

VERGİ HUKUKUMUZDA MÜCBİR SEBEPLER

AĞIR HASTALIK HALI

Mesut EREZ

İstanbul Defterdarı

I

213 sayılı Vergi Kanununun 13 üncü Maddesi,

- 1 — Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluk hallerini,
- 2 — Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi âfetleri,
- 3 — Kişinin iradesi dışında vukua gelen gaybubetleri,
- 4 — Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elden çıkmış olması gibi vakaları, mücbir sebep saymıştır.

Aynı kanunun 15 inci maddesi bunlardan herhangi birisinin mevcudiyeti halinde sürelerin işlemeyeceğini hükme bağlamıştır.

3 ve 4 üncü fıkralardaki hallerin vergi ile ilgili ödevlerle bağlantısına işaret edilmemiş olduğu halde 1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı mücbir sebeplerin (Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olması) madde metninde açıkça zikredilmiştir.

Vergi Usul Kanunumuz beş kitaptan müteşekkildir. Mükelleflerin ödevlerinden ikinci kitapta bahsedilmektedir. Bunlar, bildirmeler (işe başlamayı, işi bırakmayı, değişiklikleri bildirme), defter tutma (birinci, ikinci sınıf tüccarların, sınaî müesseselerin, diğer müesseselerin, serbest meslek erbabının, ziraî kazanç sahiplerinin defter tutması ve tasdik ettirmesi), kayıtların vesikalarla isbatı, ekim sayım beyanı, muayyen hallerde vergi karnesi alınması, defter ve vesikaların muhafazası ve ibrazı gibi ödevlerdir.

Vergi Usul Kanununun tatbik edildiği vergilere ait kanunlarla mükelleflere tahmil edilen mecburiyetlerin birer ödev olduğunda şüphe yoktur.

193 sayılı gelir vergisi kanununun 85 inci maddesi mükellefleri bu kanunun ikinci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları bir beyannamede toplamaya ve yıllık beyanname vermeğe mecbur tutmuştur. Bunun bir ödev olduğu muhakkaktır.

Mücbir sebeplerin mevcudiyeti dolayısıyla vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi halinde kanunda yazılı sürelerin işlemeyeceği, sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren müddeti içinde vergi ile ilgili ödevlerin her zaman ifa edilebileceği hususunda tereddüt yoktur.

Ancak, vergi ödevleriyle ilgili bulunmayan hususlarda mücbir sebebin kabul edilip edilmeyeceği, bilfarz ağır hastalık sebebiyle vergiye müddetinde itiraz edilememesi halinde mücbir sebep iddiasının dinlenip dinlenmeyeceği noktasında meselenin halli o kadar sarıh ve basit değildir.

II

Kanunlarımızda yazılı müddetler başlıca iki şekilde görünmektedir. Zaman aşımı müddetleri ve sukutu hak müddetleri. Zaman aşımıyla hak ortadan kalkmadığı, zaman aşımı definde bulunmak imkânı verildiği halde, sukutu hak müddeti mevzu bahis olan ahvalde bir hak kanunla muayyen müddette istimal edilmez ise tamamen ortadan kalkmaktadır.

Borçlar kanununun 493 üncü maddesine göre, «bir kimse mahdud zaman için kefil olup da bu zamanın inkizasını takip eden bir ay zarfında alacaklı bu babta icraya veya mahkemeye müracaatla hakkını takip etmez ise, yahut takibatına uzun müddet fasıla verirse, kefil kefaletten beri olur». Buradaki bir aylık müddet sukutu hak müddetidir.

Aynı kanunun 198 inci maddesine göre müşteri satın aldığı malı imkân hasıl olur olmaz muayene etmeğe ve malda ayıp görürse bunu satıcıya bildirmeğe mecburdur. Aksi halde rücu hakkını kaybeder. Burada da bir sukutu hak müddeti yer almış bulunmaktadır.

Kanunda yazılı bir müddetin zaman aşımı müddeti mi, sukutu hak müddeti mi olduğunu anlamak için sürenin geçmesiyle hakkın

ortadan kalkıp kalkmadığına bakmak icap eder. Bundan başka müddetlerle ilgili kanun maddelerinin metinleri de bu hususta sarih bir fikir verecek şekilde kaleme alınmaktadır. Kanun maddelerinde (. . . . sakıt olur, içinde red edebilir, zarfında itiraz edebilirler) tarzında yer alan ibareler sukutu hak müddetlerinin varlığına delâlet etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesinde itiraz süresinin bir ay olduğunun zikredilmesini müteakip «bu süre geçtikten sonra itiraz hakkı düşer.» denilmek suretiyle vergi ve cezaya itirazın ödev olmayıp hak olduğu, bir aylık sürenin sukutu hak müddeti olarak madde metninde yer almış bulunduğu açıkça anlatılmış olmaktadır.

Ağır hastalık sebebiyle vergiye itiraz edilememesi halinde 13 cü maddede vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalıktan bahsedildiğine, itiraz ise bir ödev olmayıp hak olduğuna ve itiraz süresi de sukutuhak müddeti olarak madde metninde zikredilmiş olduğuna göre, mücbir sebep kabul edilecek midir?

Bu hususta salim bir neticeye varabilmek için şu iki noktanın aydınlatılması icap etmektedir:

1 — Sukutu hak müddetlerine tâbi muamelelerde mücbir sebep iddiasında bulunabilir mi? Bulunabilecekse vergi usul kanununun 13 üncü maddesi hükmü ile bunu telif etmek mümkün müdür?

2 — Mücbir sebep hali nasıl tevsik edilecektir?

III

Mücbir sebeblerin mevcudiyeti dolayısıyla bir hakkın istimal edilememesi halinde, sebebin zail olmasıyla hakkın kanunla muayyen müddet içinde kullanılabilmesi hukuken müdafaası kaabil bir husustur. (Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu madde 167). Ancak, Vergi Usul Kanununun 1 3üncü maddesinin bilhassa 1 ve 2 nci fıkraları yalnız vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan mücbir sebeblerin kabul edilebileceğini, hakkın istimali mevzuunda mücbir sebep iddiasında bulunulamıyacağını düşündürecek şekilde kaleme alınmıştır. Vergi Usul Kanununda bu mevzuun kat'î şekilde

halline yetecek hükümler mevcut değildir. Başka bir ifade ile vergi hukukumuzda bu konu ile ilgili bir boşluk vardır.

Vergiler Temyiz Komisyonu umumî heyetinin 16/9/959 tarihli ve 277 sayılı kararı bu bakımdan hayli ilgi çekicidir:

Müddetinde beyanname vermediği için re'sen tayin olunan matraha göre salınan cezalı gelir vergisine itirazın müddet noktasından reddi ve ağır hastalık sebebiyle süresinde itirazda bulunulmadığını gösterir rapor ibrazı üzerine; mücbir sebebin vergi ödevleriyle ilgili sürelerde kabul edilebileceği, itirazın ise mükelleflerin ödevi olmayıp kendilerine kanunla tanınmış bir hak olduğu esbabı mucibesine müstenit red kararını tetkik eden Temyiz Komisyonu umumî heyeti, 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde mücbir sebepler sayılmış ve 15 inci maddede de 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği sarıh olarak ifade olunmuştur.

Kanunun işbu hükmü mutlak olarak Vergi Usul Kanununda yazılı bütün süreleri şumulüne almakta bulunduğundan yalnız vergi ödevlerine ait sürelerde tatbik edileceği hakkındaki ısrar kararında kanunî isabet yoktur.» gerekçesiyle vergi itiraz komisyonu kararını bozmuştur.

13 üncü maddede ağır hastalık halinin vergi ödevleriyle ilgili sürelerde mücbir sebep olarak kabul edileceği açıkça ifade edildiğine ve 15 inci maddede 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden bahsedildiğine göre, 15 inci maddedeki sürelerin kanunda yazılı bütün süreleri kavrayıp kavramadığı, umumî heyet kararından sonra dahi münakaşası kaabil bir husus olarak kalmaktadır. Bununla beraber Temyiz Komisyonu umumî heyetinin bu kararının vergi hukukumuzda bir boşluğu doldurmuş olduğunu söylemek mümkündür.

Ağır hastalık halinin ne şekilde tesbit ve tevsik olunacağı hususuna gelince, bunun tabib raporuna istinat etmesi icabedeceği hususunda bir tereddüt mevcut değilse de, mevzuun tatbikatta bazı komplikasyonlara sebebiyet verme istidadını taşıdığını da kabul etmek lâzım gelir.

Tababet ve Şuabatı Sanatların Tarzı İcrasına Dair 1219 sayılı kanunun 13 üncü maddesinde «Bir şahsın ahvali bedeniye ve akli-

yesi hakkında rapor tanzimine münhasıran bu kanunla icrayı sanata salâhiyeti olan tabibler mezundur. Türkiye'de icrayı san'at salâhiyetini haiz olmıyan tabiblerin raporları muteber olmaz.» denilmek suretiyle Türkiyede icrayı meslek etmeye mezun bulunan hekimlerin verecekleri raporlarla ağır hastalık halinin tesbit edilebileceği anlatılmış olmaktadır. Bu hususta ilgili doktor raporları aksi sabit oluncaya kadar muteber vesaiktendir.

Aynı kanunun 72 nci maddesi tabiblere «Sihhiye ve Muaveneti İctimaiye Vekâleti tarafından —Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı— tertip ve mahallî sihhiye memurlarınca müsaddak, hastaların isim ve hüviyetlerini kayda mahsus bir protokol defteri tutmak» mecburiyetini tahmil etmiş, defter kayıtlarının ücret dâvalarında sahibi lehine delil olabileceğini şu kadar ki bu kayıtların aksinin delâili mutebere ile her zaman isbat edilebileceğini hükme bağlamıştır.

Vergi Usul Kanununun 210 uncu maddesinde de hekimlerin lüzumlu mâlûmatı protokol defterinde göstermek suretiyle ayrıca (serbest meslek kazanç defteri) tutmayabilecekleri tasrih edilmiştir.

Bu hükümlere nazaran ağır hastalık dolayısıyla tabib raporuna istinaden mücbir sebep iddiasında bulunulması halinde idarece protokol defterinin tetkiki neticesinde hastanın usulüne uygun olarak, kanunla muayyen süre içinde deftere kaydedilmiş olduğu tesbit edildiği takdirde mücbir sebep iddiasının tevsik olunduğunu kabul etmek gerekir.

IV

Vergi Usul Kanunumuzun 371 inci maddesiyle pişmanlık ve islâh, 376 nci maddesiyle vergi cezalarında indirim müesseseleri kabul edilmiştir.

Beyana dayanan vergilerde, hileli vergi suçu kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki hareketlerinden dolayı pişmanlık hükümlerinden istifade etmek isteyen mükelleflerin, bu halleri daha önce ihbar edilmemiş olmak, mükellef hesaplarının incelenmesine başlanılmamış ve olay takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş bulunmak şartıyla, durumlarını dilekçe ile haber vermeleri ve müracaatlarını resmî kayda geçirtmeleri icabeder.

Pişmanlık hükmünün uygulanabilmesi için haber verme tarihinden itibaren:

- 1 — Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin 15 gün içinde tevdi olunması;
- 2 — Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;
- 3 — Ödeme süresi geçmiş vergilerin her ay ve kesri için % 2 zamla birlikte 15 gün içinde ödenmesi lâzımdır. Bu şartlardan herhangi birisi yerine getirilmez ise pişmanlık müessesesinden istifade hakkı sukut eder.

Usul Kanununun 376 ncı maddesine göre resen veya ikmalen tarhiyat yapılması halinde mükellef, tarholunan vergi ve cezaya itiraz etmeyeceğini, vâdesinde veya 6183 sayılı kanunda yazılı teminatlardan birini göstermek şartıyla üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kaçakçılık veya kusur cezasının birinci defada üçte ikisi, müteakiben üçte biri, usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.

Verginin ve cezanın kalan kısmının vâdesinde ödenmemesi teminat gösterilen ahvalde üç ay içinde tediye olunmaması halinde indirimden istifade etmek hakkı düşer.

Pişmanlık hükümlerinden veya ceza indiriminden faydalanmak istenildiği hususunda usulüne uygun olarak dilekçe ile müracaat edildikten sonra ağır hastalık sebebiyle 371 ve 376 ncı maddelerde yazılı şartların yerine getirilememesi mümkündür. Bu takdirde mükelleflerin mücbir sebep iddiaları kabul edilecek midir? Sözü edilen maddelerle mükellefler lehine bazı haklar tanınmış olduğunda şüphe yoktur. Bu hakların istimali ve bunlardan istifade kanunî şartların muayyen müddetler içinde yerine getirilmesine bağlıdır. Bu maddelerde yazılı müddetler ilk bakışta birer sukutu hak müddeti gibi görünmektedirler.

Ağır hastalık 13 üncü madde hükmüne göre vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan mücbir sebep olarak kabul edildiğinden 371 ve 376 ncı maddedeki şartların usulüne uygun olarak müracaat yapıldıktan sonra bu sebeple yerine getirilmemesi halinde mücbir sebep iddiasının kabule şayan görülemeyeceği gibi bir sonuca ulaşmak mümkündür.

Ancak, gerek 371 inci gerek 376 ncı maddede birbirinden ayrı iki grup hukukî muamelenin yer almış olduğu görülmektedir. Ev-

velâ bu maddelerde yazılı haklardan istifade hususunda mükellefler tarafından usulüne uygun şekilde yazılı olarak müddetinde yapılan müracaatlarla irade izhar olunacak, bilâhare kanunla muayyen şartlar yerine getirilecektir. Madde metinlerinin tetkikinden anlaşılacağı üzere haktan istifade edilmek istenildiğini gösteren iradenin izharından sonra yapılacak muameleler mükelleflere tahmil edilmiş birer ödev mahiyetindedir.

İradenin izharını müteakip ağır hasaltık dolayısıyla bu ödevlerin veya bunlardan birinin yerine getirilmemesi halde mükellef tarafından mucbr sebep iddiasında bulunulabilir. Bu durumda mucbir sebep iddiasının tevsik edilmek kaydıyla idarece kabul olunması icap edecektir.