

VERGİSEL AÇIDAN MÜCBİR SEBEP

Fehmi EGE*

ÖZ

Vergisel anlamda öneme haiz mücbir sebep kavramının tanımına 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer verilmemiştir. Söz konusu sebeplerin varlığı, belirli koşullar altında vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bağlamında süreleri durdurmakta ilaveten mükellefleri mücbir sebepler sonucunda yerine getiremedikleri vergisel ödevleri nedeni ile kesilecek vergi cezalarından korumaktadır. Makalemizde, VUK' nun ilgili madde lafızlarından anlaşıldığı üzere ilanihaye sürmeyen yani geçici nitelikteki bu sebepleri ve bu sebeplerin etki alanlarını açıklamaya çalışacağız.

1. GİRİŞ

Mücbir sebep Türk Dil Kurumunca, “Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar.” olarak tanımlanmıştır.

Aynı kavram wikipedia adlı internet sitesinde “*Mücbir sebep kavramı hukukun temel kavramlarından birisidir ve hukukun hemen hemen bütün dallarında uygulaması görülmektedir. ‘Mücbir sebep’ hukukta, bir sorumluluğun yerine getirilmesini veya bir hakkın veya hukuksal imkânın veya kanuni bir avantajın kullanılmasını veya talep edilmesini, kısmen veya tamamen, geçici veya daimi surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini, süresini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren, bir hakkın veya hukuksal imkânın veya kanuni bir avantajın kullanılmasına ilişkin sürelerin yeniden tanınmasını, sürelerin uzatılmasını veya eski hale iade edilmesini gerekli ve zorunlu kılan, kişinin önceden beklemediği, öngöremeyeceği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile, kişilerin alabilecekleri her türlü tedbirlere rağmen meydana gelmesini engelleyemeyeceği, kişilerin tedbir alma ve ihmalde bulunmama yükümlülüklerini aşan nitelikte ve ağırlıkta olan, dıştan (kişinin işletmesi dışından) gelen, olağanüstü, olağan dışı ve mutad ve devamlı olanın dışında gerçekleşen nitelikte bir olay, olgu veya durumdur. Bu engel, doğal afetler (deprem, sel, seylap, kasırga vb.), sosyal*

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

patlamalar (büyük çaplı isyan çıkması, genel grev vb.), hastalıklar, mevzuatla getirilen yasaklamalar ve engellemeler, ablukalar, ambargolar, kişilerin özel mal varlığına büyük çaplı ve tamamen el koymalar, büyük ekonomik krizler, kazalar, hırsızlıklar, yangınlar gibi sayısız türde ve çok değişik şekillerde ortaya çıkabilmektedir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Danıştay ise bir kararında mücbir sebebi “Bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olay” olarak tanımlamıştır.

Mücbir sebeplerin karakteristik özellikleri, maruz kalanın/etkilenenin iradesi dışında ortaya çıkmaları, önceden kestirilememeleri ve sonuçlarının en azından bir süreliğine ortadan kaldırılamaması olarak sayılabilir. Bu sebeplerin diğer bir önemli özelliğini ise, 213 sayılı VUK un 15. maddesinde yer alan “bu sebep ortadan kalkıncaya kadar” ibaresinden anlaşılmakta olup buna göre söz konusu sebeplere bağlı sonuçlar ilanihaye hüküm ifade etmeyip bir müddet sonra ortadan kalkmaktadır.

Mükellef ve alakadarların¹ lehine bir düzenleme olan mücbir sebepler hakkındaki vergisel düzenlemeler esas olarak 213 sayılı VUK’ un 13., 15. ve 373. maddeleri ile yapılmıştır. Bu sebepler, koşulların varlığı halinde vergisel ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin süreleri durdurmakta ayrıca bunların vukua gelmesinden kaynaklı olarak ilgililere vergi cezaları da kesilmemektedir. Hukukta cezalar genel anlamda, kişinin kasıtlı veya en azından kusurlu fiilleri dolayısı ile uygulanmaktadır. Mücbir sebep halleri kişilerin iradesi dışında vukuu bulduğundan ve sonuçları bir müddet ortadan kaldırılamadığından, bu hallere maruz kalanların iradeleri ile vergisel anlamda ceza gerektiren fiilleri işledikleri söylenemeyecektir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, mücbir sebeplerin neler olduğunu ve etki ettiği alanları detaylı şekilde açıklamaya çalışacağız.

2.MÜCBİR SEBEP NEDİR?

Mücbir sebep kavramının tanımı vergi kanunlarında açık bir şekilde yapılmamıştır. Bununla birlikte, bu türden sebeplerin tahdidi olarak sayıldığı 213 sayılı VUK’ un 13. maddesi lafzı üzerinden bu sebeplerin ortak özelliklerine vakıf olabilmekteyiz. Söz konusu madde lafzı aşağıdaki gibidir;

¹ Mücbir sebepler genel anlamda mükellefler, vergi sorumluları ve kanuni temsilciler için hüküm ifade etmekte olup idare vermiş olduğu birtakım görüşlerde SMMM ler hakkında da mücbir sebeplerin uygulama alanı bulabileceğini ifade etmiştir.

“Madde 13-Mücbir Sebepler

Mücbir sebepler:

- 1. Vergi ödevlerinden her hangi 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.”*

Öncelikle şunu hemen belirtmek gerekir ki, madde lafzının sonunda yer verilen “gibi haller” ifadesi ile mücbir sebeplerin sadece madde metninde hüküm altına alınan haller ile sınırlı olmadığı anlatılmak istendiğini belirtmek gerek. Bu itibarla, madde metninde sayılmamış olsa da sayılan hallere benzer durumlar da idarece malum olması veya alakadarlarca ispat ve tevsik edilmesi halinde idarece mücbir sebep olarak dikkate alınabilecektir. Madde metninde sayılan sebeplerin her birini alt başlıklar halinde işleyeceğiz.

2.1.Ağır Kaza, Ağır Hastalık Ve Tutukluluk

Ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hallerinin mücbir sebep olarak dikkate alınabilmesi için ilk koşul, söz konusu sebeplerin vergisel ödevlerin yerine getirilmesini engelleyecek seviyede olmasıdır.

Kanunda ağırlık hallerinin nasıl olacağına ilişkin açık bir hüküm ayrıca bu durumların nasıl tevsik edileceğine dair açık ve net bir düzenleme yer almamaktadır. Mücbir sebebin idarece kabul edilip hüküm ifade etmesi için mücbir sebebe bağlı sonuçların, ya idarece malum olması yada ilgililerce ispat ve tevsik edilmesi gerektiğini yazımızın önceki bölümlerinde izah etmiştik.

Hastalık halinin ispatının sağlık kuruluşlarından alınan raporlar ile yapılacağı noktasında herhangi bir şüphe yoktur. Ancak unutmamak gerekir ki, her alanda olduğu gibi bu hususta suiistimallere açıktır. Bu itibarla, idare ağır hastalık tevsikine ilişkin 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesini yayımlamıştır. Söz konusu genelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“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

giris girmediğinin değerlendirilmesi işlemi, özel ihtisası gerektiren teknik bir konudur. Bu itibarla mükelleflerin ibraz etmiş oldukları raporlarda belirtilen hastalıkların “ağır hastalık” niteliğinde olup olmadığı koşundaki tespitin bu i 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 Tabibliği, 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.”

Her ne kadar idarece yapılan alt düzenlemede, özel doktorlardan alınan sağlık raporlarının tevsik noktasında kullanılamayacağı ifade edilmiş olsa da, Danıştay bu konuda vermiş olduğu bir kararında(Danıştay 7. Daire, 29.03.1988) söz konusu sağlık hizmetinin özel doktorun protokol defterinde kaydedilmiş olması ilaveten hizmet ücretinin de serbest meslek makbuzu ile kanıtlanması halinde özel doktorlardan alınan sağlık raporlarının da mücbir sebebi tevsik için kullanılabileceğini belirtmiştir. Bununla beraber, idarenin de diğer şartların sağlanmış olması halinde özel doktorlarca verilen sağlık raporlarını mücbir sebep halinin tevsiki noktasında uygun gördüğüne dair verdiği özelge (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğu, 03.08.2004) de mevcuttur.

Poliklinik hizmetinin ülkemizde yaygın bir hizmet olduğu ortadadır. Vergi idaresi, poliklinik uygulamasını hastane olarak görmemektedir. Gelirler Genel Müdürlüğünün Ankara Valiliğine gönderdiği 07.07.1998 tarihli ve 25114 sayılı yazıda, idarenin bu görüşünü ortaya koyan şu ifadelere yer verilmiştir.

“...Polikliniklerin hastalara acil müdahale yapan ve ayakta tedavi gerçekleştiren sağlık yerleri olduğu hususu göz önünde bulundurulduğunda, polikliniklerden alınan raporların, özel hastanelerden alınan raporlar gibi işleme tabi tutulmasının uygun olmayacağının düşünüldüğu...”

Ağır kaza halinin mücbir sebep sayılmasına adına ispat ve tevsiki noktasında tıpkı ağır hastalık halinde olduğu gibi yine sağlık raporlarının kullanılacağını düşünmekteyiz. Örneğin, trafik kazası sonucunda kazadan zarar görenlerin vergisel ödevleri yerine getirip getiremeyecekleri durumunun tespiti alakadarlarca alınacak sağlık raporları ile ortaya konacaktır.

Tutukluluk hali, mücbir sebepler mücbir sebepler arasında sayılmış bir diğer durumdur. Tutukluluk hukuk camiasında “*soruşturma* aşamasında şüpheli veya *kovuşturma* aşamasında sanık hakkında uygulanan geçici bir tedbirdir.” şeklinde tanımlanmaktadır. VUK’ un 15. maddesi lafzı incelendiğinde, mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin duracağı ve devamında bu sebepler ortadan kalktıktan sonra sürelerin kaldığı yerden işlemeye devam edeceğinin belirtildiği görülmektedir. Buradan hareketle, mücbir sebeplere bağlı sonuçların sonsuza dek sürmeyeceği yani geçici olduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun hükümlülük hali yerine tutukluluk halini mücbir sebepler arasında saymasını tutukluluk halinin geçici olmasına bağlamaktayız. Burada şu hususu belirtmekte de yarar görüyoruz, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 407. maddesi uyarınca bir yıl veya daha uzun süreli hürriyeti bağlayıcı bir cezaya mahkum olan her ergin kısıtlanır. Bu halde, cezayı yerine getirmekle görevli makam, hükümlünün cezayı çekmeye başladığını hükümlüye vasi atanmak üzere yetkili vesayet makamına bildirmekle yükümlüdür. Özetle, hükümlülük durumunda mükellefin/sorumlunun vergisel ödevleri kanuni temsilcisi aracılığı ile yerine getirilecektir. Son olarak bir yıldan az süreli olarak cezaya mahkum edilenler için söz konusu ceza süresince, kendilerine vasi tayin edilmesi gerekenler için ise vasi tayin edilene kadar ki süre için mücbir sebep halinin varlığının kabulünün gerektiğini düşünmekteyiz.

2.2.Afetler

VUK 13. maddede sayılan mücbir sebeplerden bir diğeri de afetlerdir. Söz konusu afetler her ne kadar “*yangın, yer sarsıntısı ve su basması*” şeklinde sayılmış olsa da bendin sonuna eklenen “*gibi afetler*” ifadesi ile afetlerin sadece sayılanlar ile sınırlanmadığı görülmektedir. Afetlerin mücbir sebep olarak değerlendirilebilmesi için en önemli husus bu afetlerin ortaya çıkardığı sonuçların vergisel ödevlerin yerine getirilmesini engelliyor olmasıdır. Meydana gelen bir afet neticesinde Bakanlık VUK’ un 15/3 hükmünden aldığı yetkiyi kullanarak mücbir sebep hali ilan edebilmektedir. Bu gibi hallerde, afetin sonuçlarına maruz kalanların durumlarını ispat ve tevsik

yükümlülükleri yoktur, çünkü durum zaten idarenin malumudur. Ancak afete maruz kalınması ve fakat idarece mücbir sebep halinin ilan edilmediği durumlarda, ilgililerin afetin sonuçlarından kaynaklı olarak vergisel ödevlerini yerine getiremediklerini ispat ve tevsik etme zorunlulukları doğmaktadır.

213 sayılı VUK' un Verginin Terkini başlıklı 115. maddesinde “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşârat istilası ve bunlara benzer âfetler” sayılmış ve bunlar sebebi ile söz konusu maddede belirtilen hallerin gerçekleşmesi durumunda, maddede belirtilen usulde vergilerin terkin edileceği hüküm altına alınmıştır. Birtakım kaynaklarda, önceki cümlede sayılan hallerin mücbir sebep kapsamına girmediği belirtilmiş olsa da örneğin yangın, yer kayması ve yer sarsıntısı için idarece mücbir sebep hali ilan edilmesinin önünde herhangi bir engel yoktur. Ayrıca yine 115. madde de söz konusu afetler “gibi afetler” denilmek sureti ile tahdidi olarak sayılmıştır. Son zamanlarda dünyada çıkan yangınların büyüklüğü ve etkisi düşünüldüğünde, yangın halinin mücbir sebep kapsamına sokulamayacağı pek yerinde bir düşünce gibi durmamaktadır.

2.3.Mecburi Gaybubetler

Mücbir sebep olarak sayılan durumlardan bir diğeri ise mecburi gaybubetlerin vukuudur. Mecburi gaybubet kavramı, mükellefin/sorumlunun iradesi dışında ortaya çıkan ayrıca ortaya çıkmasının gereken dikkat ve özen gösterilse dahi engellenemeyeceği ilaveten doğurduğu sonuçların da en azından belli bir süreliği iradi olarak ortadan kaldırmadığı durumlar olarak tanımlayabiliriz. Aniden askere alınma, bir seyahatte yolların geçilmez hale gelmesi veya para transferi beklenen bir ülkenin para transferi kanallarının kapatılması mecburi gaybubet hallerine örnek olarak değerlendirilebilir düşüncesindeyiz.

2.4.Defter Ve Vesikaların İrade Dışında Elden Çıkması

Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla yasal defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması hali bir diğer mücbir sebep olarak sayılmıştır. Yasal defter ve belgeleri iradesi dışındaki gerekçelerle elinde olmayan mükellefin bu halinin mücbir sebep kavramı içerisinde değerlendirilebilmesi için söz konusu durumu tevsik ve ispat etmesi gerekmektedir. Afetler dolayısı ile yasal defter ve belgeleri zayi olan mükellef ziyai öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde yetkili mahkemeye başvurarak zayi belgesi almalıdır çünkü bu durum ancak bu şekilde tevsik edilebilecektir.

Mükellefin yasal defter ve belgelerinin vergi incelemesine yetkililerce yürütülen incelemeler kapsamında teslim alınması ve dolayısı ile mükellefin elinde bulunmaması mücbir sebep hali olarak değerlendirilemeyecektir. VUK' un 144. maddesinde² bu hususta yapılan düzenleme gereği, defter ve belgeleri teslim alınan mükellefler inceleme elemanının gözetiminde defterler ve belgelerden suretler veya kayıtlar çıkarabileceklerdir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, inceleme elemanlarınca teslim alınan yasal defter ve belgeler, yine inceleme elemanınca tanzim edilmiş “*defter ve belge teslim alma tutanağı*” ile teslim alındığından ve söz konusu tutanakta mükellefin iradesini ortaya koyan imzası bulunduğundan bu halde defter ve belgenin irade dışı elden çıkmasından söz etmek yersizdir.

Defter ve belgelerin irade dışında elden çıkması dendiğinde akla gelen ilk husus şüphesiz hırsızlık durumudur. Hırsızlık hali ilgili kanunda zayı belgesi alınması gereken haller arasında sayılmamış olsa da kanaatimizce mükellefin yasal defterlerinin hırsızlık olayı neticesinde yedinde bulunmadığını ancak alacağı zayı belgesi ile tespit edebilecektir. Hırsızlık ile ilgili olarak Yargıtay Hukuk Kurulu vermiş olduğu bir kararında³ özel otomobil içerisinde çalınan toplamda dört yıla ait yasal defterlerle ilgili olarak olayın detayı da inceledikten sonra hırsızlık olayının vergi denetiminden kaçmak amacı ile iradi olarak organize edildiği yönünde karar verilmiştir.

3.MÜCBİR SEBEPLERİN SÜRELERE ETKİLERİ

Mücbir sebeplerin sürelerle etkileri, 213 sayılı VUK' nun Mücbir Sebeplerle Gecikme başlıklı 15. maddesi altında düzenlenmiş olup söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir;

2 Madde 144-İncelemede Usul

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (13'üncü maddenin 1-3'üncü fıkralarıyla 17'nci madde hükümleri saklıdır)

3 Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun E: 1984/11-12, K: 1985/728 sayılı ve 25.09.1985 günlü kararı. Hırsızlık olayı özelinde dikkati çeken hususlar şu şekildedir; hırsızlık özel araç içerisinde olmuştur, araç düz kontak yapılmadan çalıştırılmıştır, aracın içinde toplamda 4 yıla ilişkin yasal defterler vardır ve hırsızlar yasal defterler dışında hiçbir şey çalmamıştır.

“Madde 15-Mücbir Sebeplerle Gecikme

13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler⁴ işlemez. Bu takdirde tarh zaman aşımı işlemiyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lâzımdır.

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

Mücbir sebeplerin süreler anlamında ifade ettiği hükmün anlaşılması, yukarıda yer verilen madde lafzının birinci fıkrasının anlaşılmasından geçmektedir. Buna göre, mücbir sebebin varlığı halinde süreler işlemeyecek ayrıca tarh zamanaşımı da işlemeyen süre kadar uzayacaktır. Bu sayede, mücbir sebep dolayısı ile mükellefin vergisel ödevlerini yerine getirmek için kullanabileceği ancak söz konusu sebebin sonuçları dolayısı ile kullanmadığı süreler, sonuçların ortadan kalkmasına binaen kaldığı yerden işlemeye devam edecek ve neticede mükellef mağduriyet yaşamamış olacaktır. Tarh zamanaşımının işlemeyen süre kadar uzaması ise idareyi korumaktadır. Şöyle ki, eğer tarh zamanaşımı süresi işlemeyen süre kadar uzamıyor olsa mükellef süre bağlamında sağlanmış olan kolaylık idareyi mağdur eder hale getirecektir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, sürelerin mücbir sebep bağlamında işlememesi ile ilgili olarak herhangi bir üst sınır yoktur. Mücbir sebeplerin sürelere etkilerini aşağıda yer vereceğimiz bir örnekle açıklamak yerinde olacaktır.

Örnek: Gerçek usulde vergilendirilen mükellef 1 Mart tarihinde Covid-19 teşhisi ile hastaneye yatırılmış olup söz konusu durum Hastane Başhekimliğince tanzim olunan sağlık raporu ile de sabittir. Virüs tedavisi 10 Mayıs tarihinde tamamlanan mükellef, karantina süresini de aynı tarih itibarı ile tamamlamış olup hastaneden söz konusu tarihte taburcu edilmiştir.

Öncelikle durumu gelir vergisi yönünden değerlendirelim. Mükellefin önceki takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyanını 1-25 Mart tarihleri arasında vermesi gerekiyordu. Ancak yakalandığı hastalık sebebi ile 1-25

⁴ Süreler kavramı açıklanmadığından vergisel anlamda hüküm ifade eden tüm süreler için maddede belirtilen sürelerin işlememesi hususunun etkili olacağını değerlendirmekteyiz.

Mart tarihleri arasında verebileceği gelir vergisi beyanını verememiştir. Bu itibarla, mükellefin mücbir sebep hali dolayısı ile beyan verme süresi olarak kullanamadığı 25 günlük beyan verme süresi, hastaneden taburcu olduğu tarih olan 10 Mayıs tarihine VUK' un 18. madde hükümleri dikkate alınarak eklenecektir. Netice itibarı ile mükellefin söz konusu gelir vergisi beyanını 5 Haziran tarihine kadar vermesi ayrıca adına tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksit vadesi olan 31 Mart geçtiğinden ilk taksitini de yine 4 Haziran tarihine kadar ödemesi gerekmektedir.

Durumu katma değer vergisi açısından değerlendirecek olursak, Şubat ayına ilişkin KDV beyanı 1-24 Mart tarihleri arasında verilip ödenecek KDV var ise 26 Mart itibarı ile tahakkuk eden katma değer vergisinin ödenmesi gerekecektir. Bu halde mücbir sebep nedeni ile işlemeyen süre 24 gün olup mükellefin söz konusu dönem katma değer vergisi beyanını 3 Haziran tarihine kadar verip eğer varsa söz konusu ödemeyi de yine aynı tarih itibarı ile yapması gerekmektedir.

Şu hususu ise önemle belirtmek gerekir, vergisel kaynaklarda genel olarak mücbir sebebin verginin tahakkuk tarihinden sonra ancak vade tarihinden önce meydana gelmesi halinde ödemeye bir etkisi olmayacağı yani ödeme tarihinin mücbir sebepten etkilenmeyeceği ifade edilmektedir. Bu yorumun dayanağı ise, ödeme fiilinin vergisel bir ödev olarak görülüyor olmasıdır. Bununla karşın, yine vergisel bir ödev olarak nitelenemeyecek uzlaşma müessesesi hususunda mücbir sebeplerin uygulama alanı bulduğu görülmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 14. maddesinde, mükellefin mücbir sebeple uzlaşma görüşmesine katılamaması uzlaşma görüşmelerinin ertelenme sebebi olarak sayılmaktadır. Her ikisi de vergisel bir ödev olarak görülmeyen durumlardan birisi için mücbir sebepler hüküm ifade ederken bir diğeri için etmemesi çelişkili bir durum ortaya çıkarmaktadır.

4. MÜCBİR SEBEPLERİN VERGİ CEZALARINA ETKİSİ

Mücbir sebeplerin vergi cezalarına etkisi çerçevesindeki düzenleme 213 sayılı VUK' un 373. maddesi ile yapılmış olup söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir;

“Madde 373-Mücbir Sebepler

Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsiik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”

Yukarıda yer verilen kanun metni gayet açık olup mücbir sebeplerin varlığının sabit olduğu hallerde vergi cezası kesilemeyecektir.

5.SONUÇ

Makalemizde, hukukun her alanında uygulama sahası bulan mücbir sebep müessesesinin, vergi kanunları içerisindeki yerini ayrıca vergisel anlamdaki etki alanlarını açıklamaya çalıştık. Mücbir sebeplerin, ödeme ile uzlaşma gibi her ikisi de vergisel ödev olarak nitelenmeyen iki husustan birinde uygulama alanı bulup bir diğerinde bulmaması gibi uyumsuzlukların yapılacak alt düzenlemelerle ortadan kaldırılması uygun olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 10705)

Beyanname Düzenleme Rehberi (2020). Ankara : Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları

Danıştay 7. Daire (29.03.1988). *E.1986/1856, K.1988/896*

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (03.08.2004). *B.07.0.GEL.0.28/2810-13-2 sayılı Özelge*.

Özyer, Mehmet Ali(2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, [y.y.] : Maliye Hesap Uzmanları Derneği