

ÖZEL DOKTORLARDAN ALINAN RAPORLARIN MÜCBİR SEBEP UYGULAMASI YÖNÜNDEN KABULÜ MÜMKÜN MÜ?

Fatih KOTAY (*)

1 - GİRİŞ

Vergi Kanunları ile mükellef ve sorumlulara çeşitli görevler yüklenmiştir. Bu görevlerin yerine getirilmemesi, geç ya da eksik yerine getirilmesi halinde, mükellef ve sorumlular belli yaptırımlarla karşılaşır. Ancak mükelleflerin önceden sezinleyemeyecekleri, önüne geçemeyecekleri ve iradeleri dışında bir takım olaylar meydana gelebilmektedir.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 13 üncü maddesinde mücbir sebep halleri sayılmıştır. Aynı Kanun'un 15 inci maddesinde de sayılan mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, dolayısıyla tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükmün uygulanması için ilgililer tarafından mücbir sebebin ispat veya tevsik edilmesi ve idare tarafından söz konusu ispat veya tevsik araçlarının kabul edilmesi gerekecektir.

Uygulamada mücbir sebep halleri içerisinde sayılmış olan ağır hastalık halinin ispatı konusunda bazı tereddütler ortaya çıkmaktadır. Söz konusu te-

reddütlerin ve bu tereddütleri giderecek çözüm önerilerinin açıklanması için bu çalışma yapılmıştır.

2- VERGİ USUL KANUNU'NDA MÜCBİR SEBEP HALLERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13 üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

"MADDE 13-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."

Aynı Kanun'un 15 inci maddesinde ise "13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkınca-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

ya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımını işlemeyen süreler kadar uzar.

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

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 373 üncü maddesinde *“Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”* hükmüne yer verilmiştir.

Yasa koyucu, Vergi Usul Kanunu 13 üncü madde metninde *“ağır hastalık”* şeklinde belirleme yapmakla, her türlü hastalığın değil de, *“ağır hastalığın”* varlığı koşulunu aramaktadır. Kalp krizi, anjiyo, kanlı idrar ve kolik renal, akıl hastalığı vb. bazı hastalıkların, ağır hastalık olduğuna dair Danıştay kararları mevcuttur. Mükellefin hastalığa yakalanması halinde, bu durumu resmi doktor raporu ile veya sağlık kurulu raporu ile tevsik etmesi gerekir. Çünkü ağır hastalık hali şahsa bağlı bir durumdur. İdare bu gibi durumları resen dikkate alamaz. Mükellefin bir savunma olarak ileri sürmesi ve durumunu belgelendirmesi gerekmektedir. Ancak vergi idaresi, bu hastalığın kişinin vergi ile ilgili görevlerini yerine getirmesine engel olacak nitelikte olup olmadığını Sağlık Bakanlığı'ndan veya tam teşekküllü bir hastaneden yazı ile sorabilir.

İdare, yazılı olarak hastalığın vergi ödevlerini yerine getiremeyecek ölçüde ağır bir hastalık olup olmadığını soracak ve konu bu yönü ile açıklığa kavuşturulduktan sonra; mücbir sebep durumunun varlığını kabul veya reddedecektir.

Sonuçta, ağır hastalık olarak ileri sürülen durumun vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır olup olmadığına karar verecek son merci kuşkusuz idaredir.¹

Özel doktorlardan alınan raporların mücbir sebep uygulaması yönünden kabulü ihtilafli bir durum arz etmektedir. Konu hakkında Danıştay ve İdare tarafından bildirilen görüşlerin birbirinden farklı olduğunu ve bir fikir birliğinin olmadığını söylemek yanlış olmaz.

3- DANIŞTAY'IN KONU HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİ

Özel doktorlardan alınan raporun bu hastalık sırasında alınmış olması ve rapor tarihinin doktorların tutmak zorunda oldukları protokol defterindeki kayıtlarla karşılaştırılarak doğruluğu anlaşılmalıdır. Eğer protokol defterinde yazılı olan tarih, raporda belirtilen tarih ile birbirini tutmuyorsa, mücbir sebep kabul edilmemektedir.²

Bu konuda Danıştay'a yansıyan uyuşmazlıklarda, Danıştay, belli koşulların varlığı halinde, özel doktordan alınan, ağır hastalık durumunu belirtir raporun, mücbir sebep nedeni olarak kabul edilebileceği yönünde kararlar vermiştir. Söz konusu kararlardan birinin özeti aşağıdaki gibidir.

“...Ağır hastalık nedeni ile özel doktordan alınan rapor da, mücbir sebep halini kanıtlayıcı bir belge olarak kabul edilir. Ancak otel doktordan alınan rapora itibar edilebilmesi için, raporun protokol defterine kayıtlı bulunduğu ve muayene ücretine ait serbest meslek makbuzunun var olduğunu kanıtlanması gerekir.”³

¹ İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı'nın Mücbir Sebepler Başlıklı 04 .04. 2003 tarihli Etüt ve Araştırma Raporu

² Dn. 7. D. 10.2.1973 tarih ve E. 1972/1714, K. 1973/250 sayılı karar

³ Dn. 7.D,29.3.1988 tarih ve E. 1986/1856, K. 1988/896 sayılı karar.

Benzer bir olayda da Danıştay'ca verilen bir kararın özeti aşağıdaki gibidir.

“...mükellefin hastalığı, hastane dışında geçen sürelerde de, ağır hasta vasfında olduğu ve vergi ödevinin yerine getiremeyecek halde olup, hastaneye sık sık girip çıkması, hastalığın ağır hastalık vasfında olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır.”⁴

4- İDARE'NİN KONU HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİ

Ağır hastalık halinin ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesinin yeterli olmadığı, idare tarafından söz konusu ispat veya tevsik araçlarının kabul edilmesi ve mücbir sebep durumunun varlığını kabul veya reddetmesi durumu ortaya çıkacaktır. İdare (Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü), Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinin uygulanmasına yönelik 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesini yayımlamış olup bu İç Genelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

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

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

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

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

İdarenin bildirmiş olduğu görüşlerden; ağır hastalık halinin mücbir sebep kapsamında değerlendirilebilmesi için, hastalığın söz konusu iç genelgede sayılan sağlık kuruluşları tarafından verilmiş bir raporla belgelendirilmesi ve hastalığın ağır hastalık kapsamında olup olmadığının ayrıca bir değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir.⁵

Buna göre İl Sağlık Müdürlüğü'nce veya Hastane Başhekimlikleri'nce yapılan yazışmalar neticesinde; söz konusu raporda yer alan hastalığın, vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır hastalık olduğu teyit edilmiş olsa bile; mücbir sebebin varlığını ispat için ibraz edilen raporun, özel sağlık kuruluşundan alınmış olması nedeniyle, bahse konu iç genelge gereğince, mükellefin durumunun mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere idare tarafından, mücbir sebebin varlığını ispat için ibraz edilen raporların mutlaka hastanelerden (özel hastaneler dâhil), hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarından (Hükümet Tabipliği, Sağlık Ocağı gibi) alınmış olması şartı aranacağından mükellefin geçirdiği rahatsızlığa ilişkin özel doktorlardan aldığı raporlar, mücbir sebep olarak sayılan ağır hastalık halinin ispatı için yeterli olmayacaktır. Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'nca verilen özelgelere de aynı yönde kanaat bildirildiği görülmektedir.⁶

⁴ Dn. 4.D. 18.10.1990 tarih ve E. 1988/907, K. 1990/2814 sayılı karar

⁵ 3/10/2007 tarihli Referans Gazetesi - Veysi Seviğ

⁶ 03.08.2004 tarih ve 2810-13-2 sayılı ve 28.06.2004 tarih 2810-13-949 sayılı ve Bursa Defterdarlığı'nın 16.05.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11.VUK-190-05-50-3079 sayılı ve Ankara Defterdarlığının 21.06.2005 tarihli “Lumbalji hastalığının ağır hastalık olup olmadığı mücbir sebep olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği” konulu Özelgeleri

5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Vergi Usul Kanunu mücbir sebep olabilecek durumları 13 üncü maddede saymış ve bu sebepler içinde bulunan "ağır hastalık" halinin varlığını ispatlamak için alınacak raporların nasıl olması gerektiği konusunda oluşacak tereddütleri gidermek ve ilgili kanun maddesinin uygulamasına yön vermek için 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'ni yayınlamıştır. Ancak İdarenin görüşlerinin bulunduğu söz konusu İç Genelge ve ilgili Özelgeler ile Danıştay'ın görüşlerinin bulunduğu Danıştay kararları birlikte irdelendiğinde İdare ve Danıştay arasında fikir birliğinin olmadığı açıkça görülmektedir.

Söz konusu İç Genelge'de, mücbir sebebin varlığını ispat için ibraz edilen raporların mutlaka hastanelerden (özel hastaneler dâhil), hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarından (Hükümet Tabipliği, Sağlık Ocağı gibi) alınmış olması şartı aranacağından, özel doktorlardan alınan raporların mücbir sebep olarak sayılan ağır hastalık halinin ispatı için yeterli olmadığı açıklanmaktadır.

Ancak Danıştay, özel doktordan alınan rapora itibar edilebilmesi için, raporun protokol defterine kayıtlı bulunduğunun ve muayene ücretine ait serbest meslek makbuzunun var olduğunu kanıtlanmasını yeterli görüp özel doktordan alınan, ağır hastalık durumunu belirtir raporun, mücbir sebep nedeni olarak kabul edilebileceği yönünde kararlar vermiştir.

Sonuçta idare mükellefin ağır hastalık halinin ispatı konusunda sınırlı davranırken Danıştay konu hakkında hastalığın ispatı konusunda, hastalığın ağır hastalık vasfında olup olmadığına ve vergi ödevinin yerine getiremeyecek halde olup olmadığına bakılması gereği üzerinde durmak suretiyle esnek bir duruş sergilemektedir.

Kanaatimizce mücbir sebep sayılabilecek ağır hastalık halinin ispatında, protokol defterine

kaydedilip muayene ücretine ait serbest meslek makbuzunun düzenlendiğinin kanıtlanması halinde, özel doktorlardan alınacak raporların da kabul edilmesi gerektiği yönündedir.