bildirmiştir.

<sup>9</sup> Danıştay 9.Dairesi'nin 22.02.1993 tarih ve Esas No:1992/3323 Karar No:1993/697 Sayılı Kararı.

<sup>10</sup> M.Ali ÖZYER: a.g.e., s.54.

dede mükellefin ilgili memurun bulunması şartıyla defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapmasına, kayıt tutmasına ve bunlardan suret ve kopya alınmasına yetki verilmekte ve mükellefin isteğinin derhal yerine getirilmesi konusunda hüküm bulunmaktadır. Ayrıca defter ve belgelerin alıkonduğu tarihten beyannamenin verileceği tarihe kadar kalan sürenin bir aydan az olması halinde beyanname verme süresi kendiliğinden uzamaktadır.<sup>11</sup>

Defter ve belgelerin otomobilden çalınması ile ilgili olarak verilen bir kararda; "...Dört yıla ilişkin defter ve belgelerin özel otomobilde bulundurulmasının mutad olmadığı, otomobilin içinden hiçbir şey alınmayıp sadece hırsızların işine yaramayan defter ve belgelerin alınmasının yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmediği... şeklinde görüş verilmiştir.<sup>12</sup> Kanımızca genel bir kural konulamamakla birlikte, cereyan ettiği yer ve şartlar itibarıyla hırsızlık olayı sonucu defter ve belgelerin elden çıkmış olması mücbir sebep olarak düşünülebileceği gibi başka yer ve koşullarda mücbir sebep olarak kabul edilmeyebilir. Burada mükelleflerin defter ve belgelerin korunması konusunda gereken dikkat ve ihtimamı gösterip göstermedikleri önem arz etmektedir.

### **3- MÜCBİR SEBEPLERİN SONUÇLARI**

#### **3.1- Mücbir Sebep Halinde Süreler İşlememektedir:**

VUK'un 15'inci maddesine göre, 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Yani mücbir sebep halinde vergi ödevleriyle ilgili süreler durmaktadır. Bu ödevler VUK'un ikinci kitabında yer alan işe başla-

ma, adres değişiklikleri, işi bırakmayı bildirme, defter tutma ve tasdik ettirme, kayıt nizamı, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı vb. ile diğer vergi kanunlarında (Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi gibi) mükelleflere yüklenen vergi ödevleridir.

Mücbir sebebin ortadan kalkması ile daha önce durmuş bulunan süreler yeniden işlemeye başlayacaktır. Burada mücbir sebebin ortadan kalktığı tarihin doğru tespit edilmesi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin tamamlanması, kanuni hakların kazanılması ve cezalı duruma düşmeme açısından önem arz etmektedir. Örneğin gelir vergisi mükellefi olan ve ticaretle uğraşan Melda Hanım 2007 yılı gelir vergisi beyannamesini vermeden 20.03.2008 tarihinde hastalanmış ve hastaneye kaldırılmıştır. Melda Hanım 15.07.2008 tarihinde taburcu olmuştur. Bu durumda, Melda hanım 20.07.2008 tarihine kadar gelir vergisi beyannamesini verebilir. Zira Melda hanımın hastalandığı tarihte, beyanname verme süresi için 5 gün kalmıştır (25.03.2008'e kadar).

#### **3.2- Mücbir Sebep Halinde Tarh Zamaşımı İşlemeyen Süreler Kadar Uzar:**

VUK'un "Zamaşımı Süreleri" başlıklı 114'üncü maddesinde; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamaşımına uğrar." hükmü mevcuttur. İşte aynı Kanunun 15'inci maddesinde, mücbir sebep halinde tarh zamaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir.

Tarh zamaşımının uzayabilmesi için, mücbir sebep hali, vergilendirme ile ilgili ödevin yapılması gereken süre içerisinde meydana gelmeli

<sup>11</sup> M.Ali ÖZYER: a.g.e., s.58.

<sup>12</sup> Yargıtay 11.Ceza Dairesi'nin 02.02.2001 Tarih ve Esas No:2001/6285 Karar No:2001/784 Sayılı Kararı.

veya daha önce meydana gelse bile bu süre içerisinde de devam etmelidir. Sonuç olarak, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi için belirli süreden önce meydana gelen veya bu sürenin bitmesinden sonra meydana gelen mücbir sebepler tarh zamanaşımını uzatmaz. Ayrıca mücbir sebep halinde tarh zamanaşımını durmakta ancak tahsil zamanaşımını işlemeye devam etmektedir.

### 3.3- Mücbir Sebep Hali Vergiyi Doğuran Olayı Engellemektedir:

VUK'un 19'uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Dolayısıyla mücbir sebep hallerinde, vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmemesi vergiyi doğuran olayı etkilemez sadece mükellef veya vergi sorumlusunu ceza i yaptırımlardan korur.

### 3.4- Mücbir Sebep Dava Açma Süresini Durdurmamaktadır:

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda mücbir sebep halinde sürelerin duracağına ilişkin bir hüküm bulunmadığından dava açma süreleri mücbir sebep halinde durmamaktadır.

Konu ile ilgili olarak verilen bir kararda "...Yargı yoluna başvurma, hak arama özgürlüğünün kullanılması olup, maddi vergi hukukunun vergi yükümlülerine yüklediği vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgisinin bulunmaması karşısında ve yukarıda değinilen düzenlemeler gereğince ağır hastalık hali vergi mahkemesinde dava açma süresine etkili bir durum oluşturmadığından, 2577 sayılı Yasanın 7'nci maddesinde yapılan göndermeden dolayı uygulanması gereken

6183 sayılı Yasanın 58'inci maddesiyle öngörülen yedi gün olan dava açma süresinde açılmanın davanın süre aşımı noktasından reddi yolundaki kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir." <sup>13</sup> Şeklinde görüş belirtilmiştir.

### 3.5- Mücbir Sebep Halinde Ceza Zamanaşımını Uzamamaktadır:

VUK'un 15'inci maddesinde, mücbir sebep halinde tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiş ancak ceza zamanaşımıyla ilgili bir hüküm yer almamıştır. Ceza kesmede zamanaşımını düzenleyen VUK'un 374'üncü maddesinde de bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla mücbir sebep halinde sadece tarh zamanaşımını uzamakta, ceza zamanaşımını uzamamaktadır.

## 4- SONUÇ

Mükellefler, vergilendirme ile ilgili olarak belli yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar. Bazı olağandışı durumlarda mükelleflerin bu ödevlerini yerine getirmeleri mümkün olmamaktadır. Bu durumlarda Kanun koyucu, olağandışı haller sona erinceye kadar mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesini ertelemekte ve tarh zamanaşımını da ertelenen süre kadar uzamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebep olarak belirlenen bu haller örnek verilmek suretiyle sayılmıştır. Kanunda zikredilen hallerde her halükarda mücbir sebebin oluştuğu kabul edilmekte fakat sayılan sebeplere benzerlik taşıyan durumların ortaya çıkmasında da mücbir sebep kabul edilebilmektedir.

Mücbir sebep halleri, mükellef veya vergi sorumlusunun kusuru dışında, önceden kestirilemeyen,

<sup>13</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 2006/1488 Esas ve 2006/2447 Karar nolu Kararı

iradeleri dışında oluşan ve karşı koyulamayan durumlar karşısında meydana gelmektedir. Mücbir sebepler nedeniyle vergisel ödevlerin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmemesi sonucu mükellef ve vergi sorumlularının mağduriyetine sebep olmamak için, Kanun koyucu VUK'un 15'inci maddesinde gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Söz konusu düzenlemelerle "vergide adalet ilkesi" çerçevesinde iyi niyetli mükellef ve vergi sorumlularının korunması amaçlanmıştır.

**KAYNAKÇA:**

1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
3. Hukuk Lügati ve Hukuk Terimleri Sözlüğü, Site Yayınları, İstanbul 1964
4. M.Ali ÖZYER: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2003, 2. Baskı