



VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEPLER ve MÜCBİR SEBEP KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEN HALLER

Mehmet YOLCU (*)

1 - GİRİŞ

Vergi hukukunda, mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile hakların kullanımı ve ödevlerin yerine getirilmesi için süreler belirlenmiştir. Mükellefler ve vergi sorumluları hak ve ödevlerini belirlenen süreler içinde yerine getirmek zorundadır. Ancak mükelleflerin kendi iradeleri dışında meydana gelen olaylar nedeniyle yükümlülüklerini zamanında yerine getiremediği durumlar ortaya çıkabilir. Vergi hukukunda bu durumlara mücbir sebep adı verilmiştir. Mücbir sebeplere ilgili hükümler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Türk Dil Kurumu'nun Büyük Türkçe Sözlüğünde; "Mücbir" kelimesi "Zorlayıcı" olarak, "Mücbir Sebep"¹ kavramını da "Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne

geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar" olarak tanımlanmıştır.

Türk Dil Kurumu'nun tanımı, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mücbir sebeplere ilişkin düzenlemelerle birlikte değerlendirildiğinde, mücbir sebebin mükellef tarafından alınacak önleme karşın, önüne geçilemeyen, yükümlülüklerin yerine getirilmesine engel olan, kendi iradesi dışında oluşan, beklenmedik olaylar olduğu söylenebilir.

Mücbir sebeplerin neler olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde dört bent halinde sayılmış ve maddenin sonunda "gibi haller" ibaresi ile, dört bentte sayılanlara benzeyen durumlarında mücbir sebep sayılacağı belirtmiştir.

Bu çalışmada vergi hukukundaki mücbir sebeplerin neler olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan durumlara benzeyen "gibi hallerin" neler olabileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

(*) Vergi Müfettişi

¹ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, Erişim; 29.07.2011

2- MÜCBİR SEBEP KAVRAMI

Türkçede mücbir sebep kavramı, Fransızca-
daki “force majeure” ifadesinin karşılığıdır. İngi-
lizcedeki “act of God” ifadesinin karşılığı olarak
ta kullanılır ve bu kullanım Türkçede daha çok
mücbir sebep olarak ortaya çıkan doğal olayları
ifade eder.²

Mücbir sebep hukukta, bir sorumluluğun ye-
rine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici
veya kalıcı surette engelleyen, bu niteliği dolayı-
sıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilme-
sini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun ni-
teliğini değiştiren kişinin önceden beklemediği
ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse
bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü
nitelikte bir olay, olgu veya durum olarak tanımlanmaktadır.³

Mücbir sebep halinde, kişi ile meydana gelen
sonuç arasındaki nedensellik bağının kalktığından
ve iradesi dışında meydana gelen sonuç se-
bebiyle kişiye yüklenebilecek hiçbir kusurun bu-
lunmadığından söz edilir.

Mücbir sebep aynı zamanda bir hakkın kulla-
nılmasına da engel teşkil edebilir veya hukuktaki
sürelerin geçirilebilmesine de neden olabilir. İster
hukuki sorumluluk, isterse hakkın kullanılması
bakımından olsun, bütün bu hallerde, mücbir
sebep; sorumluluğu kaldırıcı, sorumluluğu ileri
bir tarihe erteleyici sonuçlar doğuracağı gibi, çe-
şitli hallerde sürelerin durmasının kabulü, yeni
ek süreler tanınması veya başlangıçtaki sürenin
hiç işlemediğinin kabulü anlamına da gelebilir.

mektedir.⁴

**3- VERGİ USUL KANUNU’NDA
MÜCBİR SEBEPLER**

Mevcut bir olayın mücbir sebep olarak nite-
lendirilebilmesi için, bu olayın bazı unsurları ih-
tiva ediyor olması şarttır. Bu unsurlar ise; kusur-
suzluk, öngörülme imkânsızlığı, önleyebilme im-
kânsızlığı ve gerçekliktir. Mücbir sebebin uygula-
nabilmesi için, bu unsurların yanı sıra, ilgili kim-
seler bakımından bu olayın kanunlarla kendileri-
ne yüklenen ödevleri yerine getirmelerinin im-
kânsız bir hal almış olması da şarttır. Dolayısı ile
mücbir sebebin bütün unsurlarının tek başına
bulunması dahi uygulama açısından yeterli ola-
maz. Mücbir sebep olarak nitelendirilecek olan
olayın, aynı zamanda bu olaydan etkilenen kişi-
yi ödevleri ifa etmekten alıkoyması gerekir.⁵

Danıştay 3. Dairesi 02.05.2007 tarih ve E.
2006/3541, K. 2007/1377 sayılı Kararı’nda
**“Vergi kaybına yol açılan eylemle, mücbir se-
bep arasında nedensellik ilişkisi bulunmadıkça,
mücbir sebebin varlığının ceza kesilmesini önle-
yen bir durum olarak kabul edilmeyeceğine”**
hükmetmiştir.

Vergi Usul Kanununda yer verilen mücbir se-
bep halleri mükellefler lehine getirilmiş olan dü-
zenlemelerdir. Söz konusu mücbir sebep halleri
idare lehine uygulanamaz.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi
07.06.2007 tarih ve E. 2007/5007, K. 2007/2230
sayılı Kararı’nda **“Vergi İdaresinin, 12.11.1999**

² Salim KARADENİZ, Mücbir Sebepler, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008, Sayı: 181

³ Mehmet Kara, Ekonomik Kriz, İşyeri Yasal Kayıt Ve Belgelerinin İbrasında Mücbir Sebep Sayılır mı ?, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2009, Sayı: 196

⁴ KARADENİZ, agm

⁵ Mehmet ÇAVUŞ, Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı Ve Etkileri, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008, Sayı: 181

tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle Bolu ve Düzce illerinin merkez ve ilçelerinde durumun 12.11.1999 tarihinden itibaren mücbir sebep kapsamında değerlendirildiği ve mücbir sebep halinin 31.05.2001 tarihinde sona erdiği, 213 sayılı Kanunda yer alan sürelerin mücbir sebep süresi boyunca tarh zamanasını süresi ve 213 sayılı Kanunda yer alan sürelerin işlemeyeceği, sürelerin işlemeyen süreler kadar uzayacağı, buna göre 2000 yılına ilişkin defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresinin ve tarh zamanasının 31.05.2006 tarihine kadar uzadığı, defter ve belgelerin incelemeye ibraz yükümlüğünün de bu tarihe kadar devam edeceği yönündeki iddiasına karşılık; deprem ve benzeri doğal afetler nedeniyle idare tarafından yükümlüler lehine olarak getirilen mücbir sebep halinin idare lehine ve idareyi de kapsayacak şekilde uygulanamayacağı, beş yıllık defter ve belge muhafaza ve ibraz külfetinin bu nedenle uzatılamayacağına” hükmetmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “Mücbir Sebepler” başlıkla 13. maddesinde, mücbir sebeplerin neler olduğu aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

“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.”

Maddenin ilk dört fıkrasında mücbir sebepler sayılmış, beşinci fıkrasında ise bunlara benzeyen

hallerinde mücbir sebep sayılacağı “gibi haller” ibaresi ile belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nda sayılan mücbir sebepler aşağıda açıklanmıştır.

3.1- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk

Kanun maddesinden, tüm kaza ve hastalıkların mücbir sebep sayılmayacağı, ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin mücbir sebep sayılacağı anlaşılmaktadır. Hangi kaza ve hastalıkların ağır olduğu ise açıklanmaya muhtaçtır.

Ağır hastalık durumunda, mükelleflerin söz konusu hastalığı hastalık raporu ile kanıtlaması gerekmektedir. Mücbir sebep halinin varlığını kanıtlamak amacıyla alınan hastalık raporlarında belirtilen hastalıkların “ağır hastalık” kapsamında olup, olmadığının nasıl tespit edileceği ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı’nca 25.12.1986 tarih ve 1986/9 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi yayımlanmıştır. Söz konusu iç genelgede yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir;

“Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde mücbir sebep hallerinin neler olduğu bentler halinde sayılmış ve söz konusu maddenin 1. bendinde vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede “ağır hastalık” hali, mücbir sebep halleri arasında gösterilmiştir.

Yine aynı Kanunun 15. maddesi hükmüne göre, mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir. Yani mücbir sebep halinin başladığı tarih ile sona erdiği tarih arasında geçen ve işlememiş bulunan süreler, mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için de, mücbir sebebin ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Vergi ödevlerinin kanuni süre içerisinde yerine getirilmesine engel teşkil eden mücbir sebep halinin var olduğunu kanıtlamak amacıyla mükelleflerin ibraz etmiş oldukları raporlarda belirtilen hastalığın “ağır hastalık” kapsamına girip girmediğinin değerlendirilmesi işlemi, özel ihtisası gerektiren teknik bir konudur. Bu itibarla mükelleflerin ibraz etmiş oldukları raporlarda belirtilen hastalıkların “ağır hastalık” niteliğinde olup olmadığı konusundaki tespitin bu iç genelgenin yayınlandığı tarihten itibaren aşağıda açıklandığı şekilde yapılması uygun bulunmuştur.

A) Hastanelerden (Özel hastaneler dahil) 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.

Danıştay 9. Dairesi 27.01.1993 tarih ve E. 1992/2680, K. 1993/313 sayılı Kararı’nda “**Uzlaşma toplantısına ağır hastalık nedeniyle katılmama halinin VUK’ nun 13. maddesi gereğince mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceğini, ge-**

nel hukuk kuralları içerisinde mücbir sebep sayılabilmesi için yataklı tedavi kurumlarında tedaviyi gerektirir nitelikte ağır hastalık olduğunun kanıtlanması gerektiğine” hükmetmiştir.

Kanun maddesinde hangi kazaların ağır kaza olduğu sayılmamıştır. Ancak kazanın hangi olay sonucunda oluştuğunun bir önemi olmayıp, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek türden bir kaza sonucunda, doktor tedavisi görülmesi gerekiyorsa ve söz konusu tedaviye ilişkin alınan doktor raporunda yer alan bulgular, Maliye Bakanlığı’nca yayımlanan iç genelgede belirtilen şekilde ağır hastalık kapsamında yer aldığı tespit edilebiliyorsa, bu tür kazaların ağır kaza kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Tutukluluk hali de mücbir sebepler arasında sayılmıştır. T.C. Anayasası’nın 19. Maddesinde; **“Suçluluğu hakkında kuvvetli belirti bulunan kişiler ancak kaçmalarını, delillerin yok edilmesini veya değiştirilmesini önlemek maksadıyla veya bunlar gibi tutuklanmayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hallerde hakim kararıyla tutuklanabilir. Hakim kararı olmadan yakalama, ancak suçüstü halinde veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yapılabilir; bunun şartlarını kanun gösterir.”** hükmü yer almaktadır. Tutukluluk halinin devamı süresince mücbir sebebin varlığı devam etmektedir.

Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan tutuklu kişi, vekil marifetiyle toplumdaki hak ve vecibelerine ilişkin tasarruftan icra edebilmektedir. Bu nedenle tutukluluk halinin mücbir sebep sayılması, ancak vekil tayininin kısıtlandığı durumlar için geçerlidir. Gözaltına alma hali ise hakim kararına dayanmadığı için tutuklama kapsamına girmemektedir.⁶

⁶ Tugay YÜCEL, Mücbir Sebepler ve Sonuçları-I, Yaklaşım Dergisi, Nisan 1993, Sayı:4

3.2- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler

Yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetlerde mücbir sebep olarak kanunda sayılmıştır. Ancak bu afetlerin mücbir sebep sayılabilmesi için vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak büyüklükte olması gerekir.

Örneğin çok küçük şiddette, hiçbir hasara neden olmayan deprem mücbir sebep kapsamında değerlendirilmez. Günümüzde teknolojinin gelişmesi ile birlikte en küçük deprem ve yer sarsıntıları bile ölçülebilmektedir. Ülkemizde de Boğaziçi Üniversitesi Kandilli Rasathanesi ve Deprem Araştırma Enstitüsü tarafından depremler ölçülmekte ve internet üzerinden yayınlanmaktadır. Dolayısıyla bu şekilde tespit edilmiş olsa bile hiçbir hasara yol açmayan depremler, mücbir sebep kapsamında değerlendirilmez.

Yine meydana gelen yangın olaylarının, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak büyüklükte olması gerekir. İşyerinde meydana gelen çok küçük çaplı yangın olayı, itfaiye raporu ile belgelendirilse bile mücbir sebep kapsamında yer almaz.

Etkisi genel olan yangın, deprem ve su basması gibi afetler için mükelleflerin bu olayları ispat etmesi gerekmez. Nitekim ülkemizde 1999 yılında meydana gelen Gölcük depremi, 2009 yılında İstanbul'da meydana gelen sel felaketi etkisi genel olan afetlerdendir.

Etkisi genel olmayıp sadece bir mükellefi etkileyen yangın, su basması, deprem ve buna ben-

zer mücbir sebep hallerinin varlığını ve bu hallerin vergilendirme ile ilgili ödevlerin ifasını imkânsız kıldığını ispat külfeti bizzat ilgili mükellefe aittir. Bu durumda olan kimseler, mücbir sebep halinin varlığını ispatlayabildikleri takdirde, vergilendirme ile ilgili süreler işlemeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler" ibaresinden sonra "gibi afetler" ibaresi ile maddenin son fıkrasındaki benzer bir düzenleme yapılmıştır. Kanun koyucu, sadece yangın, yer sarsıntısı ve su basması olaylarını değil bunlara benzeyen afetleri de mücbir sebep kapsamına almıştır. Söz konusu afetlere benzeyen afetleri, heyelan, yanardağ patlaması, şiddetli yağmur, kar yağışı ve soğuk, gibi doğa olayları olarak sayabiliriz. Bu gibi durumlarda, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak hacim ve büyüklükte ise mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

3.3- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler

"Gaybubet" kelimesinin sözlük anlamı: "kaybolma, yokluk, bulunmayış, göz önünde olmayış"dır.⁷ Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetlerin neler olduğu Vergi Usul Kanunu'nda açık olarak yer almamaktadır. Ancak, "gaybubet" kelimesinin anlamından hareketle, bir vergi mükellefinin, başkaları tarafından zorla kaçırılmış veya alıkonulmuş olmasını, herhangi bir deniz taşıtı ile seyahat eden kişinin denizde kaybolarak uzun süre karaya ayak basama-

⁷ Ferit DEVELLİOĞLU, Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, 19. Baskı, Aydın Kitapevi Yayınları, Ankara, 2002, s. 280

masını, ağır kış şartlarında kayak yaptığı ormanda mahsur kalmış olmasını örnek verebiliriz. Bu gibi durumlarda da, ilgili kimsenin mücbir sebep halini ispat ve tevsik etme zorunluluğu bulunmaktadır.

3.4- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması

Mükelleflerin tutacakları defter ve belgeler vergi kanunlarında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun "Defter ve Belge İbraz Mecburiyeti" başlıklı 256. maddesinde de *"Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar."* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 359. maddesinde ise vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeleri gizleyenler hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin, bu fıkra hükmünün uygulanmasında

gizleme olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Kanunlar uyarınca tutulması gerekli olan defter ve belgeler, yangın, yer sarsıntısı, hırsızlık, kaybolma, şirket ortaklarından birisinin el koyması veya resmi makamların el koyması gibi sebepler ile sahibinin iradesi dışında elinden çıkmış ve ilgili kimse de bu sebepler yüzünden vergi kanunlarının kendisine yüklediği ödevleri yerine getiremiyor olabilir. Bazı şartların da beraberce gerçekleşmesi halinde bu durum mücbir sebep olarak nitelendirilebilir. Mücbir sebep ile defterlerin sahibinin iradesi dışında elinden çıktığının kabul edilebilmesi için, bu durumun ispatı gerekir. Sadece "iddia" düzeyinde olan sebeplerin varlığı ileri sürülerek mücbir sebebin varlığı ileri sürülemez.⁸

Mükellefler, mücbir sebep hali nedeni ile defter ve belgelerinin ellerinden çıkmış olduğunun tespitini, ilgili Ticaret Mahkemesinden talep etmesi ve mahkemeden alacakları kararla bu durumu tevsik etmeleri gerekir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 11. Dairesi 17.10.1996 tarih ve E. 1996/2830; K. 1996/3696 sayılı Kararında, **"Sel baskını sonucu defter ve belgelerin kullanılmayacak duruma gelmesi ve zayi belgesi alınması halinde KDV indiriminin reddedilerek salınan cezalı KDV tarhiyatının terkini gerektiğine"** hükmetmiştir.⁹

Bazı durumlarda mükellefler, ilgili ticaret mahkemesinden zayi belgesi alsalar bile, vergi idaresi ve Danıştay, defter ve vesikalarının mükellefin elinden iradesi dışındaki sebeplerle çıktığı iddiasını kabul etmemektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 11. Dairesi

⁸ ÇAVUŞ, agm

⁹ Sakıp ŞEKER, Defter Ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2000, Sayı: 92

22.12.1998 tarih ve E. 1997/2352, K. 1998/4653 sayılı kararında “Yükümlü şirketten ilgili yıllara ilişkin yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere istenildiği halde ... tarihinde defter ve belgelerin içinde bulunduğu kamyonetin çalınması nedeniyle ibraz edilemediği, olayla ilgili olarak İstanbul 4. Asliye Ticaret Mahkemesince verilen zayi belgesinin ibraz edildiği, Dosyadaki bilgilere göre; Polis Karakolunda, şirket vekili ve şoförü nezdinde düzenlenmiş ... tarihli müşteki ifade tutanaklarına göre, yükümlü şirket ile birlikte ortakları aynı, diğer 7 şirkete ait defter ve belgelerin bulunduğu kamyonetin işyerinin önünde kapıları açık ve kontak anahtarı üzerinde park edilmiş vaziyette iken akşam saat 20:00 ile 21:20 arasında çalındığı ve daha sonra da kamyonetin ... tarihinde ... üzerinde yolun solunda çamura batmış şekilde bulunduğu ve içinden defterlerin alındığı belirtilmiştir. Bu şekilde izah edilen çalınma şekli ticari hayatın icap ve koşullarına uygun düşmemektedir. Zira ticari belge niteliğinde olan söz konusu defterlerin kamyonetle taşınması ve kamyonetin üzerinde anahtarı ile birlikte kapıları açık bir şekilde park edilmesi ve bu şekilde park edilen kamyonetin çalınması ticari hayatın akışına ters düşmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13/4 ncü maddesinde, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolaşısıyla defter ve vesikalarının elden çıkmış bulunması hali mücbir sebep olarak kabul edilmiş ise de yukarıda açıklanan duruma göre olayda mücbir sebepten söz etme olanağı bulunmadığına” hükmetmiştir.

Danıştay 7. Dairesi 07.11.2002 tarih ve E. 2000/5615, K. 2002/3493 sayılı kararında “Sadece şirket yetkilisinin ifade ve beyanı üzerine verilen zayi belgesine istinaden hırsızlık olayının mücbir sebep olarak kabulüne olanak bulunma-

dığına” hükmetmiştir.

4- VERGİ USUL KANUNU’NDA MÜCBİR SEBEP KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEN HALLER

Mücbir sebeplerin neler olduğu Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde dört bent halinde sayılmış ve maddenin sonunda “gibi haller” ibaresi ile dört bentte sayılanlara benzerlik gösteren durumlarında mücbir sebep sayılacağı belirtilmiştir.

Maddenin ikinci fıkrasında da benzer şekilde, Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması tek tek sayılarak mücbir sebep olarak sayılmış, fıkranın sonunda da “gibi afetler” ifadesi ile bunlara benzeyen afetlerin de mücbir sebep sayılacağı belirtilmiştir.

Kanun koyucu, “gibi afetler” ve “gibi haller” ifadeleri ile kanun metninde belirtilmeyen ancak bunlara benzeyen afet ve halleri de mücbir sebep olarak saymıştır.

Kanunların tüm olay ve durumları tek tek açıklaması beklenemez. Nitekim fen ve teknolojinin ilerlemesi, yeni hastalıkların ortaya çıkması, beklenmedik doğa olaylarının meydana gelmesi, iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve ticari faaliyet türlerinin gün geçtikçe çeşitlenmesi nedeniyle, kanunda sayılmayan ancak mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olacak değişik olay ve durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Kısa zaman öncesine kadar, vergi ve harç beyannameleri mükellefler tarafından elden veya posta vasıtasıyla verilmekte iken günümüzde birçok beyannamenin internet ortamında verilmesi zorunlu hale gelmiştir. Günlük hayatımızda bile neredeyse vazgeçilmez hale gelen internet, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi açısından da çok önem kazanmıştır. Herhangi bir il veya ilçe merkezinde internet hizmetinin kesilmesi ve kullanılamaması durumunda, mükelleflerin in-

ternet üzerinden vermek zorunda oldukları beyannameleri vermeleri imkânsız hale gelecektir. Yasa koyucunun buna benzer durumların tamamına kanunda yer vermesi mümkün olmadığından, kanunda tanımlanan durumlara benzer hallerinde mücbir sebep sayılacağı belirtilmiştir.

Kanunda sayılmayan bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için bu olayın, madde metninde sayılan haller ile benzerlik göstermesi ve vergi mükellef veya sorumlusunun bu olay nedeni ile vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirememesi gerekir.

Bu konuda vergi idaresinin görüşleri ve yargı kararları belirleyici bir unsur olmaktadır. Kanunda sayılmayan bir olay nedeniyle vergi ödevlerini yerine getiremeyen mükellefin durumu vergi idaresince de uygun görülürse, söz konusu olay mücbir sebep olarak kabul edilmiş olur.

Eğer vergi idaresi mükellefin olayını mücbir sebep kapsamında görmez ve mükellef yargı yoluna başvurursa, yargı organlarının mücbir sebep olarak kabul ettiği olaylarında mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Örneğin, Danıştay 7. Dairesi 24.04.1996 tarih ve E. 1994/3685, K. 1996/1583 sayılı Kararı'nda **"Körfez Savaşı (1990) nedeniyle Irak'tan petrol alımının durdurulmasının, davacı şirketin ihracat taahhüdünü yerine getirmesinde mücbir sebep oluşturup, oluşturmadığının mahkemece değerlendirilmesi gerektiğine"** hükmetmiştir.

Danıştay 4. Dairesi 06.10.1998 tarih ve E. 1997/3302, K. 1998/3458 sayılı Kararı'nda **"Defter ve belgelerin, mahkemece alıkonulmasının mücbir sebep sayılacağına"** hükmetmiştir.¹⁰

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.10.1991 tarih ve E. 1991/56, K. 1991/76 sayı-

lı Kararı'nda **"Davacının Avukat olan vekilinin hastalığının, Vergi Usul Kanununun mücbir sebeplerle ilgili 13 ve 15 inci maddeleri hükümlerinin, Vergi Mahkemesi kararının temyizi için öngörülen temyiz süresi yönünden uygulanmasını gerektirmeyeceğine"** hükmetmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin 06.02.2003 tarih ve E. 2000/7709, K. 2003/390 sayılı Kararı'nda **"Davacı şirketçe ileri sürülen ve ciddi görülmediği için mücbir sebep kabul edilmeyen işçi ayaklanması sonucu zayi iddiası, belgelerin deftere kayıt koşulunun yerine getirilmiş sayılmasına yeterli olmadığından, yapılan tarhiyatta isabetsizlik bulunmadığına"** hükmetmiştir.

Danıştay 7. Dairesi 23.09.1999 tarih ve E. 1998/993, K. 1999/3059 sayılı Kararı'nda **"Bankacılık faaliyeti tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile durdurulan bankanın, 1996 yılının Şubat döneminde faaliyetinin bulunmadığı, iflas idaresinin tarihinde yapılan birinci alacaklılar toplantısı sonucunda göreve başladığı, bu nedenle ilgili dönemine ait beyannamenin verilemediği, bu durumun mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, kesilen usulsüzlük cezasının yerinde olduğuna"** hükmetmiştir.

İlgili yargı kararlarından görüleceği üzere, Danıştay bazı olayları mücbir sebep kapsamında değerlendirirken, bazı olayları ise mücbir sebep olarak kabul etmemiştir.

Mücbir sebep olarak değerlendirilebilecek durumların ortaya çıkması halinde, vergi idaresi kendiliğinden de mücbir sebep hali ilan edebilir. Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasında **"Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal ve-**

¹⁰ Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları Cilt 5, S: 580, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

ya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı bu hükme dayanarak, 26.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.28/2810-13-986 sayılı yazısı ile 2006 yılının Ocak ayı içerisinde ülkemiz genelinde yaygın biçimde ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle zarar gören kanatlı hayvan eti ve her türlü yumurta üreticisi olan mükelleflerin durumunun, Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi uyarınca mücbir sebep hali olarak kabul edildiğini belirtmiştir. Aynı yazıda, anılan mükellefler için vergi kanunlarının uygulanması bakımından mücbir sebep halinin 03 Ocak 2006 tarihinde başlayıp 03 Nisan 2006 tarihi sonuna kadar devam etmesi ve dolayısıyla bu sürenin mücbir sebep hali nedeniyle işlemeyen süre olarak kabulünün uygun görüldüğü ifade edilmiştir.

Görüleceği üzere kanunda belirtilmeyen kuş gribi hastalığı, bundan zarar gören mükellefler için mücbir sebep olarak kabul edilmiş ve mücbir sebep hali ilan edilmiştir.

Yine Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan, 01.03.2011 tarih ve VUK-45/2011-3/Mücbir sebep-1 sayılı, Libya’da meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin Vergi Usul Kanununun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması hakkındaki, Vergi Usul Kanunu Sirküleri aşağıdaki gibidir;

“Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde mücbir sebep hâlleri örnek verilmek suretiyle sayıldıktan sonra maddenin sonunda “gibi hâllerdir” hükmüne yer verilerek, benzeri durumların da bu kapsamda değerlendirilebilmesine imkân sağlanmış; 15 inci maddesinde 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması hâlinde bu sebep ortadan kalkıncaya

kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanasının işlemeyen süreler kadar uzayacağı bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesinin lazım olduğu, Maliye Bakanlığının mücbir sebep sayılan hâller nedeniyle, bölge, il, ilçe, mahâl veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hâli ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Yukarıda yer verilen kanun hükümlerine istinaden, Libya’da meydana gelen olayların mücbir sebep olarak değerlendirilmesi ve bu olaylardan etkilenen mükelleflerin durumunun Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi uyarınca mücbir sebep hâli olarak kabul edilmesi mümkündür. Buna göre, bahsi geçen olaylardan etkilenen mükelleflerin durumlarını ispat veya tevsik eden bilgi ve vesikalarla etkilendikleri süreyi de belirtmek suretiyle gelir/kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine müracaat etmeleri gerekmektedir. Mükelleflerin müracaatlarının tetkik edilmesi neticesinde, olaylardan vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede etkilendiklerinin anlaşılması hâlinde, durumları mücbir sebep kapsamında değerlendirilerek Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinden faydalandırılacaktır.”

Sirkülerden anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu’nda sayılmayan “yabancı ülkedeki iç karışıklıklar” bundan etkilenen mükellefler için mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre satın alınan mal ve hizmete ilişkin faturada gösterilen KDV’nin ilgili olduğu ayda yasal defterlere kaydedilerek indirim olarak dikkate alınması esastır. Ancak bazı durumlarda, mükellefler satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin faturaların kendilerine geç intikal etmesinden dolayı,

takvim yılı aşılmamak şartıyla fatura tarihinden sonraki aylarda, ilgili faturayı yasal defterlerine kaydederek indirim konusu yapabilmektedirler. Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilerek, bu konuda mükelleflere kolaylık sağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak 18 Temmuz 1986 tarih ve 19168 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (H) Bendinin 3 üncü fıkrasında *"Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, ispat ve tevsik edilmek şartıyla **olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi** ve vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür. Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen katma değer vergisi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir"* denilmiştir. Tebliğde, 28 Ağustos 1986 tarihli alış faturasının on günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 1986 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen katma değer vergisi Eylül 1986 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabileceği" belirtilmiştir.

Söz konusu tebliğden de anlaşılacağı üzere, ispat ve tevsik edilmek şartıyla, alış ve gider belgelerinin mükelleflerin kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, bu durum mücbir sebep olarak kabul edilmektedir.

Kanunda sayılmayan, ancak mücbir sebep kapsamına girebilecek olay ve durumlar, vergi

idaresince veya yargı organlarınca kabul görmesi durumunda, mücbir sebep olarak kabul edilir.

Kanunda sayılmayan ancak mücbir sebep olarak kabul edilmesi muhtemel olaylar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Salgın hastalık hali nedeniyle belirli bir bölgede karantina uygulanması
 - Salgın halindeki hayvan ve bitki hastalıkları
 - Hayatı büyük ölçüde etkileyen genel grev
 - Heyelan
 - Hortum
 - Tayfun
 - Savaş hali veya savaş ihtimali
 - Büyük çaplı yağma ve talan
 - Uzun süreli elektrik kesintisi
 - Belirli bir il veya ilçede internet hizmetinin sağlanamaması
 - Şiddetli soğuk, kar yağışı
 - Yıldırım düşmesi
 - Yabancı bir ülkedeki nükleer santralde kaza sonucu ülkemizi de etkileyecek şekilde radyoaktif serpinti oluşması
 - Komşu bir ülkedeki savaş hali
 - Gümrüklerdeki bilgisayar sistemlerinin çökmesi nedeniyle ihracat işleminin yapılamaması
- Söz konusu olay ve durumları çoğaltmak mümkündür. Ancak şu an için mücbir sebep olarak gösterilemeyecek bir olay, ileriki tarihlerde meydana geldiğinde, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek boyutta olması durumunda mücbir sebep kapsamında değerlendirilebilecektir. Kanun koyucu bu şekilde, mücbir sebep hallerinin gelişen ve değişen şartlara göre tanımlanabilmesine olanak tanımıştır.
- KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim edilen malların teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu malların ihracatının mücbir

sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde ise en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilmesi mümkün bulunmaktadır.

12 Şubat 2009 tarih ve 27139 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 112 Seri Nolu KDV genel tebliğinde, bu tebliğin yayımını izleyen aybaşından itibaren geçerli olmak üzere, ihraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen mükelleflerin ek süre taleplerinin ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilmesinin Bakanlıkça uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğde,

İhracatçıların ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirteceği,

Bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimat faturanın bir örneğini ekleyecekleri,

Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıkların mükelleflerden ek süre talebine neden gösterilen olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep etmeyecekleri,

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirleneceği,

İhracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen hallerin ise beklenmedik durum sayılacağı,

belirtilmiştir.

Söz konusu tebliğde, mücbir sebepler yanında “**beklenmedik durumlar**” şeklinde yeni bir ta-

nım yapılmış, beklenmedik durumların neler olduğu tek tek sayılmış ve VUK’ nun 13. maddesindeki benzer şekilde bunlara benzeyen hallerinde beklenmedik durum sayılacağı “gibi haller” ibaresi ile ifade edilmiştir.

Tebliğde, beklenmedik durumlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- İhracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar,
- Ekonomik belirsizlik ve durgunluk,
- Yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/sipariş etmesi,
- Teslim programındaki değişiklikler,
- Bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler,
- Akreditif süresinin dolması,
- İhraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi,
- Uygun depolama koşullarına sahip olunmaması,
- İthalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar,
- İhraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunmaması),
- Milli tatiller,
- İklim koşulları,
- Gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma),
- Resmi makamlardan ihracat için izin alınmaması

Tebliğde sayılmayan ancak vergi idaresi tarafından kabul edilen sebepler de, beklenmedik durum olarak kabul edilecektir.

5- MÜCBİR SEBEP HALİNİN SONUÇLARI

VUK’nun 15. maddesinde mücbir sebebin sü-

relere etkisi, ispatı ve bu konularda Maliye Bakanlığı'na verilen yetki tanımlanmıştır. Söz konusu maddede yer alan mücbir sebep halinin sürelerine etkisine ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir.

“13’üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.”

Mücbir sebep, vergileme ile ilgili olarak kanunen veya idarece tespit edilmiş olan süreleri durdurur. Duran süre, mücbir sebep halinin ortadan kalkmasından sonra yeniden işlemeye başlar.

VUK’nun 373. maddesinde, bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir.

6- SONUÇ

Vergi hukukundaki mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini engelleyen zor durum halleri, Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde mücbir sebepler olarak sayılmıştır. Kanunda mücbir sebeplerin bir kısmı açık olarak yazılmış, bir kısmı açık olarak yazılmayarak bunlara benzeyen hallerinde mücbir sebep sayılacağı belirtilmiştir. Günümüzde ekonomik hayatın ve teknolojinin çok hızlı değişmesi ve gelişmesi nedeniyle kanunda sayılmamış olsa bile mükelleflerin ödevlerini yerine getirmelerine engel olan çok farklı durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesindeki “gibi haller” ibaresi ile yeni bir kanuni düzenleme yapılmasına gerek kalmaksızın, mücbir sebep hallerinin gelişen ve değişen şartlara göre tanımlanabilmesine olanak tanımıştır.

Kanunda sayılmayan zor durumların, mükellefler açısından mücbir sebep olarak değerlendirilebilmesi, vergi idaresince veya yargı organla-

rınca kabul görmesi durumundu mümkün olmaktadır. Maliye bakanlığı bazı durumlarda kendiliğinden Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan yetkisini kullanarak, bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân edebilmektedir.