

VERGİ USUL KANUNUNDA SÜRELER

Fatih SAVUR (*)

1 - GİRİŞ

Süre bir muamelenin yapılması veya bir görevin yerine getirilmesi için kanunla tespit edilen veya idare tarafından belli edilen zamandır. Vergilendirme ile ilgili görevlerin belli süreler içerisinde yerine getirilmesi gerekir. Vergi kanunlarında mükellefe yüklenen görevlerin süresi geçtikten sonra yapılması hiç yapılmamış hükmündedir. Bunun yanında mükellef ve vergi idaresine ait hakların da süresi geçtikten sonra kullanılması mümkün değildir. Bu nedenlerden dolayı vergi uygulamalarında sürelerin önemi büyüktür.

2- KANUNİ ve İDARİ SÜRELER

Belli bir vergi ile ilgili süreler o vergi kanununda belirlenmiştir. Ancak birden çok vergiyi ve şekli ilgilendiren hususlarda süreler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen sürelere **kanuni süreler** denir. Bunun yanında her şeyi kanunla düzenlemenin mümkün olmadığı hususunu göz önünde bulunduran kanun

koyucu süreleri kanunda belirtilmemiş işlemler için tebliği yapacak idareye yetki vermiştir. Bununla birlikte kanun idarece belirlenecek asgari bir süre de öngörmüştür. Tebliği yapacak olan idarenin en az 15 günlük bir süre vermesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde düzenlenen bu hükme istinaden verilen sürelerle de **idari süre** denmektedir.

İdari sürelere ilişkin uygulama en çok Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve 256. maddeleri uyarınca bilgi isteme ve ibraz ödevleri konusunda uygulama alanı bulmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca mükelleflere ceza kesebilmek için böyle bir sürenin tebliğde açıkça yazılı olması gerekmektedir. Ancak bilgi talep edilen kişilerin iş yoğunluklarının da dikkate alınarak bilgi istenmesi gerekmektedir. Zira Gelir İdaresi inceleme elemanlarının noterlerden bir takvim yılındaki araç satışlarına ilişkin olarak detaylı bilgi istemeleri üzerine ilgili valiliğe yazdığı yazıda "...bundan böyle noterlerden bilgi istenirken bir kamu hizmeti gören noterlerin gerek işyerlerinin durumu gerekse ça-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

lıştırdıkları personel sayısı gibi hususlar göz önünde tutularak günlük iş akımını aksatmayacak şekilde ve münasip bir mühlet verilmek suretiyle bilgi istenilmesi” gerektiğini ifade etmiştir.(1-TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Tekirdağ Valiliğine gönderdiği 6.2.1996 tarih ve 5994 sayılı yazısı)

3- SÜRELERİN HESAPLANMASI

3.1- Genel Olarak:

Vergi kanunlarında; genelde beyanname verme, tarh, tahakkuk, tahsil ve zamanaşımı gibi durumlarla ilgili sürelerin başlangıç ve sonu belli edilir. Ancak bazı durumlarda süre gün, hafta ve ay gibi zaman ölçüleri ile ifade olunur. İşte böyle durumlarda sürenin nasıl hesaplanması gerektiği V.U.K’nun 18. maddesinde açıklanmıştır. Anılan madde hükmüne göre;

1) Süre, gün olarak belli edilmiş ise, başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter.

Örnek: V.U.K’nun 371. maddesine göre yapılan pişmanlık talebinde, vergi ve pişmanlık zammının ödenmesi için belirlenen süre 15 gündür. Bu sürenin ise, haber verme tarihinden itibaren başlayacağı belirtilmiştir.

Buna göre; süre haber verme tarihinden başlayacaktır. Fakat haber verme günü 15 günlük sürenin hesaplanmasında nazara alınmayacaktır. 15 günlük sürenin hesabı ise, haber verme gününü takibeden günden itibaren yapılacak ve 15. günün mesai saatinin dolması ile sona erecektir.

Örnek: İkmalen tarh edilen gelir vergisi ve buna ilişkin vergi ziyai cezası mükellefe 1 Ekim 2007 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellefin 2 Ekimden başlayarak 30. günün sonuna kadar yani 31 Ekim günü mesai saati sonuna kadar uzlaşma talebinde bulunması gerekir.

2) Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse, başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter.

Örnek: Veraset ve intikal vergisinde ölümün ve varislerin Türkiye’de olduğu durumda beyannamenin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesi gerekir. Bu durumda 30 Eylül 2007’de ölen bir kişinin veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 31 Ocak 2008 tarihi mesai saati sonuna kadar verilmiş olması gerekir. Eğer ölüm 31 Ekim tarihinde meydana gelmiş olsaydı beyannamenin 29 Şubat 2008 günü mesai saati sonuna kadar verilmesi gerekirdi.

3) Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde ise süre o günün tatil saatinde biter.

3.2- Özel Durumlar

3.2.1- Birbirini İzleyen İki Süreden İlkinin Son Gününün Tatile Rastlaması Durumu

Bilindiği üzere, ikmalen ve re’sen tarh edilen ve kesilen cezalar mükellefe veya sorumlulara ihbarname ile tebliğ edilir. Vergi ve cezasına ilişkin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde, dava açılabilir. (2577 sayılı kanunun 7. maddesi) Ancak bu süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılmaz ise, 30 günlük dava açma süresinin dolması ile vergi tahakkuk eder, vergi cezası da kesinleşmiş olur. Bu şekilde tahakkuk eden veya kesinleşen cezanın tahakkuk tarihinden veya cezanın kesinleşme talebinden itibaren bir aylık süre içerisinde ödenmesi gerekir.

İşte bu şekildeki bir işlemde, dava açma süresinin son gününün tatile rastlaması nedeniyle sürenin uzaması durumunda, bir aylık ödeme süresi de, uzayan dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren başlar.

Örnek: Mükellef (A) adına yapılan ikmalen tarhiyatla ilgili vergi ihbarnamesi 10 Temmuz 2008 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Fakat aynı yılın Ağustos ayının 10, 11, 12, 13 ve 14. günleri resmi tatile rastlamış olsa,

Bu duruma göre; Mükellef (A)'nın 30 günlük dava açma süresinin son günü (10 Ağustos 2008) ve onu izleyen dört gün tatile rastlamaktadır. İşte böyle bir durumda mükellefin dava açma süresi 15 Ağustos 2008 tarihinde sona erecektir. Dolasıyla bir aylık ödeme süresi bu tarihte başlayacak ve 15 Eylül 2008 tarihi mesai saati sonunda bitecektir.

3.2.2- Posta ile Gönderilen Beyannameler ve Bildirimler

Yukarıda da belirtildiği üzere, sonu belli bir gün ile belli edilmiş olan sürelerde, sürenin o günün çalışma saati sonunda bitmesi gerekmektedir.

Ancak bu konuda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda vergi yargı organları ve Danıştay, sürenin son günü çalışma saatinden sonra posta ile tahhahütlü olarak gönderilen beyannamelerin süresinde verilmiş sayılacağı şeklinde kararlar vermişler, bu kararlar üzerine vergi idaresi de, anılan bu kararlara uymuş ve sürenin son gününün mesai saati bitiminden sonra posta ile tahhahütlü olarak gönderilen vergi beyannameleri ile bildirimlerin, süresinde verilmiş sayılması gerektiğini kabul etmiştir.

Örnek: Mükellef (B) 2008 yılına ait gelir vergisi beyannamesini, 25.03.2009 tarihinde posta ile taahhütlü olarak saat 23.50'de ilgili vergi dairesine göndermiştir.

Bu durumda mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesini her ne kadar mesai saati bitimine kadar ilgili vergi dairesine vermemişse de 25.03.2009 tarihinde posta ile taahhütlü olarak

saat 23.50'de ilgili vergi dairesine göndermiştir. Bu durumu da elinde bulunan PTT makbuzu ile tevsik etmekte olduğundan, mükellef (B) beyannamesini süresinde vermiş sayılacaktır.

Eğer söz konusu beyanname taahhütlü posta ile değil de, adi posta ile gönderilmiş olursa, beyanname vergi dairesine geldiği gün verilmiş sayılır. Ayrıca burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus da beyannamelerin postayla taahhütlü gönderilmesi ve zarftan birden fazla mükellefe ait beyannamenin çıkması halinde zarf üzerinde kimlerin isimleri yazılı ise bu zarf o mükellefe ait beyannamelerin posta ile gönderildiğini ifade eder. Zarf üzerinde ismi yazılı olmayan mükelleflerin beyannameleri ise vergi dairesi kayıtlarına giriş tarihleri esas alınarak işleme tabi tutulur.

Burada geçen postadan PTT idaresi ve acentalarını anlamak gerekir. Kurye veya özel dağıtım faaliyetlerinde bulunan şirketler vasıtasıyla gönderilen beyannamelerin veya bildirimlerin süresinden sonra vergi dairesine ulaşması halinde bu hükümden yararlanılamaz.

4- SÜRELERİN UZAMASI

Bazı hallerde, vergi kanunları ile veya idarece belli edilen süreler işlemez. Bu durumların en önemlisi mücbir sebeplerdir. Ayrıca süreler zor durum nedeniyle de uzatılabilir. Ölüm halinde ise; mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesi için, bazı hallerde sürelere üç ay ilave edilebilir.

4.1- Mücbir Sebepler:

4.1.1- Mahiyeti

Vergi kanunları ile mükellef veya vergi sorumlusuna birçok görevler yüklenmiştir. Bu görevlerin yerine getirilmemesi halinde, mükellef adına vergi cezası kesilir.

Ancak, mükellef veya vergi sorumlusunun evvelden önüne geçemeyeceği ve iradesi dışında bazı olaylar meydana gelebilir. Sözü edilen olaylar ise bazen, mükellef veya vergi sorumlusunun üzerine düşen ödevlerini zamanında yerine getirmesine engel teşkil eder. Mükellef veya vergi sorumlusunun elinde olmayan sebeplerden ileri gelen bu hadiseler nedeniyle sorumlu tutulmaları ise haksızlık olur. Zira bu durumlar tesadüfî hadiseler olup, evvelden bilinmesi ve önlenmesi mümkün değildir.

İşte bu şekilde, mükellef veya vergi sorumlusunun iradesi dışında meydana gelen ve vergi ödevlerini süresinde yerine getirmesine engel olan sebeplere “Mücbir Sebepler” denir. Genel hukuk alanında mevcut olan mücbir sebep müessesesi, V.U.K’nu ile vergi hukukumuzda da girmiştir.

Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde belirtilmiş olan mücbir sebep halleri, tahtidi olarak sayılmamış, 4 bent halinde belli durumlar belirtildikten sonra, maddenin sonundaki “gibi” edatı ile 4 bent halinde sayılan durumlara benzer bazı hallerin de mücbir sebep sayılabileceği kabul edilmiştir. Anılan madde metninde sayılan olaylar, tatbikatçılara yol göstermek için örnek kabilinden sayılan hadiselerdir.

Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri şunlardır:

a) Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk:

V.U.K’nun 13. maddesi hükmüne göre; ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halleri mücbir sebep sayılır. Bu sebepler dolayısıyla vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemiş olması durumu, mücbir sebep sayılır ve ceza uygulanmaz.

V.U.K’da ağır kaza ve ağır hastalığın ne olduğu ve derecesi hakkında bir hüküm yoktur. Bir

kaza veya hastalığın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için, vergi ile ilgili ödevlerden birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır olması gerekir. Bu durumun tespiti ise her hadisenin ayrı ayrı incelenerek değerlendirilmesini gerektirir. Ancak idare ağır hasta olmasa bile kişinin hastanede yatıyor olmasını da mücbir sebep hali kabul etmektedir. Fakat poliklinik uygulamasını vergi idaresi hastane olarak kabul etmemektedir.

Ayrıca ağır hastalık halinin doktor veya sağlık kurulu raporu ile tevsik edilmesi lazımdır. Örneğin, kalp krizi geçiren bir kimsenin, bu hastalıkla ilgili olarak alcağı resmi doktor raporu, mücbir sebep halinin var sayılması için yeterlidir. Bu ölçüde belirgin olmayan hastalıklarda ise yine hastalığın resmi doktor raporu ile tevsik edilmesi gerekir. Ancak vergi idaresi, bu hastalığın kişinin vergi ile ilgili görevlerini yerine getirmesine engel olacak nitelikte olup olmadığını, Sağlık Bakanlığına sorar. Gerekteğinde Sağlık Bakanlığının aracılığı ile tam teşekküllü bir hastanenin mütaalaası alınır. Danıştayın görüşü de bu merkezdedir.(4. Daire 08.04.1971 tarih, E.1970/7284, K.971/2793 sayılı karar)

Diğer taraftan mükellef veya vergi sorumlusu, ağır kaza ve tutukluluk halinin vergilendirme ile ilgili görevlerin yerine getirilmesine mani olduğunu tevsik ve ispat etmek zorundadır.

b) Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetlerin Vuku Bulmuş Olması:

Yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi hadiseler kişinin iradesi dışında meydana gelen afetlerdir. Bu şekilde meydana gelen afetler sonucunda, mükellef veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili görevleri yerine getirememiş olmalarından sorumlu tutulmamaları gerekir. Yani böyle bir durumda mücbir sebep hali var sayılır.

Ancak bu gibi afetlerin meydana gelmiş olduğu ve mücbir sebep halinin bulunduğu mükellef tarafından tevsik ve ispat edilmesi lazımdır. Eğer, meydana gelen afet bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkilemiş ise, bu olay vergi idaresi tarafından bilinir. Bu durumda mükellefin mücbir sebep halinin meydana geldiğini ispat etmesine gerek yoktur.

Bu gibi hallerde; mükellef veya vergi sorumlusunun tevsik ve ispat edeceği durum, bu afet nedeniyle kendisinin vergilendirme ile ilgili bir kısım ödevleri yerine getirememiş olduğu hususudur.

Örnek: Deprem, su basması veya yangın gibi tabi afetler sonucu, belli bir bölgedeki binalar zarar görmüş ise, bu afetten zarar gören kişiler için mücbir sebep hali var sayılır. Fakat bu afetlerden hiç zarar görmemiş bir kişi yönünden ise, mücbir sebep halinin bulunduğu kabul edilemez.

Böyle bir durumda mücbir sebep halinin varlığı için, tabi afetten zarar gören kimsenin zarar görmüş olduğunu tevsik ve ispat etmesi gerekir.

Ancak, vergi idaresinin deprem bölgelerinde geçmişte yaptığı uygulama farklı olmuştur. Belli bir kasaba ve şehri genel olarak etkileyen deprem halinde, istisnasız tüm mükellefler yönünden mücbir sebep hali var sayılmıştır.

Diğer taraftan yangın, yer sarsıntısı veya su basması gibi afetler, sadece bir mükellefe ait ev veya işyerinde meydana gelmiş ise, bu mükellef mücbir sebep halinin malum olduğunu ileri süremez. Bu mükellef hem mücbir sebebin varlığını, hem de kendisinin mücbir sebebin vukuu nedeniyle vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getiremediğini tevsik ve ispat etmesi gerekir.

Örnek: Ev veya işyerinde yangın çıkan mükellefin, mücbir sebep halinin olduğunu ileri sürebilmesi için ilk önce yangının çıkmış olduğunu tevsik etmesi gerekir.

Bundan sonra; mükellef meydana gelmiş olan yangın dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirememiş olduğunu ispat etmesi lazımdır.

Yangın sonucu defterlerini zayi eden mükellefin Ticaret Kanunu uyarınca, yetkili mahkemeden bu konuda karar alması icabeder.

Danıştayın Dördüncü Dairenin 23.2.1973 tarih, E.1971/9322, K.1973/950 sayılı kararında, defterlerin zayi olduğu hususunda, mahalli emniyet amirliğince tutulan tutanak yeterli görülmüş olmakla beraber, söz konusu kararın bu olaya münhasır sayılması gerekir. Zabıta kayıtları ev veya işyerinin tamamen yanmış olması halinde, yeterli sayılsa bile, özellikle kısmi hasar yaratan bir yangının defter ve vesikaların kaybına yol açtığı hususunda, mahkemeden tespit kararı alınmalıdır.

c) Sahibinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler:

Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler de mücbir sebeptir. Bu durumlar kişinin iradesi dışında meydana gelen olaylar olup kişinin ani olarak askere alınması veya seyahat halinde elinde olmayan sebeplerle yolda kalması gibi durumlardır.

Zira söz konusu haller mükellefin iradesi dışında meydana gelmekte olup, vergi idaresince de mücbir sebep olarak kabul edilmişlerdir. Vergi İdaresi, uzlaşma talebinde bulunan daha sonra askere alınan mükellefin verdiği vekaletnamenin uzlaşma görüşmesinin yapılacağı günde uzlaşma komisyonuna intikal etmemesi nedeniyle uzlaşma görüşmesinin temin edilemediği yolunda düzenlenen tutanağa karşı mükellefin yeni bir uzlaşma tarihi verilmesi yolundaki talebine T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İstanbul Valiliğine gönderdiği 12.04.1996 tarih ve 15688 sayılı yazısı ile şu cevabı vermiştir.

“ Adı geçen mükellef tarafından Bakanlığınıza gönderilen dilekçe ekinde bulunan vekaletnamenin uzlaşma görüşmesinin yapılacağı 03.01.1996 tarihinden önce 02.01.1996 tarihinde Isparta 3. noterliğince düzenlenmiş olduğu tespit edildiğinden ve asker olan bir kimsenin dilettiği zaman birliğinden ayrılarak sivil hayatı ile ilgili işlemlerini yapmasının zorluğu dikkate alınarak adı geçeninin durumunun mücbir sebep sayılması Bakanlığımızca uygun bulunmuştur. Bu itibarla, mükellefin talebinin kabul edilmesi ile kendisine uzlaşma görüşmesi için yeniden bir gün tayin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.”

d) Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolaşmasıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkması Bulunması:

Sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması durumu da mücbir sebep sayılmıştır.

Sahibinin iradesi dışında defter ve vesikaların elinden çıkmış olması durumuyla hırsızlık halinde karşılarız. Bu durumun Türk Ticaret Kanunu açısından da belgelenmesi gerekmektedir. Zira söz konusu kanunun 68. maddesinin son fıkrasında yer alan “Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kâğıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.” hükmü bunu gerektirmektedir. Her ne kadar bu hükümde hırsızlık, zayi belgesi alınması gereken olaylar arasında sayılmamışsa da, adli yargıda defter ve belgelerin çaldırılması da mücbir sebep kapsamında değerlendirilmektedir.

Ancak bu konuda verilen yargı kararlarında dikkate alınması gereken hususlardan bir tanesi de hırsızlık olayının mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi için mükellefin defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri almış bulunması gerektiğidir. Yargıtay 1990,1991,1992 ve 1993 yıllarına ait defter ve belgelerini ibraz etmesi istenen bir mükellefin, istenen defter ve belgelerin çalınan özel otomobilinden hırsızlar tarafından alındığını ileri sürerek hakkında açılan ve beraat kararı ile sonuçlanan dava dosyasındaki hırsızlık iddiasına ilişkin olarak emniyet karakolu görevlileri tarafından düzenlenen tutanağı delil olarak gösteren bir mükellef ile ilgili ihtilafta bu hususu vurgulamıştır. Yargıtay kararını, 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, otomobilin düz kontak yapılmadan çalıştırılmış olmasının olayın vergi denetiminden kaçmak için iradi olarak gerçekleştirildiği sonucunu doğurduğu gerekçesine dayandırmıştır.

Yine Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 19/9/1970 gün ve Esas 1967/T-63, Karar 1970/442 sayılı kararında ticari defter ve belgelerin saklanmakta olduğu kasanın gece büroya giren hırsızlar tarafından çalınması olayında tacirin defter ve belgeleri saklamakta kusurlu olmadığı, aksine kasada saklanmak suretiyle gerekli ihtimamı gösterdiği gerekçesiyle cereyan eden hırsızlık olayı 68/4. maddesi kapsamında düşünülmüştür. Kanaatimizce bu konuda verilen kararlarda vuku bulan durumların T.T.K’nın 68/4. maddesi kapsamında değerlendirilmesi için mükellefin hırsızlık dolayısıyla elinden iradesi dışında çıkmış bulunan defter ve belgelerinin muhafazası için gerekli tedbirleri almış bulunması gerektiğidir.

e) Benzer Haller:

Yukarıda belirtilenler dışında mükellefin, vergi ödevlerini yerine getirmeye engel olan benzer haller de mücbir sebep sayılmıştır. Bu hallere örnek olarak şunlar gösterilebilir.

- Beyanname verme süresinde, grev dolayısıyla işyerine giremeyen ve bu sebeple beyannamenin düzenlenmesinde gerekli bilgi ve belgeleri tasarruf edemeyen mükellef bakımından mücbir sebep var sayılır.

- Ölen bir kimsenin varislerinin, veraset ve intikal vergisi beyannamelerini vermeleri bakımından, ölen kimseye örneğin ondan iki ay önce ölen bir başka kimseden intikal eden varlık unsurları belli oluncaya kadar, mücbir sebep hali vardır.

- Gelir vergisi beyannamesini, bağlı olduğu vergi dairesine başka bir mahalden posta ile gönderecek olan bir mükellef yönünden, posta idaresinin grev dolayısıyla mektup almaması hali mücbir sebeptir.

- Defterlerin Mahkeme veya İnceleme Elemanınca Alınmış Olması Mücbir Sebep Midir?

V.U.K'nun 144. maddesinde, inceleme elemanınca alıkonulan defterlerin inceleme elemanının nezaretinde, mükelleflerce incelenmesi mümkündür. Aynı maddede defter ve belgelerin alıkonuluş tarihine göre, beyanname verme süresine kanunen bir ay ilave yapılmıştır. Kaldı ki bu hal, kanunda ayrıca düzenlenmiş, defter ve belgenin alıkonuş tarihine göre, beyanname verme süresine bir ay ilave yapılmıştır. Dolayısıyla defter ve belgelerin inceleme elemanında bulunması mücbir sebep olarak kabul edilemez.

Bazı özel durumlarda, mücbir sebebin varlığı kabul edilebilir.

Örneğin; bir şirket ortağı, şirket defterinde gösterilen karın doğru olmadığını iddia ederek bilirkişi incelemesi talebi ile dava açmış, talep

mahkemece tarafından da kabul edilmiş ise, dava sonuna kadar dava açan ortak yönünden mücbir sebebin varlığını kabul etmek gerekir.

Ancak defter ve belgelere mali polisin el koyulması ve bunlardan beyanname hazırlanmasının mümkün olmaması halinde, defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olanlara intikaline kadar geçen süre mücbir sebep hali olarak kabul edilir.

4.1.2- Mücbir Sebep Halinde Süreler İşlemez

Mücbir sebeplerden birinin bulunması durumunda, vergilendirme ile ilgili olarak belirlenmiş olan "kanuni" veya "idari" süreler durur. Duran süreler, mücbir sebep halinin ortadan kalkmasından sonra yeniden işlemeye başlar.

Örnek: Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan ve ticaretle uğraşan mükellef (A) 2007 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesini vermeden 23.03.2008 tarihinde kalp krizi geçirmiş ve hastaneye kaldırılmıştır. Mükellef (A) kaldırılmış olduğu hastanede 27.03.2008 tarihine kadar tedavi görmüş ve bu tarihte taburcu olmuştur.

Bu durumda; mükellef (A) 29.03.2008 tarihi mesai bitimine kadar yıllık gelir vergisi beyannamesini ilgili vergi dairesine verebilir. Çünkü mükellefin kalp krizi geçirmiş olduğu tarihte (23.03.2008), beyanname verebilmesi için 3 günlük süresi vardır. Mücbir sebep nedeniyle durmuş olan 3 günlük süre, mücbir sebebin ortadan kalktığı 27.03.2008 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayacak ve 29.03.2008 tarihinde sona erecektir.

Diğer taraftan; mükellefin hastanede tedavi görmüş olduğu zaman içinde, süreye bağlı olan vergilendirme ile ilgili mükellefiyetleri bakımından da mücbir sebep hali var sayılacaktır.

Ayrıca bilinmesinde fayda görülen diğer bir hususta; V.U.K'nun 114. maddesinde; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmezse zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Ancak, aynı kanunun 15. maddesinde ise bu süreler içerisinde mücbir sebep hallerinden birisi meydana gelirse, beş yıllık tarh zamanaşımının mücbir sebepler nedeniyle işlenmemiş olan süre kadar uzayacağı açıklanmıştır.

Tarh zamanaşımının bu şekilde uzayabilmesi için mücbir sebep halinin; vergilendirme ile ilgili ödevin yapılması gereken süre içerisinde meydana gelmesi veya daha önce meydana gelmiş olmakla beraber, bu süre içerisinde de devam etmesi ve süreyi doldurmuş olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirme ile ilgili görevin yapılması için belli edilen süreden önce meydana gelen veya bu sürenin bitmesinden sonra meydana gelen mücbir sebepler tarh zamanaşımını uzatmaz.

Örnek: *Gelir Vergisi mükellefi olan (A); 01.03.2008-01.08.2008 tarihleri arasında ağır hastalık geçirmiştir. Bu duruma göre mükellef (A)'nın 2007 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesini verme süresi bakımından mücbir sebep durumu mevcuttur. Bu nedenle de mükellef (A), 2007 takvim yılına ait beyannamesini mücbir sebep halinin sona erdiği 01.08.2008 tarihinden itibaren 25.08.2008 tarihine kadar verebilecektir. Bu duruma göre beyanname verme süresi 4 ay uzamış olacaktır.*

İşte 2008 takvim yılı içinde meydana gelen mücbir sebep nedeniyle 2007 yılına ait tarh zamanaşımı süresi de 4 ay uzamış olacaktır. Yani 2007 yılına ait tarh zamanaşımı süresi 31.12.2011 tarihinde dolması gerektiği halde, süre mücbir sebep dolayısıyla durmuş olduğu 4 aylık süre kadar uzayacak ve tarh zamanaşımı da 30.04.2012 tarihinde son bulacaktır.

Oysa, mükellef (A)'nın hastalığı 15.01.2008-20.02.2008 tarihleri arasında meydana gelmiş olsaydı, mücbir sebep var olmakla birlikte, mükellefin 2008 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi bakımından, mücbir sebep hali, beyanname verme süresi olan 25.03.2008 tarihinden önce sona ermiş olduğundan mükellef (A) beyannamesini 25.03.2008 tarihine kadar verecektir. Bu duruma göre, ağır hastalık nedeniyle mükellef (A)'nın, beyanname verme süresi içinde mücbir sebep hali bulunmadığından, sürede durmamış olacak ve tarh zamanaşımının uzaması söz konusu olmayacaktır. 2007 yılına ait tarh zamanaşımı süresi de normal olarak 31.12.2011 tarihinde sona erecektir.

4.1.3- Mücbir Sebeplerin Sona Erdiği Zamanın Tespiti

Bilindiği üzere mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı halinde süreler işlemez. Mücbir sebebin ortadan kalkması ile, daha önce durmuş bulunan süreler yeniden işlemeye başlar. İşte vergilendirme ile ilgili ödevlerinde, yeniden işlemeye başlayan bu süre içerisinde yerine getirilmesi lazımdır.

Böyle bir durumda, mücbir sebep halinin son bulduğu tarihin tespiti büyük önem kazanır. Bunun tespiti ise her zaman kolay olmaz. Bu nedenle her hadiseyi kendi içinde değerlendirmek lazımdır.

Deprem, yangın ve su basması gibi genel nitelikteki afetler, eğer bir bölgenin tamamını veya bir kısmını etkilemiş ise, bu durum herkesçe bilinir ve mükellef tarafından tevsik edilmesine gerek yoktur. Ancak, mükellef tarafından mücbir sebep halinin var sayılabilmesi için, mükellefin bu afetten zarar gördüğünü ve bunun sonucu olarak da vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getiremediğini ispat etmesi gerekir. Ayrıca,

malum olan mücbir sebep halinin sona erdiği tarihin de mükellefçe tevsik edilmesi gerekir.(V.U.K. Md. 15)

Örnek: Genel nitelikteki su basması nedeniyle hasar gören (B) ilçesinde bulunan, fakat su basmasından hiçbir zarar görmemiş olan mükellef (A)'nın, sadece malum olan bu su basması nedeniyle, mücbir sebep halinden yararlanması söz konusu değildir.

Zira, mükellef (A) bakımından mücbir sebep halinin varlığı için, malum olan su basmasından zarar görmüş olması ve bu nedenle de vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirememiş olması gerekir. Yani mükellefin su basmasının meydana geldiğini ispat etmesine gerek yoktur. Ancak, su basmasından zarar gördüğünü (irade serbestisini kaybettiğini veya defter ve belgelerinin zayi olduğunu v.b.) ve bunun sonucu olarak da vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getiremediğini tevsik etmesi lazımdır. Yani bu su basmasında defterlerini kaybeden mükellefin; su basması olduğuna dair düzenlenen rapor ile su basması sonucu zayi olan defter, belge ve sair evrakı için, olayı öğrendikten sonraki 15 gün içinde bir bilirkişi raporu ile Asliye Ticaret Mahkemesine başvurarak, bu konuya ilişkin mahkeme kararı alması ve bu kararı ibraz etmesi lazımdır. Ayrıca, mücbir sebebin hangi tarihte ortadan kalktığını da tevsik ve ispat etmesi gerekir.

Bununla beraber vergi idaresi geçmişte meydana gelen genel nitelikteki deprem bölgelerinde yapmış olduğu uygulamasında; mahalli idare heyetlerinden almış olduğu istişari kararlar üzerine deprem bölgesindeki tüm mükellefler bakımından, mücbir sebep halinin varlığını kabul etmiştir. Ayrıca, mücbir sebep halinin kalktığı tarihi de yine mahalli idare kurulunun istişari kararını dikkate alarak mükelleflerin tamamı için belli etmiştir.

Bu anlayış tarzında, mücbir sebep, şahsa bağlı bir mazeret olmaktan çıkmakta, gelir sağlayıcı faaliyetlerin tüm bir bölge itibarıyla normal hale dönmesine kadar, mükelleflerce imkan sağlayan bir araç olarak kullanılmaktadır. Ancak; gerek söz konusu afetlerden bölgedeki mükelleflerin büyük bir kısmının etkilendiği, gerekse afetten zarar gören mükelleflerin meydana gelen afet nedeniyle zarara uğradığını ve bu nedenle vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirememiş olduğunu ispat etmek amacıyla harekete geçmesinin hem afetten ciddi manada zarar gören çok sayıda mükellef için zor olacağı hem de vergi idaresini altından kalkamayacağı iş yükü içerisinde bırakacağının da gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Dolayısıyla bu uygulama hem afetten zarar gören mükelleflerin durumunu rahatlatmakta, hem de vergi idaresinin iş yükünü kolaylaştırmaktadır.

Genel nitelikte olmayan yangın, yer sarsıntısı veya su basması gibi afetlerde ise, mücbir sebep halinin kabul edilebilmesi için; mükellefin ilk önce afetin meydana gelmiş olduğunu, daha sonra bu afetten şahsının zarar gördüğünü veya defter ve belgelerinin zayi olduğunu, bunun sonucu olarak da vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getiremediğini tevsik etmesi lazımdır. Ayrıca mücbir sebebin sona erdiği tarihi de ispat etmek zorundadır.(V.U.K. Md. 15)

Aslında, ister genel karakterli isterse bir veya birkaç mükellefi ilgilendiren nitelikte olsun, tabi afetin yarattığı mücbir sebep halinin ne zaman ortadan kalktığının ispat ve tevsiki, güçlük arz eden bir husustur. Genel etkili afetlerde değerlendirme ve tespit yukarıda belirtilmiş olduğu üzere Vergi İdaresince yapılmaktadır. Bunun dışındaki hallerde ise tabi afetten doğan mücbir sebep malumsa veya ispat ediliyorsa, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olduğu ayrıca tevsik edilmek

kaydıyla mükellefe 15 günlük bir sürenin tanınması, yani mücbir sebebin 15 gün devam etmiş olduğunun kabulü uygun olur. Çünkü 15 gün, Vergi Kanunlarında belli edilmeyen hallerde, vergi idaresince tayin edilecek sürenin asgarisidir (V.U.K. Md. 14). Mücbir sebebin daha uzun süre devam ettiğini iddia eden mükelleften, bunu ayrıca ispat etmesi istenmelidir.

Ağır kaza veya ağır hastalık gibi durumların bulunması halinde, mükellefin şahsı ile ilgili mücbir sebep hali var demektir. Bu durumların resmi doktor raporu ile tevsik edilmesi gerekir. Ağır hastalık veya ağır kaza durumunda mücbir sebepler, doktor raporunda belirtilen mutlak istirahat süresinin bittiği tarihte sona ermiş sayılır. Ağır kaza hali sağlık yönünden etkili olmuş ise, yukarıda belirtilen şekilde işlem yapılır. Yoksa kişinin sağlık durumu yönünden kazanın etkisi fazla olmamış ise mücbir sebep hali, kişinin ağır kazanın etkisinden kurtulduğu tarihte sona ermiş sayılır.

Diğer taraftan ağır kaza veya ağır hastalık durumu, mükellefin vergilendirme ile ilgili olarak görevlerini yerine getirmesi bakımından süreklilik gösterecekse veya tedavideki imkânsızlıklar nedeniyle uzun bir süre devam edecekse, mücbir sebep hali kanuni temsilci veya umumi vekil tayin edildiği tarihte ortadan kalkar.

Örnek: Ağır trafik kazası geçiren mükellef (A)'nın, tedavisinin uzun bir süre devam edeceği başlangıçta bellidir.

İşlerini takip edemeyecek durumda olan mükellef, temyiz kudretini haiz ise, kendisine umumi bir vekil tayin edilecektir. Eğer temyiz kudretini haiz değil ise, mahkemece kendisine bir kanuni temsilci tayin edilecektir.

İşte, umumi vekil veya kanuni temsilcinin tayin edildiği tarihte, mücbir sebep hali ortadan kalkmış sayılır.

Tutukluluk veya mecburi gaybubet hallerinde mücbir sebebin sona ermesi hali ise, vergilendirme ile ilgili ödevlerin bizzat veya bilvekele yerine getirilmesi durumu doğduğu andan itibaren sona ermiş sayılır.

Mücbir sebep hali mükellefin vergilendirme ile ilgili üzerine düşen ödevlerini yerine getirmesinde bir mazeret olarak kabul edilmesine rağmen bu durumun ilanihaye sürmesi kabul edilemez. Nitekim küçük yaşta geçirdiği bir kaza sonucu her iki gözünü kaybeden ve göremediği için vergi ile ilgili ödevleri bir yakını tarafından yerine getirilen bir mükellefin ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti bakımından durumunu mücbir sebep sayılıp sayılmayacağı yolundaki soruya vergi idaresi şu cevabı vermiştir:

-Vergi Usul Kanunu'nun bu maddesinde yer alan hükmün uygulanması sonsuza kadar devamlılık gösteren hallerde değil geçici bir süre için ortaya çıkan hallerde söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, adı geçen mükellefin rahatsızlığında olduğu gibi süreklilik arz eden bir durum için bu hükmün uygulanması mümkün değildir." demek suretiyle hem sürekli devam eden bir mazuriyeti mücbir sebep hali olarak dikkate almamış, hem de mücbir sebep halinin ilanihaye devam etmeyeceği hususunu vurgulamıştır.

Yine, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliğine gönderdiği 21.06.1996 tarih ve 27710 sayılı yazısında, "Hapis cezasına çarptırılan bir kimse için vasi tayin edilinceye kadar geçen süre mücbir sebep nedeniyle işlemeyen süre kabul edilir. Ayrıca hapis cezasına uğrayan kimse için vasi tayin edilmemiş veya vasi tayin edilmesi istenmemişse ilgilinin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğü veya defterdarlık kendiliğinden, sulh yargıcından vasi tayin edilmesini istemelidir." şeklinde görüş bildirilerek yukarıda belirtildiği üzere mücbir sebep halinin belli bir süre için geçerli olduğu yolundaki ifadesini burada da belirtmiştir.

4.1.4- Mücbir Sebep ve Vergiyi Doğuran Olay

Mücbir sebep vergiyi doğuran olayı etkilemez. Sadece vergi alacağının doğması üzerine mükellef tarafından yerine getirilecek vergileme ile ilgili görevlerin süresini uzatır.

Örnek: Mükellefin elde ettiği faiz geliri 2007 yılının Temmuz ayında sahibinin başvurusu üzerine ödenecek duruma geldiğinde, ağır hastalığı nedeniyle tahsilat imkanına ancak 2008 yılının Ağustos ayında kavuşmuş olsa da, faiz 2007 yılına ait gelir unsuru olarak vergilendirilir.

Çünkü, faizin ödemeyi yapacak olan kişi ve kuruluşça ödemenin başladığı anda gelir vergisinde vergiyi doğuran olay olan elde etme tekemmül etmiş olur. Ağır hastalık şeklindeki mücbir sebep ise, vergiyi doğuran olayı etkilemez. Ancak mücbir sebep dolayısıyla beyannamenin geç verilme imkânı doğar.

4.1.5- Mücbir Sebep Hangi Şahıslar İçin Geçerlidir

Mücbir sebep mükellefler, sorumlular ve kanuni temsilciler için geçerlidir. Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisinin olması durumunda ise kanuni temsilcilerden birisi için geçerli olan mücbir sebep tüzel kişilik için ileri sürülemez. Çünkü mükellefiyete ilişkin ödevler kanuni temsilcilerden herhangi biri tarafından yerine getirilebilir. Ancak tüzel kişiliğin birden çok kanuni temsilcisi olmasına rağmen mali konularda yetki verilen tek kanuni temsilcisi için geçerli olan mücbir sebep durumları tüzel kişilik içinde geçerlidir. Yine müştereken imza yetkisi verilen durumlarda temsilcilerden birisi için mücbir sebebin geçerli olması halinde tüzel kişilik için de mücbir sebebin bulunduğu kabul edilir.

Örnek: (ABC) Limited Şirketi, adına tarh edilen vergi ve cezalar için uzlaşma talebinde bulunmuştur. Ancak uzlaşmaya müşterek imza ile yetki verilen müdürlerden birisi uzlaşma günü kaza geçirmiş ve ağır yaralanmıştır. Söz konusu durumda kurumu temsil eden diğer temsilcinin tek başına yetkili olmaması nedeniyle şirket için yeni bir uzlaşma günü belirlenmesi gerekmektedir.

Üzerinde durulması gereken bir konu da mükellefin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerinin umumi vekil vasıtasıyla yerine getirilmesi durumudur. Bu durumda umumi vekilin şahsı ile ilgili sebeplerin mükellef açısından süreyi durdurması gerekir. Ancak istisnai bazı hallerde umumi vekilin şahsı ile ilgili mücbir sebep mükellefle ilgili süreyi uzatabilir. Danıştay Dördüncü Dairesinin 21.11.1967 tarih ve E.1964/3136, K. 1967/5642 sayılı kararında, dava açması için umumi vekile yetki verilmesi ve vekilin itiraz komisyonuna başvurmadan ağır hastalığa yakalanması, mükellefin itiraz süresini uzatan mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.

Uygulamada çok rastlanılan bir durumda, mükellefin defter ve belgelerin ibrazı hususunda muhasebecisinin hastalığı veya seyahatte olduğu şeklinde ileri sürülen mazeretlerdir. Söz konusu durumun mücbir sebep olarak kabul edilmesine imkan yoktur. Zira vergi idaresinin muhatabı mükellefin kendisi veya kanuni temsilcisidir. Muhasebeci bu anlamda vergi idaresine karşı muhatap ve sorumlu değildir. Her ne kadar muhasebecinin hasta olmasının mükellef bakımından mücbir sebep kabul edilmesi gerektiği yönünde yargı kararı bulunmakta ise de her olayı münhasıran değerlendirmek uygun olur.

Ancak, kayıtların zamanında işlenmesinde ayrı özellik vardır. V.U.K'nun 219. maddesinde kayıtların mazeretsiz ve sebepsiz olarak on günden fazla geciktirilemeyeceği belirtilmiştir. 219. madde uygulaması bakımından geçerli mazeret

ve sebepler, mücbir sebepten çok daha geniş kapsamlıdır. Muhasebecinin hastalığı, genel olarak mükellef yönünden hüküm ifade eden bir mücbir sebep sayılmayacak olmakla beraber, kayıtların geciktirilmesinin haklı bir mazereti olarak kabul edilmesi gerekir.

4.1.6- Mücbir Sebebin Varlığı Halinde Ceza Kesilmez

Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesi hükmüne göre, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunduğu bilinir veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez. Mücbir sebep, vergilendirme ile ilgili bir ödevin normal süresinde yerine getirilmemiş olması durumunda kesilecek cezayı önler. Bunun dışında mücbir sebebin etkilemediği veya mücbir sebebin sona erdiği süreden sonra vuku bulan bir fiille işlenen suç için, vergi cezası normal olarak kesilir.

Ayrıca mücbir sebep, mücbir sebep halinin meydana gelmesinden önce kesilmiş olan vergi cezalarını ortadan kaldırmaz.

4.1.7- Maliye Bakanlığının Mücbir Sebepler Konusundaki Yetkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre Maliye Bakanlığı; mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki, vergi türleri ve iş yerleri dikkate alınarak; beyannamelerin toplanlaştırılması, yeni beyanname verme süreleri tespit edilmesi veya beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

4.2- Ölüm Hali

Mükellef veya vergi sorumlusunun ölümü halinde, bunlara ait vergilendirme ilgili görevler mirası

reddetmemiş olan kanuni veya mansup mirasçılarına geçer. (V.U.K. Md.12)

Ancak, mükellef veya vergi sorumlularına ait ödevlerin mirasçılara geçebilmesi için mirasçılardan, mirası kabul etmiş olmaları gerekir. Kanunu Medenin 606. maddesine göre kanuni veya mansup mirasçıların ölüm tarihinden itibaren 3 ay içinde mirası reddetme hakları vardır. Üç aylık süre içinde varisler mirası reddetmemişlerse mirası kabul etmiş sayılırlar. 3 aylık kabul süresi içinde mirasçılar kendilerine intikal eden mallar üzerinde bir tasarrufta bulunmadıkları takdirde, mirası kabul edip etmedikleri belli olmayabilir. Dolayısıyla vergi idaresinin 3 aylık süre içerisinde herhangi bir işlemde bulunması mümkün değildir. Çünkü idarenin muhatap alacağı kişi kanunen belli değildir.

İşte, bu nedenle V.U.K.'nın 16. maddesinde; bu ihtiyacı karşılamak, hem de Medeni Kanundaki 3 aylık süre ile paralellik sağlamak için, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde, bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay ekleneceği belirtilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, V.U.K.'nın 16. maddesinde belirtilen üç aylık ilave süre, ilgili vergi kanunlarında bir hükmün bulunmaması halinde geçerlidir. Eğer ilgili vergi kanunlarında bu konuda bir hüküm varsa, bu hüküm geçerli olacaktır. Ayrıca V.U.K.'nın 16. maddesinde yer alan bu hüküm sadece, bildirme ve beyanname verme süresi ile ilgilidir.

Örnek: Ticaretle uğraşan ve gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunan (A), 15.02.2008 tarihinde ölmüştür.

Bu duruma göre ölen (A)'nın 01.01.2008-15.02.2008 tarihleri arasındaki kıst dönemine ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin; mirası

reddetmemiş mirasçıları tarafından, Gelir Vergisi Kanununun 92. maddesinde yer alan özel hüküm uyarınca, ölüm tarihi olan 15.02.2008 tarihinden itibaren dört aylık süre içerisinde yani en son 15.06.2008 tarihi mesai saati sonuna kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir. Belirtilen dört aylık süreye ayrıca V.U.K.'nun 16. maddesinde açıklanmış olan üç aylık sürenin ilave edilmesi söz konusu değildir.

Ancak, (A) şahsının 2007 takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesinde, beyanname verme süresine üç aylık bir süre ilave edilir. Dolayısıyla da 2007 takvim yılına ait beyanname, gelir vergisi beyan süresi olan 25.03.2008 tarihine üç ay eklenerek 25.06.2008 tarihi mesai saati sonuna kadar mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verilebilir.

Yukarıdaki örnekte ölen mükellefin 2007 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinin mirasçıları tarafından Gelir Vergisi Kanununda beyan süresi olan 25.03.2008 tarihine üç ay eklenerek 25.06.2008 tarihine kadar verilmesi gerekir. Çünkü ölüm halinde bu sürenin uzayacağına dair G.V.K.'nunda özel bir hüküm yoktur. Bu nedenle de beyanname verme süresine, V.U.K.'nun 16. maddesinde belirtilmiş olan üç aylık süre ilave edilir. Bununla birlikte vergi idaresi daha önce bu doğrultuda olan görüşünü her iki beyannamenin de ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verilmesi şeklinde değiştirmiştir.(TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliğine gönderdiği 19.04.1994 tarih ve 28812 sayılı yazısı). Bu görüşün gerekçesi ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ölüm halinde beyanname verilmesini düzenleyen 92. maddesinin sadece kıst dönemi değil ölüm öncesi tam dönemi de kapsadığıdır. Bu görüş çıkabilecek bazı sorunları önlemektedir. Çünkü ölüm halinde kıst döneme ilişkin beyannamenin tam döneme ilişkin beyannameden önce verilmesi gibi bir

sonuç çıkmaktadır. Bu da gerek değerlendirme gerek matrahın belirlenmesi açısından problemlere yol açabilecektir.

Diğer taraftan yukarıdaki örnekte aylık olarak verilmesi gereken muhtasar beyanname veya katma değer vergisi beyanname verme sürelerine de, vergi kanunlarında özel hüküm bulunmaması nedeniyle V.U.K.'nun 16. maddesinde belirtilen üç aylık süre ilave edilir. Dolayısıyla ölen (A) şahsının 23.02.2008 tarihine kadar vermemiş olduğu Ocak ayına ait muhtasar beyannamesi (varsa), 23.05.2008 tarihi mesai saati sonuna kadar, Ocak 2008 dönemine ait olan ve 24.02.2008 tarihine kadar verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamesinin de 24.05.2008 tarihi mesai saati sonuna kadar, mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verilmesi lazımdır. Ancak 1-15 Şubat 2008 dönemine ilişkin olarak 24 Mart'a kadar verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamesi için süre uzayacak mıdır? Zira ölüm hali Vergi Usul Kanunu'na göre işi bırakma hükmündedir ve işi bırakma halinde katma değer vergisi beyannamesinin işi bırakma tarihini takip eden ayın 24 üne kadar verilmesi gerekir. Bu takdirde de beyanname verme süresi üç ay uzar. Çünkü Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bu konuda özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle 01-15 Şubat 2008 dönemi için beyanname verme süresi olan 24 Mart'a üç ay eklenir.

- Ölüm Halinde Ödeme Süresi Uzar Mı?

Ölüm halinde ödeme süreleri uzamamakta ancak beyanname verme süresinin uzamış olması nedeniyle V.U.K.'nun 112. maddesi uyarınca ödemenin de aynı süre içinde yapılması gerekmektedir. Bu nedenden dolayı ödeme süresi de beyanname verme süresi kadar uzamaktadır.

Ayrıca V.U.K.'nun 16. maddesinde ödeme süresinden bahsedilmemiştir. Ancak, üç aylık bekleme devresi içinde, mirasın reddedilip edil-

meyeceği bilinmediği için mirasçılar aleyhine takibat yapılamaz. Gecikme zammı uygulanmaz. Nitekim Danıştayın kararı da bu yöndedir.

Bununla birlikte üç aylık bekleme süresi içinde mirasçılar, mirası kabul ettiklerini gösteren bir tasarrufla bulunurlarsa bu tarihten itibaren aleyhlerine takibat yapılacağı gibi gecikme zammı da uygulanır.

Bekleme süresi içinde mirasçılara tebligat yapılmaması gerekir. Ancak üç aylık bekleme süresi dolduğunda verginin zamanaşımına uğraması ihtimali varsa üç aylık süre beklenmeden tebligat yapılması mümkündür.

Örnek: Bir mükellefin 2003 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi, 2008 Ekim ayında incelenmiş, ikmalen tarhiyat konusu 150 TL vergi farkı bulunmuştur. Tarhiyata ait ihbarname tebliğ edilmeden mükellef 15 Kasım 2008 tarihinde ölmüştür. 3 aylık bekleme süresi dolduğunda, 2003 yılına ait vergi zamanaşımına uğrayacaktır.

Danıştay Dördüncü Daire benzeri bir olayla ilgili 02.10.1970 tarih ve E. 1969/4387, K. 1970/1193 sayılı kararında üç aylık bekleme süresi içinde varislere tebligat yapılabileceğini kabul etmiştir.

4.3- Mühlet Verme

4.3.1- Mahiyeti

Vergi Usul Kanununun 17. maddesinde düzenlenmiş bulunan ve süreleri uzatan durumlardan bir tanesi de, Maliye Bakanlığınca zor durum nedeniyle mükelleflere mühlet verilmesidir.

Vergi Usul Kanununda “zor durumun” tarifi veya ne olduğu konusunda bir açıklama yapılmamış olup zor durumun takdiri vergi idaresine bırakılmıştır. Bu nedenle zor durumda bulunan ve ek süre talep eden mükelleflerin, taleplerinin gerekçesini dilekçelerinde açık olarak belirleme-ri gerekmektedir.

Zor durum halini, mücbir sebeplerle karıştırılmaması gerekir. Çünkü mücbir sebepler objektif bir karaktere sahip olup, herkes tarafından kabul edilebilecek olaylardır. Vasıfları V.U.K. nun 13. maddesinde açıklanmıştır. Oysa zor durum hali, mücbir sebepler dışında kalan ve mükellef tarafından ileri sürülen sebeplerdir. İleri sürülen sebeplerin kabulü tamamen vergi idaresinin yetkisine bırakılmıştır.

Örnek: Türkiye’nin farklı yerlerinde mal varlığına sahip olan (A) şahsı, 14.04.2008 tarihinde ölmüştür. Varisleri; vergi kanunları ile kendilerine tanınan beyanname verme süresinin, mal varlığının dağınık ve çok olması nedeniyle yetersiz olduğunu ve bu süre içinde beyanname vermele-ri- nin güç olduğunu ileri sürerek (zor durumda bulunduklarını iddia ederek) ilave süre talebinde bulunmuşlardır.

Bu talep, Maliye Bakanlığınca uygun görülürse, kanuni süreyi geçmemek üzere ilave bir süre verilebilir.

Zor durum nedeniyle mühlet verme yetkisi Maliye Bakanlığınca aittir. Süre verme yetkisinin mahalli teşkilata da devredilmesi mümkündür. Ancak bakanlık bu konuda çok fazla yetki devrinde bulunmamıştır. Bu konuda mahalli teşkilata yapılacak talepler de geçersiz sayılmaz. Çünkü bu talepleri bakanlığa göndermektedir.

Zor durum nedeniyle verilecek ilave süre, en fazla kanuni sürenin bir katı kadar olabilir. Kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, münasip bir süre verilebilir. Kanuni sürenin bir katı kadar verilebilecek süre ise ilave olarak verilebilecek sürenin azamisi- dir. Bakanlık duruma göre daha az bir süre de verebilir. Uzatılacak süre kanuni sürenin bir katı olmakla beraber idare bu süreyi parça parça kullanabilmektedir.

Beyanname verilmesi ile ilgili olarak zor durum nedeniyle verilmiş süre ne kadar olursa olsun, verilen süre içinde mücbir sebep hali doğarsa, bu halin doğduğu tarihte zor durum sebebiyle verilmiş olan süreden henüz işlememiş olan kısım mücbir sebep halinin kalkmasından sonra da geçerli olur.

Bilinmesi gereken bir hususta, zor durum sebebiyle uzayabilecek sürelerin kanuni süreler olduğudur. İdari sürelerin zor durum nedeniyle uzaması mümkün değildir. (V.U.K. Md. 17). Ödeme süresi için 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun uyarınca zor durumda olması halinde tecil talebinde bulunulabilir. Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere beyanname verme süresinin uzatıldığı durumlarda do- laylı olarak ödeme süresi de uzamış olmaktadır.

4.3.2- Şartları

Vergi Usul Kanununun 17. maddesinde zor durum nedeniyle ilave süre talebinde bulunanlara mühlet verilebilmesi için, aşağıda belirtilen şartlara uyulmuş olması gerekir.

a) Zor durum nedeniyle mühlet isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile talepte bulunmuş olması gerekir.

Zor durum nedeniyle ilave sürenin kural olarak her mükellef tarafından ayrı ayrı yapılması gerekir. Topluca veya başkaları adına yapılan başvurular üzerine süre verilmez. Yazı ile talepte bulunulması 17. madde hükmü gereğidir. Ancak maddenin üçüncü fıkrasına 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte, Maliye Bakanlığının süre verme yetkisini; iller, ilçeler veya sektörler ile işkolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanılabileceği öngörülmüştür.

Zor durum nedeniyle mühlet verilebilmesi için, ilave süre talebinin kanuni süre içinde

yapılması gerekmekte olup, kanuni sürenin başlamasından önce veya bitmesinden sonra yapılan talepler geçersiz sayılır.

b) İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabul edilmelidir. Zor durum hali, mücbir sebepler gibi objektif bir karaktere sahip olmayıp vergi idaresinin söz konusu durumu kabulüne bağlıdır. Uygulamada zor durum hali kabul edilen Bakanlığın teamülü haline gelmiş uygulamalarına aşağıdaki örnekler verilebilir.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 ve 19. maddeleri gereğince yapılan devir ve birleşme durumunda devir bilançosunun zamanında çıkarılmamış olması zor durum kabul edilmekte ve bu durumda olan mükelleflere kanuni sürenin bir katı yani 15 gün süre verilmektedir.

- Veraset ve İntikal Vergisi'nde terekenin tam olarak tespit edilememesi, veraset ilamının çıkarılamamış olması, mirasçıların bazılarının terekenin tamamının miktarını diğer mirasçılardan saklama ihtimali bulunduğu durumlar da idarece zor durum nedeni sayılmaktadır.

- Tabi afetlerin sona ermesinden (mücbir sebebin ortadan kalkmasından) sonra bu afetler nedeniyle beyanname hazırlamalarının zorluğu sebebiyle süre talebinde bulunan mükelleflere de süre verilmektedir.

Bunun yanında TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İzmir Valiliğine gönderdiği 11.05.1998 tarih ve 17483 sayılı yazısında bilgisayarda defter tutan bir mükellefin kurumlar vergisi beyanname verme döneminde bilgisayarda arıza meydana geldiği ve kayıtlarında karışıklıklar olduğu gerekçesiyle talep ettiği süre **"...söz konusu dilekçede bahsi geçen ve bilgisayarda meydana gelen arıza, defter ve belgelerin düzenli tutulup beyannamenin kanuni süresinde verilmesine engel teşkil etmemektedir. Zira yasal defterlerin bilgisayarda tutuluyor olması Vergi**

Usul Kanunu'nun 219. maddesinde düzenlenen kayıt zamanına uyulmamasını gerektirmemektedir. Bir başka ifade ile bilgisayarda meydana gelen arıza beyanname verilme süresine kadar defter kayıtlarının tamamlanmış olması yükümlülüğü ortadan kaldırmamaktadır." Gerekçesiyle Bakanlıkça reddedilmiştir.

c) Süre verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir. Ancak idarece yapılan uygulamalarda bu şart üzerinde fazla durulmamaktadır.

4.4- Mali Tatil

5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'a göre; her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) mali tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil olması halinde ise mali tatil, temmuz ayının ilki iş gününü takip eden günden başlar.

Son günü mali tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır:

a) Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri.

b) İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi.

c) Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler.

d) Devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere

ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.

Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz.

Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.

Mali tatilin sona erdiği günü izleyen yedi gün içinde biten bu madde kapsamındaki kanuni ve idari süreler, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır.

Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak mali tatil uygulanmaz. Örneğin belediyeler tarafından tahsil edilen ilan ve reklam vergisinin beyan ve ödeme süresi bu nedenle uzamamaktadır.

Beyana dayanan ve beyanname verme süresi mali tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır.

4.5- Diğer Haller

Yukarıdaki bölümlerde sürelerin uzamasıyla ilgili olarak açıklanan sebepler genel karakterlidir. Yani birden fazla vergi ve süreyi ilgilendirir. Genel nitelikte olan bu durumların dışında, vergi

kanunlarındaki bazı özel durumlar için de sürelerin uzaması veya vergi idaresince uzatılması, yine vergi kanunlarında yer alan hükümlerle mümkün olabilmektedir. Bu durumlar ise aşağıda açıklanmıştır.

4.5.1- Defter ve Belgelerin Muhafaza Altına Alınması

Mükellefin yapılmakta olan vergi incelemesi sırasında düzenlenen inceleme tutanağını imzalamamış olması veya nezdinde arama yapılmış bulunması durumlarında defter ve belgeleri muhafaza altına alınır. Defter ve belgeleri bu şekilde muhafaza altına alınmış olan mükellefin, beyanname verme süresi bir aydan az kalmış ise, beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar. (V.U.K. Md. 141, 144)

Ayrıca, böyle bir durumda Vergi Usul Kanununun 17. maddesi gereğince mühlet istenmesi de mümkündür. Çünkü bu şekilde uzamış olan süre kanuni süredir.

4.5.2- Mevduat Faizinden Kesilen Verginin Muhtasar Beyanname İle Bildirilmesi

Bir aya ilişkin muhtasar beyanname, normal olarak ertesi ayın 23. akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir. Dolayısıyla bir ay içerisinde mevduat faizinden yapılan vergi kesintileri, ertesi ayın 23. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilir.

Sadece, yıl sonlarında mevduat faizlerinden kesilen vergilerle ilgili muhtasar beyanname, bir ay daha geç verilir. Yani, yıl sonlarında mevduat faizlerinden kesilen vergilerle ilgili muhtasar beyanname verme süresi bir ay daha uzatılmış olmaktadır. (G.V.K. Md. 98)

5- SONUÇ

Vergi Kanunları mükelleflere belli ödevler

yüklemiştir. Bunları genel anlamda maddi ödevler ve şekli ödevler olmak üzere ikiye ayırmamız mümkündür. Maddi ödevler nihayetinde ilgili kanunlar ölçüsünde belli edilmiş bulunan bir meblağın vergi idaresince tahsilidir. Şekli ödevler ise mükellefin devlete yapacağı ödemenin zamanını, miktarını ve şeklini belirleyen yapılan ödemelerin doğruluğunun kontrolüne imkân veren ödevler olarak tanımlanabilir. Vergilendirmeye ilişkin şekli ödevlerin geneli ise Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Usul kanununda yer alan bu yükümlülüklerin mükellefçe yerine getirilmemesi durumunda ise yine aynı kanunda yer alan bir takım müeyyideler bulunmaktadır.

İşte gerek Usul kanunu gerekse diğer kanunlarda yer alan ödevlerin belli süreler içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarında mükellefe yüklenen görevlerin süresi geçtikten sonra yapılması hiç yapılmamış hükmündedir. Bunun yanında mükellef ve vergi idaresine ait hakların da süresi geçtikten sonra kullanılması mümkün değildir. Bu nedenlerden dolayı vergi uygulamalarında sürelerin önemi büyüktür. Ödevlinin kanunlarda belirlenen süreleri dikkate alarak yükümlülüklerini yerine getirmesinde sürelerin bilinmesi ve kendilerine verilen mühlet içerisinde yerine getirmesi hem mükellef hem de vergi idaresinin lehine bir durum olduğundan vergi uygulamalarında dikkate alınması gereken bir konudur. Aynı zamanda vergi idaresinin de vergilendirme ile ilgili işlemlerinde kanunlarda belirlenmiş olan süreleri dikkate alıp işlem ve uygulamalarını bu doğrultuda tahsis etmesi gerekmektedir.